

Målnummer:	1703-13	Avdelning:
Avgörandedatum:	2014-03-21	
Rubrik:	Fråga om en bostadsrättsförening ska beskattas för utdelning på andelar i en värdepappersfond. Inkomsttaxering 2008 och 2009.	
Lagrum:	13 kap. 1 § och 2 §, 39 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229)	
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2010 ref. 116• HFD 2013 not. 44	

REFERAT

HSB Bostadsrättsförening Ektorps höjden i Nacka (föreningen) begärde omprövning av taxeringarna för taxeringsåren 2008 och 2009 och hemställde att ränteintäkter från bundna placeringar och checkkonton samt utdelningar från Lux Korträntefond Sverige inte skulle tas upp till beskattning. Skatteverket fann i två särskilda beslut den 13 maj 2011 med stöd av 39 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att utdelning som föreningen mottagit från räntefonden skulle tas upp till beskattning medan däremot beskattningen av övriga ränteintäkter som föreningen begärt omprövning av skulle undanröjas. Enligt Skatteverkets uppfattning skulle regeln i 39 kap. 25 § IL förstås så att en inkomst är hänförlig till fastigheten i lagtextens mening om den genereras i fastighetsförvaltningsverksamheten. Det var nämligen själva fastighetsförvaltningen som var undantagen från beskattning.

Bostadsrättsföreningen överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att intäkterna från Lux Korträntefond för taxeringsåren 2008 och 2009 skulle vara befriade från skatt. Föreningen anförde bl.a. följande. De medel som föreningen har placerat i Lux Korträntefond Sverige är genererade av verksamheten och har placerats för att kunna säkerställa framtida underhåll av fastigheten och bör därmed vara befriade från skatt. Detta resonemang är helt i linje med Skatteverkets motivering till beslutet. Skatteverket anser dock att placeringstypen avgör huruvida intäkten från placeringen tappar sin anknytning till fastigheten och därmed blir skattepliktig. Föreningen anser att det är orimligt att avkastningen på de medel föreningen sparar för framtida underhåll skulle tappa sin anknytning till fastigheten enbart beroende på vilken sparform de placeras i. Syftet med placeringen är inte att spekulera med sparade medel utan att säkerställa att medel finns för framtida underhållsåtgärder.

Skatteverket vidhöll sina beslut och anförde bl.a. följande. Räntefond är en placering av pengar i räntebärande värdepapper där avkastningen huvudsakligen är beroende av ränteutvecklingen. Skatteverket anser att placering i detta värdepapper kan jämföras med andra placeringar i aktier och fonder, varför verket är av den åsikten att utdelningarna och kapitalvinsterna av dessa värdepapper ska vara skattepliktiga.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2012-06-27, ordförande Lagercrantz) yttrade: Enligt huvudregeln i 39 kap. 25 § IL ska ett privatbostadsföretag i fråga om fastighet i Sverige inte ta upp inkomster och inte dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 116 anfört att eftersom det inte finns någon särskild bestämmelse rörande ränteinkomster i privatbostadsföretag får det i det enskilda fallet avgöras om och i vad mån sådana inkomster ska anses hänförliga till fastigheten och

därmed inte bli föremål för beskattning. - I de nu aktuella målen är det fråga om intäkter i form av utdelningar från en räntefond. Det är ostridigt att de medel som föreningen har placerat i räntefonden är genererade av verksamheten. Frågan är om utdelning från fonden ska anses hänförlig till fastigheten. - Föreningen har anfört att det är orimligt att avkastningen på de medel föreningen sparar för framtida underhåll skulle tappa sin anknytning till fastigheten enbart beroende på vilken sparform de placeras i. Förvaltningsrätten, som delar föreningens uppfattning, finner att utdelningarna är hänförliga till fastigheten och därför inte ska tas upp till beskattning. Överklagandet ska således bifallas. - Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av Skatteverkets beslut, att HSB Bostadsrättsförening Ektorpshöjden i Nacka inte ska beskattas för utdelning från räntefond om 44 698 kr respektive 37 626 kr.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa Skatteverkets grundläggande beslut om årlig taxering daterade den 13 maj 2011, avseende taxeringsåren 2008 och 2009. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket följande. En andel i en räntefond är i skatterättsliga och civilrättsliga sammanhang en andel i en investeringsfond. Detta innebär att andelen är en delägarrätt utifrån 48 kap. 2 § IL och att den omfattas generellt av 48 kap. IL. Det innebär i sin tur att det som beskattas är en kapitalvinst och inte någon form av ränta. Även utdelningen är just en utdelning och inte någon form av ränta. Försäljningen ska därför vara skattepliktig.

Bostadsrättsföreningen anförde att man inte hade något ytterligare att tillägga i målen.

Kammarrätten i Stockholm (2012-12-18, Holgersson, Loman, referent, Hemmingsson) yttrade: Frågan i målen är om föreningens intäkter i form av utdelningar från en räntefond ska anses hänförliga till fastigheten och därmed omfattas av undantaget från beskattning. Det är ostridigt att de medel som föreningen har placerat i räntefonden är genererade av fastighetsförvaltning. - Eftersom det inte finns någon särskild bestämmelse rörande aktuella intäkter i privatbostadsföretag får det därför avgöras i det enskilda fallet om och i vad mån sådana inkomster ska anses hänförliga till fastigheten och därmed inte bli föremål för beskattning (jfr RÅ 2010 ref. 116). - De i målen aktuella intäkterna utgörs av utdelningar från en räntefond och är ett resultat av att överskottet från fastighetsförvaltningen har investerats vidare. Placeringen i en räntefond innebär, till skillnad från t.ex. ett sparande på ett bankkonto, en form av risktagande och investeringen kan därför betraktas som en viss spekulation med sparade medel. Kammarrätten anser mot bakgrund härav att utdelningarna från räntefonden av den anledningen har tappat sin anknytning till fastigheten och att de därför ska tas upp till beskattning. Överklagandet ska således bifallas. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av förvaltningsrättens dom, att HSB Bostadsrättsförening Ektorpshöjden i Nacka ska beskattas för utdelning från räntefond om 44 698 kr respektive 37 626 kr.

Bostadsrättsföreningen överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att de utdelningar föreningen fått från Lux Korträntefond Sverige inte skulle beskattas. Föreningen anförde bl.a. följande. Föreningen bedriver ingen annan verksamhet än fastighetsförvaltning. Fastigheten förvaltas långsiktigt. Avgifterna bestäms så att varje medlem är med och betalar sin del av föreningens gemensamma kostnader. Från tid till annan finns ett visst kapital i föreningen beroende på när utgifterna uppstår. Under perioder med högre likviditet är det styrelsens ansvar att se till att värdet av pengarna inte urholkas av inflationen. Det är inte fråga om att täcka bostadsrättshavarnas privata kostnader.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det finns inte stöd för att undanta ett privatbostadsföretags placeringar i

värdepapper från beskattning bara av den anledningen att placerade medel ursprungligen härrör från fastigheten i någon mening och att de syftar till att bekosta löpande och framtida fastighetskostnader och amorteringar på fastighetslån etc. Neutralitetsskäl talar dessutom för att sparande genom ett privatbostadsföretag inte ska vara skattefritt. I HFD 2013 not. 44 var det fråga om skraddarsydd avtal som hade en direkt anknytning till räntan på upptagna fastighetslån. I det nu aktuella fallet finns inte någon motsvarande koppling.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-03-21, Melin, Sandström, Hamberg, Knutsson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig bakgrund och frågan i målen

Schablonbeskattningen av privatbostadsföretags fastigheter slopades vid ingången av 2007. Enligt den nya regleringen i 39 kap. 25 § IL ska ett privatbostadsföretag i fråga om en fastighet i Sverige inte ta upp inkomster och inte dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten. Om företaget har andra inkomster och utgifter gäller de allmänna bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Innebörden av det i 39 kap. 25 § IL använda uttrycket "hänförliga till fastigheten" har prövats i två mål avseende överklagade förhandsbesked (RÅ 2010 ref. 116 och HFD 2013 not. 44).

I RÅ 2010 ref. 116 var frågan om en bostadsrättsförening skulle beskattas för vissa ränteinkomster. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det saknades särskild bestämmelse rörande sådana inkomster i privatbostadsföretag och att det därför i det enskilda fallet fick avgöras om och i vad mån sådana inkomster skulle anses hänförliga till fastigheten och därmed inte bli föremål för beskattning.

HFD 2013 not. 44 avsåg behandlingen av inkomster och utgifter till följd av vissa avtal som en bostadsrättsförening hade ingått i syfte att säkra sina utgifter för ränta på föreningens fastighetslån. Inkomsterna och utgifterna ansågs av Skatterättsnämnden hänförliga till föreningens fastigheter. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som nämnden.

Avgörandena avsåg alltså räntor eller justeringsposter till räntor hos ett privatbostadsföretag. Frågan i de nu aktuella målen är om en utdelning på andelar i en värdepappersfond (räntefond) är hänförlig till föreningens fastighet eller om den ska anses ingå i en från fastighetsförvaltningen skild kapitalförvaltning.

Beskattning av utdelning m.m.

I regel saknar det betydelse vilken typ av verksamhet som en utdelning på aktier eller andelar hos en juridisk person hänförs till. När det någon gång har betydelse avgörs valet av lagrum av utdelningens anknytning, eller brist på anknytning, till en näringsverksamhet.

Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

För juridiska personer räknas enligt 13 kap. 2 § IL inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.

Inkomstskattelagen utgjorde resultatet av en grundläggande teknisk bearbetning av skattereglerna. Till sitt innehåll svarade den nya lagen i allt

väsentligt mot den tidigare regleringen i kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL specificerades i vilka fall en utdelning utgjorde intäkt av näringsverksamhet för en fysisk person. Det skulle, såvitt nu är av intresse, vara fråga om utdelning på omsättningstillgångar eller utdelning på andel i kooperativ förening om innehavet av andelen betingades av verksamheten (begreppet omsättningstillgångar har numera ersatts av lagertillgångar, se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 507 f.). Annan utdelning behandlades som kapitalinkomst (3 § 1 mom. SIL).

För juridiska personer tillämpades punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL vid taxeringen till statlig inkomstskatt, något som följde av bestämmelserna i 2 § 1 mom. första och andra styckena SIL. Utöver vad som följde av dessa bestämmelser räknades enligt sjätte stycket bl.a. löpande kapitalavkastning och realisationsvinst till intäkt av näringsverksamhet. Enligt förarbetena var det här fråga om intäkter som för fysiska personer hänfördes till inkomst av kapital (prop. 1989/90:110 del 1 s. 691).

Av 13 kap. 7 § första och andra styckena IL följer att aktier och andelar inte kan ingå i en av en fysisk person bedriven näringsverksamhet i annat fall än då det är fråga om andelar i kooperativa föreningar av det slag som nyss nämnts eller aktier eller andelar som utgör lager. Liksom tidigare är det alltså endast utdelning på sådana tillgångar som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 §). Annan utdelning hänförs till inkomstslaget kapital.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Motsvarande synsätt som gäller för fördelningen av utdelningar mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital hos fysiska personer bör i princip tillämpas när det gäller att fördela utdelningar mellan 13 kap. 1 § och 13 kap. 2 § IL hos juridiska personer. Det innebär att utrymmet för att hänföra en utdelning till en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § är begränsat.

Samma resonemang bör föras vid tillämpningen av 39 kap. 25 § IL. De nu aktuella utdelningarna kan därmed inte anses hänförliga till föreningens fastighet och detta även om fondandelarna skulle representera ett kapital som kan komma att utnyttjas för framtida underhållsåtgärder m.m. på fastigheten. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 1702-13 och 1703-13, föredragande Eva Elvingsson

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 2006/07:1 s. 149 f.
