



KLAGANDE

Nya Sällskapet, 802002-4991

Ombud: Annika Arnström

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 17 juni 2021
i mål nr 1926-21, se bilaga A

SAKEN

Allmän fastighetstaxering 2019 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för
kostnader.

YRKANDEN M.M.

Nya Sällskapet (föreningen) vidhåller att justering för säregna förhållanden med anledning av avvikande byggrätt ska medges och att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska beviljas. Föreningen ansöker även om ersättning för kostnader i kammarrätten. Föreningen för fram bl.a. följande. Skatteverket har vid bestämmande av riktvärdet inte beaktat de restriktioner som fastigheten är belastad med. Restriktionerna har en påtaglig inverkan på marknadsvärdet. Det krävs inte att föreningen visar en generell, lägre hyresnivå för samlingslokaler i området eller att hyran avviker med mer än 20 procent av hyran för kontor. När det gäller justering för avvikande eller speciell byggrätt görs justering alltid med utgångspunkt i skillnaden mellan den rekommenderade genomsnittshyran för kontor i relation till den faktiskt taxerade hyran. Den hyra som är rimlig att utgå från är den hyra som föreningen har bedömt är marknadsmässig för samlingslokaler och som har deklarerats och accepterats av Skatteverket. Det går därmed att grunda byggrättens värde på hyrorna för den aktuella byggnaden. Det kan inte rimligen påstås att hyran för samlingslokaler motsvarar kontorshyran i värdeområdet när några sådana hyror inte har tagits fram av Skatteverket och det inte heller skett en enda överlåtelse i värdeområdet.

Skatteverkets påståenden om att föreningen ska utreda en generell hyresnivå för samlingslokalerna i värdeområdet har legat till grund för förvaltningsrättens bedömning och detta utan att Skatteverket behövt styrka sina påståenden om att det ens finns ett sådant krav för justering för säregna förhållanden. Förvaltningsrätten har inte iakttagit reglerna om bevisbördans placering. Bevisbördan för generell hyresnivå för samlingslokaler ska åvila Skatteverket. Såväl Skatteverket som förvaltningsrätten har i processen påstått att den generella hyresnivån för exklusiva samlingslokaler inte väsentligt avviker från genomsnittshyran för kontor. Det har inte överhuvudtaget lämnats någon bevisning kring hyresnivån för samlingslokaler. Vid taxeringen 2016 framställdes ett yrkande om justering

för avvikande byggrätt på identiska grunder som den nu aktuella taxeringen vilket godtog av Skatteverket. Om fastigheten genom detta har feltaxerats har det funnits många möjligheter för Skatteverket att ändra taxeringen, vilket inte har gjorts. Justering har också medgivits på identisk grund för en annan fastighet vid taxeringen 2019. Det är alltså möjligt att erhålla justering utan en utredning om generell hyresnivå för samlingslokaler.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och för fram bl.a. följande. Det är klarlagt att byggnaden till viss del inte får byggas om till kontorslokaler och att tomtmarkens riktvärde är beräknat utifrån att den till 100 procent får bebyggas med kontorslokaler. Frågan är om tomtmarkens marknadsvärde påverkas av att det inte är möjligt att helt bygga kontorslokaler på tomtmarken, vilket förutsätter att man tittar på vad marken istället får användas till och jämföra om värdet för den lokaltypen har ett lägre värde än kontorslokaler generellt i värdeområdet. Det är uppenbart att jämförelsen måste göras mellan de generella värdenivåerna i värdeområdet för de olika lokaltyperna och att det inte är möjligt att grunda byggrättens värde på hyrorna för den aktuella fastighetens byggnad. Den hyra som föreningen anser ska ligga till grund för beräkningen är inte en faktisk hyra utan en av föreningen beräknad marknadsmässig hyra, eftersom föreningen själv använder samlingslokalerna. Det framgår inte hur den beräknade hyran tagits fram. Att Skatteverket har taxerat byggnaden med delvis den hyran medför inte att den bör användas vid beräkning av tomtmarkens värde. Fastighetstaxeringen bygger på en omfattande schablonisering. Det finns ingen möjlighet att fastställa genomsnittshyror för alla sorters lokaler i alla värdeområden och just därför finns i Skatteverkets allmänna råd en tabell för hur jämförelsehyror ska bestämmas. Den del av byggnaden som inte får byggas om till kontor är inrättad som samlingslokaler. Enligt tabellen så bör jämförelsehyra för vanliga samlingslokaler bestämmas till 80 procent av genomsnittshyran för kontor när en faktisk hyra saknas. I detta fall handlar det inte om ordinära samlingslokaler utan om väldigt speciella och påkostade samlingslokaler

och det är troligt att värdet för dessa skulle kunna likställas med kontorslokaler, men absolut med lägst 80 procent av genomsnittshyran för kontor. Värdet mellan kontorslokaler och de aktuella samlingslokalerna har därför inte en väsentlig avvikelse. Det finns därmed inte någon påvisad påverkan på tomtmarkens marknadsvärde.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Justering för säregna förhållanden

Skatteverket har vid bestämmande av taxeringsvärdet för tomtmarken utgått från värdet av byggrätt för kontorslokaler i det värdeområde där fastigheten är belägen. Den aktuella fastigheten omfattas av restriktioner som medför att en del av lokalerna, 860 kvm av den totala ytan om 1 367 kvm och som huvudsakligen består av samlingslokaler, inte är möjliga att bygga om till kontor.

Frågan i målet är om den generella hyresnivån inom värdeområdet för den verksamhet som får bedrivas väsentligt avviker från den fastställda genomsnittliga hyresnivån inom värdeområdet och om föreningen därmed ska medges justering av tomtmarksvärdet för avvikande byggrätt, s.k. justering för säregna förhållanden.

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att den omständigheten att Skatteverket vid ett tidigare års taxering har taxerat en fastighet på ett visst sätt inte innebär att verket är bundet av detta vid kommande års taxeringar.

Att en fastighet är bebyggd med ett annat lokalslag än kontor utgör i sig inte ett sådant säregnet förhållande som kan medföra justering av markvärdet. Det krävs även att byggrätten är begränsad till t.ex. samlingslokaler samt att det finns en väsentlig avvikelse mellan den tillåtna byggrättens värde och värdet

för byggrätten för kontor i det värdeområde där fastigheten är belägen (Kammarrätten i Stockholms dom den 28 maj 2021 i mål nr 4027-19). Den hyra som föreningen anser ska ligga till grund för beräkningen är inte en faktisk hyra utan en av föreningen beräknad marknadsmässig hyra. Föreningen har inte givit in något underlag till stöd för vilken generell hyresnivå som gäller i värdeområdet för sådana samlingslokaler som är aktuella. I avsaknad av sådant underlag anser kammarrätten att bedömningen kan göras med ledning av de jämförelsehyror som anges i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2018:11. För att justering ska ske krävs enligt praxis att den generella hyresnivån för samlingslokaler understiger den av Skatteverket fastställda genomsnittliga hyresnivån för kontor inom värdeområdet med mer än 20 procent (t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 31 juli 2019 i mål nr 4680-18). Av SKV A 2018:11 framgår att relativhyran för större samlingslokaler uppgår till åtminstone 80 procent av kontorshyra. Det saknas därmed förutsättningar för justering av tomtmarkvärdet för avvikande byggrätt och överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har, liksom förvaltningsrätten, avslagit föreningens överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens avgörande som rör ersättning för kostnader och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Caroline Dyrefors Grufman	Mats Brege Svensson	Magnus Mathiasson
kammarrättsråd	kammarrättsråd	kammarrättsråd
ordförande		referent

I avgörandet har även de särskilda ledamöterna Christina Gustafsson och Börje Nordström deltagit.

/Hedvig Danielsson
föredragande jurist



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 14

DOM
2021-06-17
Meddelad i Stockholm

Mål nr
1926-21

KLAGANDE

Nya Sällskapet, 802002-4991

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets omprövningsbeslut 2020-07-17

SAKEN

Fastighetstaxering 2019 m.m.

Taxeringsenhetsnr
283252-4

Kommun
Stockholm

Fastighetsbeteckning
Kungliga trädgården 6

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.

Dok.Id 1366465

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: avd14.fst@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratten-i-stockholm/	-	måndag–fredag 08:00–16:00

YRKANDEN M.M.

Skatteverket har, såvitt nu är av intresse, avseende fastigheten Kungliga trädgården 6 i Stockholms kommun beslutat att inte justera ner tomtmarksvärdet för avvikande byggrätt. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Nya Sällskapet (föreningen) yrkar att förvaltningsrätten ska medge justering av tomtmarksvärdet för avvikande byggrätt från 30 400 kr per kvadratmeter BTA till 19 243 kr per kvadratmeter BTA för de 860 kvadratmeter som omfattas av restriktioner.

Till stöd för sin talan anför föreningen bl.a. följande. Skatteverket biföll vid den förenklade fastighetstaxeringen 2016 i sin helhet ett identiskt yrkande. Det bör observeras att det inte skett några förändringar av vare sig lagstiftning eller praxis. Att ändra uppfattning i en materiell fråga utan sådana förändring kan svårligen förstås.

Av 7 kap 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, framgår att i de fall det föreligger värdefaktorer som inte beaktats vid riktvärdets bestämmande och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet ska justering för säregna förhållanden medges förutsatt att justeringen uppgår till minst tre procent av taxeringsvärdet. Skatteverket brukar i sammanhanget, utan direkt lagstöd, ange att marknadsmässig hyra avvika med mer än 20 procent jämfört med Skatteverkets rekommenderade genomsnittshyra för kontor för att justering ska kunna medges.

Riktvärdet för mark i aktuellt värdeområde, 30 400 kr per kvadratmeter, är bestämt med utgångspunkt i byggrätten för kontorslokaler. Detta riktvärde har stigit väsentligt från taxeringen 2016. Detta sammanhänger med omvandlingen av hela Brunkebergsåsen med mycket höga kontorshyror som följd. Att kontorshyrorna har stigit på ett sådant sätt beror på att de flesta

kontor är nyproducerade eller mycket uppgraderade med den senaste tekniken såvitt gäller både kyla och ventilation och flexibilitet i rumslösningar m.m. Riktvärdet för kontor är dock inte representativt för föreningens fastighet eftersom en stor del av byggnaden används för klubbverksamhet och att det i byggnaden bland annat finns kapprum, två restauranger, ett bibliotek, personalutrymmen etc. Byggnadskroppen har således mycket lite gemensamt med kontorslokaler i värdeområdet eller i omkringliggande värdeområden. Skatteverket har bland annat hänvisat till detaljplanen för att inte bifalla framställt yrkande. Byggrätten ska dock som huvudregel bestämmas utifrån befintlig bebyggelse och inte utifrån detaljplanen. Detta är logiskt när byggnation redan skett. Skatteverkets uppfattning kan däremot vara korrekt i en situation när marken är obebyggd vilket inte är fallet här.

Fastigheten omfattas enligt beslut från länsstyrelsen av restriktioner. Dessa restriktioner avser fråga om möjlig disposition, att ändringar inte får göras i stomme, fast inredning eller dekorativ utsmyckning och långtgående underhållskrav samt val av särskilt material som bibehåller det kulturhistoriska värdet. Samtliga dessa omständigheter medför att det är omöjligt att bygga om aktuella samlingslokaler till sådant som efterfrågas idag, mycket flexibla kontor med de senaste tekniska lösningarna.

Skatteverket har endast uttalat sig om en teoretisk hyresnivå för aktuella samlingslokaler. Skatteverket saknar hyresstatistik för samlingslokaler. Skatteverket bortser ifrån att kontorslokaler i området upplåts på långa hyreskontrakt. Hyresmarknaden för att upplåta samlingslokaler är en helt annan och kan aldrig jämföras med upplåtelser på tre eller fem år, eventuellt ännu längre tid. Frågan är dock inte om värdefaktorn årshyra utan om vilken påverkan ovan nämnda restriktioner har på marknadsvärdet och sammanhängande taxeringsvärde. Detta synes Skatteverket inte ha bedömt. Skatteverket har accepterat en hyresnivå för aktuella samlingslokaler. Denna lägre

hyresnivå motiverar ett yrkande om en justering. Att Skatteverket har fel i sak är mycket tydligt i pandemitider när det helt saknas efterfrågan på samlingslokaler medan kontorshyresavtalen är löpande och fastighetsägarna fortsatt har intäkter i enlighet med ingångna avtal. Samlingslokaler förhyr man oftast per timma eller per halv- eller heldag.

Skatteverket påstår att en enstaka hyresnivå inte kan ligga till grund för en justering. Detta är dock fel och framgår av lag, förarbeten och Skatteverkets rättsliga vägledning. Det är särskilt tydligt i de fall justering medges för t.ex. avvikande butiksandel för en specifik fastighet. Detta hade inte varit möjligt om det är på det sätt som Skatteverket påstår eftersom samtliga byggnader i samma värdeområde självklart inte kan ha identiskt butiksinslag. Skatteverket anför även i sin rättsliga vägledning för 2019 att utgångspunkten för en justering för säregna förhållanden är vad som är normalt inom det värdeområde som taxeringsenheten tillhör. Skatteverket resonerar tvärtom nämligen att hyresnivån för samtliga fastigheter ska se likadan ut. Att Skatteverket har fel blir särskilt tydligt när man läser lagkommentaren till fastighetstaxeringslagen. Av denna framgår att när justering för säreget förhållande ska bedömas är inte utgångspunkten för en sådan bedömning vad som är normalt för taxeringsenheter som i ett visst avseende klassificerats på samma sätt, t.ex. åsatts en viss typ av byggrätt eller hyra, utan vad som är normalt i värdeområdet.

Skatteverket har avseende en fastighet vars byggnads inrättande och användning i princip är identisk med aktuell byggnad medgivit justering för avvikande byggrätt vid taxeringarna 2016 och 2019. Föreningen förutsätter att Skatteverket bedömer samma förhållanden på samma sätt och åberopar därför bestämmelserna om att taxeringarna ska vara likformiga och rättvisa. Skatteverket har inte heller på ett vederhäftigt sätt bemött hur Skatteverket vid en taxering kan bifalla ett yrkande om justering för säreget förhållande, men vid nästföljande taxering inte bifalla ett identiskt yrkande trots att det

inte skett någon förändring av lag eller praxis. Det hade underlättat Sällskapets förståelse om Skatteverket motiverat sitt beslut.

Då Skatteverket inte iakttagit föreningens yrkande utan taxerat fastigheten på annat sätt, trots identiskt förhållande jämfört med beskaffenhets-tidpunkten den 1 januari 2016 och trots avsaknad av lagstiftnings-förändringar, har föreningen varit tvungna att anlita biträde. Att föreningen har anlitat biträde sammanhänger även med bristande beslutsmotivering.

Skatteverket beslutade vid obligatorisk omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut. Skälen för beslutet framgår av bilaga 2. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Fastighetstaxering

Föreningen har anfört att Skatteverket ändrat uppfattning från den förenklade fastighetstaxeringen 2016 utan att någon ändring av lag eller praxis skett. Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverket inte är förhindrad att ändra uppfattning mellan olika taxeringar. Detta särskilt om Skatteverket anser att den tidigare taxeringen varit felaktig. Förvaltnings-rätten kan inte heller ta hänsyn till hur taxering skett för en annan fastighet.

Tomtmarksvärdet ska bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd, såvida det inte finns saneringsbyggnad på taxeringsenheten (7 kap. 9 § FTL). Vid värdering av tomtmark ska bebyggelsemöjligheten bestämmas med utgångspunkt i den pågående markanvändningen, såvida inte annan markanvändning är tillåten enligt detaljplan och marken därigenom får ett väsentligt högre värde (7 kap. 10 § FTL).

Om det finns något särskilt på en fastighet (ett säreget förhållande) som inte förekommer allmänt inom det värdeområde där en fastighet ligger kan Skatteverket justera ner riktvärdet (7 kap. 5 § FTL).

Det är ostridigt i målet att fastigheten omfattas av restriktioner som medför att det inte är möjligt att bygga om lokaler om 860 kvadratmeter till kontor. Dessa lokaler består huvudsakligen av samlingslokaler. För att justering för säregna förhållanden ska kunna ske på grund av denna begränsning krävs dock även att lokalerna har en lägre hyresnivå än den verksamhet som förutsätts vid fastställandet av riktvärdet, dvs. kontor. Det är föreningen som har bevisbördan för att förutsättningar för att medge justering för säregna förhållanden föreligger.

Föreningen har anfört att Skatteverket har accepterat en hyresnivå för aktuella samlingslokaler om 36,7 procent av jämförelsehyra. Att en enstaka fastighets hyresnivå avviker med mer än 20 procent från genomsnittshyran för kontor är dock inte tillräckligt för att motivera en nedjustering av markvärdet (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 28 juni 2019 i mål nr 4497-18). Detta då det är hyresnivån för samlingslokaler i värdeområdet som helhet som ska avvika från genomsnittshyran för kontor för att en justering ska kunna bli aktuell.

Föreningen har inte åberopat någon utredning som visar att samlingslokaler i värdeområdet har en lägre avkastningsgrad än kontorslokaler i värdeområdet. Förvaltningsrätten anser därför att ledning kan hämtas från de jämförelsehyror som anges i Skatteverkets allmänna råd. I Skatteverkets allmänna råd om riktvärdeangivelser och grunderna för taxeringen och värdesättningen av hyreshus- och ägarlägenhetsenheter vid 2019 års allmänna fastighetstaxering (SKV A 2018:11) anges relativhyran för större samlingslokaler till 80–100 procent av kontorshyra. Förvaltningsrätten anser det därför sannolikt att hyran för samlingslokaler i värdeområdet uppgår till

åtminstone 80 procent av kontorshyra. Det kan därvid konstateras att fastigheten ligger i ett mycket attraktivt område.

Förvaltningsrätten gör bedömningen att det inte är visat i målet att hyresnivån för samlingslokaler i värdeområdet avviker med mer än 20 procent från hyran för kontor i värdeområdet. Justering för säregna förhållanden på grund av avvikande byggrätt kan därmed inte medges. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Föreningen har inte vunnit bifall till sina yrkanden och målet avser inte frågor som är av intresse för rättstillämpningen. Inte heller föreligger synnerliga skäl för ersättning. Förvaltningsrätten anser att Skatteverket inte brustit i sin motiveringsskyldighet på ett sådant sätt att det skulle kunna utgöra synnerliga skäl för ersättning. Föreningens ansökan om ersättning för kostnader ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (FR-11).

Leif Nilsson
Rådman

Värderingstekniska ledamoten Anders Ejemark samt nämndemännen Hans Beckerman och Gunilla Kuylenstierna har också deltagit i avgörandet.

Specialistföredraganden Daniel Alvedahl har föredragit målet.