

HFD 2018 ref. 27

Ett avtal varigenom den nyttjanderätt som ingår i en bostadsrätt utvidgas till att avse även en garageplats har inte ansetts innebära att bostadsrätten ska anses avyttrad. Även fråga om förutsättningar för att meddela förhandsbesked.

41 kap. 1 och 2 §§, 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 14 maj 2018 följande dom (mål nr 5896-17).

Bakgrund

Vinst vid avyttring av tillgångar ska kapitalvinstbeskattas. Med avyttring avses som huvudregel försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. I praxis har vidare vissa förändringar av de rättigheter som följer med aktier och andra värdepapper medfört att värdepappren har ansetts avyttrade trots att de inte har bytt ägare. Det här målet rör frågan om detsamma ska gälla när den nyttjanderätt som ingår i en bostadsrätt utvidgas utan att bostadsrätten byter ägare.

P.W. innehar en lägenhet med bostadsrätt. Hans bostadsrättsförening har beslutat att de garageplatser i föreningen som hittills har hyrts ut i stället ska upplåtas med bostadsrätt till föreningens medlemmar och införlivas i respektive medlems bostadsrätt. Av det upplåtelseavtal som har bifogats ansökan om förhandsbesked framgår att upplåtelsen av garageplatsen ska ske mot viss upplåtelseavgift och årsavgift, men utan ytterligare insats i föreningen. Upplåtelseavgiften kommer att understiga marknadsvärdet för garageplatsen. Av avtalet framgår även den totala insats, upplåtelseavgift och årsavgift som kommer att gälla för bostadsrätten efter det att nyttjanderätten till garageplatsen har införlivats i denna.

I ansökan om förhandsbesked ställde P.W. frågan om den transaktion som enligt upplåtelseavtalet ska ske är en sammanläggning som ska bli föremål för kapitalvinstbeskattning. Skatterättsnämnden besvarade frågan med att sammanläggningen inte utgör en avyttring som föranleder kapitalvinstbeskattning.

Yrkanden m.m.

P.W. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att den planerade sammanläggningen utgör en sådan avyttring av bostadsrätten som föranleder kapitalvinstbeskattning.

Skatteverket anser att överklagandet ska bifallas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om ett avtal, varigenom den nyttjanderätt som ingår i en bostadsrätt utvidgas till att avse även en garageplats, innebär att bostadsrätten ska anses avyttrad och att ägaren av bostadsrätten därmed ska kapitalvinstbeskattas.

Rättslig reglering m.m.

Inkomster i form av kapitalvinster räknas enligt 41 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) till inkomstslaget kapital. Med kapitalvinst avses enligt 2 § första stycket bl.a. vinst vid avyttring av tillgångar, varmed enligt 44 kap. 3 § som huvudregel avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.

Avgörande för om en avyttring har skett är att egendomen eller en del av denna definitivt har avhänkts ägaren. En avyttring har i praxis i vissa fall ansetts föreligga även när egendomen utslocknar utan att den byter ägare (prop. 1989/90:110 s. 392).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Finns förutsättningar för prövning?

I det upplåtelseavtal som har bifogats ansökan om förhandsbesked anges att bostadsrättsföreningen ska upplåta en viss garageplats med bostadsrätt till *P.W.* ”för att garageplatsen skall införlivas med *P.W.*:s bostadsrätt nr 223 och bilda en gemensam bostadsrätt med nr 223”. Upplåtelsen ska ske mot en upplåtelseavgift men utan ytterligare insats. *P. W.*:s uppfattning är att avtalet innebär att två bostadsrätter slås samman till en, och att detta är en sammanläggning som utlöser kapitalvinstbeskattning.

Även Skatterättsnämnden har uppfattat avtalet så att förfarandet ska ske i två steg, på så sätt att garageplatsen först ska upplåtas med bostadsrätt till *P.W.* och denna nya bostadsrätt därefter ska införlivas med *P.W.*:s ursprungliga bostadsrätt och bilda en ny. Detta sista led i förfarandet anser nämnden är en sammanläggning som närmast är en formförändring, och som inte ska behandlas som en avyttring.

I förhandsbeskedet tar nämnden vidare upp frågan om sammanläggningen civilrättsligt kräver att bostadsrätterna först övergår till föreningen, så att föreningen sedan kan besluta att bostadsrätterna ska upphöra och att en ny bostadsrätt som innefattar både bostadslägenheten och garageplatsen ska upplåtas. Utan att ta tydlig ställning i den frågan synes nämnden mena att även om transaktionerna genomförs på det sättet så ska kapitalvinstbeskattning inte ske.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är nämndens uppfattning om hur förfarandet ska genomföras svår att förena med lydelsen av det ingivna upplåtelseavtalet. I avtalet anges inte att det ska ske en separat upplåtelse av garageplatsen i form av en egen bostadsrätt. Än mindre finns det i avtalet någon reglering av hur sammanläggningen av denna nya bostadsrätt med den ursprungliga bostadsrätten närmare bestämt ska gå till. Av ansökan framgår inte heller att några ytterligare rättshandlingar ska vidtas för att få den tänkta upplåtelsen till stånd, och som förutsättning har uttryckligen lämnats att förfarandet inte innefattar att den bostadsrätt som P.W. innehar ska överlåtas till föreningen.

Högsta förvaltningsdomstolen uppfattar i stället avtalet så att nyttjanderätten till garageplatsen ska införlivas med P.W:s bostadsrätt utan att denna nyttjanderätt dessförinnan ska upplåtas till honom i form av en egen bostadsrätt. Avtalet kan således sägas utgöra en tilläggsupplåtelse till det ursprungliga upplåtelseavtalet, vilken ändrar innehållet i den bostadsrätt som P.W. redan innehar.

Att Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen uppfattar de faktiska omständigheterna olika tyder i regel på att underlaget är för oklart för att kunna läggas till grund för ett förhandsbesked. Även det förhållandet att P.W. i ansökan anför en annan uppfattning om avtalets innebörd än den som lydelsen enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ger uttryck för talar för att ansökan inte bör besvaras.

När det gäller den sistnämnda frågan bör dock beaktas att avtalet synes ha utformats av bostadsrättsföreningen utan P.W:s medverkan. Högsta förvaltningsdomstolen anser vidare att det av avtalet med tillräcklig tydlighet framgår hur förfarandet är tänkt att genomföras. Det finns därmed förutsättningar för att pröva ansökan. Den ställda frågan får därvid uppfattas på så sätt att det som P.W. vill veta är om upplåtelseavtalet innebär att han ska kapitalvinstbeskattas på grund av att bostadsrätten ska anses avyttrad.

Det bör framhållas att ett krav för att förhandsbeskedet ska kunna åberopas vid beskattningen är att transaktionen sker på det sätt som Högsta förvaltningsdomstolen har förutsatt och lagt till grund för sin bedömning. En förutsättning för förhandsbeskedet är givetvis också att ett införlivande på detta sätt av nyttjanderätten

till garageplatsen i den befintliga bostadsrätten är civilrättsligt genomförbart (jfr RÅ 1997 ref. 81).

Ska bostadsrätten anses avyttrad?

Som framgått innefattar det planerade förfarandet inte att P.W:s bostadsrätt överläts till bostadsrättsföreningen. En avyttring kan därmed inte anses ske på den grunden att bostadsrätten ens tillfälligt kommer att avhändas P.W.

Genom upplåtelseavtalet kommer dock bostadsrätten att ändras på så sätt att den – utöver rätten att disponera en lägenhet för bostadsändamål – även ger rätt att använda en garageplats för parkeringsändamål. Frågan är om denna ändring i sig medför att den ursprungliga bostadsrätten ska anses avyttrad och ersatt med en ny.

När det gäller aktier och andra värdepapper har det utvecklats en praxis som innebär att vissa förändringar av den rätt som följer med innehavet medför att värdepappret ska anses avyttrat. Så har exempelvis ansetts vara fallet när en aktie har getts ökad eller minskad rätt till utdelning och när löptiden för en option har förlängts, men däremot inte när röstvärdet på en aktie har ändrats (se RÅ84 1:1, RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 44, RÅ 2003 ref. 75, RÅ 2003 not. 107 och RÅ 2005 ref. 76).

I rättsfallen har inte utvecklats närmare varför vissa förändringar av ett värdepapper ska leda till att det anses avyttrat. Den nämnda praxisen torde dock bygga på synsättet att om väsentliga ändringar görs i de rättigheter och villkor som gäller för värdepappret så har detta i realiteten upphört att existera och ersatts av ett nytt.

Frågan är då om den förändring av bostadsrätten som sker i detta fall på motsvarande sätt bör anses innebära att den har upphört att existera och ersatts av en ny. Av betydelse för den bedömningen är att den rätt som följde med den ursprungliga upplåtelsen, dvs. nyttjanderätten till bostadslägenheten, kvarstår oförändrad. Det nya upplåtelseavtalet har därmed inte förändrat innehållet i den ursprungliga nyttjanderätten utan endast kompletterat denna med en rätt att också nyttja en garageplats. Ändringen är således av en annan karaktär än de förändringar som har varit aktuella i den ovan berörda praxisen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas därför skäl att utvidga denna praxis till att avse även den nu aktuella situationen.

Upplåtelseavtalet medför därmed inte att P.W. ska kapitalvinstbeskattas på grund av att bostadsrätten ska anses avyttrad. Frågan om ett ingående av avtalet kan medföra andra skattekonsekvenser för P.W. omfattas – som Skatterättsnämnden har framhållit – inte av förhandsbeskedet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att upplåtelseavtalet inte innebär att bostadsrätten ska anses avyttrad och fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked att någon kapitalvinstbeskattning inte ska ske.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Askersjö, Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Paul Sjögren.

Skatterättsnämnden (2017-10-03, Eng ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Sammanläggningen utgör inte en avyttring som föranleder kapitalvinstbeskattning.

Motivering

Frågan i ärendet, som har aktualiserats med anledning av Skatteverkets ovan angivna ställningstaganden, är om en sammanläggning av en viss garageplats med en befintlig bostadsrätt innebär att innehavaren av bostadsrätten ska kapitalvinstbeskattas.

Av det avtal som ligger till grund för den ställda frågan framgår att förfarandet ska inledas med att bostadsrättsföreningen mot en upplåtelseavgift upplåter garageplatsen med bostadsrätt till P.W. Därefter ska denna nya bostadsrätt införlivas med P.W:s ursprungliga bostadsrätt och bilda en ny. Detta sista led i förfarandet i form av en sammanläggning är enligt Skatterättsnämndens mening närmast fråga om en formförändring, där två stycken bostadsrätter som ägs av samma person ska bli en bostadsrätt.

Även med det synsätt som kommer till uttryck i Bostadsrättsutredningens betänkande om vad som civilrättsligt sker vid denna typ av transaktioner finns det enligt Skatterättsnämndens mening flera skäl att inte behandla formförändringen som en skatterättslig avyttring (jfr även vad Peter Melz anförut härom i *Skattenytt* 2017 s. 545 – 573).

Synsättet verkar närmast bygga på att sammanläggningar av nu aktuellt slag, på grund av bestämmelserna i bostadsrättslagen (1991:614), inte kan ske på annat sätt än att bostadsrätterna först övergår till föreningen, att bostadsrätterna upphör och att det därefter sker en ny upplåtelse. Parternas avsikt med sammanläggningen är emellertid endast att det ska ske en formförändring och inte att bostadsrätterna definitivt ska avhändas bostadsrättsinnehavaren. Omständigheterna är inte heller sådana att någon egendom kan sägas utslockna och att det av den anledningen kan sägas vara fråga om en avyttring (jfr prop. 1989/90:110 s. 392 och 710).

Skatterättsnämnden konstaterar vidare att i den praxis som gäller omvandling av t.ex. aktier har, när avyttring bedömts föreligga, det varit fråga om förändringar av aktieinnehavarens rätt gentemot aktiebolaget. Motsvarande gäller vid förändringar av teckningsoptioner då förhållandet mellan utställaren och innehavaren förändras med nya villkor (jfr RÅ 2003 not. 107). Vid den formförändring som blir aktuell för P.W. kan det sammantaget inte anses vara fråga om någon förändrad rätt i förhållande till bostadsrättsföreningen.

Omständigheterna skiljer sig således från de fall då en avyttring i praxis ansetts vara för handen till följd av förändrade rättigheter. Sammanläggningen kan inte heller liknas med en medlems friköp av fastighet till underpris (jfr Skatterättsnämndens bedömning i RÅ 2003 ref. 61). Inte heller i övrigt finns det enligt Skatterättsnämndens mening skäl för att anse att den aktuella formförändringen utgör en skatterättslig avyttring. Någon kapitalvinstbeskattning blir därmed inte aktuell för P.W. på grund av sammanläggningen.

Frågan om ett ingående av det aktuella upplåtelseavtalet kan medföra andra skattekonsekvenser för P.W. än en kapitalvinstbeskattning på grund av avyttring omfattas inte av förhandsbeskedet.