

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
605-13

meddelad i Stockholm den 7 april 2014

KLAGANDE

Bostadsrättsföreningen Hansa Corner, 769609-6184

Ombud: AA och BB
PricewaterhouseCoopers AB
Box 4009
211 31 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 november 2012 i mål nr 2860-11,
se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Inkomsttaxering 2008 m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att Bostadsrättsföreningen Hansa Corner är ett privatbostadsföretag vid 2008 års taxering.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet vad gäller ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.

Dok.Id 144174

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

Mål nr
605-13

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Bostadsrättsföreningen Hansa Corner ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 30 000 kr.

BAKGRUND

Bostadsrättsföreningen Hansa Corner (föreningen) har fram till beskattningsåret 2007 inte uppfyllt förutsättningarna för att utgöra ett privatbostadsföretag till följd av sitt innehav av lokaler. Under år 2007 genomfördes en tredimensionell fastighetsbildning, varvid lokaldelen av fastigheten avskildes från bostadsdelen och bildade en egen fastighet. Föreningen avyttrade denna nya fastighet till en ekonomisk förening som bildats av medlemmarna i föreningen. Den ekonomiska föreningen ställde vid köpet ut en revers motsvarande köpeskillingen om ca 31 milj. kr.

Skatteverket ansåg att föreningen vid årets utgång fortfarande inte uppfyllde förutsättningarna för att utgöra ett privatbostadsföretag eftersom verksamheten också innefattade förvaltning av ekonomiska medel till samma storlek som den egna fastighetens bokförda värde. Skatteverket beskattade därför föreningen som s.k. oäkta bostadsföretag.

Förvaltningsrätten i Malmö ansåg i likhet med Skatteverket att föreningen inte utgjorde ett privatbostadsföretag och avslog föreningens överklagande i denna del. Förvaltningsrätten avslog också föreningens yrkande om ersättning för kostnader i målet.

Föreningen fullföljde sin talan hos Kammarrätten i Göteborg, som avslog överklagandet såvitt gällde frågan om föreningen var ett privatbostadsföretag. Kammarrätten beviljade föreningen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 130 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Föreningen yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa att föreningen vid utgången av 2007 utgjorde ett privatbostadsföretag. Vidare yrkar föreningen att ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten ska beviljas med ytterligare 129 751 kr samt att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen ska beviljas med 130 000 kr för 40 timmars arbete. Föreningen anför bl.a. följande.

Det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som ska vara utgångspunkten för bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag. Den fastighet som föreningen ägde vid utgången av 2007 innehöll inte längre några lokaler och användningen har således förändrats på ett sådant sätt att föreningen vid den tidpunkten var ett privatbostadsföretag. Reversen upprättades som en tillfällig lösning. Delningen av den ursprungliga fastigheten blev klar först i december 2007 och frågorna kring hur förvärvet skulle finansieras hann inte lösas före årsskiftet. Att föreningen under en mycket begränsad tid, som råkade infalla över ett årsskifte, hade en fordran på den ekonomiska förening som förvärvade den avstyckade fastigheten kan inte anses innebära att föreningen bedrivit kapitalförvaltning i egentlig mening. Skulden betalades i sin helhet under 2008 och föreningen använde då medlen för att lösa delar av sina lån. Pengarna användes inte för placering eller någon form av spekulation.

Om föreningen anses ha bedrivit kapitalförvaltning ger det inte en rättvisande bild att utgå från de bokförda värdena på föreningens tillgångar vid bedömningen av i vilken omfattning verksamheten bedrivits. Marknadsvärdet (taxeringsvärdet) på föreningens fastighet är betydligt högre än det bokförda värdet. Om man lägger marknadsvärdet till grund för beräkningen blir utfallet ett helt annat och den aktuella fordringens andel av det totala förmögenhetsvärdet uppgår då till endast ca 33 procent.

Mål nr
605-13

För att bedöma i vilken omfattning olika verksamheter bedrivs ger emellertid en jämförelse av inkomster av olika slag ett mer rättvisande resultat än om man utgår från förmögenheten. Ränteintäkterna på den aktuella fordringen uppgick till 37 057 kr under 2007 medan årsavgifterna under samma år uppgick till 1 700 262 kr. Dessa siffror visar inte annat än att föreningen så gott som uteslutande har bedrivit kvalificerad verksamhet.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Enligt Riksskatteverkets rekommendationer m.m. RSV S 1999:43 och Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25 bör bedömningen av om en förening utgör ett privatbostadsföretag göras utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. Utgångspunkten har sannolikt varit att skapa enkla och schablonmässiga regler vid bedömningen av användningen av en fastighet som föreningen äger vid utgången av året. Detta bör inte innebära att man ska bortse från att en fastighet har avyttrats under året.

Vad gäller värderelationen kan en möjlighet vara att ställa fordringen (31 milj. kr) mot taxeringsvärdet på föreningens kvarvarande fastighet (40,75 milj. kr). I sådant fall uppgår den okvalificerade delen till 43 procent av värdet. En sådan jämförelse ger dock inte den mest rättvisande bilden av den verksamhet som föreningen faktiskt bedrivit under året i den eller de fastigheter som föreningen ägt. Hänsyn bör också tas till att lokalerna hyrts ut för 2,3 milj. kr och sålts strax före årsskiftet för 31,7 milj. kr. Görs avvägningen med hänsyn även till dessa inkomster kan föreningen inte anses utgöra ett privatbostadsföretag för det aktuella året. Att bedöma verksamheten med hänsyn till omfattningen av de viktigaste affärshändelserna under året framstår som både ändamålsenligt och förenligt med lagtextens ordalydelse i ett fall som det aktuella.

Den ersättning för kostnader som föreningen fått i kammarrätten är skälig. I Högsta förvaltningsdomstolen har frågeställningen liksom skriftväxlingen fortsatt varit begränsad. Skälig ersättning bör därför inte överstiga 10 timmars arbete och kan utifrån den yrkade timkostnaden beräknas till 32 500 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Rättslig reglering m.m.*

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, 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 (kvalificerad verksamhet).

Genom lagstiftning 1930 infördes i kommunalskattelagen (1928:370) en definition av bostadsförening och bostadsaktiebolag som i stora delar överensstämmer med den nuvarande definitionen av privatbostadsföretag. En skillnad är att uttrycket ”uteslutande eller huvudsakligen” användes för att ange den kvalificerade verksamhetens omfattning.

I inkomstskattelagen har termen privatbostadsföretag ersatt vad som tidigare benämnts bostadsförening och bostadsaktiebolag. Dessutom har det nya uttrycket ”till klart övervägande del” införts för att tydligare markera att den kvalificerade verksamheten ska uppgå till minst 60 procent i enlighet med den praxis som utvecklats (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 33 f.).

Vad målet gäller

Målet gäller vilken betydelse föreningens innehav av den fordran som uppkom vid överlåtelsen av den nybildade fastigheten har för bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § första stycket 1 IL vid 2008 års taxering.

Tidpunkten för bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag

Det saknas en uttrycklig bestämmelse om vid vilken tidpunkt det ska bedömas om ett bostadsföretag är ett privatbostadsföretag. Föreningen anser att utgångspunkten för bedömningen ska vara förhållandena vid beskattningsårets utgång medan Skatteverket argumenterar för att även den verksamhet i form av uthyrning av lokaler som föreningen bedrivit under året ska beaktas liksom det förhållandet att den fastighet som inrymt lokalerna avyttrats strax före årsskiftet.

I RÅ 2006 ref. 80 hade en bostadsrättsförening som inte utgjorde ett privatbostadsföretag avskilt lokaldelen av föreningens fastighet genom en tredimensionell fastighetsbildning och överlätit den nya fastigheten till en ekonomisk förening, som ägdes av medlemmarna i bostadsrättsföreningen. Den nybildade fastigheten ansågs genom överlåtelsen ägandemässigt och skattemässigt frikopplad från bostadsrättsföreningen och ingick därmed inte längre i föreningens verksamhet. Föreningen ansågs därför vara ett privatbostadsföretag efter överlåtelsen.

I det nu aktuella fallet har omstruktureringen genomförts på samma sätt som i 2006 års rättsfall. Av det avgörandet följer att den verksamhet som föreningen bedrivit före överlåtelsen inte ska beaktas vid bedömningen av om föreningen utgör ett privatbostadsföretag.

Till bilden hör också att skattemyndigheterna under lång tid uttalat i anvisningar, rekommendationer och allmänna råd att bedömningen bör göras utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång (se t.ex. SKV A 2008:25).

Mot bakgrund av det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att det är den verksamhet som föreningen bedrev vid utgången av beskattningsåret 2007 som ska ligga till grund för bedömningen av om föreningen utgjorde ett privatbostadsföretag under detta beskattningsår.

Ingår fordringen i den kvalificerade verksamheten?

Av 2 kap. 17 § första stycket 1 IL framgår att en förenings kvalificerade verksamhet ska bestå i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen. Utrymmet för att förvaltning av kapital ska ingå i en sådan verksamhet är begränsat. Den fordran som föreningen innehade vid beskattningsåret utgång uppgick till ca 31 milj. kr och härrörde från försäljningen av den fastighet som inrymde lokaler. Det saknas därmed förutsättningar för att hänföra fordringen till förvaltningen av föreningens bostadsfastighet.

Är föreningens verksamhet till klart övervägande del av kvalificerat slag?

Som framgått ovan är ett riktmärke för bedömningen av vad som utgör ”till klart övervägande del” att den kvalificerade verksamheten uppgår till 60 procent. I regel anses kravet uppfyllt om fastigheten används så att minst 60 procent av taxeringsvärdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna.

Taxeringsvärdet kan dock inte användas som grund för bedömningen när föreningen haft inkomster från annan verksamhet än att upplåta lägenheter eller lokaler i fastigheten. En möjlighet i ett sådant fall kan vara att basera bedömningen av relationen mellan de olika verksamheterna på en beräkning utifrån antingen förmögenhetsvärdena vid årets utgång eller inkomsternas storlek. Ofta kan bedömningen i stället behöva göras med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Detta ter sig särskilt motiverat när de andra beräkningsgrunderna inte klart och entydigt visar hur verksamheterna förhåller sig till det angivna gränsvärdet.

I det nu aktuella fallet utfärdades reversen vid överlåtelsen av den lokalfastighet som bildats i enlighet med bestämmelserna om tredimensionell fastighetsbildning. Avsikten var att renodla föreningens verksamhet till att avse upplåtelser av bostäder till medlemmarna. Fordringen har visserligen uppgått till ett betydande belopp. Det saknas dock anledning att ifrågasätta föreningens uppgifter om att fordringen tillkom som en tillfällig lösning i avvaktan på att den ekonomiska

föreningen ordnade finansiering av förvärvet. Fordringen skulle alltså innehas under begränsad tid och inte i kapitalplaceringssyfte. Under slutet av 2008 löste förvärvaren reversen och föreningen använde medlen till att minska sin skuldsättning.

Med hänsyn till de angivna förhållandena finner Högsta förvaltningsdomstolen att innehavet av fordringen inte bör hindra att föreningen anses som ett privatbostadsföretag vid utgången av 2007.

Sammanfattning

Bedömningen av om föreningen utgjorde ett privatbostadsföretag vid taxeringen 2008 ska göras med hänsyn till den verksamhet som föreningen bedrev vid utgången av beskattningsåret 2007. Vid denna tidpunkt innehöll föreningens fastighet enbart bostäder upplåtna med bostadsrätt och gemensamhetsutrymmen. Den fordran som uppstod vid överlåtelsen av lokalfastigheten hindrar inte att föreningen vid utgången av beskattningsåret utgjorde ett privatbostadsföretag. Föreningens överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Föreningen yrkar – utöver av kammarrätten beviljade 130 000 kr – ersättning med 129 751 kr för sina ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Vidare yrkar föreningen ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 130 000 kr för 40 timmars arbete.

Föreningen har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Föreningen ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Mål nr
605-13

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får föreningen anses väl tillgodosedd med den ersättning som utgått för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Processen i Högsta förvaltningsdomstolen motiverar inte en högre ersättning än 30 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Annika Brickman, Anita Saldén Enéus och Christer Silfverberg.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Maria Sundberg.