PETER MELZ

Förändringar av upplåtelser av bostadsrätter

– synpunkter på Skatteverkets ställningstaganden

I artikeln diskuteras om de förändringar som behandlas i Skatteverkets ställningstagande kan anses vara avyttringar. Jag anser att det finns flera argument mot Skatteverkets synsätt. Avsikten med förändringarna är inte att avhända sig bostadsrätten utan endast att förändra formen för upplåtelsen till att omfatta ytterligare en del av bostadsrättsföreningens hus. Skatterättsligt bör därför förändringarna bedömas samlat och med hänsyn till parternas avsikt. Detta gäller även om förändringen skett i former som enligt bostadsrättslagen innebär övergång/överlåtelse av bostadsrätten till föreningen.

1 INLEDNING[1]

1. Skatteverket har i ställningstaganden åren 2006 och 2017 angett att vissa förändringar av en upplåtelse av en bostadsrätt skatterättsligt innebär att bostadsrättshavaren har avyttrat den med därav följande skattekonsekvenser. Som exempel anges att en avyttring föreligger om bostadsrättsupplåtelsen ändras väsentligt genom att en bostadsrätt rättsligt utvidgas till att omfatta ett rum från en annan bostadsrätt eller ett garage eller att två bostadsrätter sammanläggs. Enligt Skatteverkets synsätt är därmed den ursprungliga bostadsrätten avyttrad och som ersättning erhålls den nya förändrade bostadsrätten. Ersättningen värderas lika med den erhållna bostadsrättens marknadsvärde. Eftersom värdeökningarna på bostadsrätter varit mycket stora under senare år så skulle detta ofta resultera i en stor beskattningsbar kapitalvinst och skatt. I och för sig kan bostadsrättshavaren oftast få *uppskov* med beskattningen av kapitalvinsten, men ett uppskov medför en årlig beskattning av en schablonintäkt. Det vore oftast billigare att avstå från uppskovet och betala skatten med hjälp av ett nytt lån för räntan på lånet skulle bli lägre än den årliga skattekostnaden för uppskovet.[2]

---

1 Jag tackar alla som framfört värdefulla synpunkter i stort som smått på olika versioner av artikeln. Slutversionen har lästs av; professor Roger Persson Österman, skattejuristen Ulf Tivéus och f.d. lagmannen Hases Per Sjöblom som kommit med värdefulla synpunkter. Författaren ansvarar ensam för utformningen av och bedömningar i artikeln.

2 En schablonintäkt ska tas upp med 1,67 % av uppskovsbeloppet; 47 kap. 11 b § IL Om kapitalvinsten är exempelvis 1 mkr och uppskov erhålls med detta belopp så blir schablonintäkten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

Ställningstagandena var överraskande för många, inklusive undertecknad. Det som strider mot en naturlig uppfattning är att en bostadsrättshavare som faktiskt fortsätter att disponera över sin ursprungliga lägenhet efter en förändring ska beskattas för en avyttring av bostadsrätten. Genomgången i det följande visar dock att ett sådant synsätt inte är omöjligt. Min uppfattning var och är dock att synsättet inte alls är självklart och jag anser att det finns starka skäl mot en sådan rättstillämpning. En rättstillämpning i linje med Skatteverkets synsätt strider mot väsentliga grunder för kapitalvinstbeskattningen och det kan knappast uppfattas som förståeligt och legitimt att beskatta en bostadsrättshavare i denna situation.

Ställningstagande år 2006 verkar inte ha väckt någon debatt, men ställningstagandet år 2017 fick stor uppmärksamhet i media och föranledde en fråga i riksdagen till finansministern. Själv skrev jag och min kollega Roger Persson Österman en debattartikel i SvD eftersom vi fann rättstillämpningen alls inte är självklar och att den skulle kunna få omotiverade och orimliga konsekvenser i enskilda fall.[3]

2. Artikeln behandlar utvidgningar av en bostadsrätts nyttjanderätt till ytterligare en del av bostadsrättsföreningens hus. Den **grundläggande tes** som jag driver är att det ursprungliga innehavet som bostadsrättshavaren fortsatt innehar inte ska anses avyttrat. Som stöd för denna tes vill jag i avsnitt 3 visa på att det naturliga synsättet vid kapitalvinstbeskattningen är att en avyttring förutsätter att ägaren inte längre disponerar över den tillgång som avyttrats. Det finns inga generella bestämmelser eller direkt praxis som anger detta, men det går att visa på ett antal situationer där rättstillämpningen utgår ifrån att till den del det ursprungliga ägandet är oförändrat ska inte en avyttring anses ha skett.

Även om jag anser att Skatteverkets ställningstagande strider mot de principiella utgångspunkterna för avyttringsbegreppet, kan man inte enbart på denna grund hävda att Skatteverkets ställningstagande är fel. Förändringar av en bostadsrättsupplåtelse kräver ett relativt komplext civilrättsligt förfarande. Förfarandet enligt bostadsrättslagen (BRL) måste först

11 670 kr och skatten (30 %) = 5 010 kr årligen. Om istället kapitalvinsten beskattas blir skatten 220 000 kr. 5 010 kr motsvarar betalningen av en ränta, efter beaktande av avdragsrätten, på 5 010 kr/0,70 = 7 157 kr. Detta ger en räntesats på 7 157/220 000 = 3,25 %. Fullt uppskov kan nu erhållas för avyttringar fram till den 30 juni 2020.

3 Artikeln har rubriken ”Skatteverkets tolkning är orimlig”. Jag vill framhålla att rubriken inte satts av oss utan av debattredaktören.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

analyseras för att sedan underkastas en skatterättslig bedömning. I avsnitt 4 och 5 går jag igenom de förfaranden som jag anser kan tillämpas för en förändring av bostadsrättsupplåtelser. Först analyseras de civilrättsliga reglerna och därefter diskuteras hur de kan bedömas skatterättsligt. I avsnitt 6 diskuteras slutligen hur olika typer av förändringar ska bedömas skatterättsligt enligt Skatteverkets respektive mitt synsätt.

Diskussionen omfattar flera grundläggande frågor vid beskattningen såsom avyttringsbegreppet och verklig innebörd. Den måste därför begränsas till vad som är mest relevant för den aktuella situationen.

2 NÄRMARE OM INNEBÖRDEN AV SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDEN

1. De ställningstaganden som ska behandlas i artikeln är ”*Kapitalvinst – sammanläggning eller uppdelning av bostadsrätt, 2006-06-19*” och ”*Förändring av villkoren för upplåtelse av en privatbostadsrätt, 2017-02-16*” (i fortsättningen benämnda ställningstagandena 2006 respektive 2017).

I ställningstagandena behandlas olika slags förändringar av bostadsrättsupplåtelser. För att visa vad det konkret kan innebära har jag valt följande exempel:

> Bostadsrättshavare BU äger en bostadsrätt anskaffad för 2 mkr. Denna benämns den ursprungliga bostadsrätten (U).
>
> BU förvärvar av sin granne BF dennes bostadsrätt, som benämns den förvärvade bostadsrätten (F), för 5 mkr. BU begär av föreningen att bostadsrättsupplåtelserna ändras så att en bostadsrättsupplåtelse ska omfatta båda lägenheterna. Lägenheterna kommer före eller efter denna förändring att fysiskt sammanläggas.

Skatteverket anser att en sådan förändring innebär att de två bostadsrätterna (U och F) avyttras och som ersättning erhålls en ny upplåtelse av en bostadsrätt. Med Skatteverkets synsätt innebär detta följande:

> Om den nya bostadsrätten är värd 10 mkr, är försäljningsintäkten för bostadsrätterna U och F 10 mkr. Efter avdrag för anskaffningskostnaderna för bostadsrätten U respektive F uppstår då en kapitalvinst[4] på 3 mkr för avyttringen av bostadsrätten U medan normalt ingen kapitalvinst uppstår för avyttringen

4 Beräkningen kan förstås även resultera i en kapitalförlust. Detta berörs inte i Skatteverkets ställningstaganden. Åtminstone vid en förändring enligt vad jag nedan kallar övergångsmetoden torde denna med Skatteverkets inställning vara avdragsgill.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

av F.[5] Den nya bostadsrätten anses anskaffad för 10 mkr (värdet på bostadsrätterna U och F som ersättning för den nya upplåtelsen).

2. Skatteverkets ställningstaganden är i vissa avseenden inte helt tydliga. Ställningstagandet år 2017 anges i rubriken gälla privatbostadsrätter och adresserar i texten bostadsrätter. Ställningstagandet år 2006 adresserar bostadsrätter, men utan att beteckna dessa som privatbostadsrätter. Jag talar i artikeln allmänt om bostadsrätter.

Ställningstagandet år 2006 anger att avyttringar föreligger genom förfarandet övergång, upphävande och upplåtelse av ny bostadsrätt (vad jag benämner övergångsmetoden; se avsnitt 4). Ställningstagandet år 2017 är otydligt i sin beskrivning av den rättsliga bedömningen. Det är möjligt att ställningstagandena bara avser förändringar enligt övergångsmetoden. I ställningstaganden tas dock upp aktiepraxis och förändringar av villkoren teckningsoptioner, vilket tyder på att Skatteverket anser att även en förändring av villkoren inom ramen för en bestående bostadsrättsupplåtelse skulle kunna vara en avyttring (vad jag benämner utvidgningsmetoden; se avsnitt 5). Jag behandlar därför båda förfarandena, men eventuellt omfattar Skatteverkets ställningstagande inte förändringar genom utvidgningsmetoden.

3 SKATTERÄTTSLIGA UTGÅNGPUNKTER

1. Principiellt och faktiskt så äger bostadsrättshavare BU en tillgång, bostadsrätten till en viss lägenhet U. Efter förändringarna äger han fortfarande en bostadsrätt vars upplåtelse omfattar samma lägenhet. Inget har förändrats vad gäller denna lägenhet, vare sig vad gäller det faktiska nyttjandet eller de skyldigheter och rättigheter mot bostadsrättsföreningen som är förenade med just nyttjandet av denna del av bostadsrättsföreningens hus. Däremot har hans nyttjande utsträckts att omfatta ytterligare en del av bostadsrättsföreningens hus.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte en avyttring om bara en fysisk förändring skett, såsom upptagande av en dörr mellan två bostadsrätter. Däremot föreligger en avyttring om en *rättslig förändring* görs som innebär att en ytterligare yta kommer att ingå i den ursprungliga bostadsrätten U. Dock endast om förändringen är väsentlig.

5 Detta är fallet om förändringen sker omedelbart efter förvärvet av F. Om någon tid förflyter mellan förvärvet och förändringen, kan dock en värdeförändring ha skett även för F och då skulle en kapitalvinst eller kapitalförlust kunna uppstå.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

Jag anser att den beskrivna förändringen inte är en sådan transaktion som ingår i ett principiellt och systemenligt avyttringsbegrepp. Nedan ska jag försöka visa med exempel från liknande situationer att en avyttring inte föreligger enbart för att ägandet av en befintlig tillgång utvidgas till vad som hört till en annan tillgång.

2. Kapitalvinstbeskattning ska ske vid **avyttringar** av tillgångar som anges i 45–52 kap. inkomstskattelagen (IL). Enligt 44 kap. 3 § IL avses med avyttring försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Vad som är en avyttring regleras vidare för ett antal särskilda situationer, men ingen som direkt gäller ändringar av bostadsrätter. Beräkningen av kapitalvinsten/kapitalförlusten vid avyttring av en bostadsrätt regleras i 46 kap. IL. I dessa bestämmelser behandlas inte direkt den här aktuella frågan, men man kan av vissa regler dra slutsatser som torde ha relevans för frågan; se avsnitt 5.2.2.

Frågan om i vilka situationer en avyttring föreligger är en av inkomstbeskattningens grundläggande frågor. Den är behandlad i ett antal förarbeten samt i en omfattande praxis och doktrin. Det är omöjligt att här diskutera frågan i vidare omfattning, utan jag får begränsa mig till det som har mer omedelbar relevans för den situation som diskuteras i artikeln.[6] Det finns inga förarbetsuttalanden eller någon rättspraxis som direkt berör de förändringar av en bostadsrätt som diskuteras i artikeln. Jag kommer därför precis som Skatteverket därför att utgå från regler för närliggande situationer.

3. **Grundläggande karaktäristika** för en avyttring är att en tillgång övergår mot ersättning från en person A till en annan person B. Genom denna transaktion erhåller överlåtaren dels medel för att betala skatten på en eventuell realiserad kapitalvinst, dels erhålls ett objektivt värde genom en marknadstransaktion.[7]

6 Det innebär även att jag inte kommer att hänvisa till den omfattande doktrin som finns annat än om det finns ett direkt ställningstagande till en central fråga. Frågan har behandlats bl.a. i avhandlingar av Mutén, Melz och Persson Österman, i ett stort antal böcker om kapitalinkomstbeskattning, av Tivéus, Dahlberg m.fl. samt i lagkommentarer. Frågan är för närvarande föremål för ett avhandlingsarbete av Adriana Krzymowska, som jag är handledare för. Jag har haft nytta av den del av framställningen som publicerats samt av värdefulla diskussioner med författaren.

7 Överlåtelser sker dock inte alltid till en oberoende förvärvare, utan vanligt är även överlåtelser exempelvis till ett aktiebolag som ägs av överlåtaren. I dessa fall erhålls ofta varken tillräckliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

Byte är en särskild form av överlåtelser där det av transaktionerna inte alltid explicit framgår att det är överlåtelser. Ett byte utmärks av att en tillgång X byts mot en annan tillgång Y och att således säljaren av X sedan är ägare till en annan tillgång, Y. Sådana byten behandlas som avyttringar, men det finns bytessituationer där beskattning underlåts.

De förändringar av bostadsrättsupplåtelser som behandlas i Skatteverkets ställningstaganden har reellt sett inte dessa karaktäristika, även om de i ett fall formellt kan ses som överlåtelser. Som tidigare framhållits är det istället i grunden utvidgningar av ett befintligt ägande. Det finns några skatterättsliga regleringar som gäller utvidgningar av en befintlig tillgång och det är intressant att se om man därav kan dra några slutsatser om den grundläggande inställningen till utvidgningar.

4. Det mest närliggande och tydligaste exemplet är **fastighetsbildningar**. I Skatteverkets ställningstagande från 2017 hänvisas till reglerna i 5 kap. fastighetsbildningslagen (FBL), med ett konstaterande att motsvarande lagstiftning saknas för bostadsrätter ”och det finns därför inte heller några särskilda bestämmelser som anger hur detta ska beskattas.” Skatteverket torde mena att en motsvarighet till de skatteregler som finns i 45 kap. 5 § IL, som undantar vissa fastighetsbildningar från beskattning, skulle krävas för att bostadsrättsförändringarna inte skulle medföra beskattning.

Sammanläggning är ett förfarande som inte omfattas av bestämmelserna i 45 kap. 5 § IL. Sammanläggning av fastigheter regleras i 12 kap. fastighetsbildningslagen (FBL), och innebär att två fastigheter U och F upphör och en *ny fastighet bildas*; jfr 12 kap. 7 § FBL. Om en sammanläggning skulle ansetts var en avyttring så borde denna form av fastighetsbildning också omfattats av 45 kap. 5 § IL. Man måste då i lagstiftningsärendet ha ansett att en sammanläggning av fastigheter inte är en avyttring vars undantagande från beskattning hade krävt särskild reglering i IL. Det är ett *grundläggande ställningstagande* till om sammanläggningar ingår eller inte ingår i avyttringsbegreppet.

Bestämmelsen i 45 kap. 5 § IL omfattar däremot skattekonsekvenserna vid *fastighetsreglering* (överföring av mark mellan fastigheter) och *klyvning* (uppdelning i lotter av en samägd fastighet). Dessa fastighetsbildningar

medel för att betala skatten eller ett marknadsvärde på tillgången. Detta till trots behandlas även sådana överlåtelser som avyttringar, men undantas oftast enligt särskilda bestämmelser i IL från beskattning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

ska inte behandlas som avyttringar utom till den mån ”överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning”. I förarbetena, prop. 1971:135, s. 27, motiverade departementschefen regleringen på följande sätt:

> ”Realisationsvinstbeskattning (kunde) anses motiverad endast i de fall då marköverföringen kan sägas innebära en försäljning. En sådan karaktär har överföringen om och i den mån ersättning för den enligt 5 kap. FBL avstådda marken utgår i pengar. Endast i detta läge kan en vinst anses ha tillfört den skattskyldige ökad skatteförmåga.”[8]

En fastighetsreglering innebär att viss mark överförs till en annan fastighet normalt mot ersättning. Det är principiellt sett inte konstigt att det föreligger en avyttring för den ägare vars mark övergår till en annan fastighet. Som departementschefen anger är detta en försäljning *endast* till den del kontant[9] ersättning utgått.[10] Om avyttringar även i andra fall än där kontant ersättning utgår såsom vid sammanläggningar principiellt skulle ansetts vara avyttringar borde, som ovan framhållits, bestämmelsen även ha behövt omfatta dem.

Departementschefens uttalande om bristande *skatteförmåga* bör anses vara av grundläggande karaktär. Det bör därför ha relevans även i liknande situationer såsom bostadsrättsförändringar.

5. **Sammanläggning av andelar**. Aktier kan sammanläggas eller delas upp; 4 kap. 46 § aktiebolagslagen (ABL). Detta är knappast en förändring som medför att den ena eller den andra aktien anse avyttrad i skatterättsligt avseende.[11] Någon praxis som direkt gäller detta har jag inte hittat och

8 I den promemoria (Ds Fi 1971:7) som låg till grund för propositionen ansågs i linje med gällande lagstiftning att avyttringar skulle anses ske vid fastighetsreglering. Departementschefen ansåg i och för sig att om man såg saken rent principiellt, det var svårt att finna vägande skäl mot en sådan enhetlig ordning, men att man kunde utgå från att en beskattning skulle framstå som obillig i många fall och i hög grad vara ägnad att motverka fastighetsregleringarna.

Därefter angav han den ovan citerade uppfattning om hur rättsläget borde ses och utformas.

9 ”I den mån” är ett äldre uttryck som normalt betyder i den utsträckning, men även kan betyda om. I detta fall betyder uttrycket ”i den utsträckning” eftersom skrivningen är ”om och i den mån”.

10 Att vinstberäkningen inte ska omfatta värdet av det ursprungliga markinnehavet torde även framgå av bestämmelsen i 45 kap. 19 § IL om delavyttringar. Detsamma gäller vid klyvning.

11 Sammanläggning av aktier sker direkt utan utnyttjande av något mellanliggande steg med rätter som berättigar till en ny sammanlagd aktie, såsom teckningsrätter vid nyemission; se 4 kap.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

av naturliga skäl kanske det inte finns någon sådan praxis. Skatteverket har dock angett i sin rättsliga vägledning[12] att en sammanläggning av aktier (s.k. omvänd split) inte är en avyttring. En nyemission är inte heller i sig en avyttring även om aktier köps till.[13]

Det finns däremot viss praxis, *RÅ 1996 ref. 73 och RÅ 2006 ref.* 38, som gäller sammanläggningar av SICAV-fonder.[14] I dessa rättsfall har ansetts att sammanläggningar som *väsentligen ändrar innehållet* i den fond som upphör är en avyttring av andelarna i denna fond. Sammanläggning av fonder med *likartad placeringsinriktning* har däremot inte medfört beskattning. Skillnaden mellan fallen är att i det sistnämnda fallet kommer substansen i den *övertagande fonden* i stort sett vara densamma per andel efter sammanläggningen som före. Av *RÅ 1996 ref.* 73 framgår dessutom att den fond som tillförs (absorberar tillgångar) inte anses avyttrad.

Situationen är liknande vid förändringar av bostadsrätter eftersom att en sammanläggning inte förändrar nyttjanderätten som hänfördes till den ursprungliga bostadsrätt U. Vidare är denna bostadsrätt U att betrakta som den absorberande tillgången.

6. Ovanstående exempel visar ett antal situationer där sammanläggningar eller utvidgningar av tillgångar inte ansetts vara avyttringar. Det gäller även i en situation som sammanläggning enligt FBL där formellt två fastigheter upphör och en ny bildas.

Skatteverket anför i sina ställningstaganden en praxis om *förändringar av aktiers rättigheter gentemot aktiebolaget* som innebär att avyttringar ansetts ha skett. Skatteverket nämner däremot inte något om de ovannämnda fallen. Detta kan tolkas som att Skatteverket anser att aktiepraxisen är

50 § ABL Förfarandet omfattas därför inte av undantagsregeln i 44 kap. 10 § IL. Avsaknaden av beskattning vilar då på att transaktionen inte kan anses vara en överlåtelse.

12 Vägledning » 2017 » Inkomstskatt » Kapital » Värdepapper » Aktier » Avyttring och andra överlåtelser » Kapitalvinstberäkning. Se exemplet under rubriken Omvänd split som visar att en avyttring inte anses ha skett.

Jag anser att Skatteverket borde införa ett bättre indentifikationssystem för denna typ av vägledningar.

13 Se bl.a. prop. 1966:90 s. 12 där det anges att ”varken nyemissionen såsom sådan eller teckningsrättens begagnande utlöser någon skattskyldighet. Om aktieägaren säljer teckningsrätterna kan emellertid realisationsvinstbeskattning bli aktuell …” Att teckningsrättens utnyttjande inte är en avyttring framgår numera av 44 kap. 10 § IL.

14 Dessa omfattas inte av de bestämmelserna om värdepappersfonder i 48 kap. 18 § IL som anger undantag från beskattning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

den enda likartade situationen som behöver beaktas vid bedömningen av förändringar av bostadsrättsupplåtelser. Jag anser däremot att aktiepraxisen gäller förändringar som inte är sammanläggningar eller utvidgningar. Jag behandlar därför inte denna praxis här, utan tar upp den senare i avsnitt 5.2.1.

4 ÖVERGÅNGSMETODEN

4.1 Inledning

En diskussion av de skatterättsliga konsekvenserna av förändringar av bostadsrättsupplåtelser måste utgå från hur detta förfarande kan genomföras enligt BRL. Enligt min mening finns det två skilda förfaranden. I detta avsnitt behandlas det förfarande som jag benämner *övergångsmetoden*. I avsnitt 5 behandlas det alternativa förfarandet som jag benämner *utvidgningsmetoden*.

Skatteverket beskriver, åtminstone primärt, förändringarna enligt övergångsmetoden. Metoden innebär att bostadsrätten U (alternativt U och F) först överlåts till bostadsrättsföreningen och att bostadsrättsföreningen därefter upplåter en ny bostadsrätt med den utvidgade nyttjanderätten. Detta är en form av överlåtelse enligt BRL, om än som ett led i ett förfarande som endast har till avsikt att åstadkomma en formförändring. Den skatterättsliga bedömningen måste primärt ta sin utgångspunkt i hur denna överlåtelse ska bedömas.

4.2 Civilrättsliga aspekter

1. I Skatteverkets ställningstaganden anges att en avyttring av bostadsrätten kan föreligga om bostadsrättshavaren *överlåter* sin bostadsrätt till bostadsrättsföreningen och sedan *förvärvar* en ny bostadsrätt (med den utvidgade eller förminskade nyttjanderätten) från bostadsrättsföreningen. Skatteverket ger dock inte någon direkt förklaring av hur man anser att detta fungerar. Under rubriken civilrätt återges dock en uppfattning som angetts i *SOU 1998:80 ”Bostadsrättsregister”*, s. 189–190:

> ”Beroende på vilken förändring som är aktuell kan förändringen vara att anse antingen som en ändring av upplåtelseavtalet eller som att den gamla upplåtelsen har upphört samtidigt som ett eller flera nya upplåtelseavtal har träffats.
>
> Jag har förstått att det i praktiken förekommer att bostadsrättshavare ”säljer av” en del av sin bostadsrätt. Detta förfarande är enligt vår mening inte förenligt med BRL. Jag menar, även om jag är medvetna om att olika synsätt finns, att en ”avstyckning” eller ”sammanläggning” endast kan göras inom ramen för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

6 kap. 11 § BRL. Det innebär att i formell mening måste bostadsrätten övergå till föreningen. Därefter krävs ett beslut om att den aktuella bostadsrätten eller bostadsrätterna skall upphöra. … Sedan får nya upplåtelser göras."

I *Lagkommentaren till 1 kap. 4 § bostadsrättslagen*, Bob Nilsson Hjorth och Ingrid Uggla,[15] anges med hänvisning till utredningen att "enligt författarnas mening förutsätter den typen av förändringar att föreningen vidtar åtgärder i enlighet med" detta förfarande.[16] Det kan betyda att författarna menar att det är den enda metoden att genomföra förändringar av bostadsrättsupplåtelsens omfattning. Som framgår nedan i avsnitt 5.1 anser jag dock att en utvidgning även kan ske utan övergång av bostadsrätten enligt det förfarande jag benämner utvidgningsmetoden.

2. Förfarandet enligt övergångsmetoden är således att bostadsrättshavaren först överlåter (genom övergång) bostadsrätten till bostadsrättsföreningen, att föreningen därefter fattar ett beslut om att bostadsrätten ska upphöra och därefter ett beslut om att göra en "ny upplåtelse" till bostadsrättshavaren som överlät bostadsrätten. Det torde vara klart att metoden kan användas och används i praktiken.[17]

I BRL finns inga bestämmelser som samlat anger hur utvidgningar av

15 Zeteo Norstedts, kontinuerligt uppdaterad version.

16 Författarna anger som stöd för sin uppfattning Svea hovrätts dom den 27 maj 2004 (T 9318-02). Domen gäller en förändring av en bostadsrätt där ett vindsutrymme påstods ha överförts från en bostadsrätt nr 5 till en annan bostadsrätt nr 6. Bostadsrätt nr 5 såldes senare och frågan i målet gällde om bostadsrätten då omfattade vindsutrymmet eller ej. Hovrätten fann att någon giltig överföring av vindsutrymmet inte hade skett. Motivering var att förändringen "har krävt inte bara styrelsens godkännande av överlåtelsen av bostadsrätten till lägenheten nr 5 utan vindsutrymme utan även att upplåtelseavtalen ändrades och att fråga om förändring av insatser övervägdes. Styrelsen har emellertid inte fattat erforderliga beslut om förändring av innehållet i berörda bostadsrätter. Någon giltig överföring av vindsutrymmet från lägenheten nr till lägenheten nr 6 har alltså inte skett."

Domen anger inget om att hela bostadsrätt 5 måste ha övergått till bostadsrättsföreningen för att en ändring skulle ha skett. Tvärtom verkar hovrätten anse att en förändring hade kunnat beslutas av styrelsen utan en sådan övergång. Jag anser därför inte att domen kan tolkas som ett stöd för författarnas uppfattning.

Se även Svea Hovrätts dom den 18 december 2001 (T7801-01) där en uppdelning av en bostadsrätt på två bostadsrätter ansågs giltig genom enbart ett styrelsebeslut.

17 I ett examensarbete från 2012, Emilia Albertsson, Förändring av bostadsrätt, Juridiska institutionen, Stockholms universitet, framgår att i ett antal publikationer från bostadsrättsorganisationer etc. anges detta förfaringssätt. Det finns fortfarande, åtminstone på webbsidor, sådan information från bostadsrättsorganisationer. I examensarbetet behandlas även de båda ovan angivna hovrättsdomarna, s. 18 ff., med tolkningen att en förändring kan ske utan övergång.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

bostadsrättsupplåtelser ska genomföras. I BRL anges att en övergång kan ske i ett antal situationer, men de är alla av annan karaktär än den aktuella situationen.[18] Överföringsmetoden fungerar istället genom tillämpning av ett antal olika fristående bestämmelser som led i förändringen av upplåtelsen. Metoden innehåller åtminstone i teorin flera osäkerhetsmoment.

De två första stegen i metoden är en tillämpning av 6 kap. 11 § BRL:

> ”Har en bostadsrätt övergått till bostadsrättsföreningen, skall den överlåtas så snart det kan ske utan förlust, om inte föreningen på en föreningsstämma beslutar att bostadsrätten skall upphöra.”

En frivillig övergång av en bostadsrätt från bostadsrättshavaren till bostadsrättsföreningen kräver någon form av avtal som har karaktär av försäljning/köp. Formkraven för köp i 6 kap. 4 § BRL torde därför behöva uppfyllas. Brister i dessa avseenden kan innebära att köpet är ogiltigt.

> Av *NJA 1998 s. 462* framgår att formkravet är strängt. Högsta Domstolen ansåg i sin dom att ett avtal var ogiltigt på grund av att formkravet om priset inte var uppfyllt. Motiveringen var att de i ”avtalet angivna beräkningsgrunderna för det slutliga priset (är) alltför obestämda för att svara mot det formkrav för avtal om överlåtelse av bostadsrätt som innebär att avtalet skall innehålla uppgift om priset.”[19]

Därefter ska ett beslut fattas om att bostadsrätten ska *upphöra*.[20] Slutligen ska en ny bostadsrätt *upplåtas*.[21] För upplåtelser gäller i princip samma formkrav som vid köp; se 4 kap. 5 § BRL. Det angivna förfarandet torde således kunna genomföras så att två bostadsrätter U och F upphör och en ny bostadsrätt upplåts alternativt att bostadsrätten ska utvidgas att omfatta ytterligare en del av bostadsrättsföreningens hus. Ägaren av den bostadsrätt eller de bostadsrätter som överlåts har starka skäl att så långt som möjligt försäkra sig om att det inte brister någonstans i besluts-/avtalskedjan.

---

18 Exempelvis anges i 7 kap. 29 § BRL att ”om en bostadsrätt sägs upp av någon orsak som anges i 2–5 och 17 §§, övergår bostadsrätten genast till föreningen.”

19 Kravet på angivande av pris har särskild relevans om övergången skulle skatterättsligt anses vara en avyttring. I HD:s dom anges att ”i förarbetena motiverades skriftlighetskravet bl a med att … (det) skapade ordning och reda i rättsförhållandena. Vidare ansågs skriftlighet vara viktig för att tillgodose kontrollaspekterna i ett system med evig realisationsvinstbeskattning.”

20 Det torde kräva stämmobeslut; se Lagkommentaren till 1 kap. 4 § BRL, Nilsson Hjorth och Uggla.

21 Detta beslut torde fattas av styrelsen som ingår upplåtelseavtalet; se 4 kap. 5 § BRL och Lagkommentaren, Hjorth och Uggla, till denna bestämmelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

Vid övergången torde därför som villkor uppställas att den nya upplåtelsen ska ske.

I praktiken torde förfarandet fungera utan problem, men i teorin finns svagheter. Det gäller osannolika händelseförlopp såsom att bostadsrätten efter övergången skulle säljas av föreningen till tredje man[22] eller att föreningen skulle gå i konkurs innan den nya upplåtelsen genomförts. Då skulle överlåtaren av bostadsrätt endast ha en oprioriterad fordran på föreningen. Tiden mellan ett beslut om att bostadsrätten ska upphöra och att den nya upplåtelsen sker borde gå att minimera kanske så att besluten fattas omedelbart efter varandra.

> Det som verkar något mer problematiskt är hur man hanterar eventuella panthavare. I den ovan angivna utredningen, SOU 1998:80, anges att vid en övergång/upphörande skulle eventuella *bostadsrättsinteckningar* upphöra att gälla och nya inteckningar skulle behöva tas ut."[23] Det kan uppstå en lucka innan en ny inteckning kommer att gälla i den nya bostadsrättsupplåtelsen och frågan är hur panthavarna, som måste lämna sitt medgivande till att bostadsrätten upphör, ställer sig till detta.

Överföringsmetoden omfattar således tre moment enligt olika regler i BRL. De är formellt fristående men det förefaller närmast osannolikt att ett enskilt moment skulle kunna få några egna rättsverkningar, utan allt är förhandsbestämt med syftet att endast förändra upplåtelsens omfattning. Så långt möjligt bör övergången vara villkorad av att momenten genomföras samlat och med så små tidsmellanrum som möjligt.

Om överföringen skett på ett sådant sätt att den är civilrättsligt *ogiltig* föreligger ingen överlåtelse och därmed normalt inte heller några skattekonsekvenser.

4.3 Skatterättslig bedömning

4.3.1 Inledning

Övergången torde således kunna genomföras som en för parterna civilrättsligt giltig överlåtelse. Även om en övergång enligt BRL är en överlå-

22 Det ska noteras att godtrosförvärv av bostadsrätt inte torde kunna ske; se SOU 2017:31, Stärkt konsumentskydd på bostadsrättsmarknaden, s. 261.

23 Detta gäller dock först då bostadsrätten upphör; se NJA 1994 s. 668 där HD anger att "en pantsättning av en bostadsrätt innebär inte något hinder mot att pantsättaren överlåter bostadsrätten. En panträtt som upplåtits i en bostadsrätt och som fått sakrättsligt skydd efter denuntiation påverkas inte av en försäljning utan består."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

telse kvarstår dock en bedömning av om den skatterättsligt ska anses vara en avyttring.[24] Det finns en mycket omfattande diskussion i doktrinen om hur civilrättsliga transaktioner ska bedömas skatterättsligt. Det finns även många relevanta rättsfall.[25] Det är dock omöjligt att gå igenom hela behandlingen av frågan. Jag nöjer mig med att ta upp några huvuddrag samt anföra praxis som innebär att överlåtelser inte alltid skatterättsligt bedöms vara avyttringar.

4.3.2 Kopplade transaktioner

1. Som angavs i avsnitt 4.1 torde en övergång villkoras med att en ny upplåtelse ska ske till överlåtaren. Alla moment i överföringsmetoden ingår i en förhandsbestämd kedja med syfte att åstadkomma en förändring av bostadsrätten. I rättspraxis finns många exempel på att när parterna hävdat att de olika momenten i en kedja av transaktioner är fristående, så har denna innebörd upprätthållits. Det finns dock även flera exempel i praxis att transaktionerna bedömts sammantaget. HFD anger exempelvis i RÅ 1998 ref. 19 (förhandsbesked) följande:

> ”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enstaka rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar.”[26]

Vid en sådan bedömning är *parternas avsikt väsentlig*. I *RÅ 1989 ref. 62 I och II* (förhandsbesked) angav HFD följande med avseende på partsavsikten:

> ”Enligt förutsättningar för ansökningen förvärvar bolaget genom ett i föreskriven form upprättat köpeavtal den fastighet som bolaget sedan hyr ut till den tidigare ägaren. Med hänsyn härtill bör avtalet om överlåtelse av fastigheten också kunna godtagas som ledande till att äganderätten till fastigheten

24 Enligt 44 kap. 5 § IL ska en medlem som avgår ur en ekonomisk förening anses ha avyttrat andelen. Bestämmelsen syftar knappast på en övergångssituation. Medlemmen kommer hur som helst knappast att utträda ur föreningen om övergången sköts på ett genomtänkt sätt. I 2 kap. 11 § BRL anges i och för sig att en medlem som upphör att vara bostadsrättshavare ska anses ha utträtt ur föreningen, men endast om inte styrelsen medgett att han får stå kvar som medlem. Ett sådant beslut bör styrelsen rimligen fatta inför övergången.

25 Allmänt kan hänvisas till Burmeister, Verklig innebörd, 2012, där en mycket omfattande genomgång av praxis görs.

26 Se för andra fall med liknande uttalanden de rättsfall som anges i rättsfallet samt Burmeister, 2012, avsnitt 2.1.1.6. Se även HFD 2013 ref. 43 för ett senare avgörande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

> överförs till bolaget, *försåvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen* (överlåtelse-hyra-option) är en annan.
>
> Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga bör stor *restriktivitet* iakttas." (Mina kursiveringar.)

Det finns inte anledning att iaktta "stor restriktivitet" om, såsom vid bostadsrättsförändringar, partsavsikten klart är att de olika leden i förfarandet inte ska bedömas var för sig utan bedömningen ska ske samlat efter den "av parterna åsyftade innebörden". Detta särskilt då en sådan bedömning är till den skattskyldiges fördel.[27] I *RÅ 2004 ref. 4* där HFD bedömde ett antal fristående transaktioner efter sin sammantagna innebörd där detta var till den skattskyldiges fördel.[28] HFD anknöt till ovannämnda *RÅ 1989 ref. 62 I och II* och angav bl.a. följande:

> "Regeringsrätten har i rättsfallen RÅ 1989 ref. 62 I och II tagit ställning till motsvarande transaktioner avseende fast egendom respektive byggnad på ofri grund. Regeringsrätten fann därvid att skäl kunde anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisade …
>
> Det förhållandet att beskattningen sker på grundval av avtalens utformning innebär … inte att man helt kan bortse från sambandet dem emellan och den reella ekonomiska innebörden. De enstaka inslagen i avtalen och transaktionerna mellan parterna i en fastighetsrenting måste bedömas mot bakgrund av den sammantagna innebörden i parternas mellanhavanden.
>
> …
>
> Någon *avsikt* (min kursivering) att åstadkomma en egentlig ägarförändring synes inte ha förelegat, vilket framgår såväl av de avtal som träffats rörande Skulderbladetkoncernen som det förhållandet att den formella äganderätten till aktierna i Skulderbladet återfördes till ABB så snart inlösenförfarandet avslutats."[29]

2. Ett annat fall som gäller en likartad transaktionskedja är *RÅ 1978 1:25*[30] som bl.a. gällde försäljning av aktier samt *återköp av samma slags aktier*. HFD anförde följande:

---

27 Se Burmeister 2012, s. 144.

28 Bedömningen gällde ytterst om ett skuldförhållande förelåg som medför beskattning av ränteförmån.

29 RÅ 1989 ref. 62 I och II gällde transaktioner som det skulle vara tre till 10 år mellan och i RÅ 2004 ref. 4 flera år mellan. Vid förändringar av bostadsrättsupplåtelser torde övergångar och nya upplåtelser ske med minimalt tidsmellanrum.

30 För liknande bedömningar, med något olika motiveringar; se RÅ 1964 Fi 1297–1299, RÅ 1965 Fi 270, RÅ 1966 Fi 441, RÅ 1968 Fi 1119 och RÅ 1969 Fi 2032.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

> ”I fråga om de aktier som S ägde såsom delägare i aktieklubbarna Göran J & Co, Västanfläkt och Berger & Co har samma dag genomförts transaktioner som betecknats såsom försäljning och återköp av aktier. Aktieklubbarna har emellertid efter transaktionerna ägt samma slags aktier till samma antal som före transaktionerna. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter kan transaktionerna inte anses ha innefattat någon sådan avyttring som medför avdragsrätt för realisationsförlust.”

Det torde finnas annan praxis om ”återköp” med annorlunda omständigheter där transaktionerna ansetts vara fristående, men de torde skilja sig från vad som gäller vid en övergång genom att den skattskyldige i dessa fall bör ha angett att *avsikten* varit att genomföra fristående transaktioner.[31]

3. Det finns även praxis där beskattning av överlåtelser underlåtits utan att det motiverats med att rättshandlingarna ansetts kopplade på det sätt som angetts ovan. Ett väsentligt rättsfall av detta slag är *RÅ 1990 ref. 116* (förhandsbesked) som gällde en **bostadsrättsförening**. Omständigheterna var likartade omständigheterna vid övergångsmetoden och gällde transaktioner som innebar att en *upplåtelse av bostadsrätter skulle ske mot ersättning i form av fordringar* som uppkommit då bostadsrättsföreningen förvärvat bostadsrättshavarnas aktier i ett bostadsaktiebolag.

Bostadsaktiebolaget hade till sina aktieägare upplåtit nyttjanderätten – utan begränsning i tiden – till lägenheterna i bolagets fastighet. Bolaget, som trätt i likvidation, skulle överlåta fastigheten till en nybildad bostadsrättsförening innan bolaget likviderades. I bostadsrättsföreningen skulle aktieägarna i bolaget vara medlemmar och tilldelas bostadsrätt till samma lägenheter som de tidigare haft rätt att nyttja på grund av sitt aktieinnehav i bolaget.

Bostadsrättsföreningen avsåg i samband med fastighetsöverlåtelsen att förvärva varje aktieägares aktier i bolaget för ett pris som i princip motsvarade aktieägarens anskaffningskostnad för aktien (plus eventuella förbätt-

31 Möjligen kan anses att *blankning*ar har relevans i sammanhanget. Vid blankning anses i princip utlåning av aktier vara en avyttring trots att avtalet innebär att ”samma” aktier ska återlämnas, men en bestämmelse har införts om att blankning inte ska anses vara en avyttring; se 44 kap. 9 § IL. En blankning skiljer sig dock från en övergång genom att det föreligger en beaktansvärd tid mellan utlåning och återlämnande och det är inte samma egendom som återlämnas varför värdena på tillgångarna vid utlåningen och återlämnandet (normalt anskaffningsvärdet för täckningsköpet) så gott som alltid skiljer sig åt väsentligt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

ringskostnader). Bostadsrätten skulle sedan förvärvas till samma pris och betalas genom kvittning mot den fordran på föreningen som uppkommit på grund av aktieöverlåtelsen.

Efter en lång genomgång av rättsläget, bl.a. avseende rättspolitiska ställningstaganden om ombildning av äldre bostadsföreningar, angav HFD att ”vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet finner regeringsrätten att någon beskattning inte skall ske vid överlåtelsen av aktierna till bostadsrättsföreningen.”[32]

Detta innebär att som ersättning för de överlåtna aktierna skulle inte tas upp det verkliga värdet av ersättningen, vilken kunde beräknas vara marknadsvärdet på de fordringar som erhölls.[33] Istället skulle kontinuitet föreligga vid ”bytet” av aktierna mot bostadsrätterna.

Situationen liknar således övergång (försäljningen av aktierna till bostadsrättsföreningen) och ny upplåtelse av bostadsrätt (med betalning av fordran på ersättning för aktierna) vid tillämpning av övergångsmetoden.

4.3.3 Sammanfattande synpunkter

1. En förändring som genomförs genom överföring/överlåtelse innehåller tre moment som är *förutbestämda* och övergången torde så gott som alltid vara villkorad av att en upplåtelse sker av en ny bostadsrätt som omfattar den gamla bostadsrättens nyttjanderätt plus utvidgningen. Övergångsmetoden liknar de transaktioner som bedöms i praxis ovan.

Partsavsikten har en grundläggande betydelse i *RÅ 2004 ref. 4* (och anges principiellt i *RÅ 1989 ref. 62 I och II*). Någon avsikt att slutligt avhända sig den överlåtna bostadsrätten finns inte vid förändringar med övergångsmetoden.

Även i *RÅ 1990 ref. 116 och RÅ 2006 not. 78*, (bostadsbolag) är partsavsikten endast en formförändring. Omvandling är mer långtgående än vid överföringsmetoden eftersom det är fråga om ”byte” av andel i ett företag mot en andel i ett annat företag. Viktigt är även att bedömningen i dessa fall bygger på ett visst mått av pragmatism, vilket bl.a. torde ha att göra

32 Det fanns ömmande omständigheter i fallet då bolaget var försatt i tvångslikvidation och i ansökan angavs att detta kunde ”få till följd att aktieägarna drabbades av förödande skattekonsekvenser”. Förödande skattekonsekvenser kan det bli även enligt Skatteverkets uppfattning om bostadsrättsförändringar.

33 Fordrans marknadsvärde borde vara lika med marknadsvärdet på den bostadsrätt som skulle kunna förvärvas genom kvittning motfordran.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

med att det gäller en boendesituation. Det är lika motiverat att skatterättsligt göra en *pragmatisk bedömning* av övergångsmetoden.

Det föreligger vissa faktiska skillnader mellan denna praxis och förändringar genom övergångsmetoden. Vid en sammanläggning av två bostadsrätter förändras dessa formellt från två bostadsrätter till en. Det bör dock inte motivera någon skillnad i bedömningen. Möjligen kan man anse att vid utvidgningar till ytterligare yta (garage etc.) så är skillnaden något större. I sak gör det dock ingen skillnad enligt min uppfattning. Det är fortfarande så att det som enligt Skatteverkets uppfattning ska anses avyttrat, den ursprungliga bostadsrätten, återgår i oförändrat skick.[34]

Min uppfattning är således att det finns goda skäl för att en övergång skatterättsligt inte ska behandlas som en avyttring.

5 UTVIDGNINGSMETODEN

5.1 Civilrättsliga aspekter

1. Som angetts ovan kan enligt min mening en förändring av en bostadsrättsupplåtelse genomföras även på ett annat sätt än genom övergångsmetoden.[35] Jag benämner den alternativa metoden för utvidgningsmetoden.[36]

Förfarandet i utvidgningsmetoden utgår från att bostadsrättsupplåtelsens substantiella innehåll är *nyttjanderätten*. Bostadsrättsföreningen upplåter till bostadsrättshavaren en lägenhet med bostadsrätt mot ersättning och utan tidsbegränsning. Enligt 1 kap. 4 § BRL gäller att ”endast bostadsrättsföreningar får upplåta sådan nyttjanderätt” och rättigheter och skyldigheter enligt BRL anknyts huvudsakligen till nyttjanderätten.

Att en specifik ”tillgång” i en association anknyts till en viss andel är unikt för bostadsrätter jämfört med alla andra slags andelar i bolag. Det understryker nyttjanderättens speciella ställning, och bör beaktas vid jämförelser med andra typer av andelar. Det är ytterligare ett skäl för att anse att rättspraxis om förändringar av aktiers rättigheter, se nedan avsnitt 5.2.1, inte är relevant för bostadsrätter.

34 F.ö. är knappast de aktiebolag som den ovannämnda praxisen gäller substantiellt desamma vid återgången.

35 Se not 16 ovan.

36 I Emilia Albertssons ovan anförda examensarbete analyseras övergångsmetoden och utvidgningsmetoden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

2. Nyttjanderätten torde kunna utvidgas till ytterligare en del (yta) av bostadsrättsföreningens hus utan att en ny upplåtelse sker.

Vid ett förfarande som innebär att bostadsrättens nyttjanderätt utvidgas att omfatta ytterligare en del av bostadsrättsförenings hus bör det påverka bostadsrättens insats samt den årsavgift som ska erläggas. En ändring av *insatsen* kan beslutas av föreningsstämman; 9 kap. 13 § och 16 § punkt 1 BRL.[37] Grunderna för *årsavgiften* ska anges i bostadsrättsföreningens stadgar; 9 kap. 5 § BRL punkt 5. I grunderna kan exempelvis anges att årsavgifterna ska beräknas i förhållande till lägenhetsyta, insatser eller andelstal.[38] En ändring av årsavgifter beslutas av styrelsen; 9 kap. 13 § BRL.

3. Som angavs ovan om övergångsmetoden finns det i BRL inga explicita bestämmelser om en metod för sammanläggningar eller utvidgningar av bostadsrättsupplåtelser. Förändringar enligt utvidgningsmetoden får därför, liksom för övergångsmetoden, göras genom tillämpning av de ovan angivna momenten. Att dylika förändringar kan göras i bostadsrättsupplåtelsen framgår även av 9 kap. 16 § BRL. Där anges bl.a. följande om att sådana förändringar måste beslutas av föreningsstämma:

> ”2. Om beslutet innebär att en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt kommer att förändras eller i sin helhet behöva tas i anspråk av föreningen med anledning av en om- eller tillbyggnad, ska bostadsrättshavaren ha gått med på beslutet. Om bostadsrättshavaren inte ger sitt samtycke till ändringen, blir beslutet ändå giltigt om minst två tredjedelar av de röstande har gått med på beslutet och det dessutom har godkänts av hyresnämnden.”

Bestämmelsen i punkt 2 har främst tillkommit för att föreningen ska kunna genomföra förändringar vid om- eller tillbyggnader, men bestämmelsen måste tolkas som att förändringar kan ske även på bostadsrättshavarens begäran. Om tillämpningen av bestämmelsen skulle kräva att en om- eller tillbyggnad ska ske är det uppfyllt i de fall en fysisk förändring görs av lägenheterna, vilket normalt är fallet.

4. Det föreligger dock *viss osäkerhet* om utvidgningsmetoden kan användas på det ovan beskrivna sättet på grund av vad som angetts i SOU

37 En ändring av en insats kan medföra rubbning av det inbördes förhållandet mellan insatserna, varvid detta kräver beslut med kvalificerad majoritet; 9 kap. 16 § första punkten BRL.

38 Ofta talas om bostadsrättens andelstal. Genom 1971 års bostadsrättslag togs tidigare bestämmelser om andelsvärden bort ur lagstiftningen; jfr prop. 1971:12 s.160.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

1998:80 och i Lagkommentaren till 1 kap. 4 § BRL, Nilsson Hjorth och Uggla; se ovan avsnitt 4.2.

5.2 Skatterättslig bedömning

Det föreligger viss osäkerhet om Skatteverket anser att förändringar enligt utvidgningsmetoden kan genomföras. Den praxis om aktier som Skatteverket anför gäller förändringar av en bestående andel, varför det är relevant att diskutera den med avseende på utvidgningsmetoden. Nedan ska därför diskuteras aktiepraxisen Skatteverket anför även två rättsfall om teckningsoptioner respektive friköp av fastigheter ur en bostadsrättsförening som anförs.

5.2.1 Aktiepraxis

1. Skatteverket anför i ställningstagandena ett antal rättsfall som gäller förändringar i aktiers *rättigheter gentemot aktiebolaget.* I de anförda rättsfallen (alla är förhandsbesked) ansågs avyttringar föreligga under följande omständigheter:

I *RÅ 1997 ref. 81* skulle man genomföra en omvandling av aktier i ett fåmansföretag till ett annat aktieslag. De skilda aktieslagen vara förenade med olika rätt till utdelning. I *RÅ 2000 ref. 44* skulle bolagsordningen ändras så att B-aktiernas företrädesrätt till utdelning slopades[39] och i *RÅ 2005 ref.* 76 skulle preferensaktier bytas mot stamaktier i enlighet med bestämmelse i bolagsordningen. Fallen gällde mindre aktiebolag (troligen var alla *fåmansföretag*).

I fråga om *publika aktiebolag* verkar det dock som att en inte lika sträng bedömning görs. I *RÅ 2003 ref. 75*[40] (förhandsbesked) skulle bolagsordningen ändras så att rösträttsskillnaden mellan A- och B-aktier utjämnades. I förhandsbeskedet, som fastställdes av HFD, angavs att ”ändringen i bolagsordningen som innebär att rösträttsskillnaden mellan bolagets A- och B-aktier förändras medför inte att aktier av det ena eller andra slaget skall anses avyttrade.” A-aktieägarna skulle kompenseras genom att vederlagsfritt erhålla teckningsoptioner. Detta ansågs inte heller medföra några omedelbara beskattningskonsekvenser.

39 I ett förhandsbesked 2017-06-16 har Skatterättsnämnden ansett att en avyttring inte föreligger vid en omvandling av A-aktier till B-aktier som resulterar i att ägarna till redan befintliga B-aktier får en utökad rätt till utdelning.

40 Rättsfallet är inte anfört av Skatteverket.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

2. Det finns ingen utvecklad motivering i rättsfallen till varför förändringar i aktiernas rättigheter ska anses vara en avyttring. I exempelvis *RÅ 2000 ref. 44* och *RÅ 2005 ref.* 76 anges bara att ”en omvandling som innebär att aktier ges rätt till ökad eller minskad utdelning har i praxis bedömts som en sådan förändring i andelsrätten som i princip leder till att aktierna anses avyttrade.”[41]

Vad som anges är alltså att aktiens rätt gentemot aktiebolaget till utdelning har ändrats, vilket kan innebära en värdeförändring på aktien. Denna rätt har förändrats utan att äganderätten kvantitativt har utvidgats, såsom vid sammanläggning av aktier; se avsnitt 3 punkt 5 ovan. *Förändringen är således inte densamma som vad jag i avsnitt 3 anfört som karaktäristik för sammanläggningar*.

I de fall en bostadsrätt utvidgas att omfatta en yta som disponeras av bostadsrättsföreningen är det ursprungliga nyttjandet oförändrat. För den ursprungliga bostadsrättsupplåtelsen sker i princip inte heller någon värdeökning eftersom bostadsrättshavaren får betala marknadsmässig ersättning för utvidgningen. Jag anser därför att förändringarna i aktiefallen har en annan innebörd än förändringarna av bostadsrättsupplåtelser. Ett ytterligare skäl mot att utsträcka rättstillämpningen från aktiefallen till bostadsrätter är att grunden för praxis i aktiefallen är oklar och inte tillämpats konsekvent (jfr ovan RÅ 2005 ref. 76).

5.2.2 Förändringar av rättigheter knutna till en teckningsoption

1. I ställningstagandet 2017 har Skatteverket omnämnt ett optionsfall, *RÅ 2003 not. 107* (förhandsbesked), som stöd för sin uppfattning. Fallet gäller villkorsförändringar av teckningsoptioner, utfärdade av arbetsgivaren, vilka ansågs innebära att optionen var avyttrad. I motiveringen till förhandsbeskedet angav Skatterättsnämnden – vars bedömning delades av HFD – ett antal rättsfall där byten eller förändringar ansetts som avyttringar eller inte.[42] Villkorsförändringarna gällde förlängning av löptiden med eller utan en förändring av lösenpriset.[43] Optionsrättsinnehavarna hade

41 Någon form av beskattning är i princip motiverad i den mån en värdeförändring uppstår på grund av förändringen.

42 Jag bedömer att dessa rättsfall inte tillför något nytt utöver vad som anförts om praxis i detta avsnitt.

43 Jag kan inte underlåta att ange att beräkningen av det nya lösenpriset skulle göras enligt den s.k. Black-Scholesmodellen vars tillförlitlighet har ifrågasatts. Se exempelvis www.bbc.com/news/magazine-17866646 (Black-Scholes: The maths formula linked to the financial crash).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

möjlighet att acceptera eller inte acceptera de nya villkoren. Jag anser att bedömningen att en avyttring förelåg är riktig på den grunden att innehavarna av teckningsoptionerna hade *valrätt* att överlåta de befintliga teckningsoptionerna i linje med det ursprungliga syftet med tilldelningen eller att godta de ändrade villkoren.[44]

Beskattningen av optioner utfärdade av arbetsgivaren är en komplicerad skattefråga med en omfattande praxis. Bedömningarna gäller främst när en löneförmån ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Ska detta ske vid förvärvet av rätten eller vid utnyttjandet; se 10 kap. 11 § IL. Grunden för bedömningen är de villkor som fastställts vid utfärdandet och en villkorsförändring innebär därför oftast en förändring jämfört med vad som gällde vid utfärdandet. Det är därför motiverat att villkorsförändringar medför beskattning för den anställde. Det är då frågan om, såsom i ovan diskuterad praxis om aktier, förändringar i den existerande rätten. Jag anser att det är vad Skatteverket också anförde i målet när det sägs ”att det avgörande för den skatterättsliga bedömningen var förändringarna i den primära delägarrätten (dvs. optionen) och att löptid och teckningskurs var för sig är grundläggande variabler i en option.”

Det gäller som sagt komplexa bedömningar och jag anser inte att förändringarna är desamma som vid förändringarna av bostadsrättsupplåtelser. Under alla omständigheter anser jag att man bör vara restriktiv när man bedömer om rättstillämpningen på detta område har en karaktär som kan utsträckas till en tämligen annorlunda situation.

5.2.3 Friköp av fastighet från bostadsrättsförening

Skatteverket anger i ställningstagandet från år 2006 ett bostadsrättsfall, *Skatterättsnämndens förhandsbesked den 4 juni 2002,* om friköp av fastighet och upphörande av bostadsrätt. Jag anser att det inte tillför något för bedömningen men ska kort återge vad det gäller. Förhandsbeskedet gällde bl.a. frågor om beskattningen vid friköp av fastighet till underpris samtidigt som bostadsrätter skulle upphöra p.g.a. bestämmelserna i 7 kap. 33 § BRL. Bostadsrätterna ansågs avyttrade. Dessa avyttringar var en del i ett byte av bostadsrätterna mot fastigheten. Vederlaget för bostadsrätterna skulle därför bestämmas till marknadsvärdet på fastigheten.

Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagades inte i denna del; se *RÅ 2003 ref. 61*.

44 Innehavarna av teckningsoptionerna skulle skriftligen godta de ändrade villkoren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

Fallet gäller en speciell situation. Bostadsrättshavarna var huvudsakligen (74 %) juridiska personer och beskattningen av dem skulle ske i inkomstslaget näringsverksamhet såsom för kapitalvinst. Fråga 2 prövades inte av HFD (se *RÅ 2003 ref. 61*)och är utesluten ur HFD:s referat av förhandsbeskedet.[45]

5.2.4 Kapitalvinstberäkning enligt 46 kap. IL

1. I detta avsnitt ska diskuteras om bestämmelserna i 46 kap. IL i något avseende anger hur en förändring av en bostadsrättsupplåtelse ska beaktas vid kapitalvinstberäkningen vid avyttring av privatbostadsrätter. Som tidigare angivits finns i 46 kap. inte några bestämmelser om innebörden av en avyttring utan det regleras i 44 kap. 3 § IL. Det finns inte heller några bestämmelser som uttryckligen anger om eller hur en kapitalvinstberäkning ska göras vid sådana förändringar som är aktuella här. Bestämmelserna om **kapitaltillskott** vid ny-, till- och ombyggnader har dock en innebörd som eventuellt kan anses ge uttryck för synen på vad dessa förändringar innebär.

I 46 kap. 7 § IL anges bl.a. följande:

> ”Andra kapitaltillskott som har lämnats till privatbostadsföretaget under innehavstiden än insatser som anges i 5 § ska räknas in i omkostnadsbeloppet bara om tillskotten har varit avsedda att användas av företaget för amortering av lån eller för finansiering av ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten.”

Sådana kapitaltillskott gäller förändringar som är till nytta för de befintliga bostadsrätterna. Vad som mer konkret avses framgår inte.[46] Sannolikt åsyftas främst *ny-, till- och ombyggnad* av bostadsrättsföreningens gemensamhetsutrymmen. Bestämmelsen bör dock även vara tillämplig vid byggnadsåtgärder som påverkar enskilda bostadsrätters nyttjanderätt, exempelvis genom tillbyggnad av balkonger eller genom att en gemensamhetsyta överförs till exklusivt nyttjande för en bostadsrätt.

Enligt min uppfattning torde bestämmelsen i 46 kap. 7 § IL utgå från den uppfattningen att de förändringar som föranleder kapitaltillskotten, exempelvis en ombyggnad som utvidgar nyttjanderätten för bostadsrät-

45 Jag anser att beskattningskonsekvenser ändå skulle kunna inträda i ett sådant fall, men kanske inte på det sätt Skatteverket anger. Av RÅ 2010 ref. 75 som också gäller friköp av fastigheter från en bostadsrättförening framgår att utdelningsbeskattning kan bli aktuell enligt 42 kap. 28 § IL. HFD gjorde denna bedömning till skillnad från Skatteverket som hade yrkat att medel som utskiftats från bostadsrättsförening skulle tilläggas vinstberäkningen som tilläggsköpeskilling.

46 Jag har inte funnit några explicita uttalanden i frågan; se exempelvis Ds B 1982:6.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

terna, inte i sig innebär en avyttring, utan att kapitaltillskotten ska beaktas först vid en senare transaktion som är en avyttring.

5.2.5 Sammanfattande synpunkter

I avsnitt 5 har jag diskuterat hur förändringar av en bostadsrättsupplåtelse, genom utvidgningar av bostadsrättens nyttjanderätt, kan genomföras med det förfarande som jag kallar utvidgningsmetoden. Sådana förändringar kan genomföras utan att en övergång (överlåtelse) sker till bostadsrättsföreningen. Skatteverket kan eventuellt ändå anse att även i detta fall föreligger en avyttring om förändringen är väsentlig. Om jag har fel i mitt förmodande så vore ett klarläggande från Skatteverket önskvärt.

Tillsvidare utgår jag dock ifrån att Skatteverket, baserat på sin tolkning av aktiepraxis m.m., anser att även väsentliga förändringar enligt utvidgningsmetoden är avyttringar Enligt min uppfattning bör i så fall beaktas att aktiepraxisen gäller förändringar i en akties rätt mot aktiebolaget och inte kvantitativa utvidgningar till en större andel i aktiebolaget. Vid utvidgningar av nyttjanderätten till en bostadsrätt förändras endast den yta (kvantitet) som bostadsrätten omfattar, men skyldigheter och rättigheter gentemot bostadsrättsförening som följer med nyttjandet till den ursprungliga delen förändras inte på något sätt.

Det finns ingen materiell eller principiell anledning att utvidga tillämpningsområdet för den norm som gäller i aktiepraxis till att omfatta en annorlunda förändring i en annorlunda situation. Det är motiverat att iaktta restriktivitet när det gäller en sådan utvidgning. Detta särskilt när rättsföljden innebär en orimlig beskattning. En sådan rättstillämpning har inte heller grund i systematiska och grundläggande principer för kapitalvinstbeskattningens utformning som angetts i avsnitt 3 ovan.

Utvidgningsmetoden innehåller till skillnad från övergångsmetoden inte någon form av överlåtelse. De argument som anförts ovan i avsnitt 4.2 för att en övergång skatterättsligt inte ska anses vara en avyttring, är dock relevanta även för att utvidgningsmetoden. Partsavsikten och resultatet är inte heller vid utvidgningsmetoden att åstadkomma en avyttring av bostadsrätten till en annan person.

6 BESKATTNINGENS UTFORMNING I OLIKA FALL

1. I detta avsnitt ska konkretiseras vad Skatteverkets respektive min uppfattning innebär för beskattningen i olika fall av förändringar. Det ska betonas att Skatteverkets uppfattning är att de skattekonsekvenser som ska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

inträda bara gäller vid en *rättslig förändring av bostadsrättsupplåtelsen*. En rent fysisk sammanläggning medför således inte beskattning. Detsamma gäller förstås om en ”utvidgning” sker i en separat rättslig form såsom genom ett hyresavtal.

Typsituationer:

a) Bostadsrättshavaren BU innehar bostadsrätten U och förvärvar bostadsrätten F. BU vill att nyttjanderätten till lägenheterna U + F ska sammanläggas till en nyttjanderätt.
b) Bostadsrättshavaren BU som innehar bostadsrätten U avtalar med bostadsrättshavaren BF att lägenheterna ska byggas om så att ett rum överförs till U:s nyttjande. BU betalar BF kontant ersättning härför. BU vill ändra nyttjanderätten för sin bostadsrätt till att omfatta det nya rummet
c) En tredje förändring är att ett rum övergår från BF:s lägenhet till BU:s lägenhet och ett rum övergår från BU:s lägenhet till BF:s lägenhet. BU och BF vill ändra nyttjanderätterna så att de omfattar de nya dispositionerna för lägenheterna.
d) BU innehar bostadsrätten U och avtalar med bostadsrättsföreningen att nyttjanderätten ska utvidgas att omfatta en viss yta som bostadsrättsföreningen disponerar ”F”. Det kan vara en garageplats, en till lägenheten intilliggande gemensam yta eller en tillbyggnad av huset. Förändringen ska ske så att det utvidgade nyttjandet omfattas av bostadsrätten U.
e) BU byter sin bostadsrätt U mot grannen BF:s bostadsrätt F.

2. Enligt *Skatteverkets uppfattning* föreligger skatterättsligt en avyttring av BU:s bostadsrätt i *samtliga* fall om förändringen är väsentlig. Detta torde gälla oavsett om förändringen genomförs med överföringsmetoden eller utvidgningsmetoden.

Jag anser att förändringarna i fall *a), b) och d),* skatterättsligt inte ska behandlas som avyttringar för BU och detta oavsett om förändringarna genomförs med överföringsmetoden eller utvidgningsmetoden. I fall *d)* kan dock andra skattekonsekvenser i form av utdelningsbeskattning inträda om bostadsrättshavaren inte erlagt marknadsmässig ersättning till bostadsrättsföreningen.

Fall *e)* har tillagts av mig för att visa var jag anser att *gränsen är över-*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

skriden och en avyttring föreligger. I fallet är *avsikten* att bostadsrätt U respektive F ska avyttras, dvs. äganderätten ska övergå från BU till BF och vice versa. De innehar därefter andra tillgångar än före bytet. Det vore omotiverat att skilja detta fall från byten med bostadsrätter exempelvis i en annan trappuppgång eller i en annan bostadsrättsförening.[47]

Det är möjligt att även fall *c)* ska medföra beskattning för BU och BF i deras egenskap av säljare av en del av sina nyttjanderätter, men knappast i deras egenskap av förvärvare.[48]

För *BF* gäller att *BF säljer* sin bostadsrätt eller en del av sin nyttjanderätt i fall *a)* och *b)*. BF erhåller kontant ersättning och det är en skattepliktig intäkt.[49] *Bostadsrättsföreningen upplåter* i fall *d)* ytterligare en del av huset till bostadsrätt. I princip borde ersättningen härför vara en skattepliktig intäkt, men upplåtelseavgifter torde i praxis behandlas som skattefria intäkter.[50]

3. Om fallen i enlighet med Skatteverkets uppfattning skulle behandlas som avyttring ska en beräkning av kapitalvinst/kapitalförlust ske. Hur denna beräkning ser ut har visats i avsnitt 2. Med mitt synsätt sker förstås ingen vinstberäkning i de fall jag anser inte är avyttringar. Det är dock intressant att även beakta vilka *anskaffningsvärden* för den förändrade bostadsrätten som gäller efter en förändring.

Vid en förändring som beskattas enligt Skatteverkets synsätt är detta enkelt, anskaffningsvärdet är lika med marknadsvärdet på bostadsrätten som erhålls.[51]

Med mitt synsätt är det något mer komplicerat. Vid en sammanläggning har bostadsrättshavaren BU dels ett anskaffningsvärde för den ur-

47 Det finns förstås rättspolitiska skäl och uppfattningar att byten av bostadsrätter och egna hem aldrig ska medföra kapitalvinstbeskattning, men i det gällande skattesystemet gäller det endast i form av uppskovsmöjligheter enligt 47 kap. IL.

48 Jag avstår ifrån att här diskutera i vilken form denna beskattning skulle effektueras.

49 Jag avstår även här att diskutera i vilken form denna beskattning skulle effektueras.

50 I RSV/FB Dt 1982:15 (HFD 1981-12-10, ej ändring) ansågs att en upplåtelseavgift för en ekonomisk förening (ej privatbostadsföretag) är en skattepliktig intäkt. I RSV/FB Dt 1985:14 har angetts att en upplåtelseavgift inte är skattepliktig för ett privatbostadsföretag på grund av schablonbeskattningen.

51 Frågan är vad som gäller om en förändring skett som borde medfört beskattning enligt Skatteverket men så inte har skett. Ska då bostadsrättshavaren ha fått ett anskaffningsvärde lika med marknadsvärdet vid denna tidpunkt? Värdestegringen före denna tidpunkt skulle då inte bli beskattad vid en senare avyttring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

sprungliga bostadsrätten U, dels ett anskaffningsvärde för F. Anskaffningsvärdet för F torde kunna behandlas som en förbättringskostnad för U. F är efter att dess nyttjanderätt anknutits till U, ett tomt skal. Det kanske krävs en viss pragmatism för att anse att dess anskaffningsvärde förbrukats i och med att F tömts. Därvid bör noteras att vid sammanläggningar av fastigheter, se avsnitt 3, som formellt innebär att två fastigheter upphör och en ny bildas, torde man inte ha ansett av det är något problem att överföra anskaffningsvärdena enligt ett kontinuitetssynsätt.

Vid en utvidgning av bostadsrätt U:s nyttjande till en yta som disponerats av bostadsrättsföreningen anser jag däremot att det är oproblematiskt att anse att ersättningen till bostadsrättsföreningen är en förbättringskostnad för U.

4. I Skatteverkets ställningstaganden anges att en avyttring föreligger endast om förändringen är **väsentlig**. Det ges några exempel på avgränsningen men det anges samtidigt att vad som är väsentligt inte är möjligt att definiera generellt. Jag går inte in på hur en sådan bedömning skulle kunna göras, men vissa noteringar kan göras

> Vid införandet av IL diskuterade särskilt innebörden av s.k. kvantifierande begrepp. Det angavs därvid att uttrycket till väsentlig del använts med innebörden 40 %; prop. 1999/2000:2 s. 499. Det är tveksamt om Skatteverket avser en så stor förändring. Exempelvis skulle det säkert ofta innebära att utvidgning till att omfatta en garageplats inte skulle anses vara en väsentlig förändring. En mekanisk bedömning skulle vidare kunna innebära att en utvidgning av en liten bostadsrätt skulle anses vara väsentlig, men däremot inte när en absolut sett lika stor utvidgning görs av en större bostadsrätt.

Kravet på att förändringen ska vara väsentlig torde ha hämtats ifrån aktiepraxis om förändringar. Det är i och för sig bra, för det fall Skatteverkets uppfattning kommer att tillämpas, att det sätts en ribba för tillämpningen. Dock kan ifrågasättas om man vid en strikt tillämpning, och det anser jag att Skatteverket i övrigt ägnar sig åt, kan anse att kravet på väsentlig förändring gäller vid en *övergång*. Om grunden för att behandla en övergång som en skatterättslig avyttring är att det civilrättsligt föreligger en överlåtelse, så blir det inkonsekvent att hävda att vissa överlåtelser inte är avyttringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

7 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

1. När Skatteverket publicerade sitt ställningstagande i februari 2017 väckte det förvåning på bred front. Att sammanläggningar eller utvidgningar är avyttringar av tillgångar strider enligt min uppfattning mot både system och principer för kapitalvinstbeskattningen. Beskattningskonsekvenserna blir helt oproportionella mot de förändringar som genomförts. Icke desto mindre kan man inte utesluta att ibland erhålls sådana resultat på grund av det sätt som transaktioner genomförs på eller på grund av brister i utformningen av bestämmelser i IL.

Övergångsmetoden får nog anses vara ett exempel på en transaktionsuppläggning som skapar en risk för att en avyttring anses genomförd. Det finns därför anledning att såsom Skatteverket fästa uppmärksamhet på vad som anförts i SOU 1998:80 om metoden. Tyvärr redovisar Skatteverket dock inte någon egen analys av varför överlåtelsen skatterättsligt ska behandlas som en avyttring. Jag anser, med stöd av vad som anförts i avsnitt 3.1 om grunderna för avyttringsbegreppet samt vad som anförts i avsnitt 4.3 om att momenten i övergångsmetoden ska bedömas samlat, att skatterättsligt ska inte anses att det föreligger en avyttring.

En förändring som genomförs med *utvidgningsmetoden* innehåller inte något moment som är en överlåtelse (i någon av de meningar vi normalt lägger i begreppet). Att det ändå skulle anses vara en avyttring i skatterättslig mening är för mig långsökt. Det finns inte heller några bestämmelser om kapitalvinstbeskattning i IL som ens med en avancerad tolkning kan anses vara stöd för en sådan bedömning. Skatteverket finner dock stöd i praxis om förändringar av en akties rättigheter. Som jag anfört i avsnitt 5.2.1 anser jag dock att denna har en annan innebörd än vad som gäller vid utvidgningar av bostadsrättsupplåtelser.

2. Jag anser således att det finns många skäl att inte behandla förändringar av en bostadsrätt som en skatterättslig avyttring. De kan avslutningsvis mycket kort **sammanfattas** på följande sätt:

- Kapitalvinstbeskattningens systematiska och principiella utformning motiverar inte att beskattning ska ske vid utvidgningar om den ursprungliga tillgången i sig är oförändrad.
- Även om en förändring sker i sådana former att det är en/övergång överlåtelse enligt BRL (överföringsmetoden) bör de transaktioner

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

som ingår i omvandlingen skatterättsligt bedömas tillsammans i enlighet med parternas avsikt att endast genomföra en formförändring.

- Aktiepraxisen gäller ett annat slag av förändringar nämligen av en innehavd akties rätt gentemot aktiebolaget, medan förändringar av bostadsrätter är utvidgningar som inte innebär någon förändrad rätt mot bostadsrättsföreningen.
- Det finns även skäl till en viss pragmatisk i en situation som denna, vilket torde ha varit fallet i de ombildningar som bedömdes i *RÅ 1990 ref. 116 och RÅ 2006 not. 78;* se ovan avsnitt 4.3.2.
- Slutligen anser jag att man inte helt kan bortse från att rättsföljden är orimlig. Den beskattning som enligt Skatteverkets uppfattning skulle ske kan medföra så väsentligt ökade kostnader att bostadsrättshavaren inte kan bära dem. Det kan ju i och för sig alltid hävdas att bostadsrättshavaren kan avstå från rättsliga förändringar, men det finns en risk att den som inte har uppmärksammat Skatteverkets ställningstaganden råkar illa ut. Det är förstås inte heller bra om motiverade förändringar hindras av skatterättsliga skäl. I fall av utvidgningar av lägenhetsytan att omfatta tillbyggnader eller del av bostadsrättsförening hus som tidigare disponerats gemensamt, är detta direkt olämpligt.

3. Det är således min uppfattning att beskattning inte ska ske vid någon av de aktuella förändringarna, men det betyder inte att jag är helt säker på att en domstolsbedömning inte skulle kunna bli annorlunda.[52]

Det råder därför viss osäkerhet om det skatterättsliga rättsläget. Även reglerna i BRL borde förtydligas/ändras för att samlat ange hur förändringar kan ske på ett sätt som inte innebär att övergång sker. Rättsläget kan klarna genom praxis, men det torde ta lång tid. Det är därför motiverat med **lagstiftning**, som anger någon form av generell och principiell reglering för att sammanläggning av egendom såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Som alltid i lagstiftningssammanhang är det dock kanske mer

52 Jag kan inte låta blir att avslutningsvis och fotnotsvis återge en del av *HFD:s dom den 8 juni 2017* (mål nr 5176-16) om sammanföring av försäkringar, som ett exempel på en formulering som mutatis mutandis skulle kunna anföras i bostadsrättsfallen: ”Den planerade sammanföringen kan … inte anses innebära något sådant förfogande över försäkringarna eller försäkringskapitalet som karaktäriserar ett återköp utan får snarast ses som en rent administrativ åtgärd inom ramen för försäkringsförhållandet.”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01

komplicerat än man tror, exempelvis för att en generell bestämmelse skulle kunna anses tillämplig på situationer som inte avses. Jag tror dock att vid en speciell reglering är smittrisken till andra situationer minimal.

Även om praxis och lagstiftning kan komma så lär vi tyvärr under en väsentlig tid har ett osäkert rättsläge. Det stora problemet är att osäkerheten kanske sprider sig till andra slag av förändringar av bostadsrätter än exakt de typer som beskrivits ovan.

Peter Melz är professor i finansrätt vid juridiska institutionen, Stockholms universitet och verksam vid SCCL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:44:01