



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
28-25

meddelad i Stockholm den 19 juni 2025

KLAGANDE

AA

Ombud: Jur.dr Urban Rydin
Fyrklövern ekonomi och juridik AB
Tornaplatsen 4
223 64 Lund

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 11 december 2024 i ärende dnr 41-24/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

BAKGRUND

1. Genom fastighetsreglering kan mark föras över från en fastighet till en annan. Vid beskattningen anses en sådan överföring av mark som avyttring, och därmed som en beskattningsutlösande händelse, endast om överföringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning.
2. AA äger fastigheterna Dylta 1:51 och Dylta 1:52. Han planerar att överlåta antingen hela eller hälften av Dylta 1:51 till sitt helägda aktiebolag. Därefter avser han att genom fastighetsreglering föra över all mark från Dylta 1:52 till Dylta 1:51. Som vederlag vid marköverföringen kommer bolaget att ta över

ansvaret för betalning av AAs lån. När transaktionerna är genomförda kommer bolaget således att äga antingen hela eller halva den sammanslagna fastigheten beroende på vilken andel bolaget förvärvade i det första steget.

3. AA ansökte om förhandsbesked för att få skattekONSEKVENSENA av marköverföringen klarlagda. Han frågade bl.a. om den omständigheten att bolaget ska ta över ansvaret för lån innebär att marköverföringen sker mot kontant ersättning och därmed utgör en avyttring. Skatterättsnämnden fann att marköverföringen ska anses utgöra en avyttring.

YRKANDEN M.M.

4. AA överklagar förhandsbeskedet såvitt avser frågan om marköverföringen ska anses utgöra en avyttring och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet i den delen, ska besvara frågan nekande.
5. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i den del det har överklagats.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

6. Frågan är om överföring av mark genom fastighetsreglering mot vederlag i form av övertagande av lån ska anses ske mot kontant ersättning och därmed utgöra en avyttring vid beskattningen.

Rättslig reglering m.m.

Inkomstskattelagen

7. Av 41 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att inkomster i form av kapitalvinster ska beskattas i inkomstslaget kapital. Med kapitalvinst avses enligt 2 § första stycket bl.a. vinst vid avyttring av tillgångar.
8. I 45 kap. 5 § första stycket anges att överföring av mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) anses som avyttring av fastighet, om överföringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning.

Fastighetsbildningslagen

9. Av 2 kap. 1 § fastighetsbildningslagen framgår att fastighetsbildning sker som fastighetsreglering, om den avser ombildning av fastigheter. I 2 § första stycket anges att fråga om fastighetsbildning provas vid förrättning som handläggs av lantmäterimyndighet.

10. Enligt 5 kap. 1 § första stycket 1 får mark genom fastighetsreglering överföras från en fastighet till en annan. För mark som genom en överföring frångår en fastighet ska vederlag enligt 2 § utgå i mark, om inte ersättning i pengar är mer ändamålsenlig.
11. Av 5 kap. 18 § följer att avsteg från vissa uppräknade bestämmelser i kapitlet till skydd för enskilt intresse får göras om fastighetsägare och övriga berörda kommer överens om det. Bestämmelsen i 2 § om karaktären på vederlaget finns inte med i den uppräknningen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Fastighetsreglering sker genom myndighetsbeslut. Detta gäller även i de fall då fastighetsägare kommer överens om att mark ska föras över från en fastighet till en annan och begär att fastighetsreglering ska ske i enlighet med överenskommelsen.
13. Enligt 5 kap. 2 § fastighetsbildningslagen ska vederlag för mark som genom överföring frångår en fastighet lämnas i form av mark eller pengar. Någon möjlighet att göra avsteg från den bestämmelsen finns inte. Lantmäteriet ska alltså även i de fall då ett beslut om marköverföring bygger på en överenskommelse mellan fastighetsägarna i beslutet ange vilken mark som ska föras över och, i förekommande fall, vilken ersättning i pengar som ska lämnas.
14. När bestämmelser om beskattningen vid marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen ursprungligen infördes angavs i förarbetena att sådan beskattning kan anses motiverad endast om marköverföringen kan sägas innebära en försäljning. Så ansågs vara fallet bara om ersättning för den avstådda marken helt eller delvis lämnats i pengar (prop. 1971:135 s. 27). Bestämmelserna utformades i enlighet med detta.
15. När bestämmelserna fördes över till inkomstskattelagen ändrades formuleringen till att avyttring ska anses föreligga om överföringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Det finns ingenting som tyder på att detta var avsett att innebära någon ändring i sak (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 548).
16. Det framstår mot denna bakgrund som klart att med kontant ersättning i 45 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen avses den del av ersättningen som enligt beslutet om fastighetsreglering ska lämnas i pengar. Hur parterna sedan i praktiken väljer att reglera den delen av ersättningen mellan sig (genom kontanter, skuldövertagande eller på annat sätt) saknar således betydelse.
17. Enligt ansökan om förhandsbesked ska AA och hans bolag träffa en överenskommelse om överföring av mark mot ersättning i form av övertagande av lån. Av 5 kap. 2 § fastighetsbildningslagen följer att lantmäteriet, om myndigheten

beslutar i enlighet med överenskommelsen, i beslutet ska ange ersättningen som ett belopp i pengar. Överföringen kommer således att ske mot kontant ersättning i den mening som avses i 45 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen och utgör därmed en avyttring.

18. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas i den del det har överklagats.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Leif Gäverth och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Gustav Granholm.