

**KLAGANDE**

Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7, 769605-0850

Ombud: Fastighetsjuristen Liselott Kristofferson
Fastighetsägarna Service Stockholm AB
Box 12871
112 98 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 18 december 2014 i mål nr 19396-13 och 19398-13, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2011 och 2012 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7 ska beskattas som privatbostadsföretag vid inkomsttaxeringarna 2011 och 2012. Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som föranleds av denna dom.
 2. Kammarrätten beviljar Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7 ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 40 000 kr.
 3. Kammarrätten beviljar Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7 ersättning för kostnader i kammarrätten med 20 000 kr.
-

YRKANDEN M.M.

Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7 yrkar att kammarrätten bedömer bostadsrättsföreningen som ett privatbostadsföretag vid inkomsttaxeringen 2011 och 2012. Föreningen vidhåller yrkad ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och yrkar även ersättning för kostnader i kammarrätten med 250 750 kr.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader.

Föreningen anför bl.a. följande. Beräkningen av den kvalificerade verksamheten ska utgå från de underlag och de belopp som föreningen tillämpat och hyrorna för det kvalificerade ändamålet uppgår till 60,6 procent för taxeringsåret 2011 och till 62,7 procent för taxeringsåret 2012.

Bruksvärdehyran för bostadsrätter utgör den hyra som föreningen skulle ha erhållit om den i stället hyrt ut bostadsrätterna som hyresrätter och hyresvärdet ska inte påverkas av upplåtelseformen. Bruksvärde är en hyresrättslig term. Vid beräkning av bruksvärde måste därför hyreslagen och dess praxis tillämpas. Det finns inget rättsligt stöd för att prövningen alltid ska ske med stöd av genomsnittshyran vid fastighetstaxeringen.

Av 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att med begreppet bostadshyra avses bruksvärdehyra. Även SKV A 2008:25 anger att med hyresvärde bör avses bruksvärdehyra för bostäder. I Skatteverkets publikation ”Upplysningar till fastighetsdeklaration, hyreshus, för Fastighetstaxering 2013”, s. 3 och SKV A 2012:12 s. 3, anges hur bruksvärdehyra ska beräknas för bostadsrättslägenheter vid fastighetstaxeringen. I första hand ska bruksvärdet 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. Det är det andra alternativet, att jämföra med hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus, som har tillämpats av föreningen och den metoden äger företräde framför tillämpning av genomsnittshyror. Genomsnittshyror är endast en hjälpregel vid fastighetstaxeringen för det fall det inte går att bestämma en verklig bruksvärdehyra.

Skatteverkets genomsnittshyra är en mycket generell hyra för ett helt värdeområde endast med beaktande av byggnadens värdeår. Värdeåret påverkas av åtgärder som förlänger byggnadens livslängd såsom omläggning av tak, fasadrenovering, installation av hiss, energieffektiveringar, byte till mer energisnåla fönster och installation av värmepumpar (SKV A 2012:12). Sedan värdeåret fastställts åsätts genomsnittshyra efter tabell. Det är ett helt annat värderingssätt än det som tillämpas vid åsättande av bruksvärdehyra enligt hyreslagen där det är standarden i lägenheterna som är viktigast, läge och antal rum påverkar men inte t.ex. takomläggning och fasadrenovering. Bruksvärdering är mer precis och avspeglar verkligheten på ett helt annat sätt än genomsnittshyror som satts schablonmässigt utifrån tabell. Man kan inte, som Skatteverket menar, avstå från att tillämpa den del av bruksvärdesystemet vars grundstomme är lägenhetens inre. Om man bortser från lägenhetens inre är det inte längre fråga om bruksvärde. Dessutom avser genomsnittshyran en hyra två år före fastighetstaxeringsåret. Den genomsnittshyra som tillämpades vid den förenklade fastighetstaxeringen 2010 avsåg således hyresnivån 2008.

Under 2010 har omfattande renoveringar utförts i fastigheterna. De standardhöjande åtgärderna som har utförts i bostadsrätterna leder till ett högre bruksvärde. Av värderingsintyget från hyresförhandlare vid Fastighetsägarna Service Stockholm AB framgår att det grundas på att intygsgivarna har besiktigat varje lägenhet. Det är således mer vederhäftigt än generella tabeller från hyresgästföreningen som varken tar hänsyn till standard, storlek eller läge. Redan 2001 och därefter sedan 2006 har

Skatteverket godkänt sju liknande bruksvärdeintyg. Underkännandet innebär således en ändring av praxis.

Att hyresrätten har en väsentligt lägre standard än bostadsrätterna kan inte styrka att renoveringarna av bostadsrätterna inte påverkar fastighetens standard som helhet. Däremot styrker det att bostadsrätterna ska ha högre bruksvärde än hyresrätten. Den aktuella hyresrätten har lägre standard och därmed lägre bruksvärde. Den ger därför inte den mest riktiga bilden av bruksvärdet på bostadsrätterna.

Vid beräkningen taxeringen 2011 förelåg ännu inte någon bruksvärdering varför föreningen har accepterat den genomsnittshyra som åsatts vid den förenklade fastighetstaxeringen 2010 och jämfört den med genomsnittshyran vid den allmänna fastighetstaxeringen 2013 samt fördelat höjningen lika över åren. Det är naturligt att fördela höjningen av taxeringsvärdet jämt på de mellanliggande åren. Den årliga procentuella höjning som förekommer i hyresförhandlingssammanhang avser lägenheter där inga standardhöjande åtgärder har utförts sedan föregående förhandling. Hyran för en nyrenoverad hyresrätt räknas aldrig upp generellt med ett antal procent utan förhandlas särskilt och åsatts då ett bruksvärde efter jämförelse med likvärdiga lägenheter som också renoverats vilket i sin tur leder till en väsentligt högre hyra.

Det finns ingen anledning att sätta ned bruksvärdehyran till 90 procent. Nedräkningen utgör avsteg från tidigare praxis. Lägenhetens bruksvärde höjs även om det är hyresgästen som har bekostat åtgärderna. Ett fastighetstaxeringsvärde ska inte påverkas av upplåtelseformen eller eventuella privaträttsliga förpliktelser. Det innebär att bruksvärdehyran vid fastighetstaxeringen inte ska reduceras på grund av att medlem i en bostadsrättsförening är underhållsskyldig för en lägenhets inre underhåll. I RÅ 2008 ref. 5 har inte någon instans ifrågasatt att Skatteverket viktade

bruksvärdehyran med 100 procent vid beräkning av den kvalificerade verksamheten.

Föreningen har i kammarrätten bl.a. gett in ytterligare ett värderingsintyg daterat den 13 mars 2015 benämnt ”Angående bruksvärdet för samtliga bostadslägenheter i fastigheten Kroken 7, Ringvägen 108, Stockholm avseende år 2011” från hyresförhandlaren Karin Molin, Fastighetsägarna Service Stockholm AB och ett yttrande daterat den 16 mars 2015 benämnt ”Utlåtande om bruksvärde för Kroken 24/7, Ringvägen 108 Stockholm” från hyresförhandlaren och ledamot av Hyresnämnden Bengt Olsson. Föreningen har även gett in fotografier av bostadslägenheternas inre som togs vid Karin Molins och Barbro Örnfält Arnruds besiktning.

Karin Molin redogör bl.a. för vad bedömningen av bruksvärdet avseende bostadslägenheterna i Kroken 7 grundar sig på och framför sammanfattningsvis att merparten av bostadsrättslägenheterna har en väsentligt högre grundstandard än hyreslägenheten samt att den fiktiva hyran efter bruksvärdering bedöms till 1 276 kr per kvm.

Bengt Olsson framför i sitt utlåtande att hans bedömning av bruksvärdehyran i Fastigheten Kroken 7 stämmer i stort överens med den bedömning som gjorts av Karin Molin och Barbro Örnfält Arnrud, Fastighetsägarna Service Stockholm AB.

Skatteverket vidhåller vad som anförts i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. I brist på vägledande domstolspraxis och klara uttalanden i förarbeten har det som idag är Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25 varit vägledande och tillämpats sedan drygt 50 år tillbaka. Denna praxis har varit allmänt spridd och tillämpats vid bedömningen av bostadsrättsföreningars status. Av det allmänna rådet framgår att en fördelning av hyresvärdet på fastigheten i förhållande till taxeringsvärdet bör göras. Detta är baserat på uttalanden om kopplingen till taxeringsvärdet i prop. 1957:3.

Med hyresvärde avses det aktuella årets bruksvärde för bostäder, det vill säga den hyra som föreningen skulle erhållit om den i stället hyrt ut de upplåtna lägenheterna med hyresrätt, och marknadshyra för hyreslägenheter och lokaler. Hyresvärdet ska inte påverkas av om bostäderna är upplåtna med hyresrätt eller bostadsrätt.

Bruksvärdehyran bör motsvara vad hyran skulle ha varit för en jämförlig bostad när det gäller exempelvis läge, standard och värdeår. En fastighets värdeår påverkas av sådana åtgärder som förlänger byggnadens livslängd men bör i normalfallet inte påverkas av standarden i enskilda lägenheter. Som grund för bedömningen av storleken på bruksvärdehyran kan hyran för en hyreslägenhet i fastigheten eller intilliggande fastighet användas. Om sådan vägledning saknas kan de genomsnittshyror som ligger till grund för fastighetstaxeringen användas. Dessa genomsnittshyror är visserligen schabloniserade men ger en god förutsägbarhet och har tillämpats av Skatteverket under lång tid. Eftersom beräkningsmetoden har schabloniserade inslag är det, som framgår av förvaltningsrättens dom, möjligt att tillämpa alternativa sätt att beräkna hyresvärdet. En förutsättning för detta är att föreningen kan visa att detta ger ett mer rättvisande resultat. Ett sätt att visa att värdet avviker från tillgängliga uppgifter är en oberoende värdering. En sådan värdering bör vara baserad på ungefär samma grunder som angivits ovan och kan inte vara för allmänt hållen.

Föreningens ingivna värderingsintyg är i stora delar baserade på den inre standarden för varje enskild lägenhet. En sådan värdering som baserar sig på standardförbättringar och som enligt föreningen skulle påverka hyresvärdet utöver vad en hyresvärd har för ekonomiska incitament till att utföra på en hyresreglerad marknad är inte rättvisande. Det speglar inte förutsättningarna på hyresmarknaden och kan därför inte ligga till grund för bedömningen av en bostadsrättsförenings status som privatbostadsföretag. En beräkning av bruksvärdet baserat på det sätt som anges i överklagandet skulle innebära att varje enskild lägenhets standard skulle påverka

bedömningen av en bostadsrättsförenings status som privatbostadsföretag eller oäkta bostadsföretag. Fastighetens yttre förbättringar såsom takomläggning och fasadrenovering skulle dock inte ha någon påverkan. Föreningens status som privatbostadsföretag ska vila på jämförelsen om hur det hade sett ut om lägenheterna i föreningens byggnad fortsatt upplåtits med hyresrätt sedan föreningen förvärvade byggnaden. Enskilda lägenheters inre standard torde då inte ha en avgörande påverkan vid en sådan bedömning. När en beräkning av bruksvärdet, i avsaknad av andra uppgifter, görs med hjälp av Skatteverkets genomsnittshyror är det tvärt om generella hyror för ett visst värdeområde som används. Åtgärder som påverkar byggnadens livslängd och värdeår ligger här till grund för bedömningen.

När syftet med att beräkna bruksvärdehyran är att bedöma om föreningen är ett privatbostadsföretag enligt reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) är grunden helt annan än när det gäller att fastställa bruksvärdehyran i en hyresförhandling. När bruksvärdehyran används för att avgöra föreningens status enligt inkomstskattelagen är det för att avgöra hur stor del av verksamheten som avser annan verksamhet än boende eftersom denna verksamhet hjälper till att finansiera bostadsrättshavarnas boendekostnader. Om lägenheter som renoverats av enskilda bostadsrättsinnehavare (till en nivå som är högre än vad en hyresvärd i normalfallet gör) skulle påverka bruksvärdet så skulle det kunna få en påverkan på hur stor annan verksamhet utöver boendet som föreningen kan ha utan att förlora sin status som privatbostadsföretag. Det är inte motiverat att en bostadsrättsinnehavares uppgradering och renovering av bostadsrätten ska kunna påverka bruksvärdet till den grad att den påverkar fördelningen av verksamheten i föreningen enligt inkomstskattelagen.

Bruksvärdesystemet infördes för att garantera enskilda hyresgästers besittningsskydd och för att fungera som en spärr för hyreshöjningar när det kan råda obalans mellan tillgången och efterfrågan på hyresbostäder.

Bruksvärdets funktion enligt hyreslagstiftningen ligger förankrat i den enskildes rätt gentemot fastighetsägaren och viljan att hyresmarknaden inte ska styras av marknadsvärdena. Användningen av den del av systemet vars grundstomme är lägenheters inre standard är inte ändamålsenlig eller rättvisande vid den skattemässiga bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag eller oäkta bostadsföretag.

För att rättstillämpningen ska bli konsekvent och förutsägbar är det av stor betydelse att en enhetlig beräkningsmetod tillämpas vid bedömningen. De genomsnittshyror som fastställs vid fastighetstaxeringen blir då, i avsaknad av andra uppgifter som kan ligga till grund för bedömningen, en väl avvägd och förutsägbar metod som har tillämpats under mycket lång tid.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Som framgår av förvaltningsrättens dom avses med privatbostadsföretag bl.a. en ekonomisk förening vars verksamhet till klart övervägande del består i att till sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, s.k. kvalificerad verksamhet. Kravet på att den kvalificerade verksamheten uppgår till 60 procent anses i regel uppfyllt om fastigheten används så att minst 60 procent av taxeringsvärdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna (se HFD 2014 ref.19).

Frågan i målen är bl.a. vilka värden som ska ligga till grund för beräkningen av den kvalificerade verksamheten.

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 bruksvärdehyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, dvs. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

Av 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen framgår att med hyra avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran ska bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under andra året före taxeringsåret.

Skatteverket har i allmänna råd SKV A 2012:12 bl.a. uttalat att för bostäder som innehas med bostadsrätt bör bruksvärdehyran 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 eller i tredje hand av Skatteverket beslutade rekommenderade genomsnittshyror.

Taxeringsåret 2011

Parterna är överens om att beräkningen ska utgå från den genomsnittshyra som tillämpats vid fastighetstaxeringen 2010 och, med hänsyn till att fastighetstaxeringens genomsnittshyror är baserade på 2008 års hyresnivå, att en uppräknings ska ske till det aktuella beskattningsårets hyresvärden. Parterna är däremot inte överens om hur uppräknings ska ske.

Föreningen anser att en uppräknings ska ske med skillnaden i hyresnivå mellan fastighetstaxeringen 2010 och 2013. Eftersom fastighetstaxeringen 2013 baseras på hyresnivån 2011 kan den värdeökning som skett slås ut bakåt i tiden per fastighet och år. Vid en sådan beräkning uppgår bruksvärdehyran för fastigheten Kroken 7 till 1 008 kr per kvm och till 1 158 kr per kvm för fastigheten Kroken 24. De genomsnittshyror som beräknats för år 2011 och som ligger till grund för fastighetstaxeringen 2013 har av Skatteverket fastställts till 1 075 kr per kvm för fastigheten Kroken 7 och 1 200 kr per kvm för fastigheten Kroken 24. Mot detta har Skatteverket invänt att en uppräknings ska ske endast med tillägg för en hyreshöjning om

tre procent per år i enlighet med Hyresgästföreningens sammanställning av avtalade hyreshöjningar för allmännyttans bostadsföretag. De standardförbättringar som föreningen anser inte kommer till sin rätt vid en sådan uppräknings ska enligt Skatteverket inte påverka den skattemässiga fördelningen av föreningens verksamhet.

Skatteverket har vid fastighetstaxering 2013 beslutat om rekommenderade genomsnittshyror. Det synes vara ostridigt att hyresnivån vid fastighetstaxeringen för fastigheten Kroken 7 har ökat från 875 kr till 1 075 kr per kvm och för fastigheten Kroken 24 från 1 075 kr till 1 200 kr per kvm. Då det vid en senare fastighetstaxering beslutats en uppräknings avseende genomsnittshyran kan detta värde läggas till grund för beräkningen eftersom det stämmer bättre överens med de värden som legat till grund för fastighetstaxeringen. Kammarrätten finner inte att den av Skatteverket tillämpade uppräknings med tre procent innebär en bättre metod för att fastställa den för året beräknade hyresnivån än den metod som föreningen förespråkar. En uppräknings av hyresnivån ska därmed ske i enlighet med den metod som tillämpats av föreningen.

Skatteverket har reducerat bruksvärdehyran till 90 procent för att bruksvärdehyran ska motsvara marknadsvärdet på bostäder och vara jämförbar med marknadsvärdet på lokaler. Till stöd för uppfattningen att reduktion av bruksvärdehyran ska ske åberopar Skatteverket broschyren ”Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar” SKV 378. Enligt kammarrättens mening utgör denna broschyr inte tillräckligt stöd för att en sådan reduktion ska ske. Kammarrätten anser därför att det saknas stöd för att reducera hyresvärdet på det sätt som Skatteverket anser ska ske med anledning av att bostadsrättsföreningens medlemmar ansvarar för lägenheternas inre underhåll. Det innebär att hyresnivån avseende den kvalificerade användningen för fastigheten Kroken 7 ska fastställas till 1 008 kr per kvm och för fastigheten Kroken 24 ska hyresnivån fastställas till 1 158 kr per kvm. Hyrorna för det kvalificerade ändamålet uppgår

därmed till 4 453 460 kr vilket motsvarar 60,6 procent av fastighetens totala hyresvärde. Föreningen uppnår därmed förutsättningarna för att vara ett privatbostadsföretag. Överklagandet ska därmed bifallas i denna del.

Taxeringsåret 2012

Vid beräkningen av den kvalificerade verksamheten har föreningen utgått från den genomsnittliga bruksvärdehyran som beräknats av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB avseende fastigheten Kroken 7. För fastigheten Kroken 24 har föreningen lagt den av Skatteverket beslutade genomsnittshyran för fastighetstaxeringen 2013 till grund för beräkningen. Som framgått ovan ska denna genomsnittshyra motsvara hyresnivån för år 2011 och har av Skatteverket fastställts till 1 200 kr per kvm. Detta värde ska enligt kammarrätten, av samma skäl som ovan angivits, läggas till grund för beräkningen avseende fastigheten Kroken 24.

Vad gäller beräkningen av genomsnittshyran för fastigheten Kroken 7 finner kammarrätten att föreningen tillämpat en metod som har företräde vid bestämmande av hyresnivån före den metod som förespråkas av Skatteverket med en beräkning baserad på av Skatteverket beslutade genomsnittshyror. Jämförelsen med utgångspunkt i hyresnivån för bostäder i närliggande hyreshus ska göras under förutsättning att en tillförlitlig jämförelse kan ske. Föreningen har till stöd för val av metod och beräkning lämnat in ett omfattande material till kammarrätten bestående av förtydliganden och bilder m.m. Utredningen om bruksvärdehyran har utförts av personer med lång erfarenhet av hyresförhandlingar och listor med jämförelsehyror i det aktuella området har lämnats in till stöd för riktigheten av de utfärdade intygen. Kammarrätten finner att de av föreningen ingivna listorna avseende jämförelsehyror är relevanta och kan anses avspegla hyresnivån för likvärdiga bostäder i området. En genomgång av listorna ger vid handen att bruksvärderingen är väl avvägd i förhållande till jämförelseobjekten. Det saknas enligt kammarrätten skäl att betvivla

riktigheten i den värdering som utförts av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB.

De av föreningen åberopade bruksvärdehyrorna ska därför läggas till grund för beräkningen. Det innebär att hyresnivån avseende den kvalificerade användningen för fastigheten Kroken 7 ska fastställas till 1 276 kr per kvm och för fastigheten Kroken 24 ska hyresnivån fastställas till 1 200 kr per kvm. Hyrorna för det kvalificerade ändamålet uppgår därmed till 4 800 252 kr vilket motsvarar 62,7 procent av fastighetens totala hyresvärde. Föreningen uppnår därmed förutsättningarna för att vara ett privatbostadsföretag. Överklagande ska därmed bifallas även i denna del.

Ersättning för kostnader

Föreningen har vunnit bifall till sin talan. Kammarrätten tillerkänner därför föreningen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med skäliga 40 000 kr och i kammarrätten med skäliga 20 000 kr.

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

Magnus Ekman
lagman
ordförande

Maria Ringvall
kammarrättsråd

Margareta Krüll
kammarrättsråd
referent

Eva Sundberg
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Skatteavdelningen
Enhet 3

DOM
2014-12-18
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
19396-13
19398-13

KLAGANDE

Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7, 769605-0850

Ombud: Katarina Hultqvist
c/o Skattejuristen Katarina Hultqvist AB
Runebergsgatan 11, 4 tr
114 29 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Västervik
593 85 Västervik

Skatteverkets dnr 440 427243-13/5481 och 440 427255-13/5481

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2012-05-07 och 2013-01-22, se bilagorna 1 och 2

SAKEN

Inkomsttaxering 2011 och 2012

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och ersättningsyrkandet.

Dok.Id 548573

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

YRKANDEN M.M.

Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7:s yrkanden och grunder

Bostadsrättsföreningen Kroken 24/7 (nedan föreningen) yrkar att föreningen ska bedöms som ett privatbostadsföretag vid taxeringarna 2011 och 2012. Vidare yrkas ersättning för ombudskostnader i målen med 84 188 kr inklusive moms motsvarande drygt 17 timmars arbete för Hans Tegnander och 47 656 kr inklusive moms motsvarande drygt 15 timmars arbete för Katarina Hultqvist.

Föreningen anför bl.a. följande till stöd för sin talan.

Taxeringen 2011- beräkning

De nio bostadslägenheterna, upplåtna med bostadsrätt och med en bostadsarea om 807 kvm på Stockholm Kroken 7 beräknas ha en total bruksvärdehyra om 813 456 kr motsvarande ca 1 008 kr per kvm för år 2011. Denna hyresnivå har beräknats utifrån den genomsnittshyra som Skatteverket tillämpar vid fastighetstaxeringen. Vid den förenklade fastighetstaxeringen 2010 (FFT10) var genomsnittshyran 875 kr, vilket ska motsvara en hyra 2008 och vid den allmänna fastighetstaxeringen (AFT13) hade hyresnivån ökat till 1 075 kr, vilket på motsvarande sätt ska motsvara en hyra 2011. Hyreshöjningen om 200 kr har fördelats lika över åren, varför hyran blir 875 kr + 133 kr (200 x 2/3) eller 1 008 kr.

Bostäderna i Stockholm Kroken 24, upplåtna med bostadsrätt och med en bostadsarea om 3 038 kvm, beräknas ha en bruksvärdehyra om 1 158 kr per kvm. Hyresvärdet har beräknats på samma sätt som ovan med den skillnaden att genomsnittshyran vid FFT10 var 1 075 kr och vid AFT13 1 200 kr. Detta ger ett hyresvärde om 3 518 004 kr. Till detta tillkommer hyror för garage till medlemmarna med 122 000 kr. Hyresvärdet för det

kvalificerade ändamålet uppgick till sammanlagt 4 453 460 kr. Hyrorna för samtliga åtta bostäder med hyresrätt uppgick till 617 931 kr, motsvarande 925 kr per kvm, och lokalhyrorna var 2 276 839 kr. Intäkterna för det okvalificerade ändamålet var således 2 894 770 kr. Hyrorna för det kvalificerade ändamålet är därmed 4 453 460 kr/7 348 230 kr eller 60,6 procent av det totala hyresvärdet.

Taxeringen 2012 - beräkning

Under 2010 genomfördes omfattande renoveringsarbeten avseende byggnaden på Kroken 7, vilket innefattade bl.a. stambyte, uppgradering av el, reparation av fönster och fasadarbeten. I samband med stambytet renoverades badrummen. Vid en särskild fastighetstaxering 2011 (SFT11) har Kroken 7 erhållit värdeår 1947. De nio bostadsrättslägenheterna med en bostadsarea om 807 kvm på Stockholm Kroken 7 har efter en besiktning, som utfördes efter det att renoveringsarbetena på byggnaden hade slutförts, beräknats ha en sammanlagt bruksvärdehyra om 1 029 652 kr motsvarande ca 1 276 kr per kvm.

Bostäderna i Stockholm Kroken 24, med en bostadsarea om 3 038 kvm, beräknas ha en bruksvärdehyra om åtminstone 1 200 kr per kvm eller 3 645 600 kr. Hyresnivå om 1 200 kr motsvarar genomsnittshyran vid AFT13 där hyran ska avspegla hyresnivån två år före fastighetstaxeringsåret eller beskattningsår 2011. Den verkliga bruksvärdeshyran bör vara högre men föreningen utgår i sina beräkningar från 1 200 kr per kvm. Till detta tillkommer hyror för garage till medlemmar med 125 000 kr. Hyrorna för samtliga åtta bostäder med hyresrätt om 668 kvm uppgick till 662 375 kr, motsvarande 992 kr per kvm. Lokalhyrorna var 2 198 273 kr. Det innebär att bruksvärdehyrorna för upplåtna bostadsrätter m.m. avseende det kvalificerade ändamålet är 4 800 252 kr och att bruksvärdehyrorna för hyresrätterna och marknadshyrorna för lokalerna uppgår till sammanlagt 2 860 648 kr. Hyrorna för det kvalificerade

ändamålet är därmed 4 800 252 kr/7 660 900 kr eller 62,7 procent av det totala hyresvärdet.

Beräkning och uppräknings av hyresvärdet

Bruksvärdeshyran är den hyra som föreningen skulle ha erhållit om den istället hade hyrt ut upplåtna bostadsrätter med hyresrätt. Hyresvärdet ska inte påverkas av om bostäderna är upplåtna med bostadsrätt eller hyresrätt. För icke kvalificerade andelen har föreningen använt den verkliga hyran både när det gäller bostäder och lokaler. Den verkliga hyran är därmed känd.

Bruksvärdehyran bestäms i första hand utifrån den hyresnivå som skulle ha framförhandlats för de aktuella bostäderna mellan den lokala fastighetsorganisationen och hyresgästföreningen på orten. Om en sådan hyra inte kan fastställas ska bruksvärdehyran bestämmas med ledning av andra liknande bostäder i angränsande byggnader och i sista hand med stöd av Skatteverkets genomsnittshyra. Det finns inget rättligt stöd för att prövningen alltid ska ske med stöd av genomsnittshyran vid fastighetstaxeringen. I praxis har fastslagits att klassificeringen ska ske utifrån bruksvärdehyran, vilket i första hand måste avse den verkliga bruksvärdehyran. Genomsnittshyror är enbart en hjälpregel vid fastighetstaxering för det fall att det inte går att bestämma en verklig bruksvärdehyra. I dagens läge, där den årliga uppräknings av taxeringsvärdena har upphört, måste genomsnittshyran för perioderna mellan fastighetstaxeringarna beräknas på annat sätt. Det naturliga är då att göra som föreningen gjort, dvs. att jämnt fördela höjningen av taxeringsvärdet på de mellanliggande kalenderåren.

Reduktion, standardhöjande åtgärder och värderingsintyg

Än mer främmande är verkets uppfattning att det skulle föreligga en strikt koppling till hanteringen vid fastighetstaxeringen. Med verkets uppfattning

skulle exempelvis ett stambyte med upprustning av kök och badrum år 2009 inte påverka indelningen som privatbostadsföretag förrän beskattningsåret 2013 och då enbart under förutsättning att värdeår ändras. Däremot får dessa investeringar omedelbart och då redan samma kalenderår genomslag på bruksvärdehyran med tillämpning av hyreslagen.

Föreningen anser att bruksvärdehyran i första hand ska motsvara den verkliga bruksvärdehyran. Fastighetsägarna Stockholm är part i förhandlingarna med Hyresgästföreningen. En bruksvärdehyra fastställs genom förhandlingar mellan Fastighetsägarna och Hyresgästföreningen. Fastighetsägarna är mycket väl insatta i hanteringen och i hur en bruksvärdehyra beräknas. Bruksvärdehyran fastställs individuellt med ledning bl.a. av bostadens standard. En mycket vanlig standardhöjande åtgärd som höjer bruksvärdenivån är nya kök och badrum. Om, som i detta fall, bostäder har en förhöjd standard ska detta också leda till en högre bruksvärdehyra. Mot denna bakgrund ger fastighetsägarnas intyg en mycket god grund för hur den verkliga bruksvärdehyran skulle ha varit om dessa bostäder hade varit upplåtna med hyresrätt. Den omständigheten att bostadsrättshavarna har bekostat arbetena medför ingen annan bedömning. Avgörande enligt hyreslagen är bostädernas standard. Fastighetstaxeringsvärde ska inte påverkas av upplåtelseform eller eventuella privaträttsliga förpliktelser.

Bruksvärdehyran vid fastighetstaxeringen ska inte reduceras på grund av att medlem i en bostadsrättsförening är underhållsskyldig för en lägenhets inre underhåll eller att en fastighetsägare disponerar egen bostad eller lokal på fastigheten och därmed står för underhållet av disponerade ytor. Vid beräkning av bruksvärdet vid en uthyrning sker det inte någon reduktion av hyran. Med Skatteverkets utgångspunkt med koppling till fastighetstaxeringen så reduceras vare sig bruksvärdehyran eller genomsnittshyran till 90 procent vid fastighetstaxeringar för bostäder i hus ägda av bostads-

rättsföreningar. En sådan reduktion skulle strida mot de grundläggande bestämmelserna vid fastighetstaxeringen. Det kan även konstateras att justeringen till 90 procent vid klassificering av en bostadsrättsförening saknar stöd i skatteverkets rekommendation RSV S 1999:43.

Reduceringsregeln är avsedd för att begränsa uttagsbeskattningen hos föreningen och utdelningsbeskattningen hos medlemmen vid den löpande beskattningen när en bostadsrättsförening har klassificerats som en oäkta bostadsrättsförening. Den kvalificerade andelen har fortlöpande ökat och den kommer att öka ytterligare under beskattningsår då två av hyreslägenheterna har ombildats till bostadsrätter.

Skatteverket har vid AFT 2013 beträffande Kroken 7 bestämt taxeringsvärdet baserat på den högre bruksvärdehyra som framgår av fastighetsägarnas intyg. Skatteverket menar att värdeintyget är för allmänt hållet men samtidigt hänvisar verket till Hyresgästföreningen, vars uppgifter om genomsnittshyror lämnas i tabellform utan beaktande av vare sig standard eller storlek eller läge inom det område som genomsnittshyran avser. En bruksvärdering görs mycket noggrant och är därför en säker metod att få fram bruksvärdehyran i en fastighet.

Skatteverket framför att hyresnivåerna för hyresrätterna i föreningens byggnader kan vara till ledning även för beräkning av hyresnivåerna för bostadsrätterna. Detta påstående gäller främst Kroken 24. Bruksvärdehyran för dessa bostadsrätter har beräknats på just det sätt som Skatteverket förespråkar eller med stöd av en genomsnittshyra. I denna fastighet har dock många bostadsrättslägenheter renoverats till en högre standard 2009 och 2010. Den sammanlagda ytan BOA för dessa lägenheter uppgår till 994 kvm. Nästa år 2011 förbättrades ytterligare två bostadsrättslägenheter i liknande omfattning. Dessa två lägenheter har en yta om 199 kvm BOA. Med hänsyn till att dessa lägenheter har en hög standard, som motsvarar de lägenheter i Kroken 7 där bruksvärdehyran har beräknats med stöd av en

besiktning utförd av Fastighetsägarna Stockholm, kan bruksvärdehyran beräknas på motsvarande sätt. Åren 2012 och 2013 har ytterligare tio bostadsrättslägenheter moderniserats på samma sätt. För de renoverade bostadsrättslägenheterna ger således Fastighetsägarnas intyg en god vägledning för beräkning av hyresnivån. Det kan nämnas att genomsnittshyran vid 2010 års fastighetstaxering för nya byggnader var 1 650 kr per kvm och för byggnader med värdeår kring år 2000 uppgick den till ca 1 400 kr per kvm. En medelhyresnivå om 1 075 kr för år 2008 ger i vart fall inte en för hög bruksvärdehyresnivå för beskattningsår 2010 för de lägenheter som upplåtits med bostadsrätt. Detsamma gäller beräkningen för beskattningsår 2011 där föreningen tillämpat den hyresnivå som verket förespråkar eller genomsnittshyran vid 2013 års fastighetstaxering för bostäder med värdeår 1980–1989, vilket motsvarar verkets uppfattning om generell hyresnivå för beskattningsår 2011.

Föreningen åberopar Kammarrätten i Stockholms domar från den 22 november 2002 med mål nr 541-02, från den 1 juni 2004 med mål nr 2343–2344-02 och från den 13 oktober 2005 med mål nr 4927-04. Därutöver åberopar föreningen RÅ 2008 ref. 5, Kammarrätten i Göteborgs dom från den 9 juni 1994 med mål nr 2168-1991 och Förvaltningsrätten i Stockholms dom från den 10 februari 2006 med mål nr 10902-04. Föreningen hänvisar även till Skattenytt 2000 s. 242 f., Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25, SKV A 2009:18, SKV A 2012:12, RSV S 1999:43,Handledning för fastighetstaxering 2013 och Fastighetstaxering av Björne m.fl. Föreningen ger in USB-minne, listor över de fastigheter och framförhandlade hyror som de som upprättat värdeintyget har hyresförhandlat på Södermalm kalenderåren/inkomståren 2010 och 2011 och utmönstrat ifrån listorna fastigheter enbart på Götgatan kalenderåren/inkomståren 2010 och 2011 och dokument från Hyresnämnden om bruksvärde.

Skatteverkets inställning och grunder

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och tillägger bl.a. följande.

Fastighetstaxeringen fastställer genomsnittliga hyresvärden för bostäder genom att ta fram värdeområden och riktvärdekartor där ett hyresvärde anges i relation till fastighetens värdeår. I enlighet med de allmänna råden anser verket att dessa värderingsnormer bör användas när man beräknar hur stor del av en bostadsrättsförenings verksamhet som är kvalificerad. När det gäller tillämpning av de genomsnittshyror som utfärdats vid fastighetstaxeringen är utgångspunkten att Skatteverket beräknar bruksvärdeshyran med hjälp av dessa om något annat inte kan visas. I föreningens fall finns hyresrätter i båda husen men uppgifterna om vad hyran de facto är för dessa framstår som osäkra. Uppgifterna om hyresvärdet för hyresrätterna skiljer sig åt mellan t.ex. årsredovisningen och överklagandet. I yttrande framgår att hyresvärdet för existerande hyresrätter har beräknats med hjälp av fastighetstaxeringens genomsnittshyra och inte den verkliga hyran. Vad den verkliga hyran är för fastighetens hyresrätter är inte känt. I det överklagade beslutet har uppgiften från årsredovisningen använts avseende det sammanlagda värdet av den okvalificerade delen. Enligt ”Värdeområden för hyreshus 2010-2012” är hyresvärdet för en bostad i *Kroken 7* 875 kr och *Kroken 24* 1 075 kr. Dessa värden har Skatteverket utgått från i sin hyresvärdesbedömning med ett undantag; för 2012 har det högre värdet om 926 kr använts, som hyresrätten i *Kroken 7* värderats till enligt värderingsintyg från Fastighetsägarna.

Föreningen anger i överklagandet att de faktiska hyrorna för samtliga hyresrätter för inkomståret 2010 i genomsnitt uppgått till 925 kr/kvm och för inkomståret 2011 i genomsnitt uppgått till 992 kr/kvm. Detta är ett jämförelsevärde som kan användas i en alternativ hyresvärdesbedömning

eftersom det kan antas motsvara hyran för likvärdiga bostäder i byggnaden. En sådan beräkning ger till resultat att föreningens andel kvalificerad verksamhet minskar jämfört med verkets beräkning.

Skatteverket anser inte att det finns stöd för den beräkning som föreningen förordnar; nämligen att slå ut värdeökningen som fastställs vid nästa fastighetstaxering bakåt i tiden per fastighet och år. Om man ska frånga fastighetstaxeringens riktvärdeskartor och göra individuella bedömningar för varje fastighet finns även risk för att enhetligheten i verkets beslut och bedömningar går förlorad. För att komma runt problemet med att fastighetstaxeringens genomsnittshyror är baserade på hyresnivåer flera år tillbaka i tiden skulle verket godta en uppräknings per år motsvarande respektive års hyreshöjning som kommit till stånd efter hyresmarknadens parter har förhandlat.

De jämförelseobjekt i listan över avtalade hyror för Södermalm som föreningen hänvisar till är i och för sig relevanta jämförelseobjekt. Skatteverket vidhåller dock att den hyreslägenhet som trots allt finns i Kroken 7 måste anses vara den bästa av alla jämförelseobjekt för just den här föreningen. Skatteverkets inställning är att om det finns en existerande hyreslägenhet i huset så ger den hyran den mest riktiga bilden av bruksvärdehyran. Standarden för hyreslägenheten synes visserligen, enligt uppgift, vara lägre än genomsnittligt men detta kompenseras genom en tillämpning av genomsnittshyran med årlig hyreshöjning som ger en bruksvärdeshyra som är högre än faktisk och värderad hyra. Enligt Skatteverkets beräkning har till genomsnittshyran lagts en hyreshöjning om tre procent per år från och med 2008 (i enlighet med Hyresföreningens sammanställning av avtalade hyreshöjningar för allmännyttiga bostadsföretag, högt räknat). En beräkning med grund i genomsnittshyran med tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år resulterar i att andelen kvalificerad verksamhet utgör 58,5 procent gällande taxeringsåret

2012 och 57,5 procent gällande taxeringsåret 2011 mot de 60 procent som krävs. Föreningen når således inte upp till kraven för att anses utgöra ett privatbostadsföretag.

När det gäller frågan om värderingsintyget från fastighetsägarna, i vilket 1 276 kr/kvm anges som hyresvärde avseende bostadsrätterna, bestrider Skatteverket att detta läggs till grund för hyresvärdesberäkningen. Enligt intyget har bostadsrätterna väsentligt högre grundstandard än kvarvarande hyresrätt vad gäller utförande och materialval. Denna upprustning, som bekostas av bostadsrättsinnehavaren och främst avser materialval, påverkar inte fastighetens standard som helhet och bör därför inte heller påverka hyresvärdet. Att det är fråga om sådana renoveringar av bostadsrätterna styrks av att det i värderingsintyget framgår att standarden på den lägenhet som upplåts med hyresrätt är väsentligt lägre. I avsaknad av uttrycklig reglering eller gällande rätt på området anser verket att upprustning av den nämnda typen inte ska påverka bedömningen i andra fall än då det fått genomslag vid fastighetstaxeringen. Enbart sådana renoveringar som förbättrar fastighetens allmänna standard ska påverka hyresvärdesbedömningen, även om det inte nödvändigtvis måste innebära att renoveringarna leder till att fastigheten åsätts nytt värdeår i fastighetstaxeringen. De renoveringar som här avses är sådana som skulle ha skett om man tänker sig att fastigheten alltid har varit ett hyreshus. När det gäller föreningen har inte den upprustning som skett fått något genomslag vid fastighetstaxeringen. Skatteverket saknar anledning att frånga de fastställda genomsnittshyrorna för aktuell fastighet. Eftersom bedömningen av den kvalificerade användningen ska göras utifrån förhållandena hur fördelningen hade varit om huset bestått av hyreslägenheter så blir det inte jämförbart om man räknar in dessa renoveringar. Hyran i en motsvarande hyreslägenhet kan inte utan särskilda skäl höjas på grund av att hyresgästen själv utfört och bekostat renoveringen. På samma sätt bör inte renoveringar av bostadsrätter som bekostas av medlemmarna kunna läggas till grund för

en högre genomsnittshyra än vad en fristående hyresvärd kunnat ta ut i motsvarande situation. Skatteverket anser att det är viktigt att vid hyresvärdesbedömningen hitta ett jämförelsevärde som inte är beroende av upplåtelseform. Av denna anledning bör hyresvärdet för bostadsrätterna sättas ned till 90 procent eftersom man i en bostadsrätt har ansvar för eget underhåll jämfört med en hyresrätt, där kostnaden för underhåll ingår i hyran.

Vad gäller fastighetstaxeringen 2013 så påverkar i sig inte den omständigheten att Skatteverket har godtagit värderingsintyget vid den allmänna fastighetstaxeringen verkets inställning till värderingsintyget eftersom det delvis är andra omständigheter som ligger till grund för fastighetstaxeringen. I fastighetstaxeringen är det själva fastighetens beskaffenhet som ligger till grund för taxeringen och i den bedömningen ingår bl.a. eventuell upprustning av lägenheter. Bedömningen gäller inte i övrigt för beskattningsår 2010, eftersom renoveringarna som intyget grundar sig på inte var gjorda.

Skatteverket åberopar rättsfallet RÅ 2008 ref. 5 och Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering m.m.

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet *till klart övervägande del* består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (kvalificerad verksamhet).

Uttrycket ”till klart övervägande del” innebär att den kvalificerade verksamheten ska uppgå till minst 60 procent (jfr prop. 1999/2000:2 s. 498). Detta framgår även av Skatteverkets allmänna råd SKV A 2008:25, som ska tillämpas från och med 2010 års taxering och ersätter Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV S 1999:43) om beskattning av äkta och oäkta bostadsföretag samt av delägare i sådant företag. Även rättspraxis är entydig. ”Till klart övervägande del” innebär 60 procent.

Bestämmelsen i 2 kap. 17 § IL är allmänt hållen och ger inte någon ledning i fråga om vilken beräkningsmetod som ska användas vid klassificeringen av en bostadsrättsförening. Det har istället överlämnats åt rättstillämpningen att i det enskilda fallet finna en modell som ger en rättvisande bild av föreningens verksamhet när det gäller hur stor del av fastighetsanvändningen som är kvalificerad (jfr prop. 1957:3 s. 33). Enligt Skatteverkets rekommendationer och utifrån vad som angetts i förarbetena är det taxeringsvärdets fördelning som anses utgöra beräkningsunderlag (jfr även rättsfallet RÅ 2008 ref. 5). Fördelningen görs i huvudsak utifrån de hyresvärden som tillämpas vid fastighetstaxeringen, dvs. bruksvärdeshyra för bostäder och marknadshyra för lokaler. Metoden har mött viss kritik.

Frågorna i målen

Målen gäller frågan om föreningen utgör ett privatbostadsföretag vid inkomsttaxering 2011 och 2012 enligt 2 kap. 17 § IL. I denna bedömning ingår för domstolen att ta ställning till om föreningens verksamhet till klart övervägande del, dvs. minst 60 procent, består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (kvalificerad verksamhet). Domstolen ska även pröva frågan om ersättning för ombudskostnader.

Är föreningens verksamhet till klart övervägande del av kvalificerat slag taxeringsåret 2011 respektive 2012?

Utgångspunkter

Parterna är överens om att den verksamhet som föreningen bedrev vid utgången av respektive beskattningsår ska ligga till grund för bedömningen av om föreningen utgjorde ett privatbostadsföretag under detta beskattningsår. Detta är även i överensstämmelse med de riktlinjer som Skatteverket under lång tid uttalat i anvisningar, rekommendationer och allmänna råd (se t.ex. SKV A 2008:25). Parterna är därtill överens om vad som ska ingå i föreningens okvalificerade verksamhet och till vilket belopp. Därutöver är parterna även överens om att garagehyror till medlemmarna ska ingå i beräkningen av den kvalificerade verksamheten (dvs. inräknas i medlemsboendet) och till vilket belopp. Det som är tvistigt är således hur beräkningen av den kvalificerade verksamheten ska ske och vilka hyresvärden som ska användas. I denna del är det otvistigt hur stor del av bostadsarean i föreningens fastigheter som utgjorde bostadsrätter. Förvaltningsrätten finner inga skäl att frångå de belopp och beräkningar som är otvistiga.

Taxeringsåret 2011- beräkningar

Föreningen har vid beräkning av den kvalificerade delen av sin verksamhet tillämpat genomsnittshyror kopplade till den förenklade fastighetstaxeringen 2010 (FFT10). Dessa genomsnittshyror har föreningen sedan jämfört med hyresnivån vid den allmän fastighetstaxeringen 2013 (AFT13) och slagit ut värdeökningen som fastställdes vid AFT13 bakåt i tiden per fastighet och år.

Skatteverket har istället utgått från en beräkning med grund i genomsnittshyror med tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år från och med 2008 i enlighet med Hyresgästföreningens sammanställning av avtalade

hyreshöjningar för allmännyttiga bostadsföretag högt räknat. Det totala hyresvärdet för bostadsrätterna har sedan reducerats till 90 procent.

Förvaltningsrättens bedömning av taxeringsåret 2011

Parterna är överens om att beräkningen för taxeringsåret 2011 i detta fall ska utgå från genomsnittshyror som tillämpas vid fastighetstaxeringen (875 kr per kvm för fastigheten Stockholm Kroken 7 och 1 075 kr per kvm för fastigheten Stockholm Kroken 24). Med hänsyn till att fastighetstaxeringens genomsnittshyror är baserade på hyresnivåer som ligger flera år tillbaka i tiden, i detta fall hyresnivå för 2008, ska en uppräknings ske av hyresvärdet. Förvaltningsrätten finner, i likhet med Skatteverket, att tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år från och med 2008 ska ske i enlighet med Hyresgästföreningens sammanställning av avtalade hyreshöjningar för allmännyttiga bostadsföretag. De är rimligt att godta en uppräknings per år motsvarande respektive års faktiska hyreshöjning som kommit till stånd efter hyresmarknadens parter har förhandlat. Domstolen anser att denna form av uppräknings ger en mer rättvisande bild vid beräkning av omfattningen av bostadsrättsföreningens verksamhet än föreningens uppräknings där föreningen slagit ut värdeökningen som fastställts vid nästa fastighetstaxering (AFT13) bakåt i tiden per fastighet och år.

Förvaltningsrätten finner vidare att det är rimligt att hyresvärdet för bostadsrätterna ska reduceras ner till 90 procent med hänsyn till att bostadsrättsinnehavare till skillnad från hyresgäster är skyldiga att svara för eget inre underhåll i bostaden. Domstolen har i denna bedömning särskilt beaktat att bruksvärdehyran utgör den hyra som föreningen skulle ha erhållit om den istället hade hyrt ut upplåtna bostadsrätter med hyresrätt och att hyresvärdet inte ska påverkas av upplåtelseform (bostadsrätt eller hyresrätt). I hyresförhållanden står fastighetsägaren för samtliga kostnader

för fastigheten. I bostadsrättsförhållande fördelas i stället kostnaderna mellan föreningen och medlemmarna.

Förvaltningsrätten noterar att föreningen har angett i sitt överklagande att de faktiska hyrorna för samtliga hyresrätter i föreningen för inkomståret 2010 i genomsnitt uppgått till 925 kr per kvm. Användning av dessa hyror som jämförelsevärde i en alternativ beräkning av hyresvärde för bostadsrätterna resulterar i en lägre procentsats när det gäller föreningens kvalificerade verksamhet i förhållande till Skatteverkets beräkningsmetoder.

Skatteverkets beräkningsmetod, en beräkning med grund i genomsnittshyran med tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år och med reducering av hyresvärdet till 90 procent, resulterar i att den kvalificerade verksamheten i föreningen utgör 57,5 procent av den totala verksamheten. Detta innebär att föreningen inte når upp till kraven för att anses utgöra ett privatbostadsföretag under taxeringsåret 2011.

Taxeringsåret 2012 - beräkningar

Föreningen har vid beräkningen av den kvalificerade delen av verksamheten utgått från den genomsnittliga bruksvärdehyran som framgår av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB:s väderingsintyg när det gäller fastigheten Stockholm Kroken 7. I detta intyg har det tagits hänsyn till de standardhöjande renoveringsarbeten som utförts på byggnaden. Vad gäller bostäderna i Stockholm Kroken 24 motsvarar bruksvärdehyran per kvm, enligt föreningen, genomsnittshyran vid AFT13 där hyran ska avspegla hyresnivån två år före fastighetstaxeringsåret eller beskattningsår 2011.

Skatteverket har i sin värdering av bostadsrätter i fastigheten Stockholm Kroken 7 och beräkningen av bruksvärdehyra utgått från värderingen av den enda hyresrätten i denna fastighet (ca 926 kr per kvm). Skatteverket

har hänvisat till att detta belopp är högre än det hyresvärde som tagits fram till fastighetstaxering 2010–2012 och som uppgår till 875 kr per kvm. Skatteverket har även gjort en alternativ beräkning utifrån genomsnittshyra med tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år från och med 2008 för att kompensera för den lägre standard som denna hyresrätt har i förhållande till fastighetens bostadsrätter. För fastigheten Stockholm Kroken 24 har Skatteverket utgått från fastighetstaxeringens genomsnittshyra för hyreshus 2010-2012 där prisnivån uppgår till 1 075 kr per kvm och har även här gjort tillägg för hyreshöjning enligt ovan. Även för detta taxeringsår har Skatteverket angett att hyresvärdet ska sättas ned till 90 procent.

Förvaltningsrättens bedömning av taxeringsåret 2012

Beräkningsmetoden bygger på samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen. Metoden har starka schabloninslag och enligt förvaltningsrättens uppfattning bör det, mot den bakgrunden, vara möjligt att tillämpa alternativa sätt att beräkna hyresvärdet. Vill den skattskyldige använda en alternativ metod ankommer det på denne att visa att den ger ett mer korrekt och rättvisande resultat.

Föreningen har vid beräkning av den kvalificerade delen av verksamheten när det gäller fastigheten Stockholm Kroken 7 utgått från den genomsnittliga bruksvärdehyran som framgår av Fastighetsägarna Service i Stockholm AB:s väderingsintyg. Värderingsintyget är allmänt hållet. Det innehåller visserligen individuella värderingsbelopp av bostadsrättslägenheterna men ingen närmare beskrivning av hur dessa värderingar gått till eller vilka uppgifter och bedömningar de baseras på. Domstolen bedömer att intygets beräknade genomsnittliga bruksvärdehyra inte ska läggas till grund för beräkning av bruksvärdehyran gällande fastigheten Stockholm Kroken 7. Förvaltningsrätten har granskat innehållet i det ingivna USB-minnet men finner inte att det till intyget kompletterande materialet

innehåller sådan information som medför att domstolen ändrar sin bedömning.

Förvaltningsrätten konstaterar vidare att de av föreningen ingivna jämförelsehyrorna för området visserligen är relevanta jämförelsehyror och kan anses avspegla hyresnivån för likvärdiga bostäder i närliggande byggnader. Enligt domstolen ger dock den hyresrätt som finns i fastigheten Stockholm Kroken 7 den mest korrekta jämförelsehyran. Förvaltningsrätten ifrågasätter inte föreningens uppgifter om att denna hyresrätt har en lägre standard än genomsnittligt men finner att Skatteverkets alternativa beräkning i denna del kan utgöra en rimlig kompensation för denna lägre standard på bostaden. Detta eftersom denna metod innehåller tillämpning av genomsnittshyran med årlig hyreshöjning, vilket ger en bruksvärdehyra som är högre än faktisk och värderad hyra för hyreslägenheten (956 kr per kvm i jämförelse med 926 kr per kvm). Förvaltningsrätten finner att den upprustning och reovering som skett av bostadsrätterna inte ska påverka hyresvärdet eftersom upprustningen inte påverkar fastighetens standard som helhet.

Vad gäller fastigheten Stockholm Kroken 24 uppgår fastighetstaxeringens genomsnittshyra för hyreshus 2010-2012 till prisnivån för bostäder till 1 075 kr per kvm. Skatteverket har gjort tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år från och med 2008. Domstolen anser att denna metod för beräkning av bruksvärdehyran ger en mer rättvisande bild när det gäller beräkning av omfattningen av bostadsrättsföreningens verksamhet än föreningens beräkning där hyresnivån motsvarar genomsnittshyran vid den allmänna fastighetstaxeringen 2013.

Förvaltningsrätten finner vidare med den motivering som angetts ovan gällande taxeringsåret 2011 att det är rimligt att bruksvärdehyran ska reduceras ner till 90 procent.

Förvaltningsrätten noterar att föreningen har angett i sitt överklagande att de faktiska hyrorna för samtliga hyresrätter i föreningen för inkomståret 2011 i genomsnitt uppgått till 992 kr per kvm. Användning av dessa hyror som jämförelsevärde i alternativ beräkning av hyresvärde för bostadsrätterna resulterar i en lägre procentsats när det gäller föreningens kvalificerade verksamhet i förhållande till Skatteverkets beräkningsmetoder.

Skatteverkets beräkningsmetod, en beräkning med grund i genomsnittshyran med tillägg för en hyreshöjning om tre procent per år och med reduktion av hyresvärdet till 90 procent, resulterar i att den kvalificerade verksamheten i föreningen utgör 58,5 procent av den totala verksamheten. Detta innebär att föreningen inte heller når upp till kraven för att anses utgöra ett privatbostadsföretag under taxeringsåret 2012.

Ersättning för kostnader

Föreningen har yrkat ersättning för kostnader i målen med 84 188 kr inklusive moms motsvarande drygt 17 timmars arbete för Hans Tegnander och 47 656 kr inklusive moms motsvarande drygt 15 timmars arbete för Katarina Hultqvist.

Föreningen har inte vunnit bifall till sin talan. Något annat skäl för att bevilja ersättning för kostnader i målen har inte framkommit. 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 3 (DV 3104 a).

Lena Lagercrantz

Rådman

Nämndemännen Tommy Eklund, Carl Erik Hedlund och Agneta Isaksson har också deltagit i avgörandet.

Martina Dackander har föredragit målen.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppge dem igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

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.