



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Carl Nilvé

Rättsosäkerhet kring bostadsförmåner

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	5
1.3 Frågeställning	5
1.4 Avgränsningar	5
1.5 Metod och teori	5
1.6 Material	6
1.7 Disposition	7
2 GÄLLANDE RÄTT	9
2.1 Den rättsliga regleringen	9
2.2 Uttalanden i förarbeten	10
2.3 Effekten av dispositionsrätt	11
2.4 Vid svårbedömt marknadsvärde	12
2.5 Ett historiskt perspektiv	13
3 BELYSNING AV PRAXIS	16
3.1 HFD 2012 ref. 55	16
3.2 Mål 1405-12 KamR Gbg	16
3.3 Mål 5329-11 KamR Gbg	18
3.4 Mål 3534-17 KamR Sthlm	18
4 SKATTEVERKETS ROLL I DEN RÄTTSLIGA PROCESSEN	21
5 RÄTTSSÄKERHETSLIGA ASPEKTER PÅ SKATTERÄTTEN	24
5.1 Begreppet <i>rättssäkerhet</i>	24

5.2 Legalitetsprincipen	25
5.3 Objektivitetsprincipen	26
6 AVSLUTANDE REFLEKTIONER	27
6.1 Analys	27
6.2 Slutsats	31
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	36

Summary

The purpose of this essay is to investigate the valuation of taxable accommodation benefits in Swedish law from a perspective of legal certainty. The theoretical discussion is based on an inconsistent case law in the administrative court of appeal that has appeared in the last years.

Pursuant to established law the valuation is to be done in accordance with the general rule for taxable benefits. This general rule can be found in 61 section 2 § of the Income Tax Act and states that the benefit should be valued to its market value. The market value of accommodation benefits, however, has proven to be difficult to assess in court practice. Certain support is offered through the guiding material published by the Swedish Tax Agency. This material, however, does not have status as source of law, and as such is not legally binding for a court in its application of law.

Several different methods of calculation to determine the benefit value has been accepted by the court of appeal and it is based on this that the essay claims to find a lack of legal certainty. The claimed lack of legal certainty is mainly reflected in the absence of predictability when it comes to taxational consequences. The absence of predictability risks affecting the taxpayer and his or her ability to make a well-founded decision in terms of whether to receive the benefit in a negative way.

The essay reaches the conclusion that the current legal position must be deemed lacking in regard to legal certainty, but questions whether or not any legal development in the field of accommodation benefits will take place. This stance is held due to the fact that there are no current indications of any change. Furthermore, it is questionable whether there is an existing political will to amend the law. When assessing the legal certainty with elements of ethical values, one can adduce that the accommodation benefit poses a burdening of the company with an asset of private character, which in itself may be undesirable. With such a perspective, the case can be made that the lack of legal certainty is somewhat legitimate.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka den skatterättsliga värderingen av bostadsförmåner ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Den teoretiska diskussionen görs med avstamp i en inkonsekvent kammarrättspraxis som har uppenbarat sig de senaste åren.

Enligt gällande rätt ska värderingen göras i enlighet med huvudregeln för skattepliktiga förmåner. Denna huvudregel återfinns i 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) och stadgar att förmånen ska värderas till marknadsvärdet. I den praktiska tillämpningen har marknadsvärdet för bostadsförmåner visat sig vara svårbedömt. Ett visst stöd i bedömningen kan fås av Skatteverkets vägledande material. Detta material saknar dock status av rättskälla och är därför inte bindande för en domstol i den rättsliga bedömningen.

Ett flertal olika beräkningsmetoder har godtagits av kammarrätten och däri försöker uppsatsen påvisa att en rättsosäkerhet har uppstått. Den påstådda rättsosäkerheten tar sig framför allt uttryck i en bristande förutsebarhet av de skattemässiga konsekvenserna. Bristen på förutsebarhet riskerar att inverka negativt på den skattskyldige individen och dennes möjligheter till ett välgrundat beslut gällande huruvida bostadsförmånen ska utnyttjas.

Uppsatsen når slutsatsen att det nuvarande rättsläget får bedömas vara rättsosäkert men förhåller sig ifrågasättande till huruvida någon rättslig förändring kommer att ske på området. Detta bland annat för att det i dagsläget saknas indikationer på att så skulle ske. Vidare kan spekuleras i huruvida det existerar en politisk vilja att förändra lagstiftningen. Vid en bedömning ur rättssäkerhetsperspektiv med inslag av etiska värderingar kan anföras att bostadsförmånen innebär ett belastande av bolag med egendom av privat karaktär, vilket i sig kanske inte är önskvärt. Med ett sådant perspektiv kan rättsosäkerheten till viss del anses vara befogad.

Förkortningar

FR	Förvaltningsrätten
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Avser i uppsatsen även den tidigare Regeringsrätten.)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
SKV	Skatteverket

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I kontakt med en bekant som är praktiserande jurist yttrade han, med viss frustration i rösten, att ”Skatteverket skjuter ju bara från höften” vid värdering av bostadsförmåner. Frustrationen grundade sig i att en klient hade för avsikt att låta hyra ut en fastighet belägen i utlandet, ägd av klientens egna bolag, till sig själv och sedan nyttja den privat. Den praktiserande juristen ombads att svara på hur detta skulle komma att beskattas i inkomstbeskattningen av klienten, vilket visade sig vara lättare sagt än gjort. Det var också detta samtal som blev ingångsvinkeln till denna uppsats. Jag började själv, av nyfikenhet och intresse, att studera praxis och fann att den i underrätterna spretade på ett sätt som öppnade för en akademisk diskussion.

I ett land där en invånare i genomsnitt förväntas flytta inom landet elva gånger under sitt liv¹ bör det också gå att förankra denna akademiska vinkel i det verkliga livet. För den människa som är delägare i ett företag med upparbetade vinster kan det så klart locka att sköta fastighetsförvärvet genom företaget och på sådant sätt slippa dels belåna köpet privat och dels att beskattas på eventuell utdelning eller lön. Kanske är man både företagare enligt ovan nämnda scenario och dessutom en av alla de emigrerande svenska pensionärer som väljer att bosätta sig i värmen.² Om bostaden förvärvas genom företaget med syfte att nyttjas privat uppstår ur skatterättsligt hänseende vissa frågor som i dagsläget inte synes ha självklara svar. Hur ska egentligen en havsutsikt längs den portugisiska kusten värderas i pengar? Hur kommer SKV att beräkna havsutsiktens värde i taxeringen? Och vilket stöd har denna bedömning i gällande rätt?

¹ SCB, *Var åttonde person flyttade under 2013*, publicerad 2014-11-20, <https://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Artiklar/Var-attonde-person-flyttade-under-2013/>, besökt 2018-05-17.

² Zachrisson Winberg, Johan, *Rekordmånga svenskar flyttar utomlands*, publicerad 2017-01-17, <https://www.svt.se/nyheter/utrikes/rekordmanga-svenskar-flyttar-utomlands>, besökt 2018-05-17.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur värderingen av bostadsförmåner i inkomstbeskattningen bedöms enligt gällande rätt. Vidare kommer att analyseras, mot bakgrund av praxis, huruvida värderingen av bostadsförmåner i den rättsliga tillämpningen utförs på ett rättssäkert sätt.

1.3 Frågeställning

För att uppnå detta syfte ämnar jag besvara följande frågeställning:

- Råder det rättsosäkerhet kring den rättsliga bedömningen av bostadsförmånens värde?

Inom ramen för analysen kommer även den framtida utvecklingen på området att beröras i korthet.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen har på grund av begränsat omfång fått avgränsas i viss mån. Detta tar sig till exempel uttryck i att fler rättsfall hade kunnat nämnas och analyseras. Vidare har avsnittet om rättssäkerhet inom skatterätten hållits medvetet kort. En djupare diskussion kring teorin hade varit önskvärd men ryms inte inom detta arbete.

Vidare hade det varit intressant att i större omfattning undersöka vilka individer det är som berörs av uppsatsens ämne. Att med statistiskt underlag undersöka antalet personer som nyttjar bostad i formen av förmån, och omständigheterna kring nyttjandet, hade gett en starkare akademisk förankring och gett upphov till en intressant diskussion.

1.5 Metod och teori

Uppsatsen är skriven utifrån den rättsdogmatiska metoden. Det är med utgångspunkt i de juridiska rättskällorna som den gällande rätten har försökt bestämmas.³ Allmänt gäller för den doktrin som har studerats att den inte har

³ Se Kleineman s. 21.

någon kraft inom ramen för rättsskälreläran. Istället har den bedömts utifrån styrkan av argumenten.⁴

Inom ramen för den teoretiska analysen har rättssäkerhetsperspektivet tillämpats. Detta faller sig, enligt mitt tycke, naturligt på grund av det ingrepp i den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden som myndighetsutövning i form av beskattning utgör. I mitt arbete har jag utgått ifrån formell rättssäkerhet. Detta begrepp skiljer sig ifrån materiell rättssäkerhet och tar sikte på rättssäkerheten som sådan, utan hänsyn till underliggande etiska värderingar.⁵

1.6 Material

Som en del av arbetets gång har praxis analyserats och i uppsatsen berörs ett axplock av dessa rättsfall i korthet. Att studera praxis känns som en självklar del av uppsatsen då frågeställningen och ämnet som sådant är starkt kopplat till hur den praktiska tillämpningen och värderingen av bostadsförmåner ser ut. I mitt urval av rättsfall har det ledande varit att de ska påvisa vilken olikhet som kan råda i det tillvägagångssätt som SKV tillämpar vid fastställandet av förmånsvärden. Givetvis är urvalet därför i viss mån anpassat efter uppsatsens syfte, vilket är värt att beakta.

Det råder på intet sätt någon brist på rättsfall på området bostadsförmåner. Tvärtom går i regel åtminstone ett eller två fall rörande bostadsförmåner upp till kammarrätten varje år. Majoriteten av dessa rättsfall rör dock snarare frågan kring vilket underlag det egentligen är som ska förmånsbeskattas än hur fastställandet av förmånsvärdet ska ske.⁶ Då detta faller utanför uppsatsens syfte så har inte dessa analyserats i vidare utsträckning.

Något som möjligen kan anföras som kritik mot urvalet av praxis är att förankringen i HFD är någorlunda svag. Det senaste HFD-avgörandet av relevans för uppsatsens syfte är sex år gammalt och har enligt mig ett relativt svagt prejudikatvärde. Denna bedömning gör jag främst på den grund att det

⁴ Se Kleineman s. 27 f.

⁵ Se t.ex. Pezcenik s. 94 för en mer utförlig diskussion kring begreppen.

⁶ Jfr t.ex. mål 3749-3751-17 KamR Sthlm och 5397-5402-13 KamR Sthlm.

inte har följts särskilt konsekvent i efterföljande kammarrättsdomar och har sällan ens nämnts i domskälen. Dock utgör bristen på tillämpliga avgörande i HFD samtidigt en av förutsättningarna för denna uppsats då det är rättsosäkerheten på området som är mål för diskussion.

På grund av ovan nämnda brist på överrättsavgöranden har studien av praxis till största del utgjorts av underrettsavgöranden. Ur prejudikathänseende kan anföras att underrettsavgöranden inte har den rättsliga tyngd som är optimal för att föra en kritisk diskussion kring gällande rätt. Samtidigt kan det som saknas i prejudikathänseende från underrettsavgörandena vägas upp av det talande faktum att HFD inte har tagit upp frågan till prövning än. På detta sätt får underrettsavgörandena relevans i förhållande till mitt syfte för uppsatsen. Det är nämligen genom underrettsavgörandena som jag ämnar påvisa att det i dagsläget inte finns en given bedömningsmall i frågan.

Vad gäller litteratur har inget specifikt verk eller specifik författare använts i omfattande utsträckning. Området bostadsförmåner utgör en underkategori till huvudämnet skattepliktiga förmåner och därav saknas material rörande specifikt bostadsförmåner inom den svenska litteraturen. I den mån litteratur har använts har verk från erkända författare på skatterättens område använts. Dessa verk är väl underbyggda och citeras ofta i den akademiska diskussionen kring skatterätt. Jag anser mig därför sakna fog att ifrågasätta riktigheten i det material jag har använt.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en genomgång av den nuvarande rättsliga regleringen kring bostadsförmåner. Genomgången tar avstamp i lagtext, förarbeten och litteratur. Därefter presenteras rättsfall på området och hur bedömningen i domstolarna har sett ut tillsammans med egna kommentarer.

Därpå följer ett avsnitt kring SKV:s material, dess rättsliga status och hur det har använts i praxis. Som avstamp för den teoretiska diskussionen berör jag i ett kortare avsnitt rättsosäkerheten inom skatterätten och vilken relevans den har getts i rättskällorna.

Avslutningsvis analyserar jag det presenterade materialet i uppsatsen, drar mina slutsatser och försöker att besvara frågeställningen som presenterats ovan.

2 Gällande rätt

2.1 Den rättsliga regleringen

Inom svensk rätt beskattas ersättningar i icke-kontant form som en arbetstagare erhåller från sin arbetsgivare enligt s. k. förmånsbeskattning. För fastställandet av förmånsvärdet som ska tas upp av den skattskyldige finns särskilda lagbestämmelser i 61 kap. IL. Som grundprincip gäller att de förmåner som innebär inbesparade levnadskostnader för den anställde eller hans familj är skattepliktiga.⁷ Denna princip vilar på presumtionen att förmånen lämnas från arbetsgivaren som en ersättning för det arbete som den anställde har utfört.⁸

Rent praktiskt innebär detta att arbetsgivaren i ett första skede har ansvaret att avgöra om en förmån är skattepliktig eller inte. Om förmånen konstateras vara skattepliktig ska även ett värde på förmånen fastställas för att arbetsgivaren ska kunna ha ett faktiskt underlag för preliminärskatt och arbetsgivaravgifter.⁹ Vidare ska förmånen även tas upp av den skattskyldige, det vill säga arbetstagaren, i dennes deklaration.¹⁰

För fastställande av vilket värde som ska utgöra underlag för beskattningen av förmånen gäller som huvudregel att förmånen ska värderas till marknadsvärdet. Denna huvudregel framgår av 61 kap. 2 § IL. Med marknadsvärde menas i IL:s mening det pris som den skattskyldige själv skulle ha fått betala på orten för att anskaffa motsvarande förmån.

Bostadsförmånen som sådan har ingen rättslig särreglering enligt IL och faller därför in under huvudregeln att den ska värderas till sitt marknadsvärde. För att underlätta för arbetsgivarens beräkning av preliminärskatt samt arbetsgivaravgifter under beskattningsåret tillhandahåller SKV schabloniserade värden för permanentbostäder i Sverige. Värdena varierar

⁷ Se Fröroth och Fyrh s. 9.

⁸ Ibid s. 15.

⁹ Jfr 10 samt 12 §§ i Socialavgiftslagen (2000:980).

¹⁰ Se Fröroth och Fyhr s. 15.

beroende på var i landet bostaden är belägen.¹¹ Schablonvärden för semesterbostäder samt permanentbostäder belägna i utlandet saknas. För sådana bostadsförmåner tillämpas istället marknadsvärdet av arbetsgivaren.¹² De från SKV föreskrivna schablonvärdena, vilka också tas upp som kontrolluppgift för den anställde, tar dock bara hänsyn till yta och belägenhet. Dessa kan därför inte per automatik anses motsvara det skattepliktiga förmånsvärde som ska tas upp i inkomstbeskattningen. Detta på grund av det faktum att det skattepliktiga värdet ska ta hänsyn till andra förhållanden än enbart storlek och belägenhet, för att motsvara marknadsvärdet.¹³ I realiteten innebär detta ofta att den skattskyldige måste frångå det värde som angetts i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt inkomstdeklaration.¹⁴

I regel bör marknadsvärdet överensstämja väl med den summa arbetsgivaren har fått betala för att kunna tillhandahålla arbetstagaren förmånen. Detta ligger i linje med den tidigare nämnda principen att beskattningen ska grundas på den anställdes inbesparade personliga levnadskostnader.¹⁵ Att utan vidare använda vad arbetsgivaren har betalat för förmånen som underlag för att fastställa ett marknadsvärde har dock avfärdats av HFD som en olämplig metod. Detta HFD-fall återkommer jag till senare i uppsatsen.

2.2 Uttalanden i förarbeten

I propositioner från 90-talet finns vissa uttalanden kring hur förmånsvärdet för bostäder ska bestämmas. Propositionerna utgör inte i egentlig mening förarbeten men kan enligt en kommentar från HFD¹⁶ ge viss vägledning i frågan.

I en av propositionerna diskuterar regeringen förhållandet mellan schablonvärdena som används för bestämmande av preliminärskatt samt arbetsgivaravgifter och å andra sidan det värde som ska läggas till grund för

¹¹ Se SKVFS 2017:15.

¹² Se Lodin m.fl. s. 687.

¹³ Se Eriksson s. 114.

¹⁴ Se SKV:s rättsliga vägledning: "Förmån av permanentbostad" underavsnitt "Bostaden värderas till marknadsvärdet".

¹⁵ Se Lodin m.fl. s. 142.

¹⁶ Se HFD 2012 ref 55.

beskattning. Där konstaterades att värdena i många fall torde överensstämma med varandra. Regeringen ansåg dock att bedömningen av bostadens förmånsvärde borde göras i efterhand vid årets slut, fristående från schablonvärdet som arbetsgivaren använder sig av. Detta då man först i efterhand kan ha en god överblick över hyrespriserna på orten och förhållandena i det enskilda fallet.¹⁷

I en annan proposition uttalades att förmånsvärdet för bostaden ska spegla bruksvärdet. Det vill säga att förmånen ska värderas till vad det i normalfallet hade kostat den skattskyldige att hyra bostaden utan arbetsgivarens inblandning. Vidare anges att bostadens storlek och standard samt hyresnivån på orten eller i kringliggande orter ska beaktas vid värderingen. Enligt samma proposition ska även hänsyn tas till ändamålet med bostaden. En fritidsbostad ska jämföras med hyresmarknaden för fritidsbostäder och en permanentbostad ska jämföras med hyresmarknaden för permanentbostäder. Som utgångspunkt bör denna bedömning göras utifrån vad bostaden är avsedd att användas för. Skulle det däremot förhålla sig som så att en privatbostad de facto nyttjas som en fritidsbostad eller vice versa bör bedömningen kunna anpassas efter omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁸

Ett uttalande ur förarbetena till IL som är av intresse är att lagstiftaren själv medgav att förhållandena ofta torde vara sådana att ett fast marknadspris inte kan bestämmas. I sådana fall angavs att man får nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligtvis bör ligga. Kan priset konstateras ligga inom detta intervall får det också anses vara marknadsmässigt.¹⁹

2.3 Effekten av dispositionsrätt

Vidare kan kommenteras i korthet kring dispositionsrätt till bostad och hur det påverkar beskattningen av bostadsförmåner. I RÅ 2002 ref. 53 prövade HFD huruvida beskattning av förmån av fritidshus ska grundas på faktiskt

¹⁷ Se Prop. 1993/94:90 s. 65.

¹⁸ Se Prop. 1996/97:173 s. 38f.

¹⁹ Se Prop. 1998/99:15 s. 292.

nyttjande eller dispositionsrätt till fritidshuset. Där konstaterades att beskattningen ska ske på grund av dispositionsrätten, då det är den fria nyttjanderätten som karaktäriserar förmånen. Dock uttalade HFD även att förmånsvärdet bör kunna nedsättas om den skattskyldiga kan göra sannolikt att dispositionsrätten har varit inskränkt. Att motsvarande princip tillämpas vid förmån av permanentbostad bekräftas på SKV:s webbplats.²⁰

2.4 Vid svårbedömt marknadsvärde

För de situationer då det kan vara svårt att fastställa ett marknadsvärde, och huvudregeln därmed är svårtillämplig, har SKV publicerat ett ställningstagande vilket ska fungera vägledande. I ställningstagandet presenteras genomsnittshyror i tabellform för olika orter i landet som ska underlätta fastställandet av hyresnivån på orten, och därmed i förlängningen även marknadsvärdet på bostadsförmånen. Genomsnittshyrorna är däremot enbart fastställda för bostäder i flerfamiljshus i en ”lägenhet av normalstorlek 70 kvm”. Skulle bostaden i det enskilda fallet avvika i storlek från den s.k. normalstora lägenheten bör förmånsvärdet justeras i enlighet med en beräkningsmetod²¹ angiven av SKV.²² Värdet på bostadsförmånen bör även justeras ifall bostadens standard, utrustning, läge m.m. väsentligt avviker från det som är normalt för liknande lägenheter.²³

Bostadsförmåner i form av småhus (villa) behandlas inte på samma sätt som bostäder i flerfamiljshus. Enligt SKV saknas ofta en fungerande hyresmarknad för småhus. Om så är fallet bör marknadsvärdet fastställas med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus på orten fast med beaktande av omständigheter så som småhusets storlek, ålder, standard, läge, storlek på biutrymmen m.m.²⁴

²⁰ Se SKV:s rättsliga vägledning: ”Förmån av permanentbostad” underavsnitt ”Nedsättning av förmånsvärdet”.

²¹ Beräkningsmetoden introducerades i SKV:s ställningstagande: ”Värdering av bostadsförmån vid varierande lägenhetsstorlek”, 2007-10-31.

²² Se SKV:s ställningstagande: ”Värdering av bostadsförmån i lägenheter och småhus som används som fast bostad vid beskattningsåret 2017”, 2017-11-15.

²³ Se SKV A 2017:25 s. 4.

²⁴ Se SKV:s rättsliga vägledning: ”Förmån av permanentbostad” underavsnitt ”Värdering av bostadsförmån i småhus (villa)”.

Permanentbostäder belägna i utlandet ska som tidigare nämnt värderas till marknadsvärdet enligt huvudregeln i 61 kap. 2 § IL. För denna typ av bostäder saknas dock vägledande schabloner eller tabellbelopp från SKV. Det blir då istället hyrespriset för jämförbara bostäder på den aktuella orten eller jämförbara orter som styr värderingen. För inkomstbeskattningen år 2018 är det denna beräkningsmetod som ska användas enligt SKV.²⁵

Förmån av semesterbostad, belägen så väl i Sverige som i utlandet, beräknas i likhet med huvudregeln till marknadsvärdet. Detta med undantaget att schablonbelopp får användas då det föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av förmånsvärdet med utgång i marknadsvärdet, eller om det i övrigt saknas en fungerande hyresmarknad på orten. Dessa schablonbelopp fastställs årligen av SKV.²⁶

Av naturliga skäl saknas det uttalade tillvägagångssätt för hur den skattskyldige ska nå framgång med fastställandet av förmånsvärdet i praktiken. Hur exempelvis en havsutsikt ska värderas i kronor blir i hög grad en subjektiv bedömningsfråga. Detta blir särskilt gällande om en hyresmarknad för liknande bostäder på orten saknas.²⁷ Skulle det förmånsvärde som den skattskyldige beräknar inte godtas av SKV, och individen i fråga inte godtar en höjning, får fallet överklagas till, samt prövas, av en förvaltningsdomstol.²⁸

2.5 Ett historiskt perspektiv

Som en illustration av hur regleringen av förmåner har förändrats historiskt anser jag det vara lämpligt att i korthet nämna de tidigare s.k. stoppreglerna som reglerade förmåner för delägare i fåmansaktiebolag. Stoppreglerna kom till för att förhindra delägare i fåmansaktiebolag från att företa vissa typer av transaktioner i syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner.²⁹ Reglerna utformades medvetet hårda, kanske rent av omotiverat hårda enligt vissa, och

²⁵ Se SKV:s rättsliga vägledning: "Förmån av semesterbostad och bostad som finns i utlandet" underavsnitt "Förmån av bostad i utlandet".

²⁶ Se SKV A 2017:25 s. 6

²⁷ Jfr t.ex. Fröroth s. 81 där liknande resonemang presenteras.

²⁸ Jfr 67 kap. Skatteförfarandelagen (2011:1244).

²⁹ Se Lodin m.fl. s. 395.

kom att möta kritik på bred front.³⁰ Dessa regler slopades vid millennieskiftet då regeringen ansåg att allmänna beskattningsregler istället skulle användas då ett fåmansföretag anskaffade egendom som skulle användas av en företagsledare eller någon närstående till denne.³¹

Den stoppregel som tillämpades för situationer av nyss nämnda slag återfanns i 32 § anv 14, 1 st kommunalskattelagen (1928:370). Enligt regeln skulle företagsledaren beskattas för anskaffningskostnaden av egendomen i inkomstslaget tjänst om egendomen var uteslutande eller så gott som uteslutande avsedd för företagsledaren eller dennes närståendes privata bruk.³²

Med den nyss nämnda stoppregeln i bruk förelåg således inga svårigheter med att fastställa marknadsvärde på förmånen, utan istället beskattades förmånstagaren direkt för anskaffningskostnaden. Helt fritt från tolkningsbekymmer var däremot inte rättsläget innan införandet av de nu gällande bestämmelserna. Istället för att bedöma vad som var det egentliga marknadsvärdet kretsade nämligen bedömningen kring huruvida egendomen var anskaffad *uteslutande* eller *så gott som uteslutande* för privat bruk.³³ Den exakta innebörden av dessa begrepp var inte närmare definierade i lagtexten³⁴ och således fick praxis agera som utfyllande rättskälla.

Uttrycket kom att prövas i en hel del rättsfall, men det var i princip omöjligt att fastställa den exakta gränsen av privat användning som krävdes för att uppfylla rekvisitet. Rättsfallen var helt enkelt för präglade av omständigheterna i de enskilda fallen för att några generella gränsdragningsmetoder skulle kunna fastslås.³⁵ I litteraturen anfördes dock att det privata användandet förmodligen borde ligga på ca 90 procent för att uppfylla rekvisitet.³⁶

³⁰ Se Tjernberg s. 17.

³¹ Se Prop. 1999/2000:15 s. 52 f.

³² Se Tjernberg s. 43 f.

³³ Se Prop. 1999/2000:15 s. 55.

³⁴ Se Prop. 1975/76:79 s. 87 där lagstiftaren diskuterar problematiken kring gränsdragningen.

³⁵ Jfr bl.a. RÅ 1986 not 576, RÅ 1989 ref. 10 samt RÅ 1990 ref. 104.

³⁶ Se Tjernberg s.107.

Vad gällde vanliga arbetstagare reglerades bostadsförmåner i KL:s mening i någorlunda likhet med dagens bestämmelser. Värdet av bostadsförmånen beräknades med ledning av det på orten gällande hyrespriset. Om ett sådant pris saknades fick beräkningen göras ”efter annan lämplig grund”.³⁷

³⁷ Jfr 42 § kommunalskattelagen (1928:370).

3 Belysning av praxis

3.1 HFD 2012 ref. 55

Som bakgrund för min bedömning av praxis finns det på senare år ett HFD-fall som är tillämpligt. Detta överinstansavgörande utgör egentligen den enda gången på senare år som HFD har tagit upp ett fall rörande bostadsförmåner och värderingen av dessa. Fallet är från år 2013 och då fastslogs att en bostadsförmån ska värderas med hänsyn till hyresnivån på orten. I fallet fann HFD att den hyra som arbetsgivaren betalade för bostaden kraftigt översteg den marknadsmässiga hyresnivån. Arbetstagaren, som också var den klagande parten, hade i beräkningen av förmånen i sin inkomstdeklaration utgått ifrån SKV:s schabloner för beräkning av arbetsgivaravgifter och preliminärt skatteavdrag (se närmare om dessa ovan i uppsatsen på s. 10). Sammantaget ansåg domstolen att SKV inte hade gjort sannolikt att arbetsgivarens kostnad motsvarade lägenhetens marknadsmässiga hyresnivå och biföll därför överklagandet. HFD konstaterade vidare att bedömningen av bostadsförmåner ska göras med ledning av marknadsmässig hyra även om arbetsgivarens kostnad för bostaden varit högre än den fastställda hyresnivån. Detta då det inte kan uteslutas att företag är beredda att betala mer i hyra än vad en privatperson är villig att göra. Det är även denna ställning SKV i dagsläget vidhåller enligt den rättsliga vägledning som är publicerad på myndighetens hemsida.³⁸ Som kommer anföras i ett av fallen nedan är det dock en regel som i den praktiska tillämpningen inte alltid efterföljts.

3.2 Mål 1405-12 KamR Gbg

I mål nr. 1405-12 från Kammarrätten i Göteborg hade en man blivit förmånsbeskattad av SKV för dispositionsrätt till en fastighet belägen i Båstad. Då SKV beslutade om förmånsbeskattning av mannen så uppstod tvist kring vilket värde förmånen skulle beräknas till.

³⁸ Se SKV:s rättsliga vägledning: "Förmån av permanentbostad" underavsnitt "Bostaden värderas till marknadsvärdet".

Den klagande mannen yrkade att förmånens värde skulle fastställas i enlighet med den hyresnivå som gällde för liknande bostäder på den aktuella orten. Mannen menade vidare att den marknadsmässiga hyra som hade varit aktuell om bostaden i fråga hade upplåtits mellan oberoende parter på marknaden skulle utgöra underlaget för bedömningen. Någon annan form av bedömning ansåg han skulle stå i strid med såväl lagtext som förarbeten och praxis.

I fallet valde dock SKV att tillämpa en annan form av beräkningsgrund, vilken var tagen ifrån ett av SKV:s tidigare ställningstagande.³⁹ Enligt ställningstagandet ska marknadsvärdet tolkas som det värde förmånen hade haft om en anställd själv hade anskaffat motsvarande egendom. För beräkning av förmånsvärdet anges i ställningsagandet att det enligt allmänna principer i normalfallet kan antas att förmånens värde inte understiger den kostnad arbetsgivaren själv har haft för att tillhandahålla förmånen.

Ur detta resonemang presenteras en formel för beräkningen av ett förmånsvärde. Kostnaden för förmånen under ett kalenderår kan enligt resonemanget beräknas med ledning av tre delbelopp; kapitalkostnad, driftskostnad, värdeminskning. Genom en addition av dessa tre delbelopp erhålls den kostnad som arbetsgivaren har haft för att tillhandahålla förmånen, och således också, i enlighet med ovan resonemang, det faktiska förmånsvärdet.

Mannens överklagan av SKV:s beslut om påfört förmånsvärde avslogs i såväl förvaltningsrätten som kammarrätten. Därmed kan konstateras att domstolarna instämde i SKV:s bedömning att bostadsförmånen ska beräknas efter vilka faktiska kostnader förmåntagaren hade haft om han hade ägt fastigheten själv direkt.

Fallet är intressant och av relevans då det påvisar ytterligare ett tillvägagångssätt SKV använder sig av när ett marknadsvärde för bostadsförmån ska bestämmas. Ytterligare en intressant aspekt av rättsfallet är att det i viss mån går emot den HFD-praxis som fastslogs bara ett år

³⁹ Se SKV:s ställningstagande: ”Beskattning av dispositionsrätt till stugor och båtar”, 2009-03-13.

tidigare. Med detta i åtanke får det antas att domstolen i 1405-12 KamR Gbg valde att bedöma marknadsvärdet enligt företagets kostnader på den grund att det inte ansågs avvika från hyresnivån på orten. Detta är dock något som endast kan spekuleras i då varken någon av parterna eller domstolen berörde HFD-fallet i sina resonemang.

3.3 Mål 5329-11 KamR Gbg

Ett ytterligare fall med en liknande kärnfråga är mål nr. 5329-11 från Kammarrätten i Göteborg. I rättsfallet gjorde KamR en liknande bedömning som i det ovan nämnda målet och beräknade värdet på bostadsförmånen enligt de kostnader som arbetsgivaren hade haft för att tillhandahålla den till förmånstagaren. Där konstaterade domstolen att det vanligen kan förutsättas att marknadsvärdet på förmånen inte understiger den kostnad som den som utger förmånen har för att tillhandahålla den. Denna presumtion hävdade dessutom domstolen ”gör sig gällande med särskild styrka” när det rör sig om fåmansföretag som utger en förmån till ägaren eller någon närstående till denna. Detta skulle dock enligt KamR ses i ljuset av den HFD-praxis som berördes ovan. Exakt vilken påverkan HFD-domen kan komma att ha på en sådan bedömning framgår dock inte närmare i domskälen.

3.4 Mål 3534-17 KamR Sthlm

Ytterligare ett mål som påvisar en problematik i fastställandet av vad som utgör marknadsvärde av bostadsförmån är mål nr. 3534-17 från Kammarrätten i Stockholm. Målet rör en tvist som uppstod efter att SKV hade beslutat att påföra en man ett förmånsvärde om cirka 290 000 kronor på grund av en bostad belägen i utlandet som mannen hade erhållit dispositionsrätt till. Bostaden var belägen i Frankrike och ägdes av mannen och hans hustru indirekt genom ett franskt *Société Civile Immobilière*, hädanefter SCI-bolag. SCI-bolag utgör en särskild bolagsform som används i Frankrike för att förenkla ägande av fastigheter. Bolagsformen är skattetransparent och

delägarna beskattas i Sverige individuellt för sina respektive delägarätter i bolaget.⁴⁰

I sitt beslut om påfört förmånsvärde konstaterade SKV att ägandeformen genom ett SCI-bolag ska betraktas som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person i IL:s mening (5 kap. 2 a § IL). Då det framstod som sannolikt att dispositionsrätt till bostaden hade förelegat beslutades att mannen skulle uttagsbeskattas med anledning av bostadsförmån i inkomstslaget näring. Detta i förhållande till sin ägarandel i SCI-bolaget. Som tidigare nämnt är huvudregeln att en sådan förmån ska värderas till marknadsvärdet för jämförliga bostäder på fastighetsorten. I två olika omprövningsbeslut, det vill säga SKV:s svaromål då mannen försökte ompröva verkets beslut i ärendet, angav SKV två olika metoder för att fastställa vad som kunde anses vara marknadsvärdet på förmånen. I ett av omprövningsbesluten användes den veckohyra som makarna själva hade använt vid uthyrning av fastigheten till andra privatpersoner som underlag för uträkningen. I det andra omprövningsbeslutet användes istället det underlag som enligt franska skatteregler kan användas för att fastställa ett marknadsmässigt hyresvärde på årsbasis. Detta trots att SKV själva i beslutet påstod att det framtagna värdet troligen var i underkant ur svenskt perspektiv.

I FR konstaterades att SKV förvisso hade angett alternativa beräkningsgrunder, men att dessa hade gett i stort sett samma resultat och därför inte skulle anses utgöra otillåten taleändring. I målet hade den klagande mannen åberopat annonser avseende uthyrning av andra hus till styrkande av ortspriset. Dessa annonser avfärdades dock av FR som ansåg att de hyror som makarna själva hade använt för uthyrning av sin fastighet bättre återspeglade marknadsvärdet av nyttjanderätten till fastigheten.

FR:s dom överklagades till KamR av mannen som ansåg att den saknade laga stöd. Vidare ansåg den klagande mannen att förmånsvärdet, om ett sådant kunde anses föreligga, skulle värderas utifrån motsvarigheten till det svenska taxeringsvärdet "Valeur Locative Brute" alternativt utifrån de hyrespriser

⁴⁰ Se SKV:s rättsliga vägledning: "Utländska bostadsföretag".

som gällde på orten för motsvarande omöblerade bostäder på helårsbasis i det område där fastigheten låg.

KamR fastslog i sin dom att utredningen i målen inte gav stöd för att marknadsvärdet av den uttagna bostadsförmånen skulle vara lägre än vad SKV hade beräknat. Därför ansåg KamR att det saknades skäl att värdera bostadsförmånen till ett lägre belopp än vad underinstanserna hade gjort.

Mål 3534-17 KamR Sthlm visar framförallt på det faktum att det inte finns någon konsekvent linje i SKV:s bedömning av hur marknadsvärdet på en bostadsförmån ska fastställas. Vidare är det anmärkningsvärt att makarna konsekvent hävdade att möbler till deras villa var inköpta av dem själva och inte ägdes av SCI-bolaget. Trots detta beräknades bostadsförmånen med det hyresunderlag som avsåg ett färdigtmöblerat boende. Således fick makarna först bekosta möblerna själva och blev sedan även förmånsbeskattade för det värde som möblerna påförde villan. Både FR och KamR hävdade att de köpta möblerna skulle bedömas som ett kapitaltillskott till SCI-bolaget som skulle komma att påverka ett framtida försäljningspris av andelarna i bolaget. Av intresse i detta hänseende är att det påstådda kapitaltillskottet saknade motsvarighet i SCI-bolagets balansräkning och sannolikt inte hade påverkat försäljningspriset av andelarna i bolaget på den franska marknaden.

4 Skatteverkets roll i den rättsliga processen

På området bostadsförmåner, i likhet med skatterätten i stort, får ofta SKV:s egna uttalanden och publicerade material stor betydelse för den praktiska tillämpningen av lagen. Under årens lopp och genom verkets omstruktureringar har dessa tolkningsförslag och uttalanden burit många olika namn. Exempel på dessa är ”föreskrifter”, ”anvisningar”, ”uttalanden”, ”information”, ”förklaringar”, ”bindande förklaringar”, ”yttranden”, ”rekommendationer”, ”meddelanden”, ”allmänna råd” samt ”ställningstaganden”.⁴¹

Flera av dessa begrepp används än idag och informationen de avser finns samlad för allmänhetens tillgång på SKV:s webbplats.⁴² En skarp uppdelning torde kunna göras mellan dels ”föreskrifter” och dels övriga uttalanden så som ”allmänna råd”, ”meddelanden” och ”ställningstaganden”. Enbart de förstnämnda är nämligen bindande för både myndigheter och enskilda.⁴³ Denna bundenhet har sin grund i bestämmelserna om bemyndigande som återfinns i 8 kap. RF. Områdena som SKV har möjligheter att lämna föreskrifter på är dock någorlunda begränsat så dess praktiska relevans kan ifrågasättas.⁴⁴

Ställningstaganden från SKV (internt kallade styrsignaler) är publikationer från myndigheten som innehåller en redogörelse över det aktuella rättsläget i en specifik fråga. Även inkluderat är ett ställningstagande från SKV i de rättsfrågor som fortfarande anses vara oklara. Ställningstagandena är dock, vilket nämnts ovan, inte bindande för enskilda och har syftet att åstadkomma ett enhetligt uppträdande från myndighetens sida.⁴⁵

⁴¹ Se Pålsson, Skatteverkets styrsignaler s. 404.

⁴² Se Skatteverkets webbplats ”Regler och ställningstaganden”.

⁴³ Se Pålsson, Skatteverkets styrsignaler s. 402 f.

⁴⁴ Se SKV:s rättsliga vägledning: ”Förordningar och myndighetsföreskrifter” för exempel på vilka bemyndiganden som är lämnade till Skatteverket.

⁴⁵ Se Lodin m.fl. s. 719.

Andra uttalanden än föreskrifter från SKV är således inte bindande för enskilda. Legaltekniskt bör allt annat än föreskrifter från SKV i normalfallet träffas av definitionen av ”allmänna råd” i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).⁴⁶

”*allmänna råd*: sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”

Utöver att bara ha karaktären av rekommendationer bör dessa alltså även vara generella till sin utformning. Att lämna denna typ av rekommendationer till allmänheten är inte enbart något SKV har möjlighet att göra, utan även något som de i sin roll av taxeringsmyndighet förväntas göra.⁴⁷

Däremot står det helt klart att domstolarna förhåller sig fria gentemot SKV och deras vägledande allmänna råd, rekommendationer och ställningstaganden. Denna självständighet tar avstamp i grundläggande rättsstatliga principer. Istället får materialet, och dess eventuella värde som källa, bedömas efter den sakliga styrkan i de förda resonemangen. Det står alltså domstolarna helt fritt att kritiskt granska huruvida SKV:s tolkning av skattelagstiftningen är rimligt utförd.⁴⁸

Även om allmänna råd och rekommendationer alltså inte har någon formellt bindande effekt torde deras genomslagskraft vara beaktansvärd i praktiken. Den legala obundenheten må göra det lockande att avfärda de allmänna rådets värde som rättskälla. Detta motsägs dock av faktumet att det i äldre litteratur har diskuterats att de dåvarande rekommendationerna samt värderingsschablonerna från RSV regelmässigt hänvisades till av HFD i rättstillämpningen. Med hänsyn till detta kunde de allmänna råden och rekommendationerna, enligt litteraturen, få karaktären av *kvasinormgivning*. Innebörden av nyss nämnda begrepp är att tillskapande sker av regler som

⁴⁶ Se Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer s. 83 f.

⁴⁷ Jfr Förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket samt Prop. 1983/84:119 s.7.

⁴⁸ Se t.ex. Lodin m.fl. s. 721 samt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen s. 177.

inte är formellt bindande. En stor följsamhet till dessa oförbindande regler kan i praktiken innebära att en *kvasibundenhet* uppstår.⁴⁹

Även inom lagstiftningsprocessen ansågs RSV:s synpunkter och rekommendationer ha fått ett inte obetydligt genomslag.⁵⁰

För denna uppsats ämne, rättsosäkerhet kring bostadsförmåner, uppstår frågan hur pass mycket en individ bör kunna frångå SKV:s rekommendationer vid värderingen av bostadsförmån i inkomsttaxeringen. Utifrån resonemangen ovan kan anföras att någon formell rättslig bundenhet inte föreligger för det vägledande material som SKV publicerar via sina plattformar. Således står det den skattskyldige fritt att presentera egna metoder för att fastställa ett marknadsvärde. Härvidlag bör noteras att ett väldigt lågt angivet förmånsvärde kan komma att anses utgöra felaktig skatteuppgift och påföra sanktion för den skattskyldige i form av skattetillägg.⁵¹ Detta kan emellertid kringgå i praktiken genom att som skattskyldig göra ett s.k. öppet yrkande gällande omständigheterna för det angivna marknadsvärdet i sin inkomstdeklaration.⁵²

⁴⁹ Se Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer s. 118

⁵⁰ Ibid s. 103 f.

⁵¹ Jmf RÅ 1999 ref. 17.

⁵² Se t.ex. Prop. 2010/11:165 s. 944.

5 Rättssäkerhetsliga aspekter på skatterätten

5.1 Begreppet *rättssäkerhet*

Rättssäkerhet är ett väletablerat och centralt begrepp inom såväl skatterätten som myndighetsutövning överlag. Någon fastställd definition av begreppet torde inte föreligga, men dess kärna anses ändå vara oomtvistad.⁵³ De centrala delar som brukar anses inbegripna i begreppet rättssäkerhet inom den juridiska litteraturen är bland annat: legalitetsprincipen, kravet på klar och tydlig lag, förbudet mot retroaktiv lagstiftning, objektivitetsprincipen och förbudet mot godtycke.⁵⁴

Principen om rättssäkerhet har betydelse inom alla rättsområden, men särskild betydelse får den vid myndighetsutövning mot enskilda på grund av det ingrepp det utgör i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Rättssäkerheten tar nämligen sikte på den enskildes behov av säkerhet vid myndighetsutövningen.⁵⁵ SKV:s handläggning, vars syfte är att för varje givet beskattningsår meddela ett korrekt beslut med den skattskyldige som adressat, utgör givetvis sådan form av myndighetsutövning mot enskild som ska ske på ett rättssäkert sätt.⁵⁶

En av de mest centrala rättssäkerhetsaspekterna på skatterättens område torde vara att rättstillämpningen, det vill säga skatteförfarandet gentemot den enskilde, inte får utföras godtyckligt. Sker rättstillämpningen godtyckligt finns risken att den går miste om sin förutsebarhet, vilket i förlängningen kan leda till att förtroendet för myndigheterna hos medborgarna svackar.⁵⁷

⁵³ Se SOU 1993:62 s. 75.

⁵⁴ Se Peczenik, s. 89, som även innehåller en mer uttömmande uppräkningslista av de krav som begreppet inbegriper.

⁵⁵ Se SOU 1993:62 s. 76

⁵⁶ Se Almgren och Leidhammar s. 16 f.

⁵⁷ Se SOU 1993:62 s. 76.

5.2 Legalitetsprincipen

Ytterligare en av grundpelarna gällande rättssäkerhet, för alla former av offentlig maktutövning, är legalitetsprincipen. Principen finns kodifierad i 1 kap. 1 § 3 st. RF, vilken stadgar⁵⁸:

”Den offentliga makten utövas under lagarna.”

Legalitetsprincipen brukar i litteraturen förstås utifrån fyra aspekter, nämligen: föreskriftskrav, analogiförbud, retroaktivitetsförbud och bestämdhetskrav.⁵⁹ Föreskriftskravet stipulerar att skatt endast skall utgå om ett sådant beslut om påförd skatt har stöd i lag. Detta brukar summeras i det latinska begreppet ”nullum tributum sine lege”, vilket normalt översätts till ”ingen skatt utan lag”.⁶⁰ Analogiförbudet utgör å sin sida en naturlig konsekvens av föreskriftskravet. Analogisk tillämpning är inte tillåten och tolkning av skattelagarna ska göras med försiktighet då tolkningen annars riskerar att bli för extensiv.⁶¹ Ett skatteförfarande med analogiska tillämpningar strider såväl mot grundlagen som de rättssäkerhetsliga principerna.⁶² Retroaktivitetsförbudet återfinns i 2 kap. 10 § 2 st. RF och stadgar ett förbud mot retroaktiv beskattning, det vill säga att beskatta ett subjekt med stöd av regler som inte hade trätt i kraft vid tillfället för den påstådda skattskyldigheten. Bestämdhetskravet, vilket kan omvändas till ett s.k. *obestämdhetsförbud*, tar sikte på att lagstiftningen ska vara klar, bestämd och fri ifrån vagheter och tvetydigheter.

Ett annat viktigt inslag i legalitetsprincipen är kravet på förutsebarhet. Detta för att den enskilde ska ha möjlighet att på förhand kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Kravet torde vara särskilt väsentligt på skatterättens område, där en felaktig bedömning från den skattskyldige kan få dramatiska effekter på dennes ekonomi.⁶³

⁵⁸ Se även 2 kap. 10 § 2 st. RF samt bemyndigandebestämmelserna i 8 kap. RF, vilka är av relevans för skatteförfarandet.

⁵⁹ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen och lagtolkning s. 15.

⁶⁰ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen s. 2.

⁶¹ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen och lagtolkning s. 19.

⁶² Se Lodin m.fl. s. 15

⁶³ Ibid s. 717.

5.3 Objektivitetsprincipen

Objektivitetsprincipen kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF och stadgar följande:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet.”

I litteraturen har dock lagrummet ansetts innehålla två separata principer. Dels objektivitetsprincipen som anses innehålla kravet på opartiskhet och saklighet, och dels likhetsprincipen som anses innehålla krav på likhet inför lagen.⁶⁴ I praktiken medför kravet att lika fall ska behandlas lika, utan ovidkommande hänsyn till personen som är föremål för myndighetsutövningen.⁶⁵

⁶⁴ Se Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer s. 136.

⁶⁵ Se SOU 1993:62, s. 78.

6 Avslutande reflektioner

6.1 Analys

Att fastställa hur ett värde av en bostadsförmån ska bestämmas enligt gällande rätt torde inte vara särskilt svårt. Huvudregeln som sådan, från 61 kap. 2 § IL, är trots allt väldigt kort och koncis: förmånen ska värderas till marknadsvärdet.

Det är snarare i den praktiska tillämpningen som en viss problematik tenderar att uppstå. Att värdera en bostad, och nyttjandet av nämnda bostad, i antal kronor blir till stor del en subjektiv bedömning. Att som gällande rätt verkar förespråka, fastställa värdet i ledning med värdet av liknande bostäder, är inte sällan förknippat med svårigheter. Framför allt kan den uppenbara invändningen presenteras att ingen bostad är fullständigt identisk med en annan. Vidare finns det, i mitt tycke, allt för många faktorer som en skattskyldig individ själv förväntas kunna värdesätta i pengar, för att värderingen av förmånen ska ha goda förutsättningar att bli korrekt.

Ponera att det i ett villaområde i en tätort finns två näraliggande villor med snarlik utformning. Den enda avsevärda skillnaden är att en av villorna är utrustad med utomhuspool av normalstorlek. Villan utan pool hyrs kontinuerligt ut på bostadsmarknaden för en månadshyra om 15 000 kronor. Rimligtvis bör i nämnda scenario innehavaren av villan med pool kunna utgå ifrån 15 000 kronor i förmånsvärde, men addera x antal kronor baserat på det värde som poolen påför villan. Att förstå exakt vad värdet x ska fastställas till är däremot enligt mig nästintill omöjligt på egen hand, och torde vara än svårare för en lekman. Vilket underlag som ska användas för en sådan bedömning, och hur den konkret ska gå till väga, framgår inte enligt mig av varken lagtext, förarbeten eller SKV:s egna material.

I ett sådant scenario faller det som jurist naturligt att vända blicken mot praxis och försöka utröna vilken metodik som förespråkas av domstolarna. Vad jag har identifierat i min uppsats är att SKV de senaste åren har använt sig av ett flertal olika beräkningsmetoder för fastställandet av förmånsvärde som har

godtagits av kammarrätterna. Vilken beräkningsmetod som tillämpas tycks enligt mig vara väldigt beroende av omständigheterna kring bostaden i det aktuella fallet. För en utomstående tenderar förfarandet nästan att vara utformat som att SKV, när verket identifierar en bostadsförmån som de anser vara lågt beräknad, tillämpar den beräkningsmetod som gör att förmånsvärdet ökas och kan anses motsvara marknadsvärdet enligt verket. Domstolen har i de flesta rättsfallen uttryckt sig kortfattat i domskälen och konstaterat att SKV:s bedömning inte frångår marknadsvärdet och därför ska överklagandet av verkets beslut avslås.

Viss ledning i bedömningen av det egna förmånsvärdet av bostad kan fås genom SKV:s publicerade material och riktlinjer, men dessa saknar status som rättskälla. Samtidigt har forskning påvisat att domstolarna tenderar att hänvisa till SKV:s material i sin argumentation. Detta ger enligt mig upphov till en tvådelad problematik för den skattskyldige. Antingen beräknas förmånsvärdet med avstamp i SKV:s material, men löper risken att en domstol bestämmer ett annat värde då materialet inte är bindande. Eller också frångås materialet och bedömningen görs efter egen beräkningsgrund, och samma risk aktualiseras åter igen fast denna gång på den grund att domstolarna i regel förhåller sig följsamma till SKV:s material.

Med ett sådant rättsläge kan givetvis ifrågasättas hur väl det förhåller sig till de krav på rättssäkerhet som ställs på skatterätten. Förvisso är lagtexten någorlunda konkret, men jag anser att den kan kritiseras både vad gäller bestämdheten och förutsebarheten. Att på förhand spekulera i hur förmånsvärdet för en viss bostad kommer att bestämmas av en domstol är komplicerat när gällande rätt ger så pass stort utrymme för skönsmässiga bedömningar av både SKV och domstol vid en eventuell prövning. Detta mått av godtycklighet, som enligt mig får anses existera, resulterar i att det som skattskyldig är svårt att förutse de ekonomiska konsekvenserna av nyttjandet av bostaden som en förmån.

I förlängningen är det enligt mig tänkbart att bristen på förutsebarhet även kan komma att inverka på den skattskyldige individens handlande. Ett beslut angående t.ex. huruvida en fastighet ska köpas genom det egna bolaget eller

köpas privat påverkas givetvis om de skatterättsliga konsekvenserna är svåra att förutse i det ena fallet. Med ett sådant utfall kan det rådande rättsläget kritiseras då bristen på rättssäkerhet indirekt även har lett till en konflikt med neutralitetsprincipen.⁶⁶

Om SKV, vilket jag tycker mig kunna påvisa, dessutom har möjlighet att anpassa beräkningsgrund av förmånsvärde efter omständigheterna i det aktuella fallet, blir det svårbedömt huruvida likabehandlingsprincipen i realiteten efterföljs.⁶⁷ Eftersom det i rättsfallens domskäl saknas motivering av varför den valda beräkningsmetoden tillämpats är det svårt att konstatera huruvida lika fall de facto behandlas lika i den rättsliga bedömningen.

Som jag har redovisat för i min uppsats har det skett en viss rättslig utveckling historiskt på bostadsrättens område. Vid millennieskiftet slopades de tidigare gällande stoppreglerna vilket förändrade reglerna angående bostadsförmåner för delägare av fåmansföretag. I praktiken blev dock effekten av sloandet väldigt begränsad. Det som enligt mig tycks ha skett är snarare att bedömningspunkten har förskjutits från anskaffandet av bostaden till nyttjandet av densamma. Detta med resultatet att bedömningen av förmånsvärdet fortsatt är komplex och omgärdad av en brist på förutsebarhet, lagändringarna till trots.

För att uppnå syftet med denna uppsats ska jag även anta ett framåtblickande perspektiv och spekulera något i hur den framtida rättsliga regleringen av området lämpligen kan vara utformad. Enligt mitt tycke finns det en självklar förändring av systematiken på området som hade haft positiv effekt på de rättssäkerhetsliga aspekterna av rättsläget. Detta är att införa schablonmässig reglering av bostadsförmåner i likhet med hur bilförmån och kostförmån regleras i dagsläget. I praktiken skulle en bostadsförmåns värde kunna bestämmas genom strikt tillämpning av schablonbelopp vilka fastställs av SKV på basis av orten där fastigheten är belägen. Jag menar att detta skulle leda till en mer likformig beskattning, i likhet med hur exempelvis

⁶⁶ För en djupare diskussion kring neutralitetsprincipen se t.ex. Persson Östman s. 29 f.

⁶⁷ Jmf t.ex. mål 3534-17 KamR Sthlm där ändring av beräkningsmetod inte ansågs utgöra otillåten taleändring.

fastighetsskatten tidigare fungerade, och avsevärt öka förutsebarheten för den skattskyldige individen.

Det som kan anföras som motargument mot ett sådant förslag är att det i realiteten möjligtvis hade gynnat innehavare av bostäder med ett värde kraftigt överstigande marknadsgenomsnittet på ett otillbörligt sätt. Att ägandet av en exklusiv bostad skulle medföra skattemässiga fördelar är med hög sannolikhet något som hade stuckit i ögonen på gemene man och gett upphov till en livlig politisk diskussion.

I nuläget tycks inga lagstiftningsmässiga diskussioner kring skattereglerna gällande förmåner bedrivas. På kortare sikt är min bedömning att någon signifikativ rättslig utveckling framstår som osannolik. Det som möjligtvis skulle förändra denna bedömning är om HFD anser rättsläget vara så pass oklart att prövningstillstånd meddelas i syfte att leda den fortsatta rättstillämpningen. Att detta skulle ske inom en snar framtid saknas dock indikationer för.

Ovan anförda resonemang motiverar en kort kommentar gällande formell kontra materiell rättssäkerhet. Min sammantagna bedömning av rättsläget, vilket också besvarar uppsatsens frågeställning, är att rättssäkerhet inte kan anses råda ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv. Detta måste dock rimligen vägas mot en bedömning av materiell rättssäkerhet, där visst utrymme ges till etiska ställningstaganden. Det går enligt mig inte att utesluta att den nuvarande rättsliga regleringen av bostadsförmåner till viss grad är politiskt motiverad. Bristen på rättssäkerhet i den rättsliga bedömningen torde i praktiken främst drabba företagsledare och delägare i fåmansföretag. Anskaffande av bostäder för eget nyttjande genom det egna bolaget innebär trots allt ett belastande av bolaget med en tillgång av privat karaktär. Huruvida lagstiftaren medvetet har konstruerat reglerna enligt nuvarande utformning i syfte att försvåra sådana förfaranden kan endast spekuleras i. Enligt min mening torde det dock inte kunna hållas för osannolikt.

6.2 Slutsats

Sammanfattningsvis kan konstateras att det råder rättsosäkerhet kring den rättsliga bedömningen av bostadsförmåner ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv. Vid en nyanserad anblick och sammanvägt med materiella rättssäkerhetsaspekter kan detta dock anses vara motiverat och rent av ändamålsenligt.

Genom ett framtida införande av strikt schabloniserad beskattning av bostadsförmåner hade rättssäkerheten på området sannolikt förändrats i positiv riktning. Huruvida en sådan typ av likformig beskattning anses vara eftersträvansvärd av lagstiftaren i dagsläget kan emellertid ifrågasättas på grund av politiska skäl. För egen del ser jag det som föga troligt att någon större rättslig utveckling på området kommer ske inom den snara framtiden.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1983/84:119 om förenkling av myndigheternas föreskrifter,
anvisningar och råd.

Prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.

Prop. 1996/97:173 Beskattning av bostadsförmån, m.m.

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Myndighetsföreskrifter

SKVFS 2017:15 Skatteverkets föreskrifter om värdet av förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2018.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets ställningstagande: ”Värdering av bostadsförmån vid varierande lägenhetsstorlek”, 2007-10-31, dnr: 131 553672-07/111.

Skatteverkets ställningstagande: ”Beskattning av dispositionsrätt till stugor och båtar”, 2009-03-13, dnr: 131 708006-07/111.

Skatteverkets ställningstagande: ”Värdering av bostadsförmån i lägenheter och småhus som används som fast bostad vid beskattningsåret 2017”, 2017-11-15, dnr: 202 443712-17/111.

Skatteverkets broschyr: "Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner för beskattningsåret 2018", SKV A 2017:25.

Elektroniska källor

Myndighetspublikationer

Skatteverkets rättsliga vägledning: "Förmån av permanentbostad" underavsnitt "Bostaden värderas till marknadsvärdet",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/321429.html#h-Bostaden-varderas-till-marknadsvardet>, besökt 2018-05-17.

Skatteverkets rättsliga vägledning: "Förmån av permanentbostad" underavsnitt "Nedsättning av förmånsvärdet",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/321429.html#h-Nedsattning-av-formansvardet>, besökt 2018-05-17.

Skatteverkets rättsliga vägledning: "Förmån av permanentbostad" underavsnitt "Värdering av bostadsförmån i småhus (villa)",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/321429.html#h-Vardering-av-bostadsforman-i-smahus-villa>, besökt 2018-05-17.

Skatteverkets rättsliga vägledning: "Förmån av semesterbostad och bostad som finns i utlandet" underavsnitt "Förmån av bostad i utlandet",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/321430.html#h-Forman-av-bostad-i-utlandet>, besökt 2018-05-17.

Skatteverkets rättsliga vägledning: "Utländska bostadsföretag",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/2662.html>, besökt 2018-05-17.

Skatteverket "Regler och ställningstaganden",

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/24.html>, besökt 2018-05-17.

Nyhetsartiklar

SCB: ”Var åttonde person flyttade under 2013”, publicerad 2014-11-20,

<https://www.scb.se/sv /Hitta-statistik/Artiklar/Var-attonde-person-flyttade-under-2013/>, besökt 2018-05-17.

Zachrisson Winberg, Johan: ”Rekordmånga svenskar flyttar utomlands”, publicerad 2017-01-17,

<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/rekordmanga-svenskar-flyttar-utomlands>, besökt 2018-05-17.

Litteratur

Almgren, Karin - Leidhammar, Börje: *Skatteprocessen*. Stockholm 2012.

Eriksson, Asbjörn: *Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomstbeskattning*, 24 uppl.. Lund 2017.

Fröroth, Zara - Fyhr, Karin: *Förmåner: skattefritt & skattepliktigt*, 11 uppl.. Näsviken 2014.

Hultqvist, Anders: ’Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet’ *Skattenytt* 2013 s. 15.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995.

Kleineman, Jan, ’Rättsdogmatisk metod’, i: Korling, Fredric - Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Lund 2013.

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt - Del 1&2*, 16 uppl.. Lund 2017.

Persson Östman, Roger: *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*. Stockholm 1997.

Pezcenik, Aleksander: *Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm 1995.

Påhlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Uppsala 1995.

Påhlsson, Robert: 'Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten', *Skattenytt* 2006 s. 404.

Tjernberg, Mats: *Beskattnings av fåmansföretag*, 4 uppl.. Stockholm 1998.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1986 not 576.

RÅ 1989 ref. 10.

RÅ 1990 ref. 104.

RÅ 1999 ref. 17.

RÅ 2002 ref. 53.

HFD 2012 ref. 55

Övriga domstolar

Kammarrätten i Göteborg, mål 1405-12, dom 2013-03-04.

Kammarrätten i Göteborg, mål 5329-11, dom 2013-04-10.

Kammarrätten i Stockholm, mål 5397-5402-13, dom 2013-12-12.

Kammarrätten i Stockholm, mål 3749-3751-17, dom 2017-12-05.

Kammarrätten i Stockholm, mål 3534-17, dom 2018-03-01.