

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
8030-11

meddelad i Stockholm den 27 februari 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: BB
SET Konsulter KB
Järnvägsgatan 7
252 24 Helsingborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 24 oktober 2011 i mål nr 1681-11

SAKEN

Inkomsttaxering 2009

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen kammarrättens och förvaltningsrättens domar såvitt avser taxeringen samt fastställer Skatteverkets beslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 000 kr.

Dok.Id 130257

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

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer verkets beslut att inte medge AA avdrag för den ränta om 5 463 kr som betalats till Bostadsrättsföreningen Kristinehall nr 1. Verket anför bl.a. följande. Enligt 42 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är förmån av att få utnyttja en fastighet som den skattskyldige har i egenskap av delägare i ett privatbostadsföretag inte skattepliktig. Mot denna skattefrihet svarar, enligt allmänna principer och det allmänt hållna stadgandet i 9 kap. 2 § IL, att avdragsrätt inte föreligger för inbetalningar till privatbostadsföretaget som hänför sig till nyttjandet av fastigheten. Tidigare framgick detta av punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL. Denna uttryckliga reglering återkom inte i de vid 1990 års skattereform införda bestämmelserna i 3 § 3 och 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. För det fall lagstiftaren i samband med skattereformen hade velat göra en materiell ändring borde detta ha markerats i förarbetena men så skedde inte. Den praxis som framgår av bl.a. RSV Dt 1973:8 och RÅ 1984 Aa 143 gäller alltså. Vad som i målet har betecknats som ränta ska därför behandlas som årsavgifter. De betalningar som har gjorts ska ses som sådan inkomst hänförlig till fastigheten som enligt 39 kap. 25 § IL inte ska tas upp av föreningen.

AA bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 18 750 kr. Hon anför bl.a. följande. RSV Dt 1973:8 och RÅ 1984 Aa 143 avsåg det rättsläge som gällde t.o.m. 1990. Enligt då gällande punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL medgavs inte avdrag för inbetalningar till föreningen. En så klar ordalydelse av lagtexten kunde inte förbises. Enligt nu gällande bestämmelser i 42 kap. 1 § IL ska räntor dras av om inte annat framgår av bestämmelserna i 9 kap. 7 och 8 §§. Om en medlem i en bostadsrättsförening lånar av en bank eller någon annan är räntan avdragsgill och skattepliktig för mottagaren. Föreningen har lånat upp kapital och lånat ut motsvarande belopp till medlemmarna eftersom vissa kände oro över

att låna en stor summa i bank. Kapitalet avser inte fastigheten och räntan är avdragsgill för medlemmarna och skattepliktig för föreningen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund m.m.

Bostadsrättsföreningen Kristinehall nr 1 är en till bostadsrättsförening ombildad ekonomisk förening. I samband med ombildningen tog bostadsrättsföreningen upp banklån mot säkerhet i föreningens fastighet. En del av banklånet användes för att delfinansiera medlemmarnas insatser i föreningen. Medlemmarna, däribland AA, utfärdade vid ombildningen skuldebrev till föreningen, varvid skuldbeloppet bestämdes utifrån medlemmens andelstal i föreningen och den del av insatsen som var obetald.

Skuldebreven löper med ränta som fastställts efter de räntevillkor föreningen erhållit vid sin upplåning. Till säkerhet för föreningens fordran på medlemmarna har dessa pantsatt sina bostadsrätter. I skuldebreven har medlemmarna förbundit sig att vid överlåtelse av sin bostadsrätt se till att förvärvaren övertar betalningsansvaret för skulden.

Frågan i målet är om den ränta om 5 463 kr som AA betalat till föreningen ska dras av.

Rättslig reglering

Enligt 42 kap. 1 § andra stycket IL ska avdrag göras i inkomslaget kapital för ränteutgifter, även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Enligt 42 kap. 28 § IL ska sådan förmån av att få utnyttja en fastighet som den skattskyldige har i egenskap av delägare i ett privatbostadsföretag inte tas upp.

Redan när schablonbeskattning av de aktuella företagen infördes togs en reglering om skattefrihet in i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL (prop. 1954:37, 1954BevU18, SFS 1954:51). Där tillades också att "[i] följd härav" fick avdrag inte ske för inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader som var hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen. Bestämmelsen om skattefrihet överfördes till SIL vid 1990 års skattereform men däremot inte tillägget. Slopandet av tillägget kommenterades inte i förarbetena.

Schablonbeskattningen av privatbostadsföretag upphävdes 2006 (SFS 2006:1344). Nu gäller enligt den grundläggande bestämmelsen i 39 kap. 25 § IL att företaget i fråga om fastighet i Sverige inte ska ta upp inkomster och inte dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten.

Praxis

I det rättsfall som återges i RSV Dt 1973:8, och som avgjordes av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum, var omständigheterna följande. En bostadsrättsförening uppförde ett antal småhus som avsågs bli upplåtna med bostadsrätt. Medlemmarnas grundavgifter (dvs. vad som numera betecknas som insatser) motsvarade produktionskostnaden. Medlemmarna skulle betala in minst sex procent kontant medan resterande del skulle erläggas enligt särskilda insatsreverser och amorteras i takt med föreningens amorteringar på fastighetslånen.

En av medlemmarna och föreningen begärde förhandsbesked om den skattemässiga behandlingen av ränta på reversen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att medlemmen inte var berättigad till avdrag för ränta och att räntan inte utgjorde skattepliktig intäkt för föreningen. Domstolen anförde att oavsett att de inbetalningar som medlemmen erlade till föreningen skedde under åberopande av ett av honom utfärdat skuldebrev måste inbetalningarna, under den tid han var medlem av föreningen och utnyttjade bostaden under sådana omständigheter att värdet därav inte räknades som skattepliktig intäkt, anses hänförliga till sådana inbetalningar för vilka avdrag inte är medgivet.

Mål nr
8030-11

Även RÅ 1984 Aa 143 avsåg ett förhandsbesked. En medlem i en bostadsrättsförening skulle ta upp ett lån hos föreningen för att därmed betala grundavgiften för upplåtelse av en lägenhet i föreningens hus. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde motsvarande bedömning av rätten till avdrag för ränta som i plenumålet.

Utgången i rättsfallen får ses mot bakgrund av den metod som valts för beskattning av s.k. äkta bostadsföretag (numera privatbostadsföretag) och deras delägare. När delägaren inte beskattas för förmånen att få utnyttja fastigheten är inte heller motsvarande utgifter, t.ex. årsavgifter, avdragsgilla. Till sådana utgifter har i rättsfallen hänförts räntebetalningar till bostadsföretaget som avser delägarens nyttjande.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den ränta som AA yrkat avdrag för har betalats till den bostadsrättsförening i vilken hon är medlem och under tid då föreningen upplåtit lägenhet med bostadsrätt till henne. Röntan grundas på lån från föreningen som har använts för att betala insatsen. Omständigheterna motsvarar således väsentligen de som förekom i plenumålet och målet från 1984.

Föreningens banklån har, också till den del medlen vidareutlånats till medlemmarna för betalning av insatser, använts för att finansiera föreningens utgifter för fastigheten. Även om det belopp som AA betalat till föreningen betecknats som ränta får det anses ingå i den avgift som föreningen tar ut för att täcka sina kostnader, inklusive kapitalkostnader.

Det av AA yrkade avdraget kan därför inte medges. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det finns därmed förutsättningar att bevilja AA ersättning för kostnader enligt

Mål nr
8030-11

lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
Ersättningen bör bestämmas till skäliga 10 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Gustaf Sandström, Lennart Hamberg,
Olle Stenman, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Jan Finander.