



KLAGANDE

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64, 769605-2625

Ombud: Fastighetsjurist Liselott Rosecrans

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 6 november 2018
i mål nr 23250-17, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2015
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. 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.
2. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis när det gäller ersättning för kostnader och beviljar föreningen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr.
3. Kammarrätten beviljar föreningen ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64 yrkar detsamma som i förvaltningsrätten. Föreningen ansöker också om ersättning för kostnader i kammarrätten med 67 606,25 kr inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket anser att överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader ska avslås. Skatteverket anser att det i och för sig är skäligt med ersättning om 15 000 kr.

DET SOM PARTERNA FÖR FRAM

Föreningen

Föreningen hänvisar till det som tidigare har förts fram och tillägger bl.a. följande.

Bruksvärdering är betydligt mer rättvisande än Skatteverkets genomsnittshyror. Genomsnittshyran är en mycket generell hyra för ett helt värdeområde som endast beaktar byggnadens värdeår. Dessutom avser genomsnittshyran en hyra två år före fastighetstaxeringsåret. Det innebär att prövningen av om föreningen utgör ett privatbostadsföretag eller inte skulle kunna ske med en genomsnittshyra med fem års eftersläpning. Genomsnittshyran fastställs nämligen i treårsintervaller eftersom fastighetstaxering av hyreshus sker vart tredje år. Prövningen av om en förening är ett privatbostadsföretag görs dock årligen vid inkomstbeskattningen och ska ske utifrån en för beskattningsåret aktuell bruksvärdeshyra, som omförhandlas varje år. Till detta kommer att allmännyttans hyror sedan 2011 inte längre är hyresnormerande. Vid hyresförhandlingar läggs alltså inte allmännyttans hyror till grund för överenskommelser, utan tidigare förhandlade hyror av parterna på

hyresmarknaden beaktas oavsett om hyresvärden tillhör allmännyttan eller är privat.

Enligt förvaltningsrätten skiljer sig de jämförelsefastigheter som föreningen har redovisat när det gäller standard och genomsnittshyrorna varierar märkbart. Föreningen anser sig ha styrkt att bruksvärdeshyran uppgår till 1 538 kr per kvm och år. Skälet till att föreningen angav både minimala och maximala normhyror i listorna med jämförelsefastigheter var för att visa att normhyrorna skiftar inom alla fastigheter beroende på standard och storlek. Det är vanligt att hyresvärdar renoverar enskilda lägenheter efter hand som de blir tomma. Det finns därför såväl ombyggda som icke ombyggda lägenheter i en och samma fastighet. I föreningens fastighet har alla lägenheter hög standard. De minimala hyrorna är därför inte relevanta. De maximala normhyrorna hos jämförelsefastigheterna uppgår enligt listan till mellan 1 455 kr och 1 844 kr per kvm och år. De flesta normhyrorna ligger mellan 1 500 kr och 1 700 kr. Jämförelsefastigheterna ligger på Norrmalm. Bolaget åberopar en bilaga med de sju jämförelsefastigheter som ligger närmast föreningens fastighet, vars hyror 2015 förhandlades av Fastighetsägarna och Hyresgästföreningen. Bruksvärde/normhyra varierar i bilagan mellan 1 529 kr och 1 624 kr. Hyresförhandlaren Karin Molin har tidigare bedömt att normhyrorna för föreningens lägenheter skulle uppgå till mellan 1 457 kr och 1 686 kr per kvm och år om de vore hyresrätter. Normhyrorna för jämförelsefastigheterna styrker att hennes bedömning är korrekt. Föreningen noterar att Skatteverket inte längre gör gällande att det ska ske en minskning av bruksvärdet till 90 procent. Det förhållandet att investeringar av en bostadsrättshavare har effekt på bruksvärdet är en följd av lagstiftningen.

Skatteverket

Skatteverket hänvisar till det som verket förde fram i förvaltningsrätten och uppger bl.a. följande.

Det är ostridigt att det är bruksvärdeshyran som ska ligga till grund för beräkningen av hyresvärdena för bostäder. Bruksvärdeshyran bör motsvara vad hyran skulle ha varit för en jämförlig bostad när det gäller exempelvis läge, standard och värdeår. Som grund för bedömningen av storleken på bruksvärdeshyran kan hyran för en hyreslägenhet i fastigheten eller i en intilliggande fastighet användas, om en tillförlitlig jämförelse kan ske. I annat fall bör Skatteverkets genomsnittshyror, som fastställs inför varje fastighetstaxering, användas som vägledning. Genomsnittshyror tas fram genom att information om allmännyttans hyresintäkter samlas in. Dessa utgör visserligen en form av schablon men denna är väl underbyggd och grundar sig bl.a. på geografiskt läge och värdeår. Skatteverket har använt sig av genomsnittshyran för fastighetstaxeringsåren 2016–2018, där bruksvärdeshyran för en fastighet med värdeår 1980 uppgår till 1 250 kr/kvm. För fastighetstaxeringsåren 2013–2015 uppgår bruksvärdeshyran för en fastighet med samma värdeår till 1 200 kr per kvm. Hyreshöjningen mellan 2013–2015 och 2016–2018 kan fördelas på ca 17 kr per kvm och år. Om en uppräknings ska ske ska den då göras med 17 kr per kvm för ett år. Inte ens med beaktande av denna höjning uppfyller föreningen kraven för att anses utgöra ett privatbostadsföretag.

Skatteverket ifrågasätter inte riktigheten av det ingivna värderingsintyget som upprättats av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB. Av intyget framgår det vad föreningen hade kunnat få om bostadsrätterna hyrdes ut i befintligt skick. Intyget visar dock inte vilken hyresnivå som hade gällt om bostadsrättslägenheterna hade varit hyresrätter. Det är föreningens verksamhet som ska mätas och fördelas. Det görs inte när man använder sig av ett värderingsintyg som i stora delar grundar sig på bostadsrätternas inre standard. I en lägenhet som upplåts med bostadsrätt åligger nämligen det inre underhållsansvaret bostadsrättshavaren och denne bär även kostnaderna för detta. En bruksvärdering av bostadsrättslägenheter kommer alltså mer eller mindre regelmässigt att hamna högre och i vissa fall betydligt högre än den hyresnivå som hade gällt om det funnits kvar hyreslägenheter i

fastigheten. Det är därför inte rimligt att göra en bruksvärdering av bostadsrättslägenheterna i de fall där det inte finns hyreslägenheter i en förenings fastighet eftersom det rör sig om två helt olika upplåtelseformer med olika förutsättningar (Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 februari 2018 i mål nr 3682-17).

Som en följd av det sagda anser Skatteverket att de jämförelsefastigheter som föreningen har presenterat inte är relevanta. Jämförelsefastigheterna motsvarar den standard som föreningens lägenheter har efter bostadsrättshavarnas standardhöjande reparationer. De är alltså inte ett intäktsmått på vad lägenheterna hade genererat om dessa aldrig hade upplåtits med bostadsrätt utan fortsatt att vara i föreningens ansvarssfär där motsvarande standardhöjande reparationer inte varit ekonomiskt försvarbara. Till detta kommer att Skatteverket anser att jämförelsefastigheterna de facto inte är jämförbara. Av förarbetena till hyreslagen framgår att jämförelseobjekten måste vara i grova drag jämförbara med hänsyn till läge, storlek, utformning och standard. Föreningen har endast kommit in med en jämförelse i form av normvärde, vilket inte kan anses vara tillräckligt för att styrka att objekten är jämförbara. Det framgår inte heller hur jämförelsehyran för föreningens fastighet har beräknats i förhållande till jämförelsefastigheterna. Föreningens fastighet innehåller 14 lägenheter där ytorna och utformningen av lägenheterna varierar. Det finns lägenheter med två, tre, fyra och fem rum där ytorna varierar mellan 51 kvm och 138 kvm. Eftersom jämförelseobjekten måste vara jämförbara med hänsyn till ovan angivna faktorer bör en jämförelse göras för respektive lägenhet var för sig på så sätt att en lägenhet med två rum jämförs med en motsvarande lägenhet med två rum som i grova drag motsvarar varandra osv. Det går inte att göra en tillförlitlig jämförelse baserat på de underlag som finns att tillgå. Bruksvärdet ska därför bestämmas med utgångspunkt i Skatteverkets beslutade genomsnittshyror.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inkomstbeskattning

Föreningen äger fastigheten Riddarsporren 17 på Surbrunnsgatan i Stockholm. I byggnaden på fastigheten finns 14 bostadslägenheter, som alla upplåts med bostadsrätt, och 2 lokaler, som båda upplåts med hyresrätt.

Målet gäller frågan om föreningen är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § 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 bruksvärdeshyrorna 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 hyrorna för
61 fastigheter. Enligt den listan uppgår de maximala normhyrorna hos
jämförelsefastigheterna till mellan 1 455 kr och 1 844 kr per kvm och år. En
annan lista tar upp hyrorna 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 hyresrätter. 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

Kammarrätten har bifallit föreningens överklagande. Kammarrätten anser att föreningen har varit i behov av ombud. Med hänsyn till målets omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med 50 000 kr i förvaltningsrätten och 25 000 kr i kammarrätten. Överklagandet angående ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska alltså bifallas delvis.

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

Caroline Dyrefors Grufman
kammarrättsråd
ordförande

Fredrik Fries
kammarrättsråd
referent

Sven Hogebrandt
tf. assessor

Henrik Dahlén
kammarrättssekreterare
föredragande

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 20

DOM

2018-11-06

Meddelad i Stockholm

Mål nr

23250-17

KLAGANDE

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64, 769605-2625

Ombud: Skattejurist Katarina Hultqvist

Skattejuristen Katarina Hultqvist A

Runebergsgatan 11

114 29 Stockholm

Ombud: Fastighetsjurist Liselott Kristofferson

Fastighetsägarna Service Stockholm AB

Box 12871

112 98 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

593 85 Västervik

Skatteverkets dnr: 440 220939-17/5481

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2017-03-07, bilaga 1

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2015

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och ersättningsyrkandet.

Dok.Id 1017279

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt	08-561 680 01	måndag–fredag 08:00–16:30

YRKANDEN M.M.

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64 består av 14 bostadslägenheter som ägs av fysiska personer och två lokaler som upplåts till juridiska personer.

Skatteverket beslutade att bedöma Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64 som ett oäkta bostadsföretag, att uttagsbeskatta föreningen med 829 075 kr och att fastställa underskott av näringsverksamhet till 1 542 914 kr. Skälen för beslutet och de beloppsmässiga konsekvenserna framgår av det överklagade beslutet (bilaga 1).

Bostadsrättsföreningen Surbrunnsgatan 62-64 (föreningen) yrkar att föreningen ska klassificeras som ett privatbostadsföretag för beskattningsåret 2015. Vidare yrkas ersättning för ombudskostnader med 82 981 kr inklusive moms.

Föreningen anför bl.a. följande till stöd för sin talan. Alla bostäder är upplåtna med bostadsrätt. Föreningen har låtit Fastighetsägarna Service i Stockholm AB åsätta bruksvärdehyran i fastigheten. Samtliga bostadsrättslägenheter och fastighetens allmänna utrymmen okulärbesiktigades i december 2015. Den fiktiva bruksvärdeshyran för bostäderna har därvid bedömts till 1 895 354 kr för år 2015 vilket motsvarar cirka 1 538 kr per kvm. Andelen bostäder, dvs. äkta del, utgör då enligt kalkyl 63,48 procent och föreningen är därför ett privatbostadsföretag.

Skatteverket anför att bostadsrättsinnehavarnas egna standardhöjande renoveringar inte bör ligga till grund för beräkningen av bruksvärdet då det värdet inte blir jämförbart med bruksvärdet på en likvärdig hyresrätt. Skatteverkets inställning beror på en missuppfattning av begreppet bruksvärde. Begreppet bruksvärde redogjordes ingående för i Kammarrätten

i Stockholms dom den 17 maj 2016 i mål nr 2480–2481-15. Kammarrättens användning av begreppet visar att bruksvärdet inte har något att göra med vem som har utfört den bruksvärdeshöjande åtgärden. Vidare redogörs i kommentaren till hyreslagen för vilka faktorer som inverkar på bruksvärdet, bland annat lägenhetens standard. Det framgår också att med bruksvärdet bör avses vad lägenheten med hänsyn till dess beskaffenhet och förmåner samt övriga faktorer kunde anses från hyresgästernas synpunkt vara värd i förhållande till likvärdiga lägenheter på orten. Vid bedömandet härav ska man bortse från byggnadsår, samt produktions-, drift-, och förvaltningskostnader även som från andra särskilda betingelser för hyressättningen. Vidare anges på hyresnämndens hemsida bland annat att en lägenhets bruksvärde är det praktiska värde den har ur hyresgästernas synvinkel och att fastighetsägarens kostnader saknar betydelse. Bruksvärde är således ett objektivet värde oavsett vem som har gjort investeringen. En lägenhet får inte ett annat bruksvärde om det är en hyresgäst som gjort investeringen. Likadant får en lägenhet inte lägre bruksvärde för att det är en bostadsrättsinnehavare som har bekostat åtgärder i lägenheten. Att åtgärder bekostade av bostadsrättshavaren ska beaktas framgår av bl.a. SKV A 2008:25 där det anges att med hyresvärde avses bruksvärdeshyra. Det är ett faktum att bruksvärdeshyran är oberoende av vem som bekostat den hyreshöjande åtgärden. Skatteverket måste acceptera den faktiskt gällande definitionen av bruksvärde även om den får konsekvenser som Skatteverket inte önskar.

Om Skatteverket menar att bruksvärdeshyra inte alls ska tillämpas åberopar föreningen att det i SKV A 2008:25 om gränsdragning mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag, anges att det är bruksvärdeshyra för bostäder som ska vägas mot marknadshyra för lokaler. Detta är i överensstämmelse med 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen där hyra för bostäder definieras som bruksvärdeshyra.

Skatteverket har även anfört att enbart ett bruksvärdesintyg inte kan ligga till grund för bedömningen av en bostadsrättsförenings skattemässiga status utan att det samtidigt skall göras en prövning utifrån relevanta jämförelsehyror i likvärdiga bostäder i det aktuella området. Att bruksvärdet kan bestämmas genom jämförelse med hyran för bostäder i närliggande hyreshus anges i SKV A 2015:14.

Föreningen har till förvaltningsrätten gett in handlingar som visar vad som lagts till grund för bruksvärderingen, lista över hyror på Norrmalm 2015, som förhandlats fram av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB och Hyresgästföreningen, utvisande hyror i närliggande hyreshus samt fotografier från besiktningen som utgjorde grund för bruksvärderingen.

En tillförlitlig jämförelse kan ske i detta fall därför att alla de hyror som åberopats som jämförelsematerial är förhandlade av Fastighetsägarna Service Stockholm AB med hyresgästföreningen, vilket borgar för att hyrorna är korrekta. Föreningen har inte gjort jämförelser med lägenheter med sämre standard. Bruksvärderingen är gjord med jämförelse med lägenheter som faktiskt har motsvarande standard som bostadsrätterna. Föreningen har åberopat bevisning som med styrka visar att en tillförlitlig jämförelse kan ske. Jämförelsehyran ska därför bestämmas med ledning av hyresnivån i närliggande hyreshus och det finns ingen anledning att tillämpa Skatteverkets rekommenderade jämförelsehyror.

Skatteverket förespråkar att deras genomsnittshyror ska användas men för att hävda detta måste de bortse från SKV A 2015:14 där det anges att bruksvärdet i första hand beräknas med ledning av eventuellt uthyrd boarea inom byggnadsenheten, i andra hand med ledning av hyresnivån inom området och först i tredje hand med ledning av Skatteverkets rekommenderade genomsnittshyror. Genomsnittshyror är således endast en hjälpregel vid fastighetstaxering för det fall det inte går att bestämma en

verklig bruksvärdeshyra. Skatteverket har vitsordat bruksvärderingen varför det är ostridigt att förutsättningar för andrahandsalternativet föreligger.

Skatteverket vidhåller sitt beslut. För det fall föreningen vinner bifall till sin talan vitsordar Skatteverket 20 000 kr som skälig ersättning för ombudskostnader. Verket anför bl.a. följande till stöd för sin uppfattning.

Skatteverket anser att bostadsrättsinnehavarnas egna standardhöjande renoveringar inte bör ligga till grund för beräkningen av bruksvärdet då det värdet inte blir jämförbart med bruksvärdet på en likvärdig hyresrätt. Skatteverket godtar att inte reducera bruksvärdet till 90 procent men anser att föreningen fortfarande ska betraktas som ett oäkta bostadsföretag.

Skatteverket ifrågasätter inte föreningens bruksvärdering i sig men som framgår av 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är det som ska mätas och fördelas föreningens verksamhet. Skatteverket anser inte att de faktiska intäktsförhållandena ska avgöra föreningens status, men det går inte att komma ifrån att föreningens verksamhet, utifrån lagstiftningens utformning, knappast kan anses vara sådan att den borde berättiga till att kvalificera föreningen som ett privatbostadsföretag med den förmånliga beskattning som blir följden.

Den förbättring av en lägenhets standard som en bostadsrättshavare bekostar, kommer normalt denne till godo i form av ett högre pris vid en försäljning. Bostadsrättshavaren tillgodoräknas dessutom i vart fall en del av utgifterna som förbättringsutgifter vid beskattningen. Däremot kommer standardhöjande åtgärder inte föreningen till godo eftersom föreningen genom upplåtelseavtal för obestämd tid avhänt sig värdet av lägenhetens nyttjande. Det säger sig själv att ett värde som föreningen inte kan förfoga över inte kan utgöra ett mått på föreningens verksamhet. Enligt Skatteverket bör därför det underhåll och de förbättringar som bostadsrättshavarna själv

bekostat inte få genomslag på det bruksvärde som ska användas i den här aktuella bedömningen.

Om föreningens syn skulle bli gällande skulle detta innebära ett brott med den administrativa praxis som tillämpats sedan 50-talet. Det skulle också innebära en ordning där det blir de enskilda medlemmarnas åtgärder och inte föreningens egna som styr klassificeringen.

Att i bedömningen av om ett företag är ett privatbostadsföretag använda samma värden som i fastighetstaxeringen ger en naturligt stabiliserande effekt. Detta eftersom det i båda fallen är samma saker som ska mätas och då det är skattemässigt fördelaktigt för en fastighetsägare att ha låga värden vid fastighetstaxeringen medan det vid bedömningen av om ett företag är ett privatbostadsföretag istället är en skattemässig nackdel. I det här sammanhanget vill Skatteverket också påpeka att taxeringsvärdet för föreningens byggnad om 20 mnkr (fastighetstaxeringsåret 2016) fördelar sig med 11 mnkr på lokaler och 9 mnkr på bostäder. Det innebär bl.a. att det högre värde som bruksvärderingen utvisar inte synes ha fått genomslag i fastighetstaxeringen.

Syftet med bruksvärderingen är att ta fram ett värde som hade gällt för föreningens fastighet om den fortsatt att vara en hyresfastighet. Det är oerhört viktigt enligt Skatteverkets mening att man är införstådd med att det värde som intyget visar är den faktiska standarden i föreningens lägenheter. En stor del av den faktiska standarden är en effekt av en stor skillnad mellan de olika upplåtelseformerna bostadsrätt och hyresrätt. Vid hyresupplåtelser står hyresvärden för underhållet och renoveringar medan det vid en bostadsupplåtelse är den medlem som äger bostadsrätten som står för det. Skatteverket vill hänvisa till Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 februari 2018 i mål nr 3682-17 och delar Kammarrättens uppfattning att

värderingsintyg inte kan användas för att ersätta avsaknaden av en faktisk hyresnivå i fastigheten.

Skatteverket anser inte heller att föreningens intyg eller den lista av hyror i 61 stycket fastigheter på Norrmalm 2015 som föreningen gett in faller in under punkt 2 i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2015:14. De åberopade jämförelsefastigheterna varierar kraftigt i genomsnittshyra och föreningen har inte på något sätt förklarat hur de utvalda jämförelsefastigheterna har tagits fram eller hur de utvalda fastigheterna har beaktats vid upprättandet av föreningens värderingsintyg. Det förefaller som att föreningen har valt ut jämförelsefastigheter med bakgrund i sitt värderingsintyg.

Jämförelsefastigheternas värden jämförs med ett värde som inkluderar dessa förbättringar hos föreningen och som det enligt Skatteverkets ståndpunkt ska bortses ifrån. Konsekvensen blir att föreningens åberopade jämförelsefastigheter inte är jämförbara på denna grund enligt punkt 2 i det allmänna rådet då det inte kan ske en tillförlitlig jämförelse.

Skatteverket anser att Skatteverkets framtagna genomsnittshyror ska användas i detta fall då föreningen inte har lyckats visa ett mer korrekt bruksvärde på sin fastighet enligt punkt 1 eller punkt 2 i det allmänna rådet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgångspunkter för förvaltningsrättens bedömning

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att till sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, så kallad kvalificerad verksamhet. Kravet på att den kvalificerade verksamheten uppgår till 60 procent anses i regel uppfyllt om verksamheten till minst

60 procent av taxeringsvärdet belöper sig på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna (se HFD 2014 ref. 19).

Hur gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag ska göras behandlas i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25. I det allmänna rådet 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 fastighetstaxeringen.

Skatteverket har i allmänna råd SKV A 2012:12 (numera SKV A 2015:14) om riktvärdesangivelser och grunderna för taxeringen och värdesättningen av hyreshus- och ägarlägenheter vid förenklad fastighetstaxering 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.

Förvaltningsrättens bedömning

Frågan som förvaltningsrätten ska ta ställning till är om föreningen för beskattningsåret 2015 ska anses vara ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. Avgörande för denna bedömning är vilka värden som ska ligga till grund för beräkningen av den kvalificerade verksamheten. Förvaltningsrätten ska även pröva frågan om ersättning för ombudskostnader.

Vid beräkningen av den kvalificerade verksamheten har föreningen utgått från lägenheternas genomsnittliga bruksvärdeshyra efter en värdering av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB. Vid värderingen 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 ifrågasätter inte i sig den bruksvärdering som föreningen har presenterat. Skatteverket anser dock att värdet av en bruksvärdering inte kan användas vid bedömningen då värdet höjts av förbättringar av lägenheternas standard som bekostats av bostadsrättsinnehavarna. Skatteverket har istället utgått från en beräkning med grund i de genomsnittshyror som tillämpas vid fastighetstaxeringen.

Förvaltningsrätten konstaterar att den beräkningsmetod som Skatteverket förordar sedan lång tid utgjort administrativ praxis som tillämpats vid gränsdragningen. Förvaltningsrätten instämmer i Skatteverkets uppfattning att utgångspunkten måste vara att bedömningen är förutsebar och enkel att göra för att rättstillämpningen ska bli konsekvent. Det bör dock finnas utrymme att beakta även andra beräkningsmetoder än de genomsnittshyror som Skatteverket har beslutat och som Skatteverket förespråkar.

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

Föreningen har inte vunnit bifall till sin talan. Något annat skäl att bevilja ersättning för kostnader har inte kommit fram. Föreningens yrkande om ersättning för kostnader i målen ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR11).

Lena Lagercrantz

Rådman

Nämndemännen Leif Bokström, Fred Saberi och Karin Zelmerlov har också deltagit i avgörandet.

Måns Lysén har föredragit målet.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Hur räknar vi ut tiden?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
- tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
- tiden går ut den 28 februari.

Om sista dagen för överklagande är en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårs-afton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

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 nås 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.