

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3432-08

meddelad i Stockholm 17 september 2009

KLAGANDE

Dödsboet efter AA

Ombud: Advokat Sören Brekell
Setterwalls Advokatbyrå
Stortorget 23
211 34 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 15 april 2008 i mål nr 6968-07, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2006 m.m.

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.

Dok.Id 78301

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Dödsboet efter AA yrkar att ersättningen från hyresvärden inte ska beskattas, att ersättning för kostnader i underinstanserna medges med där yrkade belopp samt att ersättning för kostnader i Regeringsrätten medges med 23 677 kr exklusive mervärdesskatt för 14,67 timmars arbete.

Dödsboet anför 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 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Av 12 kap. 65 § jordabalken, 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 delliavid 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 (SKV) bestrider bifall till överklagandet och yrkar i första hand att Regeringsrätten ska fastställa kammarrättens dom och i andra hand att ersättningen ska beskattas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. SKV anför 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.

SKÅLEN 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 AA 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 del i 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 AA avsåg inte upplåtelse av bostadslägenhet eller överlåtelse av hyresrätten till en sådan lägenhet. Den omfattas således inte av

Mål nr
3432-08

förbudet i 12 kap. 65 § JB. Det har inte heller framkommit att AA 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.

Susanne Billum

Anna-Karin Lundin

Annika Brickman

Margit Knutsson

Anita Saldén Enérus

Krister Rentrop
Regeringsrättssekreterare

Avd. II

Föredraget 2009-07-08

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Magnus Mathiasson.