

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1983

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Några aktuella rättsfall

Av regeringsrättssekreteraren Hans Tegnander

Beskattningen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter bygger för närvarande i stort på regler som utbildats genom flera års rättspraxis. En närmare redovisning av denna praxis finns i Skattenytt 1978 s 185 ff och 1980 s 123 ff.

Genom lagstiftning 1981 (prop 1980/81:68, SkU 25 och 47, rskr 234, SFS 1981:295) har uttryckliga bestämmelser införts när det gäller delar av den skattemässiga behandlingen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Dessa bestämmelser skall i princip tillämpas fr o m 1984 års taxering. Den nya lagstiftningen innehåller en huvudregel — med vissa särskilt angivna undantag — när det gäller att fastställa vilka fastigheter som skall anses vara omsättningstillgång i sådan rörelse. Vidare regleras bl a beskattningen vid närståendes fastighetsinnehav, byggmästarens byggnadsarbeten på egen fastighet, arv av omsättningsfastighet. I Skattenytt 1981 s 430 ff har Stig von Bahr lämnat en utförlig redovisning av dessa nya regler.

De nya bestämmelserna innebär inte en fullständig reglering av beskattningen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Vissa delar kvarstår liksom hittills oreglerade, varför tidigare praxis beträffande dessa delar alltjämt äger giltighet. Detsamma gäller till viss del de frågor där de nya bestämmelserna i stort sett innebär kodifiering av gällande praxis. Det kan därför — oavsett den nya lagstiftningen — finnas anledning att komplettera tidigare artiklar med en redovisning av senare års praxis från regeringsrätten.

1 Byggnadsrörelse

1.1 Begreppet byggnadsrörelse

Liksom hittills innehåller de nya reglerna inte någon definition på begreppet *byggnadsrörelse*. Omständigheterna i varje enskilt fall avgör därför, på samma sätt som tidigare, om bedriven verksamhet skall anses vara byggnadsrörelse eller inte. En sådan bedömning får då grundas på en helhetsbedömning av samtliga fakta i målet.

Ett förhandsbesked avgjort den 23 mars 1982 belyser detta. — Sökanden var sedan slutet av 1960-talet anställd hos ett byggnadsaktiebolag som till 1974 hade ägts av hans farfar och sedan dess innehades av hans far. Han arbetade som byggnadssnickare och förman. Han ägde inga aktier i bolaget men var suppleant i styrelsen. Sökanden hade tidigare ägt en villafastighet och en fritidsfastighet på vilka bolaget hade utfört arbeten. År 1974 köpte han en hyresfastighet för 480 000 kr. Under åren 1974—1980 utförde bolaget med sökanden som arbetsledare byggnadsarbeten för ca 300 000 kr. Hyresfastigheten betraktades som omsättningstillgång i sökandes byggnadsrörelse. (RSV/FB Dt 1982:19).

Om en byggnadsrörelse drivs i form av *aktiebolag* kan detta medföra att aktieägaren personligen anses bedriva sådan rörelse genom bolaget.

Ett förhandsbesked med dom den 2 mars 1982 visar att aktieägaren kan bli ”byggmästarsmittad” även vid ringa innehav. För att så skall bli fallet vid små aktieinnehav torde det även krävas att aktieägaren har ett verkligt inflytande på bolagets verksamhet. — Sökanden lät 1968 ett aktiebolag uppföra en industribyggnad på en fastighet som han ägde. Han var sedan 1963 verkställande direktör i bolaget. Han och hans hustru ägde vid tidpunkten för uppförandet av byggnaden vardera en aktie i bolaget. Hans svärmor innehade 20 aktier och resterande 78 aktier ägdes av ett dödsbo där hustrun och svärmorn var enda dödsbodelägare. Efter arvskifte och försäljning av aktier 1972 ägde sökanden 3/5 av aktierna och hans hustru övriga aktier. Han ansågs med hänsyn till omständigheterna ha bedrivit byggnadsrörelse genom bolaget redan 1968, varför industrifastigheten ansågs utgöra omsättningstillgång. (RSV/FB Dt 1982:18).

Ett annat fall är RÅ 1980 Aa 189 — Sökanden ägde ett rörledningsaktiebolag. Han hade tidigare ägt hyresfastigheter och var även delägare i ett annat aktiebolag. Detta senare bolag, som startade sin verksamhet i mars 1975, köpte tomter och lät sedan utomstående byggmästare stå för både byggnation och försäljning. År 1973 köpte han en tomt på vilken utomstående byggmästare uppförde en villa, vvs-arbetena utfördes av den skattskyldiges bolag. Regeringsrättens majoritet gjorde ej ändring i riksskatteverkets förhandsbesked som innebar att villafastigheten med hänsyn till de särskilda omständigheterna inte skulle betraktas som omsättningstillgång i rörelse. Minoriteten ansåg

däremot att sökandens delägarskap i bolagen och tidigare även hyresfastigheter samt det förhållandet att han ägt villafastigheten relativt kort tid utgjorde skäl för att fastigheten skulle anses vara omsättningstillgång i hans rörelse.

1.2 När skall byggnadsrörelse anses påbörjad

Tidigare praxis att en byggnadsrörelse kan anses ha startat redan genom att den skattskyldige uppför en byggnad innan den egentliga rörelsen påbörjats bekräftas av RSV/FB Dt 1982:8. — A hade till och med utgången av 1975 varit anställd som byggnadsnickare. I juni 1975 köpte han en fastighet där han uppförde en villa som blev klar för inflyttning i augusti 1976. Under 1977 startade han en byggnadsrörelse. Den hade registrerats i januari 1977, men verksamheten kom inte igång förrän februari—mars samma år. Från det att villan hade färdigställts till dess den egentliga rörelsen senare kom igång var han arbetslös. Rörelsen ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan, varför villan ansågs vara omsättningstillgång i rörelsen. Se även RÅ 1981 Aa 209.

1.3 Omsättningsfastighet

Enligt tidigare praxis gällde en stark presumtion för att en fastighet på vilken byggmästaren eller hans företag uppfört en byggnad eller utfört andra byggnadsarbeten utgjorde omsättningstillgång i rörelsen, se exempelvis RÅ 1980 Aa 60. Detsamma gällde saneringsfastighet och obebyggda fastigheter, som förvärvats i syfte att bebyggas. Undantag kunde exempelvis ske för bebyggd fastighet som köpts utan avsikt att ingå i rörelsen och där ej heller byggmästaren eller hans företag senare utför några byggnadsarbeten. Ett annat undantag var de fall där fastigheten t ex en jordbruksfastighet helt saknade samband med rörelsen.

Fr o m 1984 års *taxering* gäller enligt huvudregeln att en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvas av en byggmästare eller annan som bedriver byggnadsrörelse. Undantag görs för det första för fastigheter som uppenbarligen anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av förvärvaren och för det andra för villafastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad åt förvärvaren samt slutligen om det framstår som uppenbart att fastighetsförvärvet saknar samband med den skattskyldiges byggnadsrörelse.

Den nya lagstiftningen trädde i kraft den 1 juli 1981 och skall som tidigare nämnts i princip tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Särskilda övergångsbestämmelser gäller för bl a villafastigheter medan sådana regler saknas för exempelvis fastigheter som anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk och rörelse. I RÅ 1982 1:46 prövades hur övergången från tidigare till ny lagstiftning skall bedömas för en sådan senare typ av fas-

tighet, d v s fastighet som anskaffats för stadigvarande bruk i näringsverksamhet. Målet gällde en saneringsfastighet som ett byggnadsaktiebolag köpt 1975. Byggnaderna revs och avsikten var att fastigheten skulle bebyggas. Enligt gällande praxis skulle fastigheten därför behandlas som en lagertillgång. Efter det att de nya reglerna trätt i kraft planerade bolaget att uppföra en kontorsbyggnad för den egna rörelsen. Bolaget ansåg att fastigheten enligt den nya lagstiftningen borde betraktas som en anläggningstillgång. Regeringsrätten förklarade dock att de nya skattereglerna inte var tillämpliga på denna fastighet. Som skäl anfördes bl a att det inte var möjligt att låta fastigheten övergå från omsättningstillgång till anläggningstillgång. Den omständigheten att bolaget efter ikraftträdandet av lagändringen skulle bebygga fastigheten ansågs inte innefatta ett förvärv och saknade därför betydelse.

Båda tidigare rättspraxis och den nya lagstiftningen medger således i princip undantag för en *jordbruksfastighet* såvida den inte har förvärvats för att ingå som lagertillgång i rörelsen.

Ett avgörande, RÅ 1981 Aa 107, belyser detta. — Sökanden ägde hälften av aktierna i ett byggnadsaktiebolag. År 1959 förvärvade han en jordbruksfastighet som skulle användas främst för fritids- och rekreationsändamål. Under den 20-åriga innehavstiden användes för underhållsarbeten materiel för 16 820 kr. Arbetena utfördes av sökandens familj på fritiden. På fastigheten bedrevs skogsbruk i mindre omfattning. Regeringsrätten uttalade att fastigheten inte anskaffats för att ingå i någon av sökanden bedriven rörelse och att fastigheten inte heller haft sådant samband med bolaget att fastigheten skulle behandlas såsom omsättningstillgång i byggnadsrörelse. (RSV/FB Dt 1982:5).

Samma dag avgjorde regeringsrätten ett annat mål, RÅ 1981 Aa 106, med likartade förhållanden. Målet är kanske än mer intressant av den anledningen att endast *en del* av fastigheten ansågs som lagertillgång medan resterande del behandlades som en jordbruksfastighet utanför rörelsen. — Sökanden bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. År 1954 förvärvade han sin fädernegård som överlätits från far till son alltsedan 1648. Han var bosatt på gården. Jordbruksmarken var utarrenderad. Däremot förekom det skogsbruk i mindre omfattning. Bolaget utförde 1976 förbättrings- och reparationsarbeten för totalt ca 65 000 kr. Dessa arbeten avsåg ett uthus som uthyrdes som lagerlokal till bolaget. Endast uthuset och den därtill hörande marken ansågs vara omsättningstillgång i byggnadsrörelsen.

Om byggmästaren eller hans företag utförde byggnadsarbeten och inte endast smärre reparations- eller underhållsarbten på en jordbruksfastighet ändrade denna karaktär till omsättningstillgång enligt nämnda presumtion, RSV/FB Dt 1981:25.

Det kan vara lämpligt att påpeka att rättsläget i denna senare fråga ändras genom den nya lagstiftningen. Det förhållandet att en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte är omsätt-

ningstillgång utan utgör anläggningstillgång i rörelsen medför då inte längre att en sådan fastighet räknas som lagerfastighet. Istället skall den skattskyldige om han utför byggnadsarbeten på en sådan fastighet ta upp värdet av varor, material, arbetslöner och eget arbete som intäkt i rörelsen. Detta gäller den som själv eller genom handelsbolag driver byggnadsrörelse. — Uttagsbeskattningen, som ersätter överföring av ”smittan”, gäller dock inte exempelvis om ett fåmansägt aktiebolag utför byggnadsarbeten på företagsledarens/byggmästarens fastighet. I dessa fall tillämpas fortsättningsvis tidigare regler.

Enligt praxis presumerades också *villafastigheter* eller *fritidsfastigheter* utgöra omsättningstillgångar om byggmästaren eller hans företag uppfört byggnad eller utfört andra byggnadsarbeten, se t ex RÅ 1980 Aa 124—125.

Enligt den nya lagstiftningen betraktas däremot, som tidigare nämnts, under vissa förutsättningar inte en villafastighet och undantagsvis ytterligare någon fritidsfastighet som omsättningstillgång i byggnadsrörelsen. På samma sätt som för en jordbruksfastighet skall uttagsbeskattning ske om det utförs några byggnadsarbeten.

En *fastighet* som *köpts bebyggd* (ej saneringsfastighet) och där eventuella underhållsarbeten utförts av utomstående entreprenörer torde inte betraktas som en omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Det bör dock påpekas att även en sådan fastighet kan vara lagertillgång om den skattskyldige samtidigt bedriver handel med fastigheter.

Ett förhandsbesked, RÅ 1981 Aa 83, bekräftar denna praxis. — Följande omständigheter förelåg. Den skattskyldige bedrev sedan 1963 byggnadsrörelse. Verksamheten bestod av nybyggnation av villor. Han köpte 1971 en hyresfastighet i en annan del av Göteborgsområdet än där han bedrev rörelse. Byggnaden hade uppförts 1938—1939 och innehöll 24 lägenheter. Under åren 1972—1979 hade utomstående entreprenörer utfört underhållsarbeten bl a målning och tapetsering i lägenheter och trappor, utbyte av söndriga spisar, tvättställ, toalettstolar m m, reparation av yttertak, renovering av hiss.

Regeringsrätten ansåg att dessa arbeten som utförts med anlitande av utomstående entreprenörer skulle hänföras till underhåll, som med hänsyn till byggnadens ålder inte kunde anses onormalt. Vidare anfördes att fastigheten inte anskaffats i och för rörelsen utan som en kapitalplacering. Vinst vid en försäljning skulle därför behandlas enligt reavinstreglerna.

Omständigheterna i detta mål synes vara likartade med vad som gäller för det undantag från omsättningsfastigheter som i den nya lagstiftningen anges som att det framstår som uppenbart att fastighetsförvärvet saknar samband med den av den skattskyldige bedriva byggnadsrörelsen.

I förarbetena (prop 1980/81:68 s 155) anges att man vid tillämpningen av denna bestämmelse får ta hänsyn till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör t ex läggas vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som

på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen. Om fastigheten t ex har upprustats genom den skattskyldiges försorg eller använts som evakueringsbostad skall däremot fastigheten, oavsett att byggmästaren har hållit den utanför rörelsens räkenskaper behandlas som omsättningstillgång i rörelsen.

Om en skattskyldig som bedrev byggnadsrörelse *utförde egna byggnadsarbeten* på en fastighet som förvärvats bebyggd blev beskattningssituationen tidigare en helt annan genom att byggmästarsmittan överfördes till en sådan fastighet. Regeringsrättens dom i mål RÅ 1981 Aa 124 med anledning av ett överklagat förhandsbesked visar detta. —

Sökanden köpte en villa på ofri grund för ca 13 000 kr. Under åren 1956—1959 utförde han renoveringsarbeten till en kostnad av ungefär 11 500 kr. Från 1956 och fram till 1960, då han startade en egen byggnadsrörelse, var han anställd hos en byggmästare. År 1962 köpte han marken till fastigheten. Från 1965 bedrevs verksamheten genom ett aktiebolag. Detta och följande år utfördes genom bolaget ytterligare byggnadsarbeten, bl a ett badrum i källaren, till en kostnad av drygt 11 000 kr. Mot bakgrund av dessa arbeten, som utförts efter det rörelsen påbörjats, ansågs fastigheten vara omsättningstillgång i rörelsen.

Begränsades arbetet däremot till endast blygsamma reparationer torde man kunnat undvika en sådan förvandling till omsättningstillgång. Stöd för denna uppfattning finns i ett uttalande av departementschefen i samband med införandet av den nya lagstiftningen, prop 1980/81:68 s 163. Departementschefen framhöll att någon smitta inte torde överföras till fastigheten om byggnadsarbetet inskränkts till sedvanliga smärre reparationer.

En överföring av ”byggmästarsmitta” ersätts, som tidigare nämnts, fr o m 1984 års taxering i vissa fall av en uttagsbeskattning. Eftersom arbetet i ovan redovisat fall utfördes av bolaget skulle emellertid beskattningen bli samma även med en tillämpning av de nya reglerna (jfr prop 1980/81:68 s 164).

1.3 Arv av omsättningsfastighet

Om en byggmästare avled och en lagerfastighet tillskaffades make eller arvinge som bedrev byggnadsrörelse eller som fortsatte den avlidnes rörelse ansågs, redan enligt tidigare praxis, att fastigheten behöll sin karaktär av omsättningstillgång även i den nya ägarens hand, RSV/FB Dt 1981:18 och RSV FB Dt 1981:24. Om maken eller arvingen inte bedrev någon byggnadsrörelse eller handel med fastigheter förlorade däremot den ärvda fastigheten sin karaktär av omsättningstillgång.

Genom *den nya lagstiftningen* utvidgas de situationer där en omsättningsfastighet behåller sin karaktär av sådan fastighet till att gälla alla fall där en sådan fastighet förvärvas genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död. Andra skattskyldiga än de som vid tidpunkten för förvärvet själva bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter eller

som avser att fortsätta den avlidnas rörelse har dock möjlighet att genom avskattning för nedskrivet belopp skatta av sitt förvärv. Vid en framtida avyttring skall därför i dessa senare fall reavinstreglerna tillämpas. Sker det däremot ingen avskattning anses den skattskyldige i fortsättningen bedriva byggnadsrörelse.

2 Handel med fastigheter

Den nya lagstiftningen innehåller, på samma sätt som tidigare, inte någon definition av begreppet handel med fastigheter. Det blir därför på likartat sätt som hittills skattedomstolarna som får fastställa gränsen mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår i någon rörelse. När det gäller vilka fastigheter som skall vara lagertillgångar i sådan rörelse är de nya reglerna identiska med vad som tidigare angivits för byggnadsrörelse utom i ett avseende. Det tredje undantaget vid byggnadsrörelse d v s förvärv som uppenbarligen saknar samband med byggnadsrörelse har inte någon motsvarighet vid handel med fastigheter.

När det gäller gränsdragningen mellan *handel med fastigheter* och annan fastighetsförsäljning kan följande fall nämnas.

I RÅ 1980 Aa 28 var omständigheterna följande.

Den skattskyldige ägde och förvaltade sedan 1946 fastigheter vid sidan om fast anställning alternativt egen konsultverksamhet inom ADB, organisation och företagsledning. År 1978 ägde han nio fastigheter. Han planerade en viss omstrukturering av fastighetsinnehavet till färre och större enheter. De transaktioner som hade samband med omstruktureringen borde enligt sökanden inte innefatta handel med fastigheter. Omfattningen av den tidigare verksamheten var följande. Fram t o m 1974 — och då till största delen de senare fyra åren — hade han köpt 21 fastigheter och sålt 6. Verksamheten ökade då markant så att han vid utgången av 1975 hade köpt totalt 31 fastigheter och sålt sammanlagt 11 fastigheter. Han beskattades för inkomst av handel med fastigheter. Rörelsen ansågs ha börjat 1975 på grund av antalet köp och försäljningar till och med det året.

I en dom den 17 juni 1982 prövades beskattningen vid försäljning av fastigheter där verksamheten var uppdelad på flera bolag.

A var från 1967 anställd som fastighetsförvaltare. Åren 1970—1971 bildade han tre aktiebolag med angivet syfte att idka fastighetsförvaltning. Bakgrunden till detta var bl a det gynnsamma kreditläget som gjorde det möjligt att förvärva fastigheter utan större eget kapital. Två av bolagen hade ett aktiekapital på 5 000 kr och ett bolag 25 000 kr. AB H köpte 1971 två fastigheter och sålde dessa 1972 och 1974. AB O köpte två fastigheter 1970 och lika många 1971 samt sålde en fastighet 1974. AB P förvärvade 1970 en fastighet och avyttrade den 1973. Som skäl till försäljningarna angavs bl a det försämrade kreditläget 1972 men även att A från 1974 var delägare i ett handelsbolag som sysslade med bl a fastighetsförmedling, varför det ansågs mindre lämpligt med privata fastighetsaffärer vid sidan om denna verksamhet.

Vid prövning av beskattningen av AB H:s försäljning 1974 ansågs bolaget bedriva handel med fastigheter. Regeringsrätten anförde bl a att bolaget sålt fastigheterna efter förhållandevis kort tid. RR framhöll också att verksamheten i de andra bolagen, där A också varit huvudaktieägare, likaledes innefattat försäljningar som ägt rum endast några år efter förvärven.

Regeringsrätten har här gjort en "genomsyn" av A:s samtliga fastighetsbolag och behandlat dem som en enhet när det gäller antalet köp och försäljningar m m. Regeringsrätten kan vid bedömningen ha beaktat bolagens låga aktiekapital och de korta innehavstiderna. Så länge som det inte finns fler avgöranden med motsvarande utgång bör man tillämpa denna dom med stor försiktighet. Dess betydelse synes vara begränsad till situationer med likartade förhållanden. Man kan i vart fall inte tolka det som att regeringsrätten alltid skulle göra motsvarande "genomsyn" när det gäller handel med fastigheter.

I RÅ 1980 Aa 150 bedömdes ett större fastighetsaktiebolags försäljningar av fastigheter.

Bolaget ägde över 100 fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde av mer än 500 milj kr. Det hade tidigare under åren 1963—1974 sålt 19 fastigheter och därefter fram till 1979 ytterligare fem fastigheter. Under åren 1973—1979 hade bolaget dessutom sålt tio fastigheter (i huvudsak innehållande biograflokaler) som innehafts som ett led i ett tidigare engagemang i filmbranschen. Under 1970-talet hade bolaget köpt sex fastigheter, som värdemässigt utgjort en tredjedel av bolagets nuvarande fastighetsbestånd. Bolaget skulle under en tidsperiod av tre till tio år koncentrera fastighetsbeståndet till Stockholms- och Göteborgsregionerna och inom dessa regioner till affärskontors- och industrifastigheter. Bolaget avsåg därför att inom denna period avyttra 19 bostadsfastigheter i Stockholm (4.9 % av taxeringsvärdet av bolagets samtliga fastigheter), nio fastigheter i olika delar landet i övrigt (3.6 %) och sex "biografastigheter" (0.6 %).

RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att det mot bakgrund av bl a fastighetsförsäljningarnas omfattning var fråga om handel med fastigheter (2 led skiljaktiga).

Regeringsrättens majoritet ändrade inte förhandsbeskedet. Två ledamöter var skiljaktiga och framhöll bl a att bolagets fastighetsförvaltnings verksamhet var av stor omfattning, att de planerade fastighetsförsäljningarna avsåg en värdemässigt liten del (mindre än 9 %) av bolagets fastighetsinnehav, att försäljningarna ingick som ett avslutande led i en stor geografisk och teknisk omstrukturering av fastighetsbeståndet samt att försäljningarna i huvudsak avsåg fastigheter som bolaget förvaltade under lång tid. Minoriteten ansåg därför att de planerade försäljningarna inte borde föranleda att bolaget skulle anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter.

Frågan om i vilken omfattning ett större fastighetsbolag kan avyttra fastigheter utan att bli beskattad för inkomst av fastighetshandel är komplicerad. Detta framgår inte minst av de olika meningarna i såväl rättsnämnden som regeringsrätten. Det krävs därför flera avgöranden innan man kan säga att rättsläget beträffande fastighetsbolagen är klarlagt.

Det kan vara lämpligt att här erinra om vad departementschefen yttrade i samband med att han avvisade företagsskatteberedningens förslag angående definition av begreppet handel med fastigheter. Beredningens förslag innebar att sk skvalificerad handel med fastigheter i princip skulle anses föreligga om den skattskyldige inom en femårsperiod köpt och sålt minst fem fastigheter.

Departementschefen anförde emellertid (prop 1980/81:68 s 151) att det enligt hans mening inte var rimligt att basera bedömningen av om handel med fastigheter föreligger eller inte enbart på antalet fastighetstransaktioner. Om den skattskyldige — t ex ett av de börsnoterade fastighetsförvaltande bolagen — ägde ett mycket stort antal fastigheter, kunde ett visst antal köp och försäljningar framstå som en naturlig omplacering av fastighetsbeståndet medan samma antal transaktioner måste bedömas som rörelse om den skattskyldiges fastighetsinnehav var begränsat till ett fåtal fastigheter.

I RSV/FB Dt 1982:14 uppkom frågan om beskattning av en *fastighetsmäklares fastighetsförsäljning*. Vid sidan av mäklerrörelsen, som under senare år omsatt ca 1 milj kr, hade C sedan 1965 köpt 22 fastigheter, varav 18 hyresfastigheter, och sålt tre, varav en hyresfastighet och två schablontaxerade villor. C uppgav att hyresfastigheterna hade förvärvats i kapitalplaceringssyfte för att ingå i hans fastighetsförvaltning. Han var dessutom hälftendelägare i ett bolag som i exploateringssyfte förvärvat två jordbruksfastigheter om sammanlagt ca 270 ha. Dessa fastigheter var belägna ett 30-tal mil från övriga fastigheter. C avsåg att sälja en av hyresfastigheterna. Försäljningen ansågs, vid en samlad bedömning av C:s verksamhet, ingå som ett led i en vid sidan av mäklerrörelsen och fastighetsförvaltningen bedriven handel med fastigheter. Det betonades särskilt att C var hälftendelägare i ett bolag som förvärvat stora markområden i exploateringssyfte.

I RÅ 1980 1:11 ansågs en fastighetsmäklares försäljning av egnahemsfastigheter inte innefatta handel med fastigheter. Han hade under åren 1961—1972 köpt fem fastigheter och sålt tre. Två hade han innehaft som familjebostad och en hade han förvärvat genom att en fastighetsförmedling hade återgått. De två försäljningarna som skett 1972 beskattades enligt reavinstreglerna.