

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
3866–3867-09

meddelad i Stockholm den 21 juli 2010

## **KLAGANDE**

1. AA
2. BB

Ombud för båda: Advokaterna Pär Abrahamson och Mats Engstrand  
Advokatfirman Delphi AB  
Stora Nygatan 64  
211 37 Malmö

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 18 maj 2009 i mål nr 3419–3420-08,  
se bilaga

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2006 m.m.

---

## **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten.

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AA och BB gemensamt ersättning av allmänna medel med 18 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Dok.Id 92428

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:** regeringsratten@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**YRKANDEN M.M.**

AA och BB yrkar att de ska beskattas i enlighet med avlämnade inkomstdeklarationer. De yrkar ersättning för sina kostnader för juridiskt biträde i länsrätten med 11 000 kr, i kammarrätten med 6 250 kr och i Regeringsrätten med 28 750 kr. De anför i huvudsak följande. Tvistefrågan är hur man civilrättsligt och därmed skatterättsligt ska se på det belopp som utskiftas vid föreningens upplösning. Om föreningen överlåter det hus i vilket lägenheten finns upphör bostadsrätten. Föreningen är därvid skyldig att betala skälig ersättning för bostadsrätten (7 kap. 33 § bostadsrättslagen [1991:614]). Enligt förarbetena till bostadsrättslagen ska ersättningen bestämmas till bostadsrättens marknadsvärde. Genom att bestämma ersättningen för bostadsrätten till dess marknadsvärde har parterna följt den lagreglering som finns. De överlåtande bostadsrättsinnehavarna har medgett rätt att kvarstå som medlemmar i föreningen sedan deras bostadsrätt övergått till föreningen. I denna medlemsegenskap är de enligt stadgarna berättigade till andel i föreningens överskott vid föreningens upplösning. Kammarrätten har uppfattningen att AA och BB har fått en högre ersättning för bostadsrätten genom att de behållit sin rätt till andel i föreningens överskott. Detta är inte en följd av överlåtelseavtalet utan en konsekvens av hela friköpsprocessen. Ett överlåtelseavtal gällande bostadsrätt är en formbunden rättshandling. Ett formkrav är att köpeskillingen ska anges i köpehandlingen. Den aktuella bestämmelsen i avtalet är inte att betrakta som en föreskrift om betalning för bostadsrätten utan är ett konstaterande av vad som gäller enligt föreningens stadgar vid den kommande upplösningen av föreningen. De skatterättsliga konsekvenserna måste bedömas efter den civilrättsliga innebörden av den transaktion som genomförts. Den avtalade marknadsmässiga ersättningen för bostadsrätten ska beskattas i enlighet med reglerna för beskattning av kapitalvinst på sådan tillgång och vad som utskiftats vid föreningens upplösning ska beskattas i enlighet med de regler som gäller för detta.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

I de nuvarande reglerna om likvidation är utskiftade belopp som huvudregel att hänföra till kapitalvinstberäkningen. Bestämmelsen i 42 kap. 19 § inkomst-

Mål nr  
3866–3867-09

skattelagen (1999:1229), IL, får, som reglerna förhåller sig till varandra, ses som ett undantag som anger vilket belopp som ska beskattas som utdelning i stället. Det som inte beskattas som utdelning, dvs. belopp upp till inbetald insats, beskattas därmed som ersättning för den avyttrade andelen. Därigenom uppnås även ett ekonomiskt teoretiskt korrekt resultat. Om hela det utskiftade beloppet undantas vid kapitalvinstberäkningen bör den återbetalda utgiften inte ingå i omkostnadsbeloppet eftersom bostadsrättsinnehavaren fått beloppet åter. I förevarande fall anges i försäljningsavtalet att säljaren ska kvarstå som medlem och vara berättigad att ta del i det skifte av föreningens tillgångar, som kommer att ske vid avslutningen av likvidationen av föreningen. Oavsett hur man ser på utbetalt belopp innebär inte bestämmelsen i 42 kap. 19 § IL att någon del av utbetalt belopp blir skattefritt. Utbetalt belopp ska påverka en kapitalvinstberäkning eller tas upp som en utdelning.

#### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

AA och BB var innehavare av ett småhus som var upplåtet med bostadsrätt i HSB:s Bostadsrättsförening Roslätt i Svedala. Föreningen beslutade år 2003 att överlåta småhusen till föreningens medlemmar, dvs. bostadsrättsinnehavarna. Friköpen genomfördes på följande sätt. Bostadsrättsinnehavarna sålde sina bostadsrätter till föreningen men kvarstod som medlemmar. I enlighet härmed sålde AA och BB år 2003 sin bostadsrätt till föreningen. I de kapitalvinstberäkningar som de redovisade i sina inkomstdeklarationer år 2004 togs som ersättning upp det pris som bostadsrättsföreningen betalat och som omkostnadsbelopp deras köpeskillning vid förvärvet från en tidigare bostadsrättsinnehavare samt förbättringsutgifter och kapitaltillskott. Föreningen genomförde fastighetsbildning och sålde därefter de nybildade fastigheterna till de tidigare bostadsrättsinnehavarna. Slutligen upplöstes föreningen genom likvidationen som avslutades år 2005, varvid föreningens kvarvarande medel skiftades ut till medlemmarna i förhållande till, som det uttrycks i föreningens stadgar, lägenheternas insatser. AA och BB erhöll då 120 036 kr tillsammans. I sina inkomstdeklarationer år 2006 drog makarna av den på deras

lägenhet belöpande insatsen om 111 133 kr och tog upp som utdelning 8 903 kr, dvs. 4 451 kr vardera.

Varje medlem i en bostadsrättsförening ska enligt 7 kap. 14 § bostadsrättslagen betala en avgift till föreningen i form av en insats när bostadsrätt upplåts till honom. När bostadsrättsinnehavaren lämnar föreningen har han inte någon rätt att få tillbaka insatsen från föreningen (prop. 1971:12 s. 152 f. och prop. 1990/91:92 s. 121 f.). Bostadsrättsinnehavaren kompenseras vid en avyttring av bostadsrätten för värdet av insatsen genom köpeskillingen. I enlighet härmed anses insatsen vid en kapitalvinstberäkning utgöra en del av anskaffningsutgiften för bostadsrätten endast för den förste innehavaren av bostadsrätten (46 kap. 5 § IL).

Om föreningen upplöses har bostadsrättsinnehavaren i egenskap av medlem i föreningen rätt att få tillbaka sin andel i föreningens totala förmögenhet. Det finns inte någon bestämmelse i bostadsrättslagen som reglerar hur tillgångarna ska fördelas när föreningen upplöses. Enligt 9 kap. 5 § första stycket 12 nämnda lag ska dock i stadgarna anges hur man ska förfara med föreningens behållna tillgångar när föreningen upplöses. I den här aktuella föreningens stadgar föreskrivs att om föreningen upplöses ska behållna tillgångar tillfalla medlemmarna i förhållande till lägenheternas insatser.

Av 42 kap. 19 § IL följer att vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses behandlas som utdelning, om det inte framgår något annat av 20 eller 21 §. Undantagen är inte tillämpliga i förevarande mål.

I samband med att s.k. evig kapitalvinstbeskattning infördes år 1983 i fråga om bl.a. avyttringar av bostadsrätter anfördes i förarbetena till lagstiftningen följande angående friköp (prop. 1983/84:67 s. 28). Om medlemmen vid friköpet förvärvar den till bostadsrätten hörande byggnaden med mark till ett pris som inte är lägre

Mål nr  
3866–3867-09

än marknadspriset sker ingen utdelningsbeskattning hos honom. Som föreningens anskaffningskostnad torde i det sammanhanget få räknas – förutom anskaffningskostnaden för byggnaden jämte mark – endast den del av vederlaget för bostadsrätten som överstiger bostadsrättsinnehavarens insats och senare kapitaltillskott (RÅ 1970 not. Fi 1590).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Frågan i målet är om AA och BB har rätt att från det belopp som skiftats ut till dem i samband med föreningens upplösning dra av den insats som belöpte på deras bostadsrätt och som betalades till föreningen i samband med att bostadsrätten ursprungligen uppläts.

En bostadsrättsinnehavare har, som tidigare angivits, inte rätt att från föreningen få tillbaka insatsen när bostadsrätten överläts på ny innehavare utan överlåtaren kompenseras för värdet av insatsen genom köpeskillingen. Även den köpeskillning AA och BB erhöll vid försäljningen till föreningen får anses innefatta kompensation för den på bostadsrätten belöpande insatsen. Den utbetalning till AA och BB som sker vid föreningens upplösning kan således inte till någon del anses utgöra återbetalning av insats i föreningen, och de ska beskattas för hela beloppet enligt 42 kap. 19 § IL. Av det anförda följer att överklagandena ska avslås.

AA och BB har tillerkänts ersättning för sina kostnader i länsrätten med 11 000 kr. Detta beslut har inte överklagats och står därmed fast. Deras i Regeringsrätten framställda yrkande om ersättning för kostnader i länsrätten ska därför avvisas. AA och BB har inte under handläggningen i kammarrätten framställt något yrkande om ersättning där. Deras i Regeringsrätten framställda yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten kan därför inte prövas utan ska också avvisas.

Mål nr  
3866–3867-09

AA och BB bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med skäligen 18 000 kr för sina kostnader i Regeringsrätten.

Karin Almgren

Peter Kindlund

Lennart Hamberg

Margit Knutsson

Olle Stenman

Hanna Werth  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd. II  
Föredraget 2010-05-19