

**Målnummer:** 5218-06                      **Avdelning:** 1

**Avgörandedatum:** 2007-07-31

**Rubrik:** En tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse till underpris i 53 kap. inkomstskattelagen på näringsfastigheter förutsätter att ersättningen, om sådan har lämnats, understiger fastighetens skattemässiga värde. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

**Lagrum:** 53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från L.E-V. och Bostadsrättsföreningen X framgick följande.

L.E-V. innehar en andel i fastigheten Y (fastigheten). Fastigheten är en s.k. andelsfastighet, vilket innebär att den utgörs av ett flerbostadshus som ägs gemensamt av ett antal personer (andelsägarna) som genom avtal (andelsägaravtalet) reglerat formerna för ägandet. Mycket kortfattat ger andelsägaravtalet andelsägarna dispositionsrätten till en specifik lägenhet i fastigheten samt en skyldighet att svara för gemensamma kostnader i förhållande till sitt andelstal i fastigheten. - Andelsägarna önskade ombilda sitt deläggande i fastigheten till bostadsrätt, under förutsättning att detta kan genomföras utan betungande skattekonsekvenser. Ombildningen avses att genomföras på följande vis. Andelsägarna förvärvar samtliga andelar i bostadsrättsföreningen i samma proportion som de äger andel i fastigheten. Nämnden äger utgå från att bostadsrättsföreningen inte utgör ett fåmansföretag samt inte tidigare bedrivit någon verksamhet och inte innehar några tillgångar. Enligt ett alternativ förvärvar andelsägarna samtliga andelar i en ekonomisk förening som inte tidigare bedrivit någon verksamhet som därefter omregistreras till en bostadsrättsförening (dvs. firman och verksamhetsföremålet ändras) efter det att föreningen förvärvat fastigheten enligt nedanstående beskrivning. Vid omregistreringen behåller föreningen sitt organisationsnummer och det är således formellt samma juridiska person som innan omregistreringen. - Andelsägarna överlåter sina respektive andelar i fastigheten till bostadsrättsföreningen för sitt respektive skattemässiga värde för andelen. Detta innebär att andelarna kommer att överlåtas för dels olika värden och dels att överlåtelsepriset inte kommer att ha någon relation till marknadsvärdet på andelsägarens respektive lägenheter. Betalning sker mot revers. Nämnden äger utgå från att det skattemässiga värdet för respektive andel i fastigheten understiger såväl andelens omkostnadsbelopp som marknadsvärde. - Bostadsrättsföreningen upplåter bostadsrätt till andelsägarna mot erläggande av en insats motsvarande andelsägarnas respektive skattemässiga värde för sina respektive andelar plus transaktionskostnader. Ersättning för upplåtelsen lämnas genom kvittning av nämnda reverser. Eventuell mellanskillnad erlägges kontant till bostadsrättsföreningen (i praktiken kommer andelsägarna att utge ett belopp motsvarande transaktionskostnaderna för ombildningen till bostadsrättsföreningen).

Sökandena önskar svar på följande frågor. - 1) Föranleder överlåtelsen av andelarna i fastigheten några inkomstskattekonsekvenser, med bortseende av eventuell återföring av värdeminskningssavdrag m.m. enligt 26 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, (se fråga 2), för andelsägaren och/eller

bostadsrättsföreningen? - 2) Föranleder överlåtelsen av andelarna i fastigheten någon skyldighet för andelsägaren och/eller bostadsrättsföreningen att återföra eventuella värdeminskningsskattavdrag m.m. enligt 26 kap. IL? - 3) Föranleder bostadsrättsföreningens upplåtelse av bostadsrätt till andelsägaren några skattekonsekvenser för andelsägaren? - 4) Har det någon betydelse för svaren på ovanstående frågor om bostadsrättsföreningen såsom nybliven fastighetsägare kommer att utgöra ett privatbostadsföretag i den mening som avses i 2 kap. 7 § IL? - 5) Har det någon betydelse om det alternativa förfarandet enligt ovan genomförs (dvs. en ekonomisk förening förvärfvas som omregistreras till bostadsrättsförening) och medför omregistreringen i sig några skattekonsekvenser för föreningen och/eller andelsägaren? - Besked önskas med giltighet för taxeringsåren 2005-2008.

Skatterättsnämnden (2006-06-29, Wingren, ordförande, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-3 - Vid beräkningen av kapitalvinst på överlåtelsen av andelen i fastigheten Y skall L.E.-V. som intäkt ta upp det avtalade priset. - Förvärvet av andelarna i fastigheten föranleder ingen inkomstbeskattning av Bostadsrättsföreningen X. - Någon skyldighet för sökandena att återföra avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll eller värdeminskningsskattavdrag föreligger inte. - L.E.-V. skall inte inkomstbeskattas med anledning av att föreningen upplåter bostadsrätten till henne. - Fråga 4 - Svaren på frågorna ändras inte av att Bostadsrättsföreningen X efter förvärvet av fastigheten kommer att bli ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. - Fråga 5 - Det alternativa förfarandet med en överlåtelse av fastigheten till en ekonomisk förening som omregistreras till bostadsrättsförening medför inte andra skattekonsekvenser än enligt huvudalternativet. - Motivering - L.E.-V. innehar en andel i fastigheten Y. Fastigheten är ett s.k. andelshus, alltså ett flerbostadshus som ägs gemensamt av flera personer (andelsägare). Genom ett andelsägaravtal regleras de närmare formerna för ägandet. Andelsägarna avser att ombilda sitt ägande till att avse bostadsrätter i fastigheten. Ombildningen skall gå till enligt följande. - Andelsägarna förvärfvar andelar i Bostadsrättsföreningen X i samma proportioner som de äger andelar i fastigheten. De skall därefter sälja fastigheten (samtliga andelar) till bostadsrättsföreningen, eller alternativt till en ekonomisk förening som senare ombildas till en bostadsrättsförening, för en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet för andelarna. Denna ersättning understiger såväl omkostnadsbeloppet som marknadsvärdet på andelarna. Överlåtelsen sker mot reverser. Enligt en alternativ fråga i ärendet skall andelen överlåtas utan ersättning. - Bostadsrättsföreningen upplåter efter förvärvet av fastigheten bostadsrätter till medlemmarna, dvs. de tidigare andelsägarna, till de av dem sedan tidigare disponerade lägenheterna. Insatsen motsvarar den ersättning som varje medlem erhållit för sin andel samt vissa transaktionskostnader. Betalningen erläggs genom kvittning mot den utfärdade reversen samt viss kontantbetalning. - Med anledning av det tänkta ombildningsförfarandet uppkommer vissa beskattningsfrågor för L.E.-V. och bostadsrättsföreningen, alternativt den ekonomiska föreningen. - Nämnden gör följande bedömning. - I ärendet aktualiseras bestämmelser i 53 kap. IL om överlåtelse av tillgångar till underpris. Enligt 2 § i kapitlet gäller 3 - 5 §§ om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp bl.a. till en sådan ekonomisk förening som överlåtaren direkt eller indirekt äger andelar i. Enligt 3 § skall den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre. Om det är en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt som överlåts, skall enligt 4 § den överlåtna tillgångens skattemässiga värde anses som omkostnadsbelopp och vidare gäller enligt denna paragraf att bestämmelserna om återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll i 26 kap. 2 och 10 §§ inte skall tillämpas. - Skatteverket gör gällande att 53 kap. inte blir tillämpligt på andelsägarens överlåtelse av hennes andel i fastigheten till bostadsrättsföreningen i förevarande ärende eftersom överlåtelsen, som gäller en näringsfastighet, sker mot en ersättning som motsvarar skattemässigt värde och att överlåtelsen - enligt verkets tolkning av

53 kap. 2 §. jämfört med 4 § - därför skall anses ske till omkostnadsbeloppet. Ersättningen skulle därmed enligt bestämmelserna inte komma att understiga detta belopp. - Enligt nämndens mening är denna tolkning inte riktig eftersom samma tolkningsmetod i konsekvensens namn då också måste gälla vid en tillämpning av 3 §. Följden skulle då bli att 53 kap. aldrig kan tillämpas vid överlåtelser som sker mot en faktisk ersättning under omkostnadsbelopp och marknadsvärde. En riktig tolkning av 2 § måste därför bli att det är det omkostnadsbelopp som används i de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap., dvs. enligt detta kapitel 14 § utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättringar, som skall ligga till grund vid bedömningen av om 53 kap. blir tillämpligt på en överlåtelse. Bestämmelserna i 3 och 4 §§ är således inte några definitioner som skall användas vid denna prövning utan enbart vid bestämmandet av rättsföljderna av överlåtelser när det väl konstaterats att 53 kap. är tillämpligt. - Frågorna 1-3 - Av de ovan nämnda bestämmelserna i 53 kap. 3 och 4 §§ följer att en överlåtelse av andelen i fastigheten och upplåtelsen av bostadsrätten inte medför några skattekonsekvenser för sökandena i form av inkomstbeskattning och återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll eller - då taxeringen skall utgå från det skattemässiga värdet som omkostnadsbelopp - värdeminskningsskatt. - Fråga 4 - Den omständigheten att bostadsrättsföreningen kan komma att utgöra ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § påverkar inte svaren på frågorna 1-3. - Fråga 5 - Det alternativa förfarandet att överlåta andelen till en ekonomisk förening, som därefter omregistreras till en bostadsrättsförening, medför inte annan bedömning än den som angetts ovan. - Frågan om en överlåtelse utan ersättning förfaller.

Ledamoten Melbi var skiljaktig och anförde följande. Enligt ansökan skall fastigheten (samtliga andelar) överlåtas mot en ersättning som motsvarar skattemässigt värde för andelarna. Detta värde understiger enligt förutsättningarna i ansökan såväl omkostnadsbeloppet som marknadsvärdet på andelarna. Skatteverket har inväntat att 53 kap. IL inte är tillämpligt eftersom ersättningen vid överlåtelser motsvarar skattemässigt värde och enligt verkets tolkning av 53 kap. 2 § jämfört med 4 § IL anses därför överlåtelser ske till omkostnadsbeloppet. Majoriteten anser inte att denna tolkning är riktig eftersom samma tolkning då också måste gälla vid tillämpning av 3 §. Enligt majoritetens mening skulle följden bli att 53 kap. IL aldrig skulle kunna tillämpas vid överlåtelser som sker mot en faktisk ersättning som understiger omkostnadsbelopp och marknadsvärde. - Min uppfattning är följande. Av 53 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna i 3-5 §§ gäller om en tillgång överlåts bl.a. till en svensk ekonomisk förening som överlåtarens äger andelar i och överlåtelserna sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp. I 3 § anges att har någon ersättning inte lämnats eller understiger ersättningen omkostnadsbeloppet - eller marknadsvärdet om det är lägre - skall överlåtelserna alltid anses ha skett till ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet. Det kommer då också att utgöra förvärvarens anskaffningsvärde. Utan denna bestämmelse skulle en överlåtelse som görs utan ersättning eller till en ersättning som understiger omkostnadsbeloppet leda till att en kapitalförlust uppkommer. Det skulle också vara oklart vilket värde förvärvaren får som anskaffningsvärde (jfr prop. 1998/99:15. s. 175). - I 4 § finns en särskild bestämmelse som anger att om den överlåtna tillgången är en näringsfastighet skall tillgångens skattemässiga värde anses som omkostnadsbelopp. Det innebär enligt min uppfattning att vid avyttring av näringsfastigheter är 53 kap. 3-5 §§ IL tillämpliga endast om ersättningen understiger skattemässigt värde, eller marknadsvärdet om det är lägre. Enligt de i ansökan givna förutsättningarna kommer ersättningen vid överlåtelserna att motsvara skattemässigt värde. Jag anser därför att 53 kap. 3-5 §§ inte är tillämpliga. En bedömning av de skattemässiga effekterna av överlåtelserna får därför göras enligt allmänna regler. Resultatet av överlåtelserna skall beräknas enligt reglerna i 44 och 45 kap. IL. - Eftersom resultatet av överlåtelserna skall redovisas i inkomstlagen kapital blir bestämmelserna i 23 kap. IL om uttagsbeskattning inte tillämpliga. - Värdeminskningsskatt skall

återföras i den utsträckning som anges i 26 kap. IL. - Sökandena har alternativt angett att överlåtelsepriset sätts till noll. Under dessa förutsättningar bör frågorna i stället besvaras i enlighet med förhandsbeskedet.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att fråga 2 skulle besvaras med att återföring skall ske av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer. Verket anförde bl.a. följande. Frågan gäller om 53 kap. IL är tillämpligt på överlåtelsen av fastighetsandelen. Avgörande för den frågan är efter vilken grund begreppet "omkostnadsbeloppet" skall definieras vid tillämpningen av 2 § i förhållande till 3-5 §§. För näringsfastigheter finns i 4 § en särskild regel om vad som avses med omkostnadsbelopp. Återföringsreglerna i 26 kap. 5 § tillsammans med reglerna i 45 kap. 16 § medför en automatisk justering av kapitalvinstberäkningen ner till en nivå som motsvarar det skattemässiga värdet. Reglerna i 4 § får således betydelse när en näringsfastighet överlåts under det skattemässiga värdet. Bestämmelserna i 53 kap. skall rimligtvis inte kunna leda till att den faktiskt erhållna ersättningen skall sänkas vid beskattningen för att motsvara tillgångens skattemässiga värde. Skatterättsnämndens tolkning - som innebär att omkostnadsbeloppet enligt 53 kap. 2 § är det belopp som följer av de allmänna bestämmelserna i 44 kap. - medför att syftet med bestämmelserna i 53 kap. förfelas och att den grundläggande strukturen i reglerna om återföring av värdeminskningsskatt i 26 kap. och reducering av omkostnadsbelopp i 45 kap. 16 § inte upprätthålls. Med begreppet "omkostnadsbelopp" i 53 kap. 2 § bör beträffande näringsfastighet förstås vad som särskilt anges i 4 §. Detta leder till att 53 kap. IL inte är tillämpligt om fastighetsandelen överlåts för en ersättning som inte understiger det skattemässiga värdet.

L.E-V. bestred bifall till överklagandet. För det fall Regeringsrätten skulle dela Skatteverkets inställning yrkade hon att fråga 2 skulle besvaras under den förutsättningen att köpeskillingen sätts till noll kr, alternativt att ärendet återförvisas till Skatterättsnämnden för besvarandet av frågan under denna förutsättning. Hon anförde bl.a. följande. Skatteverket synes anse att det är av betydelse om överlåtelsen sker för en köpeskillning som exakt motsvarar eller är, om än bara marginellt, lägre än det skattemässiga värdet för fastighetsandelen. Även om den tolkningen skulle godtas bör bestämmelsen i 53 kap. 4 § IL anses tillämplig.

Regeringsrätten (2007-07-31, Sandström, Dexe, Lundin, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet aktualiseras frågan om begreppet omkostnadsbelopp vid överlåtelse av en näringsfastighet har samma eller olika innebörd i 53 kap. 2 och 4 §§ IL. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Enligt 3 § 1 h mom. första och sjunde styckena SIL skulle en överlåtelse av realisationsvinstbeskattad egendom utan ersättning till bl.a. en svensk ekonomisk förening i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt ägde andel behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarade omkostnadsbeloppet. Detsamma gällde om överlåtelsen skett mot ersättning som understeg såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understeg marknadsvärdet omkostnadsbeloppet skulle tillgången anses ha avyttrats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. I femte stycket reglerades effekterna på omkostnadsbeloppet för en överlåtelse näringsfastighet när det förekommit avdrag för värdeminskning, värdehöjande reparationer m.m. (jfr prop. 1998/99:15 s. 299).

I det till Lagrådet remitterade förslaget till inkomstskattelag omformulerades de här återgivna bestämmelserna (prop. 1999/2000:2 Bilaga 3 s. 224 f.). I direkt anslutning till de grundläggande bestämmelserna (53 kap. 2 § i förslaget) följde en bestämmelse (3 § första stycket) enligt vilken med omkostnadsbelopp "i stället" skulle anses näringsfastighetens skattemässiga värde.

Lagrådet föreslog vissa omredigeringar av lagtexten i syfte att göra den mer tydlig och överskådlig (a. prop. Bilaga 3 s. 485 f.); omredigeringen innebar

bl.a. att det i portalparagrafen (53 kap. 2 §) gjordes en hänvisning till efterföljande paragrafer. Regeringen tog fasta på förslaget. De nu gällande och av Skatterättsnämnden återgivna bestämmelserna i 53 kap. 2-4 §§ ansluter mycket nära till vad Lagrådet föreslog.

Utformningen av 3 § 1 h mom. SIL talar enligt Regeringsrätten för att bestämmelsen i momentets femte stycke avsågs reglera det omkostnadsbelopp som skulle tillämpas vid prövningen enligt första stycket när den överlåtna egendomen utgjordes av en näringsfastighet. Detsamma gäller i fråga om det till Lagrådet remitterade förslaget till inkomstskattelag. Avsikten har uppenbarligen inte varit att ändra det sakliga innehållet i bestämmelserna. Såvitt gäller näringsfastigheter bör därför med omkostnadsbelopp i 2 §, trots hänvisningen där till efterföljande paragrafer, avses detsamma som i 4 §.

I enlighet med vad här har sagts innebär en överlåtelse av fastighetsandelen till skattemässigt värde, som detta definieras i 2 kap. 32 § första och andra styckena IL, att den aktuella regleringen i 53 kap. IL inte är tillämplig. Sådana avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer m.m. som avses i 26 kap. 2 § första stycket 5 skall därmed återföras. Sker överlåtelsen utan ersättning skall, som följer av 53 kap. 2 och 4 §§, någon återföring inte ske.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2 och förklarar att avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer m.m. skall återföras enligt bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 IL om överlåtelsen av fastigheten sker mot ersättning och denna svarar mot det skattemässiga värdet.

Föredraget 2007-05-16, föredragande Törnqvist, målnummer 5218-06

Anm.: Samma dag meddelade Regeringsrätten dom i mål nr 5219-06 med motsvarande utgång.

---

**Sökord:** Förhandsbesked skatter inkomstskatt; Inkomst av kapital

**Litteratur:** Prop. 1998/99:15 s. 299; prop. 1999/2000:2 Bilaga 3 s. 223 f. och 485 f.

---