

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2415-13

meddelad i Stockholm den 8 december 2014

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 23 januari 2013 i mål nr 3154-12 och 3155-12, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Inkomsttaxering 2011

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 154348

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

AA var som bosatt i Frankrike begränsat skattskyldig i Sverige.

I enlighet med lämnade deklarationsuppgifter 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.

AA överklagade beslutet och anförde att hon inte skulle beskattas i Sverige med hänsyn till att hon inte innehade nyttjanderätt till bostadsrätten.

Förvaltningsrätten i Jönköping avslog hennes överklagande. Kammarrätten i Jönköping fann däremot att AA inte var skattskyldig för kapitalvinsten, eftersom hon inte varit medlem i bostadsrättsföreningen och därför inte kunde anses ha haft någon nyttjanderätt till lägenheten.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att AA ska beskattas för kapitalvinst på grund av avyttringen av sin del i bostadsrätten. Skatteverket anför 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.

AA bestrider bifall till överklagandet. Hon anför att hon inte hade nyttjanderätt till bostadsrätten och att det finns risk för att hon kommer att bli dubbelbeskattad eftersom svenska och franska myndigheter kan ha olika uppfattning om hur en bostadsrätt ska beskattas och vad som utgör fast egendom.

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 inkomstskattelagen (1999:1229), 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 § 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?

AA 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 bostadsrättslagen). Det innebär bl.a. att hon inte kunnat som bostadsrättshavare nyttja den till bostadsrätten knutna lägenheten.

En beskattning av AA 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 AAs 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Christer Silfverberg, Elisabeth Rynning och Inga-Lill Askersjö.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Eva Elvingsson.