

Målnummer:	3944-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-10-02		
Rubrik:	Förhållandena vid tidpunkten för avyttring av en bostadsförenings fastighet är avgörande för om föreningen skall anses vara ett företag som kan genomföra en underprisöverlåtelse. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 17 § och 23 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 7 kap. 33 § bostadsrättslagen (1991:614)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB och Bostadsrättsföreningen Y (Föreningen) bl.a. följande.

Föreningen har till ändamål att upplåta lägenheter med bostadsrätt åt sina medlemmar. Föreningen äger en fastighet. Fastigheten är bebyggd med 58 hus av radhuskaraktär. - Civilrättsligt utgör Föreningen en bostadsrättsförening (jfr 1 kap. 1 § bostadsrättslagen (1991:614), BRL). Drygt 74 procent av Föreningens hus upplåts till juridiska personer. Det sistnämnda torde innebära att Föreningen inte utgör ett privatbostadsföretag (s.k. äkta bostadsrättsförening) enligt definitionen i 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Jämför i sammanhanget Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1998:3, enligt vilken det krävs att minst 60 procent av hela taxeringsvärdet för föreningens fastighet belöper på de till medlemmar med bostadsrätt upplåtna bostadslägenheterna, s.k. kvalificerad användning, för att föreningen skall anses som ett äkta bostadsföretag. - Sammantaget gäller alltså att Föreningen i skattehänseende torde vara att anse som en "vanlig" ekonomisk förening. - En av Föreningens medlemmar är X AB. Föreningen upplåter 38,43 hus med bostadsrätt till X AB. Detta innebär att ca 66 procent av beståndet upplåts till X AB, som använder de upplåtna husen i sin konferensrörelse. Ett av husen ifråga användes endast vissa veckor under året eftersom andra personer disponerar resterande tider (time-sharing). - X AB har i huvudsak innehaft sina bostadsrättsandelar i Föreningen sedan 1989. Föreningens byggnader uppfördes av Z AB, som stod under i huvudsak gemensam ledning med X AB. - Planerad omstrukturering - X AB bedriver även konferensrörelse på en angränsande, direktägd fastighet. Det medför ett avsevärt administrativt merarbete för X AB att samma konferensrörelse bedrivs på såväl egen fastighet som på fastighet ägd av Föreningen. Detta har medfört att X AB har ett intresse av att "separera" från Föreningen, för att fortsättningsvis äga alla "sina disponerade" hus direkt. Föreningens övriga medlemmar har på motsvarande sätt ett intresse av att Föreningen blir en mer "renodlad" bostadsrättsförening. Fördelar finns ur såväl administrativ synpunkt som rent ekonomiska aspekter. - I syfte att kunna bedriva konferensverksamheten på ett mer effektivt och ändamålsenligt sätt, planerar således Föreningen och X AB att överföra X AB:s andel av Föreningens fastighet till X AB. Delningen planeras ske i följande steg. - 1. Föreningen avstycker en fastighet, omfattande 34 hus, dvs. X AB:s huvudsakliga andel i Föreningens fastighet. Resterande 4,43 procent stannar kvar med Föreningen som ägare. Skäl härför är att dessa hus inte passar in i lokaliseringen av konferensverksamheten och att ett av husen endast disponeras vissa veckor. 2. Föreningen överlåter den avstyckade fastigheten till X AB, planerad köpeskilling

är 8 709 051 kr, vilket motsvarar bostadsrättsandelarnas bokförda värde i X AB:s bokföring. 3. X AB betalar Föreningen genom att ställa ut en revers. 4. När fastigheten avyttrats, upphör X AB:s bostadsrätt, jfr 7 kap. 33 § BRL. Enligt samma bestämmelse uppkommer en skyldighet för Föreningen att lämna skälig kompensation till X AB för den upphörda bostadsrätten. Normalt skall ersättningen uppgå till bostadsrättens marknadsvärde, men detta gäller inte om särskilda skäl talar emot. I detta fall är avsikten att ersättning skall utgå med samma belopp som köpeskillingen för fastigheten enligt punkten 2. Föreningen erlägger ersättningen genom kvittning mot den fordran Föreningen har mot X AB enligt reversen om 8 709 051 kr. Nämnden äger förutsätta att detta förfarande är civilrättsligt giltigt. 5. X AB utträder som medlem i Föreningen. - Föreningens bokförda värde för ifrågavarande hus - vilket i detta fall överensstämmer med skattemässigt omkostnadsbelopp - uppgår till 23 495 142 kr. Nämnden äger förutsätta att fastighetens marknadsvärde överstiger detta belopp. - X AB:s bostadsrätter förvärvades ursprungligen av ett annat bolag, vilket stod under i huvudsak gemensam ledning med X AB. Bostadsrätterna har hos det tidigare ägarbolaget vid olika tillfällen skrivits ned innan de överfördes till X AB, mot en köpeskillning uppgående till det (nedskrivna) bokförda värdet. Nedskrivningarna har inte vid något tillfälle kunnat utnyttjas skattemässigt eftersom överlåtelse skett till närstående bolag, dvs. X AB. Nämnda nedskrivningar och påföljande överlåtelse inom intressegemenskap är skälet till att X AB:s bokförda värde på bostadsrättsandelarna (ca 8,7 MSEK) avviker från Föreningens bokförda värde på motsvarande fastigheter. - Skälet till att priset sätts så lågt är att transaktionen inte bedöms möjlig att genomföra om den medför skattekostnader. - Nämnden äger förutsätta att Föreningen - om ovanstående omstrukturering genomförs - kommer att ha en medlemsstruktur som gör att Föreningen kommer att uppfylla definitionen av privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. - Frågor - Mot bakgrund av ovanstående önskar sökandena att erhålla förhandsbesked på följande frågor. - 1. Är Föreningen att betrakta som en "vanlig" ekonomisk förening när fastigheten avyttrats, innebärande att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL i princip är tillämpliga? - 2. (Ej i fråga i Regeringsrätten).

Skatterättsnämnden (2002-06-04, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - Möjligheten för Föreningen att till underpris avyttra den aktuella fastigheten till X AB får bedömas med utgångspunkt i att Föreningen inte är att räkna som ett privatbostadsföretag, se 23 kap. 4 § andra stycket IL. - Motivering - Föreningen äger en fastighet som är bebyggd med 58 hus av radhuskaraktär. Föreningen har upplåtit 38 av husen med bostadsrätt till X AB. X AB har del i ytterligare ett hus på time-sharing basis. X AB bedriver konferensverksamhet på en angränsande, direktägd fastighet och använder de med bostadsrätt upplåtna husen i denna verksamhet. - I syfte att kunna bedriva konferensverksamheten på ett mer effektivt och ändamålsenligt sätt planerar X AB i samråd med Föreningen att friköpa flertalet av de hus som är upplåtna till X AB. Förfarandet är tänkt att ske enligt ett antal i ansökningen beskrivna steg och inleds med att Föreningen avstycker en fastighet omfattande 34 av de hus som är upplåtna till X AB. Övriga delar av innehavet uppges inte passa in i konferensstrukturen och ingår därför inte i den nybildade fastigheten. - I ett andra steg överlåter Föreningen den avstyckade fastigheten till X AB för drygt 8,7 mkr, vilket motsvarar bostadsrätternas bokförda värde i X AB:s bokföring. X AB betalar genom att ställa ut en revers på hela köpeskillingen. Hos överlåtaren uppgår det skattemässiga värdet på den nybildade fastigheten till, avrundat, 23,5 mkr. - Av 7 kap. 33 § BRL följer att en bostadsrätt upphör, om det hus i vilket lägenheten finns överlåts. Föreningen är därvid skyldig att betala skälig ersättning för bostadsrätten. Genom överlåtelsen av den nybildade fastigheten menar sökandena att sådan ersättningsskyldighet uppkommer för Föreningen gentemot X AB för upphörandet av de upplåtna bostadsrätter till radhus som ingår i den överlåtna fastigheten. Ersättningens storlek skall bestämmas till samma belopp som utgör köpeskillingen för fastigheten och beloppet erläggs genom kvittning mot

nämnda köpeskilling. - Enligt sökandena utträder X AB, som ett sista led i uppdelningen, som medlem ur Föreningen. - Ansökningen gäller möjligheten för Föreningen att överlåta den nybildade fastigheten till underpris till X AB utan uttagsbeskattning. - Föreningens status har härvid en avgörande betydelse så tillvida att ett privatbostadsföretag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse, se 23 kap. 4 § andra stycket 1 IL. Däremot kan annan svensk ekonomisk förening företa en sådan överlåtelse, 23 kap. 4 § första stycket 2 IL. - Utgångspunkten för bedömningen är att Föreningen är en "vanlig" ekonomisk förening och inte ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § 1 IL. Detta till följd av att flertalet radhus är upplåtna till juridiska personer och att Föreningens verksamhet därmed inte uppfyller villkoret i 2 kap. 17 § 1 IL om att till klart övervägande del bestå i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, jfr Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1999:43. Enligt förutsättningarna kommer emellertid Föreningen direkt efter det att den nybildade fastigheten har överlåts till X AB att uppfylla detta villkor och därmed bli ett privatbostadsföretag. - Den fråga som uppkommer är således om det förhållandet att Föreningen i och med överlåtelser av den nybildade fastigheten blir ett privatbostadsföretag utgör hinder mot att tillämpa underprisreglerna vid överlåtelser. - Den väsentliga följden av att Föreningen får status som ett privatbostadsföretag är att den därmed blir föremål för schablonbeskattning för inkomst av fastighet enligt bestämmelserna i 39 kap. 25 § 1 IL. Schablonbeskattningen är anledningen till att underprisreglerna inte har gjorts tillämpliga för sådana företag, prop. 1998/99:15 s. 159. - Det saknas emellertid bestämmelser som tar sikte på vilken tidpunkt som skall ligga till grund för bedömningen av om en bostadsrättsförening är av det ena eller det andra slaget. - Riksskatteverket har i sitt yttrande gjort gällande att bedömningen med stöd av rekommendationen RSV S 1999:43 bör hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Denna tidpunkt för bedömningen framstår i och för sig som lämplig när det gäller frågan om föreningen skall schablonbeskattas för det gångna beskattningsåret eller inte. Schablonbeskattningen av privatbostadsföretag omfattar dock inte fastighetsavyttringar utan de redovisas på vanligt sätt. - När det gäller beskattningskonsekvenserna vid en avyttring är läget annorlunda än vid den löpande beskattningen av inkomster och det får i avsaknad av direkta regler om bedömningstidpunkten anses ligga närmast till hands att lägga förhållandena vid avyttringen till grund för bedömningen. Vid den tidpunkten är Föreningen inte ett privatbostadsföretag utan först när överlåtelser har genomförts. Att Föreningen efter överlåtelser blir ett privatbostadsföretag bör därför enligt nämndens mening inte hindra att Föreningen, i egenskap av ekonomisk förening, kan företa en underprisöverlåtelse (fråga 1). - - -

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet vad avsåg fråga 1 och yrkade att frågan skulle besvaras med att Föreningen vid avyttringen av fastigheten var att betrakta som ett privatbostadsföretag.

Föreningen bestred bifall till yrkandet.

Regeringsrätten (2003-10-02, Ragnemalm, Sandström, Almgren, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skatterättsnämndens förhandsbesked i den överklagade delen grundas på bedömningen att det är förhållandena vid tidpunkten för avyttringen av fastigheten som avgör om föreningen skall anses vara ett företag som kan genomföra en underprisöverlåtelse.

Regeringsrätten, som antecknar att förhandsbeskedet i den överklagade delen inte innehåller något ställningstagande till om avyttringen kan anses ske till underpris, gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet i den del det överklagats.

Föredraget 2003-09-2003, föredragande Heinefors, målnummer 3944-2002

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
