

Ref 37

Vid fastighetstaxering av ett hyreshus som är föremål för en genomgripande ombyggnation har restvärdet av byggnadsstommen beaktats.

7 kap. 12 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 juni 2021 följande dom (mål nr 3936-19).

Bakgrund

1. Vid fastighetstaxering ska ett taxeringsvärde bestämmas för varje skatte- och avgiftspliktig taxeringsenhet. Även delvärden, såsom byggnadsvärde och markvärde, ska bestämmas. Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde. Som huvudregel gäller att taxeringsvärdet ska bestämmas till 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde beräknat med hänsyn till det genomsnittliga prisläget två år före fastighetstaxeringen.

2. För en byggnad som är under uppförande finns en särskild värderingsregel, som innebär att värdet av byggnaden ska bestämmas till hälften av nedlagda kostnader. Dessa kostnader ska omräknas till det genomsnittliga kostnadsläget två år före taxeringsåret.

3. AMF Pensionsförsäkring AB innehar en fastighet med tomträtt. På fastigheten finns ett hyreshus som den 1 januari 2016 var föremål för en omfattande ombyggnation och därför var i det närmaste helt evakuerad.

4. Skatteverket beslutade vid förenklad fastighetstaxering 2016 att taxera byggnaden som under uppförande och att bestämma byggnadsvärdet till 336 miljoner kr. I byggnadsvärdet ingick hälften av nedlagda kostnader för ombyggnationen (237 miljoner kr) samt ett tillägg för restvärdet av den kvarvarande byggnadsstommen (99 miljoner kr). Stomtillägget beräknades till 25 procent av genomsnittlig nyproduktionskostnad för en byggnad av motsvarande storlek.

5. Stomtillägget motiverades på följande sätt. Värderingsregeln för byggnad under uppförande avser i första hand det fallet att en byggnad nyuppförs. När regeln tillämpas på en ombyggnation bör inte bara ombyggnadskostnaderna beaktas utan även värdet av resterande bebyggelse bör läggas till för att bättre avspegla byggnadens marknadsvärde. Skatteverket ansåg att den halvering av nedlagda kostnader som ska ske enligt värderingsregeln endast omfattar ombyggnadskostnaderna.

6. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslag överklagandet.

7. Bolaget överklagade vidare till Kammarrätten i Stockholm där Skatteverket tillstyrkte att byggnadsstommens restvärde skulle halveras i enlighet med vad som gäller för ombyggnadskostnaderna. Kammarrätten biföll överklagandet delvis och beslutade att stomvärdet skulle halveras.

Yrkanden m.m.

8. *AMF Pensionsförsäkring AB* yrkar att stomtillägget ska undanröjas och att ersättning ska medges för ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med, som det får förstås, 182 350 kr. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 119 700 kr. Bolaget anför följande.

9. Värderingsregeln för byggnad under uppförande avser endast faktiskt nedlagda kostnader och inte fiktiva kostnader eller värden. Bestämmelsen ger således inte utrymme för att påföra ett schablonmässigt beräknat stomtillägg. I bolagets fall innebär stomtillägget att stomvärdet blir föremål för dubbelräkning, eftersom det i de nedlagda kostnaderna för ombyggnationen ingår kostnader för förstärkning av stommen.

10. *Skatteverket* anser att överklagandet och ersättningsyrkandet ska avslås samt anför följande. Såväl nybyggnationer som byggnader under genomgripande ombyggnation ska taxeras enligt värderingsregeln för byggnad under uppförande. Detta innebär att värdet ska beräknas till hälften av nedlagda kostnader, varmed avses kostnaderna för att uppföra byggnaden. Vid nybyggnation ingår kostnader för byggnadsstommen och sådana kostnader ska därför beaktas även för en byggnad som är föremål för en genomgripande ombyggnation. Genom att beakta stommens restvärde behandlas situationerna på samma sätt och syftet är att taxeringarna ska bli likformiga och rättvisa. För det fall att ytterligare ersättning beviljas bör den begränsas till 20 000 kr per domstolsinstans.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är hur värdet av ett hyreshus som är föremål för en genomgripande ombyggnation ska bestämmas vid fastighets-taxeringen.

Rättslig reglering m.m.

12. I 1 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) föreskrivs att vid fastighetstaxering ska iakttas bl.a. att taxeringarna blir likformiga och rättvisa.

13. Enligt 5 kap. 1 och 2 §§ ska taxeringsvärdet för en skattepliktig taxeringsenhet bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Med marknadsvärdet avses enligt 3 och 4 §§ det pris som taxeringsenheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden, beräknat utifrån det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret.

14. Av 7 och 8 §§ framgår att för hyreshusenhet ska delvärden i form av byggnadsvärde och markvärde bestämmas, med tillämpning av bl.a. bestämmelsen i 2 §. Byggnadsvärde är värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde.

15. I 7 kap. 8 § anges att byggnadsvärde är det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Enligt 12 § ska värde av byggnad under uppförande bestämmas till hälften av nedlagd kostnad. Kostnaden ska omräknas till det genomsnittliga kostnadsläget som gällde under andra året före taxeringsåret.

16. Av 3 kap. 6 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) framgår att Skatteverket ska fastställa allmänna råd avseende bl.a. grunderna för taxeringen och värdesättningen.

17. I Skatteverkets allmänna råd om de allmänna grunderna för taxeringen och värdesättningen fr.o.m. 2016 års fastighetstaxering (SKV A 2015:15) anges att med byggnad under uppförande bör avses bl.a. byggnad som indelas som hyreshus där genomgripande ombyggnad pågår och byggnaden eller lägenheterna i denna till övervägande del har evakuerats (5.1). Vidare anges att med nedlagd kostnad bör avses sådana kostnader som har nedlagts för uppförandet av byggnaden och som är normala i förhållande till byggnadsåtgärdernas karaktär och omfattning, samt värdet av eget och annans oavlönade arbete (5.1.2).

18. I 3 § Skatteverkets föreskrifter om allmänna taxeringsregler vid förenklad och särskild fastighetstaxering 2016 (SKVFS 2015:5) anges att byggnadsvärdet för byggnad under uppförande aldrig får överstiga det byggnadsvärde som skulle ha åsatts byggnaden i färdigt skick.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Byggnadsvärde

19. Det anges inte närmare vad som avses med byggnad under uppförande i lagtexten eller förarbetena. Begreppet skulle i stället definieras i Skatteverkets allmänna råd, det som tidigare benämndes anvisningar (prop. 1979/80:40 s. 120).

20. Skatteverket har i de allmänna råd som var gällande för nu aktuellt taxeringsår, angett att det finns skäl att vid värderingen jämföra vissa ombyggnationer av hyreshus med att en byggnad uppförs. Så anser Skatteverket bör vara fallet när ombyggnationen är genomgripande och byggnaden till övervägande del har evakuerats (se punkt 17 ovan). Detta är också gängse administrativ praxis och innebär att en byggnad som är föremål för en genomgripande ombyggnation inte åsätts ett byggnadsvärde som är högre än vad byggnaden skulle ha åsatts utan tillämpning av värderingsregeln för byggnader under uppförande. Parterna är överens om att ombyggnationen är så genomgripande att byggnaden bör värderas enligt denna värderingsregel.

21. Att en byggnad som är föremål för en genomgripande ombyggnation värderas enligt samma principer som gäller för en byggnad under uppförande innebär att bestämmelsen i 7 kap. 12 § fastighetstaxeringslagen ges en vid innebörd. En sådan extensiv tolkning är dock inte oförenlig med lagtexten och dessutom till den skattskyldiges fördel. Den leder också till att en byggnad som är föremål för ombyggnation åsätts ett taxeringsvärde som är rättvisande jämfört både med det som åsätts en byggnad vars användning inte begränsas på grund av ombyggnadsarbeten och med det som åsätts en byggnad under uppförande. Högsta förvaltningsdomstolen delar därför parternas uppfattning att byggnaden bör värderas på samma sätt som en byggnad under uppförande.

22. Nästa fråga är om det – när byggnadsvärdet för en byggnad som är föremål för en genomgripande ombyggnation bestäms – finns stöd för att utöver nedlagda kostnader för själva ombyggnationen beakta även restvärdet av kvarvarande byggnadsdelar, i det här fallet stommen. En förutsättning för detta är att restvärdet av stommen kan anses rymmas inom begreppet ”nedlagd kostnad” i 7 kap. 12 § fastighetstaxeringslagen.

23. Avsikten med bestämmelsen i 7 kap. 12 § är att värdet av en byggnad under uppförande ska avspegla dess produktionskostnad. För att värderingsmodellen ska bli rättvisande krävs att inte endast faktiskt nedlagda kostnader beaktas utan även värden som tillförts byggnadsprojektet, såsom värdet av eget arbete (jfr a. prop. s. 119 f.). Med begreppet ”nedlagd kostnad” bör således förstås en schablonmässigt uppskattad investeringskostnad (jfr SOU 1979:32

s. 513), dvs. vad det normalt sett kostar att uppföra en byggnad. Skatteverkets allmänna råd har också utformats i enlighet med detta.

24. En grundläggande princip vid fastighetstaxeringen är att taxeringarna ska vara likformiga och rättvisa. När värderingsregeln i 7 kap. 12 § fastighetstaxeringslagen tillämpas på en byggnad som är föremål för en genomgripande ombyggnation måste den ges ett innehåll som är anpassat till det förhållandet att fråga är om just ombyggnation och inte nybyggnation. I kostnaderna för en byggnad under uppförande ingår även kostnaderna för själva stommen och det är därmed rimligt att motsvarande kostnad beaktas vid en ombyggnation. Stommens restvärde utgör därmed en nedlagd kostnad i värderingsregelns mening.

25. I förevarande fall har Skatteverket uppskattat stommens värde till 25 procent av kostnaden för att uppföra en ny byggnad av motsvarande storlek. Beräkningen utgår från statistik som visar att den genomsnittliga ombyggnadskostnaden vid en totalrenovering utgör ca 75 procent av genomsnittlig nybyggnadskostnad, varvid följer att 25 procent hänförs till befintliga byggnadsdelar. Bolaget har invänt att denna värderingsmetod är alltför schablonmässig för att kunna godtas.

26. Fastighetstaxering innebär oundvikligen en viss schablonmässig värdering oavsett vilket slag av fastighet det är frågan om. Tekniken är i princip enkel till sin konstruktion och syftet är att uppnå likformiga och rättvisa taxeringar. En sådan schablonmässig värdering kan dock i vissa fall leda till ett för högt värde. Det är bl.a. för att motverka detta som lagstiftaren har valt att tillämpa en värdenivå som ligger under marknadsvärdet och en värdetidpunkt som ligger före taxeringsåret (jfr prop. 1973:162 s. 314). Syftet med den nu aktuella värderingsregeln är att den ska vara schablonmässig och enkel att tillämpa (a. SOU s. 513). Mot denna bakgrund bör Skatteverkets metod för att uppskatta restvärdet av stommen kunna godtas, om inte fastighetsägaren visar att den bevarade stommen har ett betydligt lägre värde.

27. Även med beaktande av vad bolaget anfört om de utförda förstärkningsåtgärderna på stommen saknas skäl att frånga Skatteverkets beräkning av stommens värde. Detta värde ska – på samma sätt som övriga nedlagda kostnader – reduceras till hälften, vilket kammarrätten också har gjort. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

28. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i målet. Kammarrätten, som biföll bolagets överklagande delvis, beviljade bolaget ersättning med 50 000 kr i kammarrätten och 7 000 kr i förvaltningsrätten. Den beviljade ersättningen avser

dock även andra frågor än den nu aktuella. Skäl att medge bolaget ytterligare ersättning för processerna i underinstanserna har inte framkommit.

29. Bolaget har begärt ersättning med 119 700 kr för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. De inledande kostnaderna här avser en gemensamt förd process i ytterligare två mål, som prövningstillstånd inte har meddelats i. En del av kostnaderna är vidare hänförliga till ett processuellt yrkande som inte förde processen framåt. Dessutom innehåller inlagorna en hel del upprepning av tidigare argumentation. Slutligen är den ingivna specifikationen över kostnader summarisk. Ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Bull* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2018-03-22, ordförande Nistér):

Byggnad under uppförande och stommens restvärde

Det är ostridigt att byggnaden på fastigheten är under uppförande. Frågan i denna del är om det vid fastighetstaxering ska bestämmas ett värde för en kvarvarande stomme när byggnaden är föremål för en omfattande ombyggnation (stomtillägg).

Enligt 7 kap. 12 § fastighetstaxeringslagen, FTL, ska värdet av byggnad under uppförande bestämmas till hälften av nedlagd kostnad.

I betänkandet (SOU 1979:32 s. 513) anges att ovan nämnda bestämmelse är schablonmässig och mestadels ger ett för lågt byggnadsvärde, men att den ändå bör godtas med tanke på att den är mycket enkel att tillämpa och förutsätts ha betydelse under endast en kortare tid. Det anges också att byggnadsvärdet efter färdigställandet som regel kommer att ha undergått en sådan ändring som krävs för att ny taxering av fastigheten skall få ske.

Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2009:26 och SKV A 2015:15) om allmänna grunder för taxeringen och värdesättningen vid

2010 års respektive 2016 års fastighetstaxeringar jämföras byggnad under uppförande med byggnad där genomgripande ombyggnad pågår och byggnaden till övervägande del har evakuerats. I de allmänna råden avseende 2010 års fastighetstaxering finns ett tillägg enligt följande. Reduceringen med 50 procent bör vid ombyggnader avse endast ombyggnadskostnaderna och inte restvärdet av befintlig bebyggelse.

I det stöddokument Skatteverket hänvisat till, med dnr 131 204518-07/111, anges att det allmänna rådet innebär att restvärdet av befintlig bebyggelse (byggnadsstommen) bör ingå i beräkningen av byggnadsvärdet i det fall taxeringen avser ombyggnad av befintlig bebyggelse. Vidare anges att i de fall byggnadsstommen bedöms ha ett restvärde bör detta värde normalt inte överstiga 25 procent av nybyggnadskostnaden.

Bolaget har anfört att det saknas rättsligt stöd för att beakta stommens restvärde vid värdering av en byggnad under uppförande eftersom detta inte nämns i 7 kap. 12 § FTL och inte längre anges i Skatteverkets allmänna råd. Förvaltningsrätten kan konstatera att vad som utgör en byggnad under uppförande varken definieras i bestämmelsen eller i förarbetena utan har lämnats till Skatteverket att utforma. Vad som är en byggnad under uppförande har i de allmänna råden ansetts omfatta inte enbart byggnader under nyuppförande utan även byggnader som genomgår genomgripande ombyggnationer. När den indirekta hänvisningen om att ett restvärde för stomme ska bestämmas i samband med taxering vid ombyggnad tagits bort i de allmänna råden har detta inte föregåtts av någon ändring i lag, förordning eller rättspraxis. Att de allmänna råden ändrat ordalydelse, vad gäller restvärde för befintlig bebyggelse vid ombyggnad, ska därför enligt förvaltningsrätten inte tolkas som att förfarandet inte längre ska tillämpas och att ett värde inte längre ska bestämmas i de fall byggnadsstommen har ett restvärde. Även för fastighetstaxering 2016 bör därför ett restvärde för byggnadsstommen bestämmas i enlighet med den tidigare lydelsen av de allmänna råden.

Bolaget har anfört att stommen inte ska anses ha något restvärde och att det bör beaktas att nedlagda kostnader för ombyggnationen även avser förstärkningar på byggnadsstommen eftersom fastigheten har utökats med två våningsplan. Skatteverket har anfört att så länge som den befintliga stommen faktiskt inte byts ut eller blir föremål för mycket omfattande åtgärder i samband med den ombyggnation som genomförs så finns inget stöd för att hävda att stommen saknar värde. Skatteverket har också anfört att de uppgifter bolaget lämnat om att de förstärkningsarbeten som utförts har skett på grund av att byggnaden utökats med två våningar endast bekräftar att stommen har ett restvärde. Bolaget har uppgett att kostnaden för förstärkningsarbetet på byggnadsstommen har uppgått till 80 miljoner kronor. Bolaget har inte specificerat vilka kostnader som är hänförliga till förstärkningsarbete på stommen på grund av tillbyggnationen på höjden och vilka kostnader som avser åtgärder på grund av stommens befintliga skick. Förvaltningsrätten anser att kostnader som är hänförliga till tillbyggnationen inte kan anses visa att stommen saknar restvärde. Det har inte heller framkommit att den ursprungliga stommen skulle ha varit i ett sådant skick att den måste åtgärdas för att vara funktionsduglig. Förvaltningsrätten finner sammanfattningsvis att byggnadsstommen får antas ha ett restvärde och att det inte har framkommit skäl att bestämma ett lägre restvärde. Bolagets överklagande ska avslås i denna del.

[Förvaltningsrätten prövade också om justering av taxeringsvärdet skulle göras för avvikande butiksinslag och speciell byggrätt för hotell samt för tomträttsavgäld. Texten i dessa delar har här utelämnats.]

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden och målet gäller inte frågor som är av intresse för rättstillämpningen. Inte heller föreligger synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning.

Kammarrätten i Stockholm (2019-06-28, Bjernelius Lundahl, Fries och Bergman):

Restvärde för befintlig byggnadsstomme

Det är ostridigt att byggnaden på fastigheten varit i det närmaste tomställd vid beskaffenhetstidpunkten och genomgått en sådan genomgripande ombyggnad att den i enlighet med 7 kap. 12 § FTL ska taxeras som byggnad under uppförande.

Byggnadens taxeringsvärde har bestämts till 336 miljoner kr, varav 237 miljoner kr avser hälften av nedlagda värdehöjande kostnader för ombyggnationen och 99 miljoner kr värdet av kvarvarande byggnadsstomme. Skatteverket har i kammarrätten medgett att det i taxeringsbeslutet beräknade restvärdet för stommen ska halveras i enlighet med bestämmelsen i 7 kap. 12 § FTL.

Taxeringsvärdet ska avspegla en fastighets marknadsvärde. Restvärdet för befintlig stomme bör därför i normalfallet beaktas vid bestämmandet av värdet för en byggnad som, på grund av omfattande om- eller tillbyggnad, taxeras som byggnad under uppförande. Det har beträffande den nu aktuella byggnaden inte kommit fram något som tyder på att den kvarvarande bebyggelsen skulle sakna värde eller att ett restvärde om 49,5 miljoner kr skulle leda till ett för högt byggnadsvärde vid taxeringen. Det som bolaget har fört fram till stöd för bl.a. sitt andrahandsyrkande medför inte någon annan bedömning.

Överklagandet ska därför bifallas på så sätt att restvärdet för stommen bestäms till 49,5 miljoner kr och att byggnadsvärdet sätts ned med motsvarande belopp.

[Kammarrätten prövade också om justering av taxeringsvärdet skulle göras för tomträttsavgäld, speciell byggrätt för hotell och för avvikande butiksandel. Texten i dessa delar har här utelämnats.]

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har delvis bifallit bolagets överklagande. Bolaget har varit i behov av ombud. Bolaget har därför rätt till viss ersättning för sina kostnader i målet.

Överklagandet har bifallits i frågorna om stomtillägg och justering för avvikande butiksandel. Bifallet i den sistnämnda frågan beror på att bolaget kommit in med det efterfrågade tomträttsavtalet, vilket hade kunnat ske tidigare i processen.

Skatteverket har i ett sent skede i processen ändrat sin inställning gällande både frågan om speciell byggrätt och frågan om stomtillägg.

Bolaget får därmed anses ha åsamkats extra kostnader. Synnerliga skäl för viss ersättning finns därför till följd av detta.

Med hänsyn till målets omfattning, hur stor del av målet bolaget fått bifall i och vad som i övrigt har anförts ovan anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med 50 000 kr i kammarrätten och 7 000 kr i förvaltningsrätten.

– 1. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och beslutar att restvärdet för byggnadsstommen på fastigheten Trollhättan 33 halveras till 49,5 miljoner kr och att fastighetens markvärde sätts ned med 133 756 000 kr på grund av avvikande butiksandel.

2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt i fråga om fastighets-taxering.

3. Kammarrätten beviljar AMF Pensionsförsäkring AB ersättning för kostnader med 50 000 kr i kammarrätten och 7 000 kr i förvaltningsrätten.

4. Kammarrätten beslutar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ ska vara tillämpliga även i fortsättningen för de uppgifter om enskilds personliga och ekonomiska förhållanden som har kommit fram vid kammarrättens muntliga förhandling inom stängda dörrar och som inte tagits in i denna dom.