

Målnummer:	2897-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-11-08		
Rubrik:	Uppskovsavdrag vid avyttring av andel i bostadsrättsförening har ansetts kunna medges när föreningen vid avyttringen men inte vid ingången av beskattningsåret uppfyllde kraven för att anses som äkta bostadsföretag.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § 7 mom., 26 § och 27 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 1 §, 2 § och 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad• 5 § fjärde stycket och sjätte stycket kommunalskattelagen (1928:370)• 1 § fjärde stycket lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter på byggnadsarbete på bostadshus		
Rättsfall:	RÅ 2000 ref. 59		

REFERAT

I ansökan om förhandsbesked anförde Riksskatteverket, RSV, i huvudsak följande. Bostadsrättsföreningen Neptunus 5 bildades 1996. Föreningen förvärvade under våren 1998 en fastighet och upplät därefter bostadsrätter i hus på fastigheten till medlemmar i föreningen. Föreningen upplät i maj 1998 en bostadsrätt till J.T. Denne avyttrade bostadsrätten i september samma år. - I 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, regleras vad som menas med bostadsförening. Ekonomiska föreningar och aktiebolag som avses i 2 § 7 mom. SIL kallas med en gemensam benämning "äkta bostadsföretag". För att en förening skall anses som äkta bostadsföretag krävs att dess verksamhet "består i" att åt föreningens medlemmar bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen. Bedömningen av om föreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL skall enligt 26 § 1 mom. tredje stycket SIL göras på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum. Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt 26 § SIL om bostadsrättsföreningen är ett äkta bostadsföretag. En förening som inte bedriver någon verksamhet uppfyller inte de i 2 § 7 mom. SIL uppställda kraven. Eftersom bedömningen vid reavinstbeskattningen skall göras på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum, synes avyttring av en andel i en förening som först under beskattningsåret påbörjat sin verksamhet inte vara att beskatta enligt 26 § SIL. Om 26 § SIL inte är tillämplig, skall vinstberäkning göras enligt 27 § samma lag. RSV vitsordar att föreningen uppfyllde villkoren i 2 § 7 mom. SIL vid utgången av 1998; anledning saknas till annat antagande än att detta varit fallet från det upplåtelseerna skedde på våren 1998. Föreningen har enligt vad som framkommit inte bedrivit någon verksamhet före förvärvet av fastigheten. Föreningen lär vid 1999 års taxering behandlas som äkta bostadsföretag (jfr RÅ 1961 Fi. 1096). - J.T:s innehav av bostadsrätten från förvärvet vid upplåtelsen i maj till avyttringen i september synes vid 1999 års taxering såvitt avser löpande inkomstbeskattning ha behandlats som en privatbostad enligt bestämmelserna i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. RSV vitsordar att J.T. uppfyller de krav på bosättning som finns i 5 § andra stycket KL och i 3 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL; jfr prop. 1993/94:45 s. 71. - Förutsatt att 26 § SIL inte anses tillämplig vid beräkningen av realisationsvinst uppkommer frågan om uppskovsavdrag enligt UAL kan medges. - Mot bakgrund av vad ovan angivits önskar RSV förhandsbesked på följande fråga: 1. Är 26 § SIL tillämplig vid beräkning av realisationsvinst i J.T:s

fall? - Om fråga 1 besvaras nekande, önskas även svar på följande fråga: 2. Medför den omständigheten att realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt beräknas enligt 27 § SIL att bostadsrätten inte kan anses som ursprungsbostad enligt UAL?

I förhandsbesked den 8 maj 2000 fann Skatterättsnämnden att bestämmelserna i 26 § SIL var tillämpliga på den ifrågavarande avyttringen. - Med denna utgång föll i nämnden frågan om uppskovsavdrag. - RSV överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att 26 § SIL inte var tillämplig på den ifrågavarande avyttringen och att Regeringsrätten skulle återförvisa ärendet till Skatterättsnämnden för behandling av frågan om uppskovsavdrag. - I dom den 4 oktober 2000 (RÅ 2000 ref. 59) förklarade Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att 26 § SIL inte var tillämplig vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt i det fall som avsågs med ansökningen om förhandsbesked. Regeringsrätten överlämnade målet till Skatterättsnämnden för behandling av frågan om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

Skatterättsnämnden (2001-04-06, Kindlund, ordförande, Wingren, Brydolf, Ståhl, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked (såvitt gäller fråga 2). - Den omständigheten att reavinsten vid avyttringen av bostadsrätten enligt Regeringsrättens dom skall beräknas enligt 27 § SIL utgör inte hinder mot att medge uppskovsavdrag enligt UAL. - Motivering. - Enligt 1 § UAL kan uppskovsavdrag medges person som redovisar en skattepliktig reavinst hänförlig till en ursprungsbostad. Av 2 § UAL följer att med ursprungsbostad avses sådan bostad som enligt 5 § KL utgör en privatbostad i skatterättslig mening. Dessutom skall bostaden utgöra den skattskyldiges permanentbostad. - Utgångspunkten för medgivande av uppskovsavdrag är således att den avyttrade bostadsrätten skall ha utgjort en privatbostad för J.T. Enligt 5 § fjärde stycket KL gäller som förutsättning för att en bostadsrätt skall kunna räknas som privatbostad att den används eller är avsedd att användas för bostadsändamål på det sätt som anges i paragrafens andra stycke men också att bostadsrättsföreningens karaktär är av det slag som avses i 2 § 7 mom. SIL. Bostadsrättsföreningen skall alltså vara vad som brukar benämnas ett "äkta" bostadsföretag. - I 5 § sjätte stycket KL finns reglerat vilken tidpunkt som är avgörande för bedömningen huruvida en bostad skall räknas som privatbostad eller inte. Principen är att förhållandena vid kalenderårets utgång är avgörande. Om bostaden har överlåtits under året är det i stället förhållandena på överlåtelsedagen som är avgörande. - Vid det tillfälle J.T. under 1998 avyttrade bostadsrätten var bostadsrättsföreningen ostridigt av det slag som avses i 2 § 7 mom. SIL. Bostadsrätten var därmed vid avyttringstillfället en privatbostad enligt 5 § KL. Detta får till följd att villkoret för uppskovsavdrag att reavinsten skall ha varit hänförlig till en ursprungsbostad måste anses vara uppfyllt. Mot bakgrund av utformningen av villkoren föreligger det inte något hinder mot att medge J.T. uppskovsavdrag trots att reavinsten har beräknats enligt 27 § SIL. Nämnden svarar därför nej på den av Riksskatteverket ställda frågan.

RSV överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde bl.a. följande. RSV anser att den omständigheten att realisationsvinsten redovisas enligt reglerna i 27 § SIL gör att det föreligger hinder mot att medge uppskovsavdrag enligt UAL. - Av 1 § UAL framgår att fysisk person med skattepliktig realisationsvinst som är hänförlig till ursprungsbostad kan medges uppskovsavdrag enligt de villkor som anges i UAL. Med ursprungsbostad avses enligt 2 § UAL privatbostad enligt 5 § KL om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. - En förutsättning för uppskovsavdrag måste vara att beskattningen av realisationsvinsten kan härledas till en andel i bostadsföretag med sådan verksamhet som anges i 2 § 7 mom. SIL, äkta bostadsföretag. Endast en sådan andel kan utgöra privatbostad och därmed omfattas av begreppet ursprungsbostad. Avgörande för denna bedömning bör vara behandlingen av realisationsvinsten i beskattningshänseende. Det är ju denna

som är föremål för uppskovsavdrag. - Skatterättsnämnden har i sitt beslut hänvisat till lydelsen i 5 § sjätte stycket KL såsom avgörande för bedömningen av om realisationsvinsten avser sådan privatbostad för vilket uppskovsavdrag kan medges. Enligt RSV:s uppfattning syftar den bestämmelsen endast till att avgöra om småhus eller andel i äkta bostadsföretag skall hänföras till privatbostad eller näringsfastighet alternativt näringsbostadsrätt vid avyttringen. Däremot reglerar bestämmelsen inte vid vilken tidpunkt en andel i ett bostadsföretag skall anses utgöra andel i äkta eller oäkta bostadsföretag. Lika lite reglerar bestämmelsen vid vilken tidpunkt en fastighet skall klassas som småhusfastighet. Att fastighet skall avse en småhusfastighet liksom att andelen skall avse andel i äkta bostadsföretag är en förutsättning för att 5 § sjätte stycket KL skall vara tillämplig.

J.T. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Han är överens med RSV om att en förutsättning för uppskovsavdrag är att det avser en andel i en förening som är äkta. Detta motsägs inte av förhandsbeskedet eftersom föreningen var äkta såväl vid tidpunkten för avyttringen som vid den tidpunkt som enligt huvudregeln för verksamheten gäller, nämligen vid årets utgång.

Regeringsrätten (2001-11-08, Lindstam, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Melin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. J.T. avyttrade under hösten 1998 sin bostadsrätt i bostadsrättsföreningen Neptunus 5. Föreningen var inte vid ingången av detta år men däremot vid avyttringstillfället en förening av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL (äkta bostadsföretag). Avyttringen skall beskattas enligt bestämmelserna i 27 § SIL och inte enligt 26 § SIL (se RÅ 2000 ref. 59).

Frågan i målet är om det förhållandet att bostadsrättsföreningen vid ingången av året inte uppfyllde kraven för att räknas som ett äkta bostadsföretag och att realisationsvinstbeskattningen därför skall ske i enlighet med 27 § SIL utgör hinder mot att uppskovsavdrag medges vid ett bostadsbyte.

Vid taxering till statlig inkomstskatt vid 1999 års taxering kan, enligt vad som följer av UAL, skattskyldig fysisk person som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till bostad (ursprungsbostad) under vissa i lagen angivna förutsättningar erhålla uppskovsavdrag. Med ursprungsbostad avses därvid privatbostad enligt 5 § KL.

Enligt 5 § fjärde stycket KL skall som privatbostad räknas bl.a. permanentbostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening om föreningens verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL.

En förutsättning för att uppskovsavdrag skall kunna medges vid avyttring av en bostadsrätt är således att fråga är om avyttring av en s.k. privatbostad vilket bl.a. innebär att bostadsrätten skall innehas av medlem i en bostadsrättsförening vars verksamhet är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL.

I 5 § sjätte stycket KL stadgas bl.a. att frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlåtits, förhållandena på överlåtelsedagen. Denna bestämmelse tar sikte på om bostadsrätten skall hänföras till inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet och saknar således i sig direkt betydelse för frågan om, vid tillämpningen av UAL, vid vilken tidpunkt en bostadsrättsförenings verksamhet skall vara sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL för att bostadsrätten vid en avyttring skall anses vara en privatbostad. Även i övrigt saknas bestämmelser som direkt tar sikte på vilken tidpunkt som vid tillämpningen av UAL skall ligga till grund för bedömningen av om bostadsrättsföreningens verksamhet är av detta slag.

Såvitt avser realisationsvinstberäkningen gäller enligt 26 § 1 mom. sista stycket SIL att förhållandena vid avyttringsårets ingång är avgörande när det

gäller att bedöma bostadsrättsförenings karaktär. Motsvarande gäller också när fråga är om skattereduktion för byggnadsarbeten enligt 1 § fjärde stycket lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter på byggnadsarbete på bostadshus. I 11 § UAL finns bestämmelser om vad som kan godtas som ersättningsbostad. Vad gäller fastigheter föreskrivs att dessa skall ha en viss karaktär vid förvärvstillfället medan någon bestämmelse om tidpunkten för bedömningen inte finns i fråga om bostadsrätter.

Vid tillämpningen av UAL får det, i avsaknad av uttryckliga bestämmelser rörande vid vilken tidpunkt bedömningen av bostadsrättsföreningens verksamhet skall göras, anses ligga närmast till hands att - på motsvarande sätt som enligt 5 § sjätte stycket KL gäller när fråga är om den löpande beskattningen av en bostadsrätt i en äkta bostadsrättsförening - lägga förhållandena på avyttringsdagen till grund för en sådan bedömning. En sådan tolkning stämmer också väl överens med ordalydelsen i 5 § fjärde stycket KL där det stadgas att med privatbostad skall förstås bl.a. permanentbostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening vars verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL. När en bostadsrätt avyttras bör således vid tillämpningen av UAL det avgörande för bedömningen av bostadsrättsföreningens karaktär vara den verksamhet som föreningen bedrev vid tidpunkten för bostadsinnehavarens avyttring.

Mot bakgrund av det nu anförda finner Regeringsrätten att vid avyttring av en bostadsrätt - under förutsättning att bostadsrättsföreningens verksamhet vid tidpunkten för bostadsinnehavarens avyttring är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL - hinder inte möter mot att medge uppskovsavgift på den grund att realisationsvinsten vid försäljningen skall beskattas enligt bestämmelserna i 27 § SIL. Det överklagade förhandsbeskedet skall därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2001-10-17, föredragande Johansson, målnummer 2897-2001

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur:
