



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Oskar Helgesson

# När bedrivs yrkesmässig handel med fastigheter i skatterättsligt hänseende?

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2011

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.2 Syfte och avgränsningar	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	8
<b>2 BAKGRUND</b>	<b>9</b>
2.1 Inkomstbegreppet i den svenska inkomstbeskattningen	9
2.2 Något om skälen till skillnaderna i beskattningen	13
2.3 Yrkesmässig handel med fastigheter – reglernas tillkomst och utveckling	15
2.4 Rörelsekriterierna i korthet	16
2.4.1 Inledning	16
2.4.2 Förvärvssyfte	17
2.4.3 Självständighet	17
2.4.4 Yrkesmässighet	17
2.5 Rörelsekriteriernas betydelse för gränsdragningen	18
2.6 Begreppen kapital- och lagertillgång i aktuell kontext	19
2.7 Kort om förpackning av fastigheter	20
<b>3 BYGGNADSRÖRELSE, HANDEL MED FASTIGHETER OCH TOMTRÖRELSE</b>	<b>21</b>
3.1 Inledning	21
3.2 Reglerna om handel med fastigheter	21
3.3 Varför vållar begreppet handel med fastigheter problem?	23
<b>4 GRÄNSDRAGNINGEN I PRAXIS – DIREKT ÄGANDE</b>	<b>25</b>
4.1 Inledning	25
4.2 Yrkesmässig handel med fastigheter	25

4.2.1 RÅ 1971 Fi 1609	25
4.2.1.1 Kommentar	26
4.2.2 RÅ 1980 Aa 150	26
4.2.2.1 Kommentar	26
4.2.3 RSV/FB Dt 1982:14	27
4.2.3.1 Kommentar	27
4.2.4 RÅ 1982 Aa 80	28
4.2.4.1 Kommentar	28
4.2.5 RÅ 1987 ref. 46	29
4.2.5.1 Kommentar	30
<b>4.3 Ej yrkesmässig handel med fastigheter</b>	<b>30</b>
4.3.1 RÅ 1928 ref. 58	30
4.3.1.1 Kommentar	31
4.3.2 RÅ 1972 Fi 99	31
4.3.2.1 Kommentar	32
4.3.3 RÅ 78 1:82	32
4.3.3.1 Kommentar	33
4.3.4 RÅ 1980 1:11	33
4.3.4.1 Kommentar	34
4.3.5 RÅ 1985 Aa 219	34
4.3.5.1 Kommentar	36
4.3.6 RÅ 1987 not 492	36
4.3.6.1 Kommentar	38
<b>5 GRÄNSDRAGNINGEN I PRAXIS – INDIREKT ÄGANDE</b>	<b>39</b>
<b>5.1 Inledning</b>	<b>39</b>
<b>5.2 RÅ 2000 not 24</b>	<b>39</b>
5.2.1 Kommentar	40
<b>5.3 RÅ 2005 ref. 3</b>	<b>40</b>
5.3.1 Kommentar	41
<b>5.4 Förvaltningsrättens i Göteborg dom den 2 maj 2011, målnr 2526-10, 10657-10</b>	<b>41</b>
5.4.1 Kommentar	43
<b>5.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj 2011, dnr 26-10/D</b>	<b>44</b>
5.5.1 Kommentar	45
<b>6 ANALYS</b>	<b>47</b>
<b>6.1 Inledning</b>	<b>47</b>
<b>6.2 Handel med fastigheter – direkt ägande</b>	<b>47</b>
<b>6.3 Handel med fastigheter – indirekt ägande</b>	<b>51</b>
<b>6.4 Kritik av gällande rätt</b>	<b>56</b>
<b>7 AVSLUTNING</b>	<b>59</b>

<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>62</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>64</b>

# Summary

From a tax standpoint, it is of great importance whether a certain activity is considered to be professional real estate trading or not. The Swedish Income Tax Act (inkomstskattelagen) contains special provisions that applies when professional real estate trading is conducted, saying that a company's assets can be classified as current assets. This will in turn affect a subsidiary's possibility to provide deductible group contributions to the parent company. It will also affect whether dividend payments are subject to taxation or not. In addition, it will affect the ability to deduct losses on property sales. When professional real estate trading takes place, deduction is granted for losses against other operating income, while losses may only be offset against gains on real estate assets when such activities are not conducted. The Swedish rules on business-related shares specify that capital gains on business related shares are not subject to taxation while the losses are not deductible. When a company is engaged in professional real estate trading and owns shares in the real estate management company, the holding is not business related and therefore any profits are subject to taxation and any losses are deductible.

When forming the special provisions in the Swedish Income Tax Act legislation, the legislature could not create a tax definition of the concept of professional real estate trading. Instead the legislature chose to entrust to the tax courts to determine what is to be classified as professional real estate trading and what transactions not to be considered part of professional real estate trading.

It is not possible to determine with certainty when professional real estate trading is at hand. In each individual case, the Tax Courts make an overall assessment of the activities actually performed. Case law shows that the Supreme Administrative Court will take into account a variety of circumstances in its assessment. The Court places particular importance to the number of purchases and sales in relation to the size of the total real estate property, as well as to the property turnover rate.

Adjudicates from two fundamentally interesting cases were announced from the Tax Board and the County Court in Göteborg in May this year (2011). Common findings of the two cases are that a clearly manifested objective to sell the real estate property has been assessed to provide sufficient basis for classifying the shares in real estate management companies as current assets. It remains to be seen whether a clear sales objective alone will serve as sufficient evidence in the tax court's assessment also in the future. The findings have been appealed and were granted leave to appeal in higher courts.

Criticism can be directed at the legislature that has not been able to create a tax definition of the concept of professional real estate trading. In order to

increase transparency and enhance predictability in the assessment of whether professional real estate trading is at hand, it would in my view be appropriate to codify the Supreme Administrative Court's praxis by introducing a presumption rule for when professional real estate trading shall be considered to be performed.

# Sammanfattning

Ur beskattningssynpunkt har det stor betydelse huruvida en verksamhet anses utgöra handel med fastigheter eller inte. Om så är fallet bedrivs näringsverksamhet, och verksamheten träffas av specialreglerna i 27 kap. IL, varpå tillgångarna klassificeras som lagertillgångar. Det påverkar i sin tur dotterbolags möjlighet att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till moderföretaget. Det har även betydelse för om utdelning ska vara skattepliktig eller inte. Vidare påverkas möjligheten att göra avdrag för förluster vid fastighetsförsäljningar. Medan avdrag beviljas för förluster mot övriga rörelseintäkter när handel med fastigheter bedrivs, får endast förluster kvittas mot vinster på fastigheter när sådan verksamhet inte bedrivs. Reglerna om näringsbetingade andelar anger att försäljningsvinster på näringsbetingade andelar är skattefria medan förluster inte är avdragsgilla. När ett bolag bedriver handel med fastigheter och äger andelar i fastighetsförvaltande bolag är dock inte innehavet näringsbetingat varför vinsterna istället är skattepliktiga och förlusterna avdragsgilla.

Vid utformningen av 27 kap IL förmådde inte lagstiftaren att skapa en skattemässig definition av begreppet handel med fastigheter. Istället valde lagstiftaren att överlämna åt skattedomstolarna att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i en näringsverksamhet.

Det går inte att med säkerhet ange när handel med fastigheter är för handen. Skattedomstolarna gör i varje enskilt fall en samlad bedömning av den verksamhet som faktiskt har bedrivits. Av praxis framgår att Högsta förvaltningsdomstolen tar hänsyn till en rad olika omständigheter vid sin bedömning. Domstolen fäster särskild vikt vid antalet köp och försäljningar i förhållande till fastighetsinnehavets storlek samt fastighetsbeståndets omsättningshastighet.

Två principiellt intressanta avgöranden, från Skatterättsnämnden respektive förvaltningsrätten i Göteborg meddelades under maj månad detta år. Gemensamt för avgörandena är att ett tydligt manifesterat omsättningssyfte har bedömts utgöra tillräcklig grund för att klassificera andelar i fastighetsförvaltande bolag som lagertillgångar. Huruvida ett tydligt omsättningssyfte i framtiden kommer att få en självständig betydelse vid skattedomstolarnas bedömning återstår att se. Avgörandena har överklagats och beviljats prövningstillstånd i högre instans.

Kritik kan riktas mot lagstiftaren som inte har förmått att skapa en skattemässig definition av begreppet handel med fastigheter. För att öka transparensen och förbättra förutsebarheten vid bedömningen om handel med fastigheter föreligger, vore det i mitt tycke lämpligt att kodifiera Högsta förvaltningsdomstolens praxis genom att införa en presumptionsregel för när handel med fastigheter ska anses bedriven.

# Förkortningar

Aa	Domar i skattemål
Dnr	Diarienummer
Fi	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelag
KL	Kommunalskattelag
Not	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1 Inledning

Frågan huruvida yrkesmässig handel med fastigheter bedrivs enligt bestämmelserna i 27 kap. IL eller inte är intressant ur flera aspekter.

I 27 kap. IL finns specialbestämmelser som reglerar handel med fastigheter och gränsdragningen mellan lager- och kapitaltillgångar avseende fastigheter, och andelar i fastighetsförvaltande företag. Med detta i åtanke, borde frågan när yrkesmässig handel med fastigheter bedrivs vara relativt enkel att besvara. Att så inte är fallet beror på att det varken i 27 kap. IL eller i förarbetena finns en definition av begreppet handel med fastigheter. Detta är ett medvetet val från lagstiftarens sida och beror på att en sådan har bedömts bli antingen för snäv eller för vid.<sup>1</sup>

Lagstiftaren har överlämnat åt skattedomstolarna att göra denna bedömning och genom praxis upprätta en skiljelinje mellan fastighetsförsäljningar som ingår som ett led i en bedriven verksamhet avseende handel med fastigheter och sådana som inte gör det. Frågan huruvida detta är rättssäkert är befogad. För den skatteskyldige är det viktigt att veta hur hans eller hennes inkomstförhållanden påverkas av en avyttring av vissa fastigheter. En rättsprocess avseende frågan om en verksamhet avseende handel med fastigheter bedrivs, och som går hela vägen upp till Högsta förvaltningsdomstolen, kan ta år. Den ovisshet som råder under processen kan göra det svårt för företag att ta nödvändiga beslut för framtiden och kan på så vis skada den bedrivna verksamheten. Betydelsen av domstolarnas bedömning av huruvida yrkesmässig handel med fastigheter bedrivs eller inte ökar av att det för den skatteskyldige som regel står betydande ekonomiska värden på spel. För det allmänna medför förhållandet i sin tur en belastning på de myndigheter och domstolar som tar ställning till de enskilda fallen.

Ur beskattningssynpunkt har det stor betydelse om en verksamhet anses utgöra handel med fastigheter eller inte. Huruvida det är en skattemässig fördel eller en nackdel för bolag att dess verksamhet klassificeras som handel med fastigheter beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Följande har betydelse vid denna bedömning.

Huvudregeln anger att kapitalvinst vid avyttring av en så kallad näringsbetingad andel är skattefri samtidigt som en kapitalförlust inte är avdragsgill, 25 a kap. 3, 5 §§ IL. Vissa andelar som ägs av företag som bedriver handel med fastigheter utgör dock inte kapitaltillgångar, 27 kap. 6 § IL. Detta innebär att vinst vid avyttring av sådan andel är skattepliktig medan en förlust är avdragsgill. För att undgå beskattning på vinst vid andelsförsäljning kan ett bolag vilja undvika att verksamheten klassificeras som handel med fastigheter.

---

<sup>1</sup> Prop. 1980/81:68, s. 151.

Kapitalförluster på fastigheter som ägs av aktiebolag i kapitalplaceringssyfte får som huvudregel endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter, 25 kap. 12 § IL. När en verksamhet anses utgöra handel med fastigheter klassificeras fastigheterna som lagertillgångar. Fastigheter som utgör lagertillgångar och som avyttras med förlust får kvittas fullt ut mot övriga rörelseinkomster. För att omedelbart kunna utnyttja en förlust fullt ut kan ett bolag som har avyttrat en fastighet med förlust vilja klassificera sin verksamhet som handel med fastigheter.

Enligt huvudregeln är utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag skattefri, 24 kap. 13 § IL. För att det ska vara fråga om en näringsbetingad andel krävs som nämnts ovan att andelen utgör en kapitaltillgång hos ägaren. Utdelning på en andel som utgör lagertillgång är därför skattepliktig.

Huruvida utdelning på en andel är skattefri påverkar även ett dotterföretags möjlighet att till moderföretaget med avdragsrätt lämna koncernbidrag. I 35 kap. 3 § IL uppställs nämligen bland annat ett krav på att utdelning från dotterföretaget ska vara skattefri hos moderföretaget. Möjligheten att med avdragsrätt lämna koncernbidrag kan utgöra grund för att bolag önskar att verksamheten inte ska anses utgöra handel med fastigheter.

Utifrån det ovan angivna kan generellt sägas att företag som sålt fastigheter med förlust, skattemässigt kan gynnas av att verksamheten klassificeras som handel med fastigheter. I övriga situationer torde det vara en fördel om verksamheten däremot inte klassificeras som handel med fastigheter, inte minst med tanke på att de flesta fastigheter idag säljs förpackade och att försäljningsvinsten därigenom kan bli skattefri.

Bristen på förutsebarhet avseende när handel med fastigheter anses bedriven verkar från båda hållen. Detta innebär att den drabbar såväl företag som vill att verksamheten ska klassificeras som handel med fastigheter som dem som önskar det motsatta förhållandet.

Detta examensarbete vänder sig i första hand till yrkesverksamma personer som kommer i kontakt med den aktuella problematiken i sin profession. Min förhoppning är även att företagare som är osäkra på huruvida dess verksamhet är att betrakta som handel med fastigheter eller inte ska finna vägledning för hur domstolarna resonerar vid bedömningen mellan enstaka fastighetsförsäljningar och yrkesmässig handel med fastigheter.

## 1.2 Syfte och avgränsningar

Mitt syfte med uppsatsen är att utreda och diskutera vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en verksamhet skattemässigt ska klassificeras som handel med fastigheter. Detta i ett försök att utreda var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i rörelse. Syftet avser såväl fysiska- som juridiska personer.

Historiskt sett har oftast en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse även ansetts bedriva handel med fastigheter. Avsikten är att i största möjliga utsträckning avgränsa detta examensarbete till att avhandla handel med fastigheter, skild från reglerna om byggnadsrörelse, såväl i framställningen som i praxisgenomgången. Förhållningssättet ger en mer rättvisande bild av skattedomstolarnas bedömning av när handel med fastigheter anses bedriven. Dessutom torde det vara relativt sällsynt att frånvaron av en definition av begreppet byggnadsrörelse ger upphov till några problem, eftersom det i de flesta fall torde vara uppenbart om en skattskyldig bedriver byggnadsrörelse eller inte.<sup>2</sup>

Examensarbetet kommer endast att behandla reglerna enligt den interna rätten. Sverige har dock genom undertecknandet av fördraget om EU:s funktionssätt avstått en del av den nationella suveräniteten på det direkta beskattningsområdet, till förmån för EU. Vilket beror på att EU-domstolen har fastslagit att EU-rätten är överordnad, och därigenom har företrädare framför, den nationella rätten.<sup>3</sup>

## 1.3 Metod och material

För att uppfylla det i uppsatsen uppställda syftet har en rättsdogmatisk metod använts, vilket innebär att lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin har utretts.

Utöver lagstiftning, förarbeten och praxis har två avhandlingar som berör ämnet, samt grundläggande skatterättslig litteratur utgjort underlag till uppsatsens deskriptiva delar.

Med två undantag har endast domar som har avgjorts av Högsta förvaltningsdomstolen alternativt förhandsbesked som har medgivits prövningstillstånd av Högsta förvaltningsdomstolen använts i praxisgenomgången av handel med fastigheter. Det är endast Högsta förvaltningsdomstolens domar som bildar praxis på beskattningsområdet. Anledningen till de två undantagen är att dessa avgöranden kom under våren 2011 och i olika hänseende bryter mot den praxis som utbildats av Högsta förvaltningsdomstolen och därför blivit uppmärksammade.

En stor del av det material som har använts i denna uppsats kan förefalla ålderdomligt. Detta beror på att reglerna om handel med fastigheter utformades genom praxis och det var först genom den lagreglering som skedde från och med 1984 års taxering (SFS 1981:295) angående beskattning av byggnadsrörelse m.m. som den på området bildade praxisen kodifierades.

---

<sup>2</sup> Prop. 1980/81:68, s. 151.

<sup>3</sup> Se bland annat C-26/62 Van Gend en Loos, C-6/64 Costa mot ENEL, C- 11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

Eftersom Sveriges högsta instans i förvaltningsmål den 1 januari 2011 bytte namn från Regeringsrätten till Högsta förvaltningsdomstolen har i denna uppsats Regeringsrätten genomgående ersatts av Högsta förvaltningsdomstolen. Detta för att undvika eventuell förvirring kring benämningen på Sveriges högsta instans i förvaltningsmål.

## 1.4 Disposition

Denna uppsats består utöver den inledande delen, huvudsakligen av fyra delar. Den första delen utgörs av en bakgrund. I bakgrunden redogörs inledningsvis för det svenska inkomstbegreppet i ett historiskt perspektiv samt för tillkomsten av reglerna om handel med fastigheter och dess utveckling. I bakgrunden återfinns även en kort genomgång av de allmänna kriterierna för näringsverksamhet och dess betydelse för gränsdragningen. Vidare redogörs för begreppen kapital- och lagertillgångar samt förfarandet att förpacka fastigheter. Denna del syftar till att ge läsaren en grundläggande förståelse för viktiga begrepp och de olika aspekter som påverkar Högsta förvaltningsdomstolens bedömning.

I uppsatsens andra del introduceras läsaren för reglerna i 27 kap. IL i den mån de berör handel med fastigheter. I denna del följer även en redogörelse för varför begreppet ”handel med fastigheter” vållar problem.

I den tredje delen följer en praxisgenomgång av handel med fastigheter. Praxisen redovisas i två separata kapitel. Kapitel fyra behandlar praxisen vad avser direkt ägande av fastigheter, medan kapitel fem behandlar praxisen vad avser indirekt ägande av fastigheter. Efter varje rättsfall följer en kommentar kring domstolens motivering.

I uppsatsens avslutande del återfinns analys och avslutning. I analysen förs en diskussion kring vilka faktorer som ligger till grund för skattedomstolarnas bedömning. I analysen framförs även kritik av gällande rätt, med förslag till förbättringar. Efter analysen följer avslutningen där det, dels redogörs för dragna slutsatser, dels framförs kritik av gällande rätt.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Inkomstbegreppet i den svenska inkomstbeskattningen

I förarbetena till 1928 års kommunalskattelag (KL) lades möda på att definiera ett inkomstbegrepp som fångade upp produktiv verksamhet. Inspiration hämtades från det nationalekonomiska inkomstbegreppet och källteorin.<sup>4</sup>

Enligt det nationalekonomiska inkomstbegreppet utgörs inkomst av vad som ingår i nationalinkomsten. Här avses nettoinkomsten av produktiv verksamhet, framställning av varor och tjänster, kapitalavkastning, utdelning och ränteinkomster minus ränteutgifter. Utanför det nationalekonomiska inkomstbegreppet faller förmögenhetsöverföringar som arv, gåva, bodelning och förmögenhetsvinster. Förmögenhetsvinster kan exempelvis uppstå genom att aktier stiger i värde på grund av förväntad vinst- och utdelningsökning, eller att fastigheter ökar i värde som en följd av utbyggnad av allmänna kommunikationer.<sup>5</sup>

Enligt källteorin kan endast inkomster som utgör avkastning från en varaktig inkomstkälla beskattas, det vill säga utflödet från källan. Äppelträdet utgör en bra bildlig exemplifiering av det angivna. Inkomsten utgörs av trädets frukt, medan en eventuell vinst vid försäljningen av äppelträdet (själva inkomstkällan), inte utgör någon inkomst, enligt källteorin.<sup>6</sup>

Som framgått ovan utesluter således såväl det nationalekonomiska inkomstbegreppet som källteorin bland annat förmögenhetsöverföringar och förmögenhetsvinster från inkomstdefinitionen. Utredningsgruppen till 1928 års KL stötte på problem när de utifrån dessa inkomstbegrepp skulle precisera vad som skulle utgöra skattepliktig inkomst. Detta resulterade i en avsaknad av en explicit inkomstdefinition i såväl KL som dess förarbeten. Skälen härtill angav departementschefen i prop. 1927:102, s. 340:

”Erfarenheten torde hava visat omöjligheten att i skatteförfattningarna giva någon kort, uttömmande definition på vad som skall anses vara skattepliktig inkomst, därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad överhuvud tillflyter den skatteskyldige i penningar eller penningars värde. Inkomstskattesakkunniga, vilka haft i speciellt uppdrag att utreda frågan om inkomstbegreppets omfattning och avgränsning, hava icke lyckats finna någon tillfredställande definition. Enda

---

<sup>4</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 39.

<sup>5</sup> Ibid. s. 34.

<sup>6</sup> Ibid. s. 34 f.

utvägen synes vara att, på sätt såväl de sakkunniga som kommittén gjort, stadga, att intäkt, vilken härflutit ur vissa angivna förvärvskällor, är skattepliktig, varav följer, att intäkt, som icke kan hänföras till någon av dessa förvärvskällor, ej är underkastad skatteplikt. Därvid har jag – i olikhet med inkomstskattesakkunniga – ansett, att omfånget av de särskilda förvärvskällorna icke bör angivas så snävt, att till viss förvärvskälla ej kan hänföras annan intäkt än sådan som uttryckligen angives höra till densamma. I stället synes lagtexten böra givas en sådan avfattning, att vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan.”

Lagstiftaren överlät således i viss utsträckning åt rättstillämpningen att utforma inkomstbegreppet.

Utformningen av 1928 års kommunalskattelag (KL) kom likväl att grunda sig på källteorin och beskattningen omfattade endast inkomster i varaktiga inkomstslag. De varaktiga inkomstslagen var inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst och kapital.<sup>7</sup> Inkomstbegreppet i 1928 års KL var snävt utformat. Ett antal inkomster, framförallt förmögenhetsöverföringar och förmögenhetsvinster, föll nämligen uttryckligen utanför det skattepliktiga området.

Ursprungligen gjordes en viktig skillnad mellan löpande kapitalinkomster och kapitalvinster. I enlighet med källteorin ansågs löpande kapitalinkomster ge skatteförmåga, i egenskap av sin regelbundna karaktär. Kapitalvinster ansågs däremot utgöra tillfälliga inkomster som inte erhöles från en kontinuerlig inkomstkälla och inkluderades därför inte i källteorins inkomstbegrepp. Denna begränsning av beskattningen torde dock inte enbart ha haft sin grund i principiella överväganden. I prop. 1927:102, s. 344 angavs som skäl mot en generell realisationsvinstbeskattning att en sådan ”måste anses främmande för den allmänna uppfattningen och skulle medföra avsevärda tekniska olägenheter”. Efter propositionsuttalandet finns en hänvisning till SOU 1923:69 s. 97-100. Här framgår att med tekniska olägenheter åsyftas mer än rent praktiska problem vid inkomstberäkningen. Bland annat diskuteras kapitalvinstbeskattningens inlåsnings effekter. Ett ytterligare skäl till att kapitalvinster endast beskattades i begränsad utsträckning under 1900-talets större del, var synsättet att kapitalvinster inte är producerade värden. Eftersom tillgången endast byter ägare ansågs vinsten inte utgöra någon inkomst, vilket är ett uttryck för det nationalekonomiska inkomstbegreppet.<sup>8</sup>

Tillfälliga inkomster, som exempelvis icke yrkesmässig försäljning av egendom ansågs inte ge skatteförmåga, och omfattades normalt sett inte av inkomstbegreppet. Den begränsade beskattningen, som trots detta redan innan KL:s införande förekommit och som fortskred vid KL:s införande,

<sup>7</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 39.

<sup>8</sup> Ibid. s. 176.

berodde närmast på att försäljningar i spekulationsssyfte ansågs närliggande en kontinuerlig handel med tillgångar.<sup>9</sup> En sådan inkomst beskattades i det sjätte inkomstslaget, tillfällig förvärvsverksamhet. Typiskt sett ansågs spekulationsssyfte föreligga när en tillgång hade förvärvats i syfte att säljas när ett lämpligt högre pris kunde erhållas.<sup>10</sup> Av naturliga skäl var det ingen lätt sak att avgöra syftet bakom ett tillgångsförvärv. Detta resulterade i att det infördes objektiva rekvisit till hjälp för att avgöra när skatteplikt förelåg. Tillgångar som hade förvärvats genom ett oneröst fång och som hade innehafts en begränsad tidsperiod (tio år för fastigheter och fem år för övriga tillgångar) blev föremål för realisationsbeskattning (kapitalvinstbeskattning). En kort innehavstid utgjorde således en presumtion för att spekulationsssyfte förelåg. Huruvida den skattskyldige haft spekulationsssyfte vid förvärvet eller avyttringen tillmättes inte någon direkt betydelse, utan presumtionen för spekulationsssyfte torde vara den bakomliggande förutsättningen för den beskattning som ägde rum av vissa kapitalvinster.<sup>11</sup> Den inbyggda bristen i spekulationspresumtionen var att kort innehavstid inte vid alla tillfällen berodde på spekulationsssyfte. Dessutom var någon motbevisning inte tillåten. Inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet uppgick i inkomstslaget kapital vid skattereformen 1991.<sup>12</sup>

I direktiven till 1964 års aktievinstutredning återfinns en sammanfattning av den ditintills begränsade kapitalvinstbeskattningens utmärkande drag. Departementschefen beskriver den som

”...en kompromiss mellan å ena sidan uppfattningen att vinst av icke yrkesmässig försäljning av egendom bör beskattas endast om vinsten är resultatet av en spekulering och å andra sidan uppfattningen att beskattningen bör omfatta icke blott alla tillfälliga realisationsvinster överhuvudtaget alla förmögenhetsvinster, oavsett om de är av spekulativ karaktär eller icke.”<sup>13</sup>

Under efterkrigstiden höjdes inkomstskattesatserna dramatiskt, varför det ur skatteförmågesynpunkt ansågs angeläget att fånga upp de tidigare skattefria kapitalvinsterna, i inkomstbegreppet. Beskattningen utvidgades därför successivt för dessa från 1950-talet och framåt. Ett viktigt steg var att realisationsbeskattningen av aktier blev ”evig” 1966 i och med att vinster gjordes skattepliktiga oavsett innehavstid och oavsett om förvärvet skett oneröst eller benefikt.<sup>14</sup> Införandet av den till tiden obegränsade realisationsbeskattningen av aktier angavs inte explicit som en principiell ändring av inkomstbegreppet. Det var inte heller nödvändigt att göra en sådan markering eftersom 1928 års KL, som nämnts, inte vilade på något explicit

---

<sup>9</sup> SOU 1923:69, s. 92.

<sup>10</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 176.

<sup>11</sup> Prop. 1951:170, s. 25.

<sup>12</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 176.

<sup>13</sup> SOU 1965:72, s. 12. Uttalandet är hämtat ur SOU 1949:9, s. 60 och är även återgivet i prop. 1951:170, s. 25.

<sup>14</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 40.

inkomstbegrepp.<sup>15</sup> I prop. 1966:90, s. 103 framhöll departementschefen att just den allmänna uppfattningen om skatteförmågan som ett bärande motiv för vad som ska beskattas.

”En beskattning av värdestegring på aktier får, som kammarrätten påpekat, anses uppbäras av en inte ogrundad uppfattning hos medborgarna i gemen, att en realiserad sådan värdestegring ger en skattekraft från vilken det saknas anledning bortse vid bestämning av beskattningsområdet.”

Uttalandet ska ses i ljuset av den kraftiga värdestegring som hade skett på aktier.

Vid motsvarande utvidgning av beskattningen till fastigheter gjorde departementschefen däremot en tydlig principiell markering. Det äldre principiella betraktelsesättet att endast avkastning av en förvärvskälla skulle beskattas, var inte längre möjligt att upprätthålla.

”Samhällsutvecklingen har medfört att större vinster, som uppkommer när tillgångar i realkapital realiseras, inte i första hand framstår som om det från början insatta kapitalet återfås efter skälig förräntning. Vinsten är ofta relativt sett så stor att utbytesmomentet träder i bakgrunden. Resultatet av investeringen ter sig ofta omotiverat fördelaktigt. Särskilt i ett läge, när samhället begär att medborgarna ska avstå en förhållandevis stor del av sina årliga arbetsinkomster till det allmänna i form av skatt, synes ett benhårt fasthållande av den ursprungliga skillnaden mellan inkomst och kapitalvinst strida mot en annan av de grundläggande principerna för vår beskattning, nämligen skatteförmågeprincipen.”<sup>16</sup>

1991 års skattereform innebar i princip en fortsatt utvidgning av inkomstbegreppet. Samtidigt som skattesatserna sänktes vidgades underlaget för inkomstberäkningen. Den utvidgade beskattningen träffade främst naturaförmåner i inkomstslaget tjänst samt kapitalinkomster. Avsikten var att reformen skulle vara fördelningspolitiskt neutral genom att de som gynnas av lägre skattesatser ofta är personer som missgynnas av en utökad beskattning av kapitalinkomsterna.<sup>17</sup> I och med skattereformen 1991 kan det äldre synsättet principiellt ses som helt övergivet. Numera anses kapitalvinster i princip vara beskattningsbara inkomster i lika mån som andra kapitalinkomster.<sup>18</sup>

1999 års inkomstskattelag (IL) medförde inte några större förändringar av inkomstbegreppet. Även IL saknar en generell definition av vad som ska anses som skattepliktig inkomst. Avgränsningen av vad som är

---

<sup>15</sup> Melz, 1986, s. 30.

<sup>16</sup> Prop. 1967:153, s. 123.

<sup>17</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 41.

<sup>18</sup> Ibid. s. 176 f.



skattepliktiga intäkter sker fortfarande genom de olika inkomstlagen och genom en rad intäkter som uttryckligen undantas från beskattning i särskilda bestämmelser.<sup>19</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att betydande förändringar har skett av det källteoretiska inkomstbegrepp som lades till grund för 1928 års KL. Spår av källteorin finns dock kvar än idag. Bland annat har indelningen i inkomstslag behållits, även om de har bantats till tre stycken. Vidare är tekniken att en inkomst måste hänföras till ett av de angivna inkomstlagen för att vara skattepliktig bekant. Avslutningsvis kan nämnas att inkomstberäkningen ska ske av varje verksamhet för sig.<sup>20</sup>

## 2.2 Något om skälen till skillnaderna i beskattningen

Det finns flera anledningar till skillnaderna i beskattningen av ordinära försäljningsvinster och kapitalvinster. Detta avsnitt ämnar att i korthet belysa de bakomliggande skälen till dessa skillnader. Skillnaderna grundar sig i det källteoretiska inkomstbegreppet, som utgår ifrån att tillfälliga inkomster inte ger samma skatteförmåga som regelbundna inkomster. Den förändring som senare skett i denna uppfattning har inte varit tillräckligt långtgående för att motivera att realisationsvinster och ordinära vinster ska beskattas på precis samma sätt. Skälen till detta har inte explicit uttryckts i förarbetena. Det torde vara så att en fullständig likabehandling utan vidare överväganden ansetts utesluten. Samtidigt står det klart att skillnaden till en del beror på de komplikationer som följer med en så speciell inkomst som kapitalvinst.<sup>21</sup> Vilket jag strax återkommer till.

Det saknas i förarbetena en diskussion kring vilka faktorer som ligger till grund för skillnaden i beskattning av kapitalvinster och ordinära inkomster. I SOU 1965:72, s. 77 ff<sup>22</sup> sammanfattade aktievinstutredningen i sitt betänkande, de uttalanden, som ur rättvisesynpunkt framförts i den allmänna debatten i USA, för och emot en särbehandling av kapitalvinsterna i förhållande till ordinära inkomster.

Argumenten för en förmånligare beskattning av realisationsvinster än av andra inkomster, i korthet:

- Inlåsnings effekterna.
- Risker för omotiverat hög progressiv beskattning av engångsvinster.
- Tillfälliga inkomster ger lägre skatteförmåga än regelbundna inkomster.
- Realisationsvinster är inte producerade värden.

---

<sup>19</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 43.

<sup>20</sup> Ibid.

<sup>21</sup> Melz, 1986, s. 208.

<sup>22</sup> Se även SOU 1975:53, s. 186 ff där översikten är återgiven.

- Realisationsvinster är till stor del ett resultat av inflationen.

Argumenten för en likabehandling, i korthet:

- Beskattningen bör bygga på ett inkomstbegrepp som inte tillåter särbehandling av vissa inkomster.
- Räntevinsten av en uppskjuten beskattning uppväger helt eller delvis, risken för en omotiverat hög progressiv beskattning av engångsvinster.
- En förändring i den historiska uppfattningen att tillfälliga inkomster ger lägre skatteförmåga än regelbundna inkomster, samt att realisationsvinster inte är producerade värden, innebär att invändningar idag finns mot dessa argument.
- Även andra inkomster är delvis ett resultat av inflationen.
- Kapitalvinster koncentreras till stora inkomsttagare. Fördelningspolitiska skäl talar därför mot en särbehandling.
- En särbehandling skapar incitament att omvandla vanliga inkomster till kapitalvinster. Detta medför transaktioner som för övrigt är omotiverade.

Avsikten är att kapitalinkomster i princip ska beskattas lika hårt som förvärvsinkomster. Att åstadkomma detta tycks vara väldigt svårt redan på ett teoretiskt plan. Kapitalinkomstens speciella karaktär medför flera problem som får lösas med schabloner som avviker från det teoretiskt önskvärda. De grundläggande problemen är hur inflationen ska beaktas och vid vilken tidpunkt beskattningen ska ske.<sup>23</sup>

Inflationsproblemet är extra framträdande i inkomstslaget kapital, eftersom nästan alla inkomster härrör från ett investerat kapital. I tider med inflation måste hänsyn tas till denna. För om hela den nominella kapitalinkomsten beskattas och ingen del av denna läggs till kapitalet kommer dess värde att förbrukas.<sup>24</sup> Följande exempel tydliggör resonemanget:

Ponera att den skattskyldige har 100 000 kr vid årets ingång och den rådande inflationen är 4 %. För att kapitalet vid utgången ska ha ett oförändrat realvärde krävs 104 000 kr. Om den skattskyldige erhållit 10 % i ränta ska 4 000 av de 10 000 kronorna läggas till kapitalet och endast 6 000 kr (6 %) är en (real) inkomst.

Den rådande avsikten är att inflationen ska beaktas vid kapitalinkomstbeskattningen, vilket borde leda till att endast den reala inkomsten beskattas. Av praktiska skäl har det inte ansetts möjligt att utforma reglerna på det sättet. Istället har inflationen beaktats i inkomstslaget kapital genom att en schablonmässig skattesats om 30 % träffar hela den nominella inkomsten. Den nuvarande lösningen på inflationsproblematiken är således att

<sup>23</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 177.

<sup>24</sup> Ibid.

kapitalinkomster beskattas med en skattesats som är lägre än den som träffar arbetsinkomster.<sup>25</sup>

## 2.3 Yrkesmässig handel med fastigheter – reglernas tillkomst och utveckling

År 1981 togs det för första gången in bestämmelser om byggnadsrörelse och handel med fastigheter i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL (SFS 1981:295). Bestämmelserna tillämpades som huvudregel, från och med 1984 års taxering. Trots att det fram till 1981 saknades särskilda regler på området, fanns det en utbildad praxis. Praxisen omfattar framförallt fall där en fastighet anses ingå i en byggnadsrörelse (så kallad byggmästarsmitta) och när andelar i fastighetsförvaltande bolag anses ingå i en byggnadsrörelse. För den intresserade återfinns en redogörelse för denna praxis i SOU 1977:86 s. 302. Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1990:650)

Fram till 1981 var den enda skattelagstiftningen som överhuvudtaget reglerade handel med fastigheter, den som ägnats jordstyckningsrörelse.<sup>26</sup> Kommunalskattekommittén motiverade förhållandet på följande sätt i SOU 1924:53:

”Jordstyckningsföretag är onekligen ett slags handel med fastigheter, som kan anses såsom näring. Företagaren äger eller förvärvar ett jordområde, fördelar det i olika lotter och utförsäljer dessa lotter till andra. Men i övrigt lär en förvärvsverksamhet, som kan rubriceras som handel med fastigheter och anses såsom näring, ej vara att räkna med, då den affärsmässiga omsättningen på fastighetsmarknaden allmäneligen försiggår i helt annan form, nämligen genom agenturer, som sammanföra säljare och köpare och förmedla försäljningarna. Dessa försäljningar komma alltid att referera sig till säljarens person och därvid uppkommen vinst att i beskattningshänseende för honom att räknas som realisationsvinst, om försäljningarna därför i övrigt föreligga. Då, såvitt kommittén har sig bekant, någon annan affärsverksamhet än jordstyckningsföretag, som skulle kunna rubriceras såsom näring med uppgift att handla med fastigheter, knappast förekommer, och en bestämmelse om dylik annan handel med fastigheter antagligen skulle mera inveckla än reda hithörande skattespörsmål, har någon bestämmelse därom ej av kommittén i förslaget upptagits.”<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s 178 f.

<sup>26</sup> Mutén, 1959, s. 263.

<sup>27</sup> SOU 1924:53, s. 455.

Intressant nog skulle det endast dröja ett år innan Högsta förvaltningsdomstolen genom RÅ 1925 ref. 47 klargjorde att domstolen tvärtemot uttalandet i SOU 1924:53 kunde tänka sig handel med fastigheter bedrivna yrkesmässigt, även i andra fall än vid tomtexploatering. Domstolen ansåg att handel med fastigheter kunde föras in under det sjätte inkomstslaget, tillfällig förvärvsverksamhet. I det principiellt viktiga rättsfallet hade ett bolag bildats för att överta en banks engagemang i fastigheter och fastighetsbolag. Målet gällde förvisso huruvida skatteplikt förelåg för vinst vid avyttring av aktier i de ursprungliga fastighetsbolagen (indirekt ägande istället för direkt ägande). Även i RÅ 1928 Fi 491, RÅ1932 Fi 89 och RÅ1934 Fi 478 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att handel med fastigheter kan förekomma även i andra former än genom jordstyckningsrörelse.

Frågan huruvida yrkesmässig handel med fastigheter bedrivs har med ledning av de generella rörelsekriterierna om självständighet, yrkesmässighet och i regel även förvärvssyfte, utformats i rättspraxis. Lagregleringen som trädde i kraft från och med 1984 års taxering angående byggnadsrörelse och handel med fastigheter innebar i stort sett en kodifiering av äldre praxis.<sup>28</sup> Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1990:650). Genom SFS 1999:1229 flyttades reglerna slutligen till dess nuvarande placering i 27 kap. IL.

## 2.4 Rörelsekriterierna i korthet

### 2.4.1 Inledning

Lagstiftaren har överlämnat åt skattedomstolarna att med vägledning av de generella rörelsekriterierna bedöma huruvida handel med fastigheter bedrivs eller inte. Skälen till detta är att KL, med ett mindre undantag<sup>29</sup>, inte innehöll några särskilda regler för gränsdragningen mellan fastighetsrörelser<sup>30</sup> och tillfälliga fastighetsförsäljningar.<sup>31</sup> Avsaknaden av en skattemässig definition av begreppet handel med fastigheter innebär trots reglerna om handel med fastigheter i 27 kap. IL att gränsdragningen mellan enstaka fastighetsförsäljningar och yrkesmässig handel med fastigheter än idag får ske med hjälp av de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. Dessa återfinns idag i 13 kap. 1 § första stycket IL. De rekvisit som ska vara uppfyllda för att rörelse ska föreligga anses vara förvärvssyfte, självständighet och yrkesmässighet.

---

<sup>28</sup> Norell, Tegnander, Werkell, 2006, s. 34.

<sup>29</sup> Definitionen av okvalificerad tomtörelse i anvisningarna till punkt 2 i 27 § KL (1928:370).

<sup>30</sup> Fastighetsrörelse används i detta sammanhang som ett samlingsbegrepp för byggnads- och tomtörelse samt handel med fastigheter.

<sup>31</sup> Melz, 1986, s. 210.

## 2.4.2 Förvärvssyfte

Med förvärvssyfte avses att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Det är viktigt att notera att verksamheten inte behöver gå med vinst för att förvärvssyfte ska föreligga, utan det är syftet som är avgörande. Om en person fortsätter en förlustbringande verksamhet, trots att möjligheterna att göra den lönsam är små, kan det utgöra en presumtion för att förvärvssyfte saknas.<sup>32</sup>

Normalt sett går det inte att direkt avgöra huruvida förvärvssyfte föreligger. För bedömningen torde en rad yttre iakttagbara kännetecken vara avgörande. Förvärvssyfte bör normalt föreligga om verksamheten är av sådan art att den vanligtvis brukar bedrivas i förvärvssyfte och för att bistå allmänheten.<sup>33</sup>

När verksamhet bedrivs som typiskt sett utgör hobbyverksamhet och istället huvudsakligen bedrivs för att tillfredsställa personliga intressen, bör förvärvssyftet vara tydligare manifesterat för att näringsverksamhet ska anses föreligga. Bedömningen är objektiv, vilket innebär att det är utan intresse om en yrkesutövare anser sig arbeta utan ”vinstmotiv”. Avsaknaden av förvärvssyfte kan resultera i att inkomsten istället beskattas i inkomstslaget kapital, vid en kapitalvinst.<sup>34</sup>

## 2.4.3 Självständighet

Med självständighet avses att en näringsidkare bedriver sin verksamhet självständigt gentemot sina uppdragsgivare. Viktiga aspekter i bedömningen är huruvida näringsidkaren kan sätta annan i sitt ställe, använder egna hjälpmedel och/eller egna medhjälpare. Ett annat kännetecken för självständighetskriteriet är att verksamheten ofta innebär ett visst riskmoment genom att dess resultat kan variera.<sup>35</sup>

## 2.4.4 Yrkesmässighet

Verksamheten ska vidare drivas regelbundet och inte endast tillfälligt. Det innebär att verksamheten ska drivas med en viss omfattning och varaktighet. En mycket omfattande verksamhet kan anses yrkesmässigt bedriven även om verksamheten bara pågår en kort period, exempelvis arrangemang av en stor rockkonsert. När en verksamhet har bedrivits under en längre tid sätts kravet på omfattning lägre.<sup>36</sup> Regeringsrätten har exempelvis bedömt att fiske med en bruttointäkt på 7 765 kronor utgjort näringsverksamhet när verksamheten bedrivits under ett antal år.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 2011, s. 287.

<sup>33</sup> Ibid.

<sup>34</sup> Ibid. s. 287 f.

<sup>35</sup> Ibid. s. 289.

<sup>36</sup> Ibid. s. 290.

<sup>37</sup> RÅ 1982 Aa 132.

Dessutom krävs normalt att verksamheten vänder sig till allmänheten och inte endast bedrivs för egen räkning. I RÅ 81 1:4 ansågs aktieförsäljning inte vara yrkesmässig trots att försäljningarna var mycket omfattande. Utgången berodde på att aktieförsäljningarna vidtagits för egen räkning och var inte inriktad på att bistå allmänheten eller särskilda investerare.

Om en person direkt eller indirekt via ett bolag bedriver yrkesmässig verksamhet, kan detta i viss mån påverka bedömningen av annan likartad enskild verksamhet som han påbörjar. Byggmästarsmitta är ett sådant exempel, se 27 kap. 4 § IL andra stycket.

## 2.5 Rörelsekriteriernas betydelse för gränsdragningen

Av rörelsekravet är det för gränsdragningen mellan enstaka fastighetsförsäljningar och yrkesmässig försäljning i huvudsak yrkesmässighetskriteriet särskiljande. Även förvärvssyftet kan vara särskiljande i vissa fall.

För att en verksamhet ska utgöra en näringsverksamhet krävs det som framgått av ovan bland annat att den drivs med förvärvssyfte. För kapitalvinstbeskattning krävs däremot inte att något förvärvssyfte påvisas. När den eviga kapitalvinstbeskattningen infördes motiverades den utökade beskattningen genom den skatteförmåga som tillfälliga vinster ger. Denna grund innebär inte att förvärvssyfte är en nödvändig förutsättning för att kapitalvinstbeskattning ska ske.<sup>38</sup> Genom att förvärvssyfte är en förutsättning för rörelsebeskattning, men inte för kapitalvinstbeskattning, har detta rekvisit betydelse vid gränsdragningen.

Om ett förvärvssyfte är konstaterat, krävs det även att det är yrkesmässigt för att rörelsebeskattning ska ske. Frågan blir då vad det yrkesmässiga förvärvssyftet ska avse? Mutén har uttalat att förvärvssyftet ska vara inriktat på sådan verksamhet, som avses med rörelsen, vilket innebär att förvärvssyftet ska vara inriktat på den yrkesmässiga omsättningen av fastigheterna. De två vanligaste syftena bakom ett fastighetsförvärv är att antingen inkassera dess avkastning, eller för att erhålla en värdestegring som senare kan realiseras. I det förra fallet kan det föreligga ett yrkesmässigt förvärvssyfte vad avser fastighetens förvaltning, men då det inte avser försäljningen kan en försäljning inte rörelsebeskattas.<sup>39</sup>

Normalt sett finns det vid fastighetsförvärv en förväntan om en värdestegring. Det utesluter dock inte att verksamheten primärt sett betraktas som en förvaltning om verksamheten inte syftar till att åstadkomma någon värdestegring utan att endast erhålla den värdestegring som åstadkoms av utomstående faktorer, exempelvis förändringar i efterfrågan och räntenivåer. Vid bedrivande av en fastighetsrörelse är tvärtom hela tanken att genom en

---

<sup>38</sup> Melz, 1986, s. 210 f.

<sup>39</sup> Mutén, 1959, s. 206, Melz, 1986, s. 211.

förädling av fastigheten, genom exempelvis uppstyckning, bebyggelse, ombyggnad för att tillgodose annat användningsområde, åstadkomma en värdestegring.<sup>40</sup>

En näringsverksamhet torde således förutsätta någon form av produktion av de värden som realiseras. Det är dock inte nödvändigt att hela eller ens huvuddelen av värdeökningen beror härpå.<sup>41</sup> RÅ 81 1:4 ger uttryck för att man i rättstillämpningen beaktar detta vid bedömningen av om ett yrkesmässigt förvärvssyfte finns. I det angivna rättsfallet bedömdes regelbundna och mycket omfattande aktieförsäljningar inte utgöra rörelse. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avsikten med försäljningarna var att uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet. Aktiehanteringen var inte inriktad på att bistå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle kunna komma att betraktas som handelsbolagets kunder. Inte heller den omständigheten att köpen och försäljningarna haft stor omfattning och ingått i den typ av portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för exempelvis jämn avkastning eller realvärdesäkring, utgjorde inte heller enligt domstolen skäl att anse att rörelse förelåg.

Av RÅ 81 1:4 följer att det inte är tillräckligt med en omfattande och regelbunden omsättning av tillgångarna, utan verksamheten måste även rikta sig till allmänheten eller särskilda investerare. Utgången i målet kan även ha sin grund i det ovan antagna kravet att verksamheten inte enbart kan bestå av att tillgodogöra sig av marknadsförändringar skapade värdestegringar. Verksamheten som sådan måste istället syfta till att skapa något värde.

Av de ovan förda resonemangen följer att en verksamhet bör bedömas som rörelse om följande kriterier är uppfyllda: fastighetsförvärv sker i syfte att säljas och förvärvssyftet är därigenom inriktat på en försäljningsvinst. Denna försäljningsvinst ska dessutom uppkomma i en verksamhet som är yrkesmässigt bedriven (regelbundenhet och varaktighet) och där verksamheten syftar till att åstadkomma en värdestegring på fastigheterna, det vill säga den yrkesmässiga verksamheten sker i syfte att förvärva försäljningsvinster. Frågan huruvida en sådan bedömning av verksamheten har gjorts får jag anledning att återkomma till under kapitel 4 och 5 nedan.

## 2.6 Begreppen kapital- och lagertillgång i aktuell kontext

Reglerna i 27 kap. IL är specialregler som bland annat behandlar handel med fastigheter och under vilka förhållanden fastigheter som tillhör en sådan verksamhet kan utgöra lagertillgångar. För att reglerna i 27 kap. IL överhuvudtaget ska bli tillämpliga krävs att den skattskyldige bedriver någon av de verksamheter som anges i kapitlet (byggnadsrörelse, handel med fastigheter, tomtrörelse). Som framgått ovan har lagstiftaren

---

<sup>40</sup> Melz, 1986, s. 211.

<sup>41</sup> Ibid.

överlämnat åt rättstillämpningen att bedöma när handel med fastigheter föreligger. Utöver dessa regler, finns bestämmelser om lagertillgångar i 17 kap. IL.

Den inkomstskatterättsliga definitionen av lagertillgångar finns i 17 kap. 3 § IL. Tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning betecknas som lagertillgångar enligt IL. Det avgörande för frågan huruvida en fastighet är en lagerfastighet är således om fastigheten utgör en tillgång som är avsedd för omsättning.

Den inkomstskatterättsliga definitionen av kapitaltillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 25 kap. 3 § andra stycket IL. Tillgångar som inte utgör lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar, inventarier och immateriella rättigheter är kapitaltillgångar i IL:s mening. Om en fastighet således inte är en lagertillgång varken enligt reglerna i 27 kap. IL eller 17 kap 3 § IL, utgör den en kapitaltillgång enligt 25 kap. 3 § andra stycket IL.

Om samma gränsdragning mellan lager- och kapitaltillgång istället avser en fysisk person som sålt en fastighet som klassificerats som kapitaltillgång, ska eventuell vinst beskattas i inkomstslaget kapital.

Vid försäljning av lagerfastighet beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Fastigheter som utgör kapitaltillgångar kan förpackas och under vissa förutsättningar säljas helt skattefritt (se nästa avsnitt).

## 2.7 Kort om förpackning av fastigheter

Det faktum att kapitalvinster på näringsbetingade andelar är skattefria i Sverige, ger ett incitament till att bolagsförpacka värdefulla tillgångar inför en försäljning. Paketering innebär att fastigheter som ska säljas först överläts till skattemässigt värde till ett dotterbolag eller ekonomisk förening inom koncernen. Därefter säljs andelarna i dotterbolaget till en extern köpare. Så länge andelarna i dotterbolaget eller den ekonomiska föreningen är näringsbetingade, leder förfarandet till att säljaren inte behöver skatta för en försäljningsvinst som i realiteten utgör en intäkt i näringsverksamheten.<sup>42</sup>

Vilka krav som uppställs för att en andel ska vara näringsbetingad framgår av 24 kap. 13-16 §§ IL. I denna kontext är det av stor betydelse att endast kapitaltillgångar kan utgöra näringsbetingade andelar, vilket åskådliggör hur viktig gränsdragningen är mellan lager- och kapitaltillgång. En lagertillgång beskattas alltid vid försäljning med vinst, medan en kapitaltillgång kan säljas med vinst utan att beskattning utlöses.

---

<sup>42</sup> Prop. 2002/03:96, s. 132 f.



# 3 Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

## 3.1 Inledning

I 27 kap. IL finns bestämmelser för tre former av näringsverksamhet som avser fastigheter: byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Vad som har placerats här är vissa specialbestämmelser. Utöver dessa gäller de ”vanliga” bestämmelserna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

I nästföljande avsnitt följer en genomgång av bestämmelserna i 27 kap IL som är relevanta för det i uppsatsen uppställda syftet, det vill säga frågan när handel med fastigheter bedrivs. Syftet är att introducera läsaren för reglerna.

## 3.2 Reglerna om handel med fastigheter

### Innehav av lagertillgång

27 kap 2 § IL slår fast vad avser enskilda näringsidkare att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet och att verksamheten ska anses som handel med fastigheter. Innebörden för övriga skattskyldiga är att paragrafen pekar ut vilken typ av verksamhet som ska anses bedriven.<sup>43</sup>

### Lagerfastigheter

27 kap. 4 § IL anger när en fastighet blir en lagertillgång hos förvärvaren. Huvudregeln framgår av paragrafens första stycke, vilket anger att en fastighet som förvärvas av den som bedriver handel med fastigheter blir ”smittad” av denna rörelse. Varpå den förvärvade fastigheten blir lagertillgång i handeln med fastigheter. Detsamma gäller om maken till en sådan person förvärvar en fastighet. Paragrafens andra stycke utvidgar ”smittan” ytterligare till att omfatta även situationen att den som är företagsledare eller make till en företagsledare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag förvärvar en fastighet som skulle ha varit lagertillgång i handel med fastigheter. Det finns däremot inte några bestämmelser om ”smitta” mellan andra närstående till exempel föräldrar och barn. I 27 kap. 4 § tredje stycket IL finns en erinran om att privatbostadsfastigheter inte omfattas av denna bestämmelse.

I 27 kap. 5 § IL första punkten slår fast att en fastighet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i en annan

---

<sup>43</sup> Andersson, Saldén Enérus, Tiveús, 2010, s. 842.

näringsverksamhet än fastighetsförvaltning, är undantagen från ”smittan” enligt huvudregeln i 27 kap. 4 § IL. Det kan vara fråga om till exempel en fastighet som anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, eller rörelse. Det innebär att också en fastighet som anskaffats för att användas stadigvarande i handel med fastigheter omfattas av undantaget.<sup>44</sup>

### **Lagerandelar och fastighetsförvaltande företag**

Enligt 27 kap. 6 § IL ska andelar i fastighetsförvaltande företag i vissa fall anses som lagertillgångar i handeln med fastigheter. Med fastighetsförvaltande företag avses bolag och föreningar vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter.<sup>45</sup>

Andelar i företag som bedriver handel med fastigheter behandlas däremot som kapitaltillgångar för juridiska personer och som tillgångar i inkomstslaget kapital för fysiska personer.<sup>46</sup>

Bestämmelsen infördes ursprungligen genom lagstiftning år 1981. Av förarbetena framgår att utgångspunkten för regleringen var att aktier och andelar i enlighet med dåvarande praxis skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet skulle kunna ses som ett alternativ till ett direktäggande.<sup>47</sup>

Av förarbetena framgår även att tanken bakom reglerna är att förhindra att den som bedriver till exempel byggnadsrörelse ska kunna föra över alla färdigbyggda fastigheter till ett helägt fastighetsförvaltande aktiebolag. Detta skulle annars resultera i att fastigheterna hos detta bolag utgör kapitaltillgångar. Samma effekt uppstår om en skattskyldig som bedriver handel med fastigheter för över fastigheter till helägt dotterbolag. Lagstiftaren ser aktieinnehavet som ett alternativ till ett direkt ägande av fastigheterna. I förarbetena angavs dock att om ett innehav inte kan ses som ett alternativ till ett direkt innehav av lagerfastigheter, ska andelarna inte anses som lagertillgångar. Tysituationen är en mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag. Regeln i 27 kap. 6 § IL begränsades därför genom att två förutsättningar måste vara uppfyllda för att den ska kunna tillämpas.

Den första förutsättningen innebär att det fastighetsförvaltande företaget innehar åtminstone en fastighet som skulle ha varit lagertillgång i aktieägarens byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Denna bedömning får göras med tillämpning av 27 kap. 4-5 §§ IL.

Den andra förutsättningen är att det ska finnas någon sorts gemenskap mellan andelsägaren och det fastighetsförvaltande företaget. 27 kap. 6 § IL anger när sådan gemenskap anses föreligga i form av tre alternativa punkter.

---

<sup>44</sup> Andersson, Saldén Enérus, Tiveús, 2010, s. 870.

<sup>45</sup> Prop. 1980/81:68, s. 209.

<sup>46</sup> Andersson, Saldén Enérus, Tiveús, 2010, s. 847.

<sup>47</sup> Prop. 1980/81:68, s. 160.

I den första punkten anges att om företaget är ett fåmansföretag, kan gemenskapen bestå i att ägaren är företagsledare eller make till företagsledare i företaget. I den andra punkten består gemenskapen i att det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget. Med intressegemenskap i detta sammanhang avses att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning. Slutligen anges i punkt tre att gemenskapen kan bestå i att det är fråga om ett fåmanshandelsbolag eller att andelsägaren har ett väsentligt inflytande. I denna punkt krävs inget annat än att innehavet avser en andel i ett handelsbolag, det vill säga varken att det är fråga om ett fåmanshandelsbolag eller att andelsägaren har ett väsentligt inflytande. Det har ingen betydelse hur stort andelsinnehavet är.<sup>48</sup>

### 3.3 Varför vållar begreppet handel med fastigheter problem?

En stor del av dagens problem vad avser den skattemässiga behandlingen av handel med fastigheter kan härledas ur avsaknaden av en klar definition av begreppet handel med fastigheter. När reglerna om handel med fastigheter infördes genom SFS 1981:295, uttalade departementschefen i tillhörande proposition att det vore önskvärt om lagtexten gav klart besked om när verksamhet är att bedöma som handel med fastigheter. Departementschefen konstaterade dock samtidigt att det vid utformningen av en sådan definition uppkommer betydande svårigheter. Risken är att den valda definitionen blir för vidsträckt eller för snäv.<sup>49</sup>

Departementschefen uttalar vidare att med hänsyn till de likheter som finns mellan tomtrörelse och handel med fastigheter, kan tyckas nära till hands att införa en definition av såväl kvalificerad<sup>50</sup> som okvalificerad handel med fastigheter, med reglerna om tomtrörelse som förebild. Fastighetshandel i den okvalificerade formen skulle exempelvis föreligga om den skattskyldige under en viss period köpt och sålt ett visst minsta antal fastigheter. Departementschefen framhöll att en stor nackdel med en sådan regel är att den inte tar hänsyn till omfattningen av den skattskyldiges verksamhet. Vid okvalificerad tomtrörelse har denna brist mindre betydelse eftersom en sådan rörelse normalt avser ett begränsat markområde. Vid handel med fastigheter kan däremot ett stort antal fastigheter beläggas på olika platser i landet ingå i verksamheten. Enligt departementschefen är det inte rimligt att basera bedömningen av om handel med fastigheter föreligger eller inte enbart på antalet fastighetstransaktioner. Om den skattskyldige utgör ett av de stora börsnoterade bolagen med ett mycket stort fastighetsbestånd, kan

---

<sup>48</sup> Prop. 1980/81:68, s. 161 f.

<sup>49</sup> Ibid. s. 151.

<sup>50</sup> Med kvalificerad handel avses näringsverksamhet som huvudsakligen består i försäljning av fastigheter som uppenbarligen har avyttrats för att ingå i yrkesmässig handel med fastigheter. Jämför med 27 kap. 10 § IL.

ett visst antal köp och försäljningar framstå som en naturlig omplacering av fastighetsbeståndet; medan samma antal transaktioner måste bedömas som näringsverksamhet om den skattskyldiges fastighetsinnehav är begränsat till ett fåtal fastigheter.<sup>51</sup>

På dessa grunder ansåg departementschefen inte att den av beredningen föreslagna regeln för bedömningen av okvalificerad handel med fastigheter kunde läggas till grund för lagstiftning. Vidare ansågs det av praktiska skäl inte möjligt att införa andra former av schabloner, exempelvis regler som tar sikte på köpeskillingarnas storlek eller hur snabbt fastighetsinnehavet omsätts. Beredningen föreslog även att en definition skulle införas för kvalificerad handel med fastigheter. Enligt departementschefen fyller en sådan definition knappast någon funktion om man avstår från att definiera begreppet okvalificerad handel med fastigheter, varför även detta förslag till definition avslogs. Departementschefens slutsats var att det liksom ditintills får överlämnas åt praxis att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i näringsverksamhet.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Prop. 1980/81:68, s. 151.

<sup>52</sup> Ibid.

# 4 Gränsdragningen i praxis – direkt ägande

## 4.1 Inledning

I detta fjärde kapitel följer en redogörelse för rättsfall som behandlar handel med fastigheter. Efter varje rättsfall följer en kommentar kring domstolens bedömning. Syftet med denna är att diskutera huruvida domstolarna upprätthåller skiljelinjen mellan enstaka fastighetsförsäljningar och yrkesmässig handel med fastigheter genom att omständigheterna i målen prövas mot rörelsekriterierna. Vidare undersöks om domstolen i sin bedömning tar hänsyn till andra aspekter och i så fall vilka?

Rättsfallen sorteras in under rubrikerna yrkesmässig handel med fastigheter respektive ej yrkesmässig handel med fastigheter beroende på Högsta förvaltningsdomstolens utslag.

## 4.2 Yrkesmässig handel med fastigheter

### 4.2.1 RÅ 1971 Fi 1609

#### Bakgrund

Aktiebolaget Y L förvärvade under åren 1946-1965 20 fastigheter, varav 18 under periodens sju sista år. Y L sålde även 10 fastigheter åren 1960-1966. Sex av försäljningarna ägde rum till utomstående och fyra till ett aktiebolag tillhörande Y L, vars syfte var att bland annat förvalta, köpa och sälja fast egendom. Av bolagsordningen framgick även att bolagets verksamhet omfattade byggnadsrörelse.

Under beskattningsår 1966 avyttrade Y L tre fastigheter, två stycken till sitt egna aktiebolag och en till enskild person.

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen angav att Y L med hänsyn till det stora antalet transaktioner och till övriga omständigheter bedrev handel med fastigheter. Med övriga omständigheter syftar domstolen på det samband som rådde mellan Larssons personliga verksamhet och den verksamhet som bedrevs av det av Larsson helägda aktiebolaget. Det var ostridigt att bolagets rörelse också omfattade handel med fastigheter.

### **4.2.1.1 Kommentar**

Någon diskussion kring de allmänna rörelsekriterierna förs inte av Högsta förvaltningsdomstolen. Istället lägger domstolen det stora antalet transaktioner och den verksamhet som bedrevs av den skattskyldiges aktiebolag till grund för bedömningen att yrkesmässig handel bedrevs.

## **4.2.2 RÅ 1980 Aa 150**

### **Bakgrund**

Det bolag som sökte om förhandsbesked (sökandebolaget) hade enligt bolagsordningen till ändamål att förvärva och förvalta fastigheter samt bedriva därmed sammanhängande verksamhet. Bolaget uppgav att det sedan lång tid har verkat för en koncentration av fastighetsbeståndet till storstadsregioner och till affärs-, kontors- och industrifastigheter. Som ett led i denna utveckling ville sökandebolaget sälja 34 fastigheter under en 3-10 års period. Efter denna slutförsäljning skulle bolagets fastighetsinnehav enbart bestå av affärs-, kontors- och industrifastigheter inom Stockholms- och Göteborgsregionerna.

Av handlingarna i målet framgår att sökandebolaget ägde något över 100 fastigheter. Mellan åren 1963-1974 sålde bolaget 19 fastigheter och fram till år 1979 ytterligare fem fastigheter. Under 1970 talet köpte bolaget sex fastigheter, som vid tidpunkten för förhandsbeskedet värdemässigt utgjorde en tredjedel av bolagets fastighetsbestånd.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen medgav att försäljningarna visserligen skulle kunna komma att medföra en rationalisering av bolagets fastighetsförvaltande verksamhet. Domstolen gjorde trots detta bedömningen att en försäljning i enlighet med förutsättningarna i förhandsbeskedet skulle innebära att bolaget avyttrade fastigheter under rörelsemässiga former. Domstolen grundade bedömningen på omfattningen av fastighetsförsäljningarna.

Två av justitieråden var dock av skiljaktig mening och ansåg inte att vinsten skulle rörelsebeskattas. Justitieråden motiverade sin ståndpunkt genom att försäljningarna skulle ingå som ett avslutande led i en geografisk och teknisk omstrukturering av fastighetsbeståndet. Omstruktureringen ansågs kunna medföra en rationalisering av bolagets fastighetsförvaltande verksamhet. Dessutom avsåg försäljningarna i huvudsak fastigheter som bolaget förvaltade under lång tid. Detta sammantaget kunde enligt de skiljaktiga justitieråden trots omfattningen av fastighetsförsäljningarna inte föranleda att bolaget skulle anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter.

### **4.2.2.1 Kommentar**

Högsta förvaltningsdomstolen diskuterar inte rörelsekriterierna. Underinstanserna och en majoritet av justitieråden i Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att det fastighetsförvaltande bolagets försäljningar varit så

omfattande att verksamhet avseende handel med fastigheter ansågs bedriven. Intressant är att två av justitieråden i Högsta förvaltningsdomstolen var skiljaktiga. Dessa ansåg att man kunde bortse från fastighetsförsäljningarnas omfattning. Dels eftersom de ingick i ett avslutande led i en geografisk och teknisk omstrukturering av fastighetsbeståndet, dels eftersom försäljningarna i huvudsak gällde fastigheter som bolaget förvaltade under en lång tid.

Majoriteten av justitieråden grundade således sin bedömning enbart på det stora antalet fastighetstransaktioner. De skiljaktiga var däremot benägna att även låta andra hänsyn ligga till grund för dess bedömning.

### **4.2.3 RSV/FB Dt 1982:14**

#### **Bakgrund**

C var fastighetsmäklare och ägde dessutom ett antal fastigheter. När han startade mäklariörelsen ägde han endast en fastighet. Därefter hade C förvärvat 22 fastigheter och sålt tre fastigheter. 18 av de förvärvade fastigheterna utgjorde hyresfastigheter och C uppgav att dessa förvärvats i kapitalplaceringssyfte för att ingå i en av C bedriven fastighetsförvaltning. C var vidare ägare till 50 procent av aktierna i ett bolag, som i exploaterings-syfte hade förvärvat två stora jordbruksfastigheter. Exploateringsbolagets verksamhet avsåg en helt annan typ av fastigheter och var dessutom belägna på annan ort än de i fallet bedömda fastigheterna.

C avsåg att sälja en av de hyresfastigheter som var bebyggd med större hyreshus, och ställde i förhandsbesked frågan huruvida försäljningen skulle bedömas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en samlad bedömning av C:s verksamhet skulle göras. Domstolen lade särskilt stor vikt vid att C ingick som hälftendelägare i ett bolag som förvärvat stora markområden i exploaterings-syfte. Högsta förvaltningsdomstolen angav att en försäljning av fastigheten i enlighet med förutsättningarna i det begärda förhandsbeskedet skulle utgöra ett led i en av C vid sidan av mäklariörelsen och fastighetsförvaltningen bedriven handel med fastigheter.

#### **4.2.3.1 Kommentar**

Rörelsekriterierna dryftas inte. I rättsfallet låg en samlad bedömning till grund för bedömningen huruvida de aktuella fastighetsförsäljningarna utgjorde ett led i en bedriven verksamhet avseende handel med fastigheter. C har inte omsatt något större antal fastigheter. Trots detta bedömdes de vidtagna försäljningarna utgöra ett led i en av C, bredvid mäklariörelsen och fastighetsförvaltningen, bedriven rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter.

För denna bedömning torde inte det faktum att C var mäklare haft någon självständig betydelse. Anledningen till att fastighetsförsäljningarna bedömdes utgöra yrkesmässig handel med fastigheter berodde istället på att C var delägare i ett bolag som hade förvärvat stora markområden i exploateringssyfte. Domstolen tycks därigenom ha ansett att C:s förvärvssyfte med övriga fastigheter var inriktat på en försäljningsvinst istället för förvaltning - en i mitt tycke långt ifrån självklar slutsats. En skattskyldig borde utan problem kunna driva olika typer av verksamhet utan att den enas förvärvssyfte smittar en annans, under förutsättning att det inte finns ett tydligt samband mellan verksamheterna.

#### **4.2.4 RÅ 1982 Aa 80**

##### **Bakgrund**

Av handlingarna i målet framgår följande. Enligt bolagsordningen så skulle ÖH AB bedriva husbyggnadsverksamhet och bedriva därmed förenlig verksamhet. Någon byggnadsverksamhet bedrevs dock aldrig. Bolaget förvärvade under 1971 två stycken hyresfastigheter som såldes år 1972 respektive 1974.

T, bolagets huvudaktieägare var dessutom huvudaktieägare i två andra bolag. Tillsammans köpte de tre bolagen under åren 1970-1974 sju fastigheter och sålde fyra stycken.

##### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att ÖH AB har sålt båda hyresfastigheterna efter relativt kort innehavstid och utan att de varit föremål för byggnadsverksamhet. Med hänsyn till detta och med beaktande av övriga omständigheter, bland annat att verksamheten i de andra bolagen, där T också var huvudaktieägare även har vidtagit försäljningar som ägt rum endast några år efter förvärven, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att ÖH AB får anses ha bedrivit handel med fastigheter.

##### **4.2.4.1 Kommentar**

Någon diskussion kring rörelsekriterierna förs inte av Högsta förvaltningsdomstolen. I absoluta tal har ÖH AB:s omsättning av fastigheter inte varit omfattande och i mitt tycke inte heller varaktig. Vad domstolen tar fasta på är istället omsättningshastigheten som var hög i bolaget i och med att bolaget sålt de båda fastigheter det förvärvade. Intressant är även att Högsta förvaltningsdomstolen gör en helhetsbedömning av den verksamhet som har bedrivits i samtliga tre bolag där T har varit huvudaktieägare. På sätt och vis har domstolen betraktat de tre olika bolagens verksamheter som en.



## 4.2.5 RÅ 1987 ref. 46

### Bakgrund

M E åberopade till stöd för sin talan i huvudsak följande. Det är skälen till såväl inköp som försäljning av fastigheter som är av avgörande betydelse när det gäller att bedöma om rörelse föreligger eller inte. M E uppgav att syftet med hans inköp av fastigheter inom Kalmar kommun uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltning för att på så sätt skapa en alternativ försörjningskälla på lång sikt. De fastighetsförvärv som gjorts utom hemortskommunen har haft speciella orsaker, såsom hjälp åt vänner och släktingar. M E:s engagemang inom politiken kombinerat med en heltidstjänst fick honom slutligen att komma till insikt om att en avveckling av hela fastighetsförvaltningen var nödvändig.

Utredningen i målet visar bland annat följande. M E har under åren 1972-1979 till övervägande del förvärvat äldre hyresfastigheter som har lämnat låg avkastning. Vissa av fastigheterna har uppenbarligen varit i behov av reparation. M E har dock inte vidtagit några mer omfattande underhållsarbeten beträffande fastigheterna utan istället sålt dem redan efter kortare tid. Kontantinsatserna har vid fastighetsförvärven genomgående varit låga. Nedan följer en specifikation av M E:s fastighetstransaktioner under perioden 1969-1981.

Fastighet	Inköpsår	Försäljningsår
Lyran 2	1969	1974
Näckrosen 1	1972	1974
Julrosen 8	1974	1975
Målaren 5	1975	1977
Stg 834	1975	1976
Bävern 6	1975	1976
Tormestorp 7:98	1975	1976
Apotekaren 14	1975	1975
Bofinken 8	1976	1978
Måsen 7	1976	1981
Smältaren 1	1976	1980
Domherren 6	1977	1978
Häggen 7	1979	1981

### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

De nu angivna omständigheterna – inte minst det förhållandet att det här handlar om ett förhållandevis stort antal fastigheter som mestadels sålts kort tid efter förvärven – visar enligt Högsta förvaltningsdomstolen att M E:s verksamhet inom fastighetsbranschen har bedrivits med varaktighet, självständighet och vinstsyfte. De motiv som M E har anfört för sin handel med fastigheter, nämligen att på lång sikt söka bygga upp ett större förvaltningskomplex som en alternativ försörjningskälla – ändrar inte denna

bedömning. Detsamma gäller M E:s förklaring att han på grund av sin alltmer ökande arbetsbörda var nödsakad att göra sig av med sitt fastighetsinnehav under år 1981. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att M E från och med försäljningen av fastigheten Målaren 5 får anses ha bedrivit yrkesmässig handel med fastigheter, vilket innebar att inkomst från fastighetsförsäljningar från och med beskattningsår 1977 ska beskattas som inkomst av rörelse.

#### **4.2.5.1 Kommentarer**

I detta rättsfall tas rörelsekriterierna för första gången upp. Dessvärre saknas en mer ingående diskussion kring vad som krävs för att vart och ett av de tre rörelsekriterierna ska anses vara uppfyllda. Högsta förvaltningsdomstolen nöjer sig med att ange ett antal omständigheter som sammantaget visar att M E:s verksamhet inom fastighetsbranschen har bedrivits med varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Domstolen angav att förhållandet att det rörde sig om ett förhållandevis stort antal fastigheter som mestadels sålts kort tid efter förvärven hade stor betydelse för bedömningen.

Högsta förvaltningsdomstolen tycks mena att yrkesmässighetskriteriet uppfylldes genom det stora antalet fastigheter som omsatts och att försäljningarna är regelbundna och sträcker sig över flertalet år. Att fastigheterna sålts kort tid efter att de förvärvats visar enligt domstolen på att förvärvssyftet är inriktat på en försäljningsvinst. Stöd för denna ståndpunkt fann Högsta förvaltningsdomstolen även i omständigheter som att de av M E förvärvade fastigheterna gav låg avkastning och att M E trots att fastigheterna var äldre och i behov av renovering inte vidtog några mer omfattande underhållsarbeten. Dessutom var kontantinsatserna vid fastighetsförvärven genomgående låga.

### **4.3 Ej yrkesmässig handel med fastigheter**

#### **4.3.1 RÅ 1928 ref. 58**

##### **Bakgrund**

Lagstiftningen vid tiden för avgörandet angav att realisationsvinster på fastigheter som ägts längre än 10 år var skattebefriad. Ett fastighetsbolag gjorde en vinst vid försäljning av två fastigheter som varit i bolagets ägo under längre tid än tio år. Frågan är huruvida vinsten på försäljningarna utgör beskattningsbefriad realisationsvinst eller beskattningsbar rörelseinkomst till följd av bedriven handel med fastigheter.

Bolagsordningen för Örebro fastighetsbolag hade följande lydelse: ”Bolagets verksamhet har till föremål att i Örebro stad förvärva och besitta fastigheter samt idka tomt- och byggnadsaffärer jämte annan i samband härmed stående rörelse.” Örebro fastighetsbolag bildades år 1906. Bolaget förvärvade de aktuella fastigheterna samma år och förvärvade därefter inte

några ytterligare fastigheter utan förvaltade endast de två fastigheterna. Under taxeringsår 1921 trädde bolaget i likvidation varpå de båda fastigheterna avyttrades.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att bolaget bildades i syfte att förvalta de aktuella fastigheterna och gjorde så i 22 års tid. Att bolaget i samband med dess likvidation avyttrat de två fastigheterna med vinst ändrar inte bolagets verksamhet och syfte från fastighetsförvaltande till att utgöra handel med fastigheter, varpå den uppkomna vinsten var skattefri för bolaget.

#### **4.3.1.1 Kommentar**

Högsta förvaltningsdomstolen förde vid sin bedömning inte någon diskussion kring de allmänna rörelsekriterierna.

Domstolen tog fasta på att de två fastigheterna förvärvades samma år som bolaget bildades, inga ytterligare fastigheter förvärvades, och de avyttrades först i samband med att bolaget likviderades. Domstolen torde ha lagt detta faktum till grund för att bolagets förvärvssyfte snarare var inriktat på att förvalta fastigheterna och uppbringa dess avkastning, än att göra en försäljningsvinst vid försäljning. Förvärvssyftet var således inte inriktat på handel med fastigheter. Att endast två fastigheter omsattes under en så pass lång tidsperiod kan inte heller förmodas uppfylla kriteriet på yrkesmässighet, det vill säga handeln har varken varit omfattande eller varaktig. Att bolaget trädde i likvidation innebar dessutom att någon ytterligare verksamhet som skulle kunna komma att konstituera handel med fastigheter inte var möjlig. Detta torde enligt domstolens mening utgjort ett starkt indicium för att bolagets förvärvssyfte var inriktat på förvaltning av fastigheterna.

### **4.3.2 RÅ 1972 Fi 99**

#### **Bakgrund**

C J H Ägde vid utgången av 1964 ca 30 bebyggda och obebyggda tomter. under åren 1960-1964 sålde C J H sammanlagt sex fastigheter. Bedömningen huruvida handel med fastigheter förelåg avsåg beskattningsår 1965.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att C J H sålt sex fastigheter under åren 1960-1964. Härutöver har C J H efter periodens utgång sålt två fastigheter 1965 och köpt en fastighet 1966. C J H har i målet uppgivit att försäljningarna har ägt rum för att tillgodose hans på gamla dagar uppkomna behov av likvida medel. Vidare konstaterar domstolen att C H J är ägare till ett stort antal fastigheter och att han innan den angivna perioden senast avyttrat en av sina fastigheter 1952.

Högsta förvaltningsdomstolen slog fast att de företagna försäljningarna med hänsyn till det ringa antalet och omständigheterna i målet i övrigt inte konstituerar att handel med fastigheter föreligger.

#### **4.3.2.1 Kommentar**

Högsta förvaltningsdomstolen diskuterar inte kring rörelsekriterierna. Även i detta rättsfall utgör antalet transaktioner grunden för bedömningen. Att C J H sålt åtta fastigheter under en sexårsperiod var enligt domstolen inte tillräckligt för att yrkesmässig handel med fastigheter skulle anses bedriven. Domstolen fäste vikt vid att C J H var ägare till ett stort antal fastigheter och att han innan den aktuella avyttringsperioden inte avyttrat någon fastighet under de sju föreliggande åren. Det är svårt att med säkerhet bedöma om domstolen fäste någon vikt vid det förhållande att C J H uppgav att försäljningarna ägde rum för att tillgodose hans på äldre dagar behov av likvida medel. Det kan i sådana fall tyckas en aning märkligt att C J H köpte en ny fastighet år 1966.

#### **4.3.3 RÅ 78 1:82**

##### **Bakgrund**

G A bedrev sedan 1958 mäklarrörelse som med tiden tilltog alltmer i omfattning, och bedrevs därför från och med 1978 i aktiebolagsform. Aktiebolaget handlade dock inte med fastigheter.

G A förvärvade år 1962 personligen en fastighet med avsikt att sedermera överlåta denna fastighet till sina två barn. Efter att fastigheten planlagts omfattade den tolv fastigheter. 1972 såldes en av dessa fastigheter, till en utomstående person. Av ålderskäl och då barnen saknade intresse av att överta fastigheten, sökte G A i förhandsbesked svar på frågan om en försäljning av de elva resterande fastigheterna skulle innebära att han anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter.

##### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

I besvär hos Högsta förvaltningsdomstolen hemställde taxeringsintendenten att intäkterna vid en försäljning av fastigheterna skulle förklaras utgöra inkomst av rörelse. Taxeringsintendenten var av åsikten att fastigheterna bör ses som en integrerad del av den fastighetsmäklarrörelse som G A bedrev vid tiden för avgörandet. Vidare ansåg taxeringsintendenten att den marknadskänedom med mera som förvärvats genom mäklarverksamheten, i sig skulle anses uppfylla rörelsekriterierna, även för fastighetsförsäljningar i eget namn.

Högsta förvaltningsdomstolen nöjde sig med att endast kortfattat konstatera att med hänsyn till vad G A uppgett om mäklarrörelsen och om den avsedda fastighetsförsäljningen kan rörelsen inte anses omfatta yrkesmässig handel med fastigheter.

### 4.3.3.1 Kommentrar

Inte heller här har Högsta förvaltningsdomstolen dryftat rörelsekriterierna. Möjligtvis kan det vid bedömningen haft betydelse att G A endast förvärvade en fastighet men som efter planläggning kom att omfatta 12 stycken fastigheter, samt att G A fram till begäran om förhandsbesked endast avyttrat en fastighet. G A uppgav ålderskäl och bristande intresse hos sina barn som anledning för avyttringen av resterande fastigheter. Huruvida detta påverkade Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av förvärvssyftet avseende fastigheterna framgår inte av domen.

Det faktum att G A i egenskap av fastighetsmäklare har en särskilt ingående kännedom om förhållandena i branschen, tycks domstolen inte fästa någon vikt vid. Att en branschkundig person vid ett enstaka tillfälle privat drar nytta av sitt branschkunskande kan i mitt tycke, inte rimligen anses liktydigt med att han ska anses driva rörelse. Även om det inte uttrycks explicit i domen tycks domstolen ha kommit till samma slutsats.

### 4.3.4 RÅ 1980 1:11

#### Bakgrund

G B bedrev verksamhet som fastighetsmäklare i aktiebolagsform. Under tiden 1961-1972 köpte han i eget namn fem fastigheter och sålde tre av dem, en 1969 och två 1972.

Av handlingarna i målet framgår följande. Den fastighet som såldes 1969 (Smørsoppen 2) hade förvärvats år 1961 och utgjorde under dessa år familjebostad. G B sålde denna fastighet eftersom bostaden inte gick att bygga ut enligt behov och önskemål. I samband med denna försäljning förvärvades en ny, större och modernare villafastighet åt familjen (Utsikten 3). Den fastigheten såldes i sin tur 1972 i samband med att G B efter långvarigt tomtköande erhållit en tomt i önskat område (Prästbordet 10:261). Där uppförde G B en villa såsom bostad åt honom och familjen.

Den tredje försäljningen avser en fastighet (Degerbyn 3:33) som G B anskaffade under följande omständigheter. G B förmedlade försäljningen av den aktuella fastigheten genom sitt bolag. Köparen krävde dock efter en tid återgång av köpet, och för att undvika process mellan parterna träffades en förlikning, varpå köpet återgick. På grund av den ursprungliga säljarens höga ålder och ohälsa lät G B köpet transporteras över på honom. G B uppgav att fastighetsaffären hade tillkommit dels av humanitära skäl, dels för att skydda och tillvarata en klients intressen och dels för att skydda fastighetsbyråns anseende.

Den femte fastigheten (Hyveln 1), en mindre hyresfastighet förvärvades av G B år 1970. Fastigheten förvärvades enligt honom för att den lämnade en hygglig avkastning och att köpet endast krävde en ringa kapitalinsats. Denna fastighet fanns alltså i den skattskyldiges ägo vid tiden för målets avgörande.

## Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

G B har under tiden 1961-1972 köpt fem fastigheter och sålt tre av dem, en 1969 och två 1972. Av försäljningarna avser två fastigheter vilka G B innehafte som familjebostad, samt en fastighet som G B förvärvat 1971 sedan en genom hans företag förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Med hänsyn till det anförda och vad som i övrigt framkommit i målet angående dessa köp och försäljningar kan G B, oavsett att han genom eget aktiebolag utövat verksamhet som fastighetsmäklare, inte anses ha bedrivit rörelse avseende handel med fastigheter.

### 4.3.4.1 Kommentar

Inte heller i detta rättsfall för Högsta förvaltningsdomstolen någon diskussion kring rörelsekriterierna.

Två av de tre fastighetsförsäljningarna utgjordes av familjebostäder och den tredje kom till stånd på grund av att G B vid återgång av ett förmedlat köp lät fastigheten transporteras över på honom. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför inte att fastigheterna utgjorde ett led i verksamhet avseende handel med fastigheter. Av rättsfallet går således att utläsa att Högsta förvaltningsdomstolen inte anser att specifik branschkunskap i form av yrke som mäklare per automatik innebär att privat vidtagna försäljningar ingår som ett led i bedriven verksamhet avseende handel med fastigheter. Inte heller det faktum att G B i aktiebolagsform bedrev mäklerirörelse smittade de privat vidtagna fastighetstransaktionerna så att de därigenom ansågs ingå som ett led i bedriven rörelse avseende handel med fastigheter. Det är dock viktigt att notera att två utav de försålda fastigheterna utgjorde privatbostäder och den tredje såldes under speciella förhållanden.

### 4.3.5 RÅ 1985 Aa 219

#### Bakgrund

Nedan följer en förteckning över J S förvärvade och fram till tidpunkten för begäran om förhandsbesked sålda fastigheter.

Fastighet	Förvärv	Försäljningsdatum
Modellen 10	1973	1977-02-02
Monsunen 1	½ 1975 ½ 1977	1979-07-06
Havsvinden 1	½ 1975 ½ 1977	1979-07-06
Tromben 2	½ 1975 ½ 1977	1979-07-06

Välten 6	½ 1976	1977-06-30
Flugan 3	1971	
Skalbaggen 1	1973	
Upptäcktsresanden 9	½ 1975 ½ 1977	
Professorn 12	½ 1975 ½ 1977	

Parterren 13 (egen bostad) 1982

I sin ansökan om förhandsbesked redogjorde J S för fastighets-transaktionerna enligt följande. Avsikten med fastighetsförvärven var att skaffa ett stabilt förmögenhetsunderlag för förvaltning.

J S förvärvade följande fastigheter tillsammans med bankdirektören K B 1975: Monsunen 1, Havsvinden 1, Tromben 2, Välten 6, Upptäcktsresanden 9 och Professorn 12. De tre förstnämnda är i realiteten en fastighet eftersom de innehar gemensam panncentral och värmesystem. K B kunde genom sin tjänst som bankdirektör skaffa en god finansiering vid fastighetsförvärvet. K B kom dock strax därefter i onåd hos bankledningen och tvingades att lämna sin befattning i banken. Hans ansträngda ekonomi tvingade honom att sälja av sin del av det gemensamma fastighetsbeståndet. J S bestämde sig för att lösa ut K B och blev ensam ägare till fem av fastigheterna. För att ekonomiskt möjliggöra detta avyttrades Modellen 10 och Välten 6.

Fastighetskomplexet Monsunen, Havsvinden och Tromben visade sig vara i mycket sämre skick än vad som förutsattes vid förvärvet. En undersökning av reparations- och renoveringsbehovet visade att J S knappast skulle kunna bära kostnaderna för renoveringarna. J S avyttrade fastigheterna 1979. Det kan noteras att en kort tid efter försäljningen drabbades fastigheterna av en pannexplosion med omfattande renovering som följd.

Vid en vidtagen genomgång av J S:s kvarvarande hyresfastigheter visade det sig att det förelåg ett betydande reparations- och renoveringsbehov under de närmsta åren även för dessa. De av J S ditintills vidtagna reparationerna hade finansierats genom stora löneuttag från hans mäklarfirma. Detta skulle inte längre vara möjligt eftersom J S drabbades av en muskelsjukdom som yttrade sig i värk och kramp som stundtals gjorde honom oförmögen att gå eller böja sig. Löneuttagen skulle därför i framtiden bli reducerade i betydande grad, varpå omfattande reparationer och renoveringar inte var möjliga att genomföra.

J S uppgav även att han som auktoriserad fastighetsmäklare inte får driva handel med fastigheter, men däremot får inneha fastigheter i

kapitalplaceringssyfte. Samtliga köp och försäljningar av fastigheter hade anmälts och godkänts av Handelskammaren.

J S önskade svar på frågan om hur en försäljning av de fyra kvarvarande hyresfastigheterna skulle behandlas skattemässigt.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att J S med hänsyn till vad som framgått i ärendet och skälen för fastighetsinnehavet, inte kan anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter, och den påtänkta försäljningen konstituerar inte att sådan rörelse anses påbörjad. Huruvida försäljningen sker på en gång till samma köpare eller vid olika tillfällen och till olika köpare saknade betydelse.

#### **4.3.5.1 Kommentar**

Någon diskussion kring rörelsekriterierna förs inte. Utgången av detta mål är intressant. Domstolarna har i tidigare praxis på området fäst stor vikt vid omfattningen av fastighetsförsäljningarna. I det här fallet har ett relativt stort antal fastigheter omsatts och en försäljning av de i förhandsbeskedet aktuella fastigheterna skulle innebära en slutavyttring av fastighetsbeståndet. Vilka hänsyn som låg till grund för att yrkesmässig handel med fastigheter trots detta inte ansågs bedriven, är oklart eftersom bedömningen motiverades genom att J S med hänsyn till vad som framgått i ärendet och skälen för fastighetsinnehavet inte kan anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter och att den påtänkta försäljningen inte ändrar denna bedömning.

Det kan ha haft betydelse att tre av de nio fastigheterna i realiteten utgjorde en fastighet eftersom de hade gemensam panncentral och ett gemensamt värmesystem. Eftersom detta reducerar ”antalet” omsatta fastigheter inklusive de fyra som avses slutavyttras till sju stycken totalt. Vidare är det sannolikt att hänsyn togs till att J S för att kunna lösa ut sin kompanjon var tvungen att sälja av vissa fastigheter för att frigöra likvida medel. Att fastigheterna var i ett överraskande dåligt skick och att J S fått finansiera dessa till stor del med inkomster från sin mäklarrörelse har också beaktats. Huruvida det av barmhärtighetsskäl togs hänsyn till J S:s muskelsjukdom är svårt att bedöma. Det är förmodligen troligare att regeln som hindrar licensierade mäklare från att bedriva yrkesmässig handel med fastigheter och som kräver att Handelskammaren godkänner fastighetsköp och försäljningar invercade på bedömningen.

#### **4.3.6 RÅ 1987 not 492**

##### **Bakgrund**

H H startade fastighetsförvaltningen i början på 1970-talet som ett led i en förvaltning av sparade och ärvda medel. Han bedrev förvaltningen vid sidan av en anställning, fram till år 1974, då han blev arbetslös. Under åren 1976-



1979 hade han växelvis arbete, var arbetslös och studerade vid Umeå universitet. Därefter försörjde han sig på fastighetsförvaltningen. H H hade inte för avsikt att förvärva någon ytterligare fastighet utan avsåg istället att avyttra sina fastigheter och aktierna i sitt fastighetsbolag. H H ville genom förhandsbeskedet veta om en sådan avveckling kan ske utan att han anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter.

H H har förvärvat och sålt fastigheter enligt följande.

<b>Fastighet</b>	<b>Förvärvsår</b>	<b>Avyttringsår</b>
Rökland 1:119	1969	1971
Stg 4880	1971	1974
Storvattnet 1:8	1971	
Haren 4	1971	
Haren 5	1971	
Ordningen 11	1973	
Ordningen 12	1973	
Ordningen 13	1973	1975
Ordningen 14	1973	1975
Ordningen 15	1973	1976
Sjöängen 1	1973	1974
Sjölejonet 8	1973	1979
Gådeå 6:13	1973	
½ Gålva 5:1	1973	
Sjöjungfrun 10	1973	
Axet 8	1974	
Sillre 6:55	1974	
Huggsta 1:143	1975	
Huggsta 1:144	1975	1980
Huggsta 1:157	1975	
Huggsta 1:158	1975	
Grössjö 1:27	1975	
Berg 1:24	1976	

H H:s fastighetsförvaltande aktiebolag har förvärvat och sålt fastigheter enligt följande.

<b>Fastighet</b>	<b>Förvärvsår</b>	<b>Avyttringsår</b>
Skyttberg 35:44	1974	
Skyttberg 35:52	1974	
Sjöhästen 1:5	1978	1978

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Av handlingarna i målet framgår att H H privat under åren 1969-1976 köpt ett betydande antal fastigheter. Efter fastighetsbildningsåtgärder totalt 23 stycken. Fram till 1980 sålde han åtta av dem.

H H:s fastighetsförvaltande bolag förvärvade under åren 1974-1978 tre fastigheter och sålde en.

Av de åtta fastighetsförsäljningar som H H personligen vidtog, avsåg två av dem privata bostadsbyten medan en tredje var avsedd att användas som egen bostad. H H:s övriga fastighetsförsäljningar synes i allt väsentligt ha motiverats av att de avyttrade fastigheterna inte var lämpade att ingå i hans fastighetsförvaltande verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att med det ovan angivna och vad som i övrigt har upplysts om skälen för fastighetsinnehavet och de omständigheter som föranlett de hittills gjorda försäljningarna att H H varken personligen eller genom sitt aktiebolag kan anses ha bedrivit handel med fastigheter. Inte heller ansågs H H:s försäljningar av de aktuella fastigheterna eller aktierna i det nämnda bolaget, under de i ärendet angivna förutsättningarna, innebära att han påbörjar en sådan rörelse.

#### **4.3.6.1 Kommentar**

Inte heller i detta rättsfall diskuteras rörelsekriteriernas betydelse för gränsdragningen. För bedömningen var det av stor vikt att H H förvärvat ett större antal fastigheter, vilket enligt Högsta förvaltningsdomstolen ses som ett tecken på att förvärvssyftet var inriktat på förvaltning snarare än vinster vid försäljningar. Denna slutsats motiverades även genom att de fastigheter som avyttrades antingen utgjorde bostadsfastigheter eller inte var lämpade att ingå i hans fastighetsförvaltande verksamhet.

Det framgår inte med klarhet huruvida Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de av H H vidtagna försäljningarna uppfyller yrkesmässighetskriteriet eller inte. Det faktum att två av försäljningarna avsåg bostadsfastigheter och ytterligare en försäljning avsåg en påtänkt sådan, samt att de övrigt försålda fastigheterna inte var lämpade att ingå i den fastighetsförvaltande verksamheten, tyder på att de inte ansåg kriteriet vara uppfyllt.

# 5 Gränsdragningen i praxis – indirekt ägande

## 5.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas frågan när andelar i ett fastighetsförvaltande bolag utgör lagertillgångar i ägarens hand. Närmare preciserat handlar det om när försäljning av fastigheter paketerade i dotterbolag eller ekonomiska föreningar ska anses utgöra ett led i verksamhet avseende handel med fastigheter.

## 5.2 RÅ 2000 not 24

### Bakgrund

X AB bedrev enligt förutsättningarna i förhandsbeskedet handel med fastigheter. X AB ägde bland annat samtliga aktier i Y AB och i det norska bolaget Z AS. Dessa bolag bedrev inte någon verksamhet utan utgjorde holdingbolag. Holdingföretagen ägde i sin tur direkt eller indirekt aktier/andelar i norska bolag som förvaltade egna hotellfastigheter. Avsikten var att hotellfastigheterna, alternativt andelarna i de fastighetsförvaltande bolagen, skulle avyttras varpå de vinster som uppstod skulle tillföras X AB genom utdelningar. Sökandebolaget ville få svar på frågan om utdelningarna skulle bli skattefria. Avgörande för svaret på frågan och vad som prövades i målet var huruvida aktierna utgjorde omsättnings- eller lagertillgångar.

### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Huruvida aktierna utgjorde omsättnings- eller lagertillgångar prövades mot punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), motsvarande bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL. Enligt regleringen ska i vissa fall aktier i fastighetsförvaltande företag anses utgöra omsättningstillgångar, under förutsättning att någon av företagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i handel med fastigheter, om fastigheten hade ägts direkt av den skattskyldige.

Eftersom holdingföretagen inte ägde några egna fastigheter vid tiden för förhandsbeskedet och inte heller gjort så dessförinnan, bedömde domstolen att bestämmelserna inte var direkt tillämpliga i fråga om aktierna i dessa bolag.

Den omständigheten att holdingsföretagen i sin tur ägde fastighetsförvaltande dotterbolag utgjorde enligt Högsta förvaltningsdomstolens

bedömning inte tillräcklig grund för att betrakta holdingföretagen som fastighetsförvaltande företag.

## 5.2.1 Kommentar

Högsta förvaltningsdomstolen slår fast i och med domen att vid en bolagskonstruktion med mellanliggande bolag (holdingbolag) är det verksamheten i dessa som ligger till grund för bedömningen huruvida andelarna i de fastighetsförvaltande dotterbolagen ska anses som lagertillgångar. Om de mellanliggande bolagen, alltså de som direkt innehar andelen inte bedriver handel med fastigheter eller byggnadsrörelse anses andelarna inte vara lagertillgångar.

Det faktum att moderbolaget bedrev handel med fastigheter eller att dotterbolagen och ekonomiska föreningar bedrev fastighetsförvaltande verksamhet hade enligt Högsta förvaltningsdomstolen ingen betydelse. Enligt domstolen är det således inte möjligt att vid en samlad bedömning bortse från de mellanliggande bolagen, varpå bestämmelsen i 27 kap. 6 § skulle kunna tillämpas.

Det framgår inte av motiveringen till domen om domstolen reflekterat över möjligheten att holdingbolag kan omfattas av den hypotetiska prövning som ska genomföras enligt 27 kap. 6 § IL. Så tycks inte vara fallet eftersom domstolen angav att bestämmelserna inte är direkt tillämpliga i fråga om aktierna i dotterbolagen eftersom holdingsbolagen aldrig ägt några egna fastigheter. Domstolen fortsätter med att konstatera att holdingföretagen inte kan bli "smittade" av den fastighetsförvaltande verksamhet som dess dotterbolag bedriver, det vill säga holdingbolagens verksamhet kan inte betraktas som fastighetsförvaltande.

## 5.3 RÅ 2005 ref. 3

### Bakgrund

R E ägde 100 procent av aktierna i X AB respektive 100 procent i det nybildade bolaget Y AB. Under 1988 förvärvade X AB 18 fastigheter och eftersom bolaget bedrev byggnadsrörelse under det år fastigheterna förvärvades utgjorde de lagertillgångar hos bolaget.

X AB planerade att avyttra vissa av sina fastigheter under taxeringsår 2005 alternativt 2006 till en extern köpare. Avsikten var att de fastigheter som skulle avyttras externt inledningsvis skulle överlåtas till det skattemässiga värdet från X AB till ett av Y AB nybildat dotterbolag (nedan kallat NYAB). Fastigheternas marknadsvärde översteg väsentligt det skattemässiga värdet. Avsikten var att Y AB skulle överlåta aktierna i NYAB innehållande fastigheterna, till en extern köpare i relativt nära anslutning till det att NYAB förvärvat fastigheterna från X AB.

En av de många frågor som ställdes i förhandsbeskedet var om Y AB:s aktieinnehav i NYAB utgör lagertillgångar enligt 27 kap. IL.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att aktierna i NYAB inte utgjorde lagertillgångar för Y AB. Domstolen motiverade detta genom att Y AB varken skulle bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det hade enligt domstolen ingen betydelse att NYAB hade förvärvat fastigheterna som senare såldes till extern part, från X AB där de utgjorde lagerfastigheter. Högsta förvaltningsdomstolen var av den meningen att reglerna i 27 kap. 6 § IL om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag endast gäller när företag ägs direkt av den som anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om fastigheterna istället som i det här fallet ägs av ett mellanliggande holdingbolag som inte bedriver sådan verksamhet är de nämnda reglerna inte tillämpliga. Domstolen lämnar i denna del en hänvisning till RÅ 2000 not 24.

### **5.3.1 Kommentar**

Högsta förvaltningsdomstolens fastslår precis som domstolen gjorde i RÅ 2000 not 24 att när en koncern använder sig av en bolagskonstruktion med mellanliggande holdingbolag, sätts 27 kap. 6 § IL ur spel. Denna bedömning ger i sin tur koncerner en möjlighet att kringgå reglerna om handel med fastigheter. Detta beroende på att domstolen vid den hypotetiska prövningen som ska ske enligt regleringen tar sin utgångspunkt i den verksamhet som holdingbolaget bedriver vid tidpunkten för förvärvet av andelarna. Eftersom Y AB inte har bedrivit varken byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör bolagets andelar i NYAB enligt domstolen inte lagertillgångar.

Det som skiljer detta rättsfall från RÅ 2000 not 24 är att det här är fråga om ett tydligt kringgående av regelsystemet eftersom fastigheter som ursprungligen utgjorde lagertillgångar i X AB genom en underprisöverlåtelse tillförs NYAB, vars andelar kort därefter avyttras av Y AB. Den vinst som uppstår när Y AB avyttrar andelarna i NYAB är nämligen skattefri på grund av reglerna om näringsbetingade andelar. Om fastigheterna hade sålts direkt av X AB hade vinsten rörelsebeskattats. Genom dessa transaktioner har en skattepliktig vinst förvandlats till en skattefri vinst.

## **5.4 Förvaltningsrättens i Göteborg dom den 2 maj 2011, målnr 2526-10, 10657-10**

Förvaltningsrätten i Göteborg prövade skattekonsekvenserna av försäljning av fastigheter paketerade i ekonomiska föreningar.

## **Bakgrund**

Ett dotterbolag (Guldmyran) i den aktuella fastighetskoncernen bildade under år 2004 tillsammans med två andra koncernbolag 30 ekonomiska föreningar. Avsikten var att inför externförsäljningar av fastigheter till nybildade bostadsrättsföreningar paketera fastigheterna i de ekonomiska föreningarna och därefter sälja andelarna i de ekonomiska föreningarna till bostadsrättsföreningarna.

Under 2006 avyttrade Guldmyran vid fem tillfällen andelar i ekonomiska föreningar och sålde sammanlagt 56 andelar i bostadsrättsföreningar. Under 2007 verkställde Guldmyran ytterligare 11 försäljningar av andelar i ekonomiska föreningar samt sålde 30 andelar i bostadsrättsföreningar.

## **Transaktionskedjan i korthet**

1. Transaktionskedjan inleddes med att Guldmyran träffade en överenskommelse med företrädare för en bostadsrättsförening om försäljning av en fastighet. Därefter överläts fastigheten till den ekonomiska föreningen för en ersättning motsvarande fastighetens skattemässiga värde. I nästa steg sålde Guldmyran sina andelar i den ekonomiska föreningen till bostadsrättsföreningen för en ersättning som grundade sig på fastighetens marknadsvärde.
2. När bostadsrättsföreningen väl förvärvat andelarna i den ekonomiska föreningen överfördes fastigheten till bostadsrättsföreningen genom fusion eller transportköp.
3. I de fall det fanns vakanta lägenheter i fastigheterna vid tidpunkten för försäljningen av andelarna i de ekonomiska föreningarna, förvärvade Guldmyran andelar i bostadsrättsföreningarna. Guldmyran sålde sedan andelarna i bostadsrättsföreningarna till externa köpare.

## **Förvaltningsrättens bedömning**

Förvaltningsrätten inleder med att konstatera att reglerna i 27 kap. IL är specialregler och för att reglerna i överhuvudtaget ska bli tillämpliga krävs det att den skattskyldige bedriver någon av de verksamheter som anges där; i detta fall handel med fastigheter. Eftersom Guldmyran, under förvaltningsrättens muntliga förhandling vitsordade att de inte bedrev vare sig byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, fastslog domstolen att reglerna inte är tillämpliga i det aktuella fallet.

Förvaltningsrätten prövade istället frågan om andelarna skulle klassificeras som lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL, eller kapitaltillgångar enligt 25 kap. 3 § IL. Domstolen konstaterade att andelar i helägda dotterbolag normalt betecknas som kapitaltillgångar. Förvaltningsrätten ansåg att andelarna i de ekonomiska föreningarna utgjorde kapitaltillgångar vid tidpunkten för bildandet av föreningarna, då de var ”tomma”. Domstolen gjorde en annan bedömning av andelarnas skattemässiga karaktär vid

tidpunkten för försäljningarna och klassificerade andelarna vid denna tidpunkt som lagertillgångar. Detta motiverades av förvaltningsrätten genom att det förelåg ett omsättningssyfte i och med att Guldmyrans verksamhet endast bestod i att sälja andelarna i de ekonomiska föreningarna efter det att föreningarna hade försetts med en fastighet.

Vad avser Guldmyrans förvärv av andelar i bostadsrättsföreningarna, ansåg förvaltningsrätten att omsättningssyftet för andelarna varit så klart uttalat att andelarna klassificerades som lagertillgångar redan i samband med förvärvstidpunkten. Detta ska ses mot bakgrund av det nära sambandet i tiden mellan dotterbolagets förvärv av andelar i bostadsrättsföreningar och den efterföljande försäljningen.

Sammanfattningsvis bedömde förvaltningsrätten att andelarna i de ekonomiska föreningarna och även i bostadsrättsföreningarna var att klassificera som lagertillgångar och beskattade därför vinsterna som uppkommit vid försäljningarna.

### **5.4.1 Kommentar**

Förvaltningsrätten i Göteborg konstaterade efter att Guldmyran vitsordat att de inte bedrev handel med fastigheter att regeln i 27 kap 6 § inte var tillämplig och att försäljningarna således inte ingick som ett led i en bedriven verksamhet avseende handel med fastigheter. Att domstolen tar ställning till den verksamhet som Guldmyran bedriver, och inte den hypotetiska verksamhet som hade bedrivits om bolaget hade ägt dotterbolagets fastigheter direkt, följer mönstret i RÅ 2000 not 24 och RÅ 2005 ref. 3.

Till skillnad från de nyss nämnda rättsfallen gick förvaltningsrätten i Göteborg därefter över till att pröva huruvida andelarna skulle klassificeras som lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL eller kapitaltillgångar enligt 25 kap. 3 § IL. Enligt 17 kap. 3 § IL krävs endast att en tillgång är avsedd för omsättning för att den ska klassificeras som en lagertillgång. Att Guldmyrans verksamhet endast bestod i att sälja andelarna i de ekonomiska föreningarna och i bostadsrättsföreningarna, visade enligt domstolen att Guldmyrans verksamhet endast var inriktad på omsättning av fastigheter.

Utgången av denna prövning är intressant dels för att domstolen inte ansåg hinder föreligga för att ändra karaktär på andelarna i de ekonomiska föreningarna från kapitaltillgångar till lagertillgångar. Dels för att domstolen ansåg att andelarna i såväl de ekonomiska föreningarna som bostadsrättsföreningarna utgjorde lagertillgångar. För Guldmyran resulterade detta i samma beskattningskonsekvenser avseende försäljningsvinsten, som om reglerna i 27 kap. IL hade varit tillämpliga.

## **5.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj 2011, dnr 26-10/D**

### **Bakgrund**

En fastighetsförvaltande koncern ansökte om förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Den aktuella fastighetskoncernen säljer årligen fastigheter externt. Istället för att de bolag som äger fastigheterna själva säljer desamma avsåg koncernen att handla på följande sätt.

1. Koncernen bildade år 2009 ett aktiebolag (holdingbolaget).
2. Bolaget bildade i sin tur under 2010 fem dotterbolag.
3. Framtida externa fastighetsförsäljningar planeras äga rum genom att fastigheten först överläts genom en underprisöverlåtelse från det bolag inom koncernen som äger fastigheten till ett av dotterbolagen.
4. Bolaget säljer avslutningsvis aktierna i dotterbolaget externt till marknadspris.

Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om aktierna i de sålda dotterbolagen ska klassificeras som näringsbetingade andelar eller lagertillgångar.

### **Skatterättsnämndens bedömning**

Nämnden fastslog inledningsvis att frågan i första hand ska prövas mot bestämmelserna om handel med fastigheter i 27 kap. IL. Nämnden konstaterade att förutsättningen för att bolagets aktier ska anses som lagertillgångar, enligt 27 kap. 6 § IL, är att fastigheterna i dotterbolagen skulle ha varit lagertillgångar i handel med fastigheter om de hade ägts direkt av bolaget.

Genom att hänvisa till prop. 1980/91:68 s. 160 angav Skatterättsnämnden att utgångspunkten för regleringen var att aktier och andelar i enlighet med dåvarande praxis skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet skulle kunna ses som ett alternativ till ett direktäggande. Nämnden konstaterar även att det saknas en definition av begreppet handel med fastigheter varför en bedömning får göras mot bakgrund av praxis och de principer som enligt 13 kap. 1 § första stycket IL ska tillämpas för att bedöma om en förvärvsverksamhet uppfyller kraven på att vara näringsverksamhet.

Skatterättsnämnden slog fast att holdingbolagets verksamhet skulle bestå i att delta i försäljningar av fastigheter. Dotterbolagen skulle inte ha någon annan uppgift än att förvalta var sin fastighet. Avsikten var att samtliga paketerade fastigheter skulle avyttras inom loppet av tre år.

Nämnden konstaterar därefter att varken lagtexten eller förarbetena utesluter att holdingbolag kan omfattas av den hypotetiska prövning som ska göras



enligt 27 kap. 6 §. Av detta följer enligt nämnden att det inte krävs att holdingbolaget bedriver handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet av andelarna i dotterbolagen. Däremot måste förhållandena vara sådana att en handel med fastigheter skulle uppstå om fastigheterna hade ägts direkt av holdingbolaget. En sådan bedömning skulle enligt Skatterättsnämndens mening göras bland annat med beaktande av holdingbolagets syfte med innehaven.

Eftersom syftet med internöverlåtelserna av fastigheterna till dotterbolagen var att holdingbolaget så fort tillfälle uppkom skulle avyttra andelarna i dotterbolagen externt, ansåg nämnden att förhållandena måste vara sådana att fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar i handel med fastigheter om de hade innehafts direkt av holdingbolaget. Skatterättsnämnden hänvisar i denna del till RÅ 1982 Aa 80 (se avsnitt 4.2.4). Enligt Skatterättsnämndens bedömning utgör således aktierna i dotterbolagen lagertillgångar hos holdingbolaget, vilket resulterar i att en vinst vid försäljning av aktierna i dotterbolagen är skattepliktig.

### **Skiljaktig mening**

En ledamot i nämnden var skiljaktig och anförde med instämmande av föredraganden tillika sekreteraren följande.

Skatterättsnämnden har tidigare i ett flertal avgöranden behandlat aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag som näringsbetingade andelar där innehavaren enligt förutsättningarna inte bedriver vare sig byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Dessa grundas på den praxis som utbildades genom Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2000 not 24 (se avsnitt 5.2)

Detta fall skiljer sig från de tidigare genom att man här får en bild av ett mer organiserat förfarande för att hantera fastighetsförsäljningar via så kallade paketeringar inom en stor fastighetsförvaltande koncern, där behov kontinuerligt uppkommer att avyttra ett antal fastigheter. Den skiljaktiga ledamoten anförde att utgångspunkten för bedömningen av karaktären på andelar i fastighetsförvaltande bolag enligt 27 kap. 6 § IL är den verksamhet som andelsägaren själv bedriver. Alltså inte en verksamhet som kan tänkas uppkomma om andelsägaren själv ägt och bedrivit en verksamhet med fastigheterna i det fastighetsförvaltande bolaget. Med de av bolaget givna förutsättningarna bedrev bolaget enligt den skiljaktiga ledamoten inte någon verksamhet avseende handel med fastigheter.

### **5.5.1 Kommentar**

Även Skatterättsnämnden genomför ett hypotetiskt test av holdingbolaget. Detta skiljer sig dock från dem som har utförts i de övriga avgörandena som jag redogjort för under kapitel 5. Skillnaden består i att Skatterättsnämnden inte prövar den verksamhet bolaget bedriver när det förvärvar andelarna i de

fastighetsförvaltande dotterbolagen, utan vilken verksamhet bolaget skulle ha bedrivit om det hade ägt fastigheterna direkt.

Den skiljaktiga ledamoten ansåg däremot i enlighet med praxis att bedömningen av karaktären på andelar i fastighetsförvaltande bolag enligt 27 kap. 6 § IL är den verksamhet som andelsägaren själv bedriver. Alltså inte en verksamhet som kan tänkas uppkomma om andelsägaren själv ägt och bedrivit en verksamhet med fastigheterna i det fastighetsförvaltande bolaget.

Huruvida bedömningen av andelarnas karaktär ska ske vid förvärvet av andelarna eller när de avyttras lämnar varken lagstiftningen eller förarbetena något tydligt besked om. Det står dock klart att Skatterättsnämnden sticker ut hakan genom att vid den hypotetiska prövningen avvika från Högsta förvaltningsdomstolens praxis.

Skatterättsnämnden konstaterade att det saknas en definition av begreppet handel med fastigheter. En bedömning får därför göras mot bakgrund av praxis och de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. Ur denna synvinkel framstår det som extra märkligt att Skatterättsnämnden i sin bedömning inte ens nämner kriterierna förvärvssyfte, självständighet eller yrkesmässighet. Skatterättsnämnden kom fram till att bolaget hade bedrivit handel med fastigheter i det hänseende det ägt fastigheterna direkt. Det hade därför varit på sin plats med en diskussion kring de allmänna kriterierna för näringsverksamhet och vad som krävs för att de ska anses uppfylla. Nämnden grundar istället sin bedömning av huruvida bolaget bedriver handel med fastigheter eller inte på syftet bakom transaktionerna. Att syftet med internöverlåtelse är att sistnämnda bolag, vart och ett med en fastighet som enda tillgång, ska säljas på den öppna marknaden så snart tillfälle uppkommer, var tillsammans med omständigheterna i övrigt tillräcklig grund för nämnden att klassificera bolagets verksamhet som handel med fastigheter.

# 6 Analys

## 6.1 Inledning

Som framgått av uppsatsens inledning kan det ha stor ekonomisk betydelse huruvida en verksamhet anses utgöra handel med fastigheter. Beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet kan det i vissa situationer vara fördelaktigt och i andra situationer ofördelaktigt att verksamheten klassificeras som handel med fastigheter. Handel med fastigheter är ett skattemässigt begrepp som inte har definierats i lagtexten. I förarbetena till reglerna om handel med fastigheter angavs att det skulle överlämnas åt praxis att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i rörelse.

## 6.2 Handel med fastigheter – direkt ägande

Av den praxis som har studerats och redogjorts för avseende handel med fastigheter vid direkt ägande framgår följande. Av de elva rättsfallen har Högsta förvaltningsdomstolen i fem fall klassificerat verksamheten som handel med fastigheter. I tre av dessa fem rättsfall har antalet fastighetstransaktioner haft en direkt avgörande betydelse vid Högsta förvaltningsdomstolens bedömning (RÅ 1971 Fi 1609, RÅ 1980 Aa 150, RÅ 1987 ref. 46). I de två övriga rättsfallen slog domstolen fast att annan av de skattskyldiga bedrivna verksamhet kan "smitta" den för prövningen aktuella verksamheten, varpå den klassificerats som handel med fastigheter (RSV/FB Dt 1982:14, RÅ1982 Aa 80). Detta synsätt påverkade även till viss del utgången i RÅ 1971 Fi 1609, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen förutom det stora antalet fastighetstransaktioner även fäste vikt vid det samband som rådde mellan den skattskyldige och ett av honom ägt aktiebolag. Bolagets verksamhet omfattade bland annat handel med fastigheter.

I sex av de elva rättsfallen bedömde således Högsta förvaltningsdomstolen att verksamheten inte var att klassificera som handel med fastigheter. I två av dessa var det ringa antalet fastighetstransaktioner av stor betydelse för bedömningen (RÅ 1928 ref. 58, RÅ 1972 Fi 99). I RÅ 1928 ref. 58 fäste domstolen även vikt vid långa innehavstider vilket resulterade i en mycket låg omsättningshastighet.

I det tredje och fjärde rättsfallet, RÅ 78 1:82 och RÅ 1980 1:11 var det de särskilda omständigheterna i de enskilda fallen samt anledningarna till fastighetsavyttringarna som tillmättes avgörande betydelse.

I de två resterande rättsfallen, RÅ1985 Aa 219 och RÅ 1987 not 492 gjorde Högsta förvaltningsdomstolen en helhetsbedömning, där skälen till

fastighetsinnehaven fällde avgörandet. Skälen bakom fastighetsinnehaven tycks enligt domstolen ha utgjort ett tillräckligt starkt indicium på att förvärvssyftet var inriktat på fastighetsförvaltning, varpå domstolen valde att inte klassificera verksamheten som handel med fastigheter.

Av de elva rättsfallen kan skönjas att antalet köp och försäljningar i relation till fastighetsinnehavets storlek, samt innehavstiden är av stor vikt vid Högsta förvaltningsdomstolens bedömning huruvida en verksamhet ska klassificeras som handel med fastigheter. Innehavstidens betydelse framgår av att en hög omsättningshastighet, tycks fungera som ett indicium på att förvärvssyftet är inriktat på handel med fastigheter (RÅ 1982 Aa 80, RÅ1987 ref. 46). Om skattedomstolarna skulle stirra sig blinda på omsättningshastigheten skulle detta dock kunna resultera i märkliga konsekvenser. Exempelvis skulle en person som köper en fastighet och säljer densamma under innevarande år erhålla en väldigt hög omsättningshastighet. Detta behöver dock inte alls innebära att en yrkesmässig verksamhet är för handen.

Huruvida omsättningen i absoluta tal ska ha en viss omfattning är utifrån praxis svårt att med säkerhet bedöma. Noterbart är dock att Högsta förvaltningsdomstolen i såväl RSV/FB Dt 1982:14 som RÅ 1982 Aa 80 fäst stor vikt vid delägarskap i andra bolag vid prövningen av om de vidtagna fastighetsförsäljningarna har ingått som ett led i en verksamhet avseende handel med fastigheter. I RSV/FB Dt 1982:14 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det faktum att den skattskyldige inom ramen för sin fastighetsförvaltning köpt 22 fastigheter och nu planerade att avyttra sin fjärde, uppfyllde kraven för att verksamheten skulle betraktas som handel med fastigheter. Domslutet grundar sig i att den skattskyldige var delägare i ett bolag som förvärvat stora markområden i exploaterings syfte. Det är inte helt lätt att tolka rättsfallet. Möjligtvis kan det ha varit så att Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att den påtänkta fastighetsförsäljningen utgjorde rörelse på grund av att domstolen presumerade att förädlings syfte även förelåg för hyresfastigheterna. Det märkliga är dock att exploateringsverksamheten skiljde sig kraftigt från den förvaltande verksamheten innehållande hyresfastigheter. Således torde inte exploateringsverksamheten ha ökat förutsättningarna att exploatera innehavet av hyresfastigheterna. I RÅ 1982 Aa 80 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att omsättning av två fastigheter var tillräckligt, för att klassificera verksamheten som handel med fastigheter, med hänvisning till att majoritetsägaren även var majoritetsägare i två andra bolag som också sålt fastigheter efter kort innehavstid. Gemensamt för de båda rättsfallen är att de verksamheter som var föremål för prövning inte på egen hand torde kunna ha uppfyllt de krav på regelbundenhet och omfattning som Högsta förvaltningsdomstolen i praxis har uppställt för att handel med fastigheter ska föreligga. Två slutsatser kan dras av de båda rättsfallen. Dels kan förvärvssyftet i en verksamhet ”smitta” en annan verksamhet, dels torde ett oinskränkt krav på en viss omfattning i absoluta tal därigenom inte vara uppställt.

Man skulle kunna tro att den speciella branschkunskap som exempelvis mäklare besitter skulle inverka på bedömningen av om personligen vidtagna fastighetstransaktioner utgör ett led i en verksamhet avseende handel med fastigheter. Så tycks dock inte vara fallet. Åtminstone torde sådan branschkunskap inte ha någon självständig betydelse för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av huruvida handel med fastigheter ska anses bedriven. I RSV/FB Dt 1982:14 ansåg visserligen Högsta förvaltningsdomstolen att den skattskyldiges påtänkta fastighetsförsäljning i enlighet med förutsättningarna i förhandsbeskedet, skulle konstituera verksamhet avseende handel med fastigheter, vid sidan av den bedrivna mäklerirörelsen. Domstolens utslag grundade sig dock i första hand på förhållandet att den skattskyldige var hälftenägare i ett bolag som förvärvat stora markområden i exploateringssyfte. Varken i RÅ 78 1:82 eller i RÅ 1980 1:11 ansågs dock personligt vidtagna transaktioner utgöra ett led i verksamhet avseende handel med fastigheter trots att de skattskyldiga i båda fallen bedrev mäklerirörelse i aktiebolagsform.

I två av rättsfallen, RÅ 1985 Aa 219 och RÅ 1987 not 492, har Högsta förvaltningsdomstolen valt att inte klassificera verksamheten som handel med fastigheter trots att en stor andel av fastighetsinnehavet har omsatts efter relativt korta innehavstider. I båda fallen ställde den skattskyldige genom förhandsbesked frågan hur en slutavyttring av ägda fastigheter skulle komma att beskattas. Gemensamt för de båda fallen är att Högsta förvaltningsdomstolen vidtog en samlad bedömning, där domstolen fäste stor vikt vid skälen för innehavet av fastigheterna. Att de skattskyldiga hade förvärvat ett större antal fastigheter tycks domstolen ha beaktat som ett indicium på att förvärvssyftet var inriktat på fastighetsförvaltning och inte handel med fastigheter. Högsta förvaltningsdomstolen fäste även vikt vid anledningarna bakom de vidtagna fastighetsförsäljningarna.

RÅ 1985 Aa 219 och RÅ 1987 not 492 står i mitt tycke i motsättning till den bedömning som gjordes i RÅ 1980 Aa 150. Även i det sistnämnda rättsfallet hade en stor andel av fastighetsinnehavet omsatts. Sökandebolaget planerade att vidta ett större antal fastighetsförsäljningar som skulle ingå som ett avslutande led i en geografisk och teknisk omstrukturering av fastighetsbeståndet. Sökandebolaget ställde i förhandsbesked frågan om försäljningarna skulle innebära att bolagets verksamhet skulle komma att klassificeras som handel med fastigheter. Majoriteten av justitieråden konstaterade visserligen att försäljningarna kunde medföra en rationalisering av bolagets fastighetsförvaltande verksamhet. Trots detta bedömde Högsta förvaltningsdomstolen att en försäljning i enlighet med förutsättningarna i förhandsbeskedet skulle innebära att bolaget avyttrade fastigheter under rörelsemässiga former. Majoriteten av justitieråden ansåg således, till skillnad från bedömningen i RÅ 1985 Aa 219 och RÅ 1987 not 492, att omfattningen av fastighetstransaktionerna vägde tyngre än de skäl som låg bakom transaktionerna. Två justitieråd var skiljaktiga. Att försäljningarna skulle ingå som ett avslutande led i omstruktureringen, att den kunde anses medföra en rationalisering av bolagets verksamhet samt att försäljningen i huvudsak avsåg fastigheter som bolaget förvaltade under lång tid, vägde

enligt de skiljaktiga justitieråden tyngre än omfattningen av fastighetsförsäljningarna. Som jag tolkar rättsfallet gäller det för fastighetsförvaltande företag att bestämma sig för vilken typ av fastigheter som fastighetsförvaltningen ska vara inriktad mot, samt inom vilken region fastighetsbeståndet ska vara beläget och sedan hålla sig till detta. Vid en teknisk- eller geografisk omstrukturering med omfattande försäljningar riskerar nämligen företagen att få skatta bort en del av försäljningsvinsterna om verksamheten klassificeras som handel med fastigheter. I mitt tycke fokuserar majoriteten av justitieråden alltför mycket på antalet omsatta fastigheter. Det hade varit intressant med ett utförligare resonemang kring avvägningen mellan å ena sidan antalet fastighetsförsäljningar och på andra sidan bolagets förvärvssyfte samt skälen bakom de tilltänkta fastighetsavyttringarna.

Av RÅ 1980 Aa 150 framgår att även en fastighetsförvaltande verksamhet som har bedrivits under lång tid och med många fastigheter, riskerar att klassificeras som handel med fastigheter om omfattningen av fastighetsförsäljningarna är tillräckligt stor. Detta oavsett om skälen bakom fastighetsförsäljningarna anses vara beaktansvärda. I det här fallet var det fråga om en teknisk- och geografisk omplacering av fastighetsbeståndet. Två justitieråd var dock skiljaktiga varför prejudikatvärdet är något lägre. I RÅ 1987 ref. 46 fastslår Högsta förvaltningsdomstolen dessutom att det inte är acceptabelt att handla med fastigheter för att på sikt bygga upp ett större förvaltningskomplex.

Den exakta skiljelinjen mellan yrkesmässig handel med fastigheter och ett fastighetsförvaltande företags normala omplaceringar av sitt fastighetsbestånd, går inte att utläsa av praxis. Eftersom omplaceringar av fastighetsbeståndet är en naturlig del i fastighetsförvaltande företags strävan att nå en så hög avkastning som möjligt, torde frågan huruvida en planerad fastighetsförsäljning kan komma att träffas av reglerna om handel med fastigheter utgöra en följetong för dessa företag.

Syftet bakom fastighetsinnehavet, det vill säga förvärvssyftet, har betydelse för bedömningen huruvida handel med fastigheter föreligger. Skatteminstolarna prövar dock vilken verksamhet som företaget faktiskt har bedrivit. Att syftet inte har en självständig betydelse styrks av ett antal avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen, där domstolen har klassificerat en verksamhet som handel med fastigheter, trots att det uppgivna syftet bakom verksamheten har varit ett annat. I RÅ 1980 Aa 150 hade bolaget skrivit in i sin bolagsordning att dess verksamhet skulle bestå i att förvärva och förvalta fastigheter. Bolaget hade bedrivit fastighetsförvaltning under lång tid och avsåg att genomgå en teknisk- och geografisk omstrukturering. Trots detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att verksamheten skulle klassificeras som handel med fastigheter om bolaget genomförde försäljningsplanerna på grund av omfattningen av fastighetstransaktionerna. I RSV/FB Dt 1982:14 uppgav den skattskyldige att fastigheterna hade förvärvats i kapitalplaceringssyfte för att ingå i en fastighetsförvaltande verksamhet. På grund av att den skattskyldige var delägare i ett

bolag som förvärvat stora markområden i exploateringssyfte ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att den planerade försäljningen skulle innebära att verksamheten skulle komma att klassificeras som handel med fastigheter. I RÅ 1982 Aa 80 skulle bolagets verksamhet enligt bolagsordningen vara inriktad på byggnadsverksamhet. Då bolaget köpt och sålt två fastigheter utan att de varit föremål för någon byggnadsverksamhet klassificerade Högsta förvaltningsdomstolen istället verksamheten som handel med fastigheter. I RÅ 1987 ref. 46 uppgav den skattskyldige att syftet bakom fastighetsförvärven var att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltande verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att handel med fastigheter förelåg på grund av omfattningen av fastighetstransaktionerna.

Sammanfattningsvis kan följande anföras vad avser de elva rättsfall som i uppsatsen har behandlat handel med fastigheter vid direkt ägande. Försäljningarnas regelbundenhet och omfattning verkar ha en direkt avgörande betydelse vid gränsdragningen i praxis, varför några ytterligare omständigheter som påvisar yrkesmässighet inte tycks ha uppställts när försäljningarnas regelbundenhet och omfattning är stor. I brist på annat indicium som tyder på att förvärvssyfte är inriktat på en försäljningsvinst, förefaller det dock som om kravet på verksamhetens omfattning är högre. Det sagda gäller i än högre grad om ett konkurrerande syfte bakom fastighetsförvärven föreligger, exempelvis om fastighetsförvaltande verksamhet bedrivs.

## **6.3 Handel med fastigheter – indirekt ägande**

I och med att reglerna för näringsbetingade andelar infördes skapades möjligheter och ett incitament till att skatteplanera, inför bland annat externa fastighetsförsäljningar. Inom fastighetssektorn är det idag ett väldigt vanligt förfarande att förpacka fastigheter inför en extern försäljning. Det är berättigat att i ljuset av förvaltningsrättens i Göteborg dom den 2 maj 2011 och Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj 2011, ställa frågan om inte skatteplaneringen på sina håll har kommit att bli väl kreativ och av allt för vidlyftig art.

I avsnitt 5 har två avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen behandlats som är intressanta att ställa mot förvaltningsrättens dom och Skatterättsnämndens avgörande. I RÅ 2000 not 24 bedömdes holdingbolags andelar i fastighetsförvaltande bolag vara kapitaltillgångar trots att det var ostridigt att moderbolaget bedrev handel med fastigheter. Intressant är att Högsta förvaltningsdomstolen inte gjorde någon samlad bedömning av de verksamheter som bedrevs i de olika bolagen, motsvarande den som gjordes i RSV/FB Dt 1982:14 och RÅ 1982 Aa 80.

Lika intressant är att domstolen vid prövningen enligt 27 kap. 6 § IL konstaterade att regleringen inte var direkt tillämplig eftersom holdingbolaget

aldrig ägt några egna fastigheter. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg således att utgångspunkten för bedömningen av karaktären på andelar i fastighetsförvaltande bolag enligt 27 kap. 6 § IL är den verksamhet som andelsägaren själv bedriver. Domstolen ansåg det inte heller vara möjligt att betrakta holdingföretagen som fastighetsförvaltande mot bakgrund av deras innehav i fastighetsförvaltande bolag. Noteras bör att den externa avyttringen av de fastighetsförvaltande bolagen inte föregicks av en intern fastighetsöverlåtelse.

I RÅ 2005 ref. 3 är det i mitt tycke än märkligare att Högsta förvaltningsdomstolen inte vidtog en samlad bedömning av koncernens verksamhet i enlighet med RSV/FB Dt 1982:14 och RÅ 1982 Aa 80. Enligt förutsättningarna i förhandsbeskedet skulle nämligen fastigheter som utgjorde lagertillgångar i en verksamhet avseende byggnadsrörelse, internt överlåtas till ett tomt dotterbolag med ett mellanliggande holdingbolag, vars enda uppgift var att externt avyttra andelarna i dotterbolaget. Grunderna för när handel med fastigheter ska anses bedriven borde äga giltighet även när ett dotterbolag förvärvar fastigheter internt, som sedan kort därefter avyttras externt. Att avyttra ett stort antal fastigheter i relativt nära anslutning till förvärvet av desamma torde alla gånger konstituera en verksamhet avseende handel med fastigheter, enligt praxis. Med detta i åtanke torde en samlad bedömning av koncernens verksamhet resultera i att domstolen skulle ha klassificerat holdingbolagets verksamhet som handel med fastigheter.

Vidare är det enligt min mening underligt att Högsta förvaltningsdomstolen inte prövar omständigheterna i det aktuella fallet förutsättningslöst gentemot 27 kap. 6 § IL. Det tycks som om domstolen konstaterar att det precis som i RÅ 2000 not 24 rör sig om en bolagskonstruktion med ett mellanliggande holdingbolag, varpå domstolen upprepar den där dragna slutsatsen att regleringen inte är tillämplig. Omständigheterna skiljer sig dock väsentligt åt mellan rättsfallen, I RÅ 2005 ref. 3 förvandlas nämligen lagerfastigheter till skattefri vinst genom att fastigheterna först överlåts internt till ett dotterbolag med ett mellanliggande holdingbolag. När holdingbolaget sedan säljer andelarna i dotterbolaget där fastigheterna har förpackats uppstår en skattefri vinst med stöd av reglerna om näringsbetingade andelar. I mitt tycke rör det sig om ett klart kringgående av reglerna i 27 kap. IL.

I förvaltningsrättens i Göteborg dom den 2 maj 2011 instämde domstolen i den bedömning som Högsta förvaltningsdomstolen gjort i RÅ 2000 not 24 och RÅ 2005 ref. 3. Även förvaltningsrätten i Göteborg ansåg därigenom att tidpunkten för den hypotetiska prövningen enligt 27 kap. 6 § IL ska förläggas till tidpunkten när andelarna i det fastighetsförvaltande bolaget förvärvas.

Förvaltningsrätten i Göteborg prövade därefter, intressant nog till skillnad från Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2000 not 24 och RÅ 2005 ref. 3, huruvida holdingbolagets andelar i dotterbolagen kunde klassificeras som lagerandelar enligt 17 kap. 3 § IL. Frågan varför en sådan prövning inte vidtogs även i RÅ 2000 not 24 och RÅ 2005 ref. 3 är befogad. 27 kap. IL är



specialregler och har därför företrädde vid lagvalsfrågan. När det väl har konstaterats att reglerna i 27 kap. IL inte är tillämpliga, torde det dock inte finnas något som hindrar en prövning enligt 17 kap. 3 § IL. Förvaltningsrätten kom vid denna prövning fram till att holdingbolagets andelar i de ekonomiska föreningarna var kapitaltillgångar när de var nybildade och tomma. Andelarnas ändrade dock skatterättslig karaktär i och med att domstolen vid tidpunkten för avyttringen av andelarna valde att klassificera dem som lagertillgångar. Detta motiverade förvaltningsrätten med att det förelåg ett omsättningssyfte i och med att holdingbolagets verksamhet endast bestod i att sälja andelarna i de ekonomiska föreningarna, efter det att föreningarna försetts med varsin fastighet.

Förvaltningsrätten ansåg således vid bedömningen enligt 17 kap. 3 § IL att andelarna i de ekonomiska föreningarna kunde ändra karaktär från kapitaltillgångar till lagertillgångar i samma ägares hand. Frågan väcks varför domstolen inte ansåg att samma karaktärsförändring kunde äga rum vid den hypotetiska prövningen enligt 27 kap. 6 § IL? Enligt det av förvaltningsrätten anförda resonemanget torde hinder mot att klassificera holdingbolagets verksamhet som handel med fastigheter inte föreligga. Även om holdingbolaget inte bedrev handel med fastigheter varken vid tidpunkten för bildandet av de ekonomiska föreningarna eller när de försågs med varsin fastighet, torde det ha gått att klassificera holdingbolagets verksamhet som handel med fastigheter vid tidpunkten för de externa avyttringarna. Kanske är det så enkelt att förvaltningsrätten i Göteborg inte vågade trotsa den av Högsta förvaltningsdomstolen etablerade praxisen. Det skulle även kunna vara så att domstolen inte reflekterat över att 27 kap. IL faktiskt inte anger vid vilken tidpunkt ett bolag ska bedriva handel med fastigheter för att regleringen ska vara tillämplig.

Vidare är det värt att notera att bolagskonstruktionen med mellanliggande holdingbolag fick en avgörande betydelse för prövningen enligt såväl 27 kap. 6 § IL som 17 kap. 3 § IL. Vid prövningen av 27 kap. 6 § IL innebar holdingbolaget att regleringen kunde kringgå vilket torde vara det uppenbara syftet bakom de vidtagna transaktionerna. Försäljningsvinsten träffades inte av rörelsebeskattning utan undgick beskattning med stöd av reglerna om näringsbetingade andelar. Vid prövningen enligt 17 kap. 3 § resulterade istället det faktum att holdingbolagets verksamhet endast bestod i att sälja andelarna i de ekonomiska föreningarna efter att de försetts med varsin fastighet, att domstolen ansåg att ett tydligt omsättningssyfte förelåg. Detta medförde i sin tur att förvaltningsrätten klassificerade andelarna som lagertillgångar; eftersom det enligt 17 kap. 3 § IL är tillräckligt att andelarna är avsedda för omsättning för att klassificeras som lagertillgångar.

Frågan huruvida det går att ändra skatterättslig karaktär på en tillgång i samma ägares hand, är en mycket intressant och en i sammanhanget högst avgörande fråga. Är svaret jakande och förvaltningsrättens dom vinner laga kraft torde detta resultera i att fastighetssektorn blir mycket försiktigare i sin skatteplanering. Om en tillgång kan byta karaktär från kapital- till lagertillgång, kommer andelar i fastighetsförvaltande företag att klassificeras som

lagertillgångar så fort omsättningssyftet är tillräckligt tydligt manifesterat. Ett upplägg motsvarande det i förvaltningsrättens dom i Göteborg den 2 maj kommer under dessa förhållanden att leda till att andelarna klassificeras som lagertillgångar vid tidpunkten för avyttringen, varpå försäljningsvinsten blir skattepliktig. Förvaltningsrättens dom har överklagats till kammarrätten.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj 2011 uttalade nämnden att frågan om yrkesmässig handel föreligger i första hand ska prövas mot bestämmelserna om handel med fastigheter i 27 kap. IL. Nämnden kommenterar inte lagvalsfrågan ytterligare, varför det inte med säkerhet går att säga om Skatterättsnämnden anser att aktierna även kan utgöra lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL.

Nämnden hänvisade därefter till prop. 1980/91:68 s. 160. I propositionen anges att utgångspunkten för regleringen i 27 kap. 6 § IL är att aktier och andelar i enlighet med dåvarande praxis skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet skulle kunna ses som ett alternativ till ett direktäggande. Skatterättsnämnden tog fasta på att varken lagtexten eller förarbetena utesluter att holdingbolag kan omfattas av den hypotetiska prövning som ska göras enligt 27 kap. 6 § IL. Nämnden ansåg inte att det krävs att holdingbolaget bedriver handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet av andelarna i dotterbolagen. Däremot måste förhållandena vara sådana att en handel med fastigheter skulle uppstå om fastigheterna hade ägts direkt av holdingbolaget. Vid denna bedömning fäste Skatterättsnämnden stor vikt vid holdingbolagets syfte med innehaven. Syftet med internöverlåtelse av fastigheterna till dotterbolagen, var att holdingbolaget senare så fort tillfälle uppkom skulle avyttra andelarna i dotterbolagen externt. Skatterättsnämnden fastslog därför att förhållandena måste vara sådana att fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar i handel med fastigheter om de hade innehafts av holdingbolaget direkt. Nämnden hänvisade även till RÅ 1982 Aa 80 (se avsnitt 4.2.4), där Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en samlad bedömning av de olika bolagens verksamheter som den skattskyldige var majoritetsägare i.

Noterbart är att Skatterättsnämnden angav att det i brist på en definition av begreppet handel med fastigheter, en bedömning får göras mot bakgrund av praxis och de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. Någon diskussion förs dock varken kring tidigare praxis eller nämnda kriterier. Skatterättsnämnden fäste stor vikt vid bolagsstrukturen och transaktionskedjan. Det torde vara så att nämnden ansåg att omsättningssyftet var så klart uttalat att det kunde skänkas en direkt självständig betydelse vid bedömningen huruvida handel med fastigheter förelåg. På så sätt behövde inte nämnden motivera sitt avgörande utifrån tidigare praxis och de allmänna kriterierna för näringsverksamhet.

Framförallt två saker skiljer Skatterättsnämndens bedömning från den som Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i RÅ 2000 not 24 och RÅ 2005 ref. 3. För det första lägger inte Skatterättsnämnden tidpunkten för förvärvet av andelarna i dotterbolagen till grund för bedömningen om holdingbolaget

bedriver handel med fastigheter enligt 27 kap. 6 § IL. Nämnden prövar istället om förhållandena var sådana att handel med fastigheter skulle ha uppstått om fastigheterna hade ägts direkt av holdingbolaget. Mig veterligen har Högsta förvaltningsdomstolen inte i något fall bedömt att ett bolag bedriver handel med fastigheter utan att själv ha ägt några. Högsta förvaltningsdomstolen har vid den hypotetiska prövningen enligt 27 kap. 6 § IL lagt tidpunkten för andelarnas förvärvande till grund för sin bedömning huruvida handel med fastigheter föreligger. Om detta beror på att domstolen inte anser att den hypotetiska prövningen kan utgå ifrån den verksamhet som skulle anses bedriven om holdingbolaget istället ägt fastigheterna direkt, eller om domstolen helt enkelt inte har reflekterat över möjligheten ska jag låta vara osagt. Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 19 maj 2011 har överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen, varför domstolens ståndpunkt i frågan kommer att avslöjas inom kort.

För det andra hänvisar Skatterättsnämnden till RÅ 1982 Aa 80 där Högsta förvaltningsdomstolen vidtog en helhetsbedömning av de olika verksamheterna som den skattskyldige var majoritetsägare i och fastslog att handel med fastigheter bedrevs. Även Skatterättsnämnden vidtog en samlad bedömning, i det här fallet omfattade koncernens verksamhet.

I såväl förvaltningsrättens dom som Skatterättsnämndens avgörande har andelar i dotterbolag klassificerats som lagertillgångar, om än på skilda grunder. Gemensamt för de båda fallen är att ett tydligt omsättningssyfte har ansetts föreligga eftersom holdingbolagen inte bedriver någon annan verksamhet än att avyttra andelar i dotterbolag respektive ekonomiska föreningar. För fastighetssektorn är det av allra högsta vikt huruvida Högsta förvaltningsdomstolen respektive kammarrätten kommer att instämma eller göra ändringar i dessa avgöranden. Skulle överinstanserna instämma i underinstansernas bedömning och domarna vinner laga kraft skulle det nämligen innebära att det vid indirekt handel med fastigheter är tillräckligt att det finns ett omsättningssyfte avseende andelarna för att handel med fastigheter ska anses föreligga. Genom att omsättningssyftet har givits en självständig betydelse, torde de allmänna kriterierna för näringsverksamhet inte nödvändigtvis behöva vara uppfyllda. Sista ordet är ännu inte sagt, men somliga av de förfaranden som har använts inom fastighetssektorn i skatteplaneringssyfte riskerar uppenbarligen att träffas av oönskade beskattningskonsekvenser utifrån företagets perspektiv. Klart står dock att avgörandena från förvaltningsrätten i Göteborg och Skatterättsnämnden har bidragit till att ytterligare försämra den förutsebarhet som redan innan avgörandena var bristfällig.

Om avgörandena vinner laga kraft väcks också frågan om det är tillräckligt att omsättningssyftet är tydligt manifesterat för att handel med fastigheter ska anses bedriven även vid direkt ägande.

## 6.4 Kritik av gällande rätt

Inledningsvis kan kritik riktas mot att lagstiftaren inte har förmått att finna en lämplig definition av begreppet handel med fastigheter. Lagstiftaren har istället överlämnat åt praxis att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i näringsverksamhet; med vägledning av de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. För att ett system som är byggt på praxis ska vara rättssäkert och förutsägbart för den skattskyldige, krävs det enligt min mening att praxisen är tydlig, fri från motsägelser samt att domskälen är välmotiverade. Om så inte är fallet torde det vara omöjligt eller i vart fall mycket svårt för de skattskyldiga att förutse hur en viss fastighetsförsäljning kommer att beskattas.

Av den praxis som har behandlats avseende såväl direkt-, som indirekt handel med fastigheter framgår dock att det är svårt att förutse hur en fastighetsförsäljning kommer att beskattas. Detta beror på flera faktorer. Dels är reglerna i 27 kap. IL inte tillräckligt tydliga, dels är skattedomstolarnas motiveringar i mitt tycke inte tillräckligt utförliga och tydliga. Men mest av allt beror det på att en definition av begreppet handel med fastigheter fortfarande lyser med sin frånvaro.

Av uppsatsens praxisgenomgång framgår att skattedomstolarna generellt sett har varit mycket återhållsamma med att motivera sina ställningstaganden. De allmänna kriterierna för näringsverksamhet som skulle vara vägledande i domstolarnas bedömning har endast nämnts i två av fallen, RÅ 1987 ref. 46 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj 2011. I båda fallen saknas dock en närmare diskussion kring förvärvssyfte, självständighet och yrkesmässighet och vad som krävs för att dessa kriterier ska anses uppfyllda. Om domstolarna motiverat sina domar utifrån de allmänna kriterierna för näringsverksamhet, hade en röd tråd skapats som möjliggjort att en skiljelinje mellan enstaka fastighetsförsäljningar och handel med fastigheter kunnat utläsas. Praxisen på området är istället spretig och svårtolkad, bland annat på grund av domstolarnas ovilja att på ett tydligt sätt motivera sina domslut.

Antalet rättsfall som har avgjorts avseende indirekt handel med fastigheter är få. Det har dock inte förhindrat att regleringen i 27 kap. 6 § IL har tolkats på skilda sätt vad avser vid vilken tidpunkt den hypotetiska prövningen ska äga rum. I tre av fyra avgöranden har tidpunkten för andelarnas förvärvande lagts till grund för prövningen. Skatterättsnämnden ansåg det dock vara tillräckligt om förhållandena är sådana att en handel med fastigheter skulle uppstå om fastigheterna hade ägts direkt av holdingbolaget. Nämnden anser således att det räcker att holdingbolagets verksamhet kan klassificeras som handel med fastigheter i samband med att bolaget avyttrar andelarna i dotterbolagen. Det går inte att utläsa av regleringen vem som har ”rätt”, Högsta förvaltningsdomstolen eller Skatterättsnämnden. Det är naturligtvis en tydlig brist från lagstiftarens sida att det varken av lagstiftningen eller i förarbetena går att utläsa vid vilken tidpunkt den hypotetiska prövningen

ska äga rum. Förutsåg inte lagstiftaren den uppkomna problematiken? Att lagstiftaren skulle ha ansett det hela vara för självklart för att kommentera framstår i alla fall som högst osannolikt.

Vidare är det värt att notera att skattedomstolarna har hanterat lagvalsfrågan på olika sätt. En andel i ett fastighetsförvaltande bolag kan klassificeras som en lagertillgång enligt såväl 27 kap. 6 § IL som 17 kap. 3 § IL. I två av fyra avgöranden där det har konstaterats att regleringen i 27 kap. 6 § IL inte varit tillämplig, har någon prövning enligt 17 kap. 3 § IL inte ägt rum. Förvaltningsrätten i Göteborg prövade dock förhållandena även mot denna bestämmelse och klassificerade andelarna som lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL.

Vad kan och bör då göras för att komma till rätta med problematiken kring handel med fastigheter, eller åtminstone förenkla den? Om skillnaderna i beskattningen av ordinära försäljningsvinster och kapitalvinster skulle utraderas, skulle bland annat reglerna om handel med fastigheter bli överflödiga. Eftersom detta snarare framstår som en utopi än ett realistiskt alternativ (se avsnitt 2.2), kvarstår att förbättra de regelsystem som redan finns på området.

Trots att stor möda har lagts ner på att skapa en definition av begreppet handel med fastigheter, har lagstiftaren kört fast (se avsnitt 3.3). Avsaknaden av en definition vållar uppenbara problem, inte minst avseende förutsägbarheten för de skattskyldiga. Enligt min åsikt är det därför på sin plats att lagstiftaren testat ett nygammalt grepp och istället utformar en presumtionsregel för när handel med fastigheter ska anses bedriven. En sådan presumtionsregel bör baseras på de faktorer som har haft störst betydelse vid gränsdragningen i praxis, det vill säga regelbundenhet, omfattning och omsättningshastighet. Att en verksamhet bedrivs med regelbundenhet, tillräcklig omfattning samt att omsättningshastigheten på sålda fastigheter är relativt hög, behöver dock inte i alla lägen innebära att en verksamhet avseende handel med fastigheter föreligger. I mitt tycke bör därför en presumtionsregel innehålla ett förtydligande om att det precis som i hittillsvarande praxis ska vidtas en samlad bedömning av de skattskyldigas verksamhet. Vidare vore det lämpligt om regeln innehöll en icke uttömmande lista på övriga omständigheter som kan få betydelse vid helhetsbedömningen. En presumtionsregel enligt det anförda skulle öka förutsebarheten för de skattskyldiga och minska trycket på såväl Skatterättsnämnden som skattedomstolarna.

Den inneboende svagheten med en sådan presumtionsregel är att den inte anger svart på vitt när handel med fastigheter ska anses bedriven. Somliga kanske invänder mot en presumtionsregel som i huvudsak endast kodifierar praxisen på området, som något överflödigt. Även om en presumtionsregel inte kan göra anspråk på att lösa hela problematiken kring handel med fastigheter, skulle en sådan regel enligt min mening få en stor betydelse. En av de tyngsta fördelarna är att transparensen i regelsystemet skulle förbättras avsevärt vid ett införande av en presumtionsregel. Den skattskyldige skulle

direkt med hjälp av lagtexten finna vägledning avseende vilka faktorer som är av avgörande betydelse för skattedomstolarnas bedömning huruvida handel med fastigheter föreligger eller inte. Detta vore betydligt enklare än att analysera den spretiga praxisen på området som sträcker sig över drygt 80 år. En viktig fördel med att det i lagtext tydligt uttrycks vilka förhållanden som presumerar handel med fastigheter samt vilka förhållanden som kan bryta igenom denna presumtion, är att praxis kan utbildas kring dessa faktorer och omständigheter. På så vis torde en tydlig skiljelinje mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i rörelse med tiden utkristalliseras.

Med tanke på de nackdelar den rådande osäkerheten kring när handel med fastigheter föreligger medför, är det intressant att ställa frågan om osäkerheten även kan tänkas föra med sig någon fördel. Eller är osäkerheten helt enkelt ett resultat av lagstiftarens oförmåga att definiera begreppet handel med fastigheter?

I förarbetena angav departementschefen att en definition av begreppet handel med fastigheter riskerade att bli för snäv eller vid. Lagstiftaren ansåg det vara lämpligare att överlämna till skattedomstolarna att avgöra när handel med fastigheter ska anses bedriven. Möjligen kan detta tolkas som att lagstiftaren anser att skattedomstolarna avkunnar bättre domar om de ges fria tyglar i sin bedömning, istället för att begränsas av lagstiftning som enligt lagstiftaren mening inte håller måttet. Det är viktigt att skattedomstolarna ges utrymme att ta hänsyn till de särskilda omständigheterna i de enskilda fallen. Ett införande av en presumtionsregel i enlighet med det ovan presenterade förslaget skulle dock inte tvinga skattedomstolarna att göra avkall på den helhetsbedömning som lagstiftaren tycks värna om. Enligt min åsikt är dessutom osäkerheten så pass graverande och fördelarna med en kodifiering av praxis så stora, att en viss inskränkning av domstolarnas frihet i bedömningen skulle kunna motiveras ur rättssäkerhetssynpunkt.

Ett annat skäl till att osäkerheten tillåts bestå skulle kunna utgöras av att osäkerheten i sig torde minska aptiten för avancerad skatteplanering. Det är naturligtvis extra riskabelt att ägna sig åt sådan verksamhet när osäkerheten är så stor kring när handel med fastigheter bedrivs. Skälet torde dock inte vara av avgörande vikt eftersom det finns verktyg som stopplagstiftning att ta till för att förhindra skadlig skatteplanering.

## 7 Avslutning

Det går inte att med säkerhet ange när handel med fastigheter i skatterättsligt hänseende föreligger. Skattedomstolarna gör i varje enskilt fall en samlad bedömning av den verksamhet som faktiskt har bedrivits. Av praxis kan dock följande slutsatser dras.

Högsta förvaltningsdomstolen fäster vid sin bedömning särskild vikt vid antalet försäljningar i förhållande till fastighetsinnehavets storlek. Korta innehavstider för sålda fastigheter har i domstolens bedömningar utgjort ett indicium på att förvärvssyftet är inriktat på handel med fastigheter.

I det fall den skattskyldige bedriver annan verksamhet som klassificerar fastighetsinnehavet som lagertillgångar kan verksamheten enligt Högsta förvaltningsdomstolen ”smitta” den verksamhet som är under prövning, så att handel med fastigheter anses bedriven. Detta trots att verksamheten isolerat, typiskt sett inte är att betrakta som handel med fastigheter, enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis.

Som en följd av denna ståndpunkt torde något krav på en viss omsättning av fastigheter i absoluta tal inte vara uppställt, för att handel med fastigheter ska kunna anses bedriven.

Det går inte att utläsa av praxis att den speciella branschkunskap som exempelvis mäklare besitter har haft någon självständig betydelse vid bedömningen huruvida handel med fastigheter ska anses bedriven. Fastighetstransaktioner som mäklare personligen vidtar torde således bedömas på samma sätt som om fastighetstransaktionerna hade vidtagits av en person utan speciell branschkunskap. Detta under förutsättning att mäklaren inte bedriver annan verksamhet som kan ”smitta” de personligt vidtagna fastighetstransaktionerna.

Även en fastighetsförvaltande verksamhet kan anses utgöra handel med fastigheter om omfattningen av fastighetsavyttringarna är tillräckligt stor. Exakt var gränsen går mellan yrkesmässig handel med fastigheter och ett fastighetsförvaltande företags normala omplaceringar av sitt fastighetsbestånd går dock inte att utläsa av praxis.

Syftet bakom fastighetsinnehavet, det vill säga förvärvssyftet har betydelse för bedömningen huruvida handel med fastigheter föreligger eller inte. Att syftet med innehavet inte har en självständig betydelse för bedömningen framgår dock av att Högsta förvaltningsdomstolen i flera fall har klassificerat en verksamhet i strid med det uppgivna syftet. Högsta förvaltningsdomstolen tar hänsyn till förvärvssyftet, men lägger den verksamhet som faktiskt har bedrivits till grund för sin bedömning.

I de fall där Högsta förvaltningsdomstolen inte har ansett att handel med fastigheter har förelegat har domstolen motiverat detta med hänsyn till en rad olika omständigheter. Ett allt för ringa antal fastighetstransaktioner, långa innehavstider, anledningarna till fastighetsavyttringarna, skälen bakom fastighetsinnehaven samt betydande fastighetsinnehav är exempel på faktorer som har påverkat Högsta förvaltningsdomstolens bedömning när handel med fastigheter inte har ansetts bedriven.

### **Indirekt handel**

Avgörandena från förvaltningsrätten i Göteborg och Skatterättsnämnden har utvidgat osäkerheten kring när handel med fastigheter ska anses bedriven. I det förstnämnda avgörandet klassificerades andelarna som lagertillgångar med stöd av 17 kap. 3 § IL, medan andelarna i det sistnämnda fallet klassificerades som lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § IL. Gemensamt för de båda fallen är att domstolen respektive Skatterättsnämnden fann att bolagsstrukturerna och de interna överlåtelserna konstituerade ett omsättningssyfte. Detta gavs i sin tur en självständig betydelse vilket innebar att någon diskussion kring de allmänna kriterierna för näringsverksamhet eller tidigare praxis inte fördes.

Förvaltningsrättens i Göteborg dom och Skatterättsnämndens beslut är överklagade. Skulle avgörandena vinna laga kraft innebär det att så fort ett tydligt omsättningssyfte kan stipuleras vid försäljning av aktier eller andelar i fastighetsförvaltande företag kommer dessa att klassificeras som lagertillgångar. Oavsett om detta sker med stöd av reglerna om handel med fastigheter, 27 kap. 6 § eller 17 kap. 3 § IL innebär det att försäljningsvinster kommer att beskattas. Dörren skulle således stängas vad avser möjligheten att skatteplanera med hjälp av reglerna för näringsbetingade andelar på det sätt som har ägt rum i de båda fallen. På så sätt skulle utgångspunkten för regleringen i 27 kap. 6 § IL upprätthållas genom att indirekt ägande av fastigheter skattemässigt skulle behandlas på samma sätt som ett direkt ägande.

Huruvida det i så fall även vid direkt ägande i framtiden kommer att räcka med ett tydligt manifesterat omsättningssyfte för att skattedomstolarna ska klassificera verksamheten som handel med fastigheter är oklart.

Om överinstanserna däremot gör motsatta bedömningar och klassificerar andelarna som kapitaltillgångar och domarna vinner laga kraft, kommer lagstiftaren att bli nödsakad att ingripa om utgångspunkten fortfarande är att direktägda fastigheter och fastighetsägande genom aktie- eller andelsinnehav ska behandlas på samma sätt. I annat fall skulle de nuvarande reglerna om handel med fastigheter bli tandlösa eftersom de på ett mycket enkelt sätt kan kringgås.



## **Kritik av gällande rätt**

Enligt min mening är det alldeles för svårt att förutse huruvida en verksamhet kommer att klassificeras som handel med fastigheter eller inte. Förhållandet beror på en rad olika omständigheter. Störst betydelse har det faktum att lagstiftaren inte har lyckats skapa en definition av begreppet handel med fastigheter. Lagstiftaren har istället överlåtit åt skattedomstolarna att i praxis fastställa var gränsen går mellan yrkesmässig handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i en näringsverksamhet. Att någon tydlig skiljelinje inte kan utläsas i praxis beror till stor del på att domstolarna har varit mycket återhållsamma med att motivera sina ställningstaganden. Regleringen i 27 kap. 6 § IL är också ett exempel på att lagstiftningen kring handel med fastigheter inte är tillräckligt tydlig, eftersom den ger upphov till olika tolkningsalternativ. Paragrafen ger exempelvis inte besked kring frågan om det är den verksamhet som andelsägaren själv bedriver eller den verksamhet som kan tänkas uppkomma om andelsägaren istället själv hade ägt och bedrivit en verksamhet med fastigheterna i det fastighetsförvaltande bolaget, som ska ligga till grund för bedömningen.

För att lindra de negativa effekterna som har sitt ursprung i avsaknaden av en definition av begreppet handel med fastigheter, borde i mitt tycke en presumptionsregel för när handel med fastigheter ska anses bedriven införas i 27 kap. IL. En sådan regel kan inte göra anspråk på att fullständigt lösa problematiken kring handel med fastigheter. En kodifiering av de omständigheter som har betydelse för den samlade bedömning som skattedomstolarna vidtar i varje enskilt fall, skulle dock öka transparensen i regelsystemet och förbättra förutsebarheten, vid bedömningen av om en verksamhet ska anses utgöra handel med fastigheter.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Prop. 1927:102	Med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1951:170	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
Prop. 1966:90	Med förslag till lag om ändrad lydelse av 35 § 2 och 4 mom. kommunalskattelagen
Prop. 1967:153	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
Prop. 1980/81:68	Med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m.m
Prop. 2002/03:96	Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

### Statens offentliga utredningar

SOU 1923:69
SOU 1923:70
SOU 1949:9
SOU 1965:72
SOU 1975:53
SOU 1977:86

## **Doktrin**

Andersson Mari, Saldén Enérus Anita, Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen En kommentar, Del I*, Norstedts, Stockholm 2010

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del I*, trettonde upplagan, Studentlitteratur AB, Lund 2011

Melz Peter, *Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Gotab, Stockholm 1986

Mutén Leif, *Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*, P A. Norstedt & söners förlag, Stockholm 1959

Norell Olof, Tegnander Hans, Werkell Ulla, *Inkomst av hyresfastighet*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2006

# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

C-26/62 Van Gend en Loos

C-6/64 Costa mot ENEL

C- 11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1925 ref. 47

RÅ 1928 ref. 58

RÅ 1928 Fi 491

RÅ 1932 Fi 89

RÅ 1934 Fi 478

RÅ 1971 Fi 1609

RÅ 1972 Fi 99

RÅ 78 1:82

RÅ 1980 1:11

RÅ 1980 Aa 150

RÅ 1981 1:84

RÅ 1982 Aa 132

RSV/FB Dt 1982:14

RÅ 1985 Aa 219

RÅ 1987 ref. 46

RÅ 1987 not 492

## Övriga avgöranden

Förvaltningsrättens i Göteborg dom den 2 maj, målnr 2526-10 och 10657-10

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 maj, dnr 26/10-D