

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 9/1961

Årg. 11

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Fastigheter såsom anläggningstillgångar i byggnadsrörelse

Av jur. dr Bertil af Klercker

Nytt rättsfall år 1960 från regeringsrätten.

Den skattemässiga bedömningen av sådana byggnader, vilka i ett byggnadsföretags rörelse företagsekonomiskt sett utgöra anläggningstillgångar, har måhända i viss mån kommit i ett annat läge genom ett nyligen i Regeringsrätten givet utslag, vilket refererats i Riksskattenämndens Meddelanden 1960 nr 5:5.¹

Av referatet framgår att en HSB-förening, vilkens fastigheter som regel ansågs utgöra omsättningstillgångar i föreningens rörelse, övervägde att försälja en fastighet, som enligt föreningens uppfattning utgjorde anläggningstillgång. För mer än tio år sedan hade föreningen från en stad förvärvat en tomt på villkor bl a att en byggnad för kontors- och fa-

briksändamål skulle uppföras å tomten. Å denna uppfördes en byggnad, vari föreningen disponerade hälften för sin rörelse såsom förrådsbyggnad, medan den andra hälften var uthyrd. Föreningen hävdade, att fastigheten aldrig varit avsedd för föreningens byggnadsverksamhet samt att någon möjlighet att utnyttja fastigheten för detta ändamål icke förelegat, sedan staden erhållit servitutsinteckning beträffande byggnadsanordningar å tomten. Fastigheten kunde sålunda icke likställas med föreningens övriga fastigheter, vilka i allmänhet voro avsedda för bostadsrättsföreningars behov. Föreningen anhöll om förhandsbesked, huruvida eventuell vinst vid försäljning av ifrågavarande fastighet kunde anses utgöra för föreningen skattepliktig intäkt.

¹ Se även RÅ 1960 ref. 40.

Riksskattenämnden ansåg, såvitt av utredningen i ärendet framgick, att ifrågasatt fastighet var att anse såsom omsättningstillgång i den av föreningen bedrivna rörelsen. Regeringsrätten fann, enär den ifrågasatta försäljningen var att anse såsom avyttring av omsättningstillgång i rörelse, ej skäl att göra ändring i det beslut förhandsbeskedet innehöll.

Ett regeringsråd var emellertid skiljaktigt och ansåg, att ifrågasatt fastighet anskaffats för stadigvarande bruk i föreningens rörelse och jämväl under längre tid utnyttjats för rörelsens behov. Fastigheten kunde därför icke anses tillhöra rörelsens varulager, varför eventuell försäljningsvinst icke borde anses hänförlig till skattepliktig intäkt i föreningens rörelse.

Den av reservanten hävdade uppfattningen synes stå i överensstämmelse med hittills gällande skattepraxis på området.

Enligt grundregeln i 28 § KL utgör vad som influtit vid avyttring av anläggningstillgångar i princip icke skattepliktig rörelseintäkt — låt vara att denna regel genom ett flertal lagstiftningsvägen införda undantag så till den grad uttunnats att huvudregeln numera praktiskt taget endast är tillämplig beträffande fastigheter. Av den ovanstående redogörelsen för rättsfallet framgår, att något avsteg från huvudregeln icke gjorts eller avsetts göras, enär såväl Regeringsrätten som Riksskattenämnden, trots föreningens utredning, ansett fastigheten i fråga utgöra omsättningstillgång, medan reservanten ansett det styrkt att fastigheten utgjorde anläggningstillgång. Tänkbart är också att Regeringsrätten fäst större avseende vid att föreningen yrkesmässigt drivit handel med fastigheter än vid den om-

ständigheten att dess verksamhet varit likartad med byggnadsrörelse.

I och med detta skulle man naturligtvis kunna avfärda hela frågan med att det här rörde sig om försäljning av en omsättningstillgång och icke av en anläggningstillgång, eller att det i varje fall icke var tillräckligt styrkt, att fastigheten i fråga utgjorde en anläggningstillgång. Det kan även tänkas att det varit av betydelse för bedömningen att föreningen blott använde halva byggnaden såsom anläggningstillgång samt att fastigheten i fråga icke i räkenskaperna klart skilts från föreningens fastigheter av omsättningskaraktär. I så fall skulle rättsfallet knappast innebära någon ändring i praxis. Emedan fallet blivit refererat i Riksskattenämndens Meddelanden och RÅ samt den ifrågasatt fastigheten företagsekonomiskt sett av allt att döma utgjorde anläggningstillgång, förefaller det emellertid icke uteslutet att en förskjutning av skattepraxis' gränsdragning mellan omsättningstillgång och anläggningstillgång ägt rum och som om en utvidgning av det förstnämnda begreppet för byggnadsföretag och därmed likställda aviserats genom det ovan återgivna rättsfallet. Dettas speciella karaktär manar dock till försiktighet för att därav draga alltför vittgående slutsatser.

Olika bedömning företagsekonomiskt och skattemässigt.

Redan enligt hittillsvarande praxis överensstämmer emellertid icke för byggnadsföretag och därmed likställda det företagsekonomiska och det skattemässiga begreppet omsättningstillgång. Det sistnämnda begreppet är nämligen redan nu betydligt vidsträcktare.

Om t ex en byggmästare, vilken bedri-

ver sin rörelse såsom enskild firma eller i handelsbolag, uppför en villabyggnad, avsedd för att sedermera även utnyttjas såsom bostad åt honom själv, efter mer än tio års innehav med vinst avyttrar fastigheten, anses den sålunda uppkomna vinsten utgöra skattepliktig rörelseintäkt för honom. Företagsekonomiskt sett torde emellertid fastigheten i sin egenskap av tjänstebostad utgöra anläggningstillgång i rörelsen. Att försäljningsvinsten i dylikt fall skattemässigt dock anses utgöra rörelseintäkt, synes emellertid icke vara så märkligt och kan i princip icke anses vara något speciellt för byggmästare (möjligen med undantag för att även värdestegringen å den försålda byggnaden blir inkomstbeskattad). Varje rörelseidkare, som ur sin rörelse gör sk uttag, blir nämligen inkomstbeskattad härför jämlikt stadgandet i 28 § första momentet KL och uttaget anses utgöra skattepliktig rörelseintäkt. I ett vanligt förekommande fall eller då en delägare i ett handelsbolag tar ut en konstantlön ur rörelsen, anses ju denna icke hänförlig till inkomst av tjänst utan till inkomst av rörelse. Ett tillgodogörande för egen del av byggmästararvodet å den i exemplet angivna villabyggnaden bör då i princip medföra samma beskattningseffekt som vilket annat uttag som helst, låt vara att man uppskjutit beskattningen till dess värdet av uttaget kunnat konstateras, dvs i samband med fastighetens försäljning. Att det måhända i princip skulle vara rättvisare att uttaga skatten redan i samband med byggnadens färdigställande är en annan fråga, vartill jag senare skall återkomma.

Om man i stället tänker sig att byggmästaren i exemplet låtit uppföra en villabyggnad i egen regi, avsedd att användas såsom bostad åt en i rörelsen anställd

verkmästare, torde det enligt hittillsvarande praxis vara fullt klart att denna byggnad såväl företagsekonomiskt som skattemässigt bedömes såsom en anläggningstillgång i rörelsen. Här är det icke fråga om något uttag, eftersom byggnaden icke tillför byggmästaren personligen något nytt värde. Enbart den omständigheten att byggmästaren icke tillgodofört sig någon vinst (byggmästararvode) på den för verkmästaren avsedda villabyggnaden kan nämligen icke anses konstituera ett uttag. I anskaffningskostnaden för en i rörelsen ingående anläggningstillgång tillverkad av rörelseidkaren själv skall heller icke enligt bokföringsmässiga grunder och god köpmannased inräknas någon vinst (jfr t ex Bokföringslagen 9 § punkt 2).¹ Till frågan om de indirekta kostnadernas inräknande i anskaffningskostnaden skall jag något återkomma senare.

Någon principiell skillnad mellan det fallet att en byggmästare i egen regi uppför en villabyggnad till en i rörelsen anställd icke delägare i företaget och att han i stället uppför en för rörelsen avsedd förråds- eller verkstadsbyggnad torde icke föreligga.

Skillnad mellan uppförda och förvärvade byggnader?

För den händelse det ovan återgivna rättsfallet från år 1960 skulle ha prejudicerande betydelse, medför detta att ett byggnadsföretag aldrig — alltså icke ens efter mer än tio års innehav — utan beskattning kan med vinst försälja en av *företaget självt uppförd* anläggningstillgång — det må vara fråga om en tjänstebostad, en förråds- eller en verkstadsbyggnad. Samtliga av företaget självt upp-

¹ Jfr RÅ 1960 ref. 4.

förda byggnader skulle sålunda med en extensiv tolkning av rättsfallet skattemässigt hänföras till omsättningstillgångar.

Om byggnadsföretaget i stället *av utomstående förvärvat* byggnaderna i fråga, borde dessa icke ens skattemässigt rimligen kunna bedömas annat än såsom anläggningstillgångar. I annat fall skulle ju begreppet anläggningstillgång i vad det avser fastigheter över huvud taget icke kunna skattemässigt sett existera för byggnadsföretag och därmed likställda, varigenom den tidigare berörda huvudregeln i 28 § KL skulle få ytterligare ett grundskott.

Vid förvärv från utomstående har ju något "dolt" byggmästararvode i normala fall icke undgått inkomstbeskattning, vilket sannolikt varit ett av motiven för att enligt hittillsvarande praxis försäljning av dylika fastigheter bedömts efter reglerna för realisationsvinstbeskattningen (jfr t ex RÅ 1951 ref. 22). Den hårda inställningen i 1960 års fall torde knappast kunna förklaras av att man velat eliminera risken för att ett dylikt dolt byggmästararvode skulle undgå beskattning. Den HSB-förening, vars beskattning det var fråga om i rättsfallet, torde nämligen icke normalt betinga sig något byggmästararvode eller dylikt vid den förmedling av byggnader som föreningen utövat. Möjligen har man ansett att den normala handelsvinst, som föreningen betingar sig vid denna sin verksamhet, skulle undgå beskattning, om försäljning av den för föreningen bebyggda fastigheten skulle anses ligga utanför rörelsen.

Att i 1960 års rättsfall samtidigt en i princip från inkomstbeskattning undantagen värdestegring å en anläggningstillgång av fastighets karaktär blivit inkomstbeskattad utgör en icke tillfredsställande

följdverkan av Regeringsrättens inställning i rättsfallet. Huruvida detta kommer att medföra att byggnadsföretagen i framtiden komma att upphöra med att i egen regi uppföra sina anläggningstillgångar för att i stället låta ett utomstående byggnadsföretag ta hand om byggnationen återstår att se. I tider med stark penningvärdesförsämring blir ju, åtminstone i kronor räknat, värdestegringsvinsten oftast avsevärt större än byggmästararvodet vid en försäljning av en under mer än tio år innehavd fastighet. En prejudicerande verkan av Regeringsrättens inställning i det aktuella fallet skulle alltså kunna få vissa icke önskvärda och sannolikt icke heller åsyftade konsekvenser.

Komplikationer till följd av 1960 års rättsfall.

Om i enlighet med den uppfattning, som kommit till uttryck i 1960 års rättsfall, en av ett byggnadsföretag i egen regi uppförd anläggningstillgång skattemässigt hänföres till omsättningstillgång, och om en anläggningstillgång, förvärvad från utomstående även skattemässigt anses utgöra anläggningstillgång, skulle en hel del praktiskt svårlösta problem säkerligen uppkomma. Man behöver blott tänka på det synnerligen vanliga fall, där ett byggnadsföretag, vilket vi för klarhetens skull förutsätta allenast bedriver entreprenadverksamhet, förvärvar en tomt och å denna tomt i egen regi uppför en anläggningstillgång, t ex en förråds- eller verkstadsbyggnad. Att i dylikt fall fastigheten i fråga företagsekonomiskt sett är hänförlig till anläggningstillgång kan det knappast råda något tvivel om. Hur fastigheten ifråga mot bakgrunden av nyssnämnda rättsfall skattemässigt skall be-

dömas synes däremot diskutabelt. I rättsfallet från år 1960 hade visserligen tomten förvärvats obebyggd, men HSB-föreningen synes yrkesmässigt ha drivit handel med fastigheter, varför några slutsatser med anledning av utgången av nämnda rättsfall knappast kan dragas i det här aktuella hänseendet. Stor tveksamhet synes därför alltså råda, huru man, framför allt hos ett renodlat byggnadsentreprenadföretag, skattemässigt skall bedöma karaktären av en sådan fastighet, där tomten inköpts i klart syfte att användas såsom anläggningstillgång, men byggnaden uppförts i egen regi. Man frågar sig då, om förvärvet av tomten eller uppförandet av byggnaden skall bli avgörande för den skattemässiga karaktären av fastigheten.

En tomt, odiskutabelt anskaffad att användas för att därå uppföra en byggnad av anläggningstillgångs karaktär synes knappast kunna ändra denna karaktär enbart genom att vid denna byggnads uppförande användes material, som utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen. Ett sådant resonemang synes konstlat, då strävan för varje företagare normalt måste vara att söka erhålla sina anläggningstillgångar till så lågt pris som möjligt och denna strävan bäst torde tillgodoses genom att dessa tillgångar uppföras av honom själv. Helt uteslutet är väl icke heller att man framdeles till följd av Regeringsrättens inställning i nyssnämnda rättsfall kan komma att anse fastigheten ifråga utgöra en blandad anläggnings- och omsättningstillgång. Konsekvensen härav skulle då bli, att man vid försäljning av fastigheten efter mer än tio års innehav skulle fördela eventuellt uppkommen vinst i två delar. En del, avseende tomten, skulle då utgöra icke skattepliktig realisa-

tionsvinst, medan den andra delen skulle anses hänförlig till skattepliktig rörelseintäkt. Huru en dylik proportionering skall göras, kan naturligtvis bli föremål för delade meningar och från den skattskyldiges sida kommer med säkerhet och sannolikhet med visst fog att göras gällande att större delen av värdestegringen uppstått på tomten, medan någon egentlig vinst icke uppkommit i samband med försäljningen av byggnaden. Genom detta exempel har jag blott velat antyda något av de praktiska svårigheter, som det ifrågavarande rättsfallet skulle kunna medföra, därest det anses ha prejudicerande verkan.

I detta sammanhang uppstår sig emellertid även en annan fråga. Kommer ett byggnadsföretag i en annan skattesituation, om byggnadsföretaget i samband med uppförandet av en byggnad, vilken utgör anläggningstillgång, tillgodogör sig visst byggmästararvode och hänför detta till skattepliktig rörelseintäkt? Med andra ord, byggnadsföretaget eller byggmästaren "skattar av sig" i samband med att byggnaden färdigställts. Ett dylikt tillvägagångssätt måste emellertid, därest den ifrågavarande vinsten även bokföres, anses stå i strid med bokföringslagens och aktiebolagslagens bestämmelser (jfr ovan).

Frågan om "avskattning" under pågående rörelse har på senaste tiden varit föremål för en del diskussion och det har därvid ifrågasatts, om enligt gällande regler för inkomstbeskattningen tillgångar kunna uttagas ur rörelsen och genom uttaget förlora sin karaktär av rörelsetillgångar eller kunna ändra sin karaktär från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar, så att eventuell vinst vid framtida försäljning av desamma skall

beskattas, endast om reglerna för realisationsvinstbeskattningen då äro tillämpliga.

De grundläggande bestämmelserna i kommunalskattelagen reglerar knappast detta förhållande. Nämda bestämmelser gå icke längre än till vad som kan inrymmas under den skatteplikt, som enligt det tidigare berörda stadgandet i 28 § första mom. KL närmast reglerar värdet av rörelseidkares egna uttag ur rörelsen. Detta stadgande avser emellertid vidare framför allt de fall, då tillgångar uttagas ur rörelsen för privat konsumtion. Genom uttaget förlora dylika tillgångar sin karaktär av rörelsetillgångar. Däremot har det, åtminstone tidigare, ansetts tveksamt, om t ex fastigheter i byggnadsrörelse eller aktier i penningrörelse kunna uttagas antingen i samband med att rörelsen helt eller delvis nedlägges eller överlåtes och om dessa tillgångar därigenom förlora sin karaktär av omsättningstillgångar. Regeringsrätten synes emellertid i det sk Kölen-fallet (RÅ 1958 ref. 61) ha tagit ställning till denna fråga.

Av sistnämnda rättsfall torde kunna utläsas att rörelsen i beskattningshänseende kan anses hava upphört i fråga om vissa tillgångar. En förutsättning härför torde dock vara, att den skattskyldige själv meddelat att rörelsen slutgiltigt upphört och att han uppgivit reserverna i de behållna tillgångarna till beskattning. Detta kan exempelvis, då det gäller omsättningstillgångar, ske genom en uppskrivning av tillgångarnas bokförda värde till deras beräknade normala marknadsvärde.

Om det ifrågasvarande rättsfallet, vilket rörde sig om ett företag, vilket bedrev yrkesmässig handel med aktier, kan tillämpas för ett byggmästarföretag och dess anläggningstillgångar är dock tvivelaktigt. I princip skulle man dock kunna

tänka sig att ett byggnadsföretag eller en byggmästare begärde att få "skatta av sig" beträffande en viss byggnad. Därefter skulle denna tillgång icke längre skattemässigt kunna anses utgöra omsättningstillgång och reglerna för realisationsvinstbeskattning skulle sålunda bli gällande för tillgången ifråga.

Det torde emellertid vara fullt klart att en dylik avskattning icke kan påtvingas den skattskyldige mot hans vilja. (Jfr t ex RÅ 1955 not 1608 samt RÅ 1959 ref. 30.)¹

I princip skall avgörande för storleken av såväl ett uttag ur rörelsen som en avskattning vara den ifrågasvarande tillgångens saluvärde eller allmänna marknadsvärde. Vid en avskattning, vilken här ovan förutsatts skola ske i samband med byggnadens färdigställande, kommer därvid som regel icke att kunna erhållas någon ledning av fastighetens taxerade byggnadsvärde. Något dylikt värde har nämligen då ännu icke hunnit åsättas, eller också är frågan om taxeringsvärdets storlek ungefär samtidigt föremål för taxeringsmyndigheternas prövning. Det troliga blir därför att man med utgångspunkt från anskaffningsvärdet måste försöka få fram något slags "avskattningsvärde".

Några icke betydelselösa specialfrågor uppstår emellertid i detta sammanhang. Därvid aktualiseras nämligen bl a, *dels* om indirekta kostnader skola behöva inkluderas i anskaffningskostnaden för en i egen regi uppförd anläggningstillgång, *dels* huru stort byggmästararvode, som kan anses vara skäligt, *dels slutligen* på vad sätt önskan om "avskattning" skall kunna regleras vid taxeringen, så att det

¹ Se Bylin Skattenytt 1960 s. 198.

för framtiden blir fullt klart att full avskattning verkligen ägt rum. En hel del praktiska svårigheter torde säkert uppstå vid lösningen av dessa frågor, vilka jag icke skall här i detalj ingå på. Vad tex de indirekta kostnaderna beträffar kan med visst fog från byggnadsföretagets sida bli göras gällande att det icke på något sätt varit nödvändigt att vid uppförandet i egen regi av en anläggningstillgång erhålla full täckning eller ens någon täckning för indirekta kostnader, tex om byggnaden uppförts under en period med låg sysselsättning. Uppförandet av byggnaden kan ändock vara företagsekonomiskt sett motiverad. I Riksskattenämndens Meddelanden 1959 nr 2 lämnade anvisningar angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m m har vidare klart angivits att i anskaffningsvärdet skall medräknas allenast vissa angivna direkta kostnader, medan de indirekta kostnaderna alls icke behöva medräknas. Av skäl liknande dem som anförts beträffande de indirekta kostnaderna anses det måhända icke vara erforderligt att överhuvudtaget räkna med något byggmästararvode.

En komplikation, som uppstår i detta sammanhang, är dessutom otvivelaktigt, att en avskattning på sätt som ovan antytts icke får återspegla sig i räkenskaper, då en dylik bokföring strider mot gällande bokförings- och aktiebolagslag. Rent praktiskt torde därför möjligheterna till avskattning, i varje fall om det rör sig om mera betydande belopp, vara relativt små. Regeringsrättens nya praxis — därest det nu är fråga om en sådan — torde därför, även om något slags avskattningsförfarande genomfördes, i praktiken komma att medföra för byggnadsföretagen, att även värdestegringsvinster å des-

sas i egen regi uppförda anläggningsbyggnader skulle bli föremål för inkomstbeskattning.

Sammanfattning.

Av ovanstående torde framgå att om rättsfallet från år 1960 skulle anses vara av prejudicerande betydelse, detta kan komma att medföra en hel del rent praktiska svårigheter och dessutom i ett flertal fall medföra icke önskvärda skattekonsekvenser. Den ovan antydda vägen att lösa frågan genom en avskattning lämnar icke heller något tillfredsställande resultat, bl a emedan det torde vara i praktiken omöjligt att fastställa ett sådant avskattningsbelopp, varmed såväl den skattskyldige som taxeringsmyndigheterna är tillfredsställda.

Det är icke heller avsikten att här söka finna lösningen på de nya problem, som kan hava uppstått genom Regeringsrättens inställning i det nyssnämnda rättsfallet, utan ovanstående reflexioner ha närmast haft till syfte att något belysa de nya problemställningarna.

Personligen är jag närmast benägen att icke tillmäta 1960 års rättsfall alltför stor prejudicerande verkan. Rättsfallet visar emellertid, huru nödvändigt det är för byggnadsföretagen att i såväl räkenskaper som deklarationer göra en klar åtskillnad mellan de fastigheter, som äro anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar. För att en anläggningstillgång skall anses föreligga i ett byggnadsföretag kräves sålunda att i företagets räkenskaper redan i samband med byggnadens färdigställande klart anges att det här är frågan om en anläggningstillgång. Härigenom uppstår ur skattesynpunkt bl a den konsekvensen, att den ifrågavarande byggnaden icke får nedskrivas på samma

sätt som är tillåtet beträffande byggnader, vilka utgöra omsättningstillgångar och där Riksskattenämndens år 1959 lämnade och tidigare något berörda anvisningar gälla.¹ Däremot bör i så fall självfallet avdrag för värdeminskning i förhållande till anskaffningskostnaden medgivas på samma sätt som t ex för övriga industriföretags byggnader i rörelsen. Om redan från början byggnadens karaktär klart anges synes risken för missbruk kunna nedbringas och den enligt min mening onödigt hårda ställning som Regeringsrätten intagit i 1960 års rättsfall kunna undvikas.² De framtida vinster, som uppstå å

anläggningstillgångarna i ett byggnadsföretags rörelse, om dessa byggnader sedermera försäljas med vinst, synas enligt mitt förmenande icke böra bedömas på annat sätt än för övriga rörelsedrivande företag. Att inkomstbeskatta enbart byggnadsföretag för sådana värdestegringsvinster å anläggningstillgångar, vilka skulle gå fria från inkomstbeskattning för övriga rörelseidkare, torde icke vara motiverat, därest vederbörande byggnadsföretag icke i form av nedskrivningsrätt eller på annat sätt varit gynnade i skattehänseende vid behandlingen av dessa tillgångar.

¹ Sedan uppsatsen färdigställd har ett snarlikt fall publicerats i RN nr 4:2, se Skattenytt 1961 nr 8. Red.

² Jfr Mutén, Inkomst eller kapitalvinst s. 268 ff.