

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7441-10 och 2659-11

meddelad i Stockholm den 5 oktober 2012

KLAGANDE

AA

Ombud: BB
Deloitte AB
113 79 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs domar den 25 november 2010 i mål nr 5102-10 och den 5 april 2011 i mål nr 2560-10

SAKEN

Inkomsttaxering 2007 och 2008

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att värdet av bostadsförmånen ska bestämmas i enlighet med ingivna deklARATIONER.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i målen med 40 000 kr.

Dok.Id 124421

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att bostadsförmånen för taxeringsåren 2007 och 2008 ska bestämmas i enlighet med ingivna inkomstdeklarationer. Han yrkar vidare ersättning för kostnader i målen med 67 500 kr. Han anför bl.a. följande.

Det förmånsvärde som redovisats i deklarationerna korresponderar med bruksvärdet för hyreslägenheter på orten och utgör därmed marknadsvärdet. Förmånen är beräknad i enlighet med Skatteverkets schablon för bostadsförmån. Även om schablonen i första hand ska tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift bör den också kunna användas vid taxeringen eftersom Skatteverket genom schablonen får anses ha gjort en första bedömning av marknadsvärdet.

Det finns ingen bostad i fastigheten som kan ge vägledning vid bestämmandet av förmånens värde eftersom samtliga motsvarande lägenheter har hyrts ut till företag och hyresvärden kan ta ut högre hyror vid sådan uthyrning. Den ingivna statistiken, som bl.a. avser hyresnivåer för lägenheter på ett antal adresser med mycket centralt och attraktivt läge, visar att förmånen bör värderas till ett väsentligt lägre belopp än arbetsgivarens kostnad. Skatteverket har inte lagt fram någon bevisning för att arbetsgivarens kostnad överensstämmer med marknadsvärdet och har inte heller presenterat någon egen utredning kring hyresnivån för en jämförbar lägenhet hyrd av en privatperson.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Det schablonvärde som används i Skatteverkets föreskrifter baseras på hyrespriserna inom ett stort område och kan därför inte läggas till grund för värderingen av en bostad i centrala Göteborg. Detsamma gäller de uppgifter om hyresnivåer i hela Göteborgsområdet som AA har hänvisat till. När det gäller jämförelsen med hyror i en fastighet belägen i centrala Göteborg avser denna en fastighet som ägs av ett allmännyttigt bostadsföretag. Vid bedömningen av hyresnivån i ett särskilt område bör emellertid hänsyn tas även till hyresnivån hos

Mål nr
7441-10 och 2659-11

privata hyresvärdar. I attraktiva områden torde hyrorna i privatägda hyresfastigheter väsentligen överstiga de hyror som de allmännyttiga bostadsföretagen tar ut.

Den aktuella lägenheten torde vara en nybyggd vindslägenhet. Mot bakgrund av att lägenheten kan jämföras med en nyproducerad bostad och att fastigheten har ett mycket attraktivt läge i centrala Göteborg får den hyra som arbetsgivaren betalat anses rimlig och motsvara marknadsvärdet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund och frågan i målen

AA har erhållit en bostadsförmån av sin arbetsgivare i form av en hyreslägenhet om 130 kvm på Götabergsgatan i centrala Göteborg. I deklARATIONERNA för de aktuella åren tog AA upp förmånen till ett värde om knappt 10 000 kr per månad, med avdrag för vad han betalat i hyra till arbetsgivaren. Värderingen gjordes med tillämpning av de schabloner som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Underinstanserna har dock ansett att förmånen ska värderas till 17 500 kr per månad – med avdrag för AAs hyra till arbetsgivaren – vilket motsvarar den hyra som arbetsgivaren betalat till hyresvärderna Key Relocation Center. Av utredningen framgår vidare att Key Relocation Center endast hade hyresrätt till lägenheten och att fastighetsägare är Gunnar Lövgren Byggnads AB.

Frågan i målen är hur bostadsförmånen i detta fall ska värderas.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 61 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska inkomster i annat än pengar värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet. Med marknadsvärde avses enligt andra stycket det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska enligt 8 kap. 15 § första stycket och 9 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) värdet av bostadsförmån beräknas enligt värdetabeller. Enligt 8 kap. 15 § andra stycket ska tabellerna grundas på en indelning av landet i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad ska bestämmas inom varje område till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta för jämförbara bostäder inom området.

När det gäller värdering av bostadsförmåner vid inkomsttaxeringen tar Skatteverket varje år fram tabeller som anger hyresnivåer i flerfamiljshus för olika områden, se Skatteverkets ställningstaganden 131 804228-06/111 (2007 års taxering) och 131 771242-07/111 (2008 års taxering). Syftet med ställningstagandena är bl.a. att de ska vara till ledning vid beräkningen av hyresvärdet på orten.

Hyressättningen för bostadslägenheter styrs av det s.k. bruksvärdessystemet, vilket kommer till uttryck bl.a. i 12 kap. 55 § jordabalken. I första stycket i den bestämmelsen föreskrivs att om hyresvärden och hyresgästen tvistar om hyrans storlek ska hyran fastställas till skäligt belopp. Hyran är inte att anse som skälig om den är påtagligt högre än hyran för lägenheter som med hänsyn till bruksvärdet är likvärdiga. Under den i målen aktuella tidsperioden angavs vidare i andra stycket att man vid prövningen enligt första stycket främst ska beakta hyran för lägenheter i hus som ägs och förvaltas av sådana kommunala bostadsföretag som avses i 1 kap. 2 § lagen (2002:102) om allmännyttiga bostadsföretag.

Bestämmelser om värdering av förmåner vid inkomstbeskattningen med i huvudsak motsvarande innehåll som de nuvarande i 61 kap. 2 § första och andra styckena IL har funnits sedan lång tid tillbaka. Det har övervägts om särskilda värderingsbestämmelser bör införas för bostadsförmåner men så har inte skett annat än för några speciella situationer som inte är aktuella i målen. Av visst intresse är dock de uttalanden som i olika lagstiftningssammanhang har gjorts om vilka principer som bör ligga till grund för värderingen av bostadsförmåner. Dessa uttalanden kan, även om de inte utgör förarbetsuttalanden i egentlig mening, ge viss vägledning i frågan.

Mål nr
7441-10 och 2659-11

I prop. 1993/94:90 s. 65–67 sägs att de schablonvärden som gäller vid beräkning av preliminärskatt och arbetsgivaravgifter har stor betydelse även för taxeringen och att tabellvärdena i de flesta fall torde överensstämma väl med verkliga hyresnivåer när det är fråga om lägenheter i flerfamiljshus. Regeringen var dock inte beredd att låta schablonvärdena ligga till grund även för taxeringen eftersom dessa ansågs ibland kunna avvika mycket kraftigt från ortens pris, bl.a. på grund av den mycket skiftande standard som kan finnas för två lika stora bostäder. Det faktiska värdet av en bostadsförmån måste enligt regeringen bestämmas på grundval av en värdering som görs i efterhand vid årets slut då man har en överblick över hyrespriserna på orten och förhållandena i det enskilda fallet.

I prop. 1996/97:173 s. 38–40 uttalas att förmånsvärdet för bostäder ska spegla bruksvärdet och att förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den skattskyldige att själv hyra bostaden utan arbetsgivarens medverkan. Det anges också att man ska beakta bostadens storlek och standard samt hyresnivån på orten eller i kringliggande orter. När det gäller bostadsförmån i hyreslägenhet framhålls att det framstår som naturligt att utgå från kvadratmeterpriset för boytan för andra lägenheter i huset eller, om detta inte avspeglar ortens hyrespris, från kvadratmeterpriset för hyreslägenheter på orten. Vid denna beräkning ger enligt propositionen de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning.

I samma proposition sägs också, i samband med att bostadsförmån i villa diskuteras, att man vid värderingen måste beakta att det många gånger är företag och inte enskilda personer som hyr sådana bostäder och att det kan antas att företag är beredda att betala mer i hyra än vad som motsvarar bostadens bruksvärde (s. 40).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Båda parterna har hos Högsta förvaltningsdomstolen åberopat nya omständigheter och bevis i form av uppgifter om den aktuella lägenheten samt viss hyresstatistik. Högsta förvaltningsdomstolen finner att särskilda skäl föreligger för att beakta dessa uppgifter (jfr 37 § första stycket förvaltningsprocesslagen /1971:291/).

Bostadsförmån ska enligt 61 kap. 2 § första och andra styckena IL värderas till marknadsvärdet. För bostadslägenheter, där hyressättningen som nämnts är reglerad, får med marknadsvärde förstås bruksvärdet (jfr prop. 1996/97:173 s. 40). Av praktiska skäl kan en utgångspunkt för värderingen vara de schabloner som tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (jfr prop. 1993/94:90 s. 65 f.) eller de hyresnivåer som anges i Skatteverkets ställningstaganden. En annan sådan utgångspunkt kan vara arbetsgivarens kostnad för förmånen (jfr RÅ 1998 not. 200).

AA har i sina deklARATIONER värderat bostadsförmånen i enlighet med schablonerna som gäller vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och hävdar att detta också motsvarar lägenhetens bruksvärde. Eftersom det rör sig om en intäktspost är en förutsättning för att detta värde ska frångås att Skatteverket gör sannolikt att bruksvärdet är högre.

Skatteverket har vid sin värdering av förmånen utgått från den hyra som arbetsgivaren betalat för lägenheten. Det kan, som nämnts, också vara en rimlig utgångspunkt för värderingen att en förmåns marknadsvärde överensstämmer med arbetsgivarens kostnad för denna. Som AA har anfört måste dock samtidigt beaktas att företag kan vara beredda att betala mer i hyra än vad som motsvarar bruksvärdet (jfr även prop. 1996/97:173 s. 40). AA har vidare åberopat bevisning till stöd för att arbetsgivarens kostnad i detta fall inte speglar lägenhetens bruksvärde. Skatteverkets värdering måste prövas i ljuset av denna bevisning.

AA har hänvisat till hyresstatistik etc. från olika källor vilka samtliga indikerar att hyresnivån på orten är i paritet med det värde som han tagit upp i sina deklARATIONER. Skatteverket har inte invänt mot riktigheten av dessa uppgifter i sig men har när det gäller delar av det ingivna materialet anfört att det avser hyror i hela Göteborg och inte endast de centrala delarna av staden. Det kan dock

konstateras att andra delar av materialet uteslutande avser lägenheter i centrala Göteborg. Skatteverket har vidare invänt att hyresstatistik avseende lägenheter hos allmännyttiga bostadsföretag inte ger en riktig bild av hyresnivån i privatägda fastigheter. Eftersom hyressättningen hos de allmännyttiga bostadsföretagen enligt den under de aktuella åren gällande lagstiftningen skulle vara styrande vid bestämmandet av bruksvärdet är denna invändning dock av mindre relevans. Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att det underlag som AA har åberopat talar för att arbetsgivarens kostnad för lägenheten i detta fall klart överstiger hyresnivån på orten.

Frågan blir då om det finns omständigheter hänförliga till just den aktuella lägenheten som talar för att den hyra som arbetsgivaren betalat ändå kan anses motsvara bruksvärdet. Skatteverket har i den delen anfört att lägenheten torde vara en nybyggd vindslägenhet, något som AA inte invänt emot. Eftersom den därmed kan jämföras med en nyproducerad lägenhet framstår enligt verket den hyra som arbetsgivaren betalat som rimlig. Skatteverket har dock inte presenterat något stöd för att den omständigheten att lägenheten är nybyggd motiverar en så markant avvikelse från den allmänna hyresnivån på orten som det är fråga om här. Av utredningen går inte heller att bedöma om den värdering som verket förespråkar kan motiveras av att lägenheten har en särskilt påkostad och exklusiv standard eller liknande.

Mot denna bakgrund kan Skatteverket, med beaktande av den utredning som AA har åberopat, inte anses ha gjort sannolikt att arbetsgivarens kostnad i detta fall motsvarar lägenhetens bruksvärde. Skatteverket har inte heller, genom att hänföra sig till hyresnivåer i de ställningstaganden som verket gett ut eller till annan utredning, presenterat något underlag som kan användas för att beräkna bruksvärdet på annat sätt. Det saknas därför grund för att frångå den värdering av bostadsförmånen som AA har gjort i sina deklARATIONER. Överklagandet ska således bifallas.

Ersättning för kostnader

AA har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja honom ersättning för kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Mats Melin

Karin Almgren
skiljaktig mening

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Christer Silfverberg

Jan Finander
Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Karin Almgren är av skiljaktig mening och vill bifalla överklagandet delvis. Hon anser att skälen för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande från och med tredje stycket under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning ska ha följande lydelse.

AA har i sina deklarationer värderat bostadsförmånen till 903 kr per kvm/år vid 2007 års taxering och 887 kr per kvm/år vid 2008 års taxering i enlighet med de schabloner som Skatteverket utarbetat med stöd av 8 kap. 15 § SBL för att användas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (SKVFS 2005:22 och SKVFS 2006:24). I föreskrifterna har landet delats in i fem värdeområden varav ett är Stor-Göteborg. Till värdeområdet Stor-Göteborg räknas inte bara Göteborg utan också omkringliggande orter.

Skatteverket har, som nämnts, för värdering av bostadsförmån vid inkomst-taxeringen tagit fram tabeller som anger hyresnivåer i flerfamiljshus för olika områden. I ställningstaganden avseende värdering av bostadsförmån vid 2007 års taxering och vid 2008 års taxering finns särskilda hyresvärden för t.ex. Göteborgs centrum, Göteborg i övrigt, Lilla Edet och andra orter som ingår i värdeområdet Stor-Göteborg i föreskrifterna. Hyresnivån i Göteborgs centrum är betydligt högre än i övriga orter som ingår i värdeområdet. Nyare lägenheter har ett högre värde än äldre.

Enligt ställningstagandena är hyresnivån vad gäller nya lägenheter på 70 kvm i centrala Göteborg 1 400 kr per kvm/år vid 2007 års taxering och 1 420 kr per kvm/år vid 2008 års taxering. För lägenheter av annan storlek bör det genomsnittliga hyresvärdet per kvm bostadsyta justeras enligt särskilda tabeller. En sådan justering ger vid 2008 års taxering ett hyresvärde på 1 200 kr per kvm/år för den nu aktuella lägenheten. Det kan jämföras med den schablon om 887 kr per kvm/år som används vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Lägenhetens belägenhet och ålder (centralt belägen ny lägenhet) innebär alltså en hyresnivå som är avsevärt högre än schablonen.

AA har gett in vissa uppgifter om hyresnivåer. De som hänför sig till centrala Göteborg visar ett hyresvärde på 1 000 kr per kvm/år (uppgift från CBRE) och på 984–1056 kr per kvm/år vad gäller lägenheter på 120–139 kvm (uppgifter från Bostad AB Poseidon). Av uppgifterna framgår emellertid inte bostädernas ålder. Några slutsatser beträffande förmånsvärdet av den nu aktuella lägenheten – utöver

att bostadsförmånen är för lågt värderad i självdeklarationerna – kan därför inte dras av materialet.

Skatteverket hävdar att den hyra som arbetsgivaren betalat, 17 500 kr (dvs. 1 615 kr per kvm/år), framstår som rimlig eftersom lägenheten kan jämföras med en nybyggd bostad. Verket har som stöd för denna uppfattning gett in uppgifter hämtade från den allmänna fastighetstaxeringen 2007 avseende ombyggnad av den fastighet där lägenheten är belägen. Av uppgifterna framgår att 2006 års hyra för de nya vindslägenheter om totalt 330 kvm som inretts i fastigheten uppgår till 540 000 kr. Dessa uppgifter kan emellertid inte anses visa att standarden i lägenheten är högre än i andra nybyggda bostäder i centrala Göteborg eller att det annars finns skäl att låta förmånsvärdet överstiga de genomsnittliga hyresnivåer som framgår av ställningstagandena.

Det förhållande att Skatteverket inte uttryckligen i ett andrahandsyrkande hänfört sig till hyresnivåerna i sina ställningstaganden hindrar inte att förmånsvärdet bestäms med utgångspunkt i dessa. Det ger också ett materiellt resultat som framstår som rättvisande.

Värdet av bostadsförmånen ska därför, med den reducering som bör ske med hänsyn till lägenhetens storlek, bestämmas till 89 752 kr ($=70 \times 7/12 \times 1400 \times 157 \%$) vid 2007 års taxering och till 156 058 kr ($=70 \times 1420 \times 157 \%$) vid 2008 års taxering.

Vad gäller yrkandet om ersättning för kostnader har jag inte någon annan uppfattning än majoriteten.

Avd. 1

Föredraget 2012-09-05