

Vid överföring av mark genom fastighetsreglering har avyttring ansetts ske vid den tidpunkt då uppgift om regleringen införts i fastighetsregistrets allmänna del. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

44 kap. 26 § och 45 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229); 1 kap. 2 § andra stycket och 2 kap. 1 § fastighetsbildningslagen (1970:988)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från B.N. och J.N. om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Sökandena äger gemensamt en fastighet. De har träffat en överenskommelse med en annan fastighetsägare om fastighetsreglering i form av marköverföring. Enligt ett avtal daterat den 23 augusti 2011 ska ett större område av sökandenas fastighet överföras till den andra avtalspartens fastighet. Som ersättning för marköverföringen ska sökandena erhålla en kontant ersättning. Avtalsparterna har gemensamt ansökt om fastighetsreglering och då bifogat överenskommelsen. Ansökan kom in till Lantmäterimyndigheten den 24 augusti 2011. Myndigheten har den 13 december 2011 beslutat om fastighetsreglering varvid mark i enlighet med överenskommelsen överförts från sökandenas fastighet. Beslutet vann laga kraft den 10 januari 2012 och uppgift om åtgärden infördes i fastighetsregistret den 17 januari 2012. Egendomen i fråga utgör en kapitaltillgång för sökandena. Beskattning för marköverföringen ska ske jämlikt 45 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Frågan till Skatterättsnämnden var vid vilken tidpunkt denna beskattning utlöses.

Skatterättsnämnden (2012-10-10, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström) yttrade: Förhandsbesked – Marken ska anses avyttrad den dag då överenskommelsen om fastighetsreglering gavs in till lantmäterimyndigheten. – Motivering – (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) – Rättsligt – Fastighetsreglering är en form av fastighetsbildning varigenom mark överförs från en fastighet till en annan, jfr 5 kap. 1 § fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL. Rätt att påkalla en fastighetsreglering har enligt 3 § samma kapitel ägare av en fastighet som berörs av regleringen. Efter ansökan prövas frågan vid en förrättning som handläggs av lantmäterimyndigheten (2 kap. 2 §). Fastighetsbildningen är fullbordad när uppgift om åtgärden införts i fastighetsregistrets allmänna del, i fortsättningen fastighetsregistret (1 kap. 2 § andra stycket). – Ett antal villkor till skydd för såväl enskilda som allmänna intressen måste vara uppfyllda för att en fastighetsreglering ska kunna genomföras. Av 5 kap. 18 § framgår dock att från vissa av dessa villkor om skydd för enskilt intresse får avsteg göras i de fall en överenskommelse härom finns mellan sakägarna. En sådan överenskommelse kan således utgöra grunden för en marköverföring och innebära bl.a. att förrättningen kan ske under förenklade former, utan något sammanträde (jfr 4 kap. 14 § FBL). Av praxis (NJA 1984 s. 531) framgår vidare att genom att ansökan

getts in till lantmäterimyndigheten är medgivandet som överenskommelsen innehåller att anses som lämnat vid förrättningen. – I förarbetena till FBL (prop. 1967:167 s. 98) påpekas att en överenskommelse om marköverföring inte innebär att marken överläts utan är ett led i en officiell förrättning och kan närmast jämföras med en rättegångshandling (jfr även NJA 2001 s. 456, särskilt s. 462). – Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap. IL. I 45 kap. finns särskilda bestämmelser som avser avyttring av fastigheter. – Enligt huvudregeln för beskattningstidpunkten i 44 kap. 26 § ska kapitalvinster tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Lagtexten innehåller inget ytterligare om vad som menas med att en tillgång avyttras. Men i författningskommentaren sägs bl.a. att med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse samt att tidpunkten vid andra slags egendomsavhändelser bestäms på motsvarande sätt till den dag då avhändelsen blir definitiv (prop. 1989/90:110 del 1 s. 712). – Av 45 kap. 5 § framgår att marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL anses som en avyttring av fastighet där kapitalvinsten ska tas upp om överföringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning som överstiger 5 000 kr. – Skatterättsnämndens bedömning – Frågan i ärendet är vad som utgör beskattningstidpunkten vid en marköverföring som grundas på en särskild överenskommelse mellan två fastighetsägare. – Kapitalvinster tas enligt 44 kap. 26 § IL upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Med avyttring avses enligt 44 kap. 3 § försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Som avyttringsdag vid försäljning och byte anses den dag då bindande avtal om överlåtelse har träffats (jfr t.ex. RÅ80 1:82 och RÅ 1989 ref. 116 I). – Att en marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL anses som en avyttring av fastighet framgår av 45 kap. 5 § IL. En överenskommelse om marköverföring i ett fall som det aktuella motsvaras emellertid inte till sin rättsliga innebörd av ett avtal om köp eller byte av fastighet eftersom en sådan överenskommelse närmast kan jämföras med en processhandling (jfr NJA 2001 s. 456). – Genom att ge in överenskommelsen till lantmäterimyndigheten har parterna i princip blivit bundna av sina åtaganden (jfr NJA 1984 s. 531). Vid denna tidpunkt är därför deras situation ungefär densamma som efter ingående av ett avtal om köp. Enligt Skatterättsnämnden talar därför övervägande skäl för att tidpunkten för ingivandet av överenskommelsen om marköverföring till myndigheten ska anses som avyttringsdag.

Ledamöterna *Påhlsson* och *Werkell* var skiljaktiga och anförde följande. Avyttringen utgör grund för skattskyldighetens inträde enligt 44 kap. 26 § IL. I rättspraxis har avyttringsbegreppet som huvudregel preciserats till köpeavtalets ingående. Denna praxis har även ansetts tillämplig vid fastighetstaxering, när fråga varit om fastställande av rätt ägare efter fastighetsreglering (RÅ 1993 ref. 65). Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade då särskilt till att det i fastighetstaxeringslagen saknades en regel som angav vem som skulle anses som ägare till en fastighet i detta sammanhang. – För kapitalbeskattning på grund av fastighetsreglering finns emellertid en specialbestämmelse i 45 kap. 5 §. Enligt denna regel

jämställs överföring av mark enligt 5 kap. FBL med avyttring. Nämda kapitel i FBL innehåller allmänna bestämmelser avseende sådan fastighetsreglering som det är fråga om i ärendet. – Fastighetsreglering är enligt 1 kap. 2 § andra stycket FBL fullbordad när uppgift om åtgärden är införd i fastighetsregistrets allmänna del. Först vid denna tidpunkt föreligger således en sådan överföring av mark som omtalas i 45 kap. 5 § IL, dvs. en med avyttring jämställd händelse som kan grunda skattskyldighet på grund av fastighetsreglering. Vi anser att förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

B.N. och J.N. överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besvara den ställda frågan med att marken skulle anses avyttrad vid den tidpunkt då uppgift om åtgärden var införd i fastighetsregistrets allmänna del, alternativt då fastighetsbildningsmyndighetens beslut hade vunnit laga kraft. De anförde bl.a. följande. Den rättsliga innebörden av den aktuella överenskommelsen motsvaras inte av ett avtal om köp eller byte av fastighet. Genom överenskommelsen har parterna endast blivit bundna till att stå fast vid att låta behörig myndighet pröva om det går att överföra mark enligt överenskommelsen. Marköverföringen kan således inte anses genomförd förrän fastighetsregleringen är klar.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg att frågan borde besvaras med att marken skulle anses avyttrad den dag fastighetsägarna ingick den rättsligt bindande överenskommelsen om fastighetsreglering. Skatteverket anförde bl.a. följande. Ägarbegreppet är detsamma i IL och FTL eftersom 2 kap. 7 § IL hänvisar till ägardefinitionen i 1 kap. 5 § FTL. Även lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift samt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt hänvisar till ägardefinitionen i fastighetstaxeringslagen. En prövning av vem som är ägare vid en viss tidpunkt bör leda till samma resultat oavsett om det gäller fastighetstaxering eller inkomsttaxering. Inte heller bör äganderätten till en fastighet eller fastighetsdel kunna övergå till annan före den tidpunkt då egendomen avyttras.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-03-11, Melin, Sandström, Stenman, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

B.N. och J.N. träffade den 23 augusti 2011 avtal med ägare av en annan fastighet om att genom fastighetsreglering föra över ett markområde till den fastigheten mot kontant ersättning. Avtalsparterna gav den 24 augusti 2011 gemensamt in en ansökan om fastighetsreglering, till vilken fogats nämnda avtal, till fastighetsbildningsmyndigheten. Myndigheten fattade beslut om fastighetsreglering den 13 december 2011. Beslutet vann laga kraft den 10 januari 2012 och uppgift om åtgärden infördes i fastighetsregistrets allmänna del den 17 januari 2012.

Frågan i målet är vid vilken tidpunkt det aktuella markområdet ska anses avyttrat.

Kapitalvinster ska enligt 44 kap. 26 § IL tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Av 45 kap. 5 § framgår att överföring av mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL anses som avyttring om överföringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Fastighetsbildning i form av fastighetsreglering är fullbordad när uppgift om åtgärden har införts i fastighetsregistrets allmänna del (1 kap. 2 § andra stycket och 2 kap. 1 §).

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning. Uppgift om den fastighetsreglering genom vilken det aktuella markområdet överfördes från B.N:s och J.N:s fastighet infördes i fastighetsregistrets allmänna del den 17 januari 2012. Eftersom fastighetsregleringen fullbordades vid den tidpunkten får marken då anses ha avyttrats. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet härmed.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att avyttring ska anses ha skett när uppgift om fastighetsregleringen införts i fastighetsregistrets allmänna del.

Mål nr 6108-12, föredragande Hamrin

Rättsfall: RÅ 1984 ref. 44; RÅ 1993 ref. 65; NJA 1984 s. 531; NJA 2001 s. 456.

Litteratur: Urban Rydin, SvSkT 2010 s. 966–969; Hans Tegnander, SvSkT 2011 s. 260–264.