

Något om bostadsförmån på jordbruksfastighet och jämkning av sådant värde

Av bankjuristen vid SE-Banken Per Gotthard

Tisdagen den 26 november 1985 kunde man i Expressen läsa historien om en man i Tyngsjö, Dalarna, som för att undgå att bli påförd värde av förmån av fri bostad för ett äldre bostadshus på sin jordbruksfastighet såg sig tvingad att elda upp sitt hus. Stugan var till på köpet hans barndomshem. Av artikeln framgår att taxeringsnämnden värderat bostadsförmånen till 2000 kr. Det många frågar sig efter att ha läst berättelsen är säkerligen om det verkligen måste vara så att bostadsförmånsvärde i alla lägen skall påföras eller om man vid taxeringen i vissa fall kan frångå bestämmelserna i de av riksskatteverket till ledning för taxeringen fastställda länsanvisningarna och göra bedömning på annan grund.

Vanliga mål vid domstolarna

Det är mot bakgrund av detta inte så konstigt att en av de vanligast förekommande måltyperna i inkomstslaget jordbruksfastighet hos skattedomstolarna är besvär över påfört bostadsförmånsvärde. I likhet med mannen i Tyngsjö uppfattar ägaren av en jordbruksfastighet i allmänhet språkligt ordet förmån som något positivt. I de fall där ägaren anser att bostaden på fastigheten inte utgör något positivt värde, utan kanske snarare en belastning, önskas en jämkning eller ett undanröjande av förmånsvärdet. Reglerna om bostadsförmån tillämpas i vissa fall även under inkomst av tjänst. Det kan exempelvis vara fråga om beskattning av en naturaförmån som en skattskyldig har i form av fri bostad på jordbruksfastighet. Detta kan vara fallet när ett generationsskifte görs på ett lantbruk. Det är vanligt att de gamla brukarna ges som undantagsförmån att på livstid få bo kvar på gården när den yngre generationen tar över jordbruket.

Disposition

Inledningsvis finner jag det lämpligt att redogöra för reglerna i kommunal-skattelagen. Sedan kommer bestämmelserna i länsanvisningarna och deras

bakgrund att beröras. En mindre rättsfallsöversikt har jag försökt sammanställa. Egna synpunkter finns med, dessa bör ses som diskussionsinlägg.

Reglerna i kommunalskattelagen

När kommunalskattelagen (1928:370) infördes bestämdes i förslaget till dess 21§a¹ att det årliga värdet av bostad, som skattskyldig därå åtnjutit för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning skall hänföras som intäkt av jordbruksfastighet. Kommunalskattekommittén hade i förslaget till ny kommunalskattelag angett att vid värdesättningen av bostadens förmån denna skulle bedömas i förhållande till fastighetens storlek och värde. Detta synsätt delades dock inte av departementschefen² varför det i 42§ kommunalskattelagen istället intogs en bestämmelse med innehåll; ”Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, i saknad av tillfälle till sådan jämförelse, efter annan grund som må finnas lämplig.” Dessa bestämmelser utgör alltjämt idag grunden för beräkningen av bostadsförmånsvärde på en jordbruksfastighet.

Reglerna i länsanvisningarna

För att vid taxeringen underlätta denna beräkning ingår i länsanvisningarna sedan länge regler om hur bostadsförmånen skall värderas på orter som saknar egentlig hyresmarknad. Avsaknad av sådan torde vara normalfallet, eftersom jordbruksfastigheter vanligtvis är belägna på landsbygden.

Till taxeringen 1982 ändrades grunden för beräkning av bostadsförmånsvärden i länsanvisningarna. Tidigare gällde en ordning där en mängd faktorer låg till grund för beräkningen av värdet.³ Först skiljdes mellan bostäder med bara vatten och avlopp och sådana som också hade centralvärme, wc och badrum eller duschrum. Sedan på bostadsytan och antal rum. Sist skiljdes på tätorter med närmaste omgivning och övriga orter. Denna konstruktion upplevdes emellertid av taxeringsmyndigheterna som tungarbetad. Dessutom kritiserades värderingsmetoden för att den inte i tillräcklig grad tog hänsyn till bostadens standard, ålder och läge. Det var svårt att kontrollera de uppgifter som behövdes. Därför tillsattes en arbetsgrupp av riksskatteverket för att ta fram en bättre värderingsmetod. Arbetsgruppen angav att det gällde att finna någon jämförelsegrund för bostadsbyggnader på olika jordbruksfastigheter eftersom så gott som samtliga, som ovan nämnts, är belägna på orter utan egentlig hyresmarknad. Samtidigt som denna arbetsgrupp utredde frågan slut-

¹ Proposition 1927:102 sidan 11.

² Proposition 1927:102 sidan 418.

³ Länsanvisningar till 1981 års taxering sidan 3.

fördes den allmänna fastighetstaxeringen (AFT 81), vilket skulle få väsentlig betydelse för det nya förslaget i mer än en bemärkelse. Problemet med jämförelsegrunden löstes av arbetsgruppen på så sätt att de gamla förmånsvärdena för 1200 jordbruksfastigheter uppräknades med tio procent (denna siffra var ett skönmässigt tilltaget index). Dessa siffror jämfördes sedan med bostadsbyggnadsvärdena fastställda vid den nya fastighetstaxeringen. Härvid framkom att i genomsnitt nio procent av det totala taxeringsvärdet belöpte på bostadsbyggnaden. Arbetsgruppen konstaterade: "Med den nu genomförda metoden får ett mindre antal fastigheter med låg standard och/eller belägna i glesbygder sänkta värden samtidigt som merparten av fastigheterna endast får en mindre höjning som motsvaras av de under tidigare år gjorda indexuppräkningsarna".⁴ Förslaget remitterades till skattecheferna, som i de flesta fall gav lokala LRF-representanter möjlighet att yttra sig. Remissinstanserna fann i stort sett förslaget bra. Det antogs sedan av riksskatteverkets styrelse. Från och med 1982 års taxering uppgår därför enligt länsanvisningarna värde av fri bostad på jordbruksfastighet på ort utan egentlig hyresmarknad till viss procent av det taxerade bostadsbyggnadsvärdet. För att inte alltför kraftiga höjningar skulle inträda för byggnader med relativt höga taxeringsvärden reducerades procenttalen ju högre värdena blev. Procentsatserna är följande:

Procent	Bostadsbyggnadsvärde
9 (fr o m 1985 års tax. 10)	0—100 000 kr
6	100 000—200 000 kr
3	200 000— kr

Något om fastställande av bostadsbyggnadsvärdet

För lantbruksenhet är bostadsbyggnadsvärdet enligt 5 kap 7 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) lika med värdet av de småhus och hyreshus som hör till taxeringsenheten. På en jordbruksfastighet utgör boningshus med tomt vanligtvis en värderingsenhet. Flera sådana enheter kan förekomma om tomten är delbar. Värdet utläses sedan i byggnadsvärdetabeller. Dessa tabeller är uppbyggda så att de är uppdelade på ekonomiskt avgränsade områden som återspeglar efterfrågan på fastigheter i just det området. Detta innebär att byggnaderna får ett högre värde i de områden där marknaden är god för fastigheter och tvärtom. Det riktvärde som man där kan utläsa kan sedan justeras om säregna förhållanden råder för fastigheten. För jordbruksfastigheter gäller dessutom att ytterligare bostadsbyggnader på fastigheten skall ingå i bostadsbyggnadsvärdet med en femtioprocentig värdenivå. Denna justering

⁴ Skrivelse (Dnr 366/81-309) den 5 februari 1982 från riksskatteverket till riksdagens upplysningstjänst.

har dock kompensrats i länsanvisningarna genom att förmånsvärdet för sådana byggnader skall grundas på dubbla bostadsbyggnadsvärdet. För att något mildra denna ökning av bostadsförmånsvärdet skall dock, om värdet beräknas för två eller flera byggnader som disponeras av samme brukare, detta beräknas efter de sammanlagda taxerade bostadsbyggnadsvärdena som en enhet. Därmed kan de sjunkande procentsatserna för schablonerna utnyttjas.

Vid fastighetstaxeringen har det uppenbarligen ansetts att endast en bostadsbyggnad skall beskattas fullt, men motsvarande har tydligen inte ansetts böra gälla beskattning av en bostadsförmån. Detta anser jag kan kritiseras. Man bör komma ihåg att huvuddelen av bostadsbyggnaderna på rikets jordbruksfastigheter uppfördes under tider då jordbruket drevs efter andra ekonomiska och sociala förutsättningar än vad fallet är idag. På en normalgård för femtio år sedan fanns ofta flera anställda som fastighetsägaren var tvungen att härbärgera. S k drängstugor finns därför än idag kvar på många jordbruksfastigheter. Det var även förr vanligt att den äldre generationen bodde kvar, detta påverkade också behovet av bostadsutrymmen. Ännu längre tillbaka fanns torpare. Deras spartanska boningar står idag kvar som kulturminnesmärken och ägaren till sådana fastigheter påförs bostadsförmånsvärden, om han inte lyckas med att hyra ut dem. Jag anser därför att man kan diskutera det rimliga och rättvisa i att först påföra bostadsförmånsvärde på en kanske från behovssynpunkt alldeles för stor mangårdsbyggnad och sedan lägga till det dubbla värdet på andra bostadshus som kan finnas på en fastighet, även om en viss "rabatt" ändå ges i och med att förmånen beräknas efter en enhet.

Jämkning av bostadsförmånsvärde

När kan då ett på detta sätt beräknat bostadsförmånsvärde jämkas? I kommunalskattelagen anges inte några egentliga jämkningsgrunder utan här erbjuds endast möjligheten att använda annan grund som må finnas lämpligare än i orten gällande hyrespris. Av riksskatteverkets länsanvisningar framgår dock: "Om bostadsbyggnadsvärde åsätts under hänsyntagande till särskilda förhållanden (t ex K-märkt byggnad, slottsbyggnad) eller om bostadsbyggnad varit obeboelig eller under väsentlig ombyggnad eller det i övrigt framstår som uppenbart att ett procentberäknat förmånsvärde avsevärt (25 %) avviker från vad med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt, får bostadsförmånsvärdet beräknas efter prövning i det enskilda fallet."⁵ Det är att märka att det från arbetsgruppen betonades att dessa angivna jämkningsgrunder endast

⁵ Länsanvisningarna till 1985 års taxering sidan 4.

skulle vara ett par exempel. Det är således inte någon uttömmande redovisning av jämningsgrunderna som återges.

Arbetsgruppens förhoppning om att den nya värderingsmetoden inte skulle leda till förhöjda förmånsvärden för flertalet har inte besannats. Höjningarna blev i realiteten många och relativt stora. Detta kan delvis förklaras med att många ägare av jordbruksfastigheter vant sig vid tidigare låga bostadsförmånsvärden. Det var lätt att uppges att ett mindre antal rum ingick i bostaden än vad som verkligen var förhållandet. När sedan bostadsförmånsvärdet istället schablonberäknades kom det nya metoden att uppfattas som en chockhöjning, trots att den för flertalet fastigheter egentligen bara återspeglade värdet av det faktiska bostadsförhållandet.

När den allmänna fastighetstaxeringen genomfördes år 1981 upplystes inte fastighetsägarna om att de nya bostadsbyggnadsvärdena som härvid skulle fastställas, även framdeles under många år framåt skulle få en väsentlig betydelse vid inkomsttaxeringen. Från och med 1986 års taxering grundas för övrigt också den statliga fastighetsskatten för jordbruksfastigheter med småhus på ett underlag vari bostadsbyggnadsvärdet ingår.⁶ Hade fastighetsägarna varit medvetna om dessa kommande effekter hos bostadsbyggnadsvärdet skulle troligen än fler ha besvärat sig över fastighetstaxeringen än vad som skedde.

När nu den nya metoden för beräkning av bostadsförmånsvärde började påverka inkomsttaxeringen (1982) hade den ordinarie besvärstiden för den allmänna fastighetstaxeringen redan gått ut. Besvär av fastighetsägare skulle enligt lag (1980:163) ha inkommit senast den 30 september 1981. Jag anser därför att den nya metoden för beräkning av bostadsförmånsvärde på jordbruksfastighet kan ses som en retroaktiv normgivning.

Rent allmänt gäller angående bostadsförmånsvärde att en jämkning inte är möjlig enbart på den grunden att det faktiska nyttjandet av fastigheten varit ringa. Blotta dispositionsrätten i sig utgör beskattningsbar förmån.⁷ Har det faktiska nyttjandet av fastigheten över huvud taget inte varit möjligt, exempelvis på grund av brand eller omfattande reparationer är emellertid en jämkning möjlig. Skattskyldighet för en naturaförmån inträder naturligen endast under den tid denna kunnat utnyttjas⁸ som en förmån objektivt sett. Att den av subjektiva skäl, t ex intagning på sjukhus, inte kunnat utnyttjas inverkar däremot inte (RRK K76 1:15). Dödsbo påfördes bostadsförmånsvärde trots invändningen att det inte kunnat utnyttjas förmånen. Länsrätten sade bl a "Värde av bostadsförmån skall tas upp till beskattning oaktat det förhållandet att ägaren inte utnyttjat bostaden under beskattningsåren . . ." KR ej ändring.

⁶ RSV:s nyheter vid 1986 års taxering sidan 24.

⁷ RÅ 1952:1536.

⁸ KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst m m. Stockholm 1945 sidan 182.

Oaktat det förhållandet, som inledningsvis anförts, att mål angående jämkning av påfört bostadsförmånsvärde är mycket vanliga vid läns- och kammarrätter finns få rättsfall publicerade. Förklaringar till detta kan vara att länsanvisningarna används som en primär rättskälla vid taxeringen och i taxeringsmålen. Parterna "halkar" därför snabbt in i länsanvisningarnas termer och resonerar med dessa som utgångspunkt istället för att i tveksamma fall försöka finna en annan grund för beräkningen av värdet. Den klagande säger att bostadsförmånsvärdet är orimligt högt och taxeringsintendenten att den klagande inte visat att bostaden inte avsevärt avviker från vad som kan anses normalt. Följden blir att procentsatserna ändå tillämpas och den prövning in casu som här vanligen behöver göras blir inte särskilt omfattande. När alla klagande döms efter samma mall minskar också antalet prejudicerande domar.

Det är dock att märka att länsanvisningarna inte antagits av riksdagen utan utfärdats av riksskatteverket med stöd av 18 § taxeringslagen. Därför är de formellt sett inte bindande vid taxeringen utan avsikten med dem är att främja en riktig och enhetlig taxering.⁹ De utgör därför en sekundär rättskälla att tillämpas när andra godtagbara principer för värdering saknas. Följande två refererade rättsfall kan nämnas som exempel på när frågan om möjlighet till jämkning prövats.

Av riksskatteverket fastställt normvärde har jämkats med 25 procent då fastigheten inte kunnat bebos utan påtaglig olägenhet p g a flygbuller. (Landvetters flygplats). RÅ77 1:3.

Arrendators bostadsförmånsvärde av slott har jämkats till skäligt belopp mot bakgrund av att bostaden inrymdes i en äldre kulturbyggnad. Regeringsrätten sade i domen: "Varken på orten eller i ikringliggande orter finns hyresobjekt som vad gäller hyressättning möjliggör en direkt jämförelse med Mariédals slott. Bostadsförmånen skall därför beräknas efter annan grund som må finnas lämplig." Skälighetsuppskattningen av förmånsvärdet tillgick på så sätt att som värdehöjande faktorer som påverkade bostadsförmånsvärdet beaktades det stora bostadsutrymmet som arrendatorn förfogat över, att värme, vatten och el ingick samt att bostadens övriga standard var god, bl a ingick swimmingpool. Som värdesänkande faktor beaktades "att slottet är en av Västergötlands mest kända kulturbyggnader. Den kulturvårdande uppgiften får antas kräva särskilda hänsyn vid begagnandet av slottet som bostad". RÅ83 1:74.

För att försöka utröna i vilken utsträckning bostadsförmånsvärden jämkas eller åsätts efter annan grund än vad som anges i länsanvisningarna har jag gått igenom ett femtiotal domar från kammarrätterna i Stockholm, Göteborg och Sundsvall. Företrädesvis har dessa avsett taxeringar efter 1982 som avgjorts under 1985.

⁹ Hermansson m fl Taxeringshandbok andra upplagan 1981 sidan 41.

I målet 562-1984 KRSU anförde G besvär över av taxeringsnämnden påfört bostadsförmånsvärde enligt länsanvisningarna med 15 300 kr avseende två äldre bostadsbyggnader på sammanlagt sex små rum och kök. Det ena huset var byggt på 1600-talet och var endast beboeligt sommartid. G bedömde att bostadsförmånsvärdet helt saknade verklighetsanknytning. Länsrätten i Kopparbergs län angav i domskälen: "enligt gällande anvisning får procentberäkningen endast frångås om det i det enskilda fallet framstår som uppenbart att ett procentberäknat förmånsvärde avsevärt avviker från vad som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt". Länsrätten fann emellertid att detta inte kunde anses vara visat i målet varför procentberäkningen inte skulle frångås. G fullföljde talan. Kammarrätten ändrade inte länsrättens dom.

I målet 4171-1984 KRNS hade två bröder gemensamt arrenderat en jordbruksfastighet. C bebodde mangårdsbyggnaden vari ett gårdskontor var inrymt. Taxeringsnämnden upptog bostadsförmånsvärde till beskattning utan reduktion för gårdskontoret. Länsrätten i Södermanlands län medgav reducering för gårdskontor. Efter besvär av taxeringsintendenten fann kammarrätten att "det är upplyst att kontoret inte bara disponeras av C utan även av brodern. Rummet är inrett för kontorsförbruk men används dessutom för förvaring av exempelvis medicin för djur m m. Det får därför anses nödvändigt att kontoret alltid skall vara tillgängligt för brodern." Kammarrätten avslod sedan taxeringsintendentens besvär.

I målet 8595-1984 KRNG påförde taxeringsnämnden S värde av bostadsförmån efter procentberäkning. S besvarade sig till länsrätten och hävdade att fastigheten inte var beboelig. Länsrätten ändrade inte taxeringsnämndens beräkning annat än att värdet avrundades nedåt till närmaste hundratal kronor. I besvär till kammarrätten bifogade S fotografier för att styrka sin talan. Kammarrätten angav i domskälen: "Av den utredning som numera föreligger i kammarrätten — framför allt fotografierna — framgår att den aktuella fastigheten inte är beboelig. Något förmånsvärde skall därför inte påföras S."

I målen 2463-1984 KRNG hade två makar uthyrat bostaden på en av dem arrenderad jordbruksfastighet för 500 kr. Taxeringsnämnden påförde makarna procentberäknat bostadsförmånsvärde — redovisad hyra. I besvär till länsrätten yrkar makarna att förmånsvärdet skall undanröjas eftersom de bebodde en bostadsbyggnad på en annan jordbruksfastighet. De hävdar att 500 kr är marknadsvärdet för ifrågavarande bostad. Länsrätten ändrade inte det påförda värdet. Makarna fullföljde besvären. Kammarrätten angav i domskälen: "Det är ostridigt att bostadshuset uthyrt till utomstående. Även om en sådan årshyra kan synas låg finns det med hänsyn till husets beskaffenhet inte tillräcklig anledning att beskatta makarna för någon bostadsförmån."

I målet 8378-1984 KRNG påfördes A procentberäknat bostadsförmånsvärde samt skattetillägg. A yrkade i besvär till länsrätten att båda skulle undanröjas. Han angav att bostaden inte var beboelig. Länsrätten avslod A:s besvär. I besvär till kammarrätten uppgav A att taxeringsnämnden efter taxeringsbesök vid 1984 års taxering beslutat att nedsätta värdet till 1 000 kr. Kammarrätten värderade också bostadsförmånen till detta belopp.

I målet 2975-1984 KRNG påfördes E procentberäknat bostadsförmånsvärde. I besvär till länsrätten yrkade E nedsättning på grund av att huset var ett tvåvåningshus och att han inte kunde gå i trappor. Länsrätten avslod E:s besvär. E vidhöll sin uppfattning i besvär till kammarrätten. Kammarrätten fann med hänsyn till omständigheterna i målet E berättigad till jämkning av bostadsförmånsvärdet. I detta mål har uppenbarligen kammarrätten funnit skäl att nedsätta förmånsvärdet på grund av det subjektiva skälet att E inte kunnat gå i trappor. Detta strider mot det tidigare refererade rättsfallet RRK K76 1:15. Kan inte ett förmånsvärde jämkas exempelvis på grund av att den klagande legat på långvården så borde inte någon jämkning skett här heller.

I målet 9245-1984 KRNG hade fastighetsägaren F två bostadsbyggnader på sin jordbruksfastighet. Hon yrkade i besvär att det procentberäknade bostadsförmånsvärdet, innefattande det dubbla värdet på hus två, skulle reduceras. Länsrätten avslod F:s besvär. F fullföljde sin talan. Kammarrätten angav i domskälen "på F:s jordbruksfastighet finns två bostadsbyggnader. Det är i målet ostridigt att F begagnar endast en av dem. Enligt grunderna för skattelagstiftningen bör därför jämkning ske av det bostadsvärde, som annars skulle påföras henne".

Denna lilla genomgång av praxis utvisar att förvaltningsdomstolarna inte slaviskt följer länsanvisningarna vid fastställandet av bostadsförmånsvärde på jordbruksfastigheter. Återfinns i målet utredning som utvisar att procentberäkningen inte stämmer överens med ortens hyrespris, eller om den på annat sätt framstår som oskälig, kan procentberäkningen av bostadsförmånen frångås. Särskilt kan noteras att i de fall där domstolen haft tillgång till uppgifter om fastighetens faktiska beskaffenhet (man vet hur den ser ut) — via fotografier, syn, taxeringsnämnds taxeringsbesök — är det uppenbarligen lättare att göra avsteg från länsanvisningarna.

Vad de som kommer i kontakt med reglerna om bostadsförmånsvärden bör komma ihåg är att dessa inte alltid skall tillämpas som några statiska schablonregler utan rätt till prövning i det enskilda fallet. Det måste av rättviseskäl eftersträvas att bostadsförmånsvärdet för den enskilda fastigheten framstår som skäligt. Det måste också vara naturligt att kontrollera att detta verkligen också är fallet. Reglerna i länsanvisningarna är hjälpregler för att nå detta mål. Kan det inte uppnås kan det inte i vissa fall vara fel att göra ett avsteg och beräkna förmånsvärdet på annan grund. Kan medvetenheten om detta ökas bland beskattningspersonal så borde inte någon behöva tillgripa sådana drastiska lösningar som fastighetsägaren i Tyngsjö på problemet att värdera bostadsförmån.