

Begränsad skattskyldighet har ansetts föreligga för kapitalvinst vid avyttring av en bostadsrätt trots att överlåtaren inte varit medlem i bostadsrättsföreningen.

Lagrum:

2 kap. 8 § andra stycket, 17 § och 18 § samt 3 kap. 18 § första stycket 11 inkomstskattelagen (1999:1229); 1 kap. 3 § samt 6 kap. 1 § första stycket och 5 § bostadsrättslagen (1991:614); artikel 13.1 i skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike (SFS 1991:673)

M.B. var som bosatt i Frankrike begränsat skattskyldig i Sverige. I enlighet med lämnade deklaraionsuppgifter för taxeringsåret 2011 beskattades hon för inkomst av kapital med 56 400 kr på grund av försäljning av sin del i bostadsrätten till lägenhet nr 112 i HSB:s Bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm. Hon hade fått denna genom gåvobrev av sin mor och sålt den vidare dagen efter till sin bror. M.B. överklagade Skatteverkets beslut och anförde att hon inte skulle beskattas i Sverige med hänsyn till att hon inte innehade nyttjanderätt till bostadsrätten. Skatteverket fann vid obligatorisk omprövning den 12 januari 2012 inte skäl att ändra sitt tidigare beslut.

M.B. överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att beslutet om skattskyldighet för försäljning av andel i bostadsrätt skulle hävas. Hon anförde bl.a. följande. Modern ägde 60 procent av en bostadsrätt. En av sönerna ägde resterande del. När modern flyttade till ett äldreboende i mars 2010 donerade hon sin del av bostadsrätten till sina tre barn varvid de erhöll 20 procent vardera. M.B. och en av hennes bröder sålde redan dagen därpå sina andelar till den bror som sedan tidigare var delägare i bostadsrätten. Han blev därmed ensam ägare till bostadsrätten. M.B. uppgav vidare att hon var skriven i Frankrike sedan 1969, förutom en kort period på sjuttioalet, att hon aldrig har förvärvsarbetat i Sverige, att hon inte har s.k. stark anknytning till Sverige samt att hon aldrig har bott stadigvarande i bostadsrätten. Hon omfattas inte av någon av inkomstskattelagens bestämmelser om skattskyldighet. I inkomstskattelagen talas i klartext om en kapitalvinst som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus eller bostadsrätt. Någon sådan rätt har hon aldrig haft eftersom modern hade exklusiv nyttjanderätt till bostaden. Hon sålde sin andel i bostadsrätten 24 timmar efter förvärvet till exakt samma pris som den blivit värderad till när gåvan mottogs. Hon kan därför inte sägas ha haft någon som helst nyttjanderätt till bostadsrätten.

Skatteverket anförde bl.a. följande. M.B. har ägt och sålt en kapitaltillgång i form av andel i en bostadsrätt belägen i Sverige. Beslutet att beskatta M.B. för hennes andel av kapitalvinsten är lagligen och rätteligen grundat. Det förhållandet att hon inte har varit bosatt i bostadsrätten ändrar inte detta.

Förvaltningsrätten i Jönköping (2012-09-04, ordförande Hallbäck)

ytrade såvitt nu är i fråga: Av 3 kap. 18 § 11 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige. – Förvaltningsrätten gör följande bedömning. – Förvaltningsrätten finner, mot bakgrund bl.a. av hur M.B. för sin talan, att frågan i målet endast är om M.B. är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst avseende försäljning av bostadsrätt belägen i Sverige. – Förvaltningsrätten finner inte att vad M.B. anfört utgör skäl för annan bedömning än att hon, såsom begränsat skattskyldig i Sverige, är skattskyldig i inkomstslaget kapital för kapitalvinst avseende den i målet aktuella försäljningen. Vad M.B. har anfört om inskränkningar i nyttjanderätten medför inte skäl för annat ställningstagande. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

M.B. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och vidhöll där sitt yrkande.

Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2013-01-23, Forkman, Krönmark, referent, Svenblad)

ytrade efter att ha redogjort för den rättsliga regleringen: Begränsat skattskyldig – M.B. har sin hemvist i Frankrike. Hon vistas inte stadigvarande i Sverige och hon har inte väsentlig anknytning till Sverige. Hon är därför inte obegränsat skattskyldig i Sverige.

Följaktligen är hon begränsat skattskyldig i Sverige.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike hindrar inte att hon beskattas i Sverige för den aktuella vinsten. – – – Vinst på lägenhet nr 112 i HSB:s bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm – M.B. och en av hennes bröder ägde andelar i bostadsrätten till lägenhet nr 112 i HSB:s bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm. De sålde sina andelar till en annan bror enligt överlåtelseavtal den 23 mars 2010. Andelarna hade deras mor dessförinnan överlåtit till dem enligt gåvobrev den 22 mars 2010. M.B. ägde alltså sin andel under endast ett dygn. – M.B. har gjort gällande att hon inte hade någon nyttjanderätt till bostadsrätten. En förutsättning för att hon ska vara skattskyldig för vinsten på bostadsrätten är att bostadsrätten innefattat nyttjanderätt till en del av huset. M.B. har inte bott i den lägenhet som bostadsrätten avser. Hon har innehaft bostadsrätten under endast ett dygn. – Bland handlingarna i målet finns ett brev från en av M.B:s bröder till HSB Stockholm den 23 mars 2010. I brevet upplyses bl.a. att M.B. sedan en tid tillbaka har betalat avgift för medlemskap i HSB Stockholm. Vidare finns en kontrolluppgift från HSB:s bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm till Skatteverket avseende M.B:s överlåtelse av bostadsrätten. Enligt kammarrättens bedömning medför varken dessa handlingar eller utredningen i övrigt att det framstår som sannolikt att M.B. under sin korta innehavstid har varit medlem i bostadsrättsföreningen, vilket är en förutsättning för att bostadsrätten ska få utövas. Om bostadsrätten inte får

utövas kan någon nyttjanderätt till lägenheten inte anses föreligga. Hon är därför inte skattskyldig för bostadsrätten vid taxeringen 2011. I detta avseende ska hennes överklagande bifallas och förvaltningsrättens dom ändras. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och bestämmer att M.B. vid taxeringen 2011 inte är skattskyldig för kapitalvinst på bostadsrätten till lägenhet nr 112 i HSB:s bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att M.B. skulle beskattas för kapitalvinst på grund av avyttringen av sin del i bostadsrätten. Skatteverket anförde bl.a. följande. Av förarbetena framgår att lagstiftaren avsett att kapitalvinstbeskattningen av bostadsrätter ska vara lika för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer (prop. 1983/84:67 s. 49 f.). Det är avyttringen av bostadsrätten som utlöser kapitalvinstbeskattning. Överlåtarens medlemskap i bostadsrättsföreningen har inte avgörande betydelse för beskattningen. Däremot blir överlåtelsen ogiltig om förvärvaren vägras medlemskap.

M.B. bestred bifall till överklagandet. Hon anförde att hon inte hade nyttjanderätt till bostadsrätten och att det fanns risk för att hon skulle komma att bli dubbelbeskattad eftersom svenska och franska myndigheter kunde ha olika uppfattning om hur en bostadsrätt ska beskattas och vad som utgör fast egendom.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-12-08, Melin, Sandström, Silfverberg, Rynning, Askersjö) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om en i Sverige begränsat skattskyldig person är skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av en bostadsrätt trots att denne inte är medlem i bostadsrättsföreningen.

Rättslig reglering

Den som är begränsat skattskyldig i Sverige är enligt 3 kap. 18 § första stycket 11 IL skattskyldig i inkomstslaget kapital för kapitalvinst på bl.a. en privatbostadsrätt ”som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige”.

Med privatbostadsrätt avses enligt 2 kap. 18 § 11 IL en andel i ett privatbostadsföretag – såsom det begreppet definieras i 2 kap. 17 § – om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. Av 2 kap. 8 § andra stycket framgår att en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag utgör en privatbostad om den till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

Flertalet privatbostadsföretag är bostadsrättsföreningar. Upplåtelse av en lägenhet med bostadsrätt får enligt 1 kap. 3 § bostadsrättslagen (1991:614) endast ske till den som är medlem i bostadsrättsföreningen. Bostadsrätt är den rätt i föreningen som en medlem har på grund av upplåtelsen. När en bostadsrätt har överlåtits från en bostadsrättshavare till en ny innehavare, får denne enligt 6 kap. 1 § första stycket utöva bostadsrätten endast om han är eller antas till medlem i föreningen.

Regleringen i bostadsrättslagen hindrar inte att den som innehar en bostadsrätt överlåter denna utan att ha blivit medlem i föreningen (jfr NJA 2001 s. 75 avseende överlåtelse av en ännu ej upplåten bostadsrätt). Däremot kan ogiltighetsreglerna i 6 kap. 5 § aktualiseras i ett senare skede.

Ska kapitalvinsten beskattas enligt interna skatteregler?

M.B. hade inte blivit medlem i bostadsrättsföreningen när hon avyttrade sin del i bostadsrätten. Hon hade därmed under sin korta innehavstid inte haft rätt att utöva bostadsrätten (6 kap. 1 § första stycket bostadsrättsrättslagen). Det innebär bl.a. att hon inte kunnat som bostadsrättshavare nyttja den till bostadsrätten knutna lägenheten.

En beskattning av M.B. förutsätter att den överlåtna delen i bostadsrätten, trots att hon inte kunnat utöva bostadsrätten, kan anses innefatta nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige i den mening som avses i 3 kap. 18 § första stycket 11 IL.

Motsvarande tidigare bestämmelser i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt infördes genom lagstiftning 1983 (prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043–1044). Av förarbetena framgår att det med hänsyn till bl.a. bostadsrätternas anknytning till fastigheter i Sverige ansetts finnas skäl att utvidga de svenska skattskyldighetsreglerna vid avyttring av bostadsrätter och att ge utvidgningen en generell utformning (a. prop. s. 49 f.).

Avsikten med 1983 års reglering var således att, såvitt avser svenska förhållanden, likställa bostadsrätter med fastigheter vid beskattning av kapitalvinst. I lagtexten har detta uttryckts genom ett krav på att bostadsrätten ska innefatta nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige.

Mot denna bakgrund ligger det närmast till hands att uppfatta bestämmelsen i 3 kap. 18 § första stycket 11 IL som en beskrivning av det slag av egendom som omfattas av den utvidgade skattskyldigheten och inte som ett krav på att nyttjanderätt ska föreligga i det enskilda fallet. Det finns därför förutsättningar att beskatta M.B:s kapitalvinst enligt de interna skattereglerna.

Utgör dubbelbeskattningsavtalet hinder för beskattning?

Vinst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten får enligt artikel 13.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike (SFS 1991:673) beskattas i denna andra stat. Enligt artikel 6.2 inbegriper uttrycket ”fast egendom” alltid bl.a. nyttjanderätt till fast egendom.

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 1995 ref. 91 vid tillämpning av det dåvarande nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1983:913) att den där aktuella bostadsrätten var en sådan nyttjanderätt till fast egendom som avsågs i artikel 6.2 b och att vinsten vid försäljningen av bostadsrätten var hänförlig till sådan vinst som avsågs i artikel 13.1. Bestämmelserna överensstämmer till sin lydelse med motsvarande artiklar i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Skäl saknas därför att i detta mål göra annan bedömning än i 1995 års fall. Dubbelbeskattningsavtalet utgör således inte hinder för beskattning av vinsten i Sverige.

Sammanfattning

Skattskyldighet föreligger enligt 3 kap. 18 § första stycket 11 IL. Beskattning hindras inte av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att M.B. är skattskyldig för kapitalvinst på grund av avyttring av sin del i bostadsrätten till lägenhet nr 112 i HSB:s Bostadsrättsförening Kasernberget i Stockholm.

Mål nr 2415-13, föredragande Eva Elvingsson

Rättsfall: NJA 2001 s. 75; RÅ 1995 ref. 91; RÅ 2010 ref. 48.

Litteratur: prop. 1983/84:67 s. 49 f.