

28 Avyttring av bostadsrätter

28.1 Allmänt

Gemensamma principer

Vad som sägs i avsnitt 27.1 betr. gemensamma principer vid kapitalvinstbeskattning gäller också för bostadsrätt i den mån inte annat framgår av vad som redovisas nedan. Icke yrkesmässig avyttring av bostadsrätt beskattas alltså i kapital medan yrkesmässig avyttring beskattas i näringsverksamhet. Samma regler som för fastighet gäller för bostadsrätt beträffande rätt beskattningsår och arvinges köp m.m.

Köp eller gåva

För bostadsrätter finns, vad gäller inkomstbeskattningen, ingen motsvarighet till taxeringsvärdena för fastigheter. Det värde som bostadsrätten ska sättas vid förmögenhetsbeskattning eller gåvobeskattning saknar betydelse vid inkomstbeskattningen. Bedömningen av om en överlåtelse skett genom köp eller gåva görs också efter andra principer än för fastigheter. För bostadsrätter, liksom för annan lös egendom, gäller den s.k. delningsprincipen. Till den del vederlaget motsvarar marknadsvärdet på den överlåt-na bostadsrätten anses denna ha sålts och i övriga delar ha givits i gåva.

Exempel

En bostadsrätt som har ett till förmögenhetsskatt skattepliktigt värde om 100 000 kr överlåtes av innehavaren A genom köpeavtal till hans son B mot en köpeskilling om just 100 000 kr. En värdering utvisar att marknadsvärdet på bostadsrätten vid överlåtelsefallet var en miljon kr. Till följd härav anses vid inkomstbeskattningen A ha sålt en tiondel av bostadsrätten för 100 000 kr. Resten, nio tiondelar, av bostadsrätten anses B ha erhållit i gåva.

Se RÅ 1988 ref. 22 och jfr handledning för gåvobeskattning avsnitt 8.

Dold äganderätt

Frågan om s.k. dold äganderätt i bostadsrätt har prövats i bl.a. rättsfallen RÅ 1986 ref. 179 I och II. I båda fallen var en person registrerad hos HSB som ägare. RR ansåg att man måste tillmäta avtalen och registreringen hos HSB stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för en vid försäljning uppkommen kapitalvinst. Enligt RR bör dock dokumenta-

tionen inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen var en annan än dokumentationen utvisar. I det första fallet fann RR att den skattskyldige ensam skulle anses ha varit ägare till bostadsrätten. I det andra fallet ansåg RR det styrkt att den skattskyldige och hans maka sedan förvärvet innehaft bostadsrätten till lika delar och att den skattskyldige därför skulle taxeras för hälften av kapitalvinsten.

**Bostadsrätter i
privatbostadsföretag**

Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst vid avyttring av en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag finns i 46 kap. IL. Bestämmelserna gäller om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 kap. 17 § IL, dvs. ett s.k. äkta bostadsföretag. Vid avyttring gäller dock att frågan om bostadsföretagets skattemässiga karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid årets ingång, 46 kap. 3 § IL. Se även avsnitt 8 beträffande rätt till uppskovsavgift. En bostadsrätt i ett privatbostadsföretag är antingen en privatbostadsrätt, 2 kap. 18 § IL, eller en näringsbostadsrätt, 2 kap. 19 § IL.

**Bostadsrätter i
bostadsföretag som
ej utgör privat-
bostads- företag**

Om bostadsrätten inte är hänförlig till ett privatbostadsföretag utifrån förhållandena vid ingången av avyttringsåret så sker beskattning enligt grundläggande bestämmelse i 44 kap. IL samt bestämmelser i 48 kap. IL såsom avyttring av delägarätter. Se avsnitt 28.6.

28.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Beträffande skattskyldighetens inträde gäller i tillämpliga delar vad som redovisas i avsnitt 27.1.1.

Ombildningar

Åtgärder som kan göras enligt lagen (1991:615) om omregistrering av vissa bostadsföreningar till bostadsrättsföreningar ska inte föranleda någon beskattning vare sig av föreningen eller medlemmarna (prop. 1990/91:92 s. 145). Också äkta bostadsaktiebolag kan ombildas till bostadsrättsförening utan att realisationsvinstbeskattning utlöses (RÅ 1990 ref. 116).

Avsägelse

Enligt 4 kap. 11 § BrL får bostadsrättshavare avsäga sig bostadsrätten. Han blir därigenom fri från sina förpliktelser som bostadsrättshavare och bostadsrätten övergår till föreningen. Föreningen ska så snart det kan ske utan förlust åter avyttra bostadsrätten om inte föreningsstämman beslutar att bostadsrätten ska upphöra, 6 kap. 11 § BrL. Det är oklart om en sådan avsägelse är att anse som sådan avyttring enligt 44 kap. 3 § IL som medför avdragsrätt för förlust. Det saknas en motprestation av den karaktären som normalt kännetecknar en onerös överlåtelse och som förekommer i andra fall där bostadsrätt efter uppsägning övergår till föreningen. Å andra sidan görs avsägelsen utan benefik avsikt mot mottagaren och har därför inte karaktär av gåva. Inte heller torde

föreningen kunna överta den avståendes omkostnadsbelopp enligt 44 kap. 21 § IL. Föreningen mister också sina anspråk på kommande betalningar från den avstående. Sammantaget anser SKV övervägande skäl tala för att anse det som en med köp eller byte jämförlig överlåtelse mot ett vederlag som beräknas till 0 kr.

Efter avsägelsen övergår bostadsrätten till föreningen tidigast vid det månadsskifte som inträffar närmast efter tre månader efter avsägelsen, se 4 kap. 11 § andra stycket BrL. Avsägelsen torde vara bindande för bostadsrättshavaren gentemot föreningen. Redan avsägelsedagen bör därför anses som avyttringsdag.

Konkurs

Vad som räknas som värdepapper är inte helt klart. Hit bör dock räknas andelar i ekonomiska föreningar, alltså bl.a. bostadsrättsföreningar. Om en bostadsrättsförening försätts i konkurs, inträder då avdragsrätt för kapitalförlust för bostadsrättshavarna, 44 kap. 8 § IL.

28.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Beträffande avdragsrätt samt avdragstidpunkt gäller vad som sägs i avsnitt 27.1.2.

28.2 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt

28.2.1 Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för bostadsrätten minskad med försäljningskostnader.

Ersättningen

Som ersättning räknas normalt det vederlag som avtalats mellan säljare och köpare. Se även avsnitt 27.1.2 avseende vissa förlustfall. Vid *byte* anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en villa eller en annan bostadsrätt) som ersättning.

Lägenhetsutrustning

Har försäljningen omfattat även sådan lägenhetsutrustning som installerats av överlåtaren eller tidigare innehavare, och som skulle ha utgjort byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB ifall bostadsrättsföreningen ägt utrustningen, ska ersättningen räknas med i försäljningspriset, 46 kap. 4 § IL. Detta gäller oavsett om ersättningen avtalats särskilt eller inte.

	Den utrustning som avses är sådan fast inredning som är avsedd för stadigvarande bruk, såsom ledning för vatten, värme eller ljus, kontakter, kranar, kamin, innanfönster och markis. Hit räknas också t.ex. badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp, kyl- och frysskåp, tvättmaskin och diskmaskin. Inventarier i näringsverksamhet ska dock inte räknas med i försäljningspriset, 46 kap. 4 § IL.
Inre reparationsfond	Ersättning som utgår till säljaren för hans andel i en inre reparationsfond eller liknande fond ska inte räknas in i försäljningspriset. Det innebär vanligtvis att man från köpeskillingen drar av ett belopp som motsvarar den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, 46 kap. 4 § IL. En sådan avräkning torde inte kunna leda till att köpeskillingen anses bli mindre än 0.
Försäljningskostnader	Avdragsgilla försäljningskostnader är mäklarkostnader och annan försäljningsprovision, advokatkostnader, kostnader för värdering av bostadsrätten och andra kostnader som säljaren haft för försäljningen, allt under förutsättning att kostnaderna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. När försäljningskostnaderna räknats bort från ersättningen återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.
Omkostnadsbeloppet	28.2.2 Omkostnadsbeloppet Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten samt förbättringsutgifter och kapitaltillskott under innehavstiden, 46 kap. 5-12 §§ IL.
Anskaffningsutgift	28.2.2.1 Anskaffningsutgifter Anskaffningsutgiften (ingångsvärdet) är köpeskillingen för bostadsrätten och eventuell ersättning för lägenhetsutrustning, jfr ovan. Om föremålen har anskaffats under innehavstiden anses kostnaden i stället som en förbättringsutgift, jfr nedan 46 kap. 9 § IL. Om bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från föreningen, är anskaffningsutgiften lika med insatsen (grundavgiften). Sådana särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärvet (upplåtelse- och inträdesavgifter) ska också räknas in i anskaffningsutgiften. Om insatsen (grundavgiften) för lägenheten har satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, ska ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats från föreningen på grund av nedläggningen, 46 kap. 5 § IL.

Inköpskostnader i samband med förvärvet ingår också i anskaffningsutgiften, 44 kap. 14 § IL.

Vid beräkning av ingångsvärdet behandlas behållning på inre reparationsfond eller liknande fond på samma sätt som vid beräkning av försäljningspriset. Den ska alltså *inte* medräknas i anskaffningsutgiften, 46 kap. 6 § IL.

**Schablonmässigt
anskaffningsvärde**

Enligt huvudregeln har den s.k. stickdagen, som gällde före skatteomläggningen 1990–91 men som då avskaffades, återinförts, 46 kap. 14 § IL. Innebörden är att när huvudregeln tillämpas anses bostadsrätten ha köpts den 1 januari 1974. Anskaffningsutgiften beräknas till 150 procent av bostadsrättens andel av föreningens förmögenhet den dagen. Föreningens förmögenhet beräknas efter taxeringsvärdet för 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som avslutats närmast före 1974. Kan den skattskyldige visa att köpeskillingen, beräknad enligt nu gällande regler, översteg 150 procent av lägenhetens andel i föreningens förmögenhet, får den sålunda beräknade köpeskillingen användas som anskaffningsutgift.

Fanns inte taxeringsvärde för föreningens fastighet för 1974, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter satta taxeringsvärdet.

En konsekvens av att bostadsrätten anses anskaffad den 1 januari 1974 är att hänsyn inte får tas till förbättringsutgifter som belöper på tid före detta datum. Dessa får alltså inte inräknas i alternativberäkning av anskaffningsutgiften per 740101.

**Förvärv från
närstående**

Har en bostadsrätt förvärvats genom köp, byte e.d. från make, barn eller förälder under 1983, anses bostadsrätten förvärvad genom det köp, byte e.d. som har skett från någon annan än närstående före 1983. Detta gäller dock inte om det visas att skattepliktig reavinst uppkom för den närstående på grund av överlåtelsen till den skattskyldige eller att den närståendes bosättning i lägenheten upphörde eller den skattskyldige bosatte sig i lägenheten i nära anslutning till överlåtelsen. Regeln tillkom vid införandet av den s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen för bostadsrätter 1984 för att motverka oönskade skattefördelar, 75 § ILP.

28.2.2.2 Förbättringsutgifter

Som förbättringsutgifter kan räknas vad ägaren nedlagt på bostadsrättslägenheten, 46 kap. 9 § IL.

Utgifterna kan vara såväl förbättringsarbeten i lägenheten, t.ex. ombyggnad av lägenheten eller anskaffande av utrustning som

inte funnits tidigare i lägenheten, som värdehöjande reparationer och underhåll av lägenheten. Sådana utgifter får inte dras av vid vinstberäkningen om de dragits av i näringsverksamhet, 46 kap. 8 § IL.

Minst 5000 kr

Förbättringsutgifter får medräknas i omkostnadsbelopp för sådana år då de sammanlagt uppgått till minst 5 000 kr, 46 kap. 8 § IL.

Bättre skick

Värdehöjande reparationer och underhåll jämföras med förbättringsutgifter och får dras av bara om de nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående åren och bara om de medfört att lägenheten är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet av bostadsrätten, 46 kap. 10 § IL. För andra förbättringskostnader gäller inte den tidsgränsen.

Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts, 46 kap. 8 § IL.

Förbättringsutgifter före 1974 får inte räknas med, 46 kap. 14 § IL.

Exempel

A reparerade 1998 sin bostadsrätt för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en värdehöjning. Under As fortsatta innehavstid förslits lägenheten, men när den säljs 2001 återstår 3 000 kr som värdehöjning. Detta belopp, 3 000 kr, får därför medräknas i omkostnadsbeloppet. Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringskostnaderna.

28.2.2.3 Kapitaltillskott

Kapitaltillskott

Kapitaltillskott, som har lämnats till föreningen under innehavstiden, är avdragsgilla under förutsättning att de varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Kapitaltillskott som skett före den 1 januari 1974 får inte räknas med. Se 46 kap. 14 § IL.

Amorteringar

Tillskott för *amorteringar* ska anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen gjort under innehavstiden. Om amorteringen av ett lån finansierats genom upptagande av ett nytt lån, får den inte medräknas vid beräkningen. Andelen bestäms utifrån det andelsförhållande som överlåtarens bostadsrätt motsvarar vid avyttringstidpunkten.

Ny- till- eller ombyggnads kostnader

För att tillskott för *finansiering av ny-, till-, eller ombyggnads-kostnader* ska få beaktas, krävs att tillskottet använts för ett bestämt förbättringsarbete (projekt) och att det sammanlagda till-

skottet från medlemmarna uppgått till minst 3 000 kr för arbetet i fråga multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

Denna beloppsgräns är schabloniserad och innebär att en utdebitering på en bostadsrätt med ett relativt lågt andelstal i föreningen mycket väl kan understiga 3 000 kr. Detta hindrar inte att överlåtare av denna bostadsrätt är berättigad till avdrag med de faktiska tillskotten. Även om olika åtgärder beslutats vid skilda tillfällen, räknas de som ett enda arbete om det kan visas att åtgärderna har ett nära ekonomiskt eller funktionellt samband (DsB 1982:6 s. 74, prop. 1983/84:67 s. 38).

Förestående investering

En utdebitering för framtida investering bör kunna godtas som ett avdragsgillt tillskott om investeringen är nära förestående. Om överlåtelsen skett efter det att tillskott utdebiterats men innan arbetet påbörjats, bör sådant tillskott få beaktas om reglerna i övrigt är uppfyllda.

Schabloniserade

Reglerna för vilka kapitaltillskott som får beaktas vid kapitalvinstbeskattningen är således i viss mån schabloniserade. Genom införandet av IL har dock den skillnad som tidigare gällt mellan tillskott som ska beaktas vid beräkning av nettointäkt då bostadsrätt uthyres, 42 kap 31 § IL., tagits bort. Kapitaltillskottsbegreppet har behandlats i prop. 1983/84:67 i samband med införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen på bostadsrätter. Här uttalas att som kapitaltillskott anses bostadsrättens andel i föreningens totala amorteringar under innehavet samt för tillskott som speciellt utdebiterats för ett visst specificerat förbättringsarbete.

Underlag för värdeminskning

Genom införandet av IL har detta förbättringsarbete begränsats till att avse ny-, till- eller ombyggnader. I specialmotiveringen (prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 562) preciseras detta till att avse sådana utgifter som enligt 19 kap 8 och 13 §§ IL skulle utgjort underlag för värdeminskningsavdrag.

Former för utdebitering

Departementschefen uttalar vidare att när det anges att ett kapitaltillskott utdebiterats och använts för visst specificerat förbättringsarbete så har ställning inte tagits till formerna för utdebiteringen.

I bostadsrättslagen anges två former för inbetalning från medlemmarna i föreningen nämligen insats (grundavgift) och årsavgift. Detta som en komplettering av en inträdesavgift samt löpande upplåtelseavgift, som är avsedd att täcka driftkostnaderna. Något krav på att ett tillskott avseende amorteringar ska vara särskilt utdebiterat finns inte. Det innebär att ett kapitaltillskott, som ger rätt till avdrag vid kapitalvinstbeskattningen inte behöver ske som en separat inbetalning till föreningen eller en höjning av årsavgif-

terna. Det är även möjligt att finansiera amorteringen t.ex. genom att föreningen haft hyresintäkter för uthyrda lokaler. Lagstiftningen gör ingen skillnad mellan amorteringar på lån som använts för underhåll eller sådana som avsett finansiering av förbättringar.

När man räknat ihop anskaffningsutgiften vid förvärvet, förbättringsutgiften samt kapitaltillskotten får man omkostnadsbeloppet. Detta dras ifrån försäljningsintäkten och vad som sedan återstår är kapitalvinsten.

Exempel

A säljer sin bostadsrätt för 700 000 kr. Han köpte den 1986 för 250 000 kr. Amorteringarna under hans innehavstid uppgår till 5 000 kr på hans andel.

Försäljningspris – andel i inre reparationsfond vid avyttringen

700 000 – 2 000 =	698 000
Mäklrarvode	– 52 000
Sammanlagd försäljningsintäkt	646 000

Anskaffningsutgift

Inköpspris – andel i inre

Reparationsfond vid avyttringen

250 000 – 1 000 =	249 000
-------------------	---------

Förbättringskostnad

Ombyggnad 1995 (jfr avsnitt 28.5.2)

Kapitaltillskott

Sammanlagt omkostnadsbelopp

Kapitalvinst

5 000
5 000
<u>– 259 000</u>
387 000

Varav skattepliktig 258 000 kr (2/3 x 387 000)

28.2.3 Uppskov

Reglerna om uppskovsavdrag vid byte av bostad gäller även bostadsrätter, se avsnitt 29.1.1.

Avyttras en bostadsrätt till vilken är knutet ett uppskovsavdrag gäller att anskaffningsutgiften ska minskas, 46 kap. 13 § IL. Om ägaren avyttrar exempelvis hälften av sin bostadsrätt ska motsvarande andel av uppskovsavdraget minska den anskaffningsutgift som belöper på den avyttrade delen.

28.3 Vinstberäkning avseende näringsbostadsrätt

28.3.1 Försäljningsintäkt

Näringsbostadsrätter

En näringsbostadsrätt är antingen en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Avyttring av bostadsrätt som är kapitaltillgång beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital, 46 kap. 1 § IL. Samtidigt ska återläggning göras i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa avdrag för reparation och underhåll, se nedan.

Även för juridiska personer beskattas avyttringen, med vissa inskränkningar, enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer. Redovisning ska dock ske i inkomstslaget näringsverksamhet, 13 kap. 2 § IL.

Handelsbolag

Handelsbolags avyttring av bostadsrätter beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Enligt 13 kap. 4 § IL jämte 4 kap. 2 § IL gäller att för delägare som är fysiska personer och dödsbon så hänförs handelsbolags kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter samt näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital.

När det gäller beräkning av försäljningsintäkten hänvisas i övrigt till vad som anförts i avsnitt 28.2.1.

28.3.2 Omkostnadsbelopp

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten samt förbättringsutgifter samt kapitaltillskott under innehavstiden, 46 kap. 5-12 §§ IL.

Beträffande anskaffningsutgifter samt kapitaltillskott hänvisas till avsnitten 28.2.2.1 samt 28.2.2.3.

28.3.2.1 Förbättringsutgifter

Det som uttalats om förbättringsutgifter i avsnitt 28.2.2.2 gäller även näringsbostadsrätter dock med hänsyn till följande.

Näringsbostadsrätter utgör tillgång i näringsverksamhet. Samtidigt baseras nyttjanderätten på innehav av en andel i, normalt, en ekonomisk förening. Sådan andel utgör inte en avskrivningsbar tillgång enligt 18 kap. IL. Det föreligger således inte rätt till värdeminskningssavdrag på andelen.

Värdeminskningsavdrag skulle däremot möjligen kunna vara aktuellt utifrån bestämmelserna i 20 kap. 26 § IL. om nyttjanderättsinnehavares rätt till avdrag för ny-, till- eller ombyggnader av annans fastighet. Normalt gäller att skattelagstiftningen har tagit ställning mot att medge avdrag i näringsverksamhet för kostnader som motsvaras av en lägre beskattad kapitalvinst. I detta fall saknas emellertid särskilda regler om hänsynstagande såväl vid beräkning av kapitalvinst i 46 kap IL som när det gäller s.k. återföring i 26 kap. 10 och 11 §§ IL. Det är därför oklart hur sådana värdeminskningsavdrag ska hanteras.

Återföring

Beträffande åtgärder som har karaktär av reparation och underhåll gäller att avdragsrätt föreligger i näringsverksamhet enligt 16 kap. 1 § IL. I 46 kap 11 § IL finns bestämmelser som innebär att i den mån sådana utgifter återförs till beskattning, s.k. återföring, 26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL, i inkomstslaget näringsverksamhet så ska motsvarande belopp anses utgöra en avdragsgill förbättringsutgift vid beräkning av kapitalvinst. Det saknas i dessa fall såväl belopps- som tidsgränser för utnyttjande vid kapitalvinstbeskattningen.

De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren, 26 kap. 10 § IL.

Reparationer och underhåll anses värdehöjande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare, 26 kap. 10 § IL.

Återföring ska förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad samt när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad, 26 kap. 11 § IL.

28.3.3 Uppskov

Det saknas möjlighet att erhålla uppskovsavdrag vid avyttring av en näringsbostadsrätt. I den mån bostadsrätten utgjort en privatbostadsrätt vid förvärvet och detta inneburit att innehavaren erhållit ett uppskovsavdrag finns inga krav på att detta ska återföras till beskattning vid karaktärsbytet. Vid avyttring ska dock omkostnadsbeloppet reduceras på vanligt sätt.

Underskott	28.3.4 Underskott i näringsverksamhet Om den näringsverksamhet till vilken den avyttrade bostadsrätten hänförs visar underskott för det beskattningsår då avyttringen ägt rum, ska underskottet dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital, 46 kap. 17 § IL. I den mån det i näringsverksamheten även funnits en näringsfastighet som avyttrats med vinst under beskattningsåret så ska underskottet fördelas mellan de avyttrade kapitaltillgångarna. Kvittningsskyldigheten gäller såväl näringsbostadsrätt hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsbostadsrätt hänförlig till delägarskap i handelsbolag, 46 kap. 17 § IL. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget, 46 kap. 17 § IL.
	28.4 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital Beträffande kvotering av kapitalvinst samt kapitalförlust i inkomstslaget kapital gäller vad som anförts i avsnitt 27.10.
	28.5 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag samt avyttring till underpris till fysisk delägare eller denne närstående person I dessa avseenden gäller vad som anförts i avsnitt 27.8 med underrubriker.
	28.6 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag
Försäljningsintäkt	28.6.1 Försäljningsintäkt En andel i ett oäkta bostadsföretag jämföras med andel i en ekonomisk förening. Härvid tillämpas utöver grundläggande bestämmelser i 44 kap. IL bestämmelserna om avyttring av delägarätter i 48 kap. IL. Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för delägarätten minskad med försäljningskostnader.
Lägenhetsutrustning	I försäljningsintäkten får även anses ingå sådan lägenhetsutrustning som normalt utgör fast egendom med hänsyn till att de infogats i fastigheten på ett sådant sätt att ett avskiljande inte är eko-

nomiskt motiverat samt att byggnadsdelarna är avsedda för stadigvarande bruk (jfr RÅ 1987 ref. 166). I detta rättsfall var det fråga om en täckdikningsanläggning som enligt avtal skulle hyras av fastighetsägaren. Enligt RR grundades avgörandet på ”anläggningens karaktär av fastighetstillbehör som i rent fysiskt avseende förenats med marken på ett sådant sätt att den kunde skiljas från denna endast till en kostnad som torde stå i klart missförhållande till anläggningens därefter återstående restvärde”. I rättsfallet RÅ 1990 not.70 prövades om av fåmansbolag utförda ombyggnader i delägarens fastighet kunde hänföras till egendom som fortfarande ägdes av bolaget. Fråga var om ombyggnad av källarvåning genom ökning av takhöjd, borttagande av mellanväggar samt ökning av fönsterstorlek. RR uttalar ”Nu ifrågavarande arbeten har medfört förändringar av själva byggnaden eller av väsentliga egenskaper hos denna. Vad som härigenom har åstadkommit innebär inte att byggnaden tillförts något som bolaget med stöd av 2 kap 4 § första stycket jordabalken kan ställa anspråk på”. Man brukar härvid tala om en äganderättsövergång genom accession. När det gäller frågan om hänsynstagande till sådan tillförd egendom hänvisas till avsnitt 28.6.2.2.

Inre reparationsfond

Reparationsåtgärder i den disponerade lägenheten bör behandlas inom ramen för den löpande beskattningen. Det gäller även om åtgärden har karaktär av viss förbättring. Se avsnitt 28.6.2.2. Eftersom finansiering kan ske genom utnyttjande av den inre reparationsfonden bör, på samma sätt som vid avyttring av andel i äkta bostadsföretag, eventuell ersättning för överlåten reparationsfond inte ingå i försäljningsintäkten.

Avdragsgilla försäljningskostnader är mäklarkostnader och andra kostnader säljaren haft för försäljningen.

När försäljningskostnaderna räknats bort från ersättningen återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

28.6.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för delägar-rätten samt eventuella förbättringsutgifter, 44 kap 14 § IL.

28.6.2.1 Anskaffningsutgifter

Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften baseras antingen på ersättning till tidigare innehavare av delägar-rätten eller till föreningen inbetald insats. Enligt 44 kap. 14 § IL gäller dessutom att hänsyn ska tagas till andra utgifter för förvärvet. Detta bör innebära att även eventuella upplåtelseutgifter samt inträdesavgifter kan inräknas i anskaffningsutgiften.

Inre reparationsfond

Med hänvisning till vad som anförts beträffande försäljningsintäkten, se avsnitt 28.6.1 bör ersättning för eventuellt övertagen inre repartitionsfond inte ingå i anskaffningsutgiften.

28.6.2.2 Förbättringsutgifter

Det saknas en definition i IL avseende förbättringsutgifter på en delägar rätt. Ledning bör emellertid kunna tagas dels av vad som i praxis ansetts utgöra ovillkorliga aktieägartillskott samt direkta kapitaltillskott som påverkat andelskapitalet på ett sådant sätt att återbetalning kan ske vid en likvidation av föreningen utan att utdelningsbeskattning blir aktuell, 42 kap. 19 § IL. Det innebär att det av föreningens redovisning ska kunna utläsas att delägaren skjutit till nytt kapital.

Inre underhåll

I den mån delägaren inom ramen för sitt nyttjandeavtal till del av fastigheten, normalt lägenhet för bostadsändamål, svarat för inre underhåll kommer värdet av tillhandahållen bostadsförmån att reduceras. Oavsett om detta sker med faktiska belopp eller enligt en viss schablon kommer således delägaren att bli skattemässigt kompenserad för sina utlägg. Det saknas i ett sådant perspektiv anledning att anse att sådana åtgärder i den egna lägenheten ska behandlas som ett delägartillskott som ökar omkostnadsbeloppet på delägar rätten. Detta får anses gälla även om åtgärden delvis har karaktär av ombyggnad, som t.ex. när plastmatta byts mot parkett eller dylikt.

Principerna om beräkning av förbättringsutgifter enligt ovan ska tillämpas även om delägar rätten under viss del av innehavstiden utgjort andel i äkta bostadsföretag.

28.6.3 Uppskov

Det saknas normalt möjlighet att erhålla uppskovsavdrag när avyttring sker av en andel i ett oäkta bostadsföretag. Se dock avsnitt 29.1.1 om undantag från denna regel.

Däremot saknas möjlighet att erhålla uppskovsavdrag när förvärv sker av andel i oäkta bostadsföretag. Beträffande om så bör anses vara fallet hänvisas till avsnitt 29.1.2.

Om andelen utgjort andel i äkta bostadsföretag vid förvärvet samt att uppskovsavdrag erhållits så sker ingen återföring i samband med att andelen byter karaktär. Istället gäller att omkostnadsbeloppet ska reduceras med uppskovsavdraget vid en avyttring.

28.7 Lättnadsreglerna

Lättnadsbelopp

Vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen kan en viss del av utdelningen vara skattefri enligt de s.k. lättnadsreglerna, 43 kap. IL. Lättnadsreglerna gäller normalt för fysisk person som får utdelning från oäkta bostadsföretag. Dock inte om detta är en kooperativ förening. Lättnadsbeloppet, dvs. den del av utdelningen, t.ex. en bostadsförmån, som är skattefri beräknas genom att det s.k. lättnadsunderlaget multipliceras med den s.k. lättnads-satsen. Denna motsvarar 70 % av statslåneräntan året före beskattningsåret.

Underlag

Beräkning av underlag för lättnadsbelopp är reglerad i 43 kap. 4 § IL.

Ägarbyte

Normalt innebär det att beräkning sker utifrån omkostnadsbeloppet för delägarrrätten vid den tidpunkt utdelning erhöles. Har sådan inte erhöles görs beräkningen utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. I underlaget ingår dessutom det s.k. sparade lättnadsutrymmet. Detta motsvarar tidigare års lättnadsutrymme som överstigit värdet av erhöles utdelning. Även sådan utdelning, som utgått i form av att lägenhet upplåtits till en kostnad som understiger marknadsvärdet ska avräknas.

Vid avyttring av en delägarrrätt i ett oäkta bostadsföretag ska bara den del av en kapitalvinst som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt, 43 kap. 8 § IL.

Om en andel bytt ägare får endast en ägare per beskattningsår beräkna ett lättnadsbelopp, 43 kap 5 § IL. Lättnadsbelopp ska beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång om ingen utdelning lämnats under året, 43 kap 6 § IL. Som utdelning bör även ses förmån av att få utnyttja t.ex. en bostad mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet.

Om det till andelen är knutet ett uppskovsavdrag, se avsnitt 28.6.3 saknas lagstöd för att reducera underlaget för lättnadsbelopp.

28.8 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Vid avyttring av andel i oäkta bostadsföretag gäller bestämmelserna i 48 kap IL. Detta innebär att en vinst ska tas upp till sitt fulla belopp.

Kvittning

För förluster gäller att dessa ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på marknadsnoterade delägarrrätter, utom sådana som avser andelar i marknadsnoterade värdepappersfonder som bara

innehåller svenska fordringsrätter, samt delägarätter som inte är marknadsnoterade, 48 kap. 20 § IL.

70 %

Om inte hela kapitalförlusten ska dras av enligt bestämmelsen i 48 kap. 20 § IL så ska 70 % dras av, 48 kap. 23 § IL.