

Målnummer: 6677-94 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1996-12-30

Rubrik: Enligt reglerna för beskattning av byggnadsrörelse kan en fysisk person som utför arbete på en egen fastighet som inte utgör omsättningstillgång i rörelsen bli beskattad för värdet av arbetet. En förutsättning för att beskattning skall ske är att varor av mer än ringa värde tagits ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Den omständigheten att i rörelsen inte bokförda inköp till bygget gjorts med rabatt har i visst fall inte ansetts innebära att varuuttag skett. Inkomsttaxering 1987.

Lagrum: 27 § anvisningarna punkt 3 kommunalskattelagen (1928:370)

Rättsfall:

REFERAT

R.L. bedrev byggnadsrörelse. Under år 1986 uppförde han en villabyggnad på en av honom tillsammans med hustrun nyförvärvad fastighet (Tröinge 19:2). I sin deklaration till ledning för 1987 års taxering tog R.L. inte upp någon särskild intäktspost med anledning av villabygget. Taxeringsnämnden taxerade honom i enlighet med deklarationen.

Skattemyndigheten i Hallands län yrkade att R.L:s inkomst av rörelse skulle höjas med 64 011 kr och anförde bl.a. följande. Fastigheten utgjorde anläggningstillgång i rörelsen. R.L. hade vid sina materialinköp till villabygget erhållit byggmästarrabatter med betydande belopp, 15-30 procent. Värdet av eget arbete kunde beräknas till 85 500 kr motsvarande ca 900 arbetstimmar à 95 kr och skulle således tas upp till beskattning i rörelsen. Nettointäkten av rörelsen kunde då beräknas till 78 349 kr mot deklarerade 14 338 kr. Avdrag för avsättning till egenavgifter hade då tillgodoförts med 21 116 kr.

R.L. bestred besvären och anförde i huvudsak följande. De rabatter han fått var mängdrabatter baserade på trävaruhandlarnas bruttoprislista. Rabatterna var således på den nivå att alla privatpersoner kunde få den vid inköp i viss omfattning. Uppgivet antal arbetstimmar inkluderade även arbete som inte haft med husbyggnationen att göra, exempelvis trädfällning, bortforsling av stubbar, trädgårdsplanering, resor för val av tapeter och mattor, köks-, bad- och tvättstugeinredningar. Av de 900 timmarna avsåg endast 300 timmar snickeriarbeten. Dessa 300 samt de 700 timmar som förbrukades av den anlitate byggnadsfirman gav ett realistiskt timantal för att uppföra en enfamiljshus. Skattemyndigheten hade vid sin bedömning inte beaktat att han bara ägde halva fastigheten.

Länsrätten i Hallands län (1992-11-24, ordförande Irgens-Setterberg) biföll överklagandet och yttrade: R.L. äger tillsammans med sin hustru fastigheten Tröinge 19:2. Under 1986 har fastigheten bebyggt med ett enfamiljshus avsett att användas som stadigvarande bostad åt R.L. med familj. Fastigheten utgör således enligt anvisningarna punkt 3 andra stycket b) till 27 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, en anläggningstillgång i byggnadsrörelsen. Enligt tredje stycket samma anvisningspunkt gäller att om en fastighet, som inte är omsättningstillgång, har varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelsen skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen - direkt eller genom ett handelsbolag - av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas

upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Enligt Riksskatteverkets anvisningar (RSV Dt 1983:2) bör med uttag jämföras köp med utnyttjande av företagets rabatter. Enligt Riksskatteverkets anvisningar (RSV 1981:5) menas med ringa värde varor eller rabatter som inte överstiger 500 kr exklusive moms. - Vid den taxeringsrevision som företaget hos R.L. har bland annat följande framkommit. Den villa som uppförts på fastigheten är ett s.k. lösvirkeshus. Allt material har inköpts privat och har således inte belastat rörelsens resultat. Däremot har R.L. utnyttjat byggmästarrabatter på samtliga inköp. Rabatterna har normalt uppgått till mellan 15 och 30 procent. Under året köpte R.L. bland annat en öppen spis till det egna huset. Av fakturan framgår att spisen kostade 10 945 kr och att byggmästarrabatt lämnades med 20 procent. Vid inköpet av köksinredningen, som kostade drygt 40 000 kr, lämnades byggmästarrabatt med 15 procent. Detta visar att byggmästarrabatten utnyttjats med belopp som väsentligt överstiger 500 kr exklusive moms. -

R.L. har enligt egna anteckningar och uppgifter lagt ned 959 timmer på eget byggnadsarbete på huset vartill kommer tid för trädgårdsarbete och hustruns arbetstid. Länsrätten sätter större tilltro till dessa uppgifter än de som senare lämnats om tidsåtgången. - Det egna arbetet skall värderas till marknadspris utan vinstpåslag. R.L. har under året debiterat 115 kr per timme. Enligt Hallands byggmästarförening utgör vinstpåslaget ca 16 procent av timpenningen. Utan vinstpåslag kan timpenningen beräknas till 95 kr. Värdet av det egna arbetet kan då i vart fall beräknas uppgå till (900 tim à 95 kr =) 85 500 kr exklusive moms. Det förhållandet att R.L. endast äger halva fastigheten inverkar ej på värdet av det utförda arbetet som skall tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Efter avdrag för avsättning av egenavgifter med 26 116 kr uppgår nettointäkten av rörelse till 78 349 kr.

Länsrätten bifaller besvären och bestämmer taxeringarna till (beloppen här uteslutna).

R.L. överklagade och vidhöll att han inte skulle beskattas för värdet av eget arbete. Han gav in två fakturor samt ett flertal annonserbjudanden för att styrka vilka rabatter som erbjöds alla som köpte varor av annonsörerna. Han anförde bl.a. följande. Fastigheten var varken en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång i byggnadsrörelsen utan en privatägd fastighet som till lika delar ägdes av honom och hans fru. S.k. byggmästarrabatter erhålls av byggmästare och inköpare i företag av storleksordningen 5-100 anställda som hade stor omsättning. Sådana rabatter - upp till 50 procent - erhöles efter förhandlingar med återförsäljare och grossister. Han hade som hantverkare inte fått några sådana rabatter utan han hade endast utnyttjat mängdrabatter som erbjöds alla som köpte varor. De två fakturor som nämndes i länsrättens domskäl var från leverantörer som företaget inte tidigare hade köpt varor ifrån. Rabatterna erhöles han efter en enkel förfrågan per telefon. Hans företag hade senare gjort inköp från dessa leverantörer. Han provade först produkterna själv och rekommenderade dem sedan till sina kunder. Det var således företaget som hade haft nytta av detta.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Av fakturorna från HTH-kök och Byggplanering AB framgick att R.L. hade erhållit 15 respektive 20 procent i rabatt på sina inköp. Varken av fakturorna eller av övriga handlingar i målet framgick emellertid att företagen i fråga hade lämnat samma rabatter även till övriga kunder. Skattemyndigheten vidhöll därför sin uppfattning att R.L. hade utnyttjat sitt byggnadsföretags rabatter. Den omständigheten att motsvarande varuinköp hade kunnat ske till förmånliga priser i samband med försäljningskampanjer och extrapriser hos andra företag ändrade inte denna bedömning.

Kammarrätten i Göteborg (1994-08-30, Edlund, Monell, Bodin, referent) yttrade: Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 27 § KL utgör en fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,

omsättningstillgång hos fastighetsägaren om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vad nu sagts gäller inte om förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall användas som bostad för fastighetsägaren. Detta framgår av andra stycket b) i nämnda anvisningspunkt. I tredje stycket samma punkt anges att om en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse som bedrivs av fastighetsägaren skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen av fysisk person gäller dock detta endast om varor av mer än ringa värde tas ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Enligt Riksskatteverkets anvisningar bör med uttag av varor likställas utnyttjande av byggnadsrörelsens rabatter. - Den fastighet som R.L. och hans fru äger utgör med tillämpning av nyss redovisat lagrum inte en omsättningstillgång hos dem. Den i tredje stycket i anvisningspunkten angivna regeln är därför tillämplig. Även med beaktande av vad R.L. anfört finner kammarrätten i likhet med länsrätten att R.L. har utnyttjat sin byggnadsrörelsens rabatter på ett sätt som medför att han skall anses ha tagit ut varor av mer än ringa värde ur rörelsen och att han därför skall ta upp hela värdet av sitt eget arbete som intäkt i rörelsen.

Kammarrätten finner likaledes att värdet av R.L:s arbete skall beräknas till 95 kr per timma. Den fråga som härefter återstår att bedöma är tidsåtgången av det byggnadsarbete R.L. lagt ner på fastigheten. - Kammarrätten gör härvid följande bedömning. - I revisionspromemorian anges att R.L. enligt egna uppgifter arbetat 959 timmar på fastigheten. Enligt ett yttrande av de båda granskningsmän som upprättade revisionspromemorian har R.L. som svar på en direkt fråga sagt att denna tidsuppgift avsåg endast byggnadsarbete. Därutöver tillkom bl.a. trädgårdsarbete och makans arbetstid. Vidare anges i detta yttrande att R.L. under år 1986 arbetat 553 timmar utöver den tid han lagt ner på sin fastighet. Totalt arbetade han således 1 512 timmar, vilket klart understiger normalarbetstiden. Det anges även vara fråga om ett lösvirkeshus som tar betydligt längre tid att uppföra än ett monteringsfärdigt hus. - R.L. har i länsrätten anfört att av den tid han arbetade på fastigheten avsåg bara 300 timmar snickeriarbeten. Övrig tid togs i anspråk för t.ex. trädfällning, bortforsling av stubbar, spolning av berget, snöskottning, resor för att välja inredning m.m. samt trädgårdsplanering. Dessutom ingick visning och umgänge med bekanta. Denna tidsåtgång anser han, tillsammans med de 700 timmar som lades ner av den av honom anlitate byggnadsfirman, vara realistisk för uppförande av en enfamiljsvilla. - Det arbete vars värde R.L. skall ta upp som intäkt i rörelsen är det byggnadsarbete han har lagt ner på fastigheten. Det är således inte enbart snickeriarbete som avses. Redan av denna anledning finns skäl att avvika från R.L:s numera lämnade uppgift om 300 arbetstimmar. Då det dessutom rör sig om ett lösvirkeshus, som tar längre tid att uppföra än ett monteringsfärdigt hus, anser kammarrätten i likhet med länsrätten att större tilltro får sättas till de uppgifter om tidsåtgången som R.L. ursprungligen lämnat. Vid sådant förhållande saknas skäl att bifalla besvären.

Kammarrätten avslår överklagandet.

R.L. överklagade.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1996-12-30, Björne, Werner, Swartling, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt punkt 3 andra stycket b) av anvisningarna till 27 § KL i anvisningspunktens lydelse vid 1987 års taxering utgör den aktuella villafastigheten inte omsättningstillgång i R.L:s byggnadsrörelse. Av tredje stycket i samma anvisningspunkt följer därmed att han skall beskattas för värdet av eget arbete på fastigheten under förutsättning att fastigheten har varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelsen och att varor av mer än ringa värde har tagits ut ur rörelsen i samband med arbetet.

Den första förutsättningen för att värdet av R.L:s eget arbete skall beskattas, nämligen att fastigheten har varit föremål för byggnadsarbete i hans rörelse,

har inte närmare diskuterats i målet. Även om förutsättningen skulle vara uppfylld, är detta - som framgått - inte tillräckligt för att värdet av arbetet skall beskattas. För en sådan beskattning fordras dessutom att varuuttag har skett i angiven omfattning.

I målet är ostridigt att de varuinköp som R.L. har gjort för fastigheten inte har bokförts som affärshändelser i byggnadsrörelsen enligt 4 § bokföringslagen (1976:125). En förutsättning för att varorna ändå skall anses uttagna ur rörelsen bör vara att inköpen har haft en sådan anknytning till denna att det finns fog för att tillägga transaktionerna den innebörden att varorna har köpts in till rörelsen och därefter har tagits ut ur den för privat bruk. Ett anknytningsmoment som i detta sammanhang kunde vara av betydelse skulle vara att R.L. vid inköpen erhållit rabatter eller andra villkor som normalt förekommer endast när ett inköp görs i och för köparens byggnadsrörelse. I målet är inte visat att varuinköpen har haft den nu åsyftade anknytningen till byggnadsrörelsen. Vid sådant förhållande skall R.L:s överklagande bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar kammarrättens och länsrättens domar och fastställer taxeringsnämndens beslut.

Regeringsrådet Sandström var skiljaktig i fråga om motiveringen och ansåg att tredje stycket bort ha följande lydelse. I målet är ostridigt att de varuinköp som R.L. har gjort för fastigheten inte har bokförts som affärshändelser enligt 4 § bokföringslagen. Det finns inte heller anledning anta att så bort ske. Det torde därför inte komma i fråga att grunda en beskattning på innehålllet i god redovisningssed. Det finns vidare, för den händelse man i inkomstskattehänseende skulle anse att byggnadsarbetet utförts i rörelsen, inte fog för att se det som att varorna köpts in till rörelsen och därefter tagits ut ur denna. R.L:s överklagande skall därför bifallas.

Föredraget 1996-10-29, föredragande Sundin, målnummer 6677-1994

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: prop. 1979/80:141, s. 58-62; prop. 1980/81:68, s. 163-166, 208-210; RSV Dt 1983:2.
