

**KLAGANDE**

Skatteverket

MOTPART

Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1, 769607-7192

Ombud: Advokat Johan Myrén

Advokatfirman Lindahl KB

Box 11911

404 39 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 5 maj 2017

i mål nr 11621-16, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning 2014

Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer

Skatteverkets omprövningsbeslut.

Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom i sin helhet och fastställer Skatteverkets beslut. Skatteverket anför följande.

Förvaltningsrätten har utgått ifrån att bruksvärdesintyget bygger på en jämförelse med ett flertal likvärdiga fastigheter i området där föreningens fastighet är belägen. Detta stämmer inte utan intyget är helt baserat på standarden i föreningens egna lägenheter. Det finns inget rättsligt stöd för att ett bruksvärdesintyg baserat på bostadsrättsinnehavarnas egna standardförbättringar, och som utfärdas inom hyreslagstiftningens ramar enligt jordabalken, enskilt ska kunna fastställa en bostadsrättsförenings skatterättsliga status. Föreningens bruksvärdesintyg visar inte vilket värde föreningens bostadsrätter skulle ha haft om de hade varit hyresrätter.

Föreningen har stora inkomster av kommersiell verksamhet genom uthyrning av affärslokaler. De värden som flyter in från driften av den kommersiella verksamheten har gett föreningen möjligheter att sänka avgifterna för bostadsrättsinnehavarna och därmed minska boendekostnaderna. Det framgår av föreningens årsredovisning för 2014 att det har skett en betydande minskning av avgifterna. Kostnadsminskningen för en delägare i en oäkta bostadsrättsförening klassificeras som avkastning på investeringen i bostadsrätten och behandlas som utdelning. Utdelningen blir dock en bostadsförmån enligt 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, som ska värderas till marknadsvärdet. Värdet av bostadsförmånen är skattefritt för en delägare i ett privatbostadsföretag. Att göra en bruksvärdesvärdering enligt hyresrättsliga principer på bostadsrätter medför att man genom att göra standardförbättringar i lägenheterna kan påverka den skattemässiga klassificeringen av bostadsrättsföreningen och därmed undvika beskattning av bostadsförmånen.

Föreningens bruksvärdesintyg har ändrats vid tre tillfällen. Vidare är intyget grundat på en okulär besiktning av lägenheterna i det skick som de hade under 2016/2017. Det finns ingen utredning om hur lägenheternas skick har ändrats mellan 2014 och 2016/2017. Det finns alltså anledning att ifrågasätta värderingsintygets riktighet vad gäller de förhållanden som gällde vid utgången av 2014. Fastighetsägarna gjorde under 2006 en besiktning av lägenheterna och kom fram till ett bruksvärde om 1 000 kr/kvm. I ett av föreningens yttranden anges att den största delen av de förbättringar som gjorts på fastigheten sedan 2006 har gjorts efter 2014. Den ökning av bruksvärdet med 62 procent som har skett efter 2006 måste därför avse enskilda bostadsrättsinnehavares inre standardförbättringar.

Samtliga hyresvärden i de jämförelsefastigheter som föreningen presenterat har ändrats mellan Patric Hultskärs, Fastighetsägarna, första och andra intyg. Hyresvärdena i flera av de jämförelsefastigheter som föreningen presenterat har visat sig vara oriktiga i förhållande till den prövning som ska göras för det aktuella beskattningsåret. Minst en av jämförelsefastigheterna hade presumtionshyror och inte bruksvärdeshyra. En del av fastigheterna hade även redovisats med fler lägenheter än vad Skatteverket har uppgift om att det fanns i det faktiska beståndet 2014. Sammantaget blir det svårt att dra slutsatser om vilket bruksvärde som kan anses vara jämförbart med föreningens fastighet. Jämförelsefastigheterna kan därför inte ligga till grund för föreningens klassificering.

Eftersom föreningen inte kan anses uppfylla kravet på att visa i första hand ett tillförlitligt värde gällande hyresnivån för likvärdiga bostäder och lokaler inom hyreshusenheten och i andra hand ett tillförlitligt värde för hyresnivån i närliggande hyreshus, ska Skatteverkets rekommenderade genomsnittshyror användas.

Om Skatteverkets genomsnittshyror inte används ska de jämförelsefastigheter som Skatteverket tagit fram användas i stället för föreningens.

Skatteverket har tagit fram den faktiska bruksvärdeshyran för 2014 för fastigheter som ligger i direkt anslutning till föreningens fastighet. Dessa fastigheter ska därför anses ha företräde framför föreningens jämförelsefastigheter.

Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1 anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten. Föreningen anför följande.

Fastighetsägarna har utfört en objektiv analys av lägenheternas bruksvärdeshyror. Värderingen motsvarar vad som hade varit aktuellt vid en bruksvärdesprövning inför hyresnämnden. Föreningen och Skatteverket är överens om vilka metoder som ska tillämpas för att bestämma bruksvärdet för föreningens lägenheter och vilken inbördes rangordning dessa ska ha. Skatteverkets genomsnittshyra är en schabloniserad hyresnivå som är baserad på taxeringsvärden för hyresfastigheter inom ett värdeområde där endast byggnadens värdeår beaktas. Den genomsnittshyra som Skatteverket åberopar är därför bestämd schablonmässigt utifrån tabell. Det leder dock till ett mer precist resultat när bruksvärdet bestäms genom en individualiserad utredning än vad som följer av Skatteverkets genomsnittshyra. Denna metod har företräde framför Skatteverkets schablonmetod. Schablonmetoden är endast en hjälpregel om det inte är möjligt att bestämma en verklig bruksvärdeshyra enligt individuella förhållanden. I det här fallet kan dock bruksvärdet fastställas utifrån de individuella förhållanden som gäller för föreningens fastighet.

I samband med den individualiserade utredning som Fastighetsägarna har gjort har det skett en jämförelse med relevanta hyresfastigheter i området. Skälet är att lika lägenheter ska åsättas samma bruksvärdeshyra. Värderingsintyget har i huvudsak grundats på jämförelser med verkliga hyresnivåer för andra fastigheter i området samt besiktningar och värderingar av samtliga lägenheter i föreningens fastighet.

När det gäller Skatteverkets jämförelsefastigheter har det inte presenterats någon utredning, besiktning eller annan redogörelse avseende standarden i de lägenheter som ingår i fastigheterna. Skatteverket måste visa att jämförelsefastigheterna innehåller lägenheter vars standard och inre skick är jämförbara med föreningens lägenheter.

Lägenheter med presumtionshyror ingår inte i Fastighetsägarnas sammanställning över jämförelsefastigheter. Dessa har endast redovisats för att visa att lägenheter med hög standard i området har en genomsnittlig hyra om 2 473 kr/kvm. Patric Hultskär har förtydligat att han, för att uppnå full transparens, har redovisat samtliga lägenheter som vid hans värdering fysiskt existerade i jämförelsefastigheterna. Fastighetsägarna har inte tillgång till register över vilka lägenheter som den enskilde fastighetsägaren har rapporterat in till Skatteverket. Fastighetsägarna utgår enbart från de verkliga förhållandena för varje enskild fastighet.

De två lägenheter som under 2014 uppläts till juridiska personer såldes under 2015 och 2016 och ägs sedan dess av fysiska personer. Med hänsyn till tröghetsprincipen och till att bedömningen inte ska göras alltför strikt enligt principen om beskattningsårets slutenhet ska de sålda lägenheterna beaktas när bruksvärdet fastställs. Det genomsnittliga bruksvärdet för föreningens samtliga lägenheter är 1 621 kr/kvm. Om de två lägenheterna inte hänförs till den kvalificerade delen är det genomsnittliga bruksvärdet för föreningens lägenheter åtminstone 1 613 kr/kvm. I vilket fall som helst överstiger den kvalificerade verksamheten 60 procent, varför föreningen är att anse som ett äkta privatbostadsföretag.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling. Vittnesförhör har på föreningens begäran hållits med Patric Hultskär, Fastighetsägarna. Han har anfört detsamma som i förvaltningsrätten och lagt till bl.a. följande. Han besiktigade föreningens lägenheter under 2015 och 2017. Han kan inte säga när lägenheterna uppnådde den standard som de hade vid besiktningen, men

ingen av lägenheterna upplevdes som nyrenoverad. Vissa lägenheter måste ha renoverats under 2000-talet men han upplevde att de boende i lägenheterna alla hade "bott in sig".

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Vad målet gäller

Frågan i målet är om föreningen för beskattningsåret 2014 ska anses vara ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. Avgörande för denna bedömning är om föreningens verksamhet till klart övervägande del, dvs. minst 60 procent, består i att till sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, s.k. kvalificerad verksamhet.

Den rättsliga utgångspunkten

Privatbostadsföretag beskattades tidigare schablonmässigt för inkomsten av fastighetsanvändningen. Schablonbeskattningen infördes 1954 och var avsedd att förenkla taxeringsarbetet för myndigheter och skattskyldiga. Det var därför ett uttalat önskemål att så många som möjligt skulle omfattas av schablonen. Däremot var inte tanken att bostadsföretag som i mer nämnvärd omfattning bedrev kommersiell verksamhet skulle omfattas av schablonbeskattningen, utan de skulle beskattas på vanligt sätt (prop. 1957:3 s. 18 och Gyland, Skattenytt nr 9 2008 s. 509 f.).

Schablonbeskattningen slopades från och med 2007 och i dag beskattas inte ett privatbostadsföretag för fastighetsanvändningen, dvs. föreningen ska inte ta upp inkomster och dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten (39 kap. 25 § IL). En bostadsrättsförening som däremot inte är ett privatbostadsföretag beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet. Det innebär bl.a. uttagsbeskattning.

Kravet på att den kvalificerade verksamheten uppgår till 60 procent anses i regel uppfyllt om fastigheten används så att minst 60 procent av taxerings-

värdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna (se Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 19).

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25 anges att beräkningen av hur stor del av verksamheten som är kvalificerad bör utgå från en fördelning av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena på fastigheten. Med hyresvärden avses bruksvärdeshyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, dvs. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighets-taxeringen.

Skatteverket har i allmänna råd SKV A 2012:12 bl.a. uttalat att för bostäder som innehas med bostadsrätt bör bruksvärdeshyran bestämmas till vad som gäller för likvärdiga bostäder i värdeområdet (jämförelsehyra). Vidare framgår att jämförelsehyran bör bestämmas med ledning av i första hand hyresnivån för likvärdiga bostäder inom hyreshuset, i andra hand hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus när en tillförlitlig jämförelse kan ske och i tredje hand av rekommenderade genomsnittshyror beslutade av Skatteverket.

Den beräkningsmetod som Skatteverket förespråkar har stöd i praxis. För att rättstillämpningen ska bli konsekvent och förutsägbar är det av vikt att en enhetlig beräkningsmodell tillämpas vid bedömningen av om en förening ska anses vara ett privatbostadsföretag. Kammarrätten anser därför att Skatteverkets beräkningsmetod bör vara utgångspunkten för bedömningen av om en förening ska betraktas som ett privatbostadsföretag eller inte. Det bör dock finnas utrymme att beakta även andra beräkningsmodeller.

Kammarrättens bedömning

Föreningen och Skatteverket är överens om att det är bruksvärdeshyra som ska ligga till grund för beräkningen av hyresvärdena för bostäder. Parterna är däremot inte överens hur bruksvärdeshyran ska bestämmas. Vid beräkningen av den kvalificerade verksamheten har föreningen utgått från

lägenheternas genomsnittliga bruksvärdeshyra efter en värdering av Fastighetsägarna. Vid värderingen av bruksvärdeshyran har det gjorts en besiktning av föreningens fastighet och samtliga bostadsrättslägenheter. En jämförelse utifrån fastighetens och lägenheternas standard har därefter gjorts med ett antal fastigheter i området. Skatteverket har i stället utgått från en beräkning med grund i de genomsnittshyror som tillämpas vid fastighetstaxeringen. Det totala hyresvärdet för lägenheterna har därefter reducerats med 10 procent.

Kammarrätten konstaterar 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. Jämförelsehyran kan därför inte bestämmas med ledning av något bruksvärde för hyreslägenheter.

Frågan blir då om föreningens värderingsintyg kan ligga till grund för bedömningen av bruksvärdet för föreningens bostadsrättslägenheter. Enligt kammarrättens mening visar inte intyget vilken hyresnivå som hade gällt i fastigheten om bostadsrättslägenheterna hade varit hyreslägenheter. Detta beror på att det rör sig om två olika upplåtelseformer med helt olika förutsättningar.

Till skillnad från en hyresgäst har en bostadsrättsinnehavare bl.a. incitament att investera i renovering och underhåll av bostaden för att på så vis öka bostadsrättens värde. Det gör att det i bostadsrättsfastigheter inte sällan finns bostäder med en standard som generellt sett är högre än vad som förekommer på hyresmarknaden. Ibland kan det röra sig om en standard som knappt förekommer alls på hyresmarknaden. En bruksvärdering av bostadsrättslägenheter kommer därför mer eller mindre regelmässigt att hamna högre och i vissa fall betydligt högre än den hyresnivå som hade gällt om det hade funnits kvar hyreslägenheter i fastigheten. Det är därför i princip inte rimligt att i fall där det inte finns några hyreslägenheter i en

föreningens fastighet i stället göra en bruksvärdesvärdering av bostadsrättslägenheterna. Det skulle nämligen i praktiken innebära att medlemmarnas renoveringar och underhåll av lägenheterna skulle få genomslag på bruksvärdet och därigenom öka föreningens kvalificerade andel. Kammarrätten anser därför att föreningens värderingsintyg inte kan ersätta avsaknaden av en faktisk hyresnivå i fastigheten.

Frågan är då om jämförelsehyran kan bestämmas genom en jämförelse med hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus. Detta kan ske endast om det är möjligt att göra en tillförlitlig jämförelse.

Föreningen har uppgett att bruksvärdeshyran för motsvarande och intilliggande fastigheter överstiger 1 500 kr/kvm. Jämförelsen grundar sig på en sammanställning av sju jämförelsefastigheter som gjorts av Fastighetsägarna. Alla utom en fastighet uppges ha en lägre genomsnittshyra än föreningens fastighet. Detta har förklarats med att de har en varierande och till stor del lägre standard än föreningens fastighet samt att en av jämförelsefastigheterna har delar som byggts om eller nyproducerats efter 2014. Ingen av jämförelsefastigheterna har den för föreningens fastighet fastställda genomsnittshyran om 1 621 kr/kvm.

Kammarrätten konstaterar att de redovisade jämförelsefastigheterna skiljer sig vad gäller standard och att genomsnittshyrorna varierar märkbart. Det saknas också underlag som redovisar hur föreningens fastighets genomsnittshyra har beräknats i förhållande till jämförelsefastigheternas. Mot den bakgrunden anser kammarrätten att det av underlaget inte går att dra några slutsatser om vilket bruksvärde som kan anses vara jämförbart med föreningens fastighet. Jämförelsen kan således inte anses tillförlitlig.

Skatteverkets genomsnittshyror ska därför ligga till grund för bestämmandet av hyresvärdet för bostäderna, dvs. 1 095 kr/kvm. Kammarrätten anser att det är rimligt att hyresvärdet för lägenheterna ska reduceras med 10 procent

med hänsyn till att bostadsrättsinnehavare, till skillnad från hyresgäster, är skyldiga att svara för eget inre underhåll i bostaden. I hyresförhållanden står fastighetsägaren för samtliga kostnader för fastigheten. I bostadsrättsförhållanden fördelas i stället kostnaderna mellan föreningen och medlemmarna.

Kammarrätten delar underinstansernas bedömning att hyresintäkter och övriga rörelseintäkter, som finns upptagna i föreningens årsredovisning, ska ligga till grund för beräkningen av hyresintäkterna från lokalerna.

Kammarrätten delar även bedömningen att de två bostadsrättslägenheter som varit upplåtna till en juridisk person ska räknas till den okvalificerade verksamheten.

Detta innebär att värdet av den kvalificerade verksamheten respektive den okvalificerade verksamheten ska beräknas i enlighet med Skatteverkets beslut, dvs. till 3 313 251 kr respektive 2 849 792 kr. Detta resulterar i att den kvalificerade verksamheten i föreningen motsvarar 54 procent och föreningen uppnår därmed inte förutsättningarna för att vara ett privatbostadsföretag.

Även fördelningen av föreningens intäkter ger stöd för att föreningen inte är ett privatbostadsföretag. Av föreningens årsredovisning framgår att föreningen under 2014 haft hyresintäkter från lokaler med 2 579 497 kr. Årsavgifterna för bostadsrätterna har under samma år uppgått till 994 356 kr. Detta visar att endast 28 procent av föreningens totala intäkter kommer från tillhandahållandet av bostäder. Resterande intäkter kommer från uthyrning av lokaler.

Frågan är då om det ändå finns skäl att beskatta föreningen som ett privatbostadsföretag. Föreningen har i denna del anfört att den vid tidigare taxeringar beskattats som ett privatbostadsföretag och att eftersom verksam-

heten i föreningen inte har förändrats sedan den bildades ska den behålla karaktären av privatbostadsföretag.

Det finns stöd i rättstillämpningen och i doktrinen för att omklassificeringar av privatbostadsföretag bör ske med tröghet och att stabilitet i klassificeringarna bör gälla så länge föreningens verksamhet inte ändras (Melz, Skattenytt 2000 nr 5 s. 237 f. och Gyland, Skattenytt nr 9 2008 s. 509 f.). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande också gett uttryck för att om en bostadsrättsförenings verksamhet inte förändrats till omfattning eller karaktär bör en förening som vid bildandet ansågs vara ett privatbostadsföretag inte klassificeras om enbart på grund av att marknadshyrorna för lokaler stigit förhållandevis mer än bruksvärdeshyrorna för bostadslägenheter (RÅ 2008 ref. 5). Bostadsrättsföreningen i avgörandet upplät samtliga lägenheter och lokaler med bostadsrätt. Med andra ord hade föreningen i praktiken inga kommersiella intäkter från fastigheten eftersom avgifterna i en bostadsrättsförening sätts efter självkostnadsprincipen. De stigande marknadshyrorna för lokaler hade alltså inte kommit föreningen tillgodo i form av verkliga intäkter.

Frågan är då vilken tröghet i klassificeringen som bör gälla när en bostadsrättsförening hyr ut lokaler externt, dvs. när en bostadsrättsförening har kommersiella hyresintäkter av lokaler. Och mer specifikt vad som bör gälla när fördelningen mellan bostäder och lokaler i föreningens fastighet inte har ändrats men där t.ex. marknadshyrorna för föreningens lokaler har stigit. Frågan är hur långt hänsynen till stabilitet i klassificeringarna bör sträcka sig i sådana fall. Enligt kammarrättens mening ger Högsta förvaltningsdomstolen inget svar på den frågan i 2008 års avgörande.

Det som talar för långtgående stabilitet är att förutsebarheten för enskilda som köper bostadsrätter därigenom ökar. En långtgående stabilitet gör det möjligt att överblicka konsekvenserna av det framtida bostadsrättsinnehavet. Å andra sidan skulle en alltför långtgående stabilitet riskera att

leda till att bostadsföretag som i mer nämnvärd omfattning bedriver kommersiell verksamhet inte beskattas för sina hyresintäkter. En effekt av det skulle vara att kommersiella hyresintäkter i privatbostadsföretag skulle beskattas lindrigare än i andra företag, låt vara att lagstiftaren accepterat det upp till en viss nivå.

Föreningens kommersiella hyresverksamhet står för 46 procent av verksamheten. Det är klart mer än vad som får anses vara en nämnvärd andel och det finns inte skäl att anta att förhållandet är tillfälligt. Kammarrätten anser därför att det trots den tröghet som bör råda vid omklassificering av bostadsrättsföreningar finns anledning att beskatta föreningen som ett oäkta bostadsföretag.

Det finns således skäl att beskatta föreningen på det sätt som Skatteverket beslutat. Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Föreningen förlorar målet. Det finns inte heller någon annan grund för ersättning, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten. Skatteverkets överklagande i ersättningsdelen ska därför bifallas och föreningens yrkande om ersättning i kammarrätten avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Petter Classon

Eveline Nilsson
referent

Roger Petersson

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG**

Avd. 1

DOM
2017-05-05
Meddelad i GöteborgMål nr
11621-16**KLAGANDE**

Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1, 769607-7192

Ombud: Advokat Johan Myrén
Advokatfirman Lindahl KB
Box 11911
404 39 Göteborg**MOTPART**Skatteverket
Skattekontoret Västervik
593 85 Västervik**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 14 mars 2016, dnr 82-38405945

SAKENInkomstbeskattning 2014
Ersättning för kostnader**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten upphäver Skatteverkets beslut och förklarar att Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1 ska beskattas som privatbostadsföretag vid beskattningsår 2014. Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som föranleds av denna dom.

Förvaltningsrätten beslutar att Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1 har rätt till ersättning för kostnader med 335 000 kr.

Dok.Id 456952

Postadress Box 53197 400 15 Göteborg	Besöksadress Sten Sturegatan 14	Telefon 031 - 732 70 00 E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se	Telefax 031 - 711 78 59	Expeditionstid måndag–fredag 08:00-16:00
---	---	--	-----------------------------------	---

BAKGRUND

Bostadsrättsföreningen Lorensberg 57:1 (föreningen) registrerades år 2001 och förvärvade år 2003 fastigheten Lorensberg 57:1 i Göteborgs kommun. Fastigheten ligger i centrala Göteborg med adress Kungsportsavenyn/Kristinelundsgatan. Byggnaden på fastigheten är uppförd år 1896 och består av ett flerbostadshus i fem våningar. Enligt den fastighetstaxering som gällde för beskattningsår 2014 hade byggnaden värdeår 1960. Byggnaden hade en total yta om 4423 kvm, varav 3584 kvm var lägenhetsyta och 839 kvm var lokalyta. Under beskattningsår 2014 upplät föreningen 30 lägenheter med bostadsrätt och tre lokaler med hyresrätt. Två av bostadslägenheterna med en total yta om 222 kvm var upplåtna till en juridisk person. I fastighetens lokaler bedrevs två restauranger och en butik.

Enligt årsredovisningen för beskattningsår 2014 har föreningen haft intäkter i form av medlemsavgifter med 994 356 kr, lokalhyra med 2 579 497 kr och övriga rörelseintäkter med 51 514 kr. Årets resultat är en förlust på 229 938 kr. Föreningen har lämnat inkomstdeklaration för beskattningsåret 2014 och redovisat som ett privatbostadsföretag. Privatbostadsföretag redovisar inte inkomster och utgifter som är hänförliga till fastigheten.

Skatteverket beslutade för beskattningsår 2014 att bedöma föreningen som ett oäkta bostadsföretag, uttagsbeskatta den med 2 318 895 kr och bestämma underlaget för inkomstskatt till 963 234 kr. Skatteverket motiverade sitt beslut i huvudsak enligt följande. För att betraktas som ett privatbostadsföretag ska en bostadsrättsförenings verksamhet till minst 60 procent bestå i att tillhandahålla bostäder till de egna medlemmarna i byggnader som ägs av föreningen, så kallad kvalificerad verksamhet.

Till *den kvalificerade verksamheten* ska räknas bruksvärdeshyran av de bostäder som upplåts med bostadsrätt till fysiska personer. Bruksvärdena ska i

första hand beräknas på jämförbara existerande hyreslägenheter i fastigheten. Om det saknas hyresrätter i huset bör en jämförelse därefter ske med jämförbara hyreslägenheter i omkringliggande hyreshus och i tredje hand bör en jämförelse ske med genomsnittshyror beslutade enligt fastighetstaxeringen. I detta fall saknas hyreslägenheter i den egna fastigheten. Föreningen har dels jämfört sina lägenheter med hyreslägenheter i närliggande fastighet som har en hyra på 2 473 kr/kvm och år, dels låtit göra en bruksvärdering av de egna lägenheterna där man kommit fram till en bruksvärdeshyra på 1 600 kr/kvm och år. Föreningen har också hänvisat till andrahanduthyrningar till 2 142 kr/kvm och år. Föreningen har inte visat på vilka grunder hyran i de olika fallen är satt, eller lämnat in underlag om de fastigheter som använts som jämförelseobjekt. Det går därför inte att göra någon bedömning av om det är en jämförbar hyra för föreningens lägenheter. Genomsnittshyran för den aktuella fastigheten är 1 095 kr/kvm och år, och speglar ett korrekt bruksvärde för fastigheten. Bruksvärdeshyran ska reduceras till 90 procent eftersom medlemmarna har skyldighet att svara för löpande inre underhåll. Bruksvärdeshyran för bostäder upplåtna till fysiska personer är då 3 313 251 kr ($1095 \text{ kr} * 0,9 * [3584 - 222 \text{ kvm}]$).

Till *den okvalificerade verksamheten* ska räknas hyresintäkter för lokalerna, bruksvärdeshyran för de lägenheter som upplåts till juridiska personer och övriga rörelseintäkter. Föreningen har här hänvisat till att den juridiska personen som är medlem under år 2015 sålt en lägenhet till två fysiska personer och har för avsikt att inom kort sälja den andra. Föreningen menar med hänsyn till tröghetsprincipen att detta ska beaktas så att de lägenheterna räknas till den kvalificerade verksamheten redan för år 2014. Bedömningen görs dock på förhållandena vid beskattningsårets utgång, varför senare händelser inte kan beaktas. Bruksvärdeshyran för bostäder upplåtna till juridiska personer är 218 781 kr ($1095 \text{ kr} * 0,9 * 222 \text{ kvm}$). Hyresintäkterna från lokalerna är enligt årsredovisningen 2 579 497 kr. Enligt föreningen ska intäkterna minskas med utlägg som föreningen haft för hyresgästernas el och

vatten. Dessa intäkter finns dock normalt inkluderade i hyran för en lokal och ska räknas med som hyresintäkter för lokalerna. Övriga rörelseintäkter är enligt årsredovisningen 51 514 kr. Det sammanlagda värdet av den okvalificerade verksamheten är då 2 849 792 kr (218 781 + 2 579 497 + 51 514).

Värdet av den kvalificerade verksamheten uppgår till 53 procent av det sammanlagda värdet av föreningens verksamheter (3 313 251 / [3 313 251 + 2 849 792]). Föreningen uppfyller därmed inte kravet för att betraktas som privatbostadsföretag, och ska beskattas för näringsverksamhet enligt allmänna regler. Det innebär bland annat att om en bostadslägenhet varit upplåten till medlem eller hyresgäst utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet ska uttagsbeskattning ske. Skillnaden mellan marknadsvärdet och erlagd ersättning tas upp till beskattning. Skatteverket beräknar skillnaden till 2 318 895 kr (3 313 251 kr - 994 356 kr). Årets resultat enligt årsredovisningen är ett underskott på 229 938 kr och det finns ett underskott från tidigare år på 1 125 633 kr. Resultat att ta upp till beskattning blir då 963 324 kr (2 318 895 kr - 1 125 633 kr - 229 938 kr).

YRKANDEN M.M.

Föreningens yrkande

Föreningen yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas och att föreningen ska beskattas i enlighet med den inlämnade inkomstdeklarationen. Föreningen yrkar också ersättning för ombudskostnader med 390 625 kr inklusive mervärdesskatt. Föreningen anför i huvudsak följande. Fastigheten i fråga ser ut som många andra fastigheter i centrala delar av storstäder, dvs. både bostäder och lokaler i samma byggnad med lokaler på markplan. De senaste 5-10 åren har marknadsvärdet för lokalhyror stigit mer än bostadshyror. Den här frågan är därför aktuell för många föreningar.

Hyresvärdet är det aktuella årets bruksvärde och ska beräknas på ett av följande tre sätt, i angiven rangordning. Med grund i

1. hyresnivån hos en hyreslägenhet i den egna byggnaden,
2. hyresnivån hos en likvärdig lägenhet i en intilliggande byggnad, eller
3. de genomsnittshyror som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

Valet av metod för värderingen syftar till att fastställa den bruksvärdeshyra som ger den mest rättvisande bilden av föreningens verksamhet. Metod 3 är det alternativ som ligger längst från verkligheten och ska användas bara om metoderna 1 och 2 inte är tillämpliga.

Föreningen har tagit fram värden enligt metod 1 och 2. Bostadslägenheter i föreningens byggnad har under året hyrts ut i andra hand till hyror som överstiger 1 930 kr/kvm och år. Föreningen har också fått uppgift från Wallenstam AB, som äger en fastighet vars byggnad är likvärdig med föreningens vad gäller läge och standard, att de tar en genomsnittlig hyra på 2 473 kr/kvm och år. Branschorganisationen Fastighetsägarna har vidare på uppdrag av föreningen, och efter en fysisk besiktning av föreningens lägenheter, gjort en bruksvärdesvärdering av föreningens lägenheter. Enligt den värderingen är bruksvärdet för föreningens bostadslägenheter i snitt 1 621 kr/kvm och år. Fastighetsägarna är en ledande organisation inom hyresbranschen med mycket stor kunskap om hyresnivåer genom sina medlemsföretag som den biträder vid hyresförhandlingar och värderingar av bruksvärdeshyror och andra hyror. Värderingsmannen Patric Hultskär har en lång och gedigen erfarenhet av denna typ av värderingar och har opartiskt genomfört en beräkning av hyresnivåerna och bruksvärdena på ett objektiva och fackmannamässigt sätt. Med stöd av Fastighetsägarnas värdering kan föreningens verksamhet betraktas som kvalificerad till 64 procent. En övervägande del av föreningens verksamhet är därmed kvalificerad och föreningen är att betrakta som ett privatbostadsföretag.

Föreningens val av metod har företräde framför Skatteverkets metod. Skatteverkets genomsnittshyra ger inte en rättvisande bild eftersom den beaktar en generell hyresnivå för ett helt område med värdeåret som grund. De faktorer som påverkar värdeåret (t ex takomläggning och fasadrenovering) är helt andra än de som påverkar bruksvärdet (t ex läget och lägenheternas standard). En bruksvärdering som görs mot bakgrund av hyreslagstiftningen är mer precis och avspeglar verkligheten. Enligt Hyresnämnden ska vid bedömningen av bruksvärdet sådana faktorer som modernitetsgrad, planlösning, läge inom huset, husets allmänna läge, närhet till kommunikationer och reparationsstandard vara vägledande. Val av material och utrustning i en lägenhet är det som höjer hyran, oavsett vem som bekostat åtgärderna. Både värdeår och byggnadsår saknar normalt betydelse vid en bruksvärdering. Begreppet bruksvärde följer av hyreslagstiftningen och någon fristående skatterättslig definition av begreppet finns inte. Det är därför Hyresnämndens tolkning av begreppet bruksvärde som är styrande och då är det naturligt att lägenheternas inre standard får stor betydelse.

Skatteverket jämför också med genomsnittshyror hos ett antal fastigheter i området men har inte lämnat någon beskrivning eller utredning om fastigheternas standard. Det går därför inte utifrån Skatteverkets sammanställning att avgöra om det rör sig om likvärdiga lägenheter eller inte. Dessa fastigheter fanns med i urvalet inför Fastighetsägarnas värdering, men valdes bort eftersom de inte ansågs likvärdiga vad gäller standard.

Skatteverkets jämförelse mellan föreningens bruksvärde år 2006 och den genomsnittliga hyreshöjningen i Storgöteborg under tiden 2006 till 2014 är av begränsat intresse i målet. Området Lorensberg är inte likvärdigt med Storgöteborg. Det har också hänt oerhört mycket i föreningen under just de här åren. Föreningen har gjort betydande renoveringar på fastigheten (bl. a. takrenovering, relining av stammar och ljudisolering av fläktar). Ett stort antal nya medlemmar under de åren har också inneburit renovering av fler-

talet lägenheter. Det är därför naturligt att bruksvärdet har höjts mer än genomsnittet.

Det kan vidare inte vara korrekt att beakta som en intäkt det utlägg för vatten, el m.m. om föreningen haft för sina hyresgäster och sedan vidarefakturerat till hyresgästerna. Om hyresgästerna själva hade betalat direkt till leverantören skulle ju beloppen överhuvudtaget inte ha synts i föreningens räkenskaper.

Skatteverket har i sina beräkningar reducerat bruksvärdeshyran till 90 procent. Eftersom en lägenhets bruksvärde är oberoende av vem som bekostat renoweringar finns ingen anledning att göra en sådan reduktion. Vidare har Kammarrätten i Stockholm (dom enligt nedan) slagit fast att Skatteverket saknar stöd för en sådan reduktion.

Skatteverket har uttryckt att det finns ett behov av en enkel och transparent metod att bedöma bostadsrättsföreningar. En sådan ändamålsenlig tolkning får dock inte ges för stort utrymme i skatterätten. Det skulle strida mot legalitetsprincipen.

När en bostadsrättsförening varit ett privatbostadsföretag i många år måste det föreligga en presumtion för att så är fallet. Det är därför Skatteverket som har bevisbördan i den här frågan. Skatteverket har inte lyckats visa att föreningen inte ska vara ett privatbostadsföretag. I stället har föreningen visat att bruksvärdeshyran överstiger 1 600 kr/kvm och år, och att föreningen därmed ska klassificeras som ett privatbostadsföretag.

Till stöd för sitt yrkande hänvisar föreningen till Kammarrätten i Stockholms dom den 17 maj 2016 i mål nr 2480-2481-15.

Till stöd för sitt yrkande åberopar föreningen Fastighetsägarnas sakkunnigutlåtande med efterföljande förtydliganden inklusive standardbeskrivning och foton av fastigheten och flera av bostadslägenheterna samt motsvarande standardbeskrivningar och foton avseende intilliggande och jämförbara fastigheter, en beskrivning av Patric Hultskärs kompetens, utlåtandet av Bengt Olsson i ovan nämnda dom, två andrahandshyresavtal avseende en bostadslägenhet i föreningen som hyrts ut under åren 2013 – 2016 samt ett e-postmeddelande från Wallenstam AB.

Skatteverkets inställning

Skatteverket ändrar vid obligatorisk omprövning inte sitt beslut och anför, utöver det som framgår av det överklagade beslutet, bland annat följande. Enligt föreningens årsredovisning är fördelningen mellan årsavgifter och hyror sådan att årsavgifterna gett intäkter med 994 356 kr, och hyrorna med 2 579 497 kr. Föreningens huvudsakliga intäkter (72 procent av de totala intäkterna) härrör alltså från kommersiell verksamhet. Syftet med värderingsintyget som föreningen stödjer sig på är att höja upp värdet av de enskilda lägenheterna och skapa förutsättningar för att bedöma föreningen som ett privatbostadsföretag, och då inte beskattas för sin verksamhet. Det finns därför anledning att iaktta försiktighet med den typen av värderingsintyg.

Vad gäller den andrahandsuthyrning som föreningen hänvisar till speglar prissättningen inte det värde som skulle gälla om lägenheten upplåtits med hyresrätt. Vad en bostadsrättsinnehavare kan få ut vid en privat uthyrning är inte kopplat till bruksvärdet utan till marknadsvärdet. Det framgår av avtalen att uthyrningen skett till ett aktieföretag. En uthyrning till ett företag sker på helt andra villkor och på en helt annan marknad än uthyrning till en privatperson.

De sju fastigheter som Fastighetsägarna jämfört med vid sin värdering är inte likvärdiga vad gäller värdeår och geografiskt läge. I snitthyrorna för några av fastigheterna ingår dessutom hyror för lägenheter som ny- eller ombyggts år 2015. Dessa lägenheter bör inte tas med i beräkningen för år 2014. En beräkning av snitthyran, utan dessa nybyggda lägenheter, ger i ett exempel 1 327 kr i stället för 1 482 kr. Skillnaden är tillräcklig för att föreningens kvalificerade verksamhet hamnar under gränsen på 60 procent. Inte heller den fastighet som ägs av Wallenstam AB är likvärdig som jämförelseobjekt. Fastigheten har värdeår 2014. Fastigheten är delvis ombyggd och delvis nyproducerad år 2014. Det är inte jämförbart med föreningens fastighet som har värdeår 1960.

Fastighetsägarnas värdering är i stora delar baserad på den inre standarden för varje enskild lägenhet. Standarden i flera av lägenheterna uppges vara hög eller mycket hög. När syftet med en bruksvärdering är att bedöma om en bostadsrättsförening är ett privatbostadsföretag enligt reglerna i inkomstskattelagen är grunden en helt annan än när det gäller att fastställa bruksvärdeshyran i en hyresförhandling. Bruksvärdet ska då vara det värde som skulle ha gällt om lägenheterna upplåtits med hyresrätt. De förbättringar som bostadsrättsinnehavaren själv bekostat kan därför inte tillåtas påverka bruksvärdet. Bruksvärde är ett hyresrättsligt begrepp och ska som sådant tillämpas som ett skydd för den enskilde. En direkt applicering av begreppet på bostadsrättsföreningars skatterättsliga status är inte rättvisande. En bostadsrättsinnehavare kan bekosta uppgraderingar i sin lägenhet till en nivå som långt överstiger en hyresvärds. Bostadsrättsinnehavarens uppgraderingar ska därför inte kunna påverka bruksvärdet till den grad att den påverkar en bostadsrättsförenings skatterättsliga status. En förenings status skulle i så fall bli beroende av förhållanden som är utanför föreningens kontroll. Den tröghetsprincip som gäller vid klassificeringen skulle inte kunna bibehållas. En bostadsrättsförenings status skulle vara svår att förutse. En viktig ut-

gångspunkt för bedömningen är att den ska vara förutsebar och enkel. Det talar för att bedömningen bör ha starkt schabloniserade inslag.

Föreningen bedömde år 2006 sitt bruksvärde till 1 000 kr/kvm enligt uppgifter i en fastighetsdeklaration. Bruksvärdet har med andra ord ökat med 62 procent från 2006 till 2014. Det kan jämföras med att hyreshöjningarna i Storgöteborg under samma tid varit 15 procent. Baserat på bruksvärdet år 2006 och den genomsnittliga hyreshöjningen på 15 procent, och under hypotesen att föreningens lägenheter upplåtits med hyresrätt, hade bruksvärdet kunnat vara 1 162 kr/kvm i stället för 1 621 kr/kvm. Det är bara ett exempel på att den inre standarden påverkar bruksvärdet hos bostadsrätterna annorlunda än för hyresrätter.

Inför varje fastighetstaxering av hyreshus beslutar Skatteverket om rekommenderade genomsnittshyror för bostäder i alla värdeområden. Genomsnittshyror tas fram genom att information om allmännyttans hyresintäkter samlas in. Genomsnittshyror är visserligen en form av schablonvärden men de är väl underbyggda. Värdeåret är också en form av schablon men har betydelse för bruksvärdet eftersom det bestäms utifrån gjorda ombyggnationer och andra åtgärder som förlänger en byggnads livslängd. Alla sådana förbättringar ska rapporteras till Skatteverket för justering till ett rättvisande värdeår. Faktorer som påverkar bruksvärdet och som hör till fastighetens skick såsom fasad, fönster, balkonger, trapphus, hiss, soprum, tvättstuga m.m. påverkar därför också värdeåret.

Genomsnittshyran för föreningens fastighet är 1 095 kr/kvm och år. Skatteverket har också sammanställt genomsnittshyror för sju andra fastigheter i det område som ligger i direkt anslutning till föreningens fastighet. Genomsnittshyran överstiger inte i något av de sju fallen 1 300 kr/kvm och år. Snittet för de sju fastigheterna är 1 175 kr/kvm och år. De sju fastigheterna ligger i direkt anslutning till föreningens fastighet och utgör därför ett tillförlit-

ligt jämförelsematerial. I första hand ska genomsnittshyran för föreningens fastighet användas, och i andra hand genomsnittet för dessa sju fastigheter.

Skatteverket har i sina beräkningar under lång tid tillämpat reducering till 90 procent av hyresvärdena (se bl. a. Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 2920-15). Bakgrunden till denna syn är att även om det är fråga om att avgöra hyresvärdet för en enskild lägenhet så bör bedömningen spegla de verkliga förhållandena. Jämförelsen bör göras som om den faktiska upplåtelsen skett till bostadsrättshavaren i form av hyresrätt men i övrigt på oförändrade villkor. På så sätt uppnås ett jämförelsevärde oberoende av upplåtelseform.

Skatteverket åberopar den bruksvärdering som föreningen lät göra år 2006 och som lämnades in till Skatteverket i samband med fastighetstaxeringen 2007.

Muntlig förhandling

Förvaltningsrätten har hållit muntlig förhandling i målet. Vid förhandlingen har förhör hållits med sakkunnigvittnet Patric Hultskär, Fastighetsägarna, om den värdering han gjort av fastighetens bruksvärde och om bruksvärdesbedömning i allmänhet.

Patric Hultskär har berättat bland annat följande. Han har arbetat länge i fastighetsbranschen och i många år med förhandling av hyror. Han är fastighetskonsult på intresseorganisationen Fastighetsägarna och arbetar med förhandling och rådgivning. En stor del av hans arbetstid ägnas åt att bedöma hyror på olika sätt. De allra flesta förhandlingarna grundar sig på en bruksvärdesvärdering.

Han blev kontaktad av föreningen under hösten 2015 och fick i uppdrag att göra en objektiv bruksvärdesbedömning av fastigheten. Han gör alltid en objektiv bedömning och det är viktigt för honom att hans värdering håller för en prövning i hyresnämnden. Han har tagit del av en förfrågan från Skatteverket och ett yttrande. I båda fallen var syftet att han skulle kunna svara på Skatteverkets frågor om hans värdering. Annars har han inte tagit del av handlingar i målet. Han skriver vanligtvis inte den här typen av värderingsintyg, men han har använt sig av samma mall som vid en hyresförhandling och presenterat materialet på samma sätt. Beräkningsmodellen och värderingen har gått till på det sätt som är norm i branschen vid en hyresförhandling.

Vid värderingen har han besiktigt fastigheten och samtliga lägenheter. Han har tittat på fastighetens skick vad gäller fasad, balkonger, hiss, väggmålningar, högt i tak m.m. I de enskilda lägenheterna har han tittat på badrum, kök, golv, el- och värmesystem, porttelefon, belysning m.m. Han har tittat på om det finns bekvämligheter utöver det vanliga, till exempel larm, värmegolv, inbyggda köksmaskiner, inbyggda vitrinskåp m.m. Han har sett att det är högt i tak med stukatur och att det finns gammalt fint snickeri. Standarden i fastigheten är blandad. Några lägenheter är renoverade på 80- eller 90-talen, men en stor andel har renoverats efter att de blev bostadsrätter och dessa har väldigt hög standard. Några lägenheter har en extremt hög standard som i princip inte finns på hyresmarknaden. Det beror sannolikt på att hyresvärdar av förvaltningsmässiga skäl vill att lägenheterna är så lika som möjligt.

Tanken med bruksvärdering är lika hyra för lika lägenhet. Därför är det viktigt att hitta en bra jämförelsefastighet. Med tanke på den höga standarden i föreningens fastighet var det svårt att hitta jämförelsefastigheter. Det gällde att hitta fastigheter där lägenheterna motsvarar standarden och ändå hålla sig inom det geografiska området och till samma typ av fastighet. Han tycker att

han fick fram ett bra urval. De fastigheter som Skatteverket jämfört med var inledningsvis med också i hans utredning men valdes bort. De är jämförbara endast vad gäller läge och fastighetstyp. Eftersom de är renoverade på 90-talet har de inte alls samma skick och standard som föreningens fastighet. Han anser inte att de är jämförbara.

SKÅLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Med privatbostadsföretag avses, vad gäller bostäder, 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 (2 kap. 17 § första stycket 1 inkomstskattelagen [1999:1229], IL).

Till klart övervägande del innebär att minst 60 procent av bostadsrättsföreningens verksamhet ska hänföras till lägenheter som upplåts till medlemmar (se RÅ 2008 ref. 5, RÅ 2014 ref. 19 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 33 f). Det saknas bestämmelser om beräkningsmetod för fördelning av bostadsrättsföreningars verksamhet. I praxis har bostäderna getts en jämförelsehyra motsvarande bruksvärdeshyran medan lokalerna getts en jämförelsehyra motsvarande marknadshyran (verklig hyra om det är hyresrätter).

Förhållandena vid beskattningsårets utgång ska ligga till grund för bedömningen (RÅ 2014 ref. 19).

Enligt praxis ska det finnas en viss tröghet i omklassificeringen av bostadsrättsföreningar (tröghetsprincipen). Det innebär bland annat att en förening som bildats i syfte att upplåta bostäder till medlemmar har ansetts kunna behålla sin karaktär av privatbostadsföretag även om flertalet lägenheter

hyrs ut till utomstående, till juridiska personer eller om det sker förändringar i hyresnivåerna på bostäder och lokaler. En förutsättning är att föreningen vid bildandet betraktats som ett privatbostadsföretag (se bl. a. RÅ 1944 ref. 62 och RÅ 2008 ref. 5).

Högsta Förvaltningsdomstolen har den 29 mars 2017 (mål nr 3995-16 och 3996-16) efter Skatteverkets överklagande vägrat prövningstillstånd beträffande Kammarrätten i Stockholms dom den 17 maj 2016 i mål nr 2480-15 och 2481-15.

Förvaltningsrättens bedömning

Är föreningen ett privatbostadsföretag?

Frågan i målet är om föreningen för beskattningsåret 2014 ska betraktas som ett privatbostadsföretag. Ett privatbostadsföretag beskattas inte för sina inkomster från fastigheten. En bostadsrättsförening som däremot inte betraktas som ett privatbostadsföretag beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet. Det innebär bland annat uttagsbeskattning.

För att betraktas som ett privatbostadsföretag ska föreningens verksamhet till övervägande del, enligt praxis minst 60 procent, vara kvalificerad. Med kvalificerad verksamhet avses att tillhandahålla bostäder åt de egna medlemmarna. Föreningen är överens med Skatteverket om att det är lämpligt att använda hyresvärdena för att komma fram till hur stor del av föreningens verksamhet som är kvalificerad, och att hyresvärdena avser bruksvärdeshyra för bostäder och marknadshyra för lokaler.

Vilket är värdet av föreningens kvalificerade verksamhet?

Föreningen och Skatteverket är överens om vilka delar av föreningens verksamhet som ska anses vara kvalificerad och att bruksvärdeshyra ska användas. Frågan är hur bruksvärdeshyran ska beräknas.

Bruksvärde är ett begrepp som används främst vid hyresförhandlingar men även vid fastighetstaxeringen. Det ska spegla värdet av en bostad sett ur konsumentens synvinkel och ska bygga på jämförelser med likvärdiga bostäder. Det finns olika metoder för att ta fram bruksvärdet. Skatteverket och föreningen är överens om att det är lämpligt att använda en av tre metoder i en viss rangordning. I första hand ska en jämförelse göras med hyresnivån hos lägenheter i den egna byggnaden, i andra hand med hyresnivån hos lägenheter i likvärdiga byggnader och i sista hand med genomsnittshyror som beslutats vid fastighetstaxeringen. Den beskrivna rangordningen har stöd i praxis.

Föreningen har tagit fram ett bruksvärde som främst bygger på jämförelse med likvärdiga byggnader. Om den jämförelsen kan anses vara tillförlitlig har föreningens metod företräde framför en jämförelse med genomsnittshyror, vilket är den metod Skatteverket använt vid sin bedömning. Till stöd för sin jämförelse har föreningen åberopat hyresnivån vid andrahanduthyrningar av lägenheter i den egna byggnaden, hyresnivån hos en närliggande hyresfastighet och ett bruksvärdesintyg utfärdat av branschorganisationen Fastighetsägarna.

Andrahandsuthyrningarna visar på ett marknadsvärde och kan därför inte ligga till grund för bruksvärdet. Den närliggande hyresfastighet som föreningen hänvisar till är enligt uppgift delvis nyproducerad och närmare utredning om fastigheten saknas i målet. Hyresnivån hos den fastigheten kan därför inte heller ligga till grund för bruksvärdet.

När det gäller bruksvärderingsintyget har Skatteverket invänt att även om värderingen visar på ett korrekt bruksvärde ur hyresrättslig synpunkt är den inte lämplig att använda vid bedömningen av föreningens skatterättsliga status. Motiveringen är att den inre standarden hos de enskilda bostadsrätts-

lägenheterna inte bör tillåtas påverka föreningens stats. Det är enligt Skatteverket inte rättvisande och skulle i förlängningen kunna innebära bland annat att bostadsrättsföreningars status blir generellt svårbedömda.

Det är dock klart att det vid bedömningen av en bostadsrättsförenings skatterättsliga status är bruksvärdet som ska användas för att beräkna hyresvärdet för bostadslägenheter. Bruksvärde är ett väl etablerat hyresrättsligt begrepp. Det saknas enligt förvaltningsrättens mening stöd för att fastställa bruksvärdet på något annat sätt än det som följer av regelverket för hyresförhandlingar. Det ska också lyftas fram att det förhållandet att en utredning baserad på generella och mer lättillgängliga uppgifter är mer ändamålsenlig i administrativt hänseende för Skatteverket inte innebär att en sådan metodik utan vidare kan anses ha företräde framför en individualiserad utredning som – vilket får förutsättas – leder till ett mer precist resultat. Enligt förvaltningsrättens mening fordrar ett annat ställningstagande i vart fall stöd från praxis från Högsta förvaltningsdomstolen, vilket saknas i nuläget.

Bruksvärderingsintyget visar på ett hyresvärde om 1 621 kr/kvm och år. Värderingen bygger på en jämförelse med ett flertal likvärdiga fastigheter i området. Det har inte kommit fram annat än att värderingen är utförd på ett professionellt och trovärdigt sätt. Värderingen får anses tillförlitlig. Bruksvärdet ska därför bestämmas i enlighet med värderingsintyget.

Skatteverket har i sin bedömning reducerat bruksvärdet till 90 procent för att en bostadsrättsinnehavare, till skillnad från en hyresgäst, har ansvar för inre underhåll, och att värdet på så sätt skulle bli mer jämförbart med en hyresrätt. Förvaltningsrätten har i och för sig förståelse för Skatteverkets argumentation i denna del. Det saknas emellertid tillräckligt rättsligt stöd för en sådan reduktion.

Värdet av föreningens kvalificerade verksamhet ska därmed beräknas till 5 449 802 kr (1 621 kr * [3584 – 222 kvm]).

Vilket är värdet av föreningens okvalificerade verksamhet?

Skatteverket har i sin bedömning av den okvalificerade verksamheten hämtat uppgifter om hyresintäkter och övriga rörelseintäkter från föreningens årsredovisning. Föreningen har invänt att beloppen i årsredovisningen av olika skäl inte är rättvisande för den okvalificerade verksamheten. Föreningen har dock inte presenterat någon närmare förklaring eller skriftlig bevisning för att styrka sina påståenden. Det saknas därför skäl att frångå beloppen som framgår av årsredovisningen.

Två bostadslägenheter har under beskattningsåret varit upplåtna med bostadsrätt till en juridisk person och ska därför räknas till den okvalificerade verksamheten. Det är förhållanden vid beskattningsårets utgång som är avgörande. Det saknar därför betydelse att dessa två lägenheter senare kommit att innehas av fysiska personer.

Värdet av föreningens okvalificerade verksamhet ska därmed beräknas till 2 849 792 kr (218 781 kr + 2 579 497 kr + 51 514 kr).

Är föreningens verksamhet till övervägande del kvalificerad?

Värdet av den kvalificerade verksamheten uppgår då till 66 procent av värdet av den totala verksamheten för beskattningsår 2014 (5 449 802 kr / [5 449 802 kr + 2 849 792 kr]).

Föreningens verksamhet består därmed till övervägande del av att tillhandahålla bostäder till medlemmar. Föreningen ska betraktas som ett privatbostadsföretag för beskattningsår 2014. Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Den som i ett mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet gäller en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen [2012:1244]).

Förvaltningsrätten har bifallit överklagandet. Det finns därför förutsättningar för att bevilja föreningen ersättning för kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt. Den yrkade tidsåtgången framstår som något för hög. Ersättningen ska bestämmas till skäliga 335 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV3104 B)

Henric Dunnington

Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Björn Johansson, Karin Nodin och Krister Stensson deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen Ingrid Drottz.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.