

Målnummer:	3432-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-09-17		
Rubrik:	Ersättning från en hyresvärd till en bostadshyresgäst för att denne avstår från sin hyresrätt har ansetts skattepliktig. Inkomsttaxering 2006.		
Lagrum:	41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 89 I och II• RÅ 1971 Fi 734• RÅ 1996 ref. 53		

REFERAT

I grundläggande beslut om årlig taxering 2006 avseende C.S. beslutade Skatteverket - såvitt nu är ifråga - att ta upp erhållen avflyttningserättning, 300 000 kr, till beskattning under inkomst av kapital. Som motivering till beslutet angavs bl.a. följande. C.S. har under 2005 erhållit flyttningserättning med 320 000 kr. Av erhållen ersättning avser 20 000 kr flyttkostnadsersättning och 300 000 kr avflyttningserättning. Ersättning som en hyresvärd betalar till en bostadshyresgäst för att denna skall avstå från besittningsskyddet till lägenheten och avflytta, utgör skattepliktig inkomst.

C.S. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att det skulle undanröjas. Hon yrkade vidare ersättning för sina kostnader i målet.

Skatteverket vidhöll sin inställning i målet. Beträffande yrkandet om ersättning för kostnader anförde verket bl.a. följande. Av fakturan framgår att av yrkat belopp är viss del hänförlig till tidpunkten före det överklagade beslutet. Vidare har omständigheterna i aktuellt ärende varit föremål för tidigare utredningar, i samband med grundläggande beslut om årlig taxering. Med hänsyn härtill samt med beaktande av den av regeringen bestämda timkostnadsnormen i rättshjälpsärenden anser Skatteverket att 10 000 kr kan anses utgöra sådana kostnader som, vid bifall, skäligen behövs för att ta till vara C.S:s rätt.

Länsrätten i Skåne län (2007-10-11, ordförande Nevhage) yttrade: Inkomsttaxering - I 41 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges att till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder och i form av kapitalvinster och kapitalförluster. - Enligt 42 kap. 1 § första stycket ovan nämnda lag skall ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt. - Kammarrätten i Stockholm har i dom den 16 augusti 2006, mål nr 2245-06, haft att ta ställning till huruvida ersättning som en person erhållit från ett bolag i samband med att vederbörande av sagt sig sin hyresrätt till en bostadslägenhet i bolagets fastighet är skattepliktig. Kammarrätten har därvid konstaterat att den skattskyldige inte kunnat överlåta sin hyresrätt mot vederlag då det på grund av reglerna i 12 kap. 65 § jordabalken (JB) inte finns någon legal marknad för överlåtelse av hyresrätter till bostadslägenheter mot betalning eller som delikvid vid bostadsbyte. Kammarrätten har funnit att nyttjanderätten till den aktuella hyresrätten inte kan anses vara en tillgång enligt 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL. Vidare har kammarrätten funnit att ersättningen inte heller på någon annan grund är skattepliktig i vare sig inkomstslaget kapital eller i något av inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. Sammanfattningsvis har kammarrätten således funnit att den erhållna ersättningen inte är skattepliktig. Regeringsrätten har i

beslut den 27 april 2007, mål nr 6492-06, vägrat prövningstillstånd i följd varav kammarrättens avgörande därmed står fast. - Länsrätten gör följande bedömning. - Länsrätten anser att nyttjanderätten till den aktuella hyresrätten inte kan anses vara en tillgång enligt 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL. Vidare anser länsrätten att ersättningen inte heller på någon annan grund är skattepliktig i vare sig inkomstslaget kapital eller i något av inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. Med stöd av ovanstående avgörande finner länsrätten att den såsom avflyttningsersättning benämnda ersättningen på 300 000 kr som C.S. erhållit från sin hyresvärd inte är att bedöma som skattepliktig inkomst. Överklagandet skall därmed bifallas.

Ersättning för kostnader. - C.S. begär ersättning för sina kostnader i målet med sammanlagt 33 294 kr inkl. moms, varav 15 575 kr avser kostnader uppkomna vid handläggningen hos Skatteverket. Total tidsåtgång har angetts till 19,8 timmar. Frågan om ersättning för kostnader för nedlagt arbete hos Skatteverket ankommer inte på länsrätten att pröva som första instans. Yrkandet i denna del skall därför avvisas. Kvar för länsrätten att pröva är 17 719 kr. Med beaktande av att C.S. vunnit bifall till sin talan i målet och att kostnaderna får anses vara skäligen påkallade för tillvaratagande av hennes rätt finner länsrätten att hon är berättigad till ersättning för kostnader i målet. Av kostnadsräkningen framgår att arbete även nedlagts på anståndsansökan vilken inte prövats i detta mål. Avdrag för detta arbete skall således göras. Länsrätten finner att C.S. får anses vara berättigad till skälig ersättning för utfört arbete avseende överklagande i förevarande mål med ca nio timmar. Beträffande beloppets storlek finner länsrätten att C.S. får anses vara berättigad till skälig ersättning med utgångspunkt från rättshjälpslagens timkostnadsnorm. Hon tillerkänns därför ersättning för sina kostnader i länsrätten med 13 000 kr inkl. mervärdesskatt.

Med bifall till överklagandet upphäver länsrätten Skatteverkets beslut att påföra C.S. inkomst av kapital med 300 000 kr. - Länsrätten tillerkänner C.S. ersättning av allmänna medel för sina kostnader i målet med 13 000 kr inkl. mervärdesskatt. - Länsrätten avvisar C.S:s yrkande om ersättning för sina kostnader nedlagda hos Skatteverket.

Skatteverket överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att dödsboet efter C.S. skulle påföras ytterligare inkomst av kapital med 300 000 kr. Vidare yrkade verket att dödsboet inte skulle tillerkännas ersättning av allmänna medel för sina kostnader i länsrätten.

Dödsboet bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 23 806 kr inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestred yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten men vitsordade ett belopp om 5 000 kr som skäligt i och för sig.

Kammarrätten i Göteborg (2008-04-15, Nordberg, Rubenson, referent) yttrade: Enligt 42 kap. 1 § IL gäller att ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital, om inte något annat anges i samma kapitel eller i 8 kap. samma lag. Enligt 42 kap. 30 § IL gäller att ersättningar när en privatbostadsfastighet eller en privatbostad upplåts samt ersättningar när produkter från sådana fastigheter eller bostäder avyttras ska tas upp. Detsamma gäller enligt bestämmelsen ersättningar när en bostad som innehas med hyresrätt upplåts. - Den otvistiga överenskommelse hyresvärden och C.S. ingått om hennes avflyttning från sin hyresbostad mot flyttningsersättning är inte av sådan karaktär att den är ogiltig enligt bestämmelserna i 12 kap. 65 § JB. I rättspraxis har i RÅ 1971 not. 734 den ersättning en icke rörelsedrivande hyresgäst till lokal erhållit från hyresvärden för avstående från hyresrätten ansetts vara skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (numera kapital). Skäl för annan bedömning beträffande ersättning på grund av giltig överenskommelse om avstående från hyresrätten till bostad föreligger inte. I målet är ostridigt att 300 000 kr av den

ersättning C.S. fått inte avser ersättning för flyttkostnader. Hon ska därför beskattas för beloppet som intäkt av kapital. Överklagandet i sak ska därför bifallas. - Eftersom målet får anses ha betydelse för rättstillämpningen bör ersättning medges för ombudskostnader i länsrätten och i kammarrätten. Kammarrätten finner inte skäl att sätta ned den av länsrätten beslutade ersättningen och finner att ersättning för kostnader i kammarrätten skäligen kan beviljas med 15 000 kr inklusive mervärdesskatt. - Kammarrätten bifaller Skatteverkets yrkande att dödsboet ska påföras inkomst av kapital med ytterligare 300 000 kr. - Kammarrätten avslår överklagandet vad gäller ombudskostnader i länsrätten. - Kammarrätten beviljar dödsboet ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 15 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Kammarrättsrådet Dahlin var skiljaktig och anförde. C.S. har fått ersättning från sin hyresvärd på grund av att hon avstått från sitt hyreskontrakt. Frågan i målet är om ersättningen är en sådan inkomst på grund av innehav av tillgång enligt 42 kap. 1 § IL som är skattepliktig enligt kapitalvinstreglerna. - En hyresrätt får enligt 12 kap. 65 § JB inte överlåtas mot ersättning och har som en konsekvens härav inte ansetts ha något värde i realisationsvinsthänseende (se RÅ 1987 ref. 89 I och II). I C.S:s fall har hyresrätten återgått till hyresvärden mot ersättning. En sådan transaktion har i rättspraxis avseende lokaler betraktats som en avyttring (se bl.a. RÅ 1971 not. 734), och företer likheter med en överlåtelse i den meningen att hyresrätten åsatts ett värde mellan parterna. Oavsett om hyresvärdens betalning till C.S. täcks av nämnda bestämmelse i JB kan ersättningen inte anses utgöra sådan inkomst på grund av innehav av tillgång som avses i 42 kap. 1 § IL. - I likhet med länsrätten anser jag därför att ersättningen inte kan beskattas. Överklagandet ska därför avslås. I övriga frågor är jag ense med majoriteten.

Dödsboet efter C.S. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att ersättningen från hyresvärden inte skulle beskattas, att ersättning för kostnader i underinstanserna skulle medges med där yrkade belopp samt att ersättning för kostnader i Regeringsrätten skulle medges med 23 677 kr exklusive mervärdesskatt för 14,67 timmars arbete. - Dödsboet anförde i huvudsak följande. En förutsättning för att ersättningen ska kunna beskattas som inkomst av kapital är att en hyresrätt kan likställas med en tillgång i den mening som avses i 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL. Av 12 kap. 65 § JB följer att det inte finns någon legal marknad för att överlåta hyresrätt till bostadslägenhet mot ersättning. Med hänsyn till de förfogandeinskränkningar som gäller i fråga om hyresrätten kan den inte anses vara en tillgång i kapitalvinsthänseende. Besittningsskydd till en hyreslägenhet är inte en fristående rättighet och kan inte överlåtas på en fri marknad, varför inte heller det kan anses vara en tillgång. Kammarrätten i Stockholm har i ett flertal avgöranden funnit att ersättning till en hyresgäst som avstår sitt besittningsskydd och flyttar inte är skattepliktig. I RÅ 1987 ref. 89 I och II fann Regeringsrätten med hänvisning till 12 kap. 65 § JB att en hyresrätt som utgjort dellikvid vid förvärv respektive försäljning av bostadsrätt saknade värde vid realisationsvinstbeskattningen. Då det inte ligger i normalt språkbruk att en hyresrätt ska likställas med tillgång har kammarrättens domslut inte stöd i lagtexten eller i lagens förarbeten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade i första hand att Regeringsrätten skulle fastställa kammarrättens dom och i andra hand att ersättningen skulle beskattas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Skatteverket anförde i huvudsak följande. Det finns inte någon given definition av begreppet tillgång och det torde kunna ha olika betydelser i olika rättsliga sammanhang. I beskattningssammanhang är det naturligt att med begreppet avse något som är av ekonomisk betydelse för innehavaren och att det därmed kan resultera i en inkomst eller utgift. En hyresrätt är av ekonomisk betydelse för innehavaren eftersom den tillgodoser ett bostadsbehov som i avsaknad av hyresrätten måste tillgodoses på annat sätt. Hyresrätter har under senare år i samband med ombildning till bostadsrätter visat sig ha ett ekonomiskt värde då insatsen för en bostadsrätt vid ombildningar i regel varit avsevärt lägre än dess

marknadsvärde. - Vidare kan uthyrning i andra hand generera intäkter som är skattepliktiga. Denna skatteplikt regleras i 42 kap. 30 § IL men måste baseras på det grundläggande stadgandet i 41 kap. 1 § IL. Bestämmelsen i 42 kap. 1 § IL torde inte kunna medföra skatteplikt som inte ryms inom det grundläggande stadgandet i 41 kap. 1 § IL. I detta fall är det uppenbart att hyresrätten har givit innehavaren ett ekonomiskt utbyte enbart med stöd av de rättigheter som innehavet representerar. Till skillnad från förhållandena i RÅ 1987 ref. 89 I och II är det här fråga om en helt legalt mottagen ersättning varför dessa rättsfall inte kan tas till intäkt för att ersättningen inte ska beskattas.

Regeringsrätten (2009-09-17, Billum, Lundin, Brickman, Knutsson, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 41 kap. 1 § IL ska till inkomstslaget kapital räknas bl.a. sådana inkomster på grund av innehav av tillgångar som inte ska räknas till näringsverksamhet.

Av 42 kap. 1 § IL följer att alla inkomster på grund av innehav av tillgångar ska tas upp som intäkt om inte annat anges i samma kapitel eller inkomsten är skattefri enligt 8 kap. I 42 kap. 30-32 §§ regleras bl.a. beskattningen av ersättning för upplåtelse av bostad som innehas med hyresrätt (andrahandsuthyrning).

Det är enligt 12 kap. 65 § första stycket JB inte tillåtet att ställa upp villkor om särskild ersättning för upplåtelse av bostadslägenhet eller för överlåtelse av hyresrätten till sådan lägenhet. Enligt tredje stycket är sådana villkor ogiltiga och den som har ställt upp villkoret är skyldig att lämna tillbaka vad han tagit emot.

Målet gäller frågan om den ersättning om 300 000 kr som C.S. tagit emot från sin hyresvärd för att avstå från hyresrätten till en bostadslägenhet är skattepliktig. Dödsboet har, med hänvisning till de inskränkningar i fråga om förfoganderätten som följer av bl.a. 12 kap. 65 § JB, anfört att hyresrätten till en bostadslägenhet inte kan vara att betrakta som en tillgång i den mening som avses i 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL och att ersättningen därför inte kan beskattas. Vidare har dödsboet åberopat RÅ 1987 ref. 89 I och II. I dessa mål fann Regeringsrätten att det följde av 12 kap. 65 § JB att hyresrätten till en bostadslägenhet som utgjort dellikvid vid förvärv eller försäljning av en bostadsrätt inte skulle åsättas något värde när realisationsvinsten eller realisationsförlusten beräknades.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Den omständigheten att rätten att förfoga över hyresrätten till en bostadslägenhet är begränsad i vissa avseenden hindrar inte att hyresrätten är att betrakta som en tillgång i den mening som avses i 41 och 42 kap. IL och att inkomster på grund av innehav av en sådan hyresrätt ska beskattas. Att så är fallet framgår också av reglerna i 42 kap. 30-32 §§ IL om beskattning vid andrahandsuthyrning av en bostad som innehas med hyresrätt.

Ersättningen från hyresvärden till C.S. avsåg inte upplåtelse av bostadslägenhet eller överlåtelse av hyresrätten till en sådan lägenhet. Den omfattas således inte av förbudet i 12 kap. 65 § JB. Det har inte heller framkommit att C.S. på annan grund skulle ha saknat rätt till ersättningen. Ersättningen är därför att betrakta som en inkomst som har utgått på grund av hennes innehav av hyresrätten.

Dödsboet har yrkat ytterligare ersättning för kostnader i underinstanserna. För kostnader i Regeringsrätten har dödsboet yrkat ersättning med 23 677 kr exklusive mervärdesskatt för 14,67 timmars arbete. Kammarrätten har inte prövat något yrkande från dödsboet i fråga om ersättning för kostnader hos Skatteverket och i länsrätten. Yrkandet ska därför avvisas i denna del. Vidare har dödsboet inte i rätt tid överklagat kammarrättens avgörande i fråga om kostnaderna i kammarrätten, varför överklagandet ska avvisas även i denna del. Vid en samlad bedömning av vad som tillförts målet i Regeringsrätten får

dödsboet för detta arbete anses skäligen tillgodosett med 10 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet såvitt avser inkomsttaxeringen.

Regeringsrätten avvisar yrkandet om ytterligare ersättning för kostnader i underinstanserna.

Regeringsrätten bestämmer att ersättning ska utgå med 10 000 kr inklusive mervärdesskatt för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2009-07-08, föredragande Mathiasson, målnummer 3432-08

Sökord: Inkomst av kapital; Ersättning för kostnader i ärenden och mål skatt, m.m.

Litteratur:
