

8 Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

27 kap. IL
26 kap. 12 § IL
17 kap. IL
44 kap. 21–22 §§ IL
prop. 1980/81:68 s. 148–166, SkU25
prop. 1989/90:110 s. 576–578, 658–661, SkU30
SOU 1977:86
SOU 1997:2, del II, s. 249 ff.

8.1 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. På två punkter gjordes dock väsentliga ändringar. Rätten till generell nedskrivning av omsättningsfastigheter slopades och nya regler infördes för värdering av pågående arbeten till fast pris. Dessa regler har bibehållits i IL.

Reglerna om byggmästarsmitta är även fortsättningsvis generellt tillämpliga. Med hänsyn till annan förvärvskälleindelning och enhetligare skattesatser har dock effekten av de särskilda byggbeskattningsreglerna påverkats.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Vid försäljning av lagerfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Lagerfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Värderingen görs strikt enligt ÅRL:s regler. Lagerfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). Värderingen ska göras vid varje bokslut. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar utan kapitaltillgångar vär-

deras till anskaffningsvärdet.

För enskilda näringsidkare medför de särskilda reglerna att vinster vid försäljning av lagerfastigheter beläggs med sociala avgifter. Vidare medför en nedskrivning av lagerfastigheter att resultatet i näringsverksamheten sänks och en uppskrivning av värdet att resultatet höjs. Detta påverkar givetvis även de sociala avgifterna.

Det kan noteras att 2002 års företagsskatteutredning har i uppdrag att överväga om de särskilda reglerna om byggnadsrörelse helt eller delvis kan upphävas och beskattningen i stället kan ske enligt allmänna regler (dir 2000:28).

Sammanfattningsvis kan sägas att särskilda regler gäller för;

- bedömning av om den skattskyldige driver byggnadsrörelse,
- bedömning av om den skattskyldige driver handel med fastigheter,
- klassificering av fastigheter som lagertillgångar,
- klassificering av aktier och andelar som lagertillgångar,
- värdering av lagerfastigheter,
- värdering av aktier och andelar som utgör lagertillgångar,
- värdering av entreprenader,
- tidpunkten för vinstavräkning av entreprenader.

8.1.1 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

8.1.1.1 Allmänt

Av 27 kap. 2–8 §§ IL framgår att byggnadsrörelse och handel med fastigheter utgör särskilda former av näringsverksamhet. Bedömningen av om dessa typer av verksamheter föreligger ska ske med utgångspunkt i de sedvanliga kriterierna för näringsverksamhet (varaktighet, vinstsyfte och självständighet) samt rättspraxis för att kunna göra en gränsdragning mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital.

8.1.1.2 Sammanfattning av praxis

Den praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) sammanfattats på följande sätt.

**Självständigt
företag, egna
maskiner, eget
material**

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Byggnadsrörelse kan bedrivas genom att byggnadsentreprenören i sin helhet för utförda arbeten anlitar underentreprenörer, s.k. construction management (RSV/FB Dt 1982:1). Den avgörande frågan vid bedömning huruvida byggnadsrörelse bedrivs eller ej är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

**Inte yrkesmässigt
från början**

Person, som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, kan dock bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t.ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses bedriva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att eventuell vinst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna ska anses utgöra lager i byggnadsrörelse torde öka om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

**Byggnader för
egen förvaltning**

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58, I och II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

**Byggnadsrörelse
= tomtrörelse**

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomtrörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan därför bli föremål för rörelsebeskattning (27 kap. 3 § IL). Dessutom synes viss presumption föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som drivit renodlad entreprenadverksamhet torde det dock vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

**Fastighet
anskaffad för
vidareförsäljning**

8.1.1.3 Rättsfall

Nedan återges vissa rättsfall som belyser den praxis som gäller frågan om byggnadsrörelse och handel med fastigheter föreligger.

Det bör observeras att rättsfallen inte generellt sett kan användas för att bedöma om en fastighet, förvärvad under beskattningsår som taxerats 1984 eller senare, ska anses vara en lagerfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering dock en kodifiering av tidigare praxis.

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte och företagarrisk vidare säljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och försålt tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. RR uttalade att vinsten måste anses utgöra inkomst av byggnadsrörelse. Gällande praxis får anses innebära att byggnadsrörelse som regel får anses föreligga så snart det av omständigheterna kan konstateras att fastigheterna så gott som uteslutande anskaffats för vidare försäljning (RÅ 1939 ref. 39).

I ett annat fall ansågs byggnadsrörelse föreligga där den skattskyldige under vart och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även försålt dessa. Fastigheterna hade han använt som bostad. Förutom ett villabygge 1959 hade fram till 1962 endast rivningsverksamhet bedrivits (RÅ 1974 A 1007).

Det har vidare ingen betydelse vad som sägs om anledningen till att verksamheten påbörjats. En stadskamrer hade övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter pga. ett borgensåtagande. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse genom den övertagna verksamheten (RÅ 1966 Fi 855).

En person S förvärvade tillsammans med två andra personer två fastigheter som bebyggdes och såldes. S hade ej varit aktiv i denna verksamhet utan hans medverkan hade bestått i att tillskjuta kapital. RR ansåg bl.a. att med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av S andel av fastigheterna ska då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ 1982 1:60).

Även om en byggnadsrörelse kan konstateras föreligga är det inte alltid givet när den kan anses påbörjad. E hade till och med utgången av år 1975 varit anställd som byggnadssnickare. Den 1 juni 1975 hade han köpt en fastighet på vilken han hade uppfört en villa. Villan hade blivit klar för inflyttning i augusti 1976. Under 1977 hade E startat en byggnadsrörelse. Den hade regi-

**Genomsyn av
bolagskonstruktion**

strerats i januari 1977 och verksamheten hade kommit igång vid månadsskiftet februari/mars samma år. Från det att fastigheten färdigställdes till dess verksamheten kommit igång hade E varit arbetslös. Byggnadsrörelse ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan (RSV/FB Dt 1982:8).

Att byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan medföra att aktieägare personligen anses driva sådan verksamhet genom bolaget. Detta blir i regel fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget.

A och B, tidigare anställda i olika byggnadsföretag, var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag, som de ägde till hälften vardera. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva byggnadsrörelse genom bolaget. Någon tvekan om att byggnadsrörelse bedrivs föreligger inte då aktieägarna äger hälften vardera av aktierna (RN 1958 nr 1:10).

C ägde 1/3 av aktierna i ett byggnadsaktiebolag i vilket hon även var styrelsesuppleant och anställd som kontorist på deltid. Hennes make ägde återstoden av aktierna och var företagsledare i bolaget. På en av C ägd fastighet hade bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten. C ansågs med hänsyn till omständigheterna driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1980:18).

En skattskyldig som ägde 1 % av aktierna och var VD i ett byggnadsaktiebolag, i vilket resterande 99 % av aktierna ägdes direkt eller indirekt, av den skattskyldiges hustru och svärmor, ansågs driva byggnadsrörelse. Även om den skattskyldige själv innehar endast ett mindre antal aktier men är aktiv i verksamheten och närstående personer äger ett större antal aktier, kan således byggnadsrörelse anses föreligga (RSV/FB Dt 1982:18).

Det kan t.o.m. vara så att den skattskyldige själv inte äger några aktier överhuvudtaget. D, som var förman och styrelsesuppleant men inte aktieägare i sin fars byggnadsaktiebolag, ägde en fastighet, på vilken bolaget utfört omfattande arbeten under Ds arbetsledning. D ansågs bedriva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1982:19).

När det är fråga om mindre aktieinnehav och delägarrens aktiva insats är ringa eller ingen alls är det mera tveksamt om delägaren ska anses bedriva byggnadsrörelse. I ett fall ägde två minderåriga barn vardera 1/4 av aktierna med endast 1/10 röstvärde. Resten av aktierna ägdes av fadern som var byggnadsingenjör, samt av en civilingenjör. Barnen ägde inte annan fastighet än den för försäljning aktuella. De hade inte heller annars ägnat sig åt byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Trots att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande ansågs det inte ge dem något väsentligt inflytande i företaget, varför de inte

ansågs bedriva byggnadsrörelse (RN 1968 nr 6:3).

Byggmästares dotter, som ägde 36 % av aktierna i ett av fadern grundat byggnadsbolag och var ledamot i dess styrelse, har ansetts själv driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1983:33).

En person som drev byggnadsrörelse och tillsammans med sin maka ägde andel i fastighetsförvaltande kommanditbolag beskattades vid försäljning av kommanditbolagets fastighet för sin del av vinsten som intäkt av byggnadsrörelse. Hustrun, som inte ansågs bedriva byggnadsrörelse, beskattades för sin del av vinsten enligt reglerna för beskattning av reavinst (RSV/FB Dt 1978:2).

Det bör här observeras att om de nuvarande bestämmelserna varit tillämpliga på detta fall även hustruns fastighetsandel varit att hänföra till omsättningstillgång oaktat att hon inte anses bedriva byggnadsrörelse.

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör lagertillgångar. Gränsdragningen mot inkomstslaget kapital sker utifrån frekvensen av försäljningar. Härvid är den praxis som utvecklats av stor betydelse.

Handel med fastigheter förekommer inte sällan i kombination med byggnadsrörelse. Men naturligtvis finns verksamheter som endast omfattar handel med fastigheter.

En fastighetsmäklare bebyggde och sålde åren 1922–1926 tillsammans med en byggmästare cirka 10 fastigheter. Åren 1927–1948 köpte han, delvis tillsammans med andra personer, 12 och sålde 9 fastigheter, i många fall för att hjälpa kunder i trångmål. Han sålde dessutom sin villafastighet 1957. Han ansågs bedriva handel med fastigheter med hänsyn till dessa köp och försäljningar (RÅ 1967 Fi 1446).

En person hade från 1956 köpt 20 fastigheter, varav 18 de senaste sju åren. Under 1960–1966 sålde han 10 fastigheter, varav 6 till utomstående och 4 till sitt eget aktiebolag, som hade till uppgift att förvalta, köpa och sälja fastigheter. Han ansågs bedriva handel med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609).

En person, som under aktuellt beskattningsår, 1973, sålt sex fastigheter och köpt fyra samt under tiden 1973–1976 sålt 19 fastigheter och köpt minst lika många har ansetts idka handel med fastigheter redan fr.o.m. 1973 (RRK K 80 1:4).

En person som mellan 1969 och 1981 köpt och sålt 13 fastigheter, alla utom tre innehavda kortare tid än två år, har från och med 1977 ansetts bedriva handel med fastigheter. Personen hävdade att syftet med hans verksamhet uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltningsverksamhet (RÅ 1987 ref. 46).

En fastighetsmäklare arbetade förutom med mäklerrörelse även med fastighetsförvaltning. Dessutom var mäklaren hälftenägare till ett tomtexploateringsbolag. Under 15 år hade 22 fastigheter förvärvats och 3 sålts. Handel med fastigheter ansågs föreligga (RSV/FB Dt 1982:14).

En fastighetsmäklare köpte under tiden 1961–1972 fem fastigheter och sålde tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna avsåg två fastigheter vilka mäklaren innehåft som familjebostad under tiden 1961–1969 resp. 1969–1972 samt en fastighet som förvärvats 1971 sedan en genom mäklerrörelsen förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Mäklaren ansågs inte ha bedrivit handel med fastigheter (RÅ 1980 1:11).

8.1.2 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar)

8.1.2.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln (27 kap. 4 § IL) innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta. Presumtionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så ska fastigheten anses utgöra lagertillgång. Fastigheter som förvärvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel.

Byggmästarsmittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande samt fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de ärvs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort lagertillgång hos arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 27 kap. 18 § IL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket ”förvärvas” i stället för ”äges” eller ”innehas” medför detta att smittan träffar endast fastigheter förvärvade under beskattningsår som har taxerats 1984 och senare och som har avyttrats beskattningsåret 1983 eller senare.

Från huvudregeln finns två undantag.

Undantagsregel I

Det första undantaget finns i 27 kap. 5 § 1. IL och avser de fall då det är uppenbart att fastigheten förvärvats för att stadigvarande användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare.

De angivna rättssubjekten ska vidare själva driva verksamheten ifråga. Det är således inte tillräckligt att inkomsten av fastigheten ska beräknas under annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning. Ett utarrenderat jord- och skogsbruk bör exempelvis inte utan vidare anses fri från byggnadsrörelsesmitten. Vid prövning om fastigheten ska anses som lagertillgång eller inte görs ingen skillnad om fastigheten används i byggnadsrörelsen eller i annan av den skattskyldige bedriven näringsverksamhet (RSV FB/Dt 1985:1).

Syftet med förvärvet är av betydelse

En fastighet som anskaffas för att stadigvarande användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen omfattas av denna undantagsregel och behandlas därför som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten har ingen avgörande betydelse i detta sammanhang. Detta är en förändring jämfört med vad som före taxeringsår 1984 tillämpats i praxis. Tidigare har en sådan fastighet ansetts som lagertillgång för den händelse fastigheten ombyggs eller bebyggs i byggnadsrörelsen.

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten. Det ska sålunda vara uppenbart att fastigheten inte förvärvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare.

Driftfastighet som har förvärvats före beskattningsår som taxerades år 1984 förblir lagertillgång (om den hänförts dit enligt gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregeln omfattar de fall då en fastighetsägare (eller dennes make), som bedriver byggnadsrörelse, hyr ut fastigheter till ett fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari fastighetsägaren (eller maken) är företagsledare.

Däremot omfattar undantagsregeln inte de fall då fastigheten ägs av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, och uthyrning sker till företagsledaren eller dennes make. Även om företagsledaren eller dennes make stadigvarande använder den hyrda fastigheten i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning ska fastigheten betraktas som omsättningstillgång i fåmansföretaget.

Undantagsregel II

Det andra undantaget finns i 27 kap. 5 § 2. IL och gäller endast skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse. Skattskyldig som bedriver handel med fastigheter omfattas således inte av undantagsregeln. Undantaget gäller de fall då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna undantagsregel måste hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör läggas

t.ex. vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen.

Kraven på utredning som ska medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det ska vara fråga om uppenbara fall.

Kombinerad användning

Det förekommer att en fastighet kan ha förvärvats för flera olika ändamål. I sådana fall bör den förvärvade fastigheten behandlas som lagertillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används som kapitaltillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som kapitaltillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för byggnadsrörelsen. Med huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).

Närståendes fastighetsinnehav

Fastigheten kan förvärfvas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 27 kap. 4 § IL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.

Makar

Av första meningen i 27 kap. 4 § andra stycket IL framgår att makes fastighetsförvärv ska jämföras med fastighetsförvärv av näringsidkaren själv. På grund av den ekonomiska gemenskapen som i regel råder inom äktenskapet har detta ansetts tala för att makarna ska behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om;

- a) fastigheten förvärfvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under äktenskapsbestånd medför alltså inte någon spridning av smittan),
- b) fastigheten inte används för något av de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge lagerfastigheten finns kvar, således även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärfvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida inte byggnadsrörelsen dessförinnan upphört genom att omsättningsfastigheten överlåtits.

Fåmansföretag/företagsledare

27 kap. 4 § andra stycket IL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte ska kunna göra obehöriga skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna såle-

des en lagertillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort lagertillgång om den i stället förvärvats av bolaget. Detsamma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Byggmästarsmittan från ett fåmansföretag kan dock överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvats genom oneröst fång.

Den av företagsledaren eller maken förvärvade fastigheten blir inte heller smittad av bolagets byggnadsrörelse om inte fastigheten skulle ha blivit lagertillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en lagertillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten.

Barn

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närståendebegreppet i detta sammanhang. Detta kan leda till möjligheter att låta barn förvärva fastigheter och på så sätt undgå byggmästarsmittan.

Den omständigheten att lagregler saknas när det gäller barns förvärv av fastigheter betyder dock inte att barn i alla lägen kan förvärva fastigheter och undgå byggmästarsmitta. Barnet blir emellertid inte med automatik att betrakta som byggmästarsmittad. En bedömning får göras med ledning av barnets syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

Nedan följer ett antal rättsfall som berör klassificeringen av förvärvad fastighet.

En byggmästare ägde fastigheter som användes i en av honom bedriven fruktodlingsverksamhet. Fastigheterna har ansetts inte utgöra lagertillgångar i någon av honom bedriven byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1985:1), jfr 27 kap. 18 § IL.

Andel i hyresfastighet som byggmästare erhållit i gåva av sin far, som också varit byggmästare, har först genom av sonen ägt byggnadsbolags arbeten på fastigheten ansetts få karaktär av lagertillgång (RSV/FB Dt 1983:19).

En fastighet hade förvärvats år 1939 av en person som då var anställd i sin fars byggnadsrörelse och som år 1950 övertagit verksamheten. Byggnadsarbeten hade utförts på fastigheten år 1979 och senare. Fastigheten har ansetts utgöra lagertillgång alltsedan 1950 (RSV/FB Dt 1983:42).

Ett byggnadsaktiebolag hade under åren 1978–1988 utfört arbeten för drygt 240 000 kr på ett flerfamiljshus som sedan 1964 ägts privat av bolagets företagsledare/aktieägare. Arbetena var av renoverings- och underhållskaraktär. Med hänsyn till arbetenas omfattning ansågs fastigheten vara lagertillgång (RÅ 1990 not 407).

Under åren 1938–1972 hade en person A varit verksam i byggnadsbranschen som byggmästare, arkitekt och byggnadskonstruktör. A ägde 13 fastigheter som han förvärvat under nämnd tid. En av fastigheterna hade köpts 1943 och använts som privatbostad fram till 1973. Under år 1957 genomgick fastigheten en fasadrenovering för ca 20 000 kr som utfördes av utomstående hantverkare. Även övrigt underhåll på fastigheten hade utförts av utomstående. Fastigheten ansågs utgöra lagerfastighet med hänsyn till omständigheterna. Motiveringen till beslutet är knapphändig. Det får antas att A:s branschspecifika kunskaper varit till nytta vid upphandlingen av de nedlagda arbetena (RÅ 1990 not 110).

År 1973 anskaffade ett byggnadsrörelsedrivande bolag två bebyggda fastigheter. Fastigheterna inrymde butik, kontor och garage. Bolaget hade inte utfört egna arbeten på fastigheterna. Lagernedskrivning skedde på fastigheterna. 1980 upphörde bolaget med byggnadsrörelsen och övergick till att enbart förvalta de två fastigheterna. Med hänsyn till att karaktären på fastigheterna ej kan förändras i samme ägares hand samt att bolaget behandlat och redovisat fastigheterna som lager ansågs fastigheterna alltså vara lagerfastigheter (RÅ 1990 not 19).

Redan innehavet av en lagerfastighet medför att ägaren bedriver byggnadsrörelse. Alla senare förvärv blir smittade och får karaktären lagerfastighet. Undantagsregeln anses ej tillämplig (RÅ 1988 not 723, RÅ 1990 not 164).

De regler som fanns införda i äldre 27 § anv. p. 3 och 4 KL (senare 21 § KL och numera 27 kap. IL) och som började tillämpas vid 1984 års taxering har endast föranlett ett fåtal publicerade rättsfall. De flesta frågorna har lösts genom förhandsbesked. Dessa förhandsbesked är ofta opublicerade.

8.1.2.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång

Med benefikt fång av fastighet menas att denna erhållits genom arv, gåva, bodelning i anledning av makes död eller på därmed jämförbart sätt.

Gåva

Om en person som äger en lagerfastighet, skänker bort denna behandlades gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Detta får bl.a. till konsekvens att givarens nedskrivning av fastigheten återförs till beskattning.

Det bör dock observeras att en benefikt överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren. Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir lagerfastigheter hos denne. Detta gäller även om den ursprungliga

näringsverksamheten (byggnadsrörelse eller handel med fastigheter) upphört långt tidigare och övergått till att enbart avse fastighetsförvaltning (RÅ 1989 ref. 112). Jfr RÅ 1989 ref. 119 avseende överlåtelse av enstaka tillgångar.

Arv, testamente m.m.

Som huvudregel gäller (27 kap. 18 § IL) att en lagerfastighet som förvärfvas från skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död även anses utgöra lagertillgång hos den skattskyldige som förvärvat egendomen. För att huvudregeln ska vara tillämplig ska någon av följande två förutsättningar vara uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver själv vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort lagertillgång om den förvärvats genom oneröst fång.

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

Fråga om tolkningen av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i KL. Bestämmelserna i äldre 27 § anv. p. 4 st. 1 KL (senare 21 § anv. p. 5 st. 1 KL och numera 27 kap. 18 § IL) om förvärv genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv av fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes byggnadsrörelse, har inte ansetts tillämpliga på förvärv som skett efter ikraftträdandet men före beskattningsår för vilket taxering har skett 1984 eller senare (RSV/Dt 1983:26).

8.1.3 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

8.1.3.1 Allmänt

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är normalt att anse som lagertillgångar.

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan dock välja att placera sitt fastighetsinnehav i ett särskilt bolag. Frågan inställer sig då hur aktierna (andelarna) i det fastighetsförvaltande företaget ska behandlas skattemässigt. En ytterligare fråga är huruvida de av företaget ägda fastigheterna ska anses som lagertillgångar eller anläggningstillgångar.

8.1.3.2 Lagbestämmelser

Skattelagstiftningen har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 st. 5 KL) och som numera finns i 27 kap. 6 § IL är i stort sett en kodifiering av tidigare rättspraxis. Lagen gäller endast aktier och andelar som förvärvats efter ingången av 1983.

Tidigare förvärv omfattas inte av lagen. Onerösa eller benefika förvärv behandlas lika.

Ett byggnadsföretag hade 1975 förvärvat en obebyggd fastighet. Byggnadsföretaget avsåg, under beskattningsår som omfattas av de nya reglerna, på fastigheten låta uppföra en kontorsbyggnad för den egna byggnadsverksamheten. Fastigheten som enligt äldre bestämmelser bedömts vara lagertillgång ansågs inte kunna byta skattemässig karaktär genom bebyggandet och det ändrade användningssättet (RSV/FB Dt 1983:12).

Av lagtexten (27 kap. 6 § IL) framgår att aktie eller andel i vissa fall ska behandlas som lageraktie (lagerandel) i det fall fastigheterna vid ett direktäggande skulle varit lagertillgångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av lagerfastigheter. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår att andelarna bara är lagerandelar om de ägs direkt. Om ett bolag som bedriver handel med fastigheter, X AB, äger ett dotterbolag som inte har någon egen verksamhet, Y AB, som i sin tur äger ett dotterbolag som förvaltar egna fastigheter, Z AB, är andelarna i Y AB inte lagerandelar för X AB (RÅ 2000 not 24).

Fastighetsför- valtande företag

Lagtexten tar sikte på fastighetsförvaltande företag. Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 45 kap. IL. Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och det beräknade omkostnadsbeloppet. För juridiska personer redovisas resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att resultatet av fastighetsavyttringen utgör inkomst av kapital.

Till viss del kan dock intäkten för fysiska personer även bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Medgivna värdeminskningsavdrag, avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL och RSV Dt 1983:2).

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även idka en näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Ska ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 framgår att här ska förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna ska fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder ska jämförelsen ske? Gäller det antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Detta får klarläggas genom rättspraxis. Närmast till hands ligger att omsättningssummorna kombinerade med en helhetsbedömning läggs till grund för bedömningen.

Fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar vid direktinnehav

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie ska kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om någon fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle utgjort lagertillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort lagertillgång i aktieägarens hand, är aktierna lagertillgångar.

Regeln kan synas sträng. En skattskyldig som har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde dock i allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av det fastighetsförvaltande företaget ägda fastigheterna.

8.1.3.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel ska anses föreligga (27 kap. 6 § IL). Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld. Förutsättningarna har det gemensamt att det krävs att ett visst mått av inflytande ska finnas i det ägda företaget.

Fåmansföretag/-företagsledare

Det första fallet är att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

Vad som menas med fåmansföretag och företagsledare i sådant företag anges i 56 kap. IL.

Intressegemenskap

Det andra fallet är att intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget. Med intressegemenskap avses att

ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” torde menas ett inflytande motsvarande det som följer av koncernförhållande enligt ABL (dvs. i regel mer än 50 procent av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man kan anta att lagertillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet.

Utövar någon ett bestämmande inflytande, trots att han inte har röstmajoritet, får sådan intressegemenskap också anses föreligga att det är fråga om aktier som är lagertillgångar.

Andel i handelsbolag

Det tredje fallet är att andel blir lagertillgång om företaget är ett handelsbolag.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså lagertillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av lagertillgång.

Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid lagertillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en lagertillgång oavsett hur ringa andelen i bolaget är. I detta fall omfattas alltså inte bara handelsbolag som är fåmansägt utan även handelsbolag med ett stort antal delägare. Andelarna betraktas således regelmässigt som en ersättning för direkt ägda fastigheter. Av detta följer att andelen i ett fastighetsförvaltande handelsbolag som innehas av maken till en byggmästare behandlas som lagertillgång i näringsverksamhet.

Fastighet i handelsbolag

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som lagertillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra lagertillgångar. I 27 kap. 7 § IL anges följande

”I sådana fall som avses i 6 § 3 ska inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.”

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som lagertillgångar och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning. Om sådan regel inte fanns skulle försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna endast beskattas i inkomstslaget kapital. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en

del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen skulle kunna undgå beskattning.

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle utgjort lagertillgång för delägaren. Detta gäller även om annan bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags/ekonomisk förenings fastigheter är anläggningstillgångar. Eventuell vinst vid försäljning beskattas såsom all övrig inkomst för den juridiska personen i inkomstslaget näringsverksamhet. Den risk för skattelättnad som anses kunna uppkomma för handelsbolag föreligger inte för aktiebolag/ekonomisk förening.

Sammanfattning av indirekt ägande:

	Fastighetsförvaltande	Fastighetsförvaltande
Aktie/andel	Omsättningstillgång	-----
Andel i handelsbolag	-----	Omsättningstillgång
Fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget	Kapitaltillgång	Omsättningstillgång

8.1.3.4 Skattepliktigt utdelning på lageraktier

Som framgår av 24 kap. 15 och 16 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelningar på lageraktier alltid är skattepliktiga är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattnings.

Orsaken till att lageraktier behandlas annorlunda än andra aktier genom att de kan bli föremål för kedjebeskattnings finns för värdepappersrörelsen att söka i neutralitetsaspekten. För byggnadsföretag liksom företag som handlar med fastigheter följer kedjebeskattnings av att byggmästarvinsten respektive handelsvinsten på fastighetsförsäljningen ska beskattas fullt ut med nominella belopp. Sistnämnda motiv försvagades emellertid genom 1990 års skattereform, eftersom fastigheterna i lagerbolagen vid avyttring fortsättningsvis skulle beskattas nominellt och det endast i de fall över-

**Byggnadsföretag
och företag som
bedriver handel
med fastigheter**

gångsbestämmelserna angav fanns möjlighet att tillämpa indexuppräkning. Före 1990 års skattereform kunde lagerbolaget däremot i vissa fall sälja fastigheten skattefritt pga. indexuppräkning.

Vinsten på fastighetsavyttringen kunde sedan delas ut till moderbolaget, som var ett byggnadsföretag eller ett företag som handlade med fastigheter. Om utdelningen hade kunnat tas emot skattefritt av moderbolaget hade vinsten på fastighetsavyttringen över huvud taget inte beskattats inom bolagssektorn. Om vinsten inte delades ut till moderbolaget utan detta i stället tillgodogjorde sig utdelningen genom att aktierna i lagerbolaget avyttrades skedde full nominell beskattning oavsett om aktierna ägts mer än två år, eftersom de var lageraktier.

Lagerandelar i byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter är sådana andelar som kan anses som substitut för en eller flera fastigheter. En allmän definition av begreppet lagerandelar ges i 27 kap. 6 § IL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Bestämmelsen gäller andelar som förvärvats efter utgången av år 1982 och återspeglar i stort den praxis som utvecklats genom äldre rättsfall.

Utgångspunkten är att andelarna ska behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Andelarna ska alltså behandlas som lagertillgångar om fastigheterna skulle varit lagergångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas enligt vanliga regler. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag kan aldrig vara lagerandelar även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse.

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lagerandelar mot andelar som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger andelar i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand ska behandlas som en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Om det ägda bolaget själv driver eller drivit byggnadsrörelse och fastigheterna hos detta bolag är lagertillgång blir de ägda aktierna hos byggnadsföretaget att betrakta som näringsbetingade aktier. Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör kapitaltillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt

realisationsvinstreglerna blir aktierna lageraktier.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag – även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och istället anses bedriva rörelse (27 kap. 2 § IL och RSV Dt 1983:2).

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på andelarna bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadsbolaget äger andelarna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som lagertillgång är andelarna kapitaltillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör anläggningstillgångar är andelarna lagerandelar hos byggnadsföretaget.

8.1.4 Värdering av lagertillgångar

8.1.4.1 Allmänt

De lagertillgångar vilka återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter torde kunna hänföras till någon av följande kategorier;

- lager av fastigheter,
- lager av andelar i fastighetsförvaltande företag,
- lager av material.

8.1.4.2 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag

I det nya skattesystemet finns inte några särskilda värderingsregler för lagerfastigheter och andelar i fastighetsförvaltande företag. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas för lagerfastigheter och liknande tillgångar .

Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I anskaffningsvärdet för omsättningsfastigheter som bebyggs i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för lagerfastigheter, lagerandelar och liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

Vad avses med egna fastigheter?

Till egna fastigheter bör räknas både färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark samt obe-

Faktiska anskaffningsvärdet

byggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfartskostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten ska i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet ska vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna i 19 kap. 3 och 24–25 §§ IL.

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

Fastighetens faktiska anskaffningsvärde kan genom de olika delkomponenterna som ska ingå vid värderingen avvika från bokfört värde på kontot fastighet.

För fastigheter färdigställda efter utgången av år 1981 bör uppgift alltid kunna lämnas om den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten. En schablonregel kan tillämpas för fastigheter färdigställda tidigare år för anskaffningsvärdets bestämmande (se Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning vid 1988 års taxering).

8.1.4.3 Lager av material

Lager av material ska värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (17 kap. 3 och 4 §§ IL), dvs. dessa lagertillgångar får dessutom tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Till lager av material räknas bl.a. bearbetat eller obearbetat material som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet för material bör inräknas.

- a) inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader som frakt, tull, speditors- och transportförsäkringsavgifter
- b) till bearbetning av nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen
- c) kostnader hänförliga till färdigställda legoarbeten i samband med bearbetning.

8.1.5 Byggnadsarbete på egen fastighet

Det förekommer att skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte utgör lagertillgång.

	I 27 kap. 8 § IL finns bestämmelser om hur beskattning ska ske i sådana fall.
Värdet av eget arbete tas upp	För att de byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte ska undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Numera förändras inte karaktären av en fastighet genom att byggnadsarbeten utförs. I stället för den smitta som före taxeringsåret 1984 inträdde sker uttagsbeskattning avseende arbeten på kapitalfastigheter (prop. 1980/81:68 s. 163 ff).
Värdering till marknadsvärde	Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 22 kap. 7 § och 61 kap. 2 § IL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.
Vinstpåslag ska ske avseende fastighet som inte är tillgång i näringsverksamhet	Vinstpåslag ska ske om arbetena utförs på en fastighet som ej ingår i byggnadsrörelsen, men som ägs av delägare/närstående. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 1983 1:65. I nämnda rättsfall hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en aktieägaren (tillika VD) tillhörande tomt. Vid beräkning av den skattepliktiga förmånen som han åtnjtit ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadarvode.
Vinstpåslag ska inte ske avseende tillgång i näringsverksamhet	Om uttagsbeskattningen avser arbete på en kapitalfastighet som ingår i byggnadsrörelsen, exempelvis driftfastighet, ska pålägg för vinst eller avdrag för förlust inte ske vid saluvärdets bestämmande. Nedlagda kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs.
Varor av ringa värde	27 kap. 8 § IL behandlar frågan om beskattning av eget arbete i en direkt, eller genom ett handelsbolag, bedriven byggnadsrörelse. Värdet av eget arbete tas endast upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Begreppet ringa värde avseende varuuttag ur sådan rörelse är belopp under 500 kronor. Hänsyn ska även tas till rabattutnyttjande.
Ränta på eget kapital	Vid värderingen ska hänsyn tas även till ränta på eget kapital. Enligt 7 kap. 5 § ML förstås med sådan ränta en beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än lagertillgångar som används för tjänsterna. Det utförda arbetet ska uttagsbeskattas oavsett om beloppet i sin tur är direkt avdragsgillt för mottagaren eller inte (t.ex. reparationsarbeten på näringsfastighet). Ovanstående bestämmelser gäller oavsett om den skattskyldige bedriver sin byggnadsrörelse i enskild firma eller i handelsbolagsform.

**Fåmansaktiebolag
– särskild reglering**

Hur beskattningskonsekvenserna blir när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en kapitalfastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmässig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat i lagtext förutom de allmänna reglerna om marknadsmässigt pris i 61 kap. IL. Även här föreligger ett uttag. Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget intäktsförs i bolaget. I gengäld är bolaget berättigat till avdrag såsom för lön till mottagaren. En förutsättning för detta är att mottagaren är anställd i bolaget. Är så inte fallet men denna är delägare blir det i stället fråga om utdelning (RÅ 1983 1:48). I rättsfallet har byggmästare vid uppförande av villa ått sig mot betalning anlitat ett av honom helägt byggnadsaktiebolag. Han har själv på fritiden utfört arbeten på villan. Värdet av hans arbetsinsats har inte ansetts utgöra skattepliktigt inkomst av tjänst.

**Slumrande
byggnadsrörelse**

En fåmansbolagsägare bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. På sin fritid arbetade han ca 800 timmar under två år på sin egen villafastighet. Hans aktiebolag fakturerade honom för material m.m. med ca 96 000 kr. Kammarrätten konstaterade att fastigheten inte utgjorde lagertillgång. På grund härav kunde inte – utan uttryckligt stöd i gällande praxis – enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten medföra att fåmansbolagsägaren skulle anses ha bedrivit en egen självständig byggnadsrörelse vid sidan av aktiebolaget. Med hänsyn härtill förelåg inte förutsättningar att ta upp värdet av fåmansbolagsägarens eget arbete på fritiden som intäkt i byggnadsrörelse (KRSu, dom 20.4.1995, mål nr 7272-1992).

Kammarrätten ansåg följaktligen inte att fåmansbolagsägaren bedrev någon ”slumrande” byggnadsrörelse.

**Deläggarens
beskattning**

Mottagaren beskattas för uttaget under inkomst av tjänst eller, om det är fråga om utdelning, under inkomst av kapital

Uppgiftsskyldighet

Enligt 4 kap. 1 § LSK är den som är skyldig att avge självdeklaration även skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

För fåmansföretag gäller vidare;

- i 4 kap. 1 § st. 2 LSK regleras fåmansföretagets skyldigheter i fråga om underlag för bl.a. företagsledarens uttag av varor ur företaget,
- i 2 kap. 24 § LSK stadgas att bl.a. företagsledare är skyldig att i deklarationen lämna upplysning om de varuuttag eller varuutköp han gjort från företaget m.fl. uppgifter,

- av 3 kap. 53 § LSK framgår att det åligger fåmansföretag att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som erfordras för att de ska kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget.

Den skattskyldige ska således kunna visa de gjorda uttagen ur rörelsen. Ett förfaringsätt som kan godtas för redovisning av gjorda uttag är följande. Löpande anteckningar förs över i vad uttagen består och hur de har värderats. Uttagen förs sedan via en bokföringsorder, exempelvis en gång i månaden, in i räkenskaper. De löpande förda anteckningarna arkiveras på samma sätt som övrigt bokföringsmaterial.

Försäljning i framtiden

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin kapitalfastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

Naturligtvis får som förbättringskostnad inte tas upp större belopp än vad som blivit föremål för uttagsbeskattning.

Har den skattskyldige påförts inkomst för ej redovisade eller för lågt redovisade uttag, ska myndigheten debitera utgående mervärdesskatt på det oredovisade beloppet.

8.1.6 Vinstberäkning av lagerfastighet

Oavsett om en fastighet är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten ska på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet.

Värdeminskningsavdrag

Avdrag för värdeminskning på lagerfastighet får åtnjutas på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar.

Återföring av värdeminskningsavdrag

Har en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats ska medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet (26 kap. 12 § IL).

Yrkande förutsättning för återföring

Vid försäljning av en lagerfastighet ska tidigare medgivna värdeminskningsavdrag således återföras till beskattning (RÅ 1985 1:93 och RÅ 1985 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskningsplan, men avstått från att yrka värdeminskningsavdrag något eller några år som planen omfattar, ska återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

Skattepliktig vinst – bokföringsmässig vinst

I de flesta fall torde den skattepliktiga vinsten vid försäljning av en lagerfastighet motsvara den bokföringsmässiga vinsten. Detta förutsätter emellertid att det bokförda värdet överensstämmer med anskaffnings- och förbättringskostnaderna samt att medgivna värdeminskningsavdrag bokförts.

Har anskaffningsvärdet uppskrivits utan att detta påverkat nettointäkten av näringsverksamheten eller har värdeminskningssavdrag inte bokförts, måste den bokförda vinsten ökas med belopp motsvarande uppskrivning eller medgivna värdeminskningssavdrag. Den bokföringsmässiga vinsten kan följaktligen inte utan vidare godtas som en skattepliktig vinst. I den mån nöjaktig utredning inte lämnats i deklarationen beträffande avyttrad omsättningsfastighet måste sådan i regel införas.

8.1.7 Övergångsbestämmelser

Nya regler trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

I p. 7 av övergångsbestämmelserna till KL anges att äldre föreskrifter i 27 § anv. p. 4 st. 2 c) och st. 3 KL fortfarande fick tillämpas vid 1992 års taxering. Vid avskattning ska dock nedskrivningens belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Enligt tidigare bestämmelser skulle som skattemässigt ingående lagervärde för en fastighet som anskaffats före den yrkesmässiga verksamhetens påbörjande det s.k. reavinsttaket användas. I p. 20 av övergångsbestämmelserna till KL stadgades att beträffande fastigheter som skiftat karaktär före utgången av år 1990 fick de gamla reglerna fortfarande tillämpas.

Beträffande övergångsbestämmelser till IL, se lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), Till 27 kap.

8.2. Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.

17 kap. 23–32 §§ IL
prop. 1980/81:68
prop. 1989/90:110, SkU30
prop. 1999/2002:2, del 2, s. 215 ff

Sammanfattning

De särskilda reglerna om pågående arbeten är tillämpliga på den som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Vid värderingen av pågående arbeten gäller delvis olika regler för byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag å ena sidan och för konsultföretag å den andra sidan. Arbeten som utförts till fast pris och arbeten som utförts på löpande räkning ska behandlas på skilda sätt.

Utförs arbetet till fast pris ska direkta och indirekta kostnader aktiveras och uppburna å conto-belopp skuldföras. Om arbetet däremot utförs på löpande räkning ska fakturerade belopp intäktsredovisas i takt med faktureringen. Kostnaderna för arbetet dras av löpande.

Förtida (successiv) vinstavräkning som sker i överensstämmelse med god redovisningssed ska även läggas till grund för beskattningen (RÅ 1998 ref. 18).

8.2.1 Definition av pågående arbeten

8.2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna om pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL och är beskrivna i del 2, avsnitt 9.4.

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget har inte slutfakturerats.

Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer. Detta är normalfallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter. Andra gånger kan det vara förutsatt att uppdragstagaren, exempelvis en hantverkare eller en byggmästare, ska tillhandahålla även material. Om uppdraget avser arbete med en materiell produkt, brukar begreppet pågående arbete dock reserveras för de fall då uppdragsgivaren successivt erhåller leverans av produkten. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbete utan produkt i arbete eller liknande uttryck.

8.2.1.2 Pågående arbeten på fastighet

Med pågående arbete på fastighet avses normalt endast arbete på fastighet, som ägs av annan person. Arbeten på egen fastighet kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet vara att jämföras med pågående arbete. Så får anses vara fallet om det av avtal eller annat liknande förhållande kan anses uppenbart att fastigheten kommer att avyttras omedelbart efter det att byggnaden har färdigställts. Ett exempel på detta är byggande av villor i spekulationssyfte. Sådana arbeten på egen fastighet bör dock inte behandlas som pågående arbeten vid senare tidpunkt än då arbetet senast skulle ha resultatavräknats om arbetet hade utförts för annans räkning (RSV Dt 1993:1).

Varulager i allmänhet	8.2.1.3 Vad är pågående arbeten? Vid inkomstberäkningen av ett vanligt varulager gäller följande. Antag att ett företag köper varor för 1 000 kr. Detta varuinköp utgör enligt företagsekonomisk terminologi en utgift. Vid räkenskapsårets slut inventeras och värderas under året köpta varor som vid årets slut ännu inte blivit sålda (förbrukade). Kvarvarande lager ska inte föras såsom kostnad (förbrukning) till resultatkontot. Det måste i stället betraktas som en tillgång och föras till utgående balans. Kostnadernas storlek för under året sålda varor (ingående varukostnad) är alltså beroende av det värde till vilket kvarvarande lager, tillgångarna, värderas. Det finns således ett klart samband mellan resultaträkningen och balansräkningen.
Byggnadsföretag	Byggnadsföretag m.fl. ska ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Antag att ett byggnadsföretag har åtagit sig en entreprenad på annans fastighet till fast pris. Arbetet är inte avslutat på balansdagen. Det byggnadsmaterial som finns på byggarbetsplatsen och som då inte har installerats i byggnaden är att anse som ett vanligt varulager och ska därför värderas samt redovisas som en sådan tillgång. Hur bör man se på det material som redan anbragts i byggnaden? Detta material kan inte användas för annat ändamål, varför det inte kan anses vara oförbrukat och utgör därmed inte ordinär lagertillgång. Materialet kan inte heller anses vara förbrukat, dvs. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturerings inte har skett. Materialet ska behandlas som en tillgång och ska därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och ska redovisas under rubriken Pågående arbeten. Kostnaderna ska inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat. Av samma skäl ska inte dellikvider, s.k. à conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfakturerings.

8.2.2 Företag som berörs

8.2.2.1 Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag

Till byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag räknas i princip alla företag som utför arbeten på byggnader, anläggningar eller mark. Hit hör t.ex. företag som uppför eller utför arbeten på byggnader, anläggningar eller utför rivning, schaktning eller grundarbeten. Till denna kategori räknas även byggnadshantverksföretag, t.ex. värme- och sanitetsinstallationsföretag, plåtslageriföretag, elinstallationsföretag, golvläggnings- och plattsättningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och

fogföretag samt glasmästeri-, taklägnings- och isoleringsföretag.

8.2.2.2 Konsultföretag

I begreppet konsultrörelse inbegrips ett förhållandevis stort antal verksamheter. Verksamhet som bedrivs av exempelvis advokater, mäklare, arkitekter, konstruktörer, byggkonsulter, datakonsulter och revisorer bör omfattas av dessa regler. Annons, reklam- och marknadsundersökningsbyråer liksom skriv-, duplicerings- och kopieringsbyråer är andra exempel på företag som bör räknas till konsultföretag.

8.2.2.3 Blandad verksamhet

Reglerna om pågående arbeten får alltså tillämpas endast på verksamhet som kan hänföras till byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Företag som bedriver även annan verksamhet ska därför redovisa de olika verksamhetsgrenarna var för sig.

**Två
förutsättningar**

För att reglerna om pågående arbeten ska kunna användas måste således två förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste uppdraget definitionsmässigt vara att hänföra till pågående arbete. För det andra måste uppdraget vara att hänföra till sådan verksamhet som bedrivs av byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag eller konsultföretag.

8.2.3 Gränsdragning mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris

Gränsdragningen mellan fast pris och löpande räkning är viktig. De skatterättsliga och civilrättsliga principerna för klassificering visar inte alltid överensstämmelse.

**Löpande
räkningsarbete**

Arbete på löpande räkning utmärks av att uppdragstagaren inte står för något mer omfattande ekonomiskt risktagande. Om ett arbete kommer att ta längre tid än beräknat eller kräver mer eller dyrbarare material än vad som ursprungligen har överenskomits, ligger det ekonomiska ansvaret för detta på uppdragsgivaren. Enbart den omständigheten att avtalet innehåller eventuella vitesklausuler, t.ex. för förseningar, medför inte att arbetet kan anses som arbete till fast pris (17 kap. 25 § IL).

**Uteslutande
eller så gott som
uteslutande**

Begreppet uteslutande eller så gott som uteslutande bör i detta sammanhang innebära att minst 90 % av ersättningen ska ha bestämts med utgångspunkt i ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material o.d. Detta innebär t.ex. för avtal inom byggbranschen att om mer än 10 % av den totala ersättningen är bestämd efter andra grunder än faktiska direkta och indirekta kostnader är avtalet att anse som ett fastprisavtal. Inom branschen

förekommer ofta ersättningsformer som utgör en blandning mellan fast pris och löpande räkning. De flesta ersättningsformer som ej är renodlade uppdrag på löpande räkning kommer därför i regel att räknas som fastprisarbeten.

Tidberäkning

Så snart ett uppdrag är av större omfattning torde parterna, dvs. uppdragstagaren och uppdragsgivaren, ha träffat ett uttryckligt avtal om hur ersättningen ska beräknas. Reglerna för löpande räkning ska dock tillämpas även då det utan uttryckligt avtal, exempelvis på grund av rådande branschpraxis, är underförstått att debitering ska ske enligt bestämd tidstaxa.

Bokförda kostnader

Ett annat vanligt fall av löpande räkning är att uppdragstagaren, utan begränsning till visst högsta belopp, har betingat sig rätt till betalning för sina faktiska bokförda kostnader (såväl direkta som indirekta) jämte på visst sätt beräknat vinstpålägg. I vissa fall bestäms detta pålägg i efterhand beroende på uppdragets art och omfattning. De avtal som i byggbranschen benämns löpande räkningsavtal är ofta utformade så att entreprenören dels betingar sig ersättning för vissa kostnader enligt självkostnadsprincipen, dels ett entreprenörarvode som ska täcka bl.a. räntekostnader och centrala administrationskostnader. Den skattemässiga bedömningen är avhängig entreprenörarvodets storlek. Vid ett entreprenörarvode lägre än 10 % föreligger löpande räkningsavtal.

Löpande räkningsarbete med tak

Löpande räkningsarbete med tak bör anses som ett arbete på löpande räkning om det är uppenbart att taket normalt sett inte kommer att uppnås. I annat fall bör sådant avtal räknas som arbete till fast pris. Detta gäller emellertid endast om uppdragstagaren till huvudsaklig del själv får svara för kostnaderna om de överstiger en på förhand bestämd högsta nivå.

Fastprisarbete

Vid ett arbete till fast pris står uppdragstagaren till huvudsaklig del för den ekonomiska risken för arbetet. Fastprisarbete bestäms negativt genom att de arbeten som inte är på löpande räkning är fastprisavtal.

Flera delprojekt

I en del fall kan ett arbete bestå av flera delprojekt som ska utföras antingen på löpande räkning eller till fast pris. Vid sådant förhållande bör de olika delprojekten redovisas var för sig. Så behöver emellertid inte ske om avtalet till endast ringa del är bestämt till löpande räkning respektive fast pris. Uppdelning behöver inte heller ske om det av exempelvis redovisningsteknisk eller annan anledning skulle innebära betydande svårigheter att särskilja kostnaderna för de olika arbetena.

Låg bruttoomsättning

Reglerna för arbeten på löpande räkning får tillämpas även på fastprisarbeten om företagets årliga bruttoomsättning understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret. Eftersom prisbasbeloppet för 2004 är 39 300

kr innebär detta en omsättning på 786 000 kr.

8.2.4 Löpande räkning

Redovisningen följer fakture- ringen

Vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning ska resultatredovisning normalt ske i takt med faktureringen. Detta innebär att samtliga driftkostnader får omkostnadsföras på vanligt sätt. Fakturerade belopp ska å andra sidan tas upp som intäkt.

Gångse affärssed

Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed och gångse affärssed inom branschen. Om fakturering sker med ledning av arbetad tid eller på annat därmed jämförligt sätt, bör fakturering normalt anses ha kunnat ske löpande. Senareläggning av fakturering bör godtas endast om underlaget för faktureringen till följd av t.ex. ofullständiga uppgifter om arbetad tid, kostnader för material eller av annan liknande anledning inte har kunnat fastställas. Enbart den omständigheten att fakturering tidigare år har senarelagts eller att sådan senareläggning av fakturering förekommer hos andra företag, innebär inte i sig att detta förfarandet är att anse som gångse affärssed inom branschen.

Å conto-belopp

Till fakturerade belopp räknas även å conto-belopp och därmed jämförliga betalningar. Däremot är inte sedvanligt förskott att jämställa med sådan betalning.

Med å conto-belopp avses betalning som står i viss proportion till redan utförda arbeten medan förskott utgör överenskommen betalning innan den avtalade prestationen har utförts.

Underlåten fakturering

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras ska som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL).

Uttrycket betydande omfattning torde innebära att bestämmelsen är tillämplig endast när den skattskyldige systematiskt underlåter att fakturera pågående arbeten, som enligt god redovisningssed bort fakturerats, för att vinna obehöriga fördelar i skattehänseende.

Om belopp i betydande omfattning inte har fakturerats trots att så borde ha skett enligt god redovisningssed och gångse affärssed, får beloppet tilläggas vid beskattningen. Om beloppet inte kan bestämmas till sin exakta storlek, får tillägget beräknas efter skälig grund. Beräkning av sådant tillägg får underlåtas om dröjsmålet inte kan anses onormalt med hänsyn till den affärssed som gäller för branschen. Vidare kan tillägg underlåtas om värdet av de arbeten som inte har fakturerats oväsentligt överstiger uppkomna men ännu inte kostnadsförda utgifter för dessa arbeten.

Tillägg bör normalt inte heller ske i fråga arbeten som inte är färdigställda. Ett villkor för detta är dock att det får anses ha avtalats att delfakturerings inte ska ske.

Tillägg bör däremot alltid göras om det är uppenbart att faktureringsringen med förhållandevis stora belopp senarelagts i syfte att uppnå en obehörig skattecredit.

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not 101. I målet ansågs en revisions- och redovisningsbyrå, som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldig att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet. Byrån hade kalenderår som räkenskapsår. De revisions- och redovisningsuppdrag som målet avsåg påbörjades vanligtvis den 1/5 och pågick till den 30/4 året därpå. I domen påpekades att byråns normala rutiner innebar att de pågående arbetena fakturerades i samband med tidpunkten för uppdragets slutförande, dvs. den 30/4. Förskottsbetalning från uppdragsgivaren erhöles dock vid två tillfällen varje år. I konsultbranschen förekommer det att projekteringsuppdrag avseende byggnation tidsmässigt sträcker sig över hela entreprenadtiden. Det torde i sådana fall få accepteras att vid fastprisarbeten vinstavräkningen för projektuppdrag sker då godkänd slutbesiktning föreligger för respektive entreprenad.

8.2.5 Fast pris

8.2.5.1 Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris ska vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna å conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

Både de direkta kostnaderna och de indirekta kostnaderna som är hänförliga till byggproduktionen ska aktiveras. Samtliga indirekta kostnader avseende pågående projekt behöver alltså inte aktiveras utan viss del, t.ex. generella marknadsföringskostnader och overhead-kostnader av allmän natur, är omedelbart avdragsgilla.

Egen arbetsinsats i – enskild firma

Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma ska värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas bland kostnaderna. Inte heller ska värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras (17 kap. 29 § st. 1 IL).

– handelsbolag

Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) ska som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget (17 kap. 29 § st. 2 IL).

– aktiebolag

När det är fråga om aktiebolag ska ersättningen till företagsledare och personer som tillhör ägarkretsen, i likhet med löner till övriga anställda, aktiveras i den mån de har karaktären av kostnader för det pågående arbetet.

Pågående arbeten som utförs till fast pris ska värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. Det innebär att pågående arbeten inte får tas upp till lägre värde än det högsta tillåtna värdet enligt 4 kap. 9 § st. 1 ÅRL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt ska värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Summan av de olika projektens värden, anskaffningsvärdet eller verkliga värdet är det värde, som de pågående arbetena lägst får tas upp till. Såsom framgått ovan utgörs anskaffningsvärdet av direkta kostnader jämte skälig andel av de indirekta kostnaderna.

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde (17 kap. 27 § st. 2 IL).

**När resultat-
avräkning ska ske**

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående. Av AB 92 (Allmänna Bestämmelser inom byggbranschen) framgår att slutfaktura vad avser s.k. tilläggsarbete ska sändas sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten en månads tid för granskning av fakturan. Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning i vart fall vad avser tilläggsarbeten är därmed i normalfallet sju månader efter godkänd slutbesiktning. I AB 92 regleras endast preskriptionstiden för slutfaktura på tilläggsbeställningar. Denna tid är 6 månader.

**Åtgärd vid under-
låten resultat-
avräkning**

Om resultatavräkning inte skett trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats bör den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas (17 kap. 31 § IL).

Regeln är tillämplig både på arbeten på löpande räkning och på arbeten till fast pris.

Tvist/osäkerhet

Om slutlig ekonomisk uppgörelse inte har träffats med uppdragsgivaren på grund av tvist eller annan osäkerhet mellan parterna

bör resultatavräkning ändå ske. För den förlustrisk som belöper på fordringen kan reservering ske om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Intressegemenskap

De allmänna bestämmelser som finns i 17 kap. 27–29 §§ IL är inte tillämpliga om;

- den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap,
- arbetet utförts till fast pris och
- det kan antas att värderingsreglerna utnyttjats för att bereda någon av parterna obehörig skatteförmån (17 kap. 30 § IL).

Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern. Intressegemenskap anses vidare föreligga mellan företag som till mer än hälften, direkt eller indirekt, ägs av samma fysiska person eller personer.

**Obehörig
skatteförmån**

Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat erhålla om de utgjort en enda skattskyldig.

I förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 147) anges att risk för omotiverade skattekrediter endast torde uppkomma i de fall då ett företag åtagit sig att utföra ett arbete till fast pris för ett närstående företags räkning. Vidare lämnas i specialmotiveringen (s. 222) följande exempel

”Som jag framhållit i den allmänna motiveringen kan de föreslagna reglerna ge upphov till omotiverade skattekrediter om uppdragstagaren utför ett arbete för ett närstående företags räkning. Jag syftade bl.a. på det fallet att uppdragsgivaren, t.ex. ett byggnadsföretag, träffar avtal med ett dotterföretag om att detta ska utföra vissa arbeten till fast pris. Dotterföretaget behöver inte intäcksredovisa mottagna à-contoersättningar men beloppen torde i allmänhet vara omedelbart avdragsgilla för moderföretaget. Om moderföretaget utför sitt arbete på löpande räkning ska detta företag å sin sida inte ta upp något värde av pågående arbeten. À-contobetalningen, som med hänsyn till intressegemenskapen mellan företagen kan sakna egentlig ekonomisk betydelse, kan därför sägas ha medfört en omotiverad skattekredit för koncernen. Om däremot moderföretaget också arbetar till fast pris utgör betalningen en direkt kostnad som ska beaktas vid värderingen av pågående arbeten hos moderföretaget vid beskattningsårets utgång.”

För att en obehörig skatteförmån inte ska uppkomma får den skattskyldige inte ta upp arbetet till lägre belopp än vad som mot-

svarar uppburna à conto-betalningar. Detta kan även uttryckas så att nedskrivningen av det ifrågavarande arbetet inte får överstiga skillnaden mellan det värde vartill arbetet upptagits och erhållna à-conto-betalningar.

8.2.5.2 Konsultrörelse

Reglerna för redovisning av pågående arbeten i byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse gäller i huvudsak även för konsultrörelse. Något alternativ till huvudregeln dvs. att pågående arbeten får värderas till lägst 97 % av summan av samtliga arbetens anskaffningsvärde finns dock ej beträffande konsultrörelse (17 kap. 27 § st. 2 IL).

8.2.5.3 Jämkningsregel

Ett beräknat värde av pågående arbeten som utförs till fast pris får jämkas om det görs sannolikt att uppdragstagaren inte kommer att få samtliga sina kostnader täckta (17 kap. 32 § IL). Av prop. 1980/81:68 (s. 148) framgår att så får bl.a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna och det kan anses oförenligt med god redovisningssed att redovisa samtliga kostnader som tillgång av pågående arbeten. Huruvida denna totalsyn av samtliga projekt gäller i och med att s.k. post-för-post-värdering ska ske framgår ej av förarbetena till skattereformen.

Uppgiftskrav

Den skattskyldige bör i räkenskaperna eller i sin deklaration visa hur värdet av pågående arbeten beräknats. För att uppfylla uppgiftsskyldigheten bör någon form av särredovisning av respektive projekt finnas i företaget så att kontroll av värderingen kan ske i efterhand.

8.2.6 Redovisningsfrågor

8.2.6.1 Särredovisning av pågående arbeten

Pågående arbeten som balanseras kan totalt sett inom byggsektorn beräknas uppgå till många miljarder kronor. Posten pågående arbeten och dess värdering är mot denna bakgrund av stor betydelse för balans- och resultaträkningens utseende i ett byggföretag. Att en korrekt värdering görs är av intresse för såväl företagsledningens bedömning av verksamheten som för externrevisorn och övriga intressenters analys av företaget. Varken av civilrättsliga eller skatterättsliga redovisningsregler framgår på vilket sätt redovisningen av pågående arbeten ska vara utformad.

Projekt särredovisning

Vid skatterevision av företag inom byggbranschen har framkommit att:

- I medelstora och större byggföretag/byggnadsentreprenörer finns projektredovisning. Denna är ofta integrerad i den löpande bokföringen som en del i den interna kontrollen och redovisningssystemet.
- I mindre byggnadsföretag/bygghantverkare är projektredovisning ofta sidoordnad till redovisningen i övrigt.

Det finns numera en särskild branschkontoplan för byggföretag, Bygg BAS 99, baserad på EU BAS 99. Dåvarande branschorganisationen Byggentreprenörerna har under 1991 uttalat att särredovisning av respektive projekt i byggbranschen utgör ett krav för att god redovisningssed ska anses föreligga.

I Beskattning av byggnadsrörelse (1992) av Eriksson och Qwerin sägs (s. 100) följande;

”Enligt såväl de civil- som skatterättsliga reglerna om pågående arbeten bör företagets redovisningssystem vara så uppbyggt att det ur redovisningen kan utläsas vilka kostnader och intäkter som är hänförliga till ett enskilt projekt. Redovisningen bör alltså ge information om det ekonomiska resultatet av varje projekt av någon storleksordning.”

En redovisning av projekten kan vara utformad på olika sätt. En sådan redovisning behöver inte löpande vara integrerad i redovisningen. Om redovisningen är systematiskt och kronologiskt uppbyggd och om den förs löpande och integreras i redovisningen som bokslutspost, är detta tillräckligt. Det viktiga är att det finns en koppling mellan externredovisningen och det sidoordnade systemet så att beloppen kan härledas och stämmas av.

Tekniken för att hålla reda på faktureringsunderlaget, dvs. antalet arbetade timmar och förbrukat material, varierar mellan de företag som inte har utvecklad redovisning. Det är vanligt förekommande att nedlagd tid antecknas och fördelas på de olika projekten i någon form av timdagbok medan förbrukat material fördelas på de olika objekten genom anteckning direkt på leverantörsfaktura eller följesedel. En annan vanlig metod är att en särskild mapp, pärm e.d. läggs upp för varje (större) projekt där anteckningar om nedlagd tid, faktura- och/eller följesedelskopior m.m. som avser projektet samlas. Båda dessa metoder är sidoordnade den löpande redovisningen. De metoder som beskrivs ovan används inte bara vid arbeten på löpande räkning utan är mycket vanliga även när det gäller olika former av arbeten till fast pris och utgör då underlag för kostnadsfördelningen mellan de olika projekten samt underlag för värderingen av balansposten pågåen-

de arbeten. I dessa fall kostnadsförs oftast leverantörsfakturorna löpande. Justering kan exempelvis göras vid bokslutstillfället genom att nedlagda kostnader som avser pågående arbeten ombokas till ett tillgångskonto. På motsvarande sätt behandlas ofta fakturerade belopp, dvs. de intäktsförs löpande och justering görs vid bokslutstillfället genom ombokning till skuldkonto av erhållna å-conto-belopp på oavslutade arbeten från intäktskonto. Ibland skuldbokförs kundfakturorna löpande i stället och intäktsförs vid bokslutet avseende de projekt som avslutats. Ofta sker denna ombokning av pågående arbeten vid bokslutet med netto-beloppet (saldot) mellan nedlagda kostnader och erhållna å-conto-belopp utan projektuppdelning. Tillvägagångssättet ger ett materiellt riktigt resultat under förutsättning att den sidoordnade redovisningen fungerar riktigt.

8.2.6.2 Redovisning av pågående arbeten i resultat- och balansräkning

Den i räkenskaperna redovisade värderingen av de pågående arbetena gäller i princip även vid beskattningen. Detta innebär att om företaget väljer att t.ex. göra en förtida (successiv) vinstavräkning och denna står i överensstämmelse med god redovisningssed ska vinstavräkningen ske även i beskattningshänseende (RÅ 1998 ref. 18). Detta gäller oavsett om någon av de inom byggbranschen tillämpade s.k. balans- eller resultatmetoderna tillämpats (jfr Svensk Skattetidning 1996 s. 884 ff). Någon möjlighet att genom avdrag i deklarationen skjuta upp beskattningen till dess slutlig ekonomisk uppgörelse träffats finns inte.

De skatterättsliga reglerna för fast pris kan aldrig användas för arbeten som utförs på löpande räkning. Detta påpekas också i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:68 s. 143). Det kan dock förekomma att företag i sin redovisning tar upp arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats vid räkenskapsårets utgång enligt de principer som gäller för arbeten till fast pris. De ofakturerade arbetena tas upp som tillgång och intäktsförs. Genom en bokslutsdisposition justeras sedan resultatet för att komma i överensstämmelse med det lägsta skattemässigt godtagbara resultatet. Efter denna bokslutsdisposition har således resultatet påverkats på samma sätt som hade varit fallet om de pågående arbetena hade bokförts på vanligt sätt.

Av 14 kap. 4 § andra stycket IL framgår att reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket. Den första hänvisningen i denna bestämmelse innebär att reserv i lager beaktas vid tillämpning av den s.k. alternativregeln för lagervärdering och för värdering av djur i jordbruk och renskötsel. Enligt 17 kap. 27 § första stycket IL får

pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Av andra stycket i detta lagrum framgår dock, trots bestämmelserna i första stycket, att de pågående arbetena för byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse, som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats, får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Genom den andra hänvisningen i 14 kap. 4 § andra stycket IL ska reserv i dessa särskilt angivna rörelseformer således beaktas.

8.2.7 Direkta och indirekta tillverkningskostnader

Vid värdering av pågående arbeten till fast pris ska kostnaderna aktiveras.

Aktiveringsskyldigheten gäller inte bara direkta kostnader utan också indirekta kostnader.

Direkta tillverkningskostnader

Med direkta tillverkningskostnader avses kostnader som har ett omedelbart samband med det utförda arbetet eller uppdraget, t.ex. löner, arvoden, arbetsgivaravgifter, reseersättningar och materialinköp.

Indirekta kostnader

Kostnader av mer övergripande eller allmän karaktär räknas till indirekta kostnader. Indirekta kostnader kan i motsats till direkta kostnader endast på en omväg hänföras till arbetet. De indirekta kostnaderna måste därför fördelas på respektive arbete efter en skälig fördelningsgrund. Till indirekta kostnader räknas bl.a. kostnader för personal med huvudsakligen administrativa sysslor, förrådspersonal och annan personal som inte är direkt sysselsatt med det aktuella arbetet eller personal som huvudsakligen har övergripande funktioner inom företaget.

Värderingen av de pågående arbetena ska göras i enlighet med reglerna i ÅRL om värdering av omsättningstillgångar. Detta medför bl.a. att värderingen och kostnadsfördelningen ska göras i överensstämmelse med god redovisningssed.

Redovisningsrådet har gett ut rekommendationer om redovisning av varulager (RR 2) för publika företag och BFN för övriga företag (BFNAR 2000:3). Redovisningsrådet har också gett ut rekommendationer om redovisningen av entreprenader och liknande uppdrag (RR 10).

8.2.8 Reservering för garantirisker

För arbeten som är förenade med garanti får avdrag ske för att täcka framtida garantiutgifter. Detta gäller endast arbeten som har resultatavräknats eller slutfakturerats under beskattningsåret eller tidigare och för vilka garantiförpliktelse fortfarande gäller vid

beskattningsårets utgång.

Avdrag för sådan reservering beräknas enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL. I del 2 avsnitt 8.7 finns en redogörelse för dessa bestämmelser. Inom byggsektorn bör erhållna garantiersättningar från underentreprenörer reducera avdraget för garantirisk-reservering.

8.3 Tomtrörelse

27 kap. 3 och 9–18 §§ IL

26 kap. 12 § IL

41 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 344 ff

Sammanfattning

Tomtrörelse utgör en särskild form av näringsverksamhet. Kvalificerad tomtrörelse föreligger när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse. Enkel tomtrörelse föreligger om någon under en tioårsperiod avyttrat minst 15 byggnadstomter.

8.3.1 Kapital eller näringsverksamhet?

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss verksamhet ska räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark ska normalt redovisas i inkomstslaget kapital. Säljs däremot många tomter eller då verksamheten drivs yrkesmässigt hänförs dock försäljningarna till näringsverksamhet. För juridiska personer redovisas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan om tomtrörelse föreligger har emellertid betydelse även för vinstberäkningen samt för frågan om fastigheterna utgör lagertillgångar. För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger. Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

8.3.2 Kvalificerad tomtrörelse

Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag e.d. eller när förvärvet har avsett mark som är

avsedd för bebyggelse (27 kap. 9–18 §§ IL).

Bestämmelsen syftar främst på tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Enbart det förhållandet att ägaren till en fastighet är en juridisk person innebär dock inte att eventuella tomtförsäljningar ska räknas till kvalificerad tomtrörelse. I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger normalt när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en detaljplan för fastigheten som utvisar att fastigheten är avsedd för bebyggelse. Det planlagda området får i sådant fall inte vara alltför obetydligt. Den praktiska gränsen torde vara ca 10 byggnadstomter.

Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. Har detaljplanen förelegat först vid köpebrevets utfärdande kan villkoret anses uppfyllt. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten (27 kap. 3 § IL).

När har rörelsen börjat?

Vid kvalificerad tomtrörelse ansågs i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1979:3 att rörelsen hade börjat redan i och med förvärvet av markområdet även om den första försäljningen skedde först sju år efter anskaffningsåret.

8.3.3 Enkel tomtrörelse

8.3.3.1 Allmänt

**Tio år
Femton tomter**

Bestämmelserna i 27 kap. 11–15 §§ IL syftar till att rörelsebeskattning inte ska ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattning inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtrörelse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse.

Upplåtelse

Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-års-kontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter (27 kap. 13 § IL). Om en upplåten tomt senare försäljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtrörelsen har börjat.

Anställda

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som kvalificerad tomtrörelse eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastig-

heter (27 kap. 14 § IL).

Undantag

Vissa andra försäljningar eller upplåtelser ska inte heller medräknas vid tillämpningen av 15-tomtersregeln. Undantag görs för följande slag av försäljningar eller upplåtelser;

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet,
- expropriation och liknande tvångsförsäljningar. Hit räknas också försäljningar som skett som ett led i jordbrukets yttre rationalisering eller på grund av flygbuller. Föreligger redan tomtrörelse beskattas dessa försäljningar som inkomst av näringsverksamhet,
- tomt som givits som gåva eller upplåtits utan vederlag. Bortges tomt däremot sedan rörelse påbörjats i IL:s mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning ska ske.

Vad avses med byggnadstomt?

Med byggnadstomt menas ett område som är så stort att det lämpar sig att bebyggas med t.ex. en villa, en sportstuga, en fabriksbyggnad. Med byggnadstomt avses också ett större område, om det säljs för sig, trots att området kan inrymma flera tomter. Försäljning av ett stort markområde kan därför räknas som *en* tomtförsäljning men endast så länge inte avstyckning inom området skett eller tomtindelning föreligger. Hur försäljningen rubricerats i köpekontraktet har ingen betydelse. Man kan i detta sammanhang bortse från försäljning som avser endast några få kvadratmeter, eftersom ett sådant obetydligt markområde inte kan anses utgöra byggnadstomt i egentlig mening.

RÅ 1990 not 474

Ett bolag har sedan lång tid (från tiden före 1952) ägt en större fastighet och på denna bedrivit en verksamhet som bestod av uthyrning av småhus för fritidsändamål. År 1984 fastställdes en byggnadsplan samt avstyckades 40 ungefär lika stora fastigheter, av vilka 15 var bebyggda. Sju av de bebyggda fastigheterna såldes under åren 1985–1986. Bolaget avsåg nu att sälja återstoden av de avstyckade fastigheterna, dvs. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. RR ansåg till skillnad mot rättsnämnden att bolaget inte bedrev handel med fastigheter och fann vidare att inte heller kvalificerad tomtrörelse förelåg. Det betydde att rörelsebeskattning kunde ske bara inom ramen för

reglerna om enkel tomtrörelse. En särskild fråga var då om en sådan beskattning kunde komma att omfatta de *bebyggda* fastigheterna. Av rättsfallet framgår även att bebyggd fastighet kan ingå i enkel tomtrörelse beroende på köparens syfte med förvärvet.

Se även rättsfallen RSV/FB Dt 1985:24, RSV/FB Dt 1985:30, RÅ 1979 1:49, RÅ 1982 1:61 och RÅ 1982 1:80.

8.3.3.2 Undantag

När tomtrörelse har startat utgör försäljningen av tomter intäkt av näringsverksamhet. Vid enkel tomtrörelse torde dock följande försäljningar alltid beskattas enligt reglerna för reavinst;

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet.

Om, vid enkel tomtrörelse, flera tomter säljs samma dag som den femtonde tomten säljs får den skattskyldige välja i vilken ordning tomterna ska anses avyttrade (27 kap. 15 § IL) och därmed också vilken eller vilka försäljningarna som ska beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, ska behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 27 kap. 18 § IL.

8.3.3.3 Lagrets ingångsvärde

Tomtmarkens ingångsvärde vid enkel tomtrörelse bestäms på så sätt att den ursprungliga anskaffningskostnaden och förbättringskostnaderna sammanläggs för fastigheten eller för den del av fastigheten som räknas till rörelsen (14 kap. 16 § IL). Har avskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL anses anskaffning ha skett till avskattningsvärdet (14 kap. 16 § IL).

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Har en näringsfastighet eller del därav övergått till privatbostadsfastighet föranleder ett sådant karaktärsbyte hos en fysisk person

eller ett dödsbo avskattning (26 kap. 8 och 11 §§ IL).

Proportionering Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försålda arealen utgör av områdets hela areal.

8.3.3.4 Lagervärdering

Allmänna regler gäller I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas även för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.

Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

I anskaffningsvärdet för lagerfastigheter som bebyggts i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för omsättningsfastigheter eller liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

8.3.3.5 Slutförsäljning av tomtlager

Kapitalvinstregler Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall kapitalvinstreglerna vid denna sista försäljning (27 kap. 16 § IL).

8.3.3.6 När upphör tomtrörelse?

Kvalificerad tomtrörelse Kvalificerad tomtrörelse upphör i och med att tomtlagret har sålts slut oavsett när försäljningen av den sista tomten äger rum. En kvalificerad tomtrörelse kan alltså i princip inte avbrytas.

Enkel tomtrörelse Även enkel tomtrörelse upphör när den sista tomten försäljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret (27 kap. 17 § IL).

8.3.4 Övergångsbestämmelser

4 kap. 39–42 §§ ILP

I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § – i stället bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ IL att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxe-

ring inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

En en- eller tvåfamiljsfastighet som en fysisk person innehade den 1 januari 1983, som var lagertillgång i rörelse och som den fysiska personen var bosatt på under hela åren 1981 och 1982 är inte lagertillgång om;

1. fastigheten inte var nedskriven vid utgången av år 1982, eller
2. den fysiska personen tog upp det belopp varmed fastigheten var nedskriven vid utgången av år 1982 som intäkt vid 1984 års taxering.

Första stycket gäller inte om fastigheten under år 1981 eller 1982 var föremål för annat byggnadsarbete än normalt underhåll i byggnadsrörelse som bedrevs av den skattskyldige, dennes make eller av ett fåmansföretag där den skattskyldige eller dennes make var företagsledare. Med fåmansföretag avses här fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL i dess lydelse före ikraftträdandet av lagen (1999:1149) om ändring i nämnda lag.

I fråga om sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som förvärvats före år 1983 tillämpas i stället för bestämmelserna i 27 kap. 6, 7 och 18 §§ IL vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

Om en fastighet är lagertillgång i en sådan tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter som har påbörjats före år 1991 och fastigheten har förvärvats innan verksamheten påbörjades, ska fastighetens värde vid tiden för verksamhetens början beräknas enligt bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst i punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § i den upphävda KL (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 om lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag. Detta värde utgör därefter fastighetens anskaffningsvärde.

8.3.5 Exempel, tomtförsäljning

En lantbrukare sålde under år 14 tre tomter från sin jordbruksfastighet. Under åren 1–13 har lantbrukaren inom samma område sålt eller upplåtit följande tomter

År	Antal	Ändamål
1	1	Fritidsbebyggelse
2	-	-
3	2	Fritidsbebyggelse
4	-	-
5	1	Kommunal badplats
6	2	En tomt till anställd i jordbruket för egnahemsbebyggelse En tomt till idrottsplats
7	-	-
8	2	Egnahemsbebyggelse
9	3	Utarrenderade för fritidsbebyggelse
10	2	Kommunalkontor, församlingshem
11	4	Fritidsbebyggelse
12	1	Expropriation efter framställning från kommunen
13	2	Egnahemsbebyggelse
14	3	Den första tomten för fritidsbebyggelse hade tidigare utarrenderats Två tomter för egnahemsbebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod ska följande tomter medräknas:

5	0	Medräknas inte pga. försäljning för annat än bebyggelse
6	0	Ingen av tomterna medräknas pga. dels försäljning till annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket
7	-	-
8	2	Ska medräknas pga. försäljning för bebyggelse
9	3	- ” -
10	2	- ” -
11	4	- ” -
12	0	Medräknas inte pga. tvångsförsäljning
13	2	Ska medräknas pga. försäljning för bebyggelse
14	2	Endast två tomter medräknas eftersom en tomt tidigare medräknats som utarrenderad
S:a	15 st	

En av försäljningarna år 14 ska redovisas enligt rörelsereglerna. De andra två tomterna ska redovisas enligt kapitalvinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av tomterna som ska redovisas enligt rörelsereglerna.