

Not 54

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 december 2021 följande dom (mål nr 4894-20).

Bakgrund

1. En bostadsrättsförening klassificeras skatterettsligt antingen som ett privatbostadsföretag eller ett s.k. oäkta bostadsföretag. För ett privatbostadsföretag gäller särskilda regler vid beskattningen. Dessa innebär att inkomster från företagets fastighet normalt inte beskattas. Ett oäkta bostadsföretags inkomster beskattas däremot enligt de regler som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet.

2. Med privatbostadsföretag avses bl.a. en bostadsrättsförening vars verksamhet till klart övervägande del består i att till sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, s.k. kvalificerad verksamhet.

3. Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62–64 äger en byggnad i vilken det finns 14 bostadslägenheter som alla har upplåtits med bostadsrätt till föreningens medlemmar och två lokaler som hyrs ut för kommersiella ändamål.

4. Föreningen begärde i sin deklaration för inkomståret 2015 att bli beskattad som ett privatbostadsföretag. Skatteverket fann dock att föreningen skulle beskattas som ett oäkta bostadsföretag. Vid bedömningen lade Skatteverket den jämförelsehyra som tagits fram till fastighetstaxeringen 2016–2018 till grund för beräkningen av hur stor del av föreningens verksamhet som utgjorde kvalificerad verksamhet.

5. Föreningen överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och anförde att jämförelsehyran för bostadsrättslägenheterna skulle bestämmas med utgångspunkt i bruksvärdet, alltså med ledning av hyresnivån för bostäder med motsvarande standard i närliggande hyreshus. Föreningen ingav värderingsintyg avseende föreningens bostadslägenheter samt en lista med 2015 års hyror i utvalda fastigheter i närområdet. Förvaltningsrätten, som avslög överklagandet, ansåg att jämförelsen inte kunde anses vara tillförlitlig och att de av Skatteverket beräknade genomsnittshyror skulle ligga till grund för bestämmandet av bruksvärdehyran för bostäderna.

6. Sedan föreningen hade överklagat gjorde Kammarrätten i Stockholm bedömningen att föreningen är ett privatbostadsföretag och biföll överklagandet. Enligt kammarrätten kunde de av föreningen åberopade jämförelseobjekten och den hyresnivå som angavs i den av föreningen utförda bruksvärderingen anses avspegla hyresnivån för likvärdiga bostäder i området. Detta underlag kunde därmed ligga till grund för bestämmandet av bruksvärdet för föreningens bostadslägenheter och användas vid beräkningen av storleken på föreningens kvalificerade verksamhet.

Yrkanden m.m.

7. Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av kammarrättens dom fastställer förvaltningsrättens domslut och anför följande.

8. Skatteverket tillämpar den beräkningsmetod för föreningens kvalificerade andel av verksamheten som anges i Skatteverkets allmänna råd om gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag. Ett värderingsintyg som grundar sig på en besiktning av föreningens bostadsrättslägenheter och som utmynnar i vad dessa skulle kunna hyras ut för kan inte läggas till grund för en jämförelsehyra vid fastighetstaxeringen och därmed inte heller för bedömningen av om ett bostadsföretag är ett privatbostadsföretag.

9. Värden skapade av enskilda medlemmars åtgärder och som bekokostats av dessa bör endast beaktas i den mån en vanlig hyresvärd skulle valt att stå för kostnaderna som genererat värdet. Annars blir effekten att åtgärder som ligger utanför föreningens kontroll kommer att användas som mått på storleken av föreningens verksamhet.

10. *Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62–64* anser att överklagandet ska avslås samt yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 78 480 kr jämte mervärdesskatt till den del som föreningen inte har avdragsrätt för mervärdesskatt. Föreningen anför att det ger en mer rättvisande bild av dess verksamhet om man utgår från bruksvärderingen av de bostadslägenheter som föreningen upplåtit med bostadsrätt jämförd med hyresnivåer för likvärdiga lägenheter i fastigheter i närområdet i stället för av Skatteverket rekommenderade genomsnittshyror.

11. Skatteverket tillstyrker att föreningen beviljas yrkad ersättning.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

12. Frågan i målet gäller vilket värdeunderlag som ska användas för att beräkna hur stor del av en bostadsrättsförenings verksamhet som består i att tillhandahålla bostäder åt medlemmarna, vid bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag.

Rättslig reglering m.m.

13. Enligt 2 kap. 17 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) avses med privatbostadsföretag en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Bestämmelsen i 2 kap. 17 § inkomstskattelagen är allmänt hållen. I RÅ 2008 ref. 5 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelsen i brist på vägledande domstolspraxis och uttalanden i förarbeten, sedan länge – vid den tidpunkten i ca 50 år – i administrativ praxis ansetts innebära att minst 60 procent av taxeringsvärdet på den fastighet en

bostadsrättsförening äger ska belöpa på till medlemmarna med bostadsrätt upplåtna bostadslägenheter. Domstolen lade denna administrativa praxis till grund för bedömningen. I HFD 2014 ref. 19 bekräftades denna praxis.

15. Rättspraxis innebär alltså att bedömningen av om en förening uppfyller kravet på att till klart övervägande del tillhandahålla bostäder till sina medlemmar i regel bör ske med ledning av åsatta taxeringsvärden. Av praxis framgår också att taxeringsvärdena kan frångås om föreningens verksamhet förändrats till omfattning eller karaktär (RÅ 2008 ref. 5) eller när en förening haft inkomster från annan verksamhet än att upplåta lägenheter eller lokaler i sin fastighet (HFD 2014 ref. 19).

16. Bedömningen av om en bostadsrättsförening ska anses vara ett privatbostadsföretag eller ett oäkta bostadsföretag ska alltså utgå från fastighetstaxeringen. Av handlingarna i målet framgår inte vilket taxeringsvärde som gällde för föreningens fastighet vid utgången av beskattningsåret 2015. Utredning om detta bör inte göras av Högsta förvaltningsdomstolen som första instans. Målet ska därför återförvisas till Skatteverket.

Ersättning för kostnader

17. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja föreningen ersättning för kostnader för ombud som den skäligen har behövt för att tillvarata sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och återförvisar målet till Skatteverket.

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62–64 beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 92 037 kr varav 78 480 kr avser arbete och 13 557 kr avser mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Bull, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2018-11-06, ordförande Lagercrantz):

Föreningen och Skatteverket är överens om att det är bruksvärdeshyran som ska ligga till grund för beräkningen av hyresvärdena för bostäder. Det som är tvistigt i målet är hur bruksvärdeshyran (jämförelsehyran) ska bestämmas.

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det saknas hyreslägenheter i föreningens fastighet. Det finns alltså inte någon hyresnivå i fastigheten att lägga till grund för bedömningen av bruksvärdet för bostadsrättslägenheterna i föreningen.

Frågan blir då om jämförelsehyran kan bestämmas med ledning av hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus med utgångspunkt i de hyror som förhandlats fram av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB. Jämförelsen ska göras under förutsättning att en tillförlitlig jämförelse kan ske.

Skatteverket invänder att de åberopade jämförelsefastigheterna varierar kraftigt i genomsnittshyra från minimum 540 kr till maximum 1 844 kr. Det har inte förklarats hur jämförelsefastigheterna har tagits fram, varför det är så stora skillnader eller vilken typ av bostäder som finns i jämförelsefastigheterna. Det har inte heller satts någon genomsnittlig hyresnivå på de intilliggande jämförelsefastigheterna. Föreningen tillägger att i jämförelsematerialet anges inte hyra per kvadratmeter utan minimum och maximum normhyra i fastigheten. Att ange hyra per kvadratmeter vore missvisande, eftersom standarden i de olika lägenheterna varierar. Normhyra avser hyran för en fiktiv lägenhet om tre rum och kök på 77 kvm och används när man förhandlar hyra.

Föreningen har till stöd för sitt val av metod och beräkning lämnat in ett omfattande material bestående av förtydliganden och bilder för respektive bostadsrätt i föreningen m.m. Utredningen om bruksvärdeshyran har utförts av personer med lång erfarenhet av hyresförhandlingar och listor med jämförelsehyror i Norrmalm har lämnats in till stöd för intyget är korrekt. Listorna avseende jämförelsehyror får i och för sig anses vara relevanta vid bedömningen av vad som utgör hyresnivån för likvärdiga bostäder i området. Förvaltningsrätten konstaterar emellertid att de redovisade jämförelsefastigheterna skiljer sig åt vad gäller standard och att genomsnittshyrorna varierar märkbart. Det går därför inte att dra några säkra slutsatser om vilket bruksvärde som kan anses vara jämförbart med föreningens fastighet. Jämförelsen kan således inte anses vara tillförlitlig och Skatteverkets genomsnittshyror ska därför ligga till grund för bestämmandet av hyresvärdet för bostäderna.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och ersättningsyrkandet.

Kammarrätten i Stockholm (2020-06-22, *Dyrefors Grufman, Fries och Hogebrandt*):

Målet gäller frågan om föreningen är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (IL) och kammarrätten ska ta ställning till om föreningens verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i föreningens byggnad (s.k. kvalificerad verksamhet).

Ett riktmärke för bedömningen av vad som utgör ”till klart övervägande del” är att den kvalificerade verksamheten ska uppgå till 60 procent och det kravet anses i regel uppfyllt om fastigheten används så att minst 60

procent av taxeringsvärdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna (HFD 2014 ref. 19). När det gäller bedömningen av relationen mellan de olika verksamheterna bör fördelningen av taxeringsvärdet ske i förhållande till hyresvärdena för bostadslägenheter respektive lokaler. Med hyresvärden avses bruksvärdeshyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, dvs. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen. (Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25.) Skatteverket har i allmänna råd SKV A 2012:12 uttalat att för bostäder som innehas med bostadsrätt bör bruksvärdeshyran bestämmas till vad som gäller för likvärdiga bostäder i värdeområdet (jämförelsehyra). Det framgår att jämförelsehyran bör bestämmas med ledning av

- i första hand hyresnivån för likvärdiga bostäder och lokaler inom hyreshuset,
- i andra hand hyresnivån för bostäder och lokaler i närliggande hyreshus när en tillförlitlig jämförelse kan ske, eller
- för det tredje av Skatteverket beslutade rekommenderade genomsnittshyror.

Hyresvärdet för lokaldelen uppgår ostridigt till 1 090 238 kr. Frågan är hur hyresvärdet för föreningens bostadslägenheter, dvs. bruksvärdeshyran, ska bestämmas. Eftersom det saknas bostäder i byggnaden som är upplåtna med hyresrätt finns det som förvaltningsrätten har fört fram inte någon hyresnivå i fastigheten som kan ge ledning vid bestämmandet av bruksvärdeshyran.

Föreningen anser som framgått att hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus möjliggör en tillförlitlig jämförelse. Föreningen har till att börja med åberopat en bruksvärdering av samtliga bostadslägenheter i byggnaden. Värderingen har gjorts av två personer med lång erfarenhet av hyresförhandlingar hos Fastighetsägarna Service i Stockholm AB. De har uttalat att den fiktiva hyran efter en bruksvärdering av lägenheterna bedöms till 1 895 354 kr för år 2015, vilket med hänsyn till den totala ytan om 1 232 kvm motsvarar 1 538 kr per kvm. Andelen kvalificerad verksamhet i föreningen uppgår utifrån detta bruksvärde till 63,5 procent. I ett utlåtande av en extern hyresförhandlare har denne bedömt att bruksvärdeshyror för lägenheterna stämmer överens med den bedömning som gjorts i den nämnda bruksvärderingen. Till stöd för värderingen har föreningen hänvisat till listor med hyror för ett antal jämförelsefastigheter belägna på Norrmalm i Stockholm som förhandlats fram mellan Fastighetsägarna Service i Stockholm AB och Hyresgästföreningen. En lista tar upp hyror för 61 fastigheter. Enligt den listan uppgår de maximala normhyror hos jämförelsefastigheterna till mellan 1 455 kr och 1 844 kr per kvm och år. En annan lista tar upp hyror för 7 fastigheter som ligger närmast föreningens fastighet. Enligt den listan varierar bruksvärde/normhyra mellan 1 529 kr och 1 624 kr.

Skatteverket har i och för sig inte ifrågasatt riktigheten av den åberopade bruksvärderingen. Verket har dock invänt att bruksvärderingen inte visar vilken hyra lägenheterna skulle ha haft om de hade varit hyres-

rätter. Verket menar också att en bruksvärdering av bostadsrättslägenheter regelmässigt leder till en högre hyresnivå än den som hade gällt om det hade funnits kvar hyreslägenheter i fastigheten eftersom bruksvärderingen tar hänsyn till bostadsrättshavarnas egna standardhöjande reparationer. Verket har också i olika avseenden ifrågasatt de jämförelsefastigheter som föreningen åberopat.

Kammarrätten har ingen anledning att avvika från parternas uppfattning att den bruksvärdering som föreningen åberopat i och för sig får anses korrekt avspegla bruksvärdet av föreningens lägenheter såsom de är beskaffade efter bostadsrättshavarnas egna standardhöjande reparationer. Det finns visserligen visst fog för Skatteverkets invändning att föreningens verksamhet inte bedöms och fördelas när en värdering som tar hänsyn till bostadsrättslägenheternas inre standard, som föreningen i princip inte råder över, beaktas. Ett sådant hänsynstagande får dock enligt kammarrätten ändå anses följa av de metoder för bestämmande av bruksvärdet som kommer till uttryck i Skatteverkets allmänna råd.

Även med beaktande av det som Skatteverket har fört fram anser kammarrätten att de av föreningen åberopade jämförelseobjekten och den hyresnivå som anges i bruksvärderingen kan ligga till grund för bestämmandet av bruksvärdet för föreningens bostadslägenheter. Jämförelseobjekten är följaktligen relevanta och kan anses avspegla hyresnivån för likvärdiga bostäder i området. Detta medför att andelen kvalificerad verksamhet i föreningen är tillräckligt hög för att föreningen ska utgöra ett privatbostadsföretag. Överklagandet ska därmed bifallas i denna del.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller överklagandet när det gäller inkomstbeskattning och förklarar att Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62–64 ska beskattas som ett privatbostadsföretag vid inkomstbeskattningen. Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som denna dom föranleder.

Kammarrätten bifaller överklagandet delvis när det gäller ersättning för kostnader och beviljar föreningen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr.

Kammarrätten beviljar föreningen ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr.