

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
4441-15

meddelat i Stockholm den 9 februari 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Wallenstam Fastighets AB 70, 556894-8185

Ombud:

Advokat Mart Tamm
Vasagatan 43 a
411 37 Göteborg

Jur. dr David Kleist
Asplidsbacken 3
431 39 Mölndal

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 juni 2015 i ärende dnr 18-15/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

Dok.Id 168377

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Wallenstam Fastighets AB 70 äger tillsammans med två andra företag som ingår i samma koncern andelarna i en bostadsrättsförening. Föreningen avser att från ett annat företag inom koncernen förvärva en fastighet med tillhörande bostadshus för att därefter renovera huset. Huset inrymmer 22 bostadslägenheter och sedan de två andra delägarna utträtt ur föreningen avser bolaget att sälja de 22 andelarna genom fastighetsmäklare.

Bolaget ansökte i juli 2013 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked i frågan om andelarna i bostadsrättsföreningen utgjorde näringsbetingande andelar enligt 24 kap. 13 och 14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Som förutsättning uppgav bolaget att föreningen vid ingången av avyttringsåret inte var att betrakta som ett privatbostadsföretag eftersom föreningen vid den tidpunkten skulle ägas av bolaget och två andra företag inom koncernen och alltså inte skulle tillhandahålla bostäder åt sina medlemmar eller delägare. Av 46 kap. 3 § IL följde därmed enligt bolaget att föreningen inte heller då andelarna såldes utgjorde ett privatbostadsföretag.

Skatterättsnämnden meddelade förhandsbesked den 27 juni 2014 (dnr 95-13/D). Nämnden utgick då från den av bolaget uppgivna förutsättningen. Nämnden fann vidare att andelarna i bostadsrättsföreningen var kapitaltillgångar och därmed näringsbetingade.

Sedan beslutet överklagats av Skatteverket undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen förhandsbeskedet och återförvisade målet till Skatterättsnämnden för ny prövning (mål nr 4006-14). Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att Skatterättsnämnden borde ha gjort en egen analys av frågan om vilken tidpunkt som var relevant för bedömningen av bostadsrättsföreningens status. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade också att nämnden vid den nya prövningen borde

Mål nr
4441-15

överväga om det av bolaget presenterade underlaget över huvud taget möjliggjorde en korrekt bedömning av föreningens status.

Under den förnyade handläggningen hos Skatterättsnämnden har bolaget kompletterat med följande upplysningar. Samtliga andelar i föreningen kommer att avyttras en till fyra månader innan upprustningen av byggnaden har färdigställts. Köparna betalar köpeskillingen och flyttar in i bostadslägenheterna i princip omedelbart efter färdigställandet. Medlemskap beviljas först vid tillträdet av lägenheterna. Antingen kommer samtliga andelar att avyttras och tillträdas av köparna under ett och samma år eller så avyttras andelarna i slutet av ett år och tillträds under följande år. Bolaget har vidare gett in föreningens stadgar.

I det nu överklagade förhandsbeskedet fann Skatterättsnämnden att det är förhållandena vid avyttringstidpunkten som avgör om bostadsrättsföreningen är ett privatbostadsföretag. Vid den tidpunkten kommer bolaget att vara ensam medlem i bostadsrättsföreningen vilket enligt nämnden medför att föreningens verksamhet då inte kan anses bestå i att till klart övervägande del åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder. Föreningen är därför inte att betrakta som ett privatbostadsföretag när andelarna säljs. Nämnden fann vidare att andelarna i bostadsrättsföreningen var kapitaltillgångar och därmed näringsbetingade.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att andelarna i bostadsrättsföreningen inte är näringsbetingade.

Bolaget anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Ansökan om förhandsbesked avser frågan om andelarna i bostadsrättsföreningen är näringsbetingade vid tidpunkten för försäljningen.

Försäljningen avser andelarna med till dem knutna bostadsrätter. Bolaget har som framgått under den förnyade handläggningen hos Skatterättsnämnden kompletterat sin ansökan med vissa ytterligare upplysningar när det gäller det sätt på vilket försäljningen ska genomföras. Fortfarande saknas emellertid en närmare beskrivning av på vilket sätt och på vilka villkor bolaget ska förvärva de bostadsrätter som är knutna till andelarna. Även om det inte anges uttryckligen måste avsikten vara att föreningen ska upplåta bostadsrätterna till bolaget. Upplysningar om ersättning och övriga villkor för dessa upplåtelser – vilka för övrigt framstår som oförenliga med föreningens stadgar (se 2 § i stadgarna) – saknas dock.

Av de ingivna kompletteringarna framgår vidare att andelarna kommer att avyttras upp till fyra månader innan upprustningen av byggnaden har färdigställts samt att köparna kommer att beviljas medlemskap i föreningen först vid tillträdet, vilket ska ske när renoveringen är klar. Avsikten synes vara att bolaget under denna period ska vara ensam medlem i föreningen. Bolaget har dock inte belyst hur detta förfarande förhåller sig till kravet på att en bostadsrättsförening som under en period av tre månader har färre än tre medlemmar ska träda i likvidation (se 9 kap. 29 § bostadsrättslagen [1991:614] och 11 kap. 3 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar).

Den beskrivning av det tilltänkta förfarandet som bolaget har lämnat omfattar således inte samtliga led i förfarandet. De uppgifter som har lämnats indikerar vidare att förfarandet inte är förenligt med vare sig föreningens stadgar eller

BESLUT

Mål nr
4441-15

gällande lagstiftning. Med hänsyn till detta borde Skatterättsnämnden inte ha meddelat något förhandsbesked. Beskedet ska därför undanröjas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson (skiljaktig mening), Kristina Ståhl, Erik Nymansson och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Knutsson är skiljaktig och anför följande.

Bolagets ansökan om förhandsbesked avser frågan om andelarna i bostadsrättsföreningen är näringsbetingade. Av 24 kap. 13 § IL följer att en andel i en bostadsrättsförening i och för sig kan vara näringsbetingad. Enligt 14 § tredje stycket gäller detta dock inte om andelen avser ett privatbostadsföretag. Om andelarna är näringsbetingade följer det av 25 a kap. 5 § att en eventuell kapitalvinst vid försäljningen av dem är skattefri.

Enligt 2 kap. 17 § IL avses med privatbostadsföretag en ekonomisk förening eller ett svenskt aktieföretag vars verksamhet, såvitt nu är av intresse, till klart

Mål nr
4441-15

övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Inkomstskattelagen saknar bestämmelser som reglerar vilken tidpunkt som i ett fall som detta ska ligga till grund för bedömningen av om en bostadsrättsförening är ett privatbostadsföretag.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i mål nr 4006-14 att 46 kap. 3 § IL, som av parterna ansetts leda till att bedömningen av föreningens status ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringsårets ingång, uttryckligen gäller vid tillämpningen av 46 kap. och avser att avskilja sådana andelar för vilka vinstberäkningen ska göras enligt det kapitlet från sådana för vilka vinstberäkningen ska göras enligt 48 kap. Bestämmelsen kunde därför enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte läggas till grund för en bedömning av om ett företag är ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av bestämmelserna i 25 a kap. som reglerar frågan om en kapitalvinst i sig är skattepliktig.

Högsta förvaltningsdomstolen har vidare uttalat att när det gäller beskattningskonsekvenser i avyttringssammanhang det i avsaknad av uttryckliga regler får anses ligga närmast till hands att lägga förhållandena vid avyttringen till grund för bedömningen av en bostadsrättsförenings status (RÅ 2001 ref. 74 och RÅ 2003 ref. 61).

Enligt min mening bör motsvarande synsätt anläggas på den nu aktuella situationen. Vid tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar bör således en bostadsrättsförenings status bedömas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då andelarna avyttras.

Frågan är då om bostadsrättsföreningen vid den tidpunkten utgör ett privatbostadsföretag.

Mål nr
4441-15

Bostadsrättsföreningens byggnad inrymmer 22 bostadslägenheter men inga lokaler. Enligt föreningens stadgar, som registrerades hos Bolagsverket i april 2014, har föreningen till ändamål att i föreningens hus upplåta bostadslägenheter för permanent boende till medlemmarna. Samtliga lägenheter ska, såvitt framkommit, upplåtas med bostadsrätt till bolaget som vid den tidpunkten är den enda medlemmen i föreningen. Bostadsrätterna ska därefter lämnas till mäklare för försäljning. Köparna beviljas medlemskap i föreningen i samband med att de tillträder lägenheterna och tiden mellan försäljning och tillträde beräknas uppgå till mellan en och fyra månader.

Annat har inte framkommit än att bostadsrättsföreningens verksamhet uteslutande ska bestå i att upplåta bostäder till sina medlemmar och att bolagets innehav av bostadsrätter inte är avsett att bestå mer än tillfälligt. Sistnämnda omständighet stöds av hur föreningens verksamhetsändamål beskrivs i dess stadgar samt av det faktum att likvidationsplikt inträder för en bostadsrättsförening vars verksamhet drivs på ett sätt som uppenbarligen inte motsvarar de förutsättningar under vilka registrering har skett (11 kap. 4 § första stycket 2 lagen om ekonomiska föreningar). Detsamma gäller för övrigt om föreningen under en period av tre månader och, i förekommande fall, den ytterligare tid likvidationsärendet handläggs vid tingsrätten har färre än tre medlemmar (3 § första och andra styckena).

Under de i målet angivna förutsättningarna får föreningens verksamhet redan vid den tidpunkt då föreningen upplåter bostadsrätterna till bolaget anses bestå i att tillhandahålla bostäder åt sina medlemmar (jfr RÅ 2008 ref. 5, RÅ 2006 ref. 80 och HFD 2014 ref. 19). Bostadsrättsföreningen utgör således ett privatbostadsföretag och redan härav följer att andelarna i den inte är näringsbetingade.