

## **HFD 2019 ref. 47**

### **Bostadsrätter som avyttrats av ett bolag har ansetts utgöra lagertillgångar.**

17 kap. 3 §, 25 kap. 3 § andra stycket och 25 a kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 oktober 2019 följande dom (mål nr 3595-18).

#### **Bakgrund**

1. En bostadsrättsförening får upplåta lägenheter med bostadsrätt. En bostadsrätt representerar dels en nyttjanderätt till en specifik lägenhet, dels en andelsrätt i föreningen.

2. I en näringsverksamhet kan bostadsrätter klassificeras antingen som lagertillgångar eller som kapitaltillgångar. En lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning och med kapitaltillgångar avses, såvitt nu är av intresse, andra tillgångar än lagertillgångar.

3. Klassificeringen har betydelse vid en försäljning av bostadsrätter. En kapitalvinst vid avyttring av s.k. näringsbetingade andelar ska som huvudregel inte tas upp till beskattning. För att andelarna ska vara näringsbetingade krävs bl.a. att de utgör kapitaltillgångar.

4. AWK Invest AB (bolaget), som enligt bolagsordningen ska handla med fastigheter samt bedriva därmed förenlig verksamhet, har sålt bostadsrätter i en bostadsrättsförening. Föreningen är inte ett privatbostadsföretag utan en s.k. oäkta bostadsrättsförening.

5. Vad närmare gäller omständigheterna kring försäljningarna framgår att bostadsrättsföreningen i maj 2014 upplät bostadsrätt till sju lokaler till bolaget. Tre av dessa bostadsrätter hade bolaget redan dessförinnan sålt, i februari respektive i april 2014, och återstående bostadsrätter såldes under juni månad samma år. Beträffande sistnämnda bostadsrätter hade bolaget och köparna i två fall avtalat om att en s.k. bokningsavgift skulle betalas redan innan lägenheterna uppläts till bolaget.

6. Bolaget redovisade vinsten, ca 5 800 000 kr, från försäljningarna som en ej skattepliktig intäkt under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen.

7. Skatteverket beslutade att inte medge bolaget avdrag för beloppet samt att ta ut ett till hälften jämkat skattetillägg om drygt 255 000 kr. Beslutet motiverades med att bostadsrätterna skulle anses som lagertillgångar och att vinsten från försäljningarna därmed var skattepliktig.

8. Bolaget överklagade beslutet och yrkade att det i sin helhet skulle undanröjas. Bolaget menade att bostadsrätterna utgjorde näringsbetingade andelar varför vinsten från försäljningarna var skattefri.

9. Förvaltningsrätten i Stockholm avslag bolagets överklagande. Förvaltningsrätten ansåg att bostadsrätterna skulle betraktas som lagertillgångar och hänvisade bl.a. till den höga frekvensen av försäljningar, innehavets tydliga omsättningssyfte och föremålet för bolagets verksamhet enligt bolagsordningen. Mot bakgrund av detta var kravet på yrkesmässighet uppfyllt. Det fanns grund för att ta ut skattetillägg och skäl för ytterligare befrielse hade inte framkommit.

10. Kammarrätten i Stockholm – som instämde i förvaltningsrättens bedömning – avslag bolagets överklagande.

### **Yrkanden m.m.**

11. *AWK Invest* yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas. Vidare yrkar bolaget ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 22 500 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 249 600 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

12. En andel i en bostadsrättsförening är ett värdepapper. Endast då ett företag bedriver värdepappersrörelse utgör ett värdepapper en lagertillgång hos företaget. En bostadsrätt är vidare en andel i ett fastighetsförvaltande företag. En sådan andel är en lagertillgång endast när den innehas av företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

13. Bolaget bedriver inte värdepappersrörelse och inte heller byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Praxis avseende handel med fastigheter kan inte tillämpas analogt på försäljningar av andelar i fastighetsförvaltande företag. I vart fall krävs, för att en tillgång ska vara en lagertillgång, att den är en omsättningstillgång i en näringsverksamhet avseende tillgången. För att en sådan näringsverksamhet ska föreligga krävs att verksamheten bedrivs yrkesmässigt. Detta i sin tur kräver att verksamheten har bedrivits varaktigt vilket inte har varit fallet. De avyttrade andelarna har således utgjort kapitaltillgångar.

14. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska avslå överklagandet och vitsordar ett belopp om sammanlagt 100 000 kr som skälig ersättning för processerna i kammarrätten och i Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket anför bl.a. följande.

15. Utgångspunkten är att i en verksamhet som är inriktad på handel med någon slags tillgångar anses dessa utgöra lagertillgångar. Vissa tillgångar kan dock innehas i annat syfte än omsättning, t.ex. fastigheter och värdepapper. Detta gäller även för bostadsrätter. Avgörande för klassificeringen blir då om tillgångarna ingår i en yrkesmässigt bedriven handel. Vid

bedömningen av om så är fallet har man att ta hänsyn till olika kriterier som visar om syftet med innehavet har varit att omsätta tillgångarna eller inte.

16. Klassificeringen av bostadsrätter bör avgöras utifrån de kriterier som gäller för handel med fastigheter. Av betydelse är bl.a. antalet omsatta bostadsrätter, innehavstiden samt varaktigheten och regelbundenheten i handeln. Trots att det inte är fråga om ett stort antal transaktioner, finns det utrymme för att anse att bolaget har bedrivit yrkesmässig handel med bostadsrätterna och att de därmed ska anses ha utgjort lagertillgångar i bolagets verksamhet.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

17. Frågan i målet är om bostadsrätter som avyttras av ett bolag är kapitaltillgångar eller lagertillgångar.

#### *Rättslig reglering*

18. Av huvudregeln i 25 a kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår, att vid avyttring av en näringsbetingad andel ska en kapitalvinst inte tas upp till beskattning.

19. Vad som avses med näringsbetingad andel framgår av de i målet tillämpliga bestämmelserna i dåvarande 24 kap. 13 och 14 §§. Motsvarande bestämmelser finns numera i 32 och 33 §§ samma kapitel. Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs, såvitt nu är av intresse, av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag. Det krävs dock att andelen uppfyller vissa villkor, bl.a. att den ska vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av vissa angivna förutsättningar, t.ex. att inte vara marknadsnoterad. En andel i ett privatbostadsföretag anses dock inte näringsbetingad.

20. Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § andra stycket andra tillgångar i näringsverksamheten än, såvitt nu är av intresse, lagertillgångar.

21. Av 17 kap. 3 §, som gäller värdering av lager, framgår att en lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning.

22. I 27 kap. finns särskilda bestämmelser om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, blir fastigheten enligt 4 § första stycket en lagertillgång hos förvärvaren. Av 6 § framgår att andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att

fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller dock bara om vissa angivna förutsättningar är uppfyllda.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

#### Kapitaltillgångar eller lagertillgångar

23. Av den allmänna bestämmelsen i 17 kap. 3 § IL framgår att en lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning.

24. När det gäller bolagets sju försäljningar av bostadsrätter kan konstateras att den första påbörjades tre månader innan bostadsrätterna hade upplåtits till bolaget. I flertalet fall hade antingen bostadsrätterna sålts redan innan de upplåtits eller så skulle köparna dessförinnan betala en bokningsavgift. Samtliga bostadsrätter hade sålts inom en månad efter det att de upplåtits. Av detta följer att bolagets befattning med bostadsrätterna i och för sig uppfyller omsättningssyftet i 17 kap. 3 §.

25. Trots detta menar bolaget att bostadsrätterna inte utgör lagertillgångar eftersom de är värdepapper, tillika andelar i fastighetsförvaltande företag. Enligt bolaget kan de därmed utgöra lager endast om bolaget anses bedriva handel med värdepapper eller med stöd av 27 kap. 6 § IL.

26. I målet är ostridigt att bolaget inte bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det betyder att de särskilda bestämmelserna om lagerandelar i 27 kap. 6 § inte är tillämpliga.

27. Frågan är då om en bostadsrätt utgör ett värdepapper. Enligt bolagets mening kan bostadsrätterna i så fall bli lagertillgångar endast under förutsättning att bolaget anses bedriva handel med värdepapper.

28. Någon definition av vad som utgör ett värdepapper finns inte i inkomstskattelagen. I bl.a. rättsfallen RÅ 2002 ref. 105 och RÅ 2008 ref. 14 har Högsta förvaltningsdomstolen behandlat bakgrunden till och tolkningen av begreppet. Av rättsfallen framgår bl.a. följande.

29. Begreppet värdepapper har ersatt det tidigare begreppet finansiella instrument. Ett finansiellt instrument i dess civilrättsliga betydelse kännetecknas av att värdehandlingen är avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. I skatterättsliga sammanhang har emellertid begreppet fått en mer vidsträckt användning och ett exempel på detta är att en andel i en ekonomisk förening skatterättsligt omfattas av begreppet trots att sådana andelar inte torde vara föremål för handel på värdepappersmarknaden. Frågan om vad som skatterättsligt utgör ett värdepapper kan inte ges något entydigt svar utan den närmare innebörden av begreppet i ett visst lagrum får bedömas mot

bakgrund av bestämmelsens syfte eller av det sammanhang i vilket det används.

30. Med en andel i en ekonomisk förening avses enligt 10 kap. 1 § andra stycket lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar de ekonomiska rättigheter som medlemmen har mot föreningen och som grundas på hans eller hennes medlemsinsatser. Av 1 kap. 3 § första stycket bostadsrättslagen (1991:614) framgår att en bostadsrätt är den rätt i föreningen som en medlem har på grund av upplåtelsen av en lägenhet.

31. Med bostadsrätt avses sammanfattningsvis de befogenheter som en medlem förvärvar genom att en lägenhet upplåts till denne. En bostadsrätt kan således sägas bestå av två delar nämligen dels en nyttjanderätt till en specifik lägenhet, dels en andelsrätt i föreningen.

32. Det förhåller sig tveklöst på det sättet att det är nyttjanderätten som står i fokus för såväl föreningen som upplåter lägenheten som för den medlem till vilken lägenheten upplåts. Det är även normalt nyttjanderätten som bestämmer bostadsrättens värde och inte andelsrätten. En bostadsrätt är därmed främst en nyttjanderätt och bör vid beskattningen behandlas som en sådan och inte som ett värdepapper.

33. Vid bedömningen av om en bostadsrätt utgör en lagertillgång enligt 17 kap. 3 § IL kan den praxis som finns beträffande fastigheter tjäna till vägledning. Sådana omständigheter som t.ex. antalet omsatta bostadsrätter, innehavstid samt varaktighet och regelbundenhet i handeln kan således ha betydelse vid bedömningen.

34. Bolaget har 2009 förvärvat åtta bostadsrätter, varav fyra har sålts och återstående fyra hyrs ut. Under det nu aktuella året köptes och såldes sju bostadsrätter.

35. Vid en sammantagen bedömning får bolaget anses ha bedrivit yrkesmässig handel med bostadsrätter och dessa har därför utgjort lagertillgångar enligt 17 kap. 3 §. Överklagandet ska därmed avslås i denna del.

#### Skattetillägg

36. I inkomstdeklarationen tog bolaget upp vinsten från försäljningarna av bostadsrätterna som en ej skattepliktig intäkt under skattemässiga justeringar utan att lämna några upplysningar om vad intäkten bestod i. Bolaget har därmed lämnat en sådan oriktig uppgift som medför att skattetillägg ska tas ut. Skäl för ytterligare befrielse har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

## Ersättning för kostnader

37. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader för ombud och annat som det skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt.

38. Bolaget har begärt ersättning för ombudskostnader med 22 500 kr i kammarrätten och med 249 600 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget har inte specificerat yrkandet i den del som gäller kostnader i kammarrätten. Kostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen avser arvode för 84 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om 3 400 kr (4 200 kr per timme för ombudet och 2 600 kr per timme för ett tidigare ombud).

39. Målet rymmer komplicerade rättsfrågor och mot den bakgrunden förefaller inte de uppgivna timkostnaderna som anmärkningsvärt höga. I huvudsak kan alltså timkostnaderna bedömas som skäliga i sig och godtas.

40. När det gäller frågan om den uppgivna tidsåtgången är skälig bör följande beaktas.

41. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att omständigheterna i målet är okomplicerade. Målet avser rättsfrågor och några bevisfrågor har inte aktualiserats.

42. Av bolagets kostnadsspecifikation i Högsta förvaltningsdomstolen framgår att det nedlagda arbetet i huvudsak avsett inläsning av kammarrättens dom och övrigt material i målet, inläsning av Skatteverkets yttranden, upprättande av överklagandet och yttranden samt i stort sett vid varje nu nämnt moment ombudets avstämning med bolaget. Det framgår dock inte hur många timmar som avsatts för avstämning. Då målet avser rättsfrågor måste behovet av en sådan avstämning anses vara mycket begränsat.

43. Skriftväxlingen i Högsta förvaltningsdomstolen har inte varit omfattande och handlingarna har till omfånget varit begränsade. Vad gäller bolagets inlagor är det främst kompletteringen till överklagandet och yttrandet över Skatteverkets första inlaga som har bidragit till att processen förts framåt.

44. Bolaget har inte specificerat yrkandet i den del som gäller kostnader i kammarrätten. Vad gäller den uppgivna tidsåtgången i Högsta förvaltningsdomstolen framstår den som väl tilltagen. En sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med sammanlagt 100 000 kr för processerna i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

## **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AWK Invest AB ersättning för kostnader i kammarrätten och i Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 100 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

---

***Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-07-05, ordförande Hedin):***

Frågan i målet är om de av bolaget avyttrade andelarna i bostadsrättsföreningen Brf Mölnvik ska anses vara kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Är andelarna att betrakta som näringsbetingade kapitaltillgångar är kapitalvinsten vid försäljningen av dem skattefri. Om andelarna utgör lagertillgångar är vinsten skattepliktig. Det är ostridigt att det är fråga om avyttring av andelar i en s.k. oäkta bostadsrättsförening, dvs. inte ett privatbostadsföretag.

Det är ostridigt att bolaget varken bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelserna i 27 kap. IL är därför inte tillämpliga i målet. Frågan är därför om andelarna ska anses vara lagertillgångar med stöd av den allmänna bestämmelsen i 17 kap. 3 § IL.

I praxis har bolags andelar i bostadsrättsföreningar ansetts utgöra lagertillgångar om bolagen bedrivit yrkesmässig handel med bostadsrätter. Vid bedömningen av vad som utgör yrkesmässig handel med bostadsrätter har ledning hämtats från praxis avseende handel med fastigheter. Av denna praxis (bl.a. RÅ 1982 Aa 80 och RÅ 1987 ref. 46) framgår att det vid bedömningen framför allt är frekvensen av försäljningar som beaktas men att hänsyn även tas till bl.a. innehavstid och syftet.

Kammarrätten i Stockholm har i dom den 19 oktober 2016 i mål 6611-14 ansett att omsättningen måste ha skett regelbundet, varaktigt och med viss omfattning för att tillgångarna skulle kunna anses vara lagerandelar. Kammarrätten konstaterade att det i fallet aktuella förvärvet av 22 bostadsrätter som skett vid ett och samma tillfälle från bostadsrättsföreningen, och den avyttring som en månad senare gjordes av samtliga bostadsrätter till en och samma köpare, inte utgjort en verksamhet som bedrivits regelbundet och varaktigt med innebörden att andelarna skulle anses vara lagertillgångar, trots att den korta innehavstiden talade starkt för att bolagets syfte var att omsätta andelarna.

Förvaltningsrätten anser inledningsvis att de av bolaget åberopade rättsfallen HFD 2013 not. 42 och HFD 2012 not. 34 inte ger stöd för tolkningen att praxis från handel med fastigheter inte kan vara vägledande vid bedömning av handel med bostadsrätter. Förvaltningsrätten finner inte heller att HFD 2013 not. 42 kan tolkas som att andelar i bostadsrättsföreningar inte kan utgöra lagertillgångar med mindre än att de ingår i en handel med värdepapper (Jfr. Kammarrätten i Stockholms dom i mål 6611-14).

Förvaltningsrätten gör följande bedömning. Den mycket korta innehavstiden talar starkt för att bolagets syfte har varit att omsätta andelarna. Att bokningsavgift tagits ut för sex av sju lokaler innan dessa lokaler uppläts till bolaget talar med ytterligare styrka för att syftet inte har varit någonting annat än att andelarna skulle omsättas. För att det är fråga om yrkesmässig handel med bostadsrätter talar, med viss styrka, även det faktum att bolagets verksamhet enligt bolagsordningen är att handla med fastigheter och därmed förenlig verksamhet. Bolagets förvärv av de sju andelarna har skett vid ett och samma tillfälle. Andelarna har dock, till skillnad från vad som var fallet i det av bolaget åberopade rättsfallet från Kammarrätten i Stockholm, överlåtit andelarna till sju olika köpare, med olika tillträdesdag. Av handlingarna i målet framgår inte vilken karaktär försäljningarna av de fyra andelar i Brf Kopparen 2 som bolaget genomfört sedan de förvärvats 2009 har haft och om dessa kan utgöra handel med bostadsrätter. Förvaltningsrätten anser dock, mot bakgrund av den höga frekvensen av försäljningar, innehavets tydliga omsättningssyfte och föremålet för bolagets verksamhet enligt bolagsordningen, att det krav på varaktighet som kan ställas på en verksamhet som bedrivs av ett aktiebolag för att den ska anses ha bedrivits yrkesmässigt, är uppfyllt genom att försäljningar, såvitt är upplyst i målet, pågått mellan den 1 maj och den 1 juli 2014 genom avtal som ingåtts mellan den 21 februari och den 18 juni 2014. Mot bakgrund av dessa omständigheter anser förvaltningsrätten att bostadsrätterna ska betraktas som lagertillgångar och att intäkterna från försäljningarna av dessa är skattepliktiga. Vad bolaget anfört om att bostadsrätterna uteslutande utgjorts av lokaler föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

#### Skattetillägg

Förvaltningsrätten anser att bolaget, genom att i inkomstdeklarationen behandla vinsten vid försäljningarna av bostadsrätterna som skattefri utan att redogöra för omständigheterna kring försäljningarna har lämnat oriktig uppgift. Deklarationen innehåller inte sådana upplysningar rörande omfattningen eller beskaffenheten av försäljningarna att Skatteverket har kunnat ta ställning till i vilket inkomstslag försäljningarna ska beskattas. Uppgifterna kan inte heller anses ha väckt Skatteverkets utrednings-skyldighet. Det finns därför grund för skattetillägg. Skäl för ytterligare befrielse från påfört skattetillägg har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

#### ***Kammarrätten i Stockholm (2018-04-16, Schömer, Hammarström och Ljungberg):***

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att bolagets andelar i den aktuella bostadsrättsföreningen är lagertillgångar. Det resultat som uppkommit vid försäljningarna är därför skattepliktigt. Vad bolaget har anfört i överklagandet och vad som i övrigt har förekommit i målet ändrar inte den bedömningen. Även avseende frågan om det finns grund för att påföra skattetillägg instämmer kammarrätten i den bedömning förvaltningsrätten har gjort. Några skäl för att medge ytterligare befrielse från det påförda skattetillägget har inte kommit fram. Överklagandet ska därför avslås.



Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.