



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Institutionen för handelsrätt

# **Äkta och oäkta bostadsföretag - ett avgränsningsproblem**

Cecilia Björkman

Kandidatuppsats

15 högskolepoäng

Handledare

Lars-Gunnar Svensson

HARK11

Handelsrätt

VT11

# Summary

**Title:** Genuine and not genuine private real- estate- company- a problem of line drawing

**Seminar date:** 7 -9 June 2011

**Course:** HARK11, Degree Project Undergraduate level, Business Law, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr)

**Author:** Cecilia Björkman

**Advisor:** Lars-Gunnar Svensson

**Key words:** Genuine real estate company, not genuine real estate company, housing cooperative/society, majority shear, qualified area

**Purpose:** The purpose of this essay is to describe the problem of line drawing between genuine and not genuine real estate companies and how this line drawing has been done in legal usage.

**Methodology:** This study is based on a legal method. It begins with a descriptive part which explains the legal definition of a genuine real estate company. In the end presents some critics and how to improve the definition for some areas.

**Result:** Throughout the legal method some common features have been found which are significant for genuine real estate companies.

**Conclusions:** Features which are significant for genuine real estate companies are; that the qualified area is at least 60 %, if the activity has changed in range or in character from the beginning, if caution will be considered in situations as reclassifying, if there are any rented apartments or studios, if the association does other things than supply apartments to members, and if the association owns several estates could different ownership and tax subjects for the different estates matters. The absence of distinct rules or statements in current legal usage leads to interpretations. How to improve the definition of genuine real estate companies could be to clarify the method of how you decide the basis of the calculation. One improvement could also be that you clarify if caution should be considerate in reclassify situations or not. You don't have to improve the hole definition of what a genuine real estate company is. Some room for interpretation should be left so the term could develop.

# Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Äkta och oäkta bostadsföretag – ett avgränsningsproblem

**Seminariedatum:** 7-9 Juni 2011

**Ämne/Kurs:** HARK11, Examensarbete kandidatnivå, 15 poäng

**Författare:** Cecilia Björkman

**Handledare:** Lars-Gunnar Svensson

**Fem nyckelord:** Äkta privatbostadsföretag, oäkta bostadsföretag, bostadsrättsförening, till klart övervägande del, kvalificerad verksamhet.

**Syfte och problemformulering:** Syftet med denna uppsats är att genom aktuell rätt och rättspraxis genom åren klargöra var gränsdragningen går mellan äkta och oäkta bostadsföretag och hur denna gränsdragning görs. Problemformulering; Hur avgränsas äkta privatbostadsföretag från oäkta bostadsföretag?

**Metod:** I uppsatsen används klassisk juridisk metod och uppsatsen inleds med en deskriptiv del som redogör för lagbestämmelsen, de lege lata. Därefter följer en tolknings och analys del för att sedan även framföra en del kritik och förslag de lege feranda.

**Resultat:** Genom att använda juridisk metod kom jag fram till att det finns en del gemensamma avgörande faktorer för hur ett äkta privatbostadsföretag särskiljer sig från ett oäkta bostadsföretag. Den juridiska metoden har gjort att jag kunnat avväga och värdera de olika källornas tyngd för rättstillämpningen och att lagen ibland inte är uttömmande.

**Slutsats:** De avgörande faktorerna för hur ett äkta privatbostadsföretag avgränsas från övriga bostadsföretag kan anses vara; om den kvalificerade andelen av den totala verksamheten utgör 60 %, om föreningen har en likartad verksamhet till omfattning och karaktär sedan bildandet, om tröghet ska råda, om alla bostäder och lokaler är upplåtna med bostadsrätt, om annan verksamhet än att upplåta bostäder till medlemmar bedrivs i mer än ringa omfattning och om bostadsrättsföreningen innehar fastigheter med blandad verksamhet och om dessa fastigheter då är ägandemässigt och skattemässigt frikopplade från bostadsdelen. Att definitionen av ett äkta privatbostadsföretag är allmänt hållen öppnar upp för bevisprövning där föreningen har bevisbördan. Avsaknaden av konkreta regler eller uttalanden i rättspraxis förespråkar till viss del de lege feranda avseende beräkningsmetoden och beräkningsunderlaget. Förslagsvis borde även en tydligare tröghetsregel kunna införas, vilken tar fasta på om tröghet ska råda eller inte och i så fall när, vid en eventuell omklassificering från äkta till oäkta bostadsföretag. Att definitionen av ett äkta privatbostadsföretag utgör en tröskelbestämmelse synes däremot vara fortsatt viktigt. Att gällande vissa frågor t.ex. för vad som ska anses vara kvalificerad verksamhet och ingå i beräkningsunderlaget kan dock viss allmän hållning förespråkas då viss bevisprövning leder till utveckling på området. All kritik och uppmärksamhet kring när ett äkta privatbostadsföretag kan riskera att övergå till att klassificeras till ett oäkta bostadsföretag är således inte befogat. Det har snarare att göra med att många inte vill förlora sin privilegierade status som äkta privatbostadsföretag och därmed beskattas lindrigare än i andra fall.

# Förord

Jag är själv på väg att köpa en bostadsrätt vilket gjorde mig intresserad av bostadsrätter överlag. På min jakt efter en lägenhet kom jag i kontakt med begreppen äkta och oäkta bostadsföretag. Dessa begrepp var inga jag kände till vilket fick mig intresserad av att undersöka det närmare, särskilt i och med den lite intetsägande definitionen av vad ett äkta privatbostadsföretag verkligen är för något. Jag vill även passa på att rikta ett stort tack till alla som har tagit sig tid att läsa uppsatsen och lämnat synpunkter och råd under arbetets gång. Era kommentarer kring uppsatsen har varit värdefulla för att färdigställa denna och presentera den på bästa sätt.

Tack!

**Lund 2011- 05-27**

*Cecilia Björkman*

# Innehållsförteckning

## Innehåll

Förkortningar och definitioner .....	0
<b>1. Inledning</b> .....	1
1.1 Ämne .....	1
1.2 Syfte och problemformulering .....	1
1.3 Metod och material .....	1
1.4 Avgränsning.....	2
1.5 Disposition .....	2
<b>2. Grundläggande begrepp</b> .....	3
2.1 Inledning .....	3
2.2 Bostadsföretag .....	3
2.2.1 Äkta privatbostadsföretag enligt dess definition .....	3
2.2.2 Historik och tolkning av definitionen privatbostadsföretag .....	3
2.2.3 Beskattning av äkta privatbostadsföretag .....	6
2.2.4 Innebörden av begreppet oäkta bostadsföretag och dess beskattning .....	7
2.2.5 När omklassificering av äkta respektive oäkta bostadsföretag sker .....	8
<b>3. Rättspraxis genom åren</b> .....	9
3.1 Inledning .....	9
3.2 Rättsfall kategoriserade efter avgörande faktorer .....	9
3.2.1 Kvalificerad användning utgör 60 % bostäder .....	9
3.2.2 Likartad verksamhet till omfattning och karaktär och om tröghet råder vid omklassificering .....	10
3.2.3 Om alla lokaler och bostäder är upplåtna med bostadsrätt eller inte .....	13

3.2.4	Om annan verksamhet bedrivs i mer än ringa omfattning.....	13
3.2.5	Om fastigheter är ägandemässigt och skattemässigt frikopplade.....	15
3.3	<i>Sammanställning avgörande faktorer</i> .....	15
<b>4</b>	<b>Gränsdragningsproblematiken</b> .....	18
4.1	<i>Inledning</i> .....	18
4.2	<i>Diskussion av begreppen äkta och oäkta bostadsföretag i doktrinen</i> .....	18
4.3	<i>Kritik och alternativa lösningar</i> .....	19
4.4	<i>Egna reflektioner och analys</i> .....	22
<b>5</b>	<b>Slutsats</b> .....	27
	<b>Källförteckning</b> .....	29
	<i>Offentligt tryck</i> .....	29
	<i>Litteratur</i> .....	29
	<i>Artiklar</i> .....	29
	<i>Övriga källor</i> .....	29
	<b>Rättsfallsregister</b> .....	30
	<i>Regeringsrätten</i> .....	30
	<i>Lägre instanser och ej överklagade förhandsbesked</i> .....	30

# Förkortningar

<b>BRL</b>	Bostadsrättslag (SFS 1991:614)
<b>FTL</b>	Fastighetstaxeringslag (SFS 1979: 1152)
<b>IL</b>	Inkomstskattelag (SFS 1999: 1229)
<b>RÅ</b>	Regeringsrättens årsbok
<b>SIL</b>	Lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1947: 576) <sup>1</sup>

## Definitioner

**Bostadslägenhet/bostadsrätt** ”Med bostadslägenhet avses i denna lag en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad. Med lokal avses en annan lägenhet än bostadslägenhet.”<sup>2</sup>

**Bostadsrättsförening** ”En bostadsrättsförening är en ekonomisk förening som har till ändamål att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt. En bostadsrättsförening skall vara registrerad.”<sup>3</sup>

**De lege ferenda** Vad lagen borde vara, dvs. förslag på förändring av lag

**De lege lata** Vad lagen är, dvs. nuvarande lag

**Oäkta bostadsföretag** Alla bostadsföretag som ej uppfyller kraven på att utgöra ett privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*.

**Privatbostadsföretag** ”Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet 1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller 2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.”<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Upphävd genom införandet av *IL*

<sup>2</sup> BRL 1 kap. 6 §

<sup>3</sup> BRL 1 kap. 1 §

<sup>4</sup> IL 2 kap. 17 §

# 1. Inledning

## 1.1 Ämne

Denna uppsats behandlar hur gränsdragningen görs mellan äkta och oäkta bostadsföretag. Med ett äkta privatbostadsföretag menas en ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag som har en verksamhet som går ut på att till klart övervägande del tillhandahålla bostäder till sina medlemmar i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, enligt *IL 2 kap. 17 §*. Ett oäkta bostadsföretag är därigenom ett bostadsföretag som inte uppfyller dessa krav. Exakt hur avgränsningen ska ske är däremot inte reglerat vilket har lett till att ett antal tvister uppkommit. Klassificering har som framgår nedan i *kapitel 2* stor betydelse för hur beskattningen sker, både av föreningen och dess medlemmar. Bestämmelsen i *IL 2 kap. 17 §* är en s.k. tröskelbestämmelse.<sup>5</sup> Det innebär att äkta privatbostadsföretag inte beskattas överhuvudtaget för inkomster hänförliga till fastigheten medan de oäkta bostadsföretag som inte uppfyller kraven beskattas konventionellt, dvs. fullt ut.<sup>6</sup> De olika beskattningssätten kan därigenom medföra väsentliga skillnader för både föreningen och dess medlemmar vilket leder till att gränsdragningen mellan äkta och oäkta är av stor vikt för många bostadsföretag. Att gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag är så allmänt hållen att tolkningsproblem uppstår har därigenom lett till att en del problem och kritik har riktats mot definitionen. Hur avgränsningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag görs är därigenom inte klart och tydligt och inte heller var gränsen går vilket denna uppsatsen ska försöka reda ut.

## 1.2 Syfte och problemformulering

Syftet med denna uppsats är att genom aktuell rätt och rättspraxis genom åren klargöra var gränsdragningen går mellan äkta och oäkta bostadsföretag och hur denna gränsdragning görs. Genom att klargöra begreppen utifrån rättspraxis hoppas jag finna några generella principer avseende bostadsföretagens klassificering som antingen äkta eller oäkta. Den huvudsakliga frågeställningen framgår enligt nedan;

- Hur avgränsas äkta privatbostadsföretag från oäkta bostadsföretag?

## 1.3 Metod och material

I uppsatsen används en klassisk juridisk metod<sup>7</sup> som bygger på analys av rättskällor som lagar och förordningar, förarbeten, rättspraxis, och till viss del doktrin. Genom detta material försöker jag sedan dra en slutsats. I uppsatsen kommer en del domar från lägre instanser så som kammarrätter att användas och även en del förhandsbesked trots att dessa ej är prejudicerande. Detta för att se om det finns tendenser som håller med eller går emot de prejudicerande fallen. Uppsatsen kommer inledningsvis bestå av en deskriptiv del vilket innebär att man syftar till att beskriva valt ämne.<sup>8</sup> Här beskrivs den gällande rätten, *de lege lata*. Efter denna del följer en analys där jag själv drar slutsatser utifrån den gällande rätten och

---

<sup>5</sup> SOU 2000:34 del 3 s. 396

<sup>6</sup> SOU 2000:34 del 3 s. 396

<sup>7</sup> Bernitz et al, *Finna rätt*, 2008, s. 28-29 och 237

<sup>8</sup> Lundahl och Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 2009, s. 47

därefter även ett kapitel som förhåller sig kritisk till gällande rätt för att se om det finns möjlighet till förbättring eller förenkling, *de lege ferenda*.

### 1.4 Avgränsning

I denna uppsats görs inte en fullständig beskrivning av beskattningen av bostadsrätter utan istället läggs fokus på hur gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag görs. Till viss del kommer beskattningen att beröras för att påvisa skillnaderna mellan äkta och oäkta bostadsföretag och hur klassificeringen får betydelse men den är inte uttömmande. Beskattningen av fysisk eller juridisk person som är medlem i föreningen tas inte heller upp i full skala och inte heller om ett aktiebolag skulle utgöra ägare av föreningen. Det tas inte heller någon hänsyn till bostadsföretag eller medlemmar inom EES eller utanför detta område då dessa regler kan skilja sig på vissa punkter från vad som gäller i Sverige.

### 1.5 Disposition

Uppsatsen består av 5 kapitel. I kapitel 2 kommer först definitionen av vad som utgör ett äkta privatbostadsföretag förklaras. Vidare följer en redogörelse för hur man ska tolka denna definition och en del andra grundläggande begrepp. I kapitel 3 redogörs det för den rättspraxis som finns på området. Kapitlet avslutas med en sammanställning av de avgörande faktorerna för hur ett äkta privatbostadsföretag avgränsas enligt rättspraxis, *se tabell 1*. I kapitel 4 utsätts begreppen äkta och oäkta bostadsföretag för en del kritik och förslag på *de lege ferenda* samt ett avslutande avsnitt med egna reflektioner av så väl tidigare framförda kritik men även av den rättspraxis som gått igenom. Avslutningsvis i kapitel 5 framgår de slutsatser som har kunnat dras av det material som det har redogjorts för. För att underlätta för läsaren finns där även en figur som visar vilka avgörande faktorer som funnits för avgränsningen, vilka som utsatts för kritik av andra, vilka delar av denna kritiken som här anses befogad och borde leda till *de lege ferenda* samt vilken kritik som här anses obefogad och vilka delar som borde behållas enligt nuvarande definition, *de lege lata*, *se figur 1*. Mer detaljerad disposition framgår av innehållsförteckningen och i inledningen av varje kapitel.

## 2. Grundläggande begrepp

### 2.1 Inledning

*Kapitlet inleds med definitionen av vad som utgör ett privatbostadsföretag. Det diskuteras sedan hur denna definition ska tolkas för att vidare komma in på dess innebörd. För att underlätta förståelsen tillämpas även ett exempel. Kapitlet avslutas med att kort ta upp beskattningen av oäkta bostadsföretag och vad som händer vid en omklassificering från oäkta till äkta.*

### 2.2 Bostadsföretag

#### 2.2.1 Äkta privatbostadsföretag enligt dess definition

Termen privatbostadsföretag infördes genom *inkomstskattelagen 1999*<sup>9</sup> och definieras i *IL 2 kap. 17 §* som lyder enligt följande:

*”Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet*

- 1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller*
- 2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.*

*2 st. Med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 46 och 47 kap. också motsvarande utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Lag (2006: 1520).”<sup>10</sup>*

Det är denna definition som i denna uppsats utgör de äkta privatbostadsföretagen medan de andra bostadsföretagen utgör de oäkta. Ett äkta privatbostadsföretag är alltså en förening eller ett bolag som har som verksamhet att till klart övervägande del tillhandahålla bostäder till sina medlemmar i hus som föreningen eller bolaget äger. Denna definition är allmänt hållen vilket leder till att en tolkning måste ske.

#### 2.2.2 Historik och tolkning av definitionen privatbostadsföretag

Av definitionen i *IL 2 kap. 17 §* framgår att föreningen till klart övervägande del ska upplåta bostäder åt sina medlemmar. Tidigare hade bestämmelsen en annan lydelse vilken innebar att föreningarna skulle som huvudsaklig del av sin verksamhet upplåta bostäder åt sina medlemmar.<sup>11</sup> Denna bestämmelse liksom nuvarande är allmänt hållen och man får därmed söka stöd i propositioner och förarbeten. I ett uttalande från departementschefen i prop. 1957:3 tas frågan upp vad som menas med huvudsaklig del och därmed vilka bostadsföretag som skulle bli föremål för schablonbeskattning som dåvarande bestämmelse innebar;

---

<sup>9</sup>Andersson, Enérus och Tivéus, *Inkomstskattelagen - en kommentar*, 2008 s. 55

<sup>10</sup> IL 2 kap. 17 §

<sup>11</sup> Prop. 2003/04:19 s. 48

”... det behöver inte väcka betänkligheter att verkställa schablontaxering i fall där omkring 60 procent av taxeringsvärdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmar eller delägare.”<sup>12</sup>

Propositionsuttalet har sedan dess legat till grund för utformningen av både tidigare och nuvarande rekommendationer från Skatteverket. Lagbestämmelsen har ändrats så att uttrycket till huvudsaklig del har ersatts med till klart övervägande del. Detta för att kvantifierade uttryck i *IL* ska användas på ett mer konsekvent sätt<sup>13</sup> då tidigare lydelse hade medfört en skärpning då huvudsaklig del ofta utgör omkring 75 % eller mer jämfört med uttalade 60 %.<sup>14</sup> Att departementschefens uttalande angående 60 % fortfarande är aktuellt kan man se i ett antal domar som hänvisar såväl till propositionen men även till de av Skatteverket utformade rekommendationer som baserats på uttalandet. Exempelvis ansåg man i *RA 2008 ref. 5* att man pga. brist på vägledande administrativ domstolspraxis att ett äkta privatbostadsföretags byggnad måste innehålla minst 3 bostadslägenheter och att till klart övervägande del är en kodifiering av praxis<sup>15</sup> vilket innebär att minst 60 % av taxeringsvärdet ska avse lägenheter upplåtna med bostadsrätt till medlemmar, grundat på dåvarande *RSV S 1999:43*. Skatteverket har som synes sedan många år tillbaka gett ut allmänna rekommendationer på hur gränsdragningen av äkta privatbostadsföretag ska göras. Den senaste är *SKV A 2008:25* vilken ersätter tidigare *RSV S 1999: 43*, vilka båda säger att med uttrycket till klart övervägande del avses minst 60 % av verksamheten.<sup>16</sup> Då det inte är närmare reglerat i bestämmelsen i *IL 2 kap. 17 §* har många fall i rättsinstanserna dömts efter dessa uttalanden vilket tyder på att riktvärdet 60 % råder som praxis i brist på annat.<sup>17</sup>

Skatteverket har även gett ut en broschyr, *SKV 378*, där Skatteverket ger en mer detaljerad beskrivning av sin uppfattning av vad som utgör ett äkta privatbostadsföretag och vad det får för konsekvenser. Där sägs att man för att beräkna dessa 60 % delar upp användningen i kvalificerad och okvalificerad användning.<sup>18</sup> Med kvalificerad användning avses de bostadslägenheter som upplåts med bostadsrätt till fysiska personer och de gemensamma utrymmen som har naturligt samband med boendet t.ex. förråd, tvättstuga, garage eller parkeringsplats.<sup>19</sup> Vad som menas med gemensamma utrymmen tas även upp i *RK 4927-04* där man också ansåg att det gällde utrymmen som förråd, tvättstuga mm. och att dessa utrymmen var fullt tillämpligt att beakta vid beräkningen. Garageplatser som upplåts till medlemmarnas personliga bruk räknas till den kvalificerade delen oavsett om de upplåts med bostadsrätt eller hyresrätt efter *SRN:s förhandsbesked den 21 februari 2001*. Till den okvalificerade andelen räknas bostadslägenheter som hyrs ut, lokaler, parkeringsplats som ej riktar sig till medlemmar och gemensamma utrymmen som inte har ett naturligt samband med

---

<sup>12</sup> Prop. 1957:3 s. 33

<sup>13</sup> Prop. 2003/04:19 s. 19

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 33

<sup>15</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 34

<sup>16</sup> SKV A 2008:25 s. 1

<sup>17</sup> RA 2003 ref. 61, RA 2008 ref. 5, RK 1302-2001, RK 4927-04, Mål nr. 7233-06, 5181-5182-08 och 5935-10

<sup>18</sup> SKV 378, utgåva 7 s. 4

<sup>19</sup> SKV 378, utgåva 7 s. 4

## Äkta och oäkta bostadsföretag - ett avgränsningsproblem

boendet t.ex. en festlokal.<sup>20</sup> Till okvalificerad verksamhet räknas även bostadsrättslägenheter till juridiska personer oavsett om den upplåts med bostadsrätt enligt *SRN:s förhandsbesked den 21 maj 1999*. Förhandsbeskedet har däremot inte överklagats. Om tillhandahållandet består av enbart garage eller dylikt måste detta tillhandahållandet uppgå till minst 90 % till medlemmarna i föreningen vilket formuleringen uteslutande eller så gott som uteslutande i *IL 2 kap. 17 § p.2* tyder på.<sup>21</sup>

Bedömningen om en förening utgör ett äkta privatbostadsföretag görs vid beskattningsårets utgång, uppfyller föreningen kraven i *IL 2 kap. 17 §* vid denna tidpunkt utgår man från att det varit så under hela beskattningsåret.<sup>22</sup> När man ska beräkna hur stor del av fastigheten som utgör den kvalificerade användningen utgår man från fördelningen av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena.<sup>23</sup> När man beräknar hyresvärdena utgår man från en bruksvärdeshyra vilket anses motsvara en genomsnittshyra som används vid taxeringen.<sup>24</sup> I *IRK mål nr. 4927-04* ansåg man att denna rekommendation, i dåvarande *RSV S 1999:43* och nuvarande *SKV A 2008:25*, inte var bindande men att man endast i undantagsfall skulle frångå den. Vid beräkningen ska även hänsyn tas till om medlemmarna själva är skyldiga att stå för det löpande inre underhållet eller inte då endast 90- 95 % av brukshyran ska användas som riktvärde beroende på fastighetens värdeår.<sup>25</sup> När hyresvärdena har beräknats delar man upp dessa i en kvalificerad och en okvalificerad del där den kvalificerade delen ska utgöra minst 60 % av föreningens totala verksamhet för att uppfylla kravet på äkta privatbostadsföretag.<sup>26</sup>

**Ex.1**<sup>27</sup> Bostadsrättsföreningen Blåklint äger en fastighet som består av både bostäder och lokaler. Bostadsrättsföreningen upplåter dessutom en del bostäder med hyresrätt till icke-medlemmar. Fördelningen av bostäder och lokaler och respektive hyresbelopp följer enligt nedan;

<i>Kvalificerad användning</i>	Bostäder, medlemmar, bostadsrätt (Inte juridiska personer)	7 000 000 kr
<i>Ej kvalificerad användning</i>	Bostäder, hyresrätt	1 500 000 kr
	Lokaler	1 500 000 kr
	Beräknad totalhyra	<u>10 000 000 kr</u>

I bostadsrättsföreningen Blåklinten utgör endast de bostäder som upplåts med bostadsrätt kvalificerad användning, enligt fördelningen ovan. Medlemmarnas bostadsrätter uppgår till ett hyresbelopp motsvarande bruksvärdeshyra på 7 000 000 kr/ 10 000 000 kr av den totala verksamheten vilket medför att den kvalificerade

<sup>20</sup> SKV 378, utgåva 7 s. 4

<sup>21</sup> SKV A 2008:25 s. 3

<sup>22</sup> Lundén och Svensson, *Bostadsrätt*, 2008, s. 202

<sup>23</sup> SKV A 2008:25 s. 2

<sup>24</sup> SKV 378 utgåva 7 s. 5

<sup>25</sup> SKV 378 utgåva 7 s. 5 och 11

<sup>26</sup> SKV 378 utgåva 7 s. 5

<sup>27</sup> Utformat med stöd av exemplen i SKV 378 utgåva 7 s. 5

verksamheten uppgår till 70 % och föreningen är därmed ett äkta privatbostadsföretag.

Varken Skatteverkets olika uttalanden, rekommendationer eller förhandsavgörande är något som skall eller måste beaktas men i avsaknad av andra tydliga bestämmelser får dessa ligga till grund för bedömning i brist på annat. Något som styrker dess trovärdighet och tillämplighet är att denna uppdelning på kvalificerad och okvalificerad användning och beräkning i form av jämförelse av hyror i enlighet med taxeringsvärdeметоден tillämpats i en rad fall, bl.a. *RA 2008 ref. 5, RK 4927-04, RK 1302-2001, Kamrarrättsdomar mål nr. 7233-06, 5181-5182-08 och 5935-10*. Hur bedömningstidpunkten och beräkningsметоден bestäms kan dock variera beroende på vad det är som föranleder att bedömning måste ske och har utsatts för en del kritik, vilket kommer visa sig nedan i *kapitel 3 och 4*.

### 2.2.3 Beskattning av äkta privatbostadsföretag

Tidigare beskattades äkta bostadsrättsföreningar enligt schabloner vilket innebar att de beskattades för en schablonintäkt avseende 3 % av fastighetens taxeringsvärde.<sup>28</sup> Sedan lades kapitalintäkterna till som utgjordes av räntor och utdelningar vartefter kapitalkostnaderna som låneräntor och tomträttsavgäld drogs ifrån. Om det efter detta blev ett överskott utgick 28 % inkomstskatt medan ett underskott fick sparas och nyttjas mot kommande överskott.<sup>29</sup> Vanligtvis ledde dessa regler till att föreningarna inte betalade någon inkomstskatt då räntekostnaderna på fastighetslånen ofta var större än schablonintäkten om man inte hade någon inkomstbringande sidoverksamhet.<sup>30</sup>

Schablonbeskattningen är sedan 2007 borttagen<sup>31</sup> och äkta privatbostadsföretag ska inte ta upp inkomster och inte dra av utgifter som hör till fastigheten, enligt *IL 39 kap. 25 §*. Till de intäkter som inte beskattas alls längre efter att schablonbeskattningen togs bort kan nämnas årsavgifter, hyror, insatser avseende när föreningen bildades eller i samband med när en hyresrätt görs om till bostadsrätt, upplåtelse- och överlåtelseavgifter.<sup>32</sup> Exempel på kostnader som ej längre är avdragsgilla är driftkostnader, reparation, underhåll och skötsel av fastigheten, värdeminskning på fastigheten och styrelsearvoden.<sup>33</sup> De intäkter som ligger utanför själva fastighetsförvaltningen ska däremot beskattas, exempelvis ränteintäkter, utdelningar på värdepapper och kapitalvinster, likaså får utgifter utanför fastighetsförvaltningen dras av, t.ex. räntekostnader på lån och övriga kostnader för skattepliktig sidoverksamhet.<sup>34</sup>

Äkta privatbostadsföretag får inte lov att göra avsättningar till periodiseringsfonder, enligt *IL 30 kap. 1§ 2 st*, men om ett oäkta bostadsföretag övergår till att bli ett äkta behöver inte eventuella periodiseringsfonder sedan tidigare lösas upp för beskattning, enligt *IL 30 kap. 7 §*.

---

<sup>28</sup> Prop. 2000:34 s. 254

<sup>29</sup> Prop. 2000:34 s. 254

<sup>30</sup> Lundén och Svensson, *Bostadsrätt*, 2008, s. 205

<sup>31</sup> Prop. 2006/07:1 s. 149

<sup>32</sup> SKV 378 utgåva 7 s. 5

<sup>33</sup> Lundén och Svensson, *Bostadsrätt*, 2008, s. 206

<sup>34</sup> Lundén och Svensson, *Bostadsrätt*, 2008, s. 207

Trots att schablonbeskattningen tagits bort får de äkta privatbostadsföretagen fortfarande rulla ett eventuellt underskott och dra av mot kommande beskattningsårs överskott, enligt *IL 40 kap. 2 §*.

Äkta privatbostadsföretag kan innehålla både privatbostadsrätter och näringsbostadsrätter, enligt *IL 2 kap. 18-19 §§*. En privatbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag om andelen utgör en privatbostad, enligt *IL 2 kap. 18 §*. För att utgöra privatbostad måste bostaden till övervägande del användas eller vara avsedd att användas för permanent boende av ägaren eller någon närstående, enligt *IL 2 kap. 8 § 2 st.* Till näringsbostadsrätt räknas allt som inte uppfyller kraven på att utgöra en privatbostadsrätt, enligt 19 § samma kapitel. Vid en eventuell försäljning av ett äkta privatbostadsföretag beräknas kapitalvinsten eller kapitalförlusten på liknande sätt som för fysiska personer, dvs. enligt *IL 44-46 kap.* men beskattas i olika inkomstslag beroende på vem det är som avyttrar sin andel eller om hela fastigheten avyttras. Om privatbostadsrätt eller näringsbostadsrätt får även konsekvenser avseende hur stor del av vinsten som ska tas upp till beskattning. För en privatbostadsrätt ska 22/30 av kapitalvinsten tas upp och 50 % av en eventuell förlust dras av, medan för en näringsbostadsrätt ska 90 % av kapitalvinsten tas upp och vid en förlust får 63 % dras av, enligt *IL 46 kap. 18 §*. Ännu större konsekvenser får det om föreningen är att betrakta som ett oäkta bostadsföretag.<sup>35</sup> Vid försäljning av en privatbostadsrättsandel i ett äkta privatbostadsföretag får man dessutom möjlighet till att få uppskov med skatten enligt *IL 47 kap. 1 §* under förutsättning att villkoren i 2 § samma kapitel är uppfyllda. Tillämpningen av dessa bestämmelser, både avseende kapitalvinstbeskattningen och uppskovsbeloppet har varit uppe i ett antal rättsfall vilket kommer behandlas nedan i *kapitel 3*.<sup>36</sup>

### 2.2.4 Innebörden av begreppet oäkta bostadsföretag och dess beskattning

De bostadsrättsföreningar som inte uppfyller kraven för privatbostadsföretag i *IL 2 kap. 17 §* kallas oäkta bostadsföretag.<sup>37</sup> Inkomstberäkning för dessa oäkta bostadsföretag görs enligt de regler som gäller för den löpande beskattningen av näringsfastigheter.<sup>38</sup> Beskattning sker då med verkliga intäkter och kostnader vilket innebär att årsavgifter och hyresintäkter mm. är skattepliktiga, medan i sin tur är alla kostnader avdragsgilla som ryms inom näringsverksamheten.<sup>39</sup> De speciella reglerna för äkta privatbostadsföretag gäller nu inte och ett oäkta bostadsföretag får därigenom t.ex. göra avsättning till periodiseringsfond, enligt *IL 30 kap. 1 §*. Avsättning får göras med maximalt 25 % av överskottet av verksamheten om detta har gjorts i räkenskaperna och om det återförs senast det sjätte året efter det att avsättningen gjordes, enligt *IL 30 kap. 5 och 7 §§*.

Föreningen kan även bli ändamål för uttagsbeskattning om den har upplåtit en lägenhet till en medlem utan ersättning, eller mot lägre ersättning än marknadsvärdet, enligt *IL 22 kap. 7§*. Marknadsvärdet beräknas enligt *IL 61 kap. 2 §* vilket innebär att det är brukshyran som ligger

---

<sup>35</sup> Se RÅ 2000 ref. 59, kapitel 3

<sup>36</sup> Se RÅ 2000 ref. 59 och RÅ 2001 ref. 74, kapitel 3

<sup>37</sup> Prop. 2003/04:19 s. 47

<sup>38</sup> Prop. 2000:34 del 3 s. 355

<sup>39</sup> Prop. 2000:34 del 3 s. 355-356 och SKV 378 utgåva 7 s. 11

till grund för beskattningen vilken reduceras till 90 -95 % beroende på fastighetens värdeår om medlemmarna själv står för den inre reparationen av bostadslägenheterna.<sup>40</sup>

Gällande underskott av oäkta bostadsföretag är reglerna desamma som för äkta privatbostadsföretag och underskott får alltså rullas vidare och kvittas mot kommande års överskott, enligt *IL 40 kap. 2 §*. Vid försäljning ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten avseende en andel i ett oäkta bostadsföretag beräknas enligt *IL 48 kap.* medan om hela fastigheten avyttras beräknas enligt *IL 44-45 kap.* och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

### 2.2.5 När omklassificering av äkta respektive oäkta bostadsföretag sker

Om ett oäkta bostadsföretag vid senare tidpunkt uppfyller villkoren för att utgöra ett äkta privatbostadsföretag förändras sättet att beräkna inkomsten men anses fortfarande bedriva näringsverksamhet, vilket leder till att inkomsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>41</sup> Frågan är om uttagsbeskattning kommer att ske enligt *IL 22 kap. 5 § p 2*, som säger att uttagsbeskattning ska ske om skattskyldigheten för inkomsten helt eller delvis upphör. Innebär det faktum att ett äkta privatbostadsföretag är befriat från att ta upp inkomster hänförliga till fastigheten, enligt *IL 39 kap. 25 §* att skattskyldigheten helt eller delvis upphör i den mening som *IL 22 kap. 5 § 2 p.* åsyftar? *RR* har i några liknande fall som togs upp samma dag avseende *RA 2008 ref. 65* och *mål 1668-1669-08* fastställt att uttagsbeskattning inte ska ske. Av domskälen går att utläsa att bestämmelsen i *22 kap. 5 § 2 p.* har skattskyldigheten som utgångspunkt och inte skatteplikten för vissa inkomster. En bostadsrättsförening är en juridisk person som är obegränsat skattskyldig enligt *IL 6 kap. 3-4 §§*. Karaktärsbytet när ett oäkta bostadsföretag övergår till att betraktas som äkta privatbostadsföretag förändrar inte skattskyldigheten utan endast att en viss inkomst undantas för beskattning och därigenom ska inte uttagsbeskattning ske.<sup>42</sup>

Avseende periodiseringsfonder så behöver inte dessa återföras pga. omklassificeringen utan ska återföras det sjätte året som vanligt, enligt *IL 30 kap. 7 §*. Ackumulerade underskott försvinner inte heller utan får nyttjas på samma sätt som tidigare enligt huvudregeln i *IL 40 kap. 2 §*, trots omklassificeringen från oäkta till äkta eller tvärtom.

---

<sup>40</sup> Prop. 2000:34 del 3 s. 356 och SKV 378 utgåva 7 s. 11

<sup>41</sup> Lundén och Svensson, *Bostadsrätt*, 2008, s. 213

<sup>42</sup> *RA 2008 ref. 65* och *RegR* mål nr. 1668-1669-08

## 3. Rättspraxis genom åren

### 3.1 Inledning

*Nedan följer en sammanfattning av rättspraxis genom åren avseende gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag. Sist i kapitlet sammanställs i en tabell de faktorer som enligt rättspraxis leder till hur klassificeringen av äkta och oäkta bostadsföretag ska göras.*

### 3.2 Rättsfall kategoriserade efter avgörande faktorer

#### 3.2.1 Kvalificerad användning utgör 60 % bostäder

Alla rättsfall som kommer att gås igenom nedan under *kapitel 3.2* tar ställning till hur stor den kvalificerade användningen är men argumenten har mer eller mindre tyngd som den avgörande faktorn i de olika rättsfallen. Det finns dock även de fall som helt koncentreras till huruvida föreningens syfte är att tillhandahålla bostäder åt sina medlemmar och därigenom uppfylla kravet på att den kvalificerade användningen ska vara minst 60 %. *RA 1944 ref. 62 I-III*; Fallen handlade om att föreningarna eller medlemmarna i den hyrde ut huvuddelen av bostäderna till icke medlemmar. I de två första fallen kom Regeringsrätten fram till att bostadsrättsföreningarna var att anse som äkta pga. att föreningarna hade haft för avsikt att uppfylla kravet på att det huvudsakliga syftet var att upplåta bostäder åt sina medlemmar och inte bereda sig vinst från uthyrningen. Det tredje fallet dömdes dock till skillnad från de två första att utgöra ett oäkta bostadsföretag. Fastigheten tillhörde 6 syskon efter ett arv och de bildade föreningen för att skapa mera ordning och reda vid förvaltningen av fastigheten. Föreningen ansågs därmed inte som äkta, anledningen till detta ansågs vara att de vid föreningens bildande inte haft som syfte att bereda bostäder åt sina medlemmar.

*RK 1302-2001*: Fallet handlade om en förening skulle beskattas som ett äkta privatbostadsföretag i enlighet med *SIL 2 kap. 7§*, nuvarande *IL 2 kap. 17§* eller inte? Enligt kammarrätten var utgångspunkten för att betraktas som äkta privatbostadsföretag att man uppfyllde det huvudsakliga kravet på att 60 % av taxeringsvärdet belöpte på bostäder och att man skulle utgå från de andelsvärden som bestämts i föreningens ekonomiska plan. Föreningen hävdade däremot att andelsvärdena inte speglade de verkliga förhållandena och därmed inte skulle användas som beräkningsunderlag. Kammarrätten ansåg att det var föreningen som hade bevisbördan att påvisa att andelsvärdena gav felaktig information vilket de inte lyckades med. Kammarrätten fann däremot att det kunde vara sannolikt att den fördelning av ytan som angavs i den ekonomiska planen inte var korrekt men att man inte kunde använda sig av den genomsnittsberekening som föreningen gjorde då man måste ta hänsyn till att andelsvärdet per kvm varierar beroende på var i byggnaden ytan var belägen. Föreningen hävdade även att gemensamma biutrymmen inte hade beaktats vid beräkningen av bostädernas andelsvärde. Kammarrätten ansåg dock att det inte var klarlagt huruvida dessa biutrymmen redan hade beaktats eller inte när det ursprungliga andelsvärdet för bostäder beräknades. Föreningen skulle därmed anses utgöra ett oäkta bostadsföretag. Att föreningen tidigare hade beskattats som en äkta förening ledde inte till någon annan bedömning.

Av denna dom framgår klart att vad som ska ingå i beräkningsunderlaget och hur detta tas fram för att avgöra om en förening är äkta eller inte är en bevisfråga. Bevisbördan faller då på föreningen om någon annan metod än taxeringsvärdemetoden ska användas.

*RK 4927-04*: Ärendet gällde om en bostadsrättsförening utgjorde ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*? Kammarrätten uttalade sig om att det inte fanns någon ledning i definitionen angående vilken beräkningsmetod som skulle användas vid klassificeringen om äkta privatbostadsföretag eller inte. I dåvarande *RSV S 1999:43* angavs att 60 % av hela taxeringsvärdet ska belöpa på bostäder. Taxeringsvärdet skulle i sin tur fördelas utifrån hyresvärdena. Denna rekommendation var inte bindande men borde inte frångås förutom i vissa undantagsfall. Dåvarande praxis visar att denna fördelning sker genom att bostäder får en jämförelsehyra jämfört med brukshyran medan lokaler får marknadshyra som jämförelsehyra. Kammarrätten erkände att denna metod hade utsatts för en hel del kritik men fick i avsaknad av vägledande domar från Regeringsrätten till dåvarande dags datum anses vara en huvudregel. I fallet var det även frågan om vilken hyra som skulle anses vara den marknadsmässiga avseende en lokal då hyran i efterhand nedsatts pga. vissa brister i lokalen. Kammarrätten instämde med Länsrätten om att omständigheter som inträffat senare inte skulle beaktas och att det var den faktiska högre hyran som betalats under året som skulle anses vara den marknadsmässiga. Gällande utrymmen som hade ett naturligt samband med bostäderna, t.ex. vindsförråd, tvättstuga mm. ansåg Kammarrätten det vara tillåtet att ta med dessa i beräkningsmodellen. Jämförelsehyran för bostäderna måste däremot då korrigeras i motsvarande mån då det annars inte ger en rättvisande bild. Kammarrätten konstaterade att Skatteverkets bedömning gav en rättvisande bild och överklagandet avlogs. Föreningen utgjorde därmed ett oäkta bostadsföretag.

I vissa fall finns där flera avgörande faktorer men där kravet på att den kvalificerade användning ska vara 60 % av den totala verksamheten är en av dessa faktorer. Av dessa har nedan beskrivna *RÅ 1965 Fi 1899*, *RÅ 1999 not 246*, *Mål 7233-06*, *Mål 5181-5182-08* och *Mål 5935-10* inte ansetts kunna uppfylla kravet på 60 %. Andra fall där den kvalificerade användningen ansågs uppfylla kravet på minst 60 % av taxeringsvärdet är *RÅ 2008 ref. 5* och *RÅ 2006 ref. 80* men där det även redogjordes för flera avgörande faktorer vilka vi kommer att komma till nedan.

### **3.2.2 Likartad verksamhet till omfattning och karaktär och om tröghet råder vid omklassificering**

Många av fallen i rättspraxis genom åren har tagit upp frågan huruvida föreningarnas verksamhet har förändrats till omfattningen eller karaktär. Som vi såg ovan är *RÅ 1944 ref. 62 fall I* och *II* exempel på fall där man låtit den huvudsakliga avsikten med föreningen avgöra klassificeringen under villkoret att föreningens verksamhet inte förändrats sedan dess. Att här förlita sig på den ursprungliga avsikten kan tyda på en tröghet råder vid omklassificering från äkta till oäkta bostadsföretag.

*RÅ 1944 ref. 62 I-III* har kommenterats i prop.1957:3 s. 10: ”Av rättsfallen har i skattelagssakkunnigas promemoria dragits den slutsatsen, att en förening, som ursprungligen bildats med syfte att huvudsakligen eller uteslutande upplåta bostäder åt medlemmar, enligt den tidigare lagstiftningen ansetts kunna bibehålla sin karaktär av bostadsförening i KL:s mening även om flertalet lägenheter upplåtits till utomstående. Någon skillnad mellan de fall då sådan upplåtelse gjorts av föreningen och de fall då medlem själv hyrt ut lägenhet torde ej ha gjorts.”<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Prop. 1957:3 s.10

*Melz* anser att detta uttalande och rättsfallen i sig tyder på en stabilitet vid klassificeringen, eller som han uttrycker det att nästan orubblighet råder.<sup>44</sup>

*RA 2008 ref. 5:* Målet handlade om en bostadsrättsförening var att betrakta som ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*. Föreningen i fallet hade enligt dess ekonomiska plan som ändamål att till sina medlemmar upplåta bostäder. Föreningens fastighet bestod av en byggnad innehållande 74 bostadslägenheter avseende 5 790,5 kvm, lokaler för Göteborgs tingsrätt avseende 4 287 kvm och butikslokaler avseende 125 kvm, alla upplåtna med bostadsrätt. En av bostadslägenheterna, avseende 105 kvm, var upplåten med bostadsrätt till en juridisk person. Grundavgifterna uppgick till 53 mkr, varav 60 % eller 31,8 mkr avsåg bostäder och resterande 40 % dvs. 21,2 mkr avsåg lokaler. Samma procentuella fördelning gällde för årsavgifterna. Frågan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden uppkom då Skatteverket vid 2005 års taxering ändrat föreningens inkomsttaxering från att ha utgjort ett äkta privatbostadsföretag till att sen räknas som ett oäkta bostadsföretag. Detta pga. att lokaler som uppläts till juridiska personer inte skulle räknas till den kvalificerade delen och därigenom uppfyllde inte bostadsrättsföreningen kravet på 60 % då Skatteverket ansåg att den kvalificerade andelen endast utgjorde 40 %. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning; Skatteverkets talan byggde på att de gjorde en jämförelse av de hyresvärden som tillämpades vid fastighetstaxeringen, dvs. bruksvärdeshyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. I avsaknad av rättspraxis och förarbetsuttalanden tolkade Skatterättsnämnden att lagtexten ska uppfattas som så att uppdelningen av den kvalificerade delen och annan verksamhet skulle grundas på den ekonomiska omfattningen av de olika delarna, dvs. deras verkliga värden. Att vid en förenings bildande använda sig av föreningens andelsvärden synes vara helt i linje med detta. Det fanns däremot en del förarbetsuttalanden som förespråkade att man lägger hyresvärdena till grund för bedömningen men dessa uttalandens tyngd begränsades av att de inte hade gjorts i samband med att lagtexten förändrades. Skatterättsnämnden konstaterade att det i många fall där byggnader innehåller annat än bostäder blev svårt att göra en jämförelse mellan schablonvärden och verkliga värden avseende hyran och att en sådan jämförelse därmed även var svår att förena med lagtextens ordalydelse. Av praxis kunde även slutsatsen dras att vissa förändringar av bostadsrättsföreningens verksamhet inte ska påverka den ursprungliga klassificeringen (Jämför *RA 1944 ref. 62 I-III*) dvs. en viss tröghet vid den löpande bedömningen ska råda. Påtagliga förändringar påverkar däremot klassificeringen enligt *RA 1965 Fi 1899*. Här var det däremot frågan om en bostadsrättsförening där alla bostadsrätter och lokaler var upplåtna med bostadsrätt, verksamheten bedrevs nästan på samma sätt som när den bildades, lägenhetsytan fördelade sig med 60 % på bostäder och 40 % på lokaler, drygt 59 % av föreningens avgifter avsåg lägenheter som upplåtits med bostadsrätt till fysiska personer. Skatterättsnämnden kom därför fram till att bostadsrättsföreningen var att anse som ett äkta privatbostadsföretag. Ärendet överklagades till Regeringsrätten som i sina domskäl fastställde

att föreningen vid alla taxeringar fram till dess beskattats som ett äkta privatbostadsföretag, det fick därmed anses klarlagt att föreningen fram till dess uppfyllt kraven för att utgöra ett äkta privatbostadsföretag. Föreningens verksamhet har därefter ej heller förändrats till omfattning eller karaktär och Regeringsrätten fastställde därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked.

---

<sup>44</sup> *Melz*, Skattennytt, 2000, s. 240

Av denna dom framgår att beräkningsunderlaget kan spela roll vid bedömningen om äkta eller oäkta bostadsföretag. Har däremot tidigare taxeringar klargjort att det var frågan om ett äkta privatbostadsföretag vid upprättandet av den ekonomiska planen och i samband med färdigställandet av byggnaden och föreningen sedan dess inte förändrats i omfattning eller karaktär ligger det till grund för att även i framtiden betraktas som ett äkta privatbostadsföretag, dvs. tröghet vid omklassificering råder.

*Påhlsson* har även kommenterat *RA 2008 ref. 5*: Det står enligt *Påhlsson* helt klart att rätten fäster avgörande vikt vid de allmänna råden då det saknas vägledande domstolspraxis och förarbetsuttalanden. Detta pga. att RR hänvisar till administrativ praxis, dvs. hur praxis har kommit till uttryck i SKV:s allmänna råd, och tidigare års motsvarigheter. Denna dom medför att värdet av administrativ praxis som rättskälla fastställs och att kunskap om innehållet i administrativ praxis kan erhållas genom Skatteverkets allmänna råd. Man understryker dock att tiden är en väsentlig faktor vid värderingen av administrativ praxis. Schablonen med att 60 % av taxeringsvärdet har varit accepterat av rättstillämpningen sedan 1950-talet. Den uppmuntrade dock till årliga omprövningar av en förenings status som äkta vilket RR i denna dom motsatte sig och ansåg att SKV:s årliga omprövningar istället stred mot den administrativa praxis som verkets föregångare etablerat.<sup>45</sup>

För stora förändringar anses däremot inte som försvarbart och tröghet vid omklassificering råder inte längre vilket går att utläsa av *RA 1965 Fi 1899*: där påtagliga förändringar i verksamheten ledde till omklassificering av föreningen då endast 50 % av taxeringsvärdet avsåg bostäder upplåtna till medlemmar. Föreningen dömdes därmed att utgöra ett oäkta bostadsföretag.

*Kammarrätten i Göteborg 15 maj 2008 mål nr. 7233-06*: Frågan i fallet var om en förening var att betrakta som ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*? Föreningen bildades 1985 medan byggnaderna slutfördes någon gång på mitten av 1980-talet. Efter de första tio åren gjordes en omstrukturering och vissa lokaler såldes. Till 3 av lokalerna hittade man dock ingen köpare och dessa uppläts därför med hyresrätt med stöd av *BRL 4 kap. 11 §* till föreningen. Enligt föreningen hade de inte haft till syfte att hyra ut lokaler utan tvingades göra så till följd av omstruktureringen. Lokalerna som föreningen övertog var i så dåligt skick att de var tvungna att renoveras för en kostnad av 200 000 kr för kontorslokalerna och över 500 000 kr för affärslokalen. Kammarrätten konstaterade att enligt *IL 2 kap. 17 §* kunde inte lokaler som uppläts med bostadsrätt jämföras med bostäder med bostadsrätt. Enligt bostadsrättsföreningens årsredovisning belöpte 55 % på bostäder och 45 % på lokaler. Tog man dessutom hänsyn till de verkliga intäkterna beträffande hyresintäkter och årsavgifter fördelade de sig med 37 % på bostäder och cirka 63 % på lokaler. Använde man sig av den beräkningsmetod som använts av Skatteverket som byggde på en jämförelse mellan hyresnivåerna fick man istället en fördelning på 54 % på bostäder. Dessa omständigheter fann Kammarrätten talade för att föreningen inte var att betrakta som ett äkta privatbostadsföretag. Av föreningens ekonomiska plan framgick dessutom att både andelstalen och årsavgifter endast avsåg 38 % på bostäder men att grundavgifterna uppgick till 60 % på bostäder. Årsavgiften per kvm hade dock bestämts till ett betydligt högre belopp för lokalerna jämfört med bostäderna. Sammantaget ansåg Kammarrätten att föreningen var oäkta. Föreningen yrkade dessutom att viss tröghet skulle gälla vid en omklassificering då det annars råder bristande kontinuitet i beskattningen. Kammarrätten fann med stöd av *RA 1944 ref 62 I-III* och

---

<sup>45</sup> Påhlsson, Skattenytt, 2008, s. 492-493

*RA 2008 ref. 5* att viss förändring inte behövde leda till omklassificering utan att viss tröghet skulle gälla. I detta fall tydde det däremot på att föreningen inte varit ett äkta privatbostadsföretag någon gång och bristande kontinuitet vid beskattningen var därför inte ett skäl för att inte omklassificera föreningen till oäkta.

### **3.2.3 Om alla lokaler och bostäder är upplåtna med bostadsrätt eller inte**

En avgörande faktor kan vara om föreningens bostäder och lokaler är upplåtna med bostadsrätt eller hyresrätt vilket framgår tydligt av domen i *Kammarrätten i Göteborg 24 februari 2009 mål nr. 5181-5182-08*: En bostadsrättsförening yrkade att beskattas som ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*. Föreningen bestod av 93 bostäder om totalt 7 988 kvm samt 12 lokaler på totalt 2 689 kvm. Samtliga bostäder upplåts med bostadsrätt medan 3 lokaler upplåts med bostadsrätt på 1589 kvm medan övriga lokaler upplåts med hyresrätt. Skatteverket ändrade klassificeringen av föreningen vid 2005 och 2006 års inkomsttaxeringar från äkta till oäkta bostadsföretag. Detta pga. att marknadsvärdet för lokaler översteg 40 % av det samlade hyresvärdet i föreningens fastighet. Länsrätten gjorde följande bedömning. Skatteverket hade i sin beräkning använt sig av marknadsvärdet för lokalerna i förhållande till det samlade hyresvärdet i föreningens fastighet och därmed fått det till att den kvalificerade användningen endast uppgick till 55 %. Bostadsrättslokalernas andelsägare hade tillskjutit kapital vilket medförde att årsavgifterna för lokalerna var att betrakta som löpande driftskostnader för dessa, vilket varit så i stort sett hela tiden sedan byggnaderna färdigställdes. Länsrätten fann därför att beräkningen av den kvalificerade användningen inte kunde baseras på den faktiska ekonomiska omfattningen av de olika delarna utan istället skulle ett fiktivt marknadsmässigt värde för bostadsrättslokalerna användas. Att de tillskjutit kapital påverkade dock inte bedömningen. Länsrätten fann inga skäl till att frånga den bedömning som Skatteverket gjort och föreningen var därmed att betrakta som oäkta. Länsrätten konstaterade även att oavsett vems beräkning, Skatteverkets eller föreningens, som användes uppfyllde inte föreningen de krav som *IL 2 kap. 17 §* ställde och är att betrakta som ett oäkta bostadsföretag. Saken överklagades till Kammarrätten där föreningen istället yrkade att de skulle beskattas som ett äkta privatbostadsföretag då verksamheten och dess karaktär inte hade förändrats och hänvisade även till att man i domskälen i *RA 2008 ref. 5* inte gjorde någon betydelse av om bostäder och lokaler var upplåtna med bostadsrätt. Kammarrätten konstaterade dock att omständigheterna i det fallet avviker från vad som var aktuellt här då det där var fråga om bostäder och lokaler som alla var upplåtna med bostadsrätt. Kammarrätten avslog därför överklagandet.

Domen har kommenterats i Skatteverkets rättsfallssammanställning. Enligt denna ligger domen helt i linje med vad som går att utläsa av Skatteverkets allmänna råd, *SKV A 2008:25*. Enligt rådet kan en förening som ursprungligen klassificerats som äkta privatbostadsföretag och där alla bostäder och lokaler upplåtits med bostadsrätt under vissa förutsättningar behålla sin karaktär oavsett förändringar i hyresnivåer. Till skillnad från i *RA 2008 ref. 5* fanns det i detta fall även lokaler upplåtna med hyresrätt vilket gjorde att bibehållandet av karaktären inte kan göras på samma sätt som i *RA 2008 ref. 5*.<sup>46</sup>

### **3.2.4 Om annan verksamhet bedrivs i mer än ringa omfattning**

*RA 1999 not 246*: prövades om en bostadsrättsförening skulle beskattas som ett äkta eller oäkta bostadsföretag, dvs. som då gällde schablonbeskattas eller inte. Frågan uppkom efter att ha avstyckat en kommersiell del av fastigheten innehållandes lokaler, lager och

<sup>46</sup> Skatteverkets rättsfallssammanställning, *Privatbostadsföretag eller oäkta bostadsföretag*, 2009

garageutrymmen. De planerade sedan att förvärva den avstyckade delen av fastigheten igen genom förvärv av aktierna i ett bolag som i sin tur ägde fastigheten alternativt genom att de skulle göra ett direkt återköp av den kommersiella fastigheten. Skatterättsnämnden dömde det som ett oäkta bostadsföretag pga. att de båda fastigheterna, den kommersiella och bostadsfastigheten, betraktades som en enda enhet. Enligt lagens innebörd, då 2 § 7 mom. 1 st. SIL (nuvarande IL 2 kap. 17 §), skulle föreningens huvudsakliga syfte vara att bereda bostäder åt sina medlemmar som föreningen själv äger, i detta fall bedrev dock föreningen vid sidan om sin huvudverksamhet annan verksamhet i mer än ringa omfattning och uppfyllde därmed inte det huvudsakliga syftet och förlorade statusen som äkta. Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde dess beslut. (Jämför med RÅ 2006 ref. 80)

Regeringsrätten fastställer genom denna dom att det inte spelar någon roll om lokalerna ägs direkt eller indirekt vid avgörandet om äkta eller oäkta bostadsföretag. Ägs kommersiella lokaler vilket medför att annan verksamhet än att bereda bostäder till sina medlemmar bedrivs i mer än ringa omfattning, är det att anse som ett oäkta bostadsföretag, oavsett direkt eller indirekt ägande av den kommersiella fastigheten.

RÅ 2006 ref. 80: En förening som utgjorde ett oäkta bostadsföretag avyttrade den del som bestod av lokaler för att sedan överlåta den nybildade lokalfastigheten till underpris till den ekonomiska föreningen i syfte att förändra sin status till privatbostadsföretag. Förhandsbeskedet utgjordes av ett antal frågor som Skatterättsnämnden skulle ta ställning till, bl.a. om överlåtelsen av lokalfastigheten skulle medföra några omedelbara beskattningskonsekvenser för föreningen respektive medlemmen, och om bostadsrättsföreningen efter lokalfastighetsöverlåtelsen skulle kvalificera sig som äkta privatbostadsföretag enligt IL 2 kap. 17 §? Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Bostadsrättsföreningen var vid tidpunkten för överlåtelsen inte ett äkta privatbostadsföretag och var därmed inte förhindrad att vara part i en underprisöverlåtelse (Jämför RÅ 2003 ref. 61). För att undvika uttagsbeskattning måste villkoret i IL 23 kap. 17 § om att överlåtelsen omfattar en verksamhetsgren vara uppfyllt. I och med att överlåtelsen avsåg en självständig fastighet med kommersiella lokaler ansågs den uppfylla villkoret vilket tillsammans med det faktum att föreningen inte var att betrakta som ett äkta bostadsföretag vid överlåtelsen medförde att varken uttagsbeskattning av föreningen eller utdelningsbeskattning av medlemmen kom i fråga. Avseende fråga två om föreningen var att betrakta som äkta bedömdes utifrån förhållandena som råde för föreningen och hänvisades till RÅ 1999 not 246 där det konstaterades att så länge bostadsrättsföreningen direkt eller indirekt innehade den avskiljda lokalfastigheten kunde den inte utgöra ett äkta privatbostadsföretag enligt IL 2 kap. 17 §. Genom bostadsrättsföreningens överlåtelse av den nybildade lokalfastigheten till den ekonomiska föreningen var fastigheten ägandemässigt och skattemässigt frikopplad från bostadsrättsföreningen och kunde mot den bakgrunden inte längre anses ingå i bostadsrättsföreningens verksamhet. Att ett indirekt ägande ersattes med ett annat indirekt ägande kunde inte påverka bedömningen och inte heller att medlemskap i den ekonomiska föreningen förutsatte detsamma i bostadsrättsföreningen och utträde ur denna krävde utträde ur den ekonomiska föreningen. Bostadsrättsföreningen var att betrakta som ett äkta privatbostadsföretag. Skatteverket överklagade att det skulle vara frågan om ett äkta privatbostadsföretag men Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens bedömning.

Förvaltningsrätten i Malmö 8 mars 2011 mål nr. 5935-10: Målet handlade om en förening som styckade av en del av fastigheten som bestod av lokaler som därefter såldes till en

ekonomisk förening som bildats av medlemmarna i bostadsrättsföreningen. Betalning skedde genom utfärdande av en revers på 31 miljoner kr. Frågan var om föreningen utgjorde ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §* eller om kapitalförvaltningen avseende de 31 miljoner kr. varit av sådan omfattning så att verksamheten inte till klart övervägande del tillhandahåller bostäder åt sina medlemmar. Förvaltningsrätten gjorde följande bedömning. Reversen på 31 miljoner kr. hade endast funnits under en kort period då den senare blev löst, däremot framgick det inte hur medlen hade placerats därefter. Ersättningen för den avyttrade fastigheten avsåg dessutom okvalificerad användning vilket medförde att den inte skulle tillföras den kvalificerade delen vid beräkningen. Lagtexten gav ingen ledning i hur kvantifieringen av den kvalificerade användningen skulle göras. Skatteverket hade vid sin beräkning utgått från förmögenhetsvärde och fått det till att 43 % avsåg kapitalförvaltning. Förvaltningsrätten såg ingen alternativ beräkningsmetod som gav en rättvisande bild utan använde sig av Skatteverkets bedömning och fann därigenom att föreningen drev annan verksamhet än att bereda bostäder till sina medlemmar i mer än ringa omfattning. Föreningen utgjorde därmed ett oäkta bostadsföretag.

Dessa domar ansåg att man inte kan uppfylla kravet i *IL 2 kap. 17 §* om man bedriver annan verksamhet i mer än ringa omfattning. Denna formulering har däremot utsatts för en del kritik vilket vi kommer att komma till nedan i *kapitel 4.4*.

### **3.2.5 Om fastigheter är ägandemässigt och skattemässigt frikopplade**

*RÅ 1999 not 246* och *RÅ 2006 ref. 80* har det redogjorts för ovan, *kapitel 3.2.4*, angående huruvida de drev annan verksamhet än att upplåta bostäder till medlemmar i mer än ringa omfattning eller inte. Det fanns dock en stor avgörande faktor till för om de skulle kunna betraktas som äkta privatbostadsföretag eller inte. Denna faktor var om fastigheterna som föreningarna i fallen ägde var skattemässigt och ägandemässigt frikopplade från varandra eller inte då den ena fastigheten avsåg en kommersiell verksamhet. I *RÅ 1999 not 246* konstaterades det att så länge en bostadsrättsförening direkt eller indirekt innehade den avskiljda lokalfastigheten kunde den inte utgöra ett äkta privatbostadsföretag enligt *IL 2 kap. 17 §*. Man fann här att fastigheterna var att betrakta som en enda enhet och föreningen uppfyllde därav ej kraven som ställs i *IL 2 kap. 17 §* och var att betrakta som ett oäkta bostadsföretag. Till skillnad från det fallet kom man i *RÅ 2006 ref. 80* fram till att efter överlåtelsen var den kommersiella fastigheten ägandemässigt och skattemässigt frikopplad från bostadsrättsföreningen och kunde mot den bakgrunden inte längre anses ingå i bostadsrättsföreningens verksamhet och föreningen var därför ett äkta privatbostadsföretag.

### **3.3 Sammanställning avgörande faktorer**

Nedan följer en sammanställning av de faktorer som kan anses vara avgörande för om ett bostadsföretag ska klassas som äkta eller inte, se *tabell 1*. Dessa slutsatser kan dras efter att ha gått igenom den rättspraxis som finns på området och som det redogjorts för i *kapitel 3.2* och *kapitel 3.3*. Att det huvudsakliga syftet med bostadsrättsföreningen ska vara att till klart övervägande del upplåta bostäder med bostadsrätt åt sina medlemmar som framgår i definitionen av äkta privatbostadsföretag i *IL 2 kap. 17 §* är något som tas upp i alla fall.

Tabell 1:<sup>47</sup>

Avgörande faktorer vid bedömning om äkta privatbostadsföretag				
Faktorer	Äkta	Källa	Oäkta	Källa
Kvalificerad användning utgör 60 % bostäder?	Ja, uppfyllt	<i>RA 2008 ref. 5, RA 2006 ref. 80, RA 1944 ref. 62 I-III</i>	Nej, ej uppfyllt	<i>RA 1965 Fi 1899, RA 1999 not 246, RA, 1302-2001, 7233-06, 5181-5182-08, 5935-10</i>
Likartad verksamhet till omfattning & karaktär?	Ja, endast mindre förändring	<i>RA 2008 ref. 5 RA 1944 ref. 62 I-II</i>	Nej, större förändringar	<i>RA 1965 Fi 1899 RA 1944 ref. 62 III</i>
Råder tröghet vid klassificeringen?	Ja, pga. ej förändrad verksamhet	<i>RA 2008 ref. 5 RA 1944 ref. 62 I-II</i>	Nej, förändrad verksamhet/ aldrig uppfyllt kraven i IL 2:17§	<i>Mål 7233-06</i>
Är alla lokaler & bostäder upplåtna med bostadsrätt?	Ja	<i>RA 2008 ref. 5</i>	Nej	<i>Mål 5181-5182-08</i>
Bedrivs annan verksamhet i mer än ringa omfattning?	Nej	<i>RA 2006 ref. 80</i>	Ja	<i>RA 1999 not 246 Mål 5935-10</i>
Ägande- & skattemässigt frikopplade fastigheter?	Ja	<i>RA 2006 ref. 80</i>	Nej, betraktas som en enda enhet	<i>RA 1999 not 246</i>

Rättspraxis är entydig om att till klart övervägande del innebär 60 %.<sup>48</sup> Hur detta ska beräknas är däremot inte tydligt och konsekvent besvarat. Det kan däremot få stora konsekvenser om föreningen anses som äkta eller inte. Av *RA 2000 ref. 59* framgår att om bostadsrättsföreningen inte är äkta vid beskattningsårets ingång utgår skatt på hela reavinsten vid en försäljning av bostadsrätt, enligt dåvarande *SIL 27 §*. Om bostadsrättsföreningen vid ingången av året varit äkta behöver endast 2/3 av reavinsten beskattas med 30 % skatt som vid en jämförelse skulle innebära 20 % skatt på hela vinsten, enligt dåvarande *SIL 26 §*. Detta konstaterande ledde till att bostadsrättsinnehavaren i fråga beskattades med 30 % på hela reavinsten då föreningen var oäkta vid årets ingång. Frågan om uppskov lämnades till att avgöras i ett nytt fall nämligen *RA 2001 ref. 74*. Av 1 och 2 §§ *lagen om uppskovsavdrag*, nuvarande *IL 47 kap.* framgick att man endast kunde få uppskov vid försäljning av bostadsrätt som utgjort ens permanentbostad och var belägen i ett äkta privatbostadsföretag enligt *SIL 2*

<sup>47</sup> Sammanställning utifrån egna slutsatser dragna från rättspraxis

<sup>48</sup> *RA 2008 ref. 5* som fastställer att administrativ praxis såsom *SKV A 2008:25* (s. 1) tillämpats konsekvent

*kap. 7 §*, (nuvarande *IL 2 kap. 17 §*). Vid frågan om uppskov var det förhållandena på överlåtelsedagen som skulle utgöra grunden för beslut enligt *KL 15 § 6 st*, nuvarande *IL 2 kap. 10 §*. Då föreningen vid försäljningstidpunkten utgjorde ett äkta privatbostadsföretag gav det bostadsrättsinnehavaren i frågan rätt till uppskavsavdrag. Själva bedömningen om föreningen klassificeras som äkta eller inte avgörs däremot vid utgången av beskattningsåret.

*RÅ 2003 ref. 61*; Huvudfrågan i ärendet var om en förening som var ett oäkta bostadsföretag men efter en överlåtelse betraktades som ett äkta privatbostadsföretag kunde genomföra en underprisöverlåtelse enligt *IL 23 kap. 4 §*. Enligt paragrafen framgick att en ekonomisk förening kunde genomföra underprisöverlåtelser medan ett äkta privatbostadsföretag inte kunde göra det. Skatterättsnämnden konstaterade att det saknades regler i inkomstskattelagen om vilken den avgörande tidpunkten var för bedömning. Dåvarande RSV hävdade att det var förhållandet på beskattningsårets utgång som skulle ligga till grund med stöd utifrån dåvarande *RSV S 1999:43*. Skatterättsnämnden ansåg att denna tidpunkt i och för sig var lämplig gällande om en förening skulle klassificeras som äkta eller inte under det gångna beskattningsåret men att denna klassificering och beskattning inte omfattade fastighetsavyttringar. I brist på uttryckliga regler skulle man låta förhållandena på avyttringsdagen avgöra. Föreningen i fallet utgjorde inte ett äkta privatbostadsföretag vid tidpunkten för avyttringen och reglerna om underprisöverlåtelser blev aktuella om villkoren i *IL 23 kap. 17 §* angående att avyttringen avsåg en verksamhetsgren vilket ansågs vara uppfyllt i fallet.

Genom domarna *RÅ 2008 ref. 65* och *1668-1669-08* angående uttagsbeskattning som det redogjordes för i *kapitel 2.2.4* har det klarlagts att den teknik för bildande av bostadsrättsföreningar utan att uttagsbeskattning av obeskattade värden eller avskattning blir aktuell genom underprisöverlåtelse som accepterades i *RÅ 2003 ref. 61* fungerar även i den nu ändrade lagstiftningen sedan 2007.<sup>49</sup>

De olika tidpunkterna samt svårigheterna med att fastställa beräkningsunderlaget har lett till onödiga problem och har utsatts för en hel del kritik vilket kommer att framföras nedan i *kapitel 4*.

---

<sup>49</sup> Virin, FAR SRS INFO, 2009 s. 12

## 4 Gränsdragningsproblematiken

### 4.1 Inledning

*I detta kapitel redogörs det för den debatt som förekommit avseende äkta och oäkta bostadsföretag. I debatten har inte endast kritik framförts utan även en del förslag till förbättringar vilket även jag tenderar att göra.*

### 4.2 Diskussion av begreppen äkta och oäkta bostadsföretag i doktrinen

Definitionen av äkta privatbostadsföretag i *IL 2 kap. 17 §* är allmänt hållen vilket gör att oklarhet råder avseende tillämpningen.<sup>50</sup> Hur gränsdragningen ska ske leder till ett antal bedömningsfrågor t.ex. hur man ska avgöra hur stor del av verksamheten som utgör att upplåta bostäder till medlemmar i byggnader som ägs av föreningen, och hur man avgör om denna verksamhet är den klart övervägande delen av den totala verksamheten.<sup>51</sup> Enligt Skatteverkets allmänna råd får den okvalificerade användningen maximalt uppgå till 40 % vilket synes följas även i rättspraxis.<sup>52</sup> Att den okvalificerade andelen inte får vara för stor härleds från att den tidigare schablonbeskattningen av äkta privatbostadsföretag ansågs vara lindrigare än vanlig beskattning av dessa inkomster.<sup>53</sup> Beskattningen av äkta privatbostadsföretag är fortfarande lindrigare än för oäkta då de äkta inte behöver ta upp inkomster hänförliga till fastigheten, enligt *IL 39 kap. 25 §*, medan oäkta beskattas konventionellt, dvs. enligt de vanliga reglerna för inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.<sup>54</sup> En tydlig, stabil och konsekvent klassificering av bostadsföretag är även önskvärd för om klassificeringen ändras med allt för korta intervaller kommer det beskattningsbara resultatet bli missvisande från år till år.<sup>55</sup>

Enligt *Melz* kan man dela upp gränsdragningsproblemet i två huvudgrupper, kvalificeringsfrågor och kvantifieringsfrågor.<sup>56</sup> Kvalificeringsfrågor har att göra med hur man bestämmer vad som räknas som kvalificerad användning vilket i sin tur kan delas in i två underkategorier, vilket nyttjande som ska räknas som bostäder upplåtna till medlemmar, och vad som ska räknas in i bostaden och boendefunktionen.<sup>57</sup> Minst komplicerat anser han vara vad som ska ingå i boendefunktionen som utgörs av förutom lägenheter även all fastighetsanvändning som har ett naturligt samband med boendet.<sup>58</sup> Saker som har naturligt samband med boendet är tvättstuga, vinds- och förrådsutrymmen, uteplatser, trapputrymmen

---

<sup>50</sup> Melz, Skattenytt 2000, s. 237

<sup>51</sup> Melz, Skattenytt 2000, s. 240

<sup>52</sup> SKV A 2008:25 s. tidigare RSV S 1999:43, RÅ 2008 ref. 5

<sup>53</sup> Melz, Peter, Skattenytt 2000, s. 237 och Prop. 1957:3 s. 18

<sup>54</sup> Prop. 2003/04: 19 s.48

<sup>55</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 242

<sup>56</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 241

<sup>57</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 243

<sup>58</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 243

mm.<sup>59</sup> Gällande garage och parkeringsplatser kan det uppstå gränsdragningsproblem men enligt *SRN förhandsbesked 21 februari 2001* gäller att garageplats upplåten för personligt bruk till medlem räknas som kvalificerad andel oavsett om den upplåts med hyra eller bostadsrätt. Förhandsbeskedet är dock inte överklagat vilket gör att saken inte riktigt prövats. Den andra kategorin avseende vad som ska räknas som medlemsbostäder räknas först och främst bostadsrätt som bebos av bostadsrättsinnehavaren medan allt som inte utgör boende eller som bebos av annan än bostadsrättsinnehavaren räknas bort.<sup>60</sup> Man får däremot inte tillämpa denna bestämmelse för strikt och det har därför angivits i Skatteverkets rekommendationer att lägenheter uthyrda till närstående till bostadsrättsinnehavaren ska ingå i den kvalificerade användningen, samt även eventuellt uthyrning till andra om begränsat till en bostadsrätt.<sup>61</sup> I *SRN förhandsbesked 21 maj 1999* ansåg man däremot att bostad upplåten med bostadsrätt till juridisk person inte är att betrakta som kvalificerad användning vilket istället tyder på en strikt tillämpning, det har dock inte prövats av högre instanser. Annan verksamhet än fastighetsnyttjande räknas däremot alltid som okvalificerad användning och beskattas alltid på samma sätt oavsett föreningens klassificering.<sup>62</sup>

Att den kvalificerade användning ska utgöra den klart övervägande delen av verksamheten framgår av lagbestämmelsen. Hur verksamheten ska kvantifieras framgår dock inte av lagtexten men ofta är det enbart en fråga om fastighetsnyttjandet. Detta kan göras genom att man uppskattar den ekonomiska omfattningen av respektive kvalificerad och okvalificerad del genom beräkning av avkastningen eller att man värdemässigt fördelar fastighetsanvändningen. Enligt Skatteverkets rekommendationer och vad som angetts i förarbeten är det taxeringsvärdets fördelning som anses utgöra beräkningsunderlag. Någon bundenhet till denna metod finns däremot inte, enligt *Melz*, då den inte är lagfäst i lagtext. Metoden har även en begränsad auktoritet då uttalandet inte har lett till att någon lagbestämmelse infördes eller förändrades.<sup>63</sup>

### 4.3 Kritik och alternativa lösningar

Vid gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag ska som nämnts taxeringsvärdet utgöra grunden för beräkningen.<sup>64</sup> Med taxeringsvärde avses 75 % av fastighetens marknadsvärde, enligt *FTL 5 kap. 2 §*. Marknadsvärdet ska i första hand bestämmas enligt sannolikt försäljningspris på orten, går inte det att fastställa ska istället avkastningsberäkning ligga till grund för marknadsvärdet, enligt *FTL 5 kap. 5 §*. Enligt *Gyland* får marknadsvärdet för bostadsrättsföreningar därigenom betydelse i fyra fall; vid gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag, vid uttagsbeskattning av oäkta bostadsföretag, utdelningsbeskattning av medlemmar och när taxeringsvärden bestäms.<sup>65</sup> Vad *Gyland* kritiserar är hur hyresvärdena kan vara uttryck för marknadsvärdet i alla dessa situationer utan att det blir missvisande.<sup>66</sup>

<sup>59</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 243-244 och SKV 378 utgåva 7 s. 5

<sup>60</sup> Melz Skattenytt, 2000, s. 244

<sup>61</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 244

<sup>62</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 245

<sup>63</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 247

<sup>64</sup> RÅ 2008 ref. 5 och SKV A 2008:25 s. 2

<sup>65</sup> Gyland, Skattenytt, 2008 s. 511

<sup>66</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 511

## Äkta och oäkta bostadsföretag - ett avgränsningsproblem

Avkastningsberäkningen är den som oftast används vid beräkningen av hyreshus.<sup>67</sup> Då bostadsrättsföreningar inte tillhandahåller hyresrätter, åtminstone inte som huvudsaklig verksamhet, är det framförallt de beräknade hyresvärdena som används.<sup>68</sup> För bostäder används bruksvärdeshyra medan man för lokaler använder marknadsmässig hyra.<sup>69</sup> För att visa marknadsvärdets vikt vid klassificeringen tar *Gyland* upp ett räkneexempel bestående av två bostadsrättsföreningar;

**Ex. 3**<sup>70</sup> Nedan följer lite fakta kring två bostadsrättsföreningar, A och B.

Bostadsrättsföreningen A	Ytfördelning	Medlemsavgift/kvm	Verklig inkomst	Hyresvärden	Totalt hyresvärde
Bostäder medlemmar, bostadsrätt (Inte juridiska personer)	6 000 kvm	500 kr/kvm	3 000 000 kr	800 kr	4 800 000 kr
Lokaler, medlemmar	4 000 kvm	1 000 kr/kvm	4 000 000 kr	1 600 kr	6 400 000 kr
Lokaler, hyresrätt					
	10 000 kvm		7 000 000 kr		11 200 000 kr
Bostadsrättsföreningen B	Ytfördelning	Medlemsavgift/kvm	Verklig inkomst	Hyresvärden	Totalt hyresvärde
Bostäder medlemmar, bostadsrätt (Inte juridiska personer)	6 000 kvm	500 kr/kvm	3 000 000 kr	800 kr	4 800 000 kr
Lokaler, medlemmar	2 000 kvm	1 000 kr/kvm	2 000 000 kr	1 600 kr	3 200 000 kr
Lokaler, hyresrätt	2 000 kvm	1 600 kr/kvm	3 200 000 kr		3 200 000 kr
	10 000 kvm		8 200 000 kr		11 200 000 kr

Bostadsrättsförening A innehåller både bostäder åt medlemmar och lokaler upplåtna till medlemmar medan bostadsrättsförening B tillhandahåller bostäder och lokaler till medlemmar men hyr även ut en del av lokalerna till utomstående. Driftskostnaderna i de båda föreningarna uppgår till 7 000 000 kr. Båda bostadsrättsföreningarna kommer med denna fördelning att utgöra oäkta bostadsföretag då den kvalificerade användningen är mindre än 60 % nämligen  $4\,800\,000 / 11\,200\,000 = 43\%$ . Båda föreningarna får ett skattemässigt överskott på  $11\,200\,000 - 7\,000\,000 = 4\,200\,000$  kr. Det verkliga överskottet för förening A är dock noll ( $7\,000\,000 - 7\,000\,000$ ), och för förening B är det verkliga överskottet  $8\,200\,000 - 7\,000\,000 = 1\,200\,000$  kr. Med detta exempel menar *Gyland* att man beskattar värden som inte finns när man använder hyresvärdena som beräkningsgrund i taxeringsvärdemetoden.<sup>71</sup>

*Påhlsson* kritiserar användandet av bruksvärdeshyror för bostäder och marknadsmässigt värde för lokaler vid klassificeringen. Detta pga. att vid snabbt stigande marknadshyror på lokaler innebär det att förhållandet mellan hyresnivåer på bostäder jämfört med hyresnivåerna på lokaler snabbt kan ändras i en förening vilket kan påverka klassificeringen. Han anser att användandet av bruksvärdeshyror för bostäder och marknadsmässigt värde för lokaler som

<sup>67</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 513-514

<sup>68</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 514

<sup>69</sup> SKV 378 utgåva 7 s.5

<sup>70</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 516- 517

<sup>71</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 516-517

beräkningsunderlag vid klassificeringen ger en felaktig bild då värdena egentligen förhåller sig som äpplen och päron till varandra.<sup>72</sup>

*Melz* föreslår en annan beräkningsmetod där annan verksamhet än fastighetsnyttjande inte ska tas med i beräkningarna då den kommer beskattas på samma sätt oavsett klassificeringen. Han anser att domarna *RÅ 1944 ref. 62 I-III*, *RÅ 1965 Fi 1899* och ett antal förhandsbesked och kammarrättsdomar tyder på att taxeringsvärdemetoden är möjlig att frångå även om så inte skedde i dessa fall. Han anser att en klassificering utifrån taxeringsvärdets fördelning kan vara en praktisk och enkel metod vid en första bedömning men att man i mer komplicerade fall bör kunna använda alternativa metoder. Detta för att bedömningen i gränsfall ofta kan vara beroende på hur beräkningsmetoden är utformad. Han framför bl.a. kritik mot användningen av bruksvärdeshyror för bostäder och marknadshyror för lokaler i taxeringsvärdemetoden pga. att de inte alltid kan anses utgöra rättvisande mått på boendeverksamhetens omfattning. I storstadsområden är ofta nyttjandet av en bostadsrätt mycket högre än vad som framgår av bruksvärdeshyran. Ett alternativ skulle då vara att använda sig av verklig marknadsmässig avkastning vilket anses vara i linje med vad lagtexten anger och därmed även använda sig av marknadsmässigt värde för bostäder. Att använda marknadsmässigt värde för bostadsdelen kan däremot antagligen ses som ett brott mot nuvarande användning av taxeringsvärdet. *Melz* framhäver däremot att denna värderingsmetod framförts i några processer men att denna alternativa metod aldrig riktigt prövats eller avvisats. Man kan dock tycka att den ekonomiska omfattningen bör mätas utifrån skatterättsliga värderingsnormer då det är hur föreningen ska beskattas som är själva klassificeringsfrågan.<sup>73</sup>

Värdet av lokaler beräknas oavsett upplåtelseform till marknadsmässigt värde och trots att lokaler upplåts med bostadsrätt hör de till den okvalificerade verksamheten. *Melz* ifrågasätter om det är rättvisande att lokaler med bostadsrätt tillförs ett lika högt värde som lokaler som hyrs ut då bostadsrättslokaler inte tillför föreningen något ekonomiskt överskott. Därför borde bostäder och lokaler upplåtna med bostadsrätt beräknas på samma sätt. Frågan är om båda ska övergå till att beräknas enligt bruksvärdeshyror eller att båda beräknas enligt marknadsmässigt värde?<sup>74</sup>

Ett förslag de lege ferenda, enligt *Melz*, är att lokalbostadsrätter inte skulle behöva beaktas överhuvudtaget vid klassificeringen då de inte tillför föreningen något ekonomiskt överskott och beskattas fullt ut i sin egen näringsverksamhet. De lege lata kommer denna alternativa tolkning vara omöjlig att införa då nuvarande bestämmelse inte ger utrymme att utesluta någon del vid beräkningarna.<sup>75</sup> Om vi återgår till *Gylands* räkneexempel skulle alternativet avseende de lege ferenda innebära följande;

**Ex.4<sup>76</sup>** Bostadsrättsförening A från föregående exempel har nu endast bostäder upplåtna till medlemmar och blir därigenom ett äkta privatbostadsföretag. I bostadsrättsförening B återstår bostäder till medlemmar och de lokaler som upplåts

<sup>72</sup> Pahlsson, Skattenytt, 2008 s. 492-493

<sup>73</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 247-248

<sup>74</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 248

<sup>75</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s.245-248

<sup>76</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 517

som hyresrätter. Bostäder till medlemmarna avser 4 800 000 kr och lokaler med hyresrätt 3 200 000 kr, total verksamhet 8 000 000 kr. den kvalificerade delen utgör då  $4\,800\,000 / 8\,000\,000 = 60\%$  vilket medför att även förening B anses som ett äkta privatbostadsföretag men är väldigt nära gränsen.

*Gyland* anser själv att frågan inte bör handla om huruvida byggnaden innehåller affärslokaler eller ej utan istället om dessa är upplåtna till medlemmar eller inte. Ett alternativ till de lege ferenda är därigenom att ställa kommersiella inkomster från uthyrning mm. gentemot inkomsterna från medlemmarna i föreningen. Definitionen av äkta privatbostadsföretag hade då istället fått innebörden att minst 60 % av inkomsterna från medlemmarna är det som kännetecknar en äkta förening jämfört med en oäkta.<sup>77</sup> Förändringen hade inneburit följande;

**Ex.5<sup>78</sup>** Bostadsrättsförening A hade haft en kvalificerad verksamhet på 100 % då alla bostäder och lokaler upplåts till medlemmar. Bostadsrättsförening B hade då haft verksamhet till medlemmar omfattande 4 800 000 (bostäder)+ 3 200 000 (bostadsrättslokaler)/ 11 200 000 (totala verksamheten)= 71 % och även den varit ett äkta privatbostadsföretag men nu med bättre marginal.

Den fråga som uppkommer nu är om det kan anses befogat att bostadsrättsförening B nu inte beskattas alls för sina 1 200 000 kr avseende hyresintäkter. Man kan däremot anse att det är mer rättvist att de inte beskattas alls istället för att de beskattas för 4 200 000 kr.<sup>79</sup>

Gällande bostadsrättsföreningar uppförda enligt 1930 års lag om bostadsrättsföreningar kan, som tidigare nämnts, man fördela taxeringsvärdet utifrån andelsvärdena för de olika lägenheterna.<sup>80</sup> Det har däremot framförts av dåvarande RSV att fördelningen efter andelsvärden kan anses som en garantiregel för att hyresnivåförändringar inte ska medföra en omklassificering vilket även bör gälla för bostadsrättsföreningar bildade enligt 1971 och 1991 års lag, detta framgår även av nuvarande utlåtande i SKV A 2008:25.<sup>81</sup> Att man på detta sätt försöker motverka förändringar i hyresnivån kan utgöra ett argument för att man mycket väl skulle kunna göra värderingen av lokaler och bostäder på grundval av samma värde, bruksvärdeshyra eller marknadsvärde.<sup>82</sup>

#### 4.4 Egna reflektioner och analys

Jag håller med om kritiken som har framförts att det är oklart hur man bestämmer beräkningsunderlaget vid klassificeringen då det inte finns reglerat i lagbestämmelsen. Att använda bruksvärdeshyra innebär att man använder sig av schabloniserade värden vilket kan bli missvisande, både i positiv och negativ riktning. Jag anser, som *Melz*, att taxeringsvärdemetoden kan vara en bra utgångspunkt för att göra en första bedömning om en förening ska anses vara äkta eller inte. För gränsfallen borde däremot en alternativ

---

<sup>77</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 517-518

<sup>78</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 518

<sup>79</sup> Gyland, Skattenytt, 2008, s. 518 med viss modifiering pga. att schablonbeskattningen tagits bort

<sup>80</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 249 och tidigare RSV S 1999:43

<sup>81</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 249 och SKV A 2008:25 s. 2

<sup>82</sup> Melz, Skattenytt, 2000, s. 250

beräkningsmetod finnas för att påvisa om förra beräkningsmetoden kan ha gett en felaktig bild.

Det har även riktats en hel del kritik mot vad som ska ingå i den kvalificerade och okvalificerade delen för att spegla verkligheten på bästa sätt. *Melz* analys av vilket värde som ska utgöra beräkningsunderlag för lokaler och bostadsrätter har stött på problem i en senare dom från *Kammarrätten i Göteborg 15 maj 2008 mål nr. 7233-06*. *Melz* förslag om att använda sig av marknadsmässigt värde för bostäder anser han även själv antagligen är ett brott mot nuvarande användning av taxeringsvärdet men att saken aldrig riktigt prövats eller avvisats. Han anser att lokaler och bostäder som båda är upplåtna med bostadsrätt ska beräknas på samma sätt. *Gyländ* går ett steg längre och anser att lokaler med bostadsrätt och bostadsrättslägenheter ska båda utgöra den kvalificerade delen av användningen. I *Kammarrättsdomen*, som i och för sig saknar prejudicerande verkan, ansågs det att lokaler som upplåts med bostadsrätt inte kan jämföras med bostadsrättslägenheter. Domen tyder således på att lokaler med bostadsrätt inte tillhör den kvalificerade verksamheten. Till den kvalificerade andelen hör dock utrymmen som har naturligt samband med boendet och av *SRN:s förhandsbesked 21 februari 2001* går att utläsa att garageplats som upplåts till medlem, oavsett hyresrätt eller bostadsrätt, anses tillhöra den kvalificerade delen, enligt Skatterättsnämnden. Man kan då fråga sig om uttalandet till medlem även innefattar om en juridisk person innehar en garageplats upplåten med bostadsrätt eller hyresrätt? Av ett annat förhandsbesked, *SRN:s förhandsbesked 21 maj 1999*, framgår dock att om en bostad ägs med bostadsrätt av en juridisk person tillhör den okvalificerad verksamhet då den juridiska personen själv inte kan bo i lägenheten. Att bostadsrätt som hyrs ut av medlem ska ingå i den kvalificerade verksamheten innefattar alltså inte om medlemmen är en juridisk person då uthyrningen då ej endast är kortvarig. Detta för att den juridiska personen inte själv kan bo där och innebär då att lägenheten som hyrs ut till t.ex. bolagets ägare hyrs ut för en mycket längre tidsperiod. Det ska således räknas till okvalificerad verksamhet om juridisk person innehar en bostad med bostadsrätt. Detta är en strikt tolkning av bestämmelsen trots att uttalanden av Skatteverket gjorts om att en mer extensiv tolkning ska gälla vid uthyrning till medlems anhörig eller till annan om uthyrningen endast avser en bostadsrätt och den ska då ses som kvalificerad användning.<sup>83</sup> Därmed borde slutsatsen även vara att garageplats som innehas av en juridisk person även den räknas som okvalificerad verksamhet oavsett medlem eller inte då garageplatsen måste ha naturligt samband med boendet om det ska anses tillhöra den kvalificerade delen då en juridisk person inte kan bo saknar garageplatsen naturligt samband med boendet.

*Melz* och *Gyländs* förslag de lege ferenda angående att antingen bostäder och lokaler med bostadsrätt ska värderas enligt samma metod, eller att båda ska anses tillhöra den kvalificerade verksamheten, anser jag som två bra förslag. Jag förhåller mig dock skeptisk till om det verkligen skulle leda till en mer rättvisande bild än nuvarande lydelse. *Melz* förslag om att beräkna värdena på samma sätt är det jag förhåller mig närmast till. Nuvarande praxis säger dock att man ska tillämpa en s.k. garantiregel i gränsfall vilken har samma syfte som *Melz* förslag. Garantiregeln innebär att man vid en eventuell omklassificering ska göra en fördelning utifrån fastighetens andelsvärden om privatbostadsföretaget har ansetts som äkta sen det bildades och verksamheten inte har ändrat omfattning eller karaktär efter det.<sup>84</sup> En

---

<sup>83</sup> SKV 378 utgåva 7, s.4

<sup>84</sup> SKV 378 utgåva 7, s. 5

förutsättning är dock att alla lokaler och bostäder ska vara upplåtna med bostadsrätt.<sup>85</sup> *Melz* förslag kan därigenom anses redan vara tillämpligt men i ett andra led. Att införa förslaget skulle däremot ge en mer direkt tillämpning och större genomslagskraft än vad som råder nu. På så sätt kanske det även hade gått att tillämpa på alla föreningar oavsett vilket håll omklassificering håller på att ske. Att helt utesluta lokaler upplåtna med bostadsrätt i beräkningsunderlaget vid klassificeringen som *Melz* föreslår anser jag som tveksamt. Som tveksamt anses även det som *Gyland* föreslår, att alla inkomster från medlemmar oavsett lokaler eller bostäder ska utgöra kvalificerad verksamhet. Detta pga. att då finns en risk för att föreningar börjar övervältra stora delar av kostnaderna på lokalerna för att på så sätt kunna minska avgifterna på bostäder upplåtna åt medlemmar. Att äkta privatbostadsföretag är undantagna från beskattning avseende inkomster från fastigheten anser jag inte ska ha som syfte att privilegiera någon framför en annan utan helt enkelt finns för att förenkla fastighetsbeskattningen.

Ett alternativ till de lege ferenda som tidigare även tagits upp i SOU 2000:34 är klyvningsmodellen.<sup>86</sup> Då gällde fortfarande att äkta privatbostadsföretag skulle schablonbeskattas vilket gör att resonemanget inte helt är tillämpligt. Idag skulle klyvningsmodellen däremot innebära att endast de delar som har med medlemmarnas bostäder undgår beskattning enligt *IL 39 kap. 25 §* medan all övrig verksamhet ska beskattas konventionellt. Nuvarande regler påminner om detta förslag. En nackdel kan vara att vissa inkomster riskerar att dubbelbeskattas på detta vis då de först kanske beskattas i den separata näringsverksamheten som bedrivs i lokalutrymmena och sedan en gång till i föreningen.

När en bostadsrättsförening omklassificeras innebär det en hel del konsekvenser både för föreningen och dess medlemmar. Jag anser att inte endast en bättre beräkningsmetod vid klassificering bör tas fram utan även bättre underlag för när omklassificering kan komma att ske. Bättre förutsebarhet ska råda och en kontinuitet i hur man beskattas. Kontinuitet krävs även för att föreningarna ska kunna upprätthålla en rättvisande bild vid jämförelse mellan resultatet i redovisningen från år till år. Frågan är hur pass lätt eller svårt det ska vara att omklassificera en bostadsrättsförening från år till år? Ska det råda någon form av tröghet och hur ska denna utforma sig? I *RÅ 1944 ref. 62 I-III* råder nästan orubblighet avseende klassificeringsfrågan då man utgår från vad föreningarna haft för avsikt med sin verksamhet vid bildandet. Har de haft som avsikt att upplåta bostäder åt sina medlemmar och avsikten ej förändrats sedan dess är de fortfarande att döma som äkta privatbostadsföretag. Har man däremot inte haft denna avsikt någonsin är man att betrakta som ett oäkta bostadsföretag. Vikten av vad föreningen har haft som avsikt vid bildandet har däremot förskjutits en del då man i *RÅ 1965 Fi 1899*<sup>87</sup> anser att det faktum att föreningarna tidigare beskattas som ett äkta privatbostadsföretag inte föranleder någon annorlunda bedömning vid tidpunkten. *RÅ 2008 ref. 5* fastställer att tröghet ska råda vid omklassificering om verksamheten inte har förändrats till karaktär eller omfattning utan att förändringen kanske består i olika utveckling i hyresvärden för lokaler och bostäder. Detta är ett exempel på när garantiregeln som det redogjordes för tidigare tillämpats. Att denna garantiregel finns är en förbättring men jag anser ändå att en tydligare tröghetsbestämmelse bör införas i lag eller genom att på nytt prövas i regeringsrätten för att få en prejudicerande verkan. Omklassificering av bostadsrättsföreningar

---

<sup>85</sup> SKV 378 utgåva 7 s. 5

<sup>86</sup> SOU 2000:34 del 3 s.398

<sup>87</sup> och i en dom i *Kammarrätten i Göteborg 16 december 2002 mål nr. 1302-2001*

ska däremot inte bli omöjlig att genomföra pga. denna tröghetsbestämmelse utan bara vara ett verktyg för att nå ett tydligare och klarare syfte av vad som verkligen skiljer äkta privatbostadsföretag från oäkta och när denna gränsdragning sker. Kanske skulle man kunna införa en tidsgräns för hur länge föreningar i gränsfallen har på sig att bevisa att de verkligen uppfyller kraven för att vara ett äkta privatbostadsföretag. Ett alternativ skulle även kunna vara att de får en form av varning att omklassificering kan komma att äga rum om de inte inom en förutbestämd tid bevisar eller ändrar sin verksamhet så att den faller in under kraven i *IL 2 kap. 17 §*. Att man helt enkelt har en liknande bestämmelse för bostadsföretag som finns för privat bostäder i *IL 2 kap. 11 §* som riskerar en omklassificering.

*IL 2 kap. 17 §* utgör en s.k. tröskelbestämmelse. Tröskelbestämmelse innebär att de bostadsföretag som inte faller innanför kraven i *IL 2 kap. 17 §* övergår hela fastighetsinnehavet till att beskattas konventionellt istället för att beskattas enligt de förmånligare reglerna i *IL 39 kap. 25 §*.<sup>88</sup> En sådan tröskelbestämmelse kan skapa problem, då det kan innebära stora konsekvenser och stora skillnader i beskattning för en förening som övergår från att ha beskattats enligt reglerna för äkta privatbostadsföretag till att beskattas som en vanlig juridisk person som bedriver näringsverksamhet. Jag anser dock att en tröskelbestämmelse är motiverad då det inte kan vara tanken att en förening med allt för höga inkomster från annat än den kvalificerade verksamheten ska undgå beskattning eller åtminstone få en lindrigare form av beskattning. Det som hade kunnat väga upp den tvära tröskelbestämmelsen skulle så fall kunna vara den tröghetsregel som diskuterades ovan. Det skulle resultera i att beskattningen inte ändras dramatiskt från ett beskattningsår till ett annat men att det ändå fortfarande finns utrymme till att omklassificera en förening. Av *RÅ 2008 ref. 5* går även att utläsa att årliga omprövningar av föreningars status som äkta eller inte strider mot den administrativa praxis som föreligger på området. Domen tyder således på att viss kontinuitet av beskattningen av föreningar redan råder.

Tidpunkten för att avgöra om en förening är ett äkta privatbostadsföretag kan variera beroende på vad avsikten med bedömning är. Är det för att klassificera föreningen, görs en bedömning vid beskattningsårets utgång. Uppfyller man kraven vid denna tidpunkt antar man att föreningen gjort det under hela beskattningsåret och beskattas därefter.<sup>89</sup> Vid bedömning om en förening får vara part i en underprisöverlåtelse ska tidpunkten för bedömning istället göras utifrån förhållandena på avyttringsdagen för underprisöverlåtelsen enligt *RÅ 2003 ref. 61* och *RÅ 2006 ref. 80* då uttryckliga bestämmelser om exakt tidpunkt saknas i *IL*. Är föreningen ej äkta på avyttringsdagen och uppfyller kraven för underprisöverlåtelse *IL 23 kap. 4 och 17 §§* är det i linje med lagen att föreningen kan medverka i en underprisöverlåtelse som sedan leder till en omklassificering till äkta privatbostadsföretag. Vid bedömning hur reavinstbeskattning ska ske när en medlem avyttrar sin bostadsrätt sker istället med utgångspunkt utifrån förhållandet vid avyttringsårets ingång, enligt *IL 46 kap. 3 §* och *RÅ 2000 ref. 59*. Huruvida man får uppskovsavdrag med skatten när man avyttrat sin bostadsrätt avgörs istället vid tidpunkten för avyttringen, dvs. försäljningsdagen, vilket har slagits fast av *RÅ 2001 ref. 74*, genom tillämpningen av *IL 2 kap. 10 §* och innebär att om föreningen uppfyller kraven för ett äkta privatbostadsföretag på avyttringsdagen så är det möjligt att få uppskovsavdrag. Det föranleder dock att tidigare boende utgjort permanentboende och att man förvärvar en ersättningsbostad, enligt *IL 47 kap. 2 §*. Alla dessa olika tidpunkter komplicerar

---

<sup>88</sup> SOU 2000:34 del 3 s.396

<sup>89</sup> SKV A 2008:25 s. 2

gränsdragningen mellan oäkta och äkta bostadsföretag. Frågan är om alla dessa olika tidpunkter för bedömning kan anses befogade? De olika tidpunkterna för bedömning kan skapa förvirring i den praktiska tillämpningen men jag anser ändå de olika tidpunkterna som logiska. Att förhållandena på avyttringsdagen är avgörande vid försäljning, att förhållandena vid beskattningsårets ingång är avgörande för reavinstbeskattningen, och att förhållandena på beskattningsårets utgång är avgörande för föreningens beskattning anser jag alla ger en rättvisande bild. Hade det endast funnit en enda tidpunkt som styrde bedömningen i alla dessa fall torde bedömningen kunnat bli långdragen, komplicerad och orättvis. Detta pga. att beskedet hur man ska beskattas då kan dra ut på tiden eller att tidsrummet mellan händelsen och avgörande tidpunkten ligger långt ifrån varandra. Risken är även att det blir ännu mer taktik över när exempelvis en försäljning ska äga rum.

Ytterligare en sak som komplicerar avgränsningen mellan äkta privatbostadsföretag och oäkta är att man inte får bedriva annan verksamhet än att upplåta bostäder till medlemmar i mer än ringa omfattning, enligt *RA 1999 not 246*. Här är ännu ett uttryck som kan skapa förvirring då ringa omfattning är en gräns som kan uppfattas lägre än vad som anges i lagtexten, ofta kring 10 %.<sup>90</sup> Ringa omfattning får man här däremot anses mena de 40 % av okvalificerad verksamhet som återstår efter tolkning e contrario av *IL 2 kap. 17 §*. Att man angav ringa omfattning som uttryck istället för att klart säga cirka 40 % anser jag som en aning onödigt då reglerna redan är oklara. Det hade därför varit mer befogat att ta tydligare ställning så att en klar praxis hade fått verkan på området vilket är lättare att förhålla sig till.

---

<sup>90</sup> *Melz, Skattenytt, 2000, s. 247*

## 5 Slutsats

*Med utgångspunkt från frågeställningen presenteras nedan de slutsatser jag har kunnat dra utifrån det material som har presenterats.*

En av de avgörande faktorerna för hur avgränsningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag ska göras är om den kvalificerade andelen utgör 60 % av den totala verksamheten. Att faktorn 60 % har betydelse framgår av att alla fallen redogjorda för i *kapitel 3* tar upp just denna kvantifierande betydelse. Enligt Skatteverkets olika rekommendationer anser Skatteverket att taxeringsvärdemetoden alternativt andelsvärdemetoden ska utgöra grunden för beräkningen vilket rättspraxis i brist på annat verkar följa, se *RA 2008 ref. 5*.

Att Regeringsrätten och de andra instanserna förhåller sig avvaktande i frågan för hur beräkningen ska göras och vad som ska ingå öppnar upp för bevisprövning. Detta anses ligga helt i linje med lagbestämmelsens allmänna hållning. Vid en bevisprövning är det bostadsrättsföreningen som bär bevisbördan för att någon annan metod än taxeringsvärdemetoden ger en mer rättvisande bild och därför ska ligga till grund för klassificeringen. Att så är fallet är inte så konstigt då det synes omöjligt för rättsinstanserna att frångå den administrativa praxis som tillämpats fram till nu om inget annat föranleder det. Schablonbeskattningen av äkta privatbostadsföretag togs bort 2007 och inga nya uttalanden har gjorts sedan dess. Detta har gjort att det kan finnas möjlighet att frångå taxeringsvärdemetoden och därmed hittills gällande administrativ praxis. Tidigare propositioner mister då sin auktoritet men i brist på annat följer även domar från efter schablonbeskattningens borttagande dessa tidigare propositionsuttalanden och dåvarande rekommendationer från Skatteverket. Nuvarande rekommendationer från Skatteverket innehåller samma allmänna råd som gällde då. Detta kan vara ett stöd, trots dess vaga bestämmande inflytande, att fördelningen av den kvalificerade verksamheten och användningen av taxeringsvärdemetoden fortfarande skall gälla.

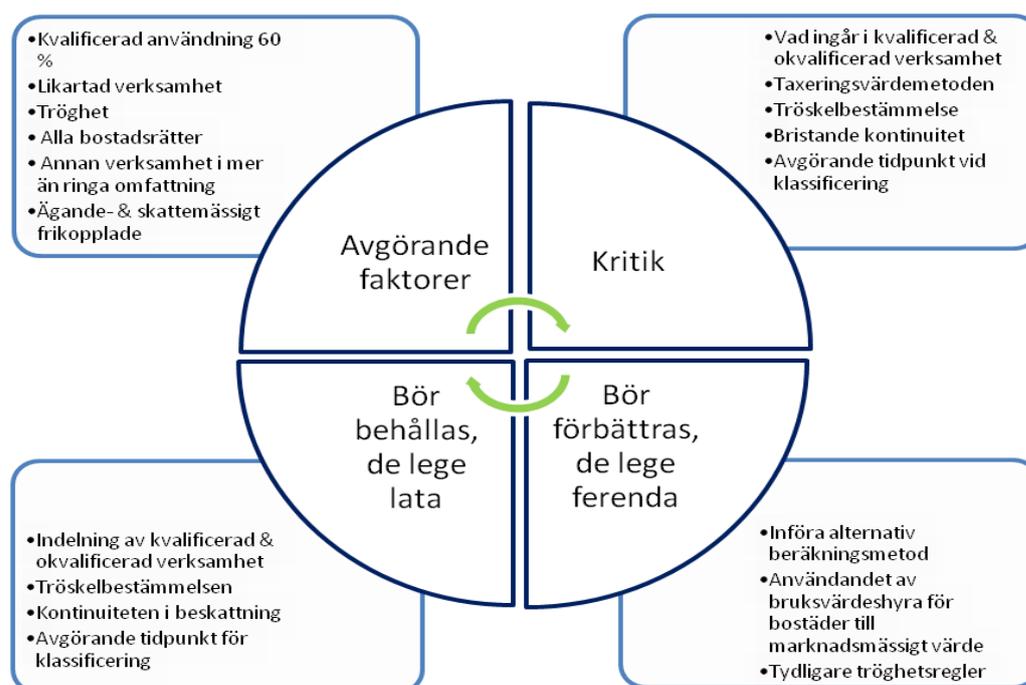
Med hänsyn till en rad andra domar synes även andra faktorer vara av stor vikt. Exempel på några av dessa faktorer är om verksamheten kan anses vara likartad till omfattning och karaktär sedan föreningens bildande då tröghet kan komma att gälla vid klassificeringen. Har däremot föreningen aldrig uppfyllt kraven på att utgöra ett äkta privatbostadsföretag utan varit felklassificerat tidigare föranleder det inte tröghet vid eventuell ny klassificering. Om föreningen genomgått större förändringar sedan bildandet, eller ej haft som syfte att till klart övervägande del upplåta bostäder åt medlemmar leder det ej heller till att någon tröghet skulle råda vid en eventuell omklassificering. Om föreningen inte har haft till syfte att till klart övervägande del upplåta bostäder åt sina medlemmar kan det tyda på att de bedrivit annan verksamhet i mer än ringa omfattning vilket även det är en avgörande faktor. Vid klassificeringen kan faktorn om alla bostäder och lokaler är upplåtna med bostadsrätt eller inte få betydelse. Om föreningen har flera fastigheter med olika eller blandad inriktning på verksamheten kan det bli avgörande om fastigheterna är ägandemässigt och skattemässigt frikopplade eller inte. Alla dessa faktorer anses ha betydelse för om en bostadsrättsförening är att klassificera som ett äkta privatbostadsföretag eller inte och avgränsar det från övriga bostadsföretag.

Hur avgränsningen har gjorts eller snarare avsaknaden av avgränsning i lagbestämmelsen har utsatts för kritik. Viss kritik kan anses befogad. Den kritik som här anses som befogad är den som gäller att en alternativ beräkningsmetod borde införas baserad på t.ex. skatterättsliga

värderingsmetoder och inte använda olika värderingsbaser för bostäder och lokaler vid en jämförelse mellan hyror. Att liksom *Melz* föreslår använda marknadsmässiga värden för båda typerna anses mer rättvist. Likaså att en tydligare regel, liknande den i *IL 2 kap. 11 §* gällande privatbostäder, införs angående när tröghet ska råda vid en eventuell omklassificering. Detta trots att det redan finns en del praxis på området men för att förtydliga. Kritiken att omklassificeringar görs i den omfattningen att bristande kontinuitet i beskattningen uppstår håller ej då *RÅ 2008 ref. 5* tagit ställning till att sådana årliga omklassificeringar bryter mot praxis. Att lokaler upplåtna med bostadsrätt ska ingå i den kvalificerade verksamheten anser jag som obefogat. Vad som ska ingå i den kvalificerade verksamheten respektive den okvalificerade är tillräckligt reglerad och resterande är en bevisfråga. Kritiken gentemot att definitionen är en tröskelbestämmelse är även något jag tar avstånd från. Föreningar med inkomster från kommersiella delar kan komma att tjäna mer utan att beskattas för det och på så sätt kunna sänka avgiften för de med bostadsrätt. Även detta ger upphov till snedvridning och ger ej en rättvisande bild jämfört med andra privatbostadsföretag utan blandad verksamhet och en tröskelbestämmelse är därför bra som leder till att alla föreningar som inte uppfyller kraven övergår till att betraktas som oäkta och beskattas då för sina inkomster. Framförallt för att undantaget från viss beskattning kom till för att underlätta fastighetsbeskattningen inte för att privilegiera någon. Gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag påverkar även möjligheter till uppskov och deltagande i underprisöverlåtelser och hur reavinstbeskattningen kan komma att se ut. De olika tidpunkterna för att avgöra om man kan göra ovanstående och hur det kan komma att ske bör anses som logiska och behöver inte justeras.

För att underlätta för läsaren har ovanstående slutsatser sammanfattats i en figur. Av *figur 1* går att utläsa de faktorer som anses vara viktiga för gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag. Dessa faktorer har sedan föranlett en del kritik av bl.a. *Melz och Gyländ* som framförts i *kapitel 4*. Utefter denna kritik har sedan min åsikt klargjorts angående vad som bör förbättras, de lege ferenda, och vad som är bra trots kritiken och bör behållas de lege lata.

**Figur 1:**<sup>91</sup>



<sup>91</sup> Egen modell

# Källförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1957:3 Förslag till lag om ändrad lydelse av 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 ( nr. 370)

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2003/04:19 Vissa skattefrågor rörande fastigheter och bostadsrätter

Prop. 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007 - *Förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*

SOU 2000:34 Likformig och neutral fastighetsbeskattning

## Litteratur

Andersson, Mari, Enérus, Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, (2008), *Inkomstskattelagen – en kommentar, del 1*, Norstedts Juridik AB, Upplaga 8:1

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling- Nerep, Wiweka, Vogel, Hans- Heinrich, (2008), *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Norstedts Juridik AB, Upplaga 10

Lundahl, Ulf, Skärvad, Per-Hugo, (2009), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur Lund, Upplaga 3:11

Lundén, Björn, Svensson, Ulf, (2008), *Bostadsrätt – Ekonomi, skatt och juridik för föreningen och medlemmarna*, Elanders Sverige AB, Vällingby, Upplaga 12

## Artiklar

Gyland, Christina, (2008), *Marknadsvärdets betydelse för bostadsrättsföreningar*, Skattenytt nr. 9

Melz, Peter, (2000), *Något om inkomstbeskattning av s.k. oäkta privatbostadsföretag*, Skattenytt nr. 11

Påhlsson, Robert, (2008), *Äkta eller oäkta bostadsföretag – en fråga om administrativ praxis. Kommentar till RR:s dom i mål nr. 5114-07*. Skattenytt nr. 7-8

Virin, Niclas, (2009), *Ingen uttagsbeskattning när oäkta bostadsrättsförening blir äkta*, FAR SRS INFO nr. 1

## Övriga källor

RSV S 1999:43, Riksskatteverkets rekommendationer mm. om beskattningen av äkta och oäkta bostadsföretag samt av delägare i sådant företag

SKV A 2008:25 Skatteverkets allmänna råd om gränsdragning mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar

SKV 378 utgåva 7 Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar

Skatteverkets rättsfallssammanställning, *Privatbostadsföretag eller oäkta bostadsföretag*, 2009

# Rättsfallsregister

## Regeringsrätten

RÅ 1944 ref. 62 I-III

RÅ 1965 Fi. 1899

RÅ 1999 not 246

RÅ 2000 ref.59

RÅ 2001 ref. 74

RÅ 2003 ref. 61

RÅ 2006 ref. 80

RÅ 2008 ref.5

RÅ 2008 ref. 65

RegR 1668-1669-08

## Lägre instanser och ej överklagade förhandsbesked

Förvaltningsrätten i Malmö 8 mars 2011 mål nr. 5935-10

RK 1302-2001, Kammarrätten i Göteborg 16 december 2002

RK 4927-04, Kammarrätten i Stockholm 13 oktober 2005

Kammarrätten i Göteborg den 15 maj 2008, mål nr. 7233-06

Kammarrätten i Göteborg den 24 februari 2009, mål, nr. 5181-5182-08

SRN:s förhandsbesked den 21 maj 1999, RSV:s rättsfallsprotokoll 20/99

SRN:s förhandsbesked den 21 februari 2001 rättsfallsprotokoll 27/01