



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Carl Tilander

# Beskattning vid avyttring av bostad för privatpersoner – Avsedd effekt av lagstiftningen eller bristande förutsebarhet?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2021

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsning	5
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	6
<b>2 AVHANDLING</b>	<b>7</b>
2.1 Syftet med beskattning	7
2.2 Principen om förutsebarhet	8
2.3 Rättsläget för fastighetsbeskattning	9
2.3.1 Lagbestämmelser	9
2.3.1.1 Definitioner	9
2.3.1.1.1 2 kap. 8 § IL – Privatbostad	9
2.3.1.1.2 2 kap. 13 § IL – Privatbostadsfastighet	10
2.3.1.1.3 2 kap. 13 § IL – Näringsfastighet	11
2.3.1.1.4 2 kap. 17 § IL – Privatbostadsföretag	11
2.3.1.1.5 2 kap. 18 § IL – Privatbostadsrätt	11
2.3.1.1.6 2 kap. 19 § IL – Näringsbostadsrätt	11
2.3.1.1.7 Skattesatser	12
2.3.1.2 Två inkomstslag	12
2.3.1.2.1 Inkomstslaget näringsverksamhet	12
2.3.1.2.2 Inkomstslaget kapital	13
2.3.1.2.3 Näringsverksamhet	13
2.3.1.3 Vad blir konsekvensen av gränsdragningen?	14
2.3.1.3.1 Beskattning av näringsfastighet	14
2.3.1.3.2 Beskattning av privatbostad	15
2.3.2 Praxis	16
2.3.2.1 Kammarrätten i Stockholm - Mål 7399-7410-19	17
2.3.2.2 Länsrätten i Stockholms län - Mål 1641-09	17
2.3.2.3 Kammarrätten i Stockholm - Mål 8235-19 och 8237-19	17
2.3.2.4 Kammarrätten i Stockholm - Mål 711-714-19	18
2.3.2.5 HFD 2019 ref. 47	18
2.4 Dags för ny skattereform?	19
<b>3 ANALYS</b>	<b>22</b>

<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>25</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>28</b>

# Summary

”House flipping” is the term used for describing the process of acquiring, renovating and selling properties for profit. In today’s society this has become increasingly more popular which has led to an uncertainty regarding the taxation consequences for individuals. This is because of the legal possibility of an individual being considered a business for tax purposes. This has led to uncertainty and a deficient predictability with potentially major consequences for individuals. This paper aims to investigate how the law allows for individuals to be considered businesses for tax purposes and if this leads to suffering predictability. This includes investigating if the legislator has had a purpose in mind whilst designing the rules and if it would be possible to rework the laws to avoid this situation in the future.

Taxation is a political subject and there may be many underlying purposes. The main purpose is usually fiscal and an efficient way to finance the public sector. However, this is not the sole purpose as taxation may be motivated by purposes such as protecting the health of the people or the environment. The tax legislation has been criticised because of its sudden and rash changes motivated by political stress which in turn has caused deficient legislation design and predictability.

This paper presents legislation and case law to illustrate the current legal situation regarding property taxation for individuals. This has shown that the legal situation is relatively certain but demands major previous knowledge, which in practice causes problems for individuals. The paper also presents two suggestions for new tax reforms. The authors describe that while the suggestions if implemented would relieve a lot of the uncertainties in today’s legislation, they are also likely to bring new difficulties and issues.

# Sammanfattning

”House flipping” som innebär att man förvärvar, renoverar och sedan säljer bostäder med vinst har blivit alltmer populärt i dagens samhälle. Detta har lett till att en osäkerhet kring beskattningskonsekvenserna för privatpersoner har vuxit fram. Detta eftersom reglerna ger utrymme för att en privatperson kan bedriva näringsverksamhet och därmed även kan beskattas som sådan. Detta leder till en osäkerhet och en bristande förutsebarhet som kan få stora konsekvenser för privatpersoner. Uppsatsen syftar till att undersöka hur det är möjligt att en privatperson blir beskattad som en näringsverksamhet och om det är i sin tur leder till en bristande förutsebarhet. I dessa frågor ingår även om lagstiftaren medvetet har utformat reglerna på ett diffust sätt och om det skulle vara möjligt att omarbete lagarna för att undvika den här situationen i framtiden.

Beskattning är ett politiskt ämne och det finns många syften till beskattning. Det huvudsakliga syftet är att finansiera den offentliga sektorns verksamhet, men det kan även finnas politiska syften som att skydda folkhälsan eller miljön. Dessa syften motiverar i sin tur vilka områden som blir beskattade, på vilken nivå de blir beskattade och hur lagstiftningen blir utformad. Lagstiftningen på skatterättens område har fått utstå kritik för att politisk brådska vid vissa tillfällen har motiverat snabba ändringar som lett till bristande utformning och förutsebarhet.

I uppsatsen presenteras lagstiftning och rättspraxis i syfte att illustrera gällande rättsläge för privatpersoners avyttring av bostäder. Detta har visat att det finns en utarbetad praxis hos domstolarna som tillsammans med lagstiftningen tyder på att rättsläget är relativt klart. Det innebär däremot att det krävs omfattande förkunskaper för att behärska systemet, vilket i praktiken vållar problem för privatpersoner. Uppsatsen presenterar även två förslag på nya skattereformer som skulle innebära att skattelagstiftningen förenklades. Författarna beskriver att förslagen skulle underlätta många av de oklarheter som finns på området idag men att de troligen skulle leda till att nya frågor och svårigheter uppstod.

# Förkortningar

HFD

Högsta förvaltningsdomstolen

IL

Inkomstskattelagen 1999:1229

Lex Uggla

Var en tumregel hos svenska Skatteverket som sade att ett företag har överlikviditet som kan förmögenhetsbeskattas om de likvida medlen är större än de dubbla kortfristiga skulderna.

Prop.

Proposition

SFL

Skatteförfarandelag 2011:1244

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Fenomenet "house flipping" har på senare tid blivit alltmer populärt. Det går ut på att man förvärvar en fastighet eller bostadsrätt, renoverar och sedan avyttrar efter en relativt kort tid med vinst. Det har med tiden visat sig att detta kan leda till överraskningar för säljaren, nämligen att denne som privatperson blir beskattad som om denne bedrev näringsverksamhet. Detta leder till en osäkerhet och bristande förutsebarhet, något som går emot kanske en av de mest centrala delarna i ett rättssystem.

Den bristande förutsebarheten kan leda till två intressanta utfall som kan illustreras genom följande exempel. Det första exemplet handlar om "house flipping" och det andra om något som förmodligen är än mer vanligt, och som kan leda till konsekvenser man inte räknar med. I det första exemplet illustreras konsekvenserna för en privatperson som har förvärvat fyra bostadsrätter. Personen avyttrar kort därefter bostadsrätterna med vinst efter att själv ha utfört renoveringsarbeten. Vinsten deklarerar som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Personen har inget bolag och har inte heller en bolagsledande roll. Situationen utmynnar senare i att Skatteverket gör bedömningen att personen har förvärvat bostadsrätterna med avsikt att omsätta dem med vinst. Personen har därför lämnat oriktig skatteuppgift i och med att bostadsrätterna inte utgör kapitaltillgångar och måste därför betala skattetillegg.

I det andra exemplet bor två makar i en gemensamt ägd villa. Makarna bestämmer sig efter en tid för att skiljas, och den ena maken flyttar ut ur villan medan skilsmässan går igenom. Efter separationen säljer makarna villan med vinst. I och med att ena maken bor i villan och den andra har flyttat ut, kan det leda till att vinsten beskattas i inkomstslaget kapital för maken som har bott kvar, och i inkomstslaget näringsverksamhet för maken som har flyttat ut. Detta eftersom maken som har flyttat ut inte längre har någon avsikt att använda bostaden för permanent boende eller som fritidsbostad och ex-maken räknas inte längre som närstående.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att utreda var osäkerheten kring beskattningen av fastighetsavyttringar kommer ifrån, vad den faktiskt innebär och om det finns en lösning. För att uppfylla uppsatsens syfte kommer innehållet i uppsatsen att fokusera på tre frågeställningar. Dessa frågeställningar är

- Hur är det möjligt att en privatpersons avyttring beskattas som näringsverksamhet?
- Leder detta till att förutsebarheten blir lidande eller finns det en tanke med att reglerna ska vara diffust utformade?
- Skulle det vara möjligt att ändra lagen för att undvika den här situationen?

## 1.3 Avgränsning

Fastighetsbeskattning för privatpersoner är ett brett ämne och det finns oändligt många frågor. Jag har därför valt att inte fokusera på allt som rör fastighetsbeskattning, utan mer specifikt valt att fokusera på avyttringen och vilka beskattningskonsekvenser en avyttring kan få för en privatperson. Den kommunala fastighetsavgiften är en del av den totala fastighetsbeskattningen, men påverkar inte beskattningen vid avyttringstillfället. Den kommunala fastighetsavgiften kommer därför inte att behandlas närmare.

## 1.4 Metod och material

Jag har utgått ifrån en rättsdogmatisk metod och svaren på frågeställningarna har sökts i lagstiftning, förarbeten, rättspraxis samt litteratur. Detta för att först ge en överblick av rättsläget och sedan diskutera rättsläget utifrån ett förutsebarhetsperspektiv.

En stor del av det använda materialet utgörs av lagstiftning, förarbeten och rättspraxis. Detta har gett en god grund för att förstå gällande rättsläge. Jag har även använt litteratur och artiklar skrivna av framträdande jurister på området, varav en del av dem arbetade med framtagandet av den skattereform som fortfarande gäller idag. Det har gett möjlighet till att reflektera över vad som lyckades och vad de hade kunnat göra annorlunda. Jag har även använt Skatteverkets rättsliga vägledning för att kunna ge en bild av hur regleringen faktiskt tillämpas i praktiken.



## 1.5 Disposition

Jag har valt att dela in uppsatsen i tre avsnitt. Avsnitt 1 presenterar bakgrunden till uppsatsämnet samt uppsatsens syfte och frågeställningar. I avsnittet ges även uppsatsens avgränsning samt en förklaring av uppsatsens metod och material. Uppsatsen huvuddel återfinns i avsnitt 2 och det är där all information presenteras. Avsnitt 2.1 går igenom grunderna och de bakomliggande syftena till beskattning. Avsnitt 2.2 presenterar principen om förutsebarhet och förklarar på vilket sätt principen är central i ett rättssystem och hur den spelar en viktig roll för lagstiftningen inom skatterätten. Avsnitt 2.3 syftar till att ge en tydlig bild av gällande rättsläge för fastighetsbeskattning. Avsnittet är uppdelat i kortare underavsnitt varav 2.3.1 presenterar lagstiftning och 2.3.2 presenterar rättspraxis. I avsnitt 2.4 presenteras två olika publicerade förslag på skattereformer som berör skattesystemet i allmänhet, men även fastighetsbeskattning i synnerhet. Till sist kommer den presenterade informationen att analyseras i syfte att besvara frågeställningarna i avsnitt 3.

## 2 Avhandling

### 2.1 Syftet med beskattning

I samhället kommer folk i kontakt med olika former av skatter och avgifter på daglig basis. I strikt mening är det en skillnad mellan skatter och avgifter, men språkligt sett är gränsen långt ifrån klar. Ett vanligt synsätt är att en skatt är något som betalas av alla oavsett om man faktiskt utnyttjar det som skatten är avsedd att finansiera. Det brukar alltså ses som att en skatt inte är direkt kopplad till en motprestation, medan en avgift är kopplad till en särskild motprestation. Ett typiskt exempel är att man betalar en avgift när man skaffar ett pass och man betalar skatt när man får lön. Detta kompliceras däremot av att begrepp inte alltid benämns precis efter vad det är. Ett exempel är den kommunala fastighetsavgiften vi har i Sverige, som i rättslig mening egentligen är en skatt.<sup>1</sup>

Det finns ofta många olika syften till att vi betalar skatt. Det kanske viktigaste syftet är att ge det allmänna inkomster för finansiering av kollektiva nyttigheter som erbjuds av stat eller kommun. Beskattning fördelar resurser från den privata sektorn till den offentliga sektorn och det är till stor del på det viset som det svenska välfärdssamhället har byggts upp. Därutöver syftar skatter även till att uppmuntra ett visst beteende från medborgare eller att fördela om resurser bland medborgare. Ändamålen bakom beskattning måste inte vara fiskala, utan de kan även vara politiska såsom alkohol- och tobaksskatt (folkhälsa), miljöpolitik och familjepolitik. Beskattning kan egentligen användas för i princip vilket syfte som helst och det är upp till lagstiftaren att använda det på ett sätt som de finner lämpligt.<sup>2</sup>

När lagstiftaren har kommit fram till ett skattesystem måste de även se till att det faktiskt efterlevs. I Sverige har Skatteverket ansvar för att utreda och kontrollera skatteärenden.<sup>3</sup> Personer och företag har en uppgiftsskyldighet, vilken bland annat uppfylls genom att man lämnar in en inkomstdeklaration, men det ligger på Skatteverket att se till att ärenden blir tillräckligt utredda.<sup>4</sup> Det går inte att direkt utläsa i skattebrottslagen vilka förfaranden eller

---

<sup>1</sup> Holmquist (2020) s.15.

<sup>2</sup> Holmquist (2020) s.15.

<sup>3</sup> 40 kap. SFL.

<sup>4</sup> Holmquist (2020) s.44.

underlåtelse som lagen straffbelägger, och motsvarande gäller även i fråga om skattetillägget. De allmänna förutsättningarna för skattetillägg regleras i skatteförfarandelagens 49 kapitel, men för att veta vad som i det enskilda fallet kan vara ”oriktig uppgift” måste man se till andra bestämmelser.<sup>5</sup> Skattetillägg är aktuellt för den här uppsatsen, då den mesta av den praxis som finns på området har uppkommit genom att Skatteverket beslutat om skattetillägg för att en privatperson har deklarerat inkomst från en avyttring under fel inkomstslag, och därmed lämnat ”oriktig uppgift”.

## 2.2 Principen om förutsebarhet

Principen om förutsebarhet är helt central i en rättsordning. För att en person ska kunna rätta sig efter lagarna förutsätts att en person på förhand kan avgöra vilka konsekvenser som kan följa av en viss typ av handling. Josef Zila beskriver att principen om förutsebarhet utgör kärnan i rättssäkerheten. Han hänvisar till SOU 1984:15 där man skiljer på traditionell och modern rättssäkerhet. Där det traditionella begreppet enligt betänkandet innehåller två centrala moment. Dessa moment är kraven på förutsebarhet och likhet i den straffrättsliga lagstiftningen och rättstillämpningen. Det moderna begreppet ska vidare bestå i att man inte behöver utsättas för brott. Zila förklarar vidare att dessa tankar om rättssäkerhet återfinns i prop. 1984/85:32 och att det där anges som ” vad som främst utmärker ett rättssystem som präglas av rättssäkerheten är att medborgarna behandlas lika inför lagen samt att lagen är så utformad att det är möjligt att förutse hur lagen kommer att tillämpas”<sup>6</sup>. Zila hänvisar vidare till Axberger som förklarar rättssäkerhet som ”Lagar och rättsprinciper så utformade att de utan risk för misstag kan tillämpas på ett förutsebart och kontrollerbart sätt samt ett system för rättstillämpning vars funktion kan förutses och kontrolleras”<sup>7</sup>. Det är alltså tydligt att principen om förutsebarhet är något som väger tungt i rättsliga sammanhang och att rättssäkerhet och en fungerande rättsordning förutsätter ett visst mått av förutsebarhet.

Sven-Olof Lodin har skrivit om förutsebarhet och rättssäkerhet med fokus på skattefrågor och beskriver det som att det är ett direkt rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar. Skattskyldiga måste alltså kunna förutse effekterna av sitt handlande och förutsebarhet är en viktig faktor för att en skatt skall upplevas som legitim. Effekten av ett en skatt brister i förutsebarheten blir att

---

<sup>5</sup> Holmquist (2020) s.17.

<sup>6</sup> Zila (1990) s.284-286.

<sup>7</sup> Zila (1990) s.290.

medborgarna avstår från handlande när skattekonsekvenserna är osäkra. Mer specifikt kräver förutsebarhet en klar lagstiftning utan stora områden som kan förorsaka tolkningssvårigheter eller inslag av bedömningsfrågor. Lodin tar upp Lex Uggla från förmögenhetsskattelagen som ett exempel på en lagstiftning vars utformning förorsakat dålig förutsebarhet och betydande rättsosäkerhet, och därmed lett till ett stort antal tvister. Lex Uggla avskaffades 2007 och senare under samma år avskaffades förmögenhetsskatten helt.<sup>8</sup>

## **2.3 Rättsläget för fastighetsbeskattning**

### **2.3.1 Lagbestämmelser**

För att kunna ge en rättvisande bild av det rådande rättsläget på området, kommer jag här gå igenom de aktuella lagbestämmelserna som är centrala för att på bästa sätt kunna besvara frågeställningarna. Inkomstskattelagen är central och uppsatsen kommer i det följande gå igenom de bestämmelser som specifikt tar sikte på fastigheter och bostäder.

#### **2.3.1.1 Definitioner**

I andra kapitlet IL återges ett antal definitioner för hur vissa begrepp och uttryck används i lagen. I det här delavsnittet återger jag de viktigaste definitionerna för att förenkla förståelsen av lagtexten.

##### **2.3.1.1.1 2 kap. 8 § IL – Privatbostad**

Med privatbostad avses ett småhus, en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och en ägarlägenhet som till övervägande del användas eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående för permanent boende eller som fritidsbostad.<sup>9</sup>

Bestämmelsen ställer upp ett antal rekvisit som är avgörande för klassificeringen av en bostad som privatbostad. Dessa rekvisit är ”övervägande del”, ”används eller är avsett att användas”, ”av ägaren eller någon närstående”.

---

<sup>8</sup> Lodin (2007) s.483.

<sup>9</sup> 2:8 IL.

Med ”övervägande del” avses inte användande i tid utan det är användandet av ytan som man ska ta hänsyn till. I RÅ 1998 not.38 fann HFD att en fritidsfastighet som hyrdes ut 50 veckor om året och användes av ägaren resterande tid för eget boende var en privatbostad.<sup>10</sup> Ägarens avsikt aktualiseras främst vid uthyrning. Att hyra ut bostaden under en längre period utan att ägaren eller närstående nyttjar den, behöver inte i sig vara något hinder för att bostaden ändå ska vara en privatbostad.<sup>11</sup> I en senare proposition förtydligade regeringen att ägarens avsikt att nyttja bostaden som permanentbostad eller fritidshus tydligt ska framgå. Ett exempel är att ägaren inte kan påstå att bostaden ska nyttjas som permanentbostad och sedan låta bostaden stå tom under en längre tid.<sup>12</sup>

Om rekvisitetet ”övervägande del” inte är uppfyllt får man i stället undersöka avsikten. Avsikten att använda en bostad för permanent boende innebär exempelvis att ett småhus kan vara en privatbostad även om huset faktiskt inte används som det. Förutsättningen för detta är att ägaren eller närstående avser att inom rimlig tid använda småhuset på ett sätt som innebär att villkoren för en privatbostad uppfylls.<sup>13</sup>

Det sista rekvisitetet tar sikte på att det är ägaren eller någon närstående till ägaren som använder småhuset, eller har för avsikt att göra det. Med närstående avses make, förälder, mor- och farföräldrar, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Som avkomling räknas även styvbarn och fosterbarn.<sup>14</sup>

### **2.3.1.1.2 2 kap. 13 § IL – Privatbostadsfastighet**

Med privatbostadsfastighet avses, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad, ett småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark, småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, och ägarlägenhetsenhet.<sup>15</sup> För att kunna klassificeras som en privatbostadsfastighet är alltså klassificeringen som privatbostad direkt avgörande.

---

<sup>10</sup> Sjöblom, Inkomstskattelag (1999:1229) 2 kap. 8 §, Karnov 2021-04-12.

<sup>11</sup> Prop. 1989/1990:110 s.645.

<sup>12</sup> Pro. 1990/1991:54 s.191.

<sup>13</sup> Sjöblom, Inkomstskattelag (1999:1229) 2 kap. 8 §, Karnov 2021-04-12.

<sup>14</sup> 2 kap. 22 § IL.

<sup>15</sup> 2 kap. 13 § IL.

### **2.3.1.1.3 2 kap. 13 § IL – Näringsfastighet**

Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet.<sup>16</sup>

### **2.3.1.1.4 2 kap. 17 § IL – Privatbostadsföretag**

Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet uppfyller ett av två villkor. Antingen ska verksamheten till klart övervägande del bestå av att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. Alternativt ska verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande bestå i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.<sup>17</sup> För att uppfylla villkoret att verksamheten ”till klart övervägande del” ska bestå av en viss verksamhet, krävs att verksamheten uppfyller en 60 procentsregel. Denna innebär att minst 60% av bostadsföretagets verksamhet ska bestå i att tillhandahålla bostäder till sina medlemmar.<sup>18</sup> Det andra villkoret att verksamheten ”uteslutande eller så gott som uteslutande” tillhandahåller garage till sina medlemmar innebär att 90-100% av verksamheten ska bestå i att tillhandahålla garage till sina medlemmar.<sup>19</sup>

### **2.3.1.1.5 2 kap. 18 § IL – Privatbostadsrätt**

Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag, om bostaden knuten till andelen är en privatbostad.<sup>20</sup>

### **2.3.1.1.6 2 kap. 19 § IL – Näringsbostadsrätt**

Med näringsbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt.<sup>21</sup>

---

<sup>16</sup> 2 kap. 14 § IL.

<sup>17</sup> 2 kap. 17 § IL.

<sup>18</sup> Skatteverket, rättslig vägledning, När är en bostadsrättsförening eller ett bostadsföretag ett privatbostadsföretag?

<sup>19</sup> Prop. 1999/2000:2 s.498.

<sup>20</sup> 2 kap. 18 § IL.

<sup>21</sup> 2 kap. 19 § IL.

### 2.3.1.1.7 Skattesatser

I inkomstslaget kapital beskattas kapitalvinster med 30%.<sup>22</sup> Egenavgift är 28,97%.<sup>23</sup>

### 2.3.1.2 Två inkomstslag

En privatperson kan beskattas i alla tre inkomstslag som finns i IL. När det kommer till avyttring av fastigheter är det två inkomstslag som är aktuella, inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital.

#### 2.3.1.2.1 Inkomstslaget näringsverksamhet

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas alltid som näringsverksamhet medan privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder inte kan ingå i en näringsverksamhet.<sup>24</sup>

Kravet att det ska vara en ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt” tar sikte på att det ska vara en varaktig verksamhet som bedrivs med vinstsyfte. Det kan alltså inte vara något som bedrivs vid ett tillfälle en enda gång. Med yrkesmässigt avses att verksamheten är regelbunden, varaktig och att den bedrivs med en viss omfattning vilket avgränsar mot inkomstslaget kapital. Kravet på självständighet syftar huvudsakligen till att avgränsa mot inkomstslaget tjänst, och därmed göra skillnad på enskilda näringsidkare och anställda.<sup>25</sup>

Om man innehar en fastighet med syftet att omsätta fastigheten med vinst, så saknas avsikt för bosättning. Det kan därmed inte klassificeras som en privatbostad. Om avsikten är att omsätta fastigheten, så kommer den anses vara en lagertillgång.<sup>26</sup> Om fastigheten inte kvalificeras som en lagertillgång så kommer den anses vara en kapitaltillgång i näringsverksamheten.<sup>27</sup> För en privatperson kan en fastighet bli till en lagertillgång vid ett förvärv genom något som kallas byggmästarsmitta. Mer om det i kapitel 2.3.1.2.3.

---

<sup>22</sup> Skatteverket.se, Inkomst av kapital.

<sup>23</sup> Skatteverket.se, Egenavgifter.

<sup>24</sup> 13 kap. 1 § IL.

<sup>25</sup> Baekkevold, Inkomstskattelagen (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino, 2.1 Allmänt om definitionen av näringsverksamhet.

<sup>26</sup> 17 kap. 3 § IL.

<sup>27</sup> 25 kap. 3 § IL.

### 2.3.1.2.2 Inkomstslaget kapital

Till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder, och i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Till inkomstslaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>28</sup> Med kapitalvinst och kapitalförlust avses vinst och förlust vid avyttring av tillgångar.<sup>29</sup>

### 2.3.1.2.3 Näringsverksamhet

I de situationer som uppsatsen berör är det framför allt näringsverksamhet i form av handel med fastigheter som kan aktualiseras. Handel med fastigheter regleras i inkomstskattelagens 27 kapitel. Där framgår i 4 § att en fastighet blir en lagertillgång hos förvärvaren när fastigheten förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt av någon som bedriver handel med fastigheter. För att kunna bedriva handel med fastigheter måste de grundläggande kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL vara uppfyllda. Med detta menas att det måste vara en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Handel med fastigheter omfattar även bostadsrätter. HFD har slagit fast att praxis för fastigheter ska vara vägledande vid bedömningen huruvida en bostadsrätt utgör en lagertillgång.<sup>30</sup> I målet hade ett bolag som bedrev handel med fastigheter sålt sju bostadsrätter under kort tid och menade att det rörde sig om försäljning av värdepapper, och att bostadsrätterna därför inte var lagertillgångar i bolaget. Domstolen klargjorde däremot att en bostadsrätt främst är en nyttjanderätt, och inte ett värdepapper. Bolaget hade därför vid en samlad bedömning bedrivit handel med bostadsrätter och det rörde sig därför om lagertillgångar. Faktorer som hade betydelse vid bedömningen var antalet omsatta bostadsrätter, innehavstid samt varaktighet och regelbundenhet i handeln.

Enligt ett mål från Kammarrätten föreligger en presumtion för att en fastighet utgör lagertillgång när man bedriver handel med fastigheter.<sup>31</sup> Denna presumtion kan brytas genom att fastigheten klassificeras som en privatbostadsfastighet, detta gäller även bostadsrätter, eftersom en privatbostad inte kan ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. För att bryta presumtionen krävs att kriterierna för privatbostad uppfylls i 2 kap. 8 § IL. Det är i den bedömningen man tar hänsyn till ägarens användande eller avsikt med fastigheten. Vidare innebär 27 kap. 4 § IL att fastigheter som förvärvas av företagsledande personer blir till

---

<sup>28</sup> 41 kap. 1 § IL.

<sup>29</sup> 41 kap. 2 § IL.

<sup>30</sup> HFD 2019 ref. 47.

<sup>31</sup> Kammarrätten i Jönköping, Mål 2841-10.



lagertillgång hos förvärvaren om fastigheten hade blivit en lagertillgång om det var bolaget som förvärvade. Så var fallet när en man blev beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet när han köpte råvind och renoverade och byggde om till två bostadsrätter. Avsikten var att familjen skulle bosätta sig i bostäderna, men bostäderna såldes i stället. Mannen blev beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet på grund av att han var företagsledare i ett bolag som gjorde just vindsrenoveringar och vindsbyggnationer.<sup>32</sup> Detta är ett exempel på byggmästarsmitta. Eftersom mannens bolag bedriver byggnadsrörelse anses även han själv i skattehänseende bedriva byggnadsrörelse.<sup>33</sup>

### **2.3.1.3 Vad blir konsekvensen av gränsdragningen?**

Helt avgörande för beskattningen av en fastighet vid en avyttring är alltså klassificeringen som antingen privatbostad eller näringsfastighet/näringsbostadsrätt. Detta eftersom en privatbostad inte kan ingå i en näringsverksamhet och en näringsfastighet/näringsbostadsrätt alltid anses ingå i en näringsverksamhet. När man väl har kommit så långt att man har klassificerat fastigheten/bostadsrätten vet man hur den ska beskattas. För den här uppsatsen blir den aktuella frågan vid det här skedet att utreda vad som blir den faktiska skillnaden.

#### **2.3.1.3.1 Beskattning av näringsfastighet**

Om fastigheten inte klassificeras som en privatbostad kommer den alltså anses vara en näringsfastighet. En näringsfastighet kan beskattas inom näringsverksamheten antingen som en kapitaltillgång eller som en lagertillgång, beroende på hur fastigheten används. Som jag redogjort för i tidigare kapitel är det bland annat antalet omsatta bostadsrätter/fastigheter, innehavstiden, varaktighet och regelbundenhet i handeln som avgör bedömningen. För att en näringsfastighet ska vara en kapitaltillgång i en näringsverksamhet ska den vara avsedd att stadigvarande brukas och innehas i näringsverksamheten. Med detta menas till exempel kontor, fastigheter som hyrs ut eller används för lagerhållning och liknande. Även enstaka innehav och försäljningar av tomter/bostäder kan redovisas som kapitaltillgångar.<sup>34</sup>

Situationen som den här uppsatsen fokuserar på är när privatpersoner ägnar sig åt så kallad ”house flipping”. Dessa personer bedriver i regel ingen näringsverksamhet genom ett bolag och fastigheterna/bostadsrätterna kommer därför inte räknas som kapitaltillgångar inom en näringsverksamhet. Det som är aktuellt att titta på är alltså när fastigheterna blir till

---

<sup>32</sup> Kammarrätten i Göteborg, Mål 4719-11.

<sup>33</sup> Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 27 kap. 4 §, Karnov 2021-05-05.

<sup>34</sup> Skatteverket, Näringsfastigheter.

lagertillgångar i en näringsverksamhet för att personen anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter/bostadsrätter.

För en person som anses bedriva en yrkesmässig handel med fastigheter/bostadsrätter gäller de allmänna reglerna kring hur lagertillgångar och rörelsens löpande utgifter ska bokföras och beskattas. Det innebär att försäljningen av en näringsfastighet/bostadsrätt som är en lagertillgång ska tas upp som en inkomst i näringsverksamheten. Omkostnadsbeloppet tillgodoräknas genom att lagertillgången bokförs som en kostnad och utgifter motsvarande grundförbättringar bör ingå i det. Kostnader för reparation och underhåll får man dra av som löpande utgifter. Försäljningen av en näringsfastighet som lagertillgång blir en inkomst i näringsverksamheten, vilket innebär att den beskattas enligt de allmänna reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. I slutändan resulterar det i att eventuellt överskott beskattas efter de skattesatser som gäller för privatpersoner och att man får betala egenavgifter.<sup>35</sup> Den stora skillnaden i näringsinkomsten mot tjänsteinkomster för privatpersoner är att det i det här fallet inte finns någon arbetsgivare. Det innebär att personen själv får betala de socialavgifter som normalt betalas av arbetsgivaren, och det är dessa avgifter som kallas egenavgifter eller särskild löneskatt.<sup>36</sup>

### **2.3.1.3.2 Beskattning av privatbostad**

En avyttring av en privatbostad, antingen som privatfastighet eller privatbostadsrätt, kommer att tas upp som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital förutsatt att man går med vinst. Eventuell kapitalvinst kvoterar i inkomstslaget kapital. Med det menas att endast 22/30 av kapitalvinsten på privatfastigheten/privatbostadsrätten ska tas upp.<sup>37</sup> Man får således betala 30% skatt på 22/30 av kapitalvinsten.

Till skillnad från näringsfastighet kan man vid avyttring av privatbostad få göra avdrag för ett uppskovsbelopp när man tar upp en kapitalvinst. Villkoren för detta är att den skattskyldige tar upp kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad, att den skattskyldige har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad samt att den skattskyldige har bosatt sig eller tänker bosätta sig i ersättningsbostaden.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Skatteverket, Försäljning av näringsfastigheter.

<sup>36</sup> Skatteverket, Inkomst av näringsverksamhet.

<sup>37</sup> 45 kap. 33 § IL och 46 kap. 18 § IL.

<sup>38</sup> 47 kap. 2 § IL.

Med ursprungsbostad avses en privatbostad i en stat inom EES som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad. Med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige har varit bosatt under minst ett år före avyttringen eller minst tre av de fem senaste åren.<sup>39</sup> Med ersättningsbostad avses en tillgång i en stat inom EES som vid förvärvet är en privatbostad i form av privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt enligt definition som presenterats i tidigare kapitel.<sup>40</sup> En bostad räknas dock inte som ersättningsbostad om den förvärvas tidigare än året före eller senare än året efter då ursprungsbostaden avyttras. Det finns ett undantag till detta. Det kan fortfarande räknas som en ersättningsbostad om den skattskyldige utför en ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten under tiden mellan 1 januari året före avyttringen och den 2 maj andra året efter avyttringen.<sup>41</sup>

Uppskovsbeloppet motsvarar antingen hela kapitalvinsten eller del av kapitalvinsten beroende på om ersättningsbostaden var minst lika dyr som ursprungsbostaden.<sup>42</sup> Huvudregeln är att uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning när ersättningsbostaden senare avyttras.<sup>43</sup> Det finns dock situationer som kan leda till att uppskovsbeloppet, eller en del av uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning året efter ersättningsbostaden förvärvades.<sup>44</sup>

## 2.3.2 Praxis

Som har redogjorts för ovan är det framför allt tre olika rekvisit som är avgörande för klassificeringen av en fastighet som antingen privatbostad eller näringsfastighet. Om ägaren eller någon närstående till ägaren kan visa på faktisk användning av övervägande del av fastigheten som antingen permanent boende eller fritidsbostad, är klassificeringen klar. Det kommer då räknas som en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt beroende på vilken typ av bostad det gäller. Som vi vet med oss av 13 kap. 1 § IL är den här klassificeringen direkt avgörande för i vilket inkomstslag en eventuell avyttring ska tas upp. Näringsfastighet tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och en privatfastighet tas upp i inkomstslaget kapital. De fall som den här klassificeringen kan vara svår att bedöma, är de fallen man inte kan visa på faktiskt användande av en fastighet. Dessa fall är då ägaren eller en närstående uppger att de

---

<sup>39</sup> 47 kap. 3 § IL.

<sup>40</sup> 47 kap. 5 § IL.

<sup>41</sup> 47 kap. 5 a § IL.

<sup>42</sup> 47 kap. 7 § IL.

<sup>43</sup> 47 kap. 11 § IL.

<sup>44</sup> 47 kap. 9 § IL.

har haft för avsikt att använda bostaden för permanent boende, men av olika anledningar inte har gjort det. Jag ska i det här avsnittet gå igenom praxis som behandlar just frågan om ägarens avsikt för att tydligare klargöra vad som avgör klassificeringen av en fastighet när det inte går att visa på faktiskt användande.

### **2.3.2.1 Kammarrätten i Stockholm - Mål 7399-7410-19**

I målet hade två makar sålt 11 respektive 13 bostadsrätter vardera och de bedömdes bedriva handel med bostadsrätter. Bostadsrätterna utgjorde därmed lagertillgångar och skulle tas upp för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Domstolen tog hänsyn till att de inte kunde ha för avsikt att bo i alla bostadsrätterna samtidigt, att de inte hade varit folkbokförda på adresserna samt att innehavstiden hade varit kort. Omständigheterna i fallet pekade på att syftet med förvärven hade varit omsättning. Rätten gjorde en enskild bedömning i varje fall, men tog även hänsyn till det stora antalet försäljningar i en samlad bedömning.<sup>45</sup>

### **2.3.2.2 Länsrätten i Stockholms län - Mål 1641-09**

I detta avgörande hade en man förvärvat en råvind som han renoverade och sedan sålde utan att ha bott i den. Avsikten var från början att han skulle bosätta sig på adressen, men hans livssituation ändrades under tiden som renoveringen pågick, och han flyttade därför aldrig in. Det ansågs vara en privatbostadsrätt, trots att han aldrig bott på adressen med anledning av att hans avsikt att bosätta sig på adressen tydligt framgick.<sup>46</sup>

### **2.3.2.3 Kammarrätten i Stockholm - Mål 8235-19 och 8237-19**

I målet ägde en person flera bostadsrätter inom en och samma bostadsrättsförening. I samband med att privatbostaden såldes, såldes även de andra bostadsrätterna inom samma förening. I och med att personen faktiskt sålde privatbostaden samtidigt, och att personen hade haft en inkomst av tjänst under året, ansågs försäljningarna inte utgöra handel med bostadsrätter och det var därför ingen näringsverksamhet. Det ansågs däremot vara näringsbostadsrätter, men eftersom mannen inte bedrev handel med bostadsrätter utgjorde bostadsrätterna kapitaltillgångar och han blev beskattad i inkomstslaget kapital.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Kammarrätten i Stockholm, Mål 7399-7410-19.

<sup>46</sup> Länsrätten i Stockholms län, Mål 1641-09.

<sup>47</sup> Kammarrätten i Stockholm, Mål 8235-19 och 8237-19.

### **2.3.2.4 Kammarrätten i Stockholm - Mål 711-714-19**

I målet sålde två makar två bostadsrätter och en fastighet och de blev beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet. Innehavstiden hade varit väldigt kort, de hade inte varit folkbokförda på någon av adresserna och bostäderna avyttrades med vinst efter renovation. Kammarrätten gjorde därför bedömningen att det inte fanns något annat syfte än att omsätta bostäderna med vinst. Kammarrätten hänvisade till RÅ 1981 Aa 80, RÅ 1987 ref. 46 och HFD 2019 ref. 47 för att det i praxis har framgått att det är frekvensen av försäljningar, innehavstiden och syftet med försäljningen som ska ligga till grund för bedömningen om det har varit en yrkesmässig handel med fastigheter, samt att samma faktorer gäller vid bedömningen om en bostadsrätt utgör en lagertillgång.<sup>48</sup>

### **2.3.2.5 HFD 2019 ref. 47**

I målet var frågan om bostadsrätter som avyttras av ett bolag är kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Klassificeringen skulle få stor betydelse för bolaget i målet, som hade avyttrat bostadsrätter och tagit upp dem till beskattning som kapitaltillgångar. Detta var för att bostadsrätterna då skulle anses vara näringsbetingade andelar, och därmed enligt huvudregeln inte tas upp till beskattning. För att andelarna skulle anses vara näringsbetingade krävdes bland annat att de utgjorde kapitaltillgångar. Bolaget sålde under ett par månader sju stycken bostadsrätter och menade att dessa utgjorde kapitaltillgångar i bolaget eftersom bolaget inte bedrev värdepappersrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Skatteverket menade däremot att bolaget bedrev handel med bostadsrätter och att bedömningen skulle göras på samma sätt som för bolag som bedriver handel med fastigheter, alltså att bostadsrätterna skulle utgöra lagertillgångar i bolaget. Domstolen konstaterade att det var ostridigt att bolaget inte bedrev byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, de kom även fram till att en bostadsrätt inte helt klart kan ses som ett värdepapper. Domstolen menade i stället att det är nyttjanderätten som står i fokus och att en bostadsrätt därför ska behandlas som sådan istället för ett värdepapper. Vidare konstaterade de att 17 kap. 3 § IL avgör huruvida en bostadsrätt utgör en lagertillgång eller inte och att praxis beträffande fastigheter kan tjäna till vägledning. Det innebär att bedömningen utgår ifrån antalet omsatta bostadsrätter, innehavstid samt varaktighet och regelbundenhet i handeln. Bolaget hade år 2009 förvärvat åtta bostadsrätter, varav fyra sålts och återstående fyra hyrdes ut. Under 2014 som är det aktuella året för målet

---

<sup>48</sup> Kammarrätten i Stockholm, Mål 711-714-19.

köptes och såldes sju bostadsrätter. Domstolen kom fram till att bolaget därför vid en sammantagen bedömning får anses ha bedrivit yrkesmässig handel med bostadsrätter och att de därför har utgjort lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL. Bolaget hade tagit upp vinsten från försäljningar som en ej skattepliktig intäkt i och med att de menade att det var näringsbetingade andelar i form av kapitaltillgångar. Domstolen kom däremot fram till att det rörde sig om lagertillgångar. Bolaget hade därmed lämnat en sådan oriktig uppgift som medför att skattetillägg skulle tas ut.<sup>49</sup>

## 2.4 Dags för ny skattereform?

Den 5 september 2017 presenterade ESO studien YES BOX av Sven-Olof Lodin. I rapporten skriver Lodin att det gått mer än 25 år sedan den stora skattereformen trädde i kraft och att det under åren skett många avsteg från reformens grundläggande principer. Han menar att detta har aktualiserat frågan om behovet av en ny reform. Lodin skriver att tankarna på en boxmodell inkluderande bostadsbeskattningen började ta form på grund av kapitalvinstbeskattningen som utlöses vid vinster på fastighets- och bostadsrättsförsäljningar kombinerat med ränteavdragsrätten för räntekostnader. En boxmodell har fått sitt namn från den holländska modellen för schabloniserad beskattning av finansiella intäkter. Utgångspunkten är att alla tillgångar antas ge samma förväntade avkastning, inklusive naturaförmåner och kapitalvinster. Grundtanken i boxmodellen är att tillgångar respektive skulder tas upp till sitt marknadsvärde, eller motsvarande värde. På nettot av det värdet beräknas en fast schabloniserad avkastning, på vilken skatt påläggs. Lodin menar att enhetligheten som infördes i 1991 års skattereform gradvis har brutit ned genom åren och att detta blivit besvärande på bostadsmarknaden. Lodin skriver att dagens skattesystem har lett till ökade priser på fastigheter och bostadsrätter som i sin tur lett till att kapitalvinstbeskattningen blir så omfattande att det leder till inlåsnings effekter. Han menar att köpeskillingen som bostadsägare erhåller från en försäljning idag sällan räcker till en likvärdig eller dyrare bostad på grund av kapitalvinstbeskattningen. Boxmodellen skulle hantera detta problem.<sup>50</sup>

Ett annat förslag på en ny skattereform har tagits fram av Klas Eklund. 2020 publicerades Eklunds rapport *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en*

---

<sup>49</sup> HFD 2019 ref. 47.

<sup>50</sup> Lodin (2017) s.796.

*genomgripande skattereform*. I rapporten behandlar Eklund egentligen hela det svenska skattesystemet, inklusive fastighetsskatten. Han behandlar särskilt det som kallas den kommunala fastighetsavgiften, alltså den fastighetsskatt som fastighetsägare och bostadsrättsägare betalar varje år. Fastighetsavgiften består av en procentdel av taxeringsvärdet, med ett takbelopp på drygt 8000 kr årligen. För bostadsrätter är fastighetsavgiften lägre. Eklunds förslag gällande fastighetsavgiften går ut på att göra den mer progressiv och att bostadsrätter ska beskattas lika som fastigheter. I dag kan fastighetsavgiften vara samma för två fastigheter med stora skillnader i värde på grund av takbeloppet på 8000 kr. Eklund vill slopa takbeloppet, vilket skulle få konsekvensen att dyrare fastigheter får högre fastighetsavgift och billigare fastigheter får lägre fastighetsavgift. Eklund behandlar även reavinstskatten, även kallad för kapitalvinstskatt. Reavinstskatten är idag 22% på kapitalvinsten vid försäljning och Eklund tar upp ett antal olika förslag på förändring. Han skriver att en del ekonomer förespråkar att fastighetsavgiften ska slopas och att hela vinsten i stället ska beskattas vid flytt eller generationsskifte i form av en kapitalvinstskatt. Eklund argumenterar däremot att detta förslag går tvärs mot behovet att öka rörligheten eftersom reavinstskatten skulle höjas kraftigt. Den motsatta lösningen som har lyfts fram är att kapitalvinstskatten skulle slopas helt, och att fastighetsägande endast skulle beskattas via schablon enligt boxmodellen. Eklund skriver att en sådan lösning skulle stimulera rörlighet, men i stället ge andra problem som att värdestegringar skulle kunna avvika kraftigt från schablonen. Eklund menar att det mest rationella skulle vara att beskatta bostadsförsäljningar enligt samma skattesats som de flesta kapitalvinster, vilket skulle innebära en ökning till 25%, men han tror inte att en höjd reavinstskatt skulle kunna kombineras med hans andra förslag om ny fastighetsavgift. Eklund föreslår därför att dagens skattesats på 22% ska bestå.<sup>51</sup>

Eklund kommer även med förslag på hur bolagsskatten bör reformeras. Han kommer däremot inte med några konkreta exempel utan anger endast vilken riktning han ser att bolagsskatten bör gå. Han föreslår att den nominella bolagsskattesatsen bör sänkas och att skillnaden i beskattning mellan olika bolagsformer bör minskas.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Eklund (2020) s.135-153.

<sup>52</sup> Eklund (2020) s.160.

Inkomstskattealgen har nu varit i kraft under en längre tid och Peter Melz beskriver lagen som en fungerande lagstiftningsprodukt vad gäller disposition, men att innehållet i lagbestämmelser ofta uttrycks kortfattat och abstrakt. Det leder till en svårighet i att förstå regleringen.<sup>53</sup>

Anders Hultqvist skriver vidare att det i den skatterättsliga forskningen har kunnat konstateras ett klart samband mellan bristfällig beredning och bristande lagstiftningskvalitet. Detta är också anledningen till många tvister vid beskattning samt något som utnyttjas för skatteplanering och kringgående av skattelag eller skatteflykt. Hultqvist konstaterar även att skattelagstiftning är ett politiskt ämne och att ett återkommande problem på skatteområdet är att det med jämna mellanrum uppkommer politisk eller ekonomiskt-fiskalt motiverad brådska med ändringar av lagstiftningen. Detta leder till att beredningskraven pressas till ett minimum, vilket givit upphov till kritik från bland annat Lagrådet.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Melz (2014) Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen.

<sup>54</sup> Hultqvist (2014) Beredning av skattelag.



### 3 Analys

Jag inledde den här uppsatsen med att ställa upp tre frågor som jag nu ska försöka besvara utifrån vad som redogjorts för ovan. Den första frågan som ska besvaras är hur det är möjligt att en privatpersons avyttring beskattas som en näringsverksamhet. Det är egentligen en tämligen okomplicerad fråga som helt och hållet möjliggörs av lagstiftningen. I lagstiftningen har det gjorts en uppdelning mellan olika inkomstslag som i sin tur innebär att en näringsfastighet/näringsbostadsrätt alltid ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och en privatbostad alltid ingår i inkomstslaget kapital. Det är alltså huruvida en fastighet/bostadsrätt klassificeras som en privatbostad eller inte som direkt avgör beskattningen vid en avyttring. I de allra flesta fall är det okomplicerat att avgöra om det rör sig om en privatbostad eller inte. Om en privatperson har bott i en och samma fastighet i flera år är det tydligt att det rör sig om en privatbostad. Som praxis har visat är det däremot inte alltid helt självklart hur en fastighet ska klassificeras. Privatpersonen kanske driver ett bolag som bedriver handel med fastigheter och därmed träffas av reglerna om byggmästarsmitta eller att personen förvärvade en fastighet och tänkte flytta dit, men flytten skedde aldrig utan fastigheten såldes i stället. Byggmästarsmittan innebär att det föreligger en presumtion för att fastigheter kommer att utgöra lagertillgångar, om man inte bryter presumtionen genom att visa att det rör sig om en privatbostad. Vad båda exemplen har gemensamt är att det faktiskt kan röra sig om en privatbostad, eftersom ägarens avsikt spelar en avgörande roll för klassificeringen. Vid försäljning av flera fastigheter/bostadsrätter är det frekvensen av försäljningar, innehavstiden samt syftet med försäljningen som ska ligga till grund för bedömningen om det har varit en yrkesmässig handel med fastigheter och därmed om de utgör lagertillgångar eller ej. Exakt vad dessa kriterier betyder är svårt att veta, och praxis visar att till synes snarlika situationer kan få olika utfall. Den ena personen kan bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet medan den andra blir beskattad i inkomstslaget kapital. Det som påverkar bedömningen är framför allt antalet omsatta fastigheter under en viss tid, och vilken avsikt ägaren har med förvärven. Exakt vid vilket antal gränsen går är svår att säga, hur många bostadsrätter kan man ha för avsikt att bosätta sig i samtidigt? Eftersom både förvärvaren och förvärvarens närstående räknas in i avsikten att använda bostaden för permanentboende eller fritidsboende skulle man kunna säga att det rent teoretiskt inte finns någon gräns. Om det i sin tur är rimligt eller ej är en annan fråga som går utöver syftet med den här uppsatsen.

Det finns alltså praxis och regler på området som ändå pekar i en viss riktning när man försöker förstå vilket inkomstslag en avyttring kan komma att beskattas i. Det finns ändå en viss oklarhet vilket leder vidare till nästa fråga. Blir förutsebarheten lidande eller finns det en tanke med att reglerna ska vara diffusa? Förutsebarhet är fundamentalt i en rättsordning. För att kunna rätta sig efter lagar och regler måste man på förhand kunna förstå vilka konsekvenser en viss handling kan få. Något som man finner speciellt inom skatterätten är avsaknaden av detaljer i lagstiftningen. I stället för att ha ett visst antal bostadsrätter per år som gräns för om det anses vara näringsverksamhet eller inte har lagstiftaren lämnat utrymme till domstolarna att göra skönmässiga bedömningar. Detsamma vad gäller bedömningen för vad som kan vara en rimlig avsikt hos en förvärvare eller vad som faktiskt utgör ”oriktig uppgift” i mål om skattetillägg. Den skatterättsliga lagstiftningen lider på grund av avsaknaden av detaljer och det krävs stora förkunskaper för att på ett ordentligt sätt kunna förutse vilka konsekvenser ett visst förfarande kan få. Detta är dock inget nytt och det finns en förklaring. Huvudsyftet med beskattning är att styra beteenden samt att finansiera den offentliga sektorn. För att kunna uppfylla dessa syften måste man kontrollera och säkerställa att skatt faktiskt betalas och inte bara blir något symboliskt. Ett sätt att säkerställa detta på är att medvetet utelämna detaljer i lagstiftningen för att ge utrymme till domstolar att bedöma enskilda fall. Något som präglar skatteområdet är privatpersoners och företags starka vilja och benägenhet att skatteplanera, mer eller mindre aggressivt. I vissa fall är syftet rent av att kringgå skattelagstiftningen. Lagstiftningstekniken som användes för den stora skattereformen ger utrymme för domstolar att hindra reglerna från att bli utnyttjade på sätt som inte var avsedda. Genom att lagstifta på det här sättet med få detaljer i reglerna gör man det alltså svårare att skatteplanera och kringgå skattelagarna, men det är även tydligt att det görs på förutsebarhetens bekostnad.

Detta leder mig till uppsatsens sista fråga. Skulle det vara möjligt att ändra lagen för att undvika den här situationen? Uppsatsen har presenterat två olika förslag på ett nytt skattesystem och båda förslagen nämner en boxmodell som en eventuell lösning. Det här förslaget skulle slopa kapitalvinstbeskattningen vid avyttring och i stället beskatta löpande under innehavet i form av en schablon. Den här typen av system torde i bästa fall kunna leda till att man kan slopa klassificeringen av näringsfastighet och privatbostad vilket skulle gynna förutsebarheten. Det skulle däremot förutsätta att bolagsskatten även den görs om till en boxmodell och det är tveksamt om det skulle vara en bra lösning. En boxmodell är inte helt problemfri i och med att det är en schablonbaserad beskattning som kan leda till stora avvikelser vid värdestegringar. Något som även talar emot en boxmodell är att rätten till att göra avdrag för förluster försvinner,

vilket framför allt bolag skulle missgynnas av. Eklund föreslår till sist att kapitalvinstskatten bör ligga kvar på 22 % och att skattesatsen för bolag bör sänkas och bli jämnare för olika bolagsformer. För en privatperson skulle fastighetsklassificeringen fortfarande ställa till problem och det finns många omständigheter som skulle kunna leda till att avyttringar får oväntade konsekvenser. Det skulle innebära att förutsebarheten fortsätter att lida, men konsekvenserna av det skulle bli mindre kostsamma.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Proposition 1989/1990:110 om reformerad inkomst och företagsbeskattning

Proposition 1990/1991:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

## Övrigt

Skatteverket, rättslig vägledning, När är en bostadsrättsförening eller ett bostadsföretag ett privatbostadsföretag?

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/331680.html>> (besökt 2021-04-15)

Skatteverket, inkomst av kapital

<<https://www.skatteverket.se/servicelankar/innehallao/innehallao/dokumentbarao/inkomstavkapital.4.53a97fe91163dfce2da80001269.html>> (besökt 2021-04-21)

Skatteverket, enskild näringsverksamhet, näringsfastigheter

<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/enskildnaringverksamhet/naringsfastigheter.4.361dc8c15312eff6fd2c1b1.html>> (besökt 2021-04-23)

Skatteverket, enskild näringsverksamhet, egenavgifter

<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/enskildnaringverksamhet/egenavgifter.4.361dc8c15312eff6fd1f678.html>> (besökt 2021-04-27)

Skatteverket, enskild näringsverksamhet, inkomst av näringsverksamhet

<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/enskildnaringsverksamhet/inkomstavnaringsverksamhet.4.361dc8c15312eff6fd2b612.html>> (besökt 2021-05-12)

Skatteverket, enskild näringsverksamhet, försäljning av näringsfastigheter

<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/enskildnaringsverksamhet/naringsfastigheter/forsaljningavnaringsfastigheter.4.569165a01749e7ae78911c.html>>

(besökt 2021-05-12)

## Litteratur

Eklund, Klas (2020) *Vårt framtida skattesystem* – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform

Holmquist, Rolf (2020), *Skatt och Skattebrott*, Norstedts Juridik.

Hultqvist, Anders, Melz, Peter och Pålsson, Robert (2014), *Skattelagstiftning*, Norstedts Juridik.

Lodin, Sven-Olof (2007), 'Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning', *SkatteNytt* s.477

Lodin, Sven-Olof (2017), 'Studie om en ny modell för kapitalinkomst- och fastighetsbeskattning', *SkatteNytt* s.796

Zila, Josef (1990), 'Om rättssäkerhet', *SvJT* s.284

## Lagtext

SFS 1971:69 Skattebrottslag

SFS 1999:1229 Inkomstskattelag

SFS 2011:1244 Skatteförfarandelag



# Rättsfallsförteckning

HFD 2019 ref. 47

Kammarrätten i Jönköping - Mål 2841-10

Kammarrätten i Göteborg - Mål 4719-11

Kammarrätten i Stockholm - Mål 711-714-19

Kammarrätten i Stockholm - Mål 7399-7410-19

Kammarrätten i Stockholm - Mål 8235-19 och 8237-19

Länsrätten i Stockholms län - Mål 1641-09