KAMMARRÄTTEN I STOCKHOLM
Avdelning 03

DOM

2023-02-21
Meddelad i Stockholm

Mål nr 6293-21
6294-21

KLAGANDE
Aktiebolaget Folkets hus i Stockholm, 556050-3103

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 21 juni 2021
i mål nr 14443-20 och 14446-20, se bilaga A

SAKEN
Allmän fastighetstaxering 2019
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandena på så sätt att värdefaktor årshyra för Barnhuset 26 fastställs till 52 211 000 kr och för Barnhuskällaren 6 till 15 443 000 kr samt att markvärdet för Barnhuskällaren 6 sätts ned med 80 054 190 kr på grund av speciell byggrätt, konferenslokaler.

2. Kammarrätten beviljar Aktiebolaget Folkets hus i Stockholm ersättning för kostnader med 50 000 kr i förvaltningsrätten.

3. Kammarrätten avslår ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 2302 103 17 Stockholm	Birger Jarls Torg 5	08-561 690 00 **E-post**: kammarrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/kammarratten-i-stockholm/		måndag – fredag 08:00–16:00

YRKANDEN M.M.

Aktiebolaget Folkets hus i Stockholm yrkar detsamma som i förvaltningsrätten. Bolaget ansöker om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket anser att överklagandena ska avslås.

DET SOM PARTERNA FÖR FRAM

Bolaget

Värdefaktor årshyra

Hyran enligt kontrakten är framförhandlad mellan två oberoende parter och är marknadsmässig. Hyresnivån ska därför bestämmas till denna.

En hyresnivå kan vara marknadsmässig även om hyresrabatter har utgått. I begreppet marknadsmässig ingår att förhållandena för ersättning och motprestation mellan hyresvärd och hyresgäst är sådana som är normalt förekommande i liknande hyresförhållanden. Hyresrabatten är en del av det som utgör en marknadsmässig hyra och kan därmed inte innebära att ersättningen inte är marknadsmässig.

Hyresgästen har varken ett utökat underhållsansvar eller ett mer omfattande ansvar för lokalerna än vad som är normalt. Att hyresgästen ansvarar för städning, byte av glödlampor och batterier och sådan fast inredning som ingår i verksamheten innebär inte att hyresnivån måste höjas för att anses marknadsmässig.

Bestämmelserna i 11 § Skatteverkets föreskrifter om värderingen av hyreshus-, ägarlägenhets-, industri- och elproduktionsenheter vid 2019

års allmänna fastighetstaxering, SKVFS 2018:8, tillför något väsentligt nytt och faller inte in under något av det som Skatteverket enligt 7 kap. 7 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, eller 6 kap. 1 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) får utfärda föreskrifter om.

Om hyresnivån ska bestämmas utifrån en jämförelsehyra ska den i första hand bestämmas till samma som hyresnivån för Aulan 1. Aulan 1 är ett mycket närliggande hyreshus med samma användning och har, trots högre standard och nyare värdeår, en väsentligt lägre hyresnivå. I andra hand ska hyresnivån bestämmas till 90 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler i värdeområdet i enlighet med Skatteverkets allmänna råd om riktvärdeangivelser och grunderna för taxeringen och värdesättningen av hyreshus- och ägarlägenhetsenheter vid 2019 års allmänna fastighetstaxering, SKV A 2018:11. En jämförelsehyra som motsvarar 110 procent respektive 125 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler i värdeområdet leder till en orimlig värdering. Skatteverket har inte motiverat varför hyran ska bestämmas till just dessa nivåer.

Justering för speciell byggrätt

Riktvärdet för marken på Barnhuskällaren 6 ska justeras på grund av speciell byggrätt. Byggnaden får inte byggas om till kontor på grund av kraven i detaljplanen. Markvärdet för fastigheten är beräknat utifrån värdet på byggrätt per kvadratmeter för kontor, som avkastar betydligt högre än den pågående användningen. Bolaget har visat att såväl Barnhuskällaren 6 som andra konferenslokaler i Stockholms innerstad har en väsentligt lägre hyra än intilliggande kontorslokaler. Att relativhyran för konferenslokaler inte längre preciseras i SKV A 2018:11 innebär inte att avkastningsförmågan för konferenslokaler generellt eller specifikt för fastigheten har ändrats. Förhållandena är desamma som i Kammarrätten i Stockholms mål nr 4680-18.

Skatteverket

Värdefaktor årshyra

Förekomsten av hyresrabatter medför att den faktiska hyran enligt kontrakt ska frångås och att en jämförelsehyra i stället ska fastställas. Bolaget saknar grund för påståendet att den del av 11 § SKVFS 2018:8 som avser hyresrabatter inte utgör en bindande verkställighetsskrift.

Av SKVFS 2018:8 framgår att årshyran för lokaler ska motsvara hela det belopp som hyresgästen har att betala till hyresvärden. Det framgår också att vissa poster som generellt sett betalas av hyresgästen alltid ska inkluderas i årshyran, oberoende av utformningen av hyreskontraktet. Hyran motsvarar annars inte en sådan marknadsmässig hyra som ska läggas till grund för beräkningen av taxeringsvärdet. Enligt Skatteverket ska en marknadsmässig hyra alltid innefatta kostnader för t.ex. drift- och underhåll. Endast förhållandet att en hyra har överenskommits mellan två oberoende parter medför inte att det är en marknadsmässig hyra i FTL:s mening. Uppgifterna i målen visar att hyresgästernas ansvar för objekt som ägs av hyresvärden går utöver vad som generellt sett är normalt vid hyra av lokaler. Att hyresgästen har ett långtgående ansvar för drift och underhåll är ett normalt förhållande inom just hotell- och konferensbranschen där utformningen av hyreskontrakt medför att vissa kostnader som generellt utgör en del av hyran läggs över direkt på hyresgästen. Den faktiska hyran enligt dessa kontrakt behöver därmed i normalfallet jämkas för att utgöra en sådan marknadsmässig hyra som ska användas vid fastighetstaxeringen.

Den närliggande byggnad som bolaget har hänvisat till kan inte läggas till grund för en jämförelsehyra. Gällande jämförelsehyran har Skatteverket utgått från den faktiska hyran enligt kontrakt och bedömt påverkan av de poster som inte har beaktats i kontraktet i relation till genomsnittshyran.

Detta för att sedan, med ledning av genomsnittshyran, fastställa en jämförelsehyra som kan anses utgöra en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för lokalerna.

Redan det förhållandet att den kontrakterade hyran, dvs. en hyra som har reducerats på grund av hyresrabatter och som rätteligen borde jämkas uppåt på grund av kostnader för drift och underhåll som inte beaktats, ligger fullt i nivå med den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler medför att en användning av den relativa hyresnivå för hotell som framgår av SKV A 2018:11 framstår som orimlig. En jämförelsehyra som fastställs i enlighet med bolagets yrkanden skulle uppenbart avvika från en marknadsmässig hyra. En sådan jämförelsehyra skulle understiga den kontrakterade hyran som, enligt Skatteverkets bedömning, i sig får anses vara för låg för att kunna betraktas som en marknadsmässig hyra.

Justering för speciell byggrätt

I denna del hänvisas till det som tidigare har förts fram.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Värdefaktor årshyra

Med hyra för lokaler avses enligt 9 kap. 3 § FTL marknadsmässig hyra.

Av 11 § första stycket 4 SKVFS 2018:8 framgår att förekomsten av hyresrabatter innebär att s.k. jämförelsehyra ska användas i stället för faktiska hyror vid värderingen av lokalerna. Av 9 § SKVFS 2018:8 framgår att årshyran för lokaler ska motsvara hela det belopp som hyresgästerna normalt har att betala till hyresvärden, varefter det följer ett antal kostnadsposter som ska ingå i årshyran.

I likhet med förvaltningsrätten bedömer kammarrätten att Skatteverkets föreskrifter SKFVS 2018:8 har tillkommit i laga ordning och därför är bindande vid prövningen.

Det är inte ifrågasatt att årshyrorna har förhandlats fram mellan oberoende parter. I målen finns det uppgifter om vilka hyresrabatter som har utgått. När det gäller kostnader för drift- och underhåll har Skatteverket dock inte angett några konkreta belopp. Det finns också i målen en osäkerhet kring dessa poster och i vilken utsträckning de ska påverka marknadsmässigheten av årshyrorna. Mot denna bakgrund anser kammarrätten att det inte kommit fram skäl för att justera de faktiskt utgående årshyrorna på annat sätt än att de som hyresrabatter benämnda beloppen ska adderas till de faktiska årshyrorna. Kammarrätten bedömer att årshyrorna därefter motsvarar marknadsmässiga hyror enligt 9 kap. 3 § FTL. Det innebär att överklagandena ska bifallas på så sätt att värdefaktor årshyra fastställs till 52 211 000 kr för Barnhuset 26 och till 15 443 000 kr för Barnhuskällaren 6.

Justering för speciell byggrätt

Kammarrätten har tidigare prövat frågan om justering för speciell byggrätt i fråga om fastigheten Barnhuskällaren 6, dom den 31 juli 2019 i mål nr 4680-18. Kammarrätten konstaterade i domen att området enligt gällande detaljplan för fastigheten betecknades som kulturreservat. Byggnaden fick inte rivas. Det fick heller inte vidtas några åtgärder i byggnadens interiör som innebar förändringar av byggnadens stomme, planlösning eller fasta inredning. Fastighetens byggrätt kunde därför i praktiken sägas vara begränsad till konferenslokaler eller andra större samlingslokaler.

Bolaget hade hänvisat till att fastighetens hyresinkomster var väsentligt lägre än genomsnittshyran för kontor i värdeområdet. Kammarrätten

angav att det för nedjustering av markvärdet inte är tillräckligt att en enstaka fastighet avviker med mer än 20 procent från genomsnittshyran för kontor eftersom hyresnivån för en enskild fastighet inte visar vad som utgör det marknadsmässiga värdet generellt i värdeområdet för en viss typ av byggrätt, t.ex. konferenslokaler.

Trots att bolaget inte hade kommit in med några uppgifter om hyresnivån för konferenslokaler i värdeområdet eller närliggande områden satte kammarrätten ned markvärdet på grund av speciell byggrätt. Kammarrätten ansåg att det i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2015:14 fanns stöd för att konferenslokaler generellt sett hade en lägre avkastning än kontor och att det sannolikt fanns en väsentlig värdemässig avvikelse mellan byggrätten för konferenslokaler och byggrätten för kontor i värdeområdet.

Till skillnad från i mål nr 4680-18 så har kammarrätten i detta mål fastställt värdefaktor årshyra. Därutöver har SKV A 2015:14 ersatts av SKV A 2018:11. De enda skillnaderna av betydelse mellan de allmänna råden i aktuellt hänseende är att relativhyran för större samlingslokaler i de förra angavs till 70 procent medan den i de senare anges till 80–100 procent samt att relativhyra för hotell tillkommit i de senare allmänna råden och där anges till 90 procent för hotell i Stockholm.

Det har inte kommit fram att detaljplanen har ändrats sedan kammarrättens dom i mål nr 4680-18. Det innebär att byggrätten för Barnhuskällaren 6 fortsatt är begränsad till konferenslokaler. Enligt kammarrättens mening är byggrätten, mot bakgrund av att det inte får vidtas några åtgärder i byggnadens interiör som innebär förändringar av byggnadens stomme, planlösning eller fasta inredning, inskränkt i förhållande till konferenslokaler som inte har sådana begränsningar. Enligt kammarrättens mening finns det fog för att anta att konferenslokaler med aktuella begränsningar har lägre avkastning än

konferenslokaler utan sådana begränsningar. Värdet av byggrätten på fastigheten Barnhuskällaren 6 bör därför inte bestämmas utifrån genomsnittshyran för konferenslokaler i värdeområdet. Av samma skäl bör värdet inte heller bestämmas till den av Skatteverket i allmänna råd angivna relativhyran för konferenslokaler.

Vid bestämmande av värdefaktor årshyra har Skatteverket i det obligatoriska omprövningsbeslutet uppskattat marknadsmässig hyra för Barnhuskällaren 6 till 17 797 386 kr i stället för tidigare beslutade 25 127 172 kr. Skatteverket har åsatt hotelldelen, 264 kvm, en relativhyra på 110 procent, konferensdelen, 7 494 kvm, en relativhyra på 50 procent och den s.k. F&B-verksamheten, 859 kvm, en relativhyra på 125 procent. Ingen av dessa procentsatser återfinns i SKV A 2018:11.

Den av Skatteverket uppskattade värdefaktorn årshyra utgör cirka 63,75 procent av den genomsnittliga årshyran för kontor i värdeområdet. Kammarrätten har ovan fastställt värdefaktor årshyra till 15 443 000 kr vilket utgör cirka 55,3 procent av den genomsnittliga årshyran för kontor i värdeområdet.

Kammarrätten anser mot ovan angiven bakgrund att det mest rättvisande resultatet för värdet av byggrätten på fastigheten Barnhuskällaren 6 framkommer om beräkningen av justeringsbeloppet görs utifrån en relativhyra på 55 procent av genomsnittshyran för kontor med samma värdeår som bolagets byggnad, vilket innebär 1 782 kr/kvm.

Vid beräkningen av justeringsbeloppet anser kammarrätten att det inte finns anledning att använda någon annan modell än den som kammarrätten använde i mål nr 4680-18. Relativhyran för byggnaden är 1 782 kr/kvm och riktvärdet för byggrätten för kontor i värdeområdet är 21 400 kr/kvm. Värdet av byggrätten för Barnhuskällaren 6 blir då 11 770 kr/kvm (1 782/3 240 x 21 400). Riktvärdet för marken kan alltså

justeras med 9 630 kr/kvm (21 400 – 11 770). Bolaget har uppgett att bruttoarean för konferenslokalerna är 8 313 kvm. Det totala justeringsbeloppet blir då 80 054 190 kr, vilket överstiger 3 procent av fastighetens taxeringsvärde. Bolagets överklagande i denna del ska därför bifallas på så sätt att justering för speciell byggrätt medges och att markvärdet sätts ned med 80 054 190 kr.

Ersättning för kostnader

Skatteverket har delvis bifallit bolagets yrkanden i de obligatoriska omprövningsbesluten och beslutat att medge bolaget ersättning för kostnader med 50 000 kr. Bolaget har i förvaltningsrätten sammanlagt ansökt om ersättning för 89 timmars arbete med 222 500 kr och överklagat förvaltningsrättens dom i den delen. I kammarrätten har bolaget ansökt om ersättning men inte angett något ersättningsbelopp trots att kammarrätten har gett bolaget möjlighet att slutföra sin talan. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten kan därför inte bifallas.

Kammarrätten har delvis bifallit bolagets yrkanden i fråga om såväl värdefaktor årshyra som justering för speciell byggrätt. Bolaget har varit i behov av ombud. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

För att avgöra om den yrkade ersättningen är skälig måste kostnaderna ställas i relation till det hjälpbehov som den enskilde har haft. Därvid bör, förutom skattefrågans svårighetsgrad, även sådana omständigheter som utredningens omfattning och det omtvistade skattebeloppets storlek beaktas (jfr RÅ 2002 ref. 56 och RÅ 2002 not. 192). När det gäller kostnader för ombud och biträde måste skälighetsbedömningen vidare ta sikte både på antalet nedlagda timmar och på timkostnaden. För att Skatteverket och domstolarna ska kunna bedöma vad som utgör skäliga

kostnader behöver de få ett underlag från den enskilde där det framgår vilka arbetsåtgärder som har utförts, vem som har utfört dem, hur lång tid varje åtgärd har tagit och vilken timkostnaden är (HFD 2019 ref. 16).

Med hänsyn till att skrivelserna i målen är likartade och innehåller en del upprepningar anser kammarrätten att den nedlagda tiden inte utgör en skälig tidsåtgång. När det gäller den angivna timkostnaden framstår den i och för sig inte som anmärkningsvärt hög. Eftersom det inte framgår vem som har utfört arbetet kan dock inte heller timkostnaden utan vidare accepteras. Kammarrätten anser att det är skäligt med ersättning för kostnader med 50 000 kr i förvaltningsrätten.

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

Pär Hemmingsson kammarrättsråd ordförande (skiljaktig mening, se nedan)	Magnus Mathiasson kammarrättsråd	Sofia Sjögren tf. assessor referent (skiljaktig mening, se nedan)

I avgörandet har även de särskilda ledamöterna Agneta Jacobsson och Karin Zakariasson deltagit.

Skiljaktig mening

Pär Hemmingsson och Sofia Sjögren har skiljaktig mening i frågan om justering för speciell byggrätt och för fram följande. Vi är överens med majoriteten om att den begränsade markanvändningen för fastigheten Barnhuskällaren 6 har en sådan påverkan på byggrättens värde, i förhållande till byggrätten för kontor, att en justering för säregna förhållanden aktualiseras.

Enligt vår mening finns det stöd i SKV A 2018:11 för att konferenslokaler generellt sett har en lägre avkastning än kontor, eftersom relativhyran för större samlingslokaler har uppskattats till

80–100 procent av genomsnittshyran för kontor. I fastighetstaxeringssammanhang har begreppet väsentligt ansetts omfatta en ändring på minst 20 procent (RÅ 85 1:53). Mot denna bakgrund och med beaktande av de särskilda ledamöternas värdering anser vi att det är visat att det föreligger en generell värdemässig avvikelse mellan byggrätten för konferenslokaler och byggrätten för kontor i det aktuella värdeområdet som uppgår till i vart fall 20 procent.

Vid beräkningen av justeringsbeloppet finns det inte anledning att använda någon annan modell än den som kammarrätten använt i mål nr 4680-18. Beräkningen ska dock enligt vår mening göras utifrån en relativhyra för konferenslokalerna på 2 592 kr/kvm (dvs. 80 procent av genomsnittshyran för kontor med samma värdeår som bolagets byggnad). Riktvärdet för byggrätten för lokaler (kontor) i värdeområdet är 21 400 kr/kvm. Värdet av byggrätten för konferenslokaler blir därmed 17 120 kr/kvm (2 592/3 240 x 21 400). Riktvärdet för marken kan alltså justeras med 4 280 kr/kvm (21 400 – 17 120). Bolaget har uppgett att bruttoarean för konferenslokalerna är 8 313 kvm. Det totala justeringsbeloppet blir då 35 579 640 kr, vilket överstiger 3 procent av fastighetens taxeringsvärde. Överklagandet i denna del ska därför enligt vår mening bifallas på så sätt att justering för speciell byggrätt medges och att markvärdet sätts ned med 35 579 640 kr.

FÖRVALTNINGSRÄTTEN I STOCKHOLM
Avdelning 14

DOM
2021-06-21
Meddelad i Stockholm

Mål nr
14443-20
14446-20

KLAGANDE
Aktiebolaget Folkets hus i Stockholm, 556050-3103

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGADE BESLUT
Skatteverkets beslut om fastighetstaxering 2019

SAKEN
Fastighetstaxering 2019

Taxeringsenhetsnr	Kommun	Fastighetsbeteckning
408418-8	Stockholm	Barnhuset 26
421703-8	Stockholm	Barnhuskällaren 6

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandena och bolagets ansökningar om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

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 beslutade, såvitt nu är av intresse, vid fastighetstaxering 2019 avseende fastigheterna Barnhuset 26 och Barnhuskällaren 6 i Stockholms kommun att bestämma årshyran för lokaler till 81 439 000 kr respektive 25 127 172 kr. Skälen för besluten framgår av bilaga 1 och 2.

Aktiebolaget Folkets hus i Stockholm (bolaget) yrkar att hyresnivån för Barnhuset 26 ska fastställas till i första hand 49 678 000 kr, i andra hand 52 211 000 kr och i tredje hand 57 489 000 kr, och att hyresnivån för Barnhuskällaren 6 ska fastställas till i första hand 14 176 000 kr, i andra hand 15 443 000 kr och i tredje hand 16 434 000 kr samt att markvärdet på fastigheten Barnhuskällaren 6 ska justeras ner för avvikande byggrätt, konferenslokaler i första hand med 84 501 645 kr, i andra hand med 53 369 460 kr och i tredje hand med 35 579 640 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader med 101 250 kr respektive 121 250 kr exkl. moms.

Skatteverket beslutade vid obligatoriska omprövningar att bestämma värdefaktorn hyra för Barnhuset 26 och Barnhuskällaren 6 till 63 951 353 kr respektive 17 797 386 kr samt att inte ändra besluten i övrigt. Skälen för besluten framgår av bilaga 3 och 4. Skatteverket anser att bolagets yrkanden ska avslås och att ytterligare ersättning för ombudskostnader inte ska utgå.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Fastighetstaxering

Hyra

Med hyra för lokaler avses enligt 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, marknadsmässig hyra.

Av 7 och 11 §§ Skatteverkets föreskrifter om värderingen av hyreshus-, ägarlägenhets-, industri- och elproduktionsenheter vid 2019 års allmänna fastighetstaxering (SKVFS 2018:8) framgår att vid klassificeringen av värdefaktorn hyra ska hyran bestämmas till den hyra som gäller enligt kontraktet och som är den totala faktiska årshyran för år 2017 inom värderingsenheten. Vidare framgår att jämförelsehyra istället ska tillämpas för lokaler om hyresrabatter utgår eller om den faktiska årshyran på annat sätt uppenbart avviker från marknadsmässig hyra.

I årshyran för lokaler ska, enligt 9 § första stycket i samma föreskrifter, ingå kostnader för uppvärmning, vatten och avlopp, fastighetsskatt och andra kostnader men inte avgifter för förbrukning av elektricitet och gas eller mervärdesskatt.

Av Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2018:11) framgår att jämförelsehyra bör bestämmas med ledning av i första hand hyresnivån för likvärdiga bostäder och lokaler inom hyreshuset, i andra hand hyresnivån för bostäder och lokaler i närliggande hyreshus när en tillförlitlig jämförelse kan ske och i tredje hand Skatteverkets beslutade rekommenderade genomsnittshyror. Vidare anges att om jämförelsehyra för hotell i Stockholm inte kan bestämmas med ledning av detta bör jämförelsehyra bestämmas till 90 procent av genomsnittshyran för kontor. Relativa hyran gäller oavsett andel av konferensanläggning.

Bolaget har i denna del anfört bl.a. följande.

I byggnaderna finns lokaler med konferensverksamhet, hotell, dans och nattklubb samt mindre ytor för kontor och förråd. Bolaget har i deklarationerna angivit den faktiskt erhållna ersättningen för lokalerna för nivååret. Med marknadsmässig hyra avses att hyran är framförhandlad och

beslutad mellan två oberoende parter där båda har ett motstående intresse i egenskap av hyresvärd och hyresgäst. Detta motsvarar det som en hyresgäst normalt erlägger till en hyresvärd om villkoren i hyresavtalet är gängse för likartade lokaler i branschen. I vare sig lag, förordning eller Skatteverkets egna offentliggjorda råd eller föreskrifter finns något stöd för att frångå att hyran ska beräknas utifrån den faktiska ersättningen för lokalerna om ersättningen följer dessa krav. Konferenslokaler har i storstäder nästan alltid en lägre hyresnivå än kontor i motsvarande läge. Lokaler för konferens-anläggningar utan attribut som anses tilltalande för konferensbesökare såsom spa och lägen med utsikt har en lägre hyresnivå. Konferens och hotell har också generellt längre hyresavtal (i aktuellt fall tio år) än kontor som vanligtvis har kortare avtal på två till tre år. Längre avtal leder till en säkerhet för hyresvärden men genererar vanligtvis lägre hyror.

Alla lokaler utom 457 kvadratmeter är uthyrda till, från fastighetsägaren, fristående aktörer och hyran har bestämts efter förhandlingar mellan parterna. Fastighetsägaren har förvissat sig om att hyresnivån inte hamnat under vad som är normalt för likartade lokaler då bolaget är ett vinst-drivande företag. Att hyror för hotell och konferenslokaler baseras på verksamhetens faktiska resultat, s.k. omsättningsbaserad hyra, är vanligt förekommande. Det finns inte något stöd i lag eller praxis för att hyresavtal som framförhandlats mellan två självständiga parter som beräknas på ett bestämt belopp av hyresgästens intäkter inte skulle kunna anses som en marknadsmässig hyra. Den i deklarationen angivna hyran avviker inte från vad som tidigare deklarerats på taxeringsenheterna. Den deklarerade hyran avviker inte heller från hyresnivån för liknande konferenslokaler. Hyran har varit ihållande och stabil kring nuvarande hyresnivå.

Kammarrätten i Stockholm har i mål nr 9309-18 avgjort frågan huruvida man ska använda sig av den framförhandlade hyran mellan externa parter

som marknadsmässig hyra även om den är lägre än Skatteverkets genomsnittshyra för kontor. Kammarrätten skriver att den omständigheten att den faktiska hyran understiger genomsnittshyran för kontor i värdeområdet inte per automatik innebär att den uppenbart avviker från marknadsmässig hyra för lokaler. I domen bedömdes den avtalade hyran som framförhandlats mellan de oberoende parterna som marknadsmässig. Domstolen använde även omsättningsdelen i hyran som en marknadsmässig del av hyran. Tvistefrågan i målet var istället om den nystartade verksamheten kommit upp till en marknadsmässig omsättningshyra, vilket den bedömdes ha gjort.

Den hyra som Skatteverket beslutat är inte realistisk då det inte är möjligt för bolaget att hyra ut de aktuella lokalerna till denna hyresnivå. Lokalerna har en annan utformning, annan avtalslängd och har under de år koncernen ägt fastigheterna alltid avkastat lägre än kontorslokaler i samma läge. För att frångå den verkliga hyresnivån bör det krävas att Skatteverket klart visar att omständigheter i det aktuella fallet omöjliggör användandet av den framförhandlade hyran som en marknadsmässig hyra. Det har Skatteverket inte gjort.

Skatteverkets grund för att frångå huvudregeln, att alla typer av hyresrabatter omöjliggör användandet av den kontrakterade hyran som hyresnivå, är inte riktig. Hur Skatteverket väljer att formulera sina råd eller föreskrifter är oväsentligt om de inte innebär en korrekt tolkning av lagen som de är avsedda att underlätta tillämpningen av. Anledningen till att förekomsten av hyresrabatter anges i Skatteverkets föreskrifter som ett exempel på när jämförelsehyra ska användas är att tillfälliga hyresrabatter kan leda till att nivåårets hyresnivå skiljer sig från andra års hyresnivå. Detta kan exempelvis vara fallet när hyresgästen är nyinflyttad eller då tillfälliga störande underhåll sker det året. Vid sådana rabatter blir nivåårets hyresnivå inte rättvisande för taxeringsperioden i sin helhet och därför bör den inte baseras på den erhållna ersättningen utan på en beräknad jämförelsehyra.

Däremot finns det inget stöd för att hyresreduktioner i form av mindre rabatter framförhandlade mellan två fristående parter för att gälla under en längre tidsperiod inte skulle beaktas vid bestämmandet av hyresnivån för byggnaden. Den faktiska skillnaden mellan att sänka den framförhandlade hyresnivån med några procent över hyresperioden och inte ge en hyresrabatt eller att behålla hyresnivån och att ge en rabatt på motsvarande nivå är obetydlig. Inte heller att hyresgästen står för viss inredning och vissa drifts- och underhållskostnader leder till att villkoren inte kan anses vara marknadsmässiga. Detta eftersom det är fråga om ett begränsat kostnadsansvar som hänför sig till verksamhetens karaktär, dvs. hotell- och konferensverksamhet. Vid sådan verksamhet har hyresgästen ofta visst ansvar för lokalernas interiör och utformning då skapandet av en viss miljö genom lokalernas utformning är en stor del av verksamhetens kärna. Eftersom sådana villkor är normala och standard i hyresavtal om hotell- och konferenslokaler ska detta anses marknadsmässigt.

Om domstolen ändå skulle hålla med Skatteverket om att en marginell hyresrabatt omöjliggör att den kontrakterade hyran ska användas bör hyresnivån i andra hand bestäms till den kontrakterade hyran med återläggning av rabatten. Skatteverket väljer i sitt taxeringsbeslut att istället helt frångå den framförhandlade marknadsmässiga hyran vilket leder till en hyresnivå som ligger ca 14 000 000 kr högre än den hyra som utgår till fastighetsägaren. Bolaget ser ingen anledning till att den faktiska ersättningen med återlagd rabatt inte skulle ses som en mer rättvisande hyra för byggnaden än en beräknad jämförelsehyra helt baserad på schabloner.

För det fall förvaltningsrätten anser att jämförelsehyra ska fastställas ska den enligt Skatteverkets allmänna råd i första hand beräknas utifrån jämförbara lokaler i samma byggnad och i andra hand jämförbara närliggande lokaler. Endast i tredje hand ska Skatteverkets genomsnittshyror användas. Byggnader med endast konferenslokaler i Stockholms innerstad är mycket

ovanligt och ett jämförelseobjekt finns inte i värdeområdet. Mitt emot byggnaden på andra sidan Vasagatan ligger fastigheten Aulan 1 som används som hotell med restaurang. Anledning till att Skatteverket avfärdar fastigheten Aulan 1 som jämförelseobjekt är att endast hyresnivån är offentliga uppgifter. Då deklarationen inte är offentlig menar Skatteverket att det inte är möjligt att avgöra om hyresnivån grundas på faktiska eller uppskattade uppgifter, om parterna är i intressegemenskap eller om lokalerna har en representativ standard. Avseende detta måste först konstateras att Skatteverkets resonemang omöjliggör en tillämpning av Skatteverkets egna allmänna råd då den innebär att hierarkin vid bestämmandet av jämförelsehyra sätts ur spel. Skatteverket menar på att denna hyresnivå inte är tillämplig eftersom bara de själva har insyn i andra uppgifter än hyran som skulle kunnat ha påverka hyran. Om sådana finns eller inte kan Skatteverket dock inte uttala sig om. Detta innebär att rådet inte kan tillämpas alls eftersom sekretess alltid föreligger för vissa förhållanden som kan ha spelat in i hyresnivåns bestämmande. Eftersom hyresnivåerna är offentliga och det allmänna rådet föreskriver att hyresnivån för andra närliggande fastigheter ska användas före Skatteverkets genomsnittshyror måste utgångspunkten vara att taxerade hyresnivåer är representativa och kan användas som jämförelseobjekt om inte annat påvisas.

Skatteverkets påståenden att uppgifter om parterna är i intressegemenskap eller lokalernas standard skulle vara omöjliga att ta reda på utan att bryta mot sekretessen är direkt felaktiga. Det framgår av såväl data från Bolagsverket som av en enkel internetsökning att företagen inte är i intressegemenskap. Härtill kommer att frågan om huruvida hotellens standard är likvärdig framgår av offentliggjord information tillgänglig för allmänheten om de båda hotellen. Hotellen är också öppna för allmänheten att beträda. Av det offentliga material som finns framgår att Aulan 1 till och

med har högre standard. Aulan 1 kan därför inte avfärdas som jämförelse-objekt på grund av att den inte håller samma standard. Slutligen bör också noteras att det saknar betydelse om uppgifterna i deklarationen om hyresnivån för Aulan 1 grundas på faktiska uppgifter eller uppskattade uppgifter då hyran ändå ska ge uttryck för den marknadsmässiga hyresnivån i området. Aulan 1 ska således anses som ett godtagbart jämförelseobjekt.

Skatteverket har beräknat hyran till 110 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler och kommit fram till att hyresnivån för hotellet ska bestämmas till 3 960 kr per kvadratmeter. Fastigheten Aulan 1 är uppförd 2008 och inhyser ett hotell med hög status och hotellets lokaler är mycket moderna. Hotellet på Barnhuset 26 har värdeår 1960 och är inte av lika hög standard. Ändå är den marknadsmässiga hyran för Aulan 1 3 488 kr per kvadratmeter, dvs. betydligt lägre än Skatteverkets beräknade jämförelse-hyra för Barnhuset 26. Genomsnittshyran för värdeår 2008 i värdeområdet är 4 560 kr per kvadratmeter. Hotellet på Aulan 1 har således en hyra som motsvarar 84 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler. Detta visar tydligt att Skatteverkets beräkning av jämförelsehyran till 110 procent av den genomsnittliga hyresnivån för kontorslokaler eller 3 960 kr per kvadratmeter är för hög. 84 procent av genomsnittshyran för kontor ligger också betydligt närmare Skatteverkets egna allmänna råd som föreskriver att relativhyran för hotell i Stockholms kommun ska bestämmas till 90 procent av genomsnittshyran för kontor. Skatteverket anför att de egna allmänna råden inte ska tillämpas i varje enskilt fall, men motiverar inte varför 110 procent av genomsnittshyran för kontor är en bättre nivå än 90 procent i detta fall. Om hyresnivån ska bestämmas utifrån en jämförelsehyra måste likformighet och förutsägbarhet beaktas. Att utan motivering bestämma hyresnivån till 110 procent är både rättsosäkert och osakligt. Bolaget yrkar därför i tredje hand på att jämförelsehyran bestäms till 84 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler alternativt till 90 procent av genomsnittshyran i enlighet med Skatteverkets allmänna råd.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Den första frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om jämförelsehyra ska bestämmas för de delar av byggnaden som används för hotellverksamhet, konferensverksamhet, inklusive restaurang och nattklubb, samt dans- och teaterverksamhet. För övriga ytor har Skatteverket godtagit den deklarerade hyran. Det är ostridigt att de faktiska hyrorna har framförhandlats mellan oberoende parter. Det är vidare ostridigt att det utgått hyresrabatter samt att hyresgästerna står för viss inredning och vissa drifts- och underhållskostnader.

Skatteverkets föreskrifter har såvitt framkommit tillkommit i laga ordning och strider inte heller mot överordnad lag eller förordning. Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverkets föreskrifter därför är bindande för såväl Skatteverket som förvaltningsrätten.

Av Skatteverkets föreskrifter framgår att jämförelsehyra ska fastställas när det utgår hyresrabatter. Jämförelsehyra ska därför fastställas. Förvaltningsrätten anser även att den omständigheten att hyresgästen står för viss inredning och visst underhåll av lokalerna som normalt sett ingår i hyran, och som enligt föreskrifterna ska ingå i värdefaktorn hyra, talar för att de faktiska hyrorna inte är att betrakta som marknadsmässiga. Att detta är normalt inom branschen medför ingen annan bedömning.

Förvaltningsrätten har därmed att ta ställning till vilken nivå jämförelsehyran ska fastställas till. Förvaltningsrätten konstaterar att varken Skatteverket eller domstolen är bundna av Skatteverkets allmänna råd. Dessa ska därför enligt förvaltningsrätten inte tillämpas om de inte leder till ett rättvisande resultat.

Skatteverket har beräknat jämförelsehyran avseende de ytor som används för F&B verksamheten på Barnhuskällaren 6 och hotellverksamheten till 125 procent respektive 110 procent av genomsnittshyran för kontor. Hyran avseende de ytor som används i hotellverksamheten och F&B verksamheten understiger endast marginellt genomsnitthyran för kontor. Detta trots att hyresrabatt utgått och att hyresgästen har ett långtgående ansvar för sådana underhålls- och driftskostnader som normalt åvilar fastighetsägaren. En jämförelsehyra beräknad till 84 eller 90 procent av genomsnittshyrorna skulle vidare understiga den faktiska hyran. Detta framstår inte som rimligt då hyran ska jämkas upp på grund av att det utgår hyresrabatt och det långtgående underhållsansvaret som vilar på hyresgästen. Förvaltningsrätten anser därför inte att jämförelsehyran kan beräknas med ledning av hyror för närliggande objekt eller relativhyran. Oaktat detta anser förvaltningsrätten att det förekommer sådana osäkerheter avseende de faktorer som spelat in vid bestämmandet av hyran för Aulan 1 att denna fastighet inte kan användas som jämförelseobjekt. Jämförelsehyran för hotellverksamheten och F&B verksamheten får därför uppskattas till ett skäligt belopp. Förvaltningsrätten finner inte skäl att uppskatta den till lägre belopp än de som Skatteverket fastställt i de obligatoriska omprövningsbesluten. Skatteverket har beräknat jämförelsehyran avseende övriga ytor till 50 procent av genomsnittshyran för kontor. Förvaltningsrätten finner inte heller skäl att beräkna jämförelsehyran avseende dessa ytor till ett lägre belopp. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Speciell byggrätt

Bolaget har i denna del anfört bl.a. följande.

Skatteverkets riktvärdesangivelser för byggrätt för lokaler är beräknade utifrån värdet av byggrätt för kontorslokaler. Fastigheten består till 86 procent av konferenslokaler som avkastar lägre än kontorslokaler.

Fastigheten är bebyggd med den gamla skolbyggnaden Norra Latin. Byggnaden är byggnadsminnesskyddad av länsstyrelsen och har kraftiga begränsningar i hur byggnaden kan förändras enligt detaljplan. I detaljplanen till fastigheten framgår att byggnaden och marken endast får användas för sådana ändamål som är förenliga med dess kulturhistoriska värde. Detaljplanen för fastigheten är de facto låst till nuvarande användning. Den marknadsmässiga faktiska hyran för konferenslokalerna är 13 244 000 kr för 7 784 kvadratmeter, dvs. 1 701 kr per kvadratmeter. Genomsnitthyran för kontorslokalerna i värdeområdet är 3 240 kr per kvadratmeter. Den faktiska hyran för konferenslokalerna uppgår således till 52,5 procent av genomsnittshyran för kontorslokalerna. Detta visar tydligt att byggrättens värde för konferenslokaler bör vara betydligt lägre än för kontor.

Frågan om en justering av byggrätten på den aktuella fastigheten prövades av Kammarrätten i Stockholm i dom den 31 juli 2019 i mål nr 4680-18. Domstolen biföll bolagets yrkande p.g.a. avvikande byggrätt konferenslokaler. Ingenting väsentligt har ändrats sedan denna dom.

Det måste utifrån bolagets jämförelsematerial anses visat att konferenslokaler avkastar väsentligt lägre än kontorslokaler i området. De av bolaget redovisade jämförelseobjekten har alla väsentligt lägre (ca 40–50 procent) hyra än genomsnittshyran för kontorslokaler. Därtill kommer att Skatteverkets allmänna råd från förra taxeringsperioden särskilt föreskriver att relativhyran för konferenslokaler ska bestämmas till 70 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler. I de senaste allmänna råden nämns inte konferenslokaler men relativhyran för hotell ska i Stockholm bestämmas till 90 procent av genomsnittshyran för kontorslokaler. Allt detta kan inte tolkas på annat sätt än att konferenslokaler avkastar väsentligt lägre än kontorslokaler i värdeområdet. Tilläggas bör även att Skatteverket helt saknar stöd för sin inställning att skillnaden i hyresnivån måste vara minst 20 procent

för att kunna beaktas som ett säreget förhållande. Enligt 7 kap. 5 § 5 finns en lagstadgad gräns för hur stor skillnaden i taxeringsvärde ska vara med eller utan det säregna förhållandet för att kunna beaktas. Denna gräns är enligt bestämmelsen tre procent av fastighetens totala taxeringsvärde. Något stöd för andra begränsningsregler finns inte. Då det finns en tydligt föreskriven gräns är det lämpligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att hålla sig till denna.

Skatteverket medger ingen justering i sitt omprövningsbeslut då det enligt Skatteverket inte finns något stöd för att konferenslokaler avkastar mindre. Skatteverket menar också att Skatteverket inte längre har en specifik relativhyra för konferenslokaler i det allmänna rådet för 2019 års taxering (SKV A 2018:11). Istället finns en bredare relativhyra på 80 procent för "Biograf med modern standard och andra större samlingslokaler". Skatteverkets justeringar i de allmänna råden påvisar inte någon faktisk förändring i värdet på konferenslokaler sedan förra taxeringsperioden. Det bästa underlaget för om konferenslokaler i området avkastar mindre än kontorslokaler i området är en konferenslokal i detta område som jämförs med likvärdiga kontorslokaler i samma område. Endast om det finns tydligt stöd för att denna konferenslokal inte skulle vara representativ för konferenslokaler kan man gå på mer generella underlag som Skatteverkets allmänna råd. Hyran, som i förevarande fall är framförhandlad mellan två externa parter, avviker väsentligt från genomsnittshyran för kontorslokaler för den aktuella fastigheten. Då det inte finns något stöd för att skillnaden i hyra beror på andra skäl än att hyresnivån för konferenslokaler skiljer sig från hyresnivån för kontorslokaler kan detta inte leda till annan slutsats än att det är klart styrkt att konferenslokalerna i området avkastar mindre än kontorslokaler på grund av sin användning.

Det finns väldigt få utpräglade konferensanläggningar i Stockholms innerstad men bolaget har funnit exempel på andra konferenslokaler i

Stockholms innerstad och alla dessa har låga hyresnivåer i jämförelse med Skatteverkets genomsnittshyror för kontor. Detta gäller exempelvis för Bangårdsposten 2 (hotell och en av Stockholms största konferensanläggningar) med 2 315 kr per kvadratmeter (43 procent av genomsnittshyran) och Alstavik 1 med 1 096 kr per kvadratmeter (41–54 procent av genomsnittshyran beroende på värdeår då det finns två taxeringsenheter).

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Förvaltningsrätten konstaterar att det är ostridigt att byggrätten för fastigheten Barnhuskällaren 6 är låst till konferenslokaler. Byggrätten är därmed begränsad till en annan byggnadstyp än den som förutsätts vid fastställandet av riktvärdet. För att justering för säreget förhållande ska kunna ske krävs dock även att hotell har en lägre hyresnivå än den verksamhet som förutsätts vid fastställandet av riktvärdet, dvs. kontor.

Bolaget har åberopat Kammarrätten i Stockholms dom den 31 juli 2019 i mål nr 4680-18 vari kammarrätten för den aktuella fastigheten medgett justering för speciell byggrätt avseende ett tidigare taxeringsår. Förvaltningsrätten konstaterar dock att kammarrätten grundade sin bedömning av den generella hyresnivån på de då gällande allmänna råden SKV A 2015:14 vari relativhyran för konferenslokaler angetts till 70 procent av genomsnittshyran för kontor. I de allmänna råd som gäller för aktuell taxering, SKV A 2018:11, anges inte någon särskild relativhyra för konferenslokaler. Relativhyran för större samlingslokaler anges till 80–100 procent. Vidare gäller relativhyran för hotell i Stockholm om 90 procent oavsett andel av konferensanläggning. Förvaltningsrätten anser därför att Skatteverkets relativhyra inte kan ligga till grund för bedömningen av om hyran för hotell avviker från hyran för kontor.

Att enstaka fastigheters hyresnivå avviker med mer än 20 procent från genomsnittshyran för kontor är inte tillräckligt för att motivera en nedjustering av markvärdet (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 28 juni 2019 i mål nr 4497-18). Den faktiskt utgående hyran kan därför inte ensam ligga till grund för bedömningen av om hyran för hotell avviker från hyran för kontor.

Förvaltningsrätten anser att det jämförelsematerial som åberopats av bolaget inte visar att den generella hyresnivån för konferenslokaler i värdeområdet avviker från hyresnivån för kontorslokaler med mer än 20 procent. Det kan även konstateras att den aktuella fastigheten ligger i ett attraktivt område i Stockholms innerstad.

Förvaltningsrätten gör bedömningen att det inte är visat att hyresnivån för konferenslokaler i det aktuella värdeområdet väsentligt avviker från hyresnivån för kontor. Justering för säreget förhållande, speciell byggrätt konferenslokaler, kan därmed inte medges.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit delvis bifall till sina yrkanden genom Skatteverkets obligatoriska omprövning och har därför beviljats ersättning med 50 000 kr av Skatteverket. Förvaltningsrätten har därmed endast att pröva om rätt till ersättning föreligger avseende de frågor som förvaltningsrätten haft att pröva.

Bolaget har i de delar som förvaltningsrätten haft att pröva inte vunnit bifall till sina yrkanden och målen avser inte frågor som är av betydelse för rättstillämpningen. Inte heller föreligger synnerliga skäl för ersättning. Bolagets ansökningar om ersättning för kostnader ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 5 (FR-11).

Christoffer Andersson Calafatis
Rådman

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

Specialistföredraganden Daniel Alvedahl har föredragit målen.

Skatteverket
Postadress
Box 133
745 23 ENKÖPING

Skatteupplysningen
0771-567 567

Beslut
Hyreshusenhet
Fastighetstaxering

H
2019

SKR:s kopia

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

INKOM: 2020-07-01
MÅLNR: 14443-20
AKTBIL: 6

Ägare

Person-/organisationsnummer	Ägare den 1 januari till (andel)

Taxeringsvärdet gäller från och med den 1 januari 2019, dvs. inkomståret 2019.
Detta är en underrättelse om Skatteverkets grundläggande beslut vid allmän fastighetstaxering 2019.

Taxeringsenhet

Fastighetsbeteckning		Kommun
BARNHUSET 26		Stockholm
Typ av taxeringsenhet		
322 Hyreshusenhet, hotell eller restaurangbyggnad.		
Taxeringsenhetsnummer	Areal, m²	Ägarens benämning eller liknande
408418-8	4244	+BARNHUSG.12-14

Taxeringsvärde

Taxeringsvärde, kr	- varav delvärden, kr	
	mark	byggnad
905 000 000	498 000 000	407 000 000

BESLUT
Skatteverket beslutar att
-inte ändra byggnadens värdeår,
-fastställa lokalarean på er fastighet till 27 508 kvm,
- taxera tomtmarken med en byggrätt för lokaler på 23 294 kvadratmeter,
- bestämma årshyra för lokaler till 81 439 000 kr.

MOTIVERING
Värdeår
-Ni har framfört att en ombyggnad har gjorts på byggnaden till en total kostnad av 4 438 000 kr.

Skatteverket tar hänsyn till byggnadens ålder genom ett så kallat värdeår. Skatteverket bestämmer värdeåret genom att beakta omfattningen och tidpunkten av de om- och tillbyggnader som har skett efter att byggnaden uppfördes.

När om- och tillbyggnadskostnaden utgör 20-70 % av nybyggnadskostnaden ska värdeåret jämkas. Vid beräkningen av hur mycket om- och tillbyggnaden påverkar värdeåret, jämför Skatteverket den nedlagda kostnaden med vad det skulle kosta att bygga en motsvarande byggnad. Skatteverket beräknar med hjälp av tabell från Skatteverkets allmänna råd att det skulle kosta:

23 100 kr per kvadratmeter lokal att uppföra en motsvarande byggnad på er fastighet.

De kostnader som ni lagt på om- och tillbyggnaden är lägre än 20 % av den bedömda

nybyggnadskostnaden. Det innebär att om- och tillbyggnaden inte har någon påverkan på värdeåret, som därmed blir detsamma som tidigare, 1960.
Lokalarean
-I er fastighetsdeklaration har ni framfört att era lokaler består av:
260 kvm-kontor,
12704 kvm-konferenslokal,
7001 kvm-hotell,
5470 kvm-danslokal,
1800 kvm-nattklubb,
273 kvm-förråd
356 kvm-teknikrum

Skatteverket bedömer att ett teknikrum är ett komplementutrymme till era lokaler.

Skatteverket beslutar att fastställa lokalarean på er fastighet till 27508 kvm.

Byggrätt för lokaler
-I er fastighetsdeklaration har ni ändrat byggrätt för lokaler från 21 526 kvm till 19 525 kvm.

När Skatteverket bestämmer tomtmarksvärdet för en bebyggd hyreshusfastighet utgår vi ifrån byggrätten som finns på fastigheten. I första hand bestämmer vi byggrätten utifrån den befintliga bebyggelse som finns på fastigheten. Byggrätten ska anges som den totala arean av alla våningsplan ovan mark inklusive ytterväggar. Om uppgift om byggrätten saknas i deklarationen, uppskattar vi byggrätten genom att multiplicera den totala lokalarean ovan mark med 1,2.

Vi har räknat ut byggrätten så här:
(Hela lokalarean 27 508 kvm lokalarean under mark 8096 kvm) x 1,2 = 23 294 kvm.

Årshyra lokaler
I er fastighetsdeklaration har ni redovisat en årshyra om 49 578 000 kr (49 101 000 kr + 477 000 kr) eller 1 802 kr/kvm. Ni har framfört i er fastighetsdeklaration och ert svar på förslag till beslut att det är marknadsmässiga omsättningsbaserade hyror. Den hyran är för låg i jämförelse med genomsnittshyran i värdeområdet som är 3600 kr/kvm. Skatteverket accepterar inte omsättningsbaserade hyror vid denna taxering.

I de fall uppgifter om faktisk årshyra saknas använder Skatteverket en så kallad jämförelsehyra för att beräkna årshyran, som ska motsvara årshyran för likvärdiga lokaler (marknadsmässig hyra).

När Skatteverket ska bestämma jämförelsehyran tar vi först och främst ledning av hyresnivån för likvärdiga lokaler inom hyreshuset eller i närliggande hyreshus. I de fall Skatteverket saknar eller inte fått in dessa uppgifter, använder vi genomsnittshyran för kontorslokaler i det värdeområde som fastigheten ligger i.

Skatteverket har i det här fallet använt genomsnittshyran som grund för beräkningen av årshyra, eftersom andra hyresuppgifter saknas. Genomsnittshyran för kontorslokaler med samma värdeår som er byggnad, 1960, är i ert värdeområde 3 600 kr per kvadratmeter.

Vi har räknat ut årshyran för kontor om 260 kvm så här:
Lokalarea 260 kvm x genomsnittshyra 3 600 kr/kvm = beräknad årshyra 936 000 kr.

För hotell belägna i Stockholm bör relativ hyran bestämmas till 90 %
Vi har räknat ut årshyran för hotell så här:
Lokalarea 7001 kvm x (genomsnittshyra 3600 kr/kvm x 90 %) = beräknad årshyra 22 683 240 kr.

Skatteverket har använt 80% av genomsnittshyran vid beräkning av årshyran för konferenslokaler, danslokaler, nattklubb.
Vi har räknat ut årshyran så här:
(Lokalarea 12 704 kvm+ 5470 kvm +1800 kvm) x (genomsnittshyra 3600 kr/kvm x 80 %) = beräknad årshyra 57 525 120 kr.

Skatteverket har använt 30% av genomsnittshyran vid beräkning av årshyran för förråd om 273 kvm.
Vi har räknat ut årshyran så här:
Lokalarea 273 kvm x (genomsnittshyra 3600 kr/kvm x 30 %) = beräknad årshyra 294 840 kr.

Den totala årshyran är: 936 000 kr + 22 683 240 kr + 57 525 120 kr + 294 840 kr= 81 439 000 kr

REGLER SOM VI HAR TILLÄMPAT
Reglerna om beräkning av en byggnads värdeår finns i 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (SFS 1979:1152), 12 § i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2018:8 och i avsnitt 2.3 i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2018:11.

Reglerna om jämförelsehyra finns i 11 § i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2018:8 och i avsnitt 2.2 i Skatteverket allmänna råd SKV A 2018:11.

Reglerna om byggrätt finns i 12 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (SFS 1979:1152), 2 § i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2018:8 och i avsnitt 3.1.1 i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2018:11.

Övriga upplysningar
Hyran som används för fastighetstaxeringen är ett hjälpmedel (mått) för att fastställa taxeringsvärdet på byggnaden. Ni ska inte inkomstbeskattas för den hyra som Skatteverket använder vid fastighetstaxeringen.

Byggnad

Egen benämning eller liknande		Nybyggnadsår	1960
Byggnad nr	1	Om- eller tillbyggnad år	2018
		Värdeår	1960

Mark till lokaler

Lokalmark nr (värderingsenhet nr)	1	Egen benämning eller liknande	
Hör till byggnad nr	1	Byggrätt ovan mark, m² (BTA)	23 294

Riktvärde, 1 000-tal kr	Justering, 1 000-tal kr	Värde, 1 000-tal kr
498 000		498 000

Lokaler

Lokaler nr (värderingsenhet nr)	1	Hör till byggnad nr	1

Uthyrda

Årshyra, 1 000-tal kr	81 439	Lokalarea, m² (LOA)	27 508

Total årshyra, 1 000-tal kr Lokaler	Riktvärde, 1 000-tal kr	Justering, 1 000-tal kr	Värde, 1 000-tal kr
81 439	407 000		407 000

SKV 3063 10 03 06

Värdeområde (där fastigheten ligger)

Du kan se värdeområdet i e-tjänsten Värdeområden och riktvärdekartor.
0180170

Om du inte är nöjd med beslutet

Du kan begära omprövning hos Skatteverket, eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten.

Det gör du skriftligt. Skrivelsen ska vara undertecknad av dig. Om du anlitar ombud kan i stället ombudet underteckna skrivelsen, fullmakt i original ska då bifogas.

I skrivelsen ska du ange
- om du begär omprövning eller om du överklagar,
- vilket beslut du vill ha ändrat (ange fastighets-taxeringsår och taxeringsenhetsnummer),
- hur du vill att beslutet ska ändras,
- de omständigheter eller bevis som du vill föra fram,
- ditt person-/organisationsnummer,
- din postadress och helst telefonnummer på dagtid.

Senast under femte året efter fastighetstaxeringsåret kan du överklaga eller begära omprövning av det här beslutet.

Om du begär omprövning: Skrivelsen ska lämnas eller sändas till Skatteverket.

Om du överklagar: Du ska ange "Till förvaltningsrätten" i skrivelsen, men du ska sända skrivelsen till Skatteverket.

Om du fått del av det här beslutet senare än oktober månad femte året efter fastighetstaxeringsåret, kan du i vissa fall ändå ha två månader på dig att begära omprövning eller överklaga. Mer information om detta kan du få hos Skatteverket.

Du kan få mer information om fastighetstaxeringen hos Skatteverket.
Gå in på **www.skatteverket.se/hyreshus** eller ring **0771-567 567**.

SKV 3063 10 04 06

Skatteverket
Postadress
Box 133
745 23 ENKÖPING

Skatteupplysningen
0771-567 567

Beslut
Hyreshusenhet
Fastighetstaxering

H
2019

SKR:s kopia

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

INKOM: 2020-07-01
MÅLNR: 14446-20
AKTBIL: 6

Ägare

Person-/organisationsnummer	Ägare den 1 januari till (andel)

Taxeringsvärdet gäller från och med den 1 januari 2019, dvs. inkomståret 2019.
Detta är en underrättelse om Skatteverkets grundläggande beslut vid allmän fastighetstaxering 2019.

Taxeringsenhet

Fastighetsbeteckning		Kommun
BARNHUSKÄLLAREN 6		Stockholm
Typ av taxeringsenhet		
322 Hyreshusenhet, hotell eller restaurangbyggnad.		
Taxeringsenhetsnummer	Areal, m²	Ägarens benämning eller liknande
421703-8	16452	

Taxeringsvärde

Taxeringsvärde, kr	- varav delvärden, kr	
	mark	byggnad
336 000 000	207 000 000	129 000 000

BESLUT
Skatteverket beslutar att:

-bestämma årshyran för lokaler till
25 127 172 kr.

-inte ändra byggnadens värdeår

MOTIVERING
I fastighetsdeklarationen som ni lämnat har ni använt er av omsättningshyra för lokaler. Den 12 december har ni svarat på förfrågan. Ni har skrivit att den faktiska årshyran under uthyrda är den faktiska hyra som hyresgästen betalar för konferensverksamhet. Skatteverket kommer använda genomsnitthyra för konferensverksamhet.

Skatteverket har i det här fallet använt genomsnittshyran som grund för beräkningen av årshyra. Genomsnittshyran för kontorslokaler med samma värdeår som er byggnad, 1929, är i ert värdeområde 3240 kr per kvadratmeter.

Vi har räknat ut årshyran för lokal (8617 kvm) så här:
Lokalarea 8617 kvm x (90% av genomsnittshyra 3240 kr/kvm) = beräknad årshyra 25 127 172 kr.

Värdeår
Ni har framfört att en om- och tillbyggnad har gjorts på byggnaden till en total kostnad av 9 244 000 kr.

Skatteverket tar hänsyn till byggnadens ålder genom ett så kallat värdeår. Skatteverket bestämmer värdeåret genom att beakta omfattningen och tidpunkten av de om- och tillbyggnader som har skett efter att byggnaden uppfördes.

När om- och tillbyggnadskostnaden utgör 20-70 % av nybyggnadskostnaden ska värdeåret jämkas. Vid beräkningen av hur mycket om- och tillbyggnaden påverkar värdeåret, jämför Skatteverket den nedlagda kostnaden med vad det skulle kosta att bygga en motsvarande byggnad. Skatteverket beräknar med hjälp av tabell från Skatteverkets allmänna råd att det skulle kosta:

22 300 kr per kvadratmeter lokal att uppföra en motsvarande byggnad på er fastighet.

Nybyggnadskostnad för LOA är 9074 m² x 22 300 kr/m² = 202 350 200
Total nybyggnadskostnad = 202 350 200 kr

De kostnader som ni lagt på om- och tillbyggnaden är lägre än 20 % av den bedömda nybyggnadskostnaden
(9 244 000/202 350 200 = 5 %). Det innebär att om- och tillbyggnaden inte har någon påverkan på värdeåret, som därmed blir detsamma som tidigare, 1929.

REGLER SOM VI HAR TILLÄMPAT
Reglerna om jämförelsehyra finns i 11 § i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2018:8 och i
avsnitt 2.2 i Skatteverket allmänna råd SKV A 2018:11.

Reglerna om beräkning av en byggnads värdeår finns i 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (SFS 1979:1152), 12 § i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2018:8 och i avsnitt 2.3 i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2018:11.

Byggnad

Egen benämning eller liknande		Nybyggnadsår	1880
Byggnad nr	1	Om- eller tillbyggnad år	2017
		Värdeår	1929

Mark till lokaler

Lokalmark nr (värderingsenhet nr)	1	Egen benämning eller liknande	
Hör till byggnad nr	1	Byggrätt ovan mark, m² (BTA)	9 691

Riktvärde, 1 000-tal kr	Justering, 1 000-tal kr	Värde, 1 000-tal kr
207 000		207 000

Lokaler

Lokaler nr (värderingsenhet nr)	1	Hör till byggnad nr	1
Uthyrda			
Årshyra, 1 000-tal kr	25 127	Lokalarea, m² (LOA)	8 617
Outhyrda			
Beräknad marknadsmässig årshyra, 1 000-tal kr	1 143	Lokalarea, m² (LOA)	457

Total årshyra, 1 000-tal kr Lokaler	Riktvärde, 1 000-tal kr	Justering, 1 000-tal kr	Värde, 1 000-tal kr
26 270	129 000		129 000

Län	Kom	Fastighetsbeteckning	SKR-kod	Taxeringsenhetsnr	Sida
01	80	BARNHUSKÄLLAREN 6	0123	421703-8	2 (3)

Värdeområde (där fastigheten ligger)

Du kan se värdeområdet i e-tjänsten Värdeområden och riktvärdekartor.
0180170

Om du inte är nöjd med beslutet

Du kan begära omprövning hos Skatteverket, eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten.

Det gör du skriftligt. Skrivelsen ska vara undertecknad av dig. Om du anlitar ombud kan i stället ombudet underteckna skrivelsen, fullmakt i original ska då bifogas.

I skrivelsen ska du ange
- om du begär omprövning eller om du överklagar,
- vilket beslut du vill ha ändrat (ange fastighets-taxeringsår och taxeringsenhetsnummer),
- hur du vill att beslutet ska ändras,
- de omständigheter eller bevis som du vill föra fram,
- ditt person-/organisationsnummer,
- din postadress och helst telefonnummer på dagtid.

Senast under femte året efter fastighetstaxeringsåret kan du överklaga eller begära omprövning av det här beslutet.

Om du begär omprövning: Skrivelsen ska lämnas eller sändas till Skatteverket.

Om du överklagar: Du ska ange "Till förvaltningsrätten" i skrivelsen, men du ska sända skrivelsen till Skatteverket.

Om du fått del av det här beslutet senare än oktober månad femte året efter fastighetstaxeringsåret, kan du i vissa fall ändå ha två månader på dig att begära omprövning eller överklaga. Mer information om detta kan du få hos Skatteverket.

Du kan få mer information om fastighetstaxeringen hos Skatteverket.
Gå in på **www.skatteverket.se/hyreshus** eller ring **0771-567 567**.

SKV 3063 10 03 06

Län	Kom	Fastighetsbeteckning	SKR-kod	Taxeringsenhetsnr	Sida
01	80	BARNHUSKÄLLAREN 6	0123	421703-8	3 (3)

Skatteverket

BESLUTSBILAGA

Datum
2020-06-29

Ärendenummer
8-86501

Fastighetsbeteckning: Barnhuset 26 (408418-8)

Taxeringsår: 2019

ÖVERKLAGANDE AV BESLUT OM FASTIGHETSTAXERING

Ni har överklagat Skatteverkets beslut om fastighetstaxering till förvaltningsrätten.

Innan överklagandet kan överlämnas till förvaltningsrätten måste Skatteverket ompröva sitt tidigare taxeringsbeslut. Om Skatteverket då inte godtar vad ni yrkat går ärendet vidare till förvaltningsrätten.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Skatteverket ändrar sitt tidigare beslut genom att bestämma värdefaktorn hyra till totalt 63 951 353 kr.

I övrigt ändrar inte Skatteverket sitt tidigare beslut.

Då Skatteverket endast delvis har godtagit vad ni yrkat överlämnas ärendet till förvaltningsrätten i Stockholm för fortsatt handläggning.

REDOGÖRELSE FÖR ÄRENDET

I ett överklagande av 2019 års fastighetstaxering har ni yrkat att hyresnivån för de uthyrda lokalerna i den byggnad som finns på fastigheten ska fastställas till 49 578 000 kr.

I den aktuella byggnaden finns lokaler med konferensverksamhet (12 704 kvm LOA), hotell (7 001 kvm LOA), dans- och nattklubb (7 270 kvm LOA) samt mindre ytor som utgörs av kontor och förråd (533 kvm LOA).

I er fastighetsdeklaration har ni angivit den faktiskt erhållna ersättningen för dessa ytor för nivååret 2017. Konferenslokalerna och hotellet har en omsättningshyra på 36 406 000 kr och resterande lokaler har en fast avtalad hyra på 13 172 000 kr. Dessa hyror har förhandlats fram och avtalats mellan av varandra oberoende parter.

Skatteverket har i sitt grundbeslut avseende 2019 års fastighetstaxering åsatt en jämförelsehyra för byggnaden. Denna hyra uppgick till 81 439 000 kr och baserades på genomsnittshyran för kontorslokaler inom värdeområdet samt på relativa hyror som bestämdes med utgångspunkt i denna.

Med sådan marknadsmässig hyra som enligt 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (FTL) ska ligga till grund för taxeringsvärdet för lokaler inom hyreshusbyggnader avses att hyran är

framförhandlad och beslutad mellan två oberoende parter med ett motstående intresse i egenskap av hyresvärd och hyresgäst. En sådan hyra motsvarar det som en hyresgäst normalt erlägger till en hyresvärd om villkoren i avtalet är gängse för likartade lokaler i branschen.

Varken lag, förordning eller Skatteverkets egna råd eller föreskrifter ger något stöd för att frångå att hyran vid fastighetstaxeringen beräknas utifrån den faktiska ersättningen om denna följer ovanstående krav. Att denna hyra upplevs som låg i jämförelse med de genomsnittshyror för kontorslokaler som Skatteverket fastställt utgör i sig inget skäl för att anse den faktiska hyran som icke marknadsmässig. Detta speciellt om de aktuella lokalerna inte utgör kontorslokaler. Både konferenslokaler och lokaler som används för hotellverksamhet har av flera olika anledningar vanligtvis en lägre hyresnivå än kontorslokaler.

Den deklarerade hyran har bestämts genom förhandlingar mellan två oberoende parter som båda har ett vinstintresse. Den deklarerade hyran avviker inte heller från vad som deklarerats vid tidigare taxeringar eller från hyresnivån för liknande lokaler. Hyran för de aktuella lokalerna har också varit på en stabil nivå under många år. Sammantaget betyder detta att hyran är marknadsmässig.

Ni har avslutningsvis hänvisat till en dom från kammarrätten i Stockholm (mål nr 9309-18) där domstolen slagit fast att förhållandet att en faktisk hyra understiger genomsnittshyran för kontor inom värdeområdet inte med automatik innebär att den uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra.

Ni anser att den hyra som Skatteverket beslutat om för den aktuella byggnaden inte utgör en realistisk hyresnivå. Detta då det inte är möjligt för er att ta ut denna hyra. För att frångå den faktiska hyresnivån bör det krävas att Skatteverket klart visar att omständigheterna i det aktuella fallet medför att den framförhandlade hyran inte kan användas som en marknadsmässig hyra. Så har enligt er mening inte skett.

Då er deklarerade hyresnivå motsvarar cirka 50 % av den uppskattade genomsnittliga hyresnivån för kontorslokaler inom det aktuella värdeområdet och därmed framtår som låg har Skatteverket efterfrågat kopior på de hyreskontrakt och omsättningssiffror som ligger till grund för den deklarerade hyran. Detta för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av om denna hyra kan anses utgöra en marknadsmässig hyresnivå.

I ert svar har ni lämnat mer specificerade uppgifter om vad som ligger till grund för den deklarerade hyran och ni har även bifogat efterfrågade hyreskontrakt och omsättningssiffror.

I svaret framgår att den omsättningsbaserade hyran, efter tillägg för värme, vatten och fastighetsskatt, för den del av konferensverksamheten som bedrevs i byggnaden på Barnhuset 26 uppgick till 8 847 385 kr för 2017 (9 863 kvm LOA). Detta motsvarar 45 % av den totala hyra som kontrakterats för konferensverksamheten. Resterande del avser den del av denna verksamhet som bedrivs i den angränsande fastigheten Barnhuskällaren 6. Denna fördelning grundas på er egen bedömning och har använts under en längre tid.

Avseende de ytor i byggnaden som användes för konferensverksamhetens F&B verksamhet (2 195 kvm LOA) och nattklubb (1 800 kvm LOA) uppgick den omsättningsbaserade hyran, efter ovan nämnda tillägg, till 2 435 400 kr för det som omnämnts som ”F&B verksamhet” och till 2 637 272 kr för det som omnämnts som ”Nattklubb”. Hyran för ”F&B verksamhet” inkluderar en hyresreducering på 1 036 537 kr som motsvarar en viss procent av den hyresgrundande omsättningen. Även hyran för ”F&B verksamhet” motsvarar 45 % av den totala hyra som kontrakterats för denna verksamhet.

För de ytor i byggnaden som användes för hotellverksamhet uppgick den omsättningsbaserade hyran, efter ovan nämnda tillägg, till 24 493 493 kr. Denna hyra inkluderar en hyresreducering på 1 500 000 kr som framgår av tilläggsavtal. Till denna hyra tillkommer 97 000 kr som avser hyra för hotellets personalmatsal. Den omsättningsbaserade hyran motsvarar 97,4 % av den totala hyra som kontrakterats för hotellverksamheten. Resterande del avser den del av denna verksamhet som bedrivs i fastigheten Barnhuskällaren 6. Även denna fördelning grundas på er egen bedömning och har använts under en längre tid.

Övriga externa hyresgäster (främst ytor för dans- och teaterverksamhet men även mindre kontorsytor och liknande) har en fast avtalad hyra som i förekommande fall är indexreglerad. Denna hyra uppgick 2017 till totalt 10 590 165 kr där 9 217 302 kr avser ytor för dans- och teaterverksamhet.

Avslutningsvis finns en del vakanta ytor och ytor som används för eget bruk. Hyran för dessa ytor har uppskattats till totalt 477 250 kr.

Skatteverket har i skrivelse övervägt att besluta i enlighet med vad som framgår ovan.

I svar på denna skrivelse har ni vidhållit att värdefaktorn hyra ska fastställas till den faktiskt erhållna hyran, d.v.s. till 49 678 000 kr. Denna inställning grundas på att ni ifrågasätter Skatteverkets inställning att alla typer av hyresrabatter omöjliggör användandet av den kontrakterade hyresnivån. Enligt er är en hyresrabatt endast ett exempel på en del av ett avtal som gör att två parter kan finna en marknadsmässig hyresnivå vid en hyresförhandling.

Avseende det som Skatteverket har framfört om att hyresgästerna i olika omfattning har ansvar för drift och underhåll av olika inventarier och installationer har ni framfört att detta är något som regleras i aktuella hyresavtal genom s.k. gränsdragningslistor. Dessa ser olika ut för varje enskilt avtal och skiljer sig också åt i viss utsträckning beroende på när i tiden avtalet tecknats.

Generellt ansvarar hyresgäster för installationer och inventarier som är hyresgästspecifika och/eller har kort livslängd. Inredningen av hotell-, konferens- och eventlokaler sköts ofta av verksamhetsutövaren då lokalens utformning ofta har ett starkt samband med verksamheten. De aktuella hyresavtalen är standard för lokaltyperna och det är fastighetsägaren som har det övergripande ansvaret för att lokalerna håller den standard som hyresgästerna förväntar sig. Ni delar inte Skatteverkets ståndpunkt att dessa delar av de tecknade hyreskontrakten utgör ett argument för att frångå den kontrakterade hyran.

Avslutningsvis har ni framfört att om Skatteverket finner att den faktiska hyran inte är att se som marknadsmässig så anser ni att värdefaktorn hyra ska fastställas till den kontrakterade hyresnivån med hyresrabatten återlagd, d.v.s. till 51 637 000 kr. Ni anser inte att det leder till ett rättvisande resultat att ogiltigförklara hela hyresavtalet som ej marknadsmässigt p.g.a. en mindre hyresrabatt.

MOTIVERING

Gällande rätt m.m.

En av de egenskaper (värdefaktorer) som påverkar taxeringsvärdet för ett hyreshus är hyran. Med hyra för lokaler avses marknadsmässig hyra (9 kap. 3 § FTL).

Värdefaktorn hyra ska i normalfallet bestämmas till den hyra som gäller enligt kontraktet och som är den totala faktiska årshyran, d.v.s. hela det belopp som hyresgästen har att betala till hyresvärden. Utgångspunkten är således att den faktiska årshyran ska ligga till grund för värderingen (7 § Skatteverkets föreskrifter, SKVFS 2018:8).

Värdefaktorn hyra för lokaler ska innefatta kostnader för uppvärmning, vatten och avlopp, fastighetsskatt och andra kostnader. Avgifter för hushållsförbrukning av elektricitet, gas, kabel-tv, bredband och liknande avgifter eller mervärdesskatt ska dock inte ingå. I värdefaktorn hyra ska inte heller ingå ersättning från uthyrning av mark eller markanläggning (9 § SKVFS 2018:8).

I vissa fall, t.ex. när hyresrabatter utgår eller när den faktiska årshyran av någon anledning uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra, ska istället en s.k. jämförelsehyra användas. Jämförelsehyran ska bestämmas till vad som gäller för likvärdiga lokaler inom värdeområdet (11 § SKVFS 2018:8).

Jämförelsehyran bör bestämmas med ledning av:
- i första hand hyresnivån för likvärdiga lokaler inom hyreshuset,
- i andra hand hyresnivån för lokaler i närliggande hyreshus när en tillförlitlig jämförelse kan ske eller
- i tredje hand beslutade av Skatteverket rekommenderade genomsnittshyror.

I sista hand bör jämförelsehyra bestämmas med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd. Nivåerna förutsätter för lokaltypen normal standard. Exempelvis anges en relativ hyra på 80 % av genomsnittshyran för kontorslokaler för biografer med modern standard och för större samlingslokaler. För biografer med äldre standard och som eventuellt är belägna delvis under mark anges en relativ hyra på 50 % av genomsnittshyran för kontorslokaler och för hotell belägna i Stockholm anges en relativ hyra på 90 % av genomsnittshyran för kontorslokaler (punkt 2.2 i Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2018:11).

Skatteverkets bedömning

Utgångspunkten är att värdefaktorn hyra ska utgöras av den faktiska årshyra som utgår enligt kontrakt. Om en sådan faktisk hyra har påverkats av olika faktorer eller avtalsklausuler som medför att den avviker från en normal hyreshushyra, t.ex. extra tjänster, avvikande drift- och

underhållskostnader etc., så ska den i enlighet med vad som framgår i 9 § SKVFS 2018:8 jämkas. Detta innebär att hyresbeloppet ändras för att ta hänsyn till sådana poster som rätteligen ska, eller som inte ska, ingå när värdefaktorn hyra fastställs. Om man saknar möjlighet att jämka hyran på ett korrekt sätt eller då en sådan jämkad hyra uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra kan det istället bli aktuellt att bestämma en jämförelsehyra.

Avseende drift- och underhållskostnader som ska ingå i värdefaktorn hyra så avses sådana kostnader som normalt betalas av en hyresgäst. Med driftkostnad avses kostnad för administration, försäkring, värme-, el- och vattenförbrukning, tillsyn och skötsel, reparation och sophämtning. Avseende underhåll räknas även planerat underhåll in. Vid den marknadsvärdebedömning som utgör en del i arbetet med att fastställa respektive värdeområdes riktvärdenivå används också en beräknad kostnad för drift- och underhåll som innefattar de poster som omnämns ovan.

För att en avtalad hyra ska kunna läggas till grund för värdefaktorn hyra utan att behöva jämkas så ska den därmed innefatta de kostnader för drift- och underhåll som normalt betalas av en hyresgäst. Hyran motsvarar annars inte en sådan marknadsmässig hyra som enligt bestämmelserna i FTL och Skatteverkets föreskrifter ska läggas till grund för beräkningen av taxeringsvärdet.

I de fall någon form av hyresrabatt utgår ska, såsom framgår ovan, alltid en jämförelsehyra bestämmas för de aktuella lokalerna. Bestämmelsen i Skatteverkets föreskrift är tydlig avseende detta och det bör därmed inte spela någon roll om en hyresrabatt endast utgör en mindre del av den totala kontrakterade hyran.

I det aktuella fallet är lokalerna i byggnaden uthyrda till flera olika verksamhetsutövare och vissa mindre ytor är även vakanta eller används för eget bruk. Tre större hyresgäster kan identifieras (hotellverksamhet, konferensverksamhet, inklusive restaurang och nattklubb, samt dans- och teaterverksamhet).

Två av de hyreskontrakt som avser dessa hyresgäster innehåller någon form av hyresrabatt varför en jämförelsehyra ska bestämmas. Skatteverket har även noterat att samtliga kontrakt som avser dessa större hyresgäster innebär att hyresgästerna har ett mycket långtgående eget ansvar för drift- och underhållskostnader.

Hyresgästerna betalar i olika omfattning för bl.a. undertak, golvbeläggningar, viss fast inredning, brand- och utrymningslarm samt fast allmänbelysning. Sådana kostnader torde normalt ingå i den hyra som betalas. Då det därmed finns kostnadsposter som borde ingå i värdefaktorn hyra men som inte har beaktats bör rätteligen den kontrakterade hyran jämkas upp.

En beräkning av ett sådant jämkningsbelopp borde dock inte vara möjligt då de begränsade uppgifter som finns i ärendet skulle medföra att en sådan beräkning skulle bli alltför godtycklig. Då det därmed saknas möjlighet att jämka hyran på ett korrekt sätt bör en jämförelsehyra bestämmas.

Vad som skrivits ovan medför att en jämförelsehyra bör bestämmas för de delar av byggnaden som används för hotellverksamhet, konferensverksamhet, inklusive restaurang och nattklubb, samt dans- och teaterverksamhet.

För övriga delar av byggnaden anser Skatteverket att den utgående hyran enligt kontrakt, eller den beräknade hyran för outhyrda lokaler, får anses motsvara en marknadsmässig hyra. Här inkluderas även mindre ytor som nyttjas av de tre större hyresgästerna men där det finns en separat framförhandlad hyra, t.ex. hotellets personalmatsal och kontor och förråd använda av konferens- och teaterverksamheten.

Hotellverksamhet

I ärendet finns inga uppgifter som medför att en jämförelse kan ske med hyresnivån för likvärdiga lokaler inom byggnaden eller med lokaler i närliggande byggnader. Jämförelsehyran måste därmed bestämmas med ledning av den rekommenderade genomsnittsnittshyran som beslutas av Skatteverket. Eventuellt med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd.

Avseende de relativa hyresnivåerna så det bör det inledningsvis noteras att dessa inte ska tillämpas utan att en bedömning görs av den beräknade hyresnivån i varje enskilt fall. Detta då hyresnivåerna för de lokaltyper som omfattas av de relativa hyrorna kan variera kraftigt beroende på t.ex. skillnader avseende kommersiellt läge och lokalernas standard och tillgänglighet. Enbart förhållandet att de aktuella ytorna används för hotellverksamhet och att byggnaden är belägen i Stockholm innebär alltså inte att de aktuella lokalerna med automatik ska åsättas en hyra som uppgår till 90 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler.

I det aktuella fallet ligger den kontrakterade hyran, d.v.s. en hyra som reducerats p.g.a. hyresrabatter och som rätteligen borde jämkas upp p.g.a. av kostnader för drift och underhåll som inte beaktats, fullt i nivå med den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler. Det är med hänsyn till detta Skatteverkets mening att det förefaller orimligt att bestämma en jämförelsehyra för de aktuella lokalerna helt i enlighet med den relativa hyra som angivits för hotell i Stockholm.

Det är istället verkets mening att en rimlig jämförelsehyra som bestäms med ledning av genomsnittshyran inom värdeområdet inte bör understiga 3 960 kr/kvm LOA. Detta motsvarar 110 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler (3 600 kr/kvm) och får med hänsyn till de uppgifter som finns i ärendet anses utgöra en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för de aktuella lokalerna.

Vad som skrivits ovan medför att hyran för de lokaler som används för hotellverksamhet beräknas enligt följande:

6 904 kvm x (1,10 x 3 600) = 27 339 840 kr

Konferensverksamhet / dans- och teaterverksamhet

Inte heller avseende dessa lokaler finns det några uppgifter som medför att en jämförelse kan ske med hyresnivån för likvärdiga lokaler inom byggnaden eller med lokaler i närliggande byggnader. Jämförelsehyran måste därmed även i detta fall bestämmas med ledning av den rekommenderade genomsnittsnittshyran som beslutas av Skatteverket. Eventuellt med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd.

Den hyra som utgår enligt de olika kontrakten indikerar en jämförelsevis låg marknadsmässig hyresnivå för de aktuella lokalerna. Även de relativa hyresnivåerna för relativt jämförbara lokaler får anses peka på en marknadsmässig hyra som understiger genomsnittshyran för kontorslokaler.

Med hänvisning till vad som skrivits ovan är det, efter en sammantagen bedömning, Skatteverkets mening att en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för de aktuella lokalerna (jämförelsehyra) som bestäms med ledning av genomsnittshyran inom värdeområdet kan bestämmas till 50 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler, d.v.s. till 1 800 kr/kvm LOA.

Vad som skrivits ovan medför att hyran för de aktuella lokalerna beräknas enligt följande:

Konferensverksamhet inkl. biytor:	9 863 kvm x (3 600 x 0,5)	= 17 753 400 kr
Konferens, F&B verksamhet:	2 195 kvm x (3 600 x 0,5)	= 3 951 000 kr
Nattklubb:	1 800 kvm x (3 600 x 0,5)	= 3 240 000 kr
Dansteater:	5 400 kvm x (3 600 x 0,5)	= 9 720 000 kr
Totalt:		= 34 664 400 kr

Total hyra

De delar av byggnaden som inte behandlats ovan har en total hyra på 1 947 113 kr (1 469 863 kr + 477 250 kr). Detta avser alltså de delar av byggnaden där Skatteverket anser att den utgående hyran enligt kontrakt, eller den beräknade hyran för outhyrda lokaler, får anses motsvara en marknadsmässig hyra.

Detta innebär att den totala värdefaktorn hyra beräknas till 63 951 353 kr.

.....
Peter Ed

Skatteverket

BESLUTSBILAGA

Datum
2020-06-29

Ärendenummer
8-86516

Fastighetsbeteckning: Barnhuskällaren 6 (421703-8)

Taxeringsår: 2019

ÖVERKLAGANDE AV BESLUT OM FASTIGHETSTAXERING

Ni har överklagat Skatteverkets beslut om fastighetstaxering till förvaltningsrätten.

Innan överklagandet kan överlämnas till förvaltningsrätten måste Skatteverket ompröva sitt tidigare taxeringsbeslut. Om Skatteverket då inte godtar vad ni yrkat går ärendet vidare till förvaltningsrätten.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Skatteverket ändrar sitt tidigare beslut genom att bestämma värdefaktorn hyra till totalt 17 797 386 kr.

I övrigt ändrar inte Skatteverket sitt tidigare beslut.

Då Skatteverket endast delvis har godtagit vad ni yrkat överlämnas ärendet till förvaltningsrätten i Stockholm för fortsatt handläggning.

REDOGÖRELSE FÖR ÄRENDET

I ett överklagande av 2019 års fastighetstaxering har ni i första hand yrkat att hyresnivån för de uthyrda lokalerna i den byggnad som finns på fastigheten ska fastställas till 14 146 000 kr vilket motsvarar den faktiskt erhållna hyran för de aktuella lokalerna. I andra hand har ni yrkat att hyresnivån ska fastställas till 22 335 000 kr.

Ni har även yrkat att markvärdet ska justeras ner p.g.a. speciell byggrätt, konferenslokaler. I första hand har ni yrkat att justeringsbeloppet ska fastställas till 84 501 645 kr, i andra hand till 53 369 460 kr och i tredje hand till 35 579 640 kr.

Hyresnivå

I den aktuella byggnaden finns lokaler med konferensverksamhet (8 335 kvm LOA), hotell (264 kvm LOA) samt internhyrda kontorslokaler.

I er fastighetsdeklaration har ni angivit den faktiskt erhållna ersättningen för konferenslokalerna och hotellet för nivååret 2017. Dessa hyror har förhandlats fram och avtalats mellan av varandra oberoende parter.

Skatteverket har i sitt grundbeslut avseende 2019 års fastighetstaxering åsatt en jämförelsehyra för dessa delar av byggnaden. Denna hyra uppgick till 25 127 000 kr och motsvarade 90 % av genomsnittshyran för kontorslokaler inom värdeområdet (3 240 kr/kvm LOA).

Med sådan marknadsmässig hyra som enligt 9 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (FTL) ska ligga till grund för taxeringsvärdet för lokaler inom hyreshusbyggnader avses att hyran är framförhandlad och beslutad mellan två oberoende parter med ett motstående intresse i egenskap av hyresvärd och hyresgäst. En sådan hyra motsvarar det som en hyresgäst normalt erlägger till en hyresvärd om villkoren i avtalet är gängse för likartade lokaler i branschen.

Varken lag, förordning eller Skatteverkets egna råd eller föreskrifter ger något stöd för att frångå att hyran vid fastighetstaxeringen beräknas utifrån den faktiska ersättningen om denna följer ovanstående krav. Att denna hyra upplevs som låg i jämförelse med de genomsnittshyror för kontorslokaler som Skatteverket fastställt utgör i sig inget skäl för att anse den faktiska hyran som icke marknadsmässig. Detta speciellt om de aktuella lokalerna inte utgör kontorslokaler. Både konferenslokaler och lokaler som används för hotellverksamhet har av flera olika anledningar vanligtvis en lägre hyresnivå än kontorslokaler.

Den deklarerade hyran har bestämts genom förhandlingar mellan två oberoende parter som båda har ett vinstintresse. Den deklarerade hyran avviker inte heller från vad som deklarerats vid tidigare taxeringar eller från hyresnivån för liknande lokaler. Hyran för de aktuella lokalerna har också varit på en stabil nivå under många år. Sammantaget betyder detta att hyran är marknadsmässig.

Ni har avslutningsvis hänvisat till en dom från kammarrätten i Stockholm (mål nr 9309-18) där domstolen slagit fast att förhållandet att en faktisk hyra understiger genomsnittshyran för kontor inom värdeområdet inte med automatik innebär att den uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra.

Ni anser att den hyra som Skatteverket beslutat om för den aktuella byggnaden inte utgör en realistisk hyresnivå. Detta då det inte är möjligt för er att ta ut denna hyra. För att frångå den faktiska hyresnivån bör det krävas att Skatteverket klart visar att omständigheterna i det aktuella fallet medför att den framförhandlade hyran inte kan användas som en marknadsmässig hyra. Så har enligt er mening inte skett.

Ert andrahandsyrkande grundar sig på en relativ hyresnivå på 80 %. Detta motsvarar den relativa hyra som anges i Skatteverkets allmänna råd för större samlingslokaler. 86 % av de aktuella lokalerna utgörs av samlingslokaler, scener och hörsalar.

Då er deklarerade hyresnivå motsvarar cirka 50 % av den uppskattade genomsnittliga hyresnivån för kontorslokaler inom det aktuella värdeområdet och därmed framtår som låg har Skatteverket efterfrågat kopior på de hyreskontrakt och omsättningssiffror som ligger till grund för den deklarerade hyran. Detta för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av om denna hyra kan anses utgöra en marknadsmässig hyresnivå.

I ert svar har ni lämnat mer specificerade uppgifter om vad som ligger till grund för den deklarerade hyran och ni har även bifogat efterfrågade hyreskontrakt och omsättningssiffror. I svaret framgår att den omsättningsbaserade hyran, efter tillägg för värme, vatten och fastighetsskatt, för den del av konferensverksamheten som bedrevs i byggnaden på Barnhuskällaren 6 uppgick till 10 720 285 kr för 2017. Detta inkluderar hyra för kontorsytor, personalmatsal och förråd som används av konferensverksamheten. Detta motsvarar 55 % av den totala hyra som kontrakterats för konferensverksamheten. Resterande del avser den del av denna verksamhet som bedrivs i den angränsande fastigheten Barnhuset 26. Denna fördelning grundas på er egen bedömning och har använts under en längre tid.

Avseende de ytor i byggnaden som användes för konferensverksamhetens F&B-verksamhet uppgick den omsättningsbaserade hyran, efter ovan nämnda tillägg, till 2 606 070 kr för 2017. Hyran för denna verksamhet inkluderar en hyresreducering på 1 266 659 kr som motsvarar en viss procent av den hyresgrundande omsättningen. Även denna hyra motsvarar 55 % av den totala hyra som kontrakterats för denna verksamhet.

För de ytor i byggnaden som användes för hotellverksamhet uppgick den omsättningsbaserade hyran, efter ovan nämnda tillägg, till 755 300 kr. Den omsättningsbaserade hyran motsvarar 2,6 % av den totala hyra som kontrakterats för hotellverksamheten. Resterande del avser den del av denna verksamhet som bedrivs i fastigheten Barnhuset 26. Även denna fördelning grundas på er egen bedömning och har använts under en längre tid.

Avslutningsvis används en del av byggnaden för er egen verksamhet. Hyran för dessa ytor har uppskattats till totalt 1 237 260 kr.

Speciell byggrätt

Riktvärdeangivelsen för tomtmark utgår ifrån värdet för kontorslokaler. Då 86 % av lokalerna i byggnaden utgörs av konferenslokaler med en lägre avkastning än kontorslokaler och då denna användning är den enda tillåtna ska markvärdet justeras ner.

Frågan om justering för s.k. speciell byggrätt avseende den aktuella fastigheten har prövats av kammarrätten i Stockholm (mål nr 4680-18, meddelad 2019-07-31). Domstolen kom då fram till att det fanns grund för att justera ned markvärdet och inga väsentliga ändringar av omständigheterna har skett efter det att domen meddelades.

Domstolen har i sin dom utgått från den modell som anges av Skatteverket för parkeringshus, d.v.s. att värdet av byggrätten för parkeringshus ska anses förhålla sig till värdet av byggrätten för kontorslokaler på samma sätt som den faktiska hyran för parkeringshuset förhåller sig till motsvarande genomsnittshyra för kontorslokaler i värdeområdet.

I det aktuella fallet avser 86 % av fastighetens byggrätt ovan mark, d.v.s. 8 334 kvm BTA (0,86 x 9 691), konferenslokaler och den genomsnittliga hyran för dessa lokaler uppgår till 52,5 % av genomsnittshyran för kontorslokaler inom det aktuella värdeområdet (1 701/3 240).

Ert förstahandsyrkande är att markvärdet i enlighet med ovan justeras ned med 47,5 % avseende den del av byggrätten som avser konferenslokaler. Detta medför en justering med 84 501 645 kr (8 313 kvm x (0,475 x 21 400 kr/BTA)).

I andra hand har ni yrkat att markvärdet ska justeras ned med 30 % i enlighet med den relativa hyra för konferenslokaler som anges i Skatteverkets allmänna råd avseende 2016 års taxering (SKV A 2015:14). Detta medför en justering med 53 369 460 kr
(8 313 kvm x (0,30 x 21 400 kr/BTA)).

I tredje hand har ni yrkat att markvärdet ska justeras ned med 20 % i enlighet med den relativa hyra för stora samlingslokaler som anges i Skatteverkets allmänna råd avseende 2019 års taxering (SKV A 2018:11). Detta medför en justering med 35 579 640 kr
(8 313 kvm x (0,20 x 21 400 kr/BTA)).

Skatteverkets förslag till beslut

Skatteverket har i skrivelse övervägt att besluta i enlighet med vad som framgår ovan.

I svar på denna skrivelse har ni vidhållit att värdefaktorn hyra ska fastställas till den faktiskt erhållna hyran, d.v.s. till 14 175 000 kr. Denna inställning grundas på att ni ifrågasätter Skatteverkets inställning att alla typer av hyresrabatter omöjliggör användandet av den kontrakterade hyresnivån. Enligt er är en hyresrabatt endast ett exempel på en del av ett avtal som gör att två parter kan finna en marknadsmässig hyresnivå vid en hyresförhandling.

Avseende det som Skatteverket har framfört om att hyresgästerna i olika omfattning har ansvar för drift och underhåll av olika inventarier och installationer har ni framfört att detta är något som regleras i aktuella hyresavtal genom s.k. gränsdragningslistor. Dessa ser olika ut för varje enskilt avtal och skiljer sig också åt i viss utsträckning beroende på när i tiden avtalet tecknats.

Generellt ansvarar hyresgäster för installationer och inventarier som är hyresgästspecifika och/eller har kort livslängd. Inredningen av hotell-, konferens- och eventlokaler sköts ofta av verksamhetsutövaren då lokalens utformning ofta har ett starkt samband med verksamheten. De aktuella hyresavtalen är standard för lokaltyperna och det är fastighetsägaren som har det övergripande ansvaret för att lokalerna håller den standard som hyresgästerna förväntar sig. Ni delar inte Skatteverkets ståndpunkt att dessa delar av de tecknade hyreskontrakten utgör ett argument för att frångå den kontrakterade hyran.

Ni har även framfört att om Skatteverket finner att den faktiska hyran inte är att se som marknadsmässig så anser ni att värdefaktorn hyra ska fastställas till den kontrakterade hyresnivån med hyresrabatten återlagd, d.v.s. till 15 443 000 kr. Ni anser inte att det leder till ett rättvisande resultat att ogiltigförklara hela hyresavtalet som ej marknadsmässigt p.g.a. en mindre hyresrabatt.

Avseende justering av markvärdet p.g.a. speciell byggrätt har ni i huvudsak vidhållit vad ni tidigare framfört och åter hänvisat till att fastighetens markvärde tidigare justerats ned av denna

anledning genom dom från kammarrätten i Stockholm. Samma omständigheter som domstolen då beaktade gäller vid tidpunkten för nu aktuell taxering.

MOTIVERING

Hyresnivå

Gällande rätt m.m.

En av de egenskaper (värdefaktorer) som påverkar taxeringsvärdet för ett hyreshus är hyran. Med hyra för lokaler avses marknadsmässig hyra (9 kap. 3 § FTL).

Värdefaktorn hyra ska i normalfallet bestämmas till den hyra som gäller enligt kontraktet och som är den totala faktiska årshyran, d.v.s. hela det belopp som hyresgästen har att betala till hyresvärden. Utgångspunkten är således att den faktiska årshyran ska ligga till grund för värderingen (7 § Skatteverkets föreskrifter, SKVFS 2018:8).

Värdefaktorn hyra för lokaler ska innefatta kostnader för uppvärmning, vatten och avlopp, fastighetsskatt och andra kostnader. Avgifter för hushållsförbrukning av elektricitet, gas, kabel-tv, bredband och liknande avgifter eller mervärdesskatt ska dock inte ingå. I värdefaktorn hyra ska inte heller ingå ersättning från uthyrning av mark eller markanläggning (9 § SKVFS 2018:8).

I vissa fall, t.ex. när hyresrabatter utgår eller när den faktiska årshyran av någon anledning uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra, ska istället en s.k. jämförelsehyra användas. Jämförelsehyran ska bestämmas till vad som gäller för likvärdiga lokaler inom värdeområdet (11 § SKVFS 2018:8).

Jämförelsehyran bör bestämmas med ledning av:
- i första hand hyresnivån för likvärdiga lokaler inom hyreshuset,
- i andra hand hyresnivån för lokaler i närliggande hyreshus när en tillförlitlig jämförelse kan ske eller
- i tredje hand beslutade av Skatteverket rekommenderade genomsnittshyror.

I sista hand bör jämförelsehyra bestämmas med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd. Nivåerna förutsätter för lokaltypen normal standard. Exempelvis anges en relativ hyra på 80 % av genomsnittshyran för kontorslokaler för biografer med modern standard och för större samlingslokaler. För biografer med äldre standard och som eventuellt är belägna delvis under mark anges en relativ hyra på 50 % av genomsnittshyran för kontorslokaler och för hotell belägna i Stockholm anges en relativ hyra på 90 % av genomsnittshyran för kontorslokaler (punkt 2.2 i Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2018:11).

Skatteverkets bedömning

Utgångspunkten är att värdefaktorn hyra ska utgöras av den faktiska årshyra som utgår enligt kontrakt. Om en sådan faktisk hyra har påverkats av olika faktorer eller avtalsklausuler som medför att den avviker från en normal hyreshushyra, t.ex. extra tjänster, avvikande drifts- och underhållskostnader etc., så ska den i enlighet med vad som framgår i 9 § SKVFS 2018:8

jämkas. Detta innebär att hyresbeloppet ändras för att ta hänsyn till sådana poster som rätteligen ska, eller som inte ska, ingå när värdefaktorn hyra fastställs. Om man saknar möjlighet att jämka hyran på ett korrekt sätt eller då en sådan jämkad hyra uppenbart avviker från en marknadsmässig hyra kan det istället bli aktuellt att bestämma en jämförelsehyra.

Avseende drift- och underhållskostnader som ska ingå i värdefaktorn hyra så avses sådana kostnader som normalt betalas av en hyresgäst. Med driftkostnad avses kostnad för administration, försäkring, värme-, el- och vattenförbrukning, tillsyn och skötsel, reparation och sophämtning. Avseende underhåll räknas även planerat underhåll in. Vid den marknadsvärdebedömning som utgör en del i arbetet med att fastställa respektive värdeområdes riktvärdenivå används också en beräknad kostnad för drift- och underhåll som innefattar de poster som omnämns ovan.

För att en avtalad hyra ska kunna läggas till grund för värdefaktorn hyra utan att behöva jämkas så ska den därmed innefatta de kostnader för drift- och underhåll som normalt betalas av en hyresgäst. Hyran motsvarar annars inte en sådan marknadsmässig hyra som enligt bestämmelserna i FTL och Skatteverkets föreskrifter ska läggas till grund för beräkningen av taxeringsvärdet.

I de fall någon form av hyresrabatt utgår ska, såsom framgår ovan, alltid en jämförelsehyra bestämmas för de aktuella lokalerna. Bestämmelsen i Skatteverkets föreskrift är tydlig avseende detta och det bör därmed inte spela någon roll om en hyresrabatt endast utgör en mindre del av den totala kontrakterade hyran.

I det aktuella fallet är lokalerna i byggnaden uthyrda till två olika verksamhetsutövare (hotell- respektive konferensverksamhet) och vissa mindre ytor används för eget bruk.

De hyreskontrakt som avser dessa hyresgäster innehåller någon form av hyresrabatt (rabatten för hotelldelen har dock i sin helhet ansetts beröra angränsande fastighet) varför en jämförelsehyra ska bestämmas. Skatteverket har även noterat att kontrakten innebär att hyresgästerna har ett mycket långtgående eget ansvar för drift- och underhållskostnader.

Hyresgästerna betalar i olika omfattning för bl.a. undertak, golvbeläggningar, viss fast inredning, brand- och utrymningslarm samt fast allmänbelysning. Sådana kostnader torde normalt ingå i den hyra som betalas. Då det därmed finns kostnadsposter som borde ingå i värdefaktorn hyra men som inte har beaktats bör rätteligen den kontrakterade hyran jämkas upp.

En beräkning av ett sådant jämkningsbelopp borde dock inte vara möjligt då de begränsade uppgifter som finns i ärendet skulle medföra att en sådan beräkning skulle bli alltför godtycklig. Då det därmed saknas möjlighet att jämka hyran på ett korrekt sätt bör en jämförelsehyra bestämmas.

Vad som skrivits ovan medför att en jämförelsehyra bör bestämmas för de delar av byggnaden som används för hotell- och konferensverksamhet.

För övriga delar av byggnaden anser Skatteverket att den beräknade hyran för outhyrda lokaler får anses motsvara en marknadsmässig hyra.

---Hotellverksamhet---

I ärendet finns inga uppgifter som medför att en jämförelse kan ske med hyresnivån för likvärdiga lokaler inom byggnaden eller med lokaler i närliggande byggnader. Jämförelsehyran måste därmed bestämmas med ledning av den rekommenderade genomsnittsnittshyran som beslutas av Skatteverket. Eventuellt med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd.

Avseende de relativa hyresnivåerna så det bör det inledningsvis noteras att dessa inte ska tillämpas utan att en bedömning görs av den beräknade hyresnivån i varje enskilt fall. Detta då hyresnivåerna för de lokaltyper som omfattas av de relativa hyrorna kan variera kraftigt beroende på t.ex. skillnader avseende kommersiellt läge och lokalernas standard och tillgänglighet. Enbart förhållandet att de aktuella ytorna används för hotellverksamhet och att byggnaden är belägen i Stockholm innebär alltså inte att de aktuella lokalerna med automatik ska åsättas en hyra som uppgår till 90 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler.

Endast en mycket liten del av hotellet ligger i den aktuella byggnaden. Den kontrakterade hyran för hotellet som helhet, d.v.s. en hyra som reducerats p.g.a. hyresrabatter och som rätteligen borde jämkas upp p.g.a. kostnader för drift och underhåll som inte beaktats, ligger fullt i nivå med den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler. Det är med hänsyn till detta Skatteverkets mening att det förefaller orimligt att bestämma en jämförelsehyra för de aktuella lokalerna helt i enlighet med den relativa hyra som angivits för hotell i Stockholm.

Det är istället verkets mening att en rimlig jämförelsehyra som bestäms med ledning av genomsnittshyran inom värdeområdet och som bestäms för hotellet som helhet inte bör understiga 110 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler. Med hänsyn till de uppgifter som finns i ärendet får detta anses utgöra en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för de aktuella lokalerna.

Då genomsnittshyran för kontorslokaler i det aktuella fallet uppgår till 3 240 kr/kvm LOA innebär detta en total hyra för hotellokalerna på 940 896 kr (264 kvm x (3 240 kr/kvm x 1,10)).

---Konferensverksamhet och F&B---

Inte heller avseende dessa lokaler finns det några uppgifter som medför att en jämförelse kan ske med hyresnivån för likvärdiga lokaler inom byggnaden eller med lokaler i närliggande byggnader. Jämförelsehyran måste därmed även i detta fall bestämmas med ledning av den rekommenderade genomsnittsnittshyran som beslutas av Skatteverket. Eventuellt med ledning av de nivåer för relativa hyror som anges i Skatteverkets allmänna råd.

Även om konferensverksamhet och F&B bedrivs av samma verksamhetsutövare och har ett nära samband så har den hyra som utgår för dessa ytor framförhandlats och beräknats på olika sätt. Det är även uppenbart att ytornas avkastningsförmåga tydligt skiljer sig åt. Det framstår

därmed inte som korrekt att, så som ni gjort i ert yrkande, behandla allt som en enda homogen yta när en jämförelsehyra ska fastställas.

Den hyra som utgår för konferensverksamhetens lokaler, både som helhet och avseende just denna byggnad, indikerar en jämförelsevis låg marknadsmässig hyresnivå för dessa lokaler. Även de relativa hyresnivåerna för relativt jämförbara lokaler får anses peka på en marknadsmässig hyra som understiger genomsnittshyran för kontorslokaler.

Med hänvisning till vad som skrivits ovan är det, efter en sammantagen bedömning, Skatteverkets mening att en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för dessa lokaler (jämförelsehyra) som bestäms med ledning av genomsnittshyran inom värdeområdet kan bestämmas till 50 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler, d.v.s. till 1 620 kr/kvm LOA.

Detta medför att hyran för konferenslokalerna beräknas enligt följande:

7 494 kvm x (3 240 kr/kvm x 0,5) = 12 140 280 kr

Avseende lokalerna för F&B-verksamhet i byggnaden så motsvarar den deklarerade hyran för dessa ytor 55 % av den totala kontrakterade hyran för denna verksamhet trots att lokalerna ytmässigt endast motsvarar 28 % av den lokalarea som berörs av kontraktet.

Den hyra som deklarerats för dessa lokaler ligger, trots att den reducerats med cirka en tredjedel p.g.a. hyresrabatter och rätteligen borde jämkas upp p.g.a. kostnader för drift och underhåll som inte beaktats, fullt i nivå med den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler. Det framstår därmed som att en marknadsmässig hyresnivå för dessa lokaler är betydligt högre än för motsvarande lokaler i byggnaden på Barnhuset 26.

Enligt Skatteverkets mening bör en rimlig jämförelsehyra för dessa lokaler som bestäms med ledning av genomsnittshyran inom värdeområdet inte understiga 125 % av den beslutade genomsnittshyran för kontorslokaler. Med hänsyn till de uppgifter som finns i ärendet får detta anses utgöra en rimlig uppskattning av en marknadsmässig hyra för de aktuella lokalerna.

Detta medför att hyran för lokalerna för F&B-verksamhet beräknas enligt följande:

859 kvm x (3 240 kr/kvm x 1,25) = 3 478 950 kr

---Total hyra---

De delar av byggnaden som inte behandlats ovan har en total hyra på 1 237 260 kr. Detta avser alltså de delar av byggnaden där Skatteverket anser att den beräknade hyran för outhyrda lokaler får anses motsvara en marknadsmässig hyra.

Detta innebär att den totala värdefaktorn hyra beräknas till 17 797 386 kr.

Speciell byggrätt

Tomtmarksvärdet ska bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd. Detta så länge saneringsbyggnad inte finns (7 kap. 9 § FTL).

Vid värdering av tomtmark ska bebyggelsemöjligheten bestämmas med utgångspunkt i den pågående markanvändningen. Detta såvida inte annan markanvändning är tillåten enligt detaljplan och marken därigenom får ett väsentligt högre värde (7 kap. 10 § FTL).

En justering av markvärdet kan i vissa fall ske då den tillåtna bebyggelsens generella hyresnivå väsentligt avviker ifrån den av skatteverket fastställda genomsnittliga hyresnivån inom värdeområdet.

En sådan justering, för s.k. speciell byggrätt, styrs av de gällande planbestämmelserna. Detta innebär att det måste finnas en faktisk begränsning av markens utnyttjande för att en justering överhuvudtaget ska kunna bli aktuell. Utöver denna begränsning av markens utnyttjande krävs alltså även att den generella hyresnivån inom värdeområdet för den sorts verksamhet som får bedrivas på fastigheten väsentligt avviker ifrån den av skatteverket fastställda genomsnittliga hyresnivån. Denna genomsnittliga hyresnivå utgår normalt ifrån hyran för kontors- eller butikslokaler. Med väsentlig avvikelse har i praxis ansetts en avvikelse med mer än 20 %.

Ovanstående krav för en justering för speciell byggrätt har bekräftats i ett antal avgöranden från landets kammarrätter. Så har bl.a. skett i den kammarrättsdom som avser 2016 års taxering av denna fastighet och som ni också hänvisat till (meddelad av KR i Stockholm 2019-07-31, mål nr 4680-18). Se också t.ex. dom meddelad av KR i Stockholm 2019-06-28 med mål nr 4497-18.

Skatteverket godtar att de bestämmelser som framgår i detaljplanen om hur byggnaden får utnyttjas medför en faktisk begränsning av markens utnyttjande. Detta krav för en justering för speciell byggrätt är därmed uppfyllt. Frågan som sedan måste besvaras är om denna begränsning även medför att den generella hyresnivån inom värdeområdet för den sorts verksamhet som får bedrivas på fastigheten väsentligt avviker ifrån den av Skatteverket fastställda genomsnittliga hyresnivån.

I ovan nämnda dom avseende 2016 års taxering av fastigheten har kammarrätten framfört att det inte är tillräckligt att hyresnivån för en enstaka fastighet avviker med mer än 20 % från genomsnittshyran för kontor för att en justering ska kunna ske. Detta eftersom hyresnivån för en enskild fastighet kan vara påverkad av ett flertal faktorer och därmed inte nödvändigtvis motsvarar den generella hyresnivån för den aktuella verksamheten. Som framgår ovan delar Skatteverket denna uppfattning.

Med hänsyn till att hyresnivån för en enstaka fastighet inte kan läggas till grund för en justering för speciell byggrätt saknas grund för att godta ert förstahandyrkande.

Kammarrätten har i sin dom konstaterat att det i ärendet saknas faktiska uppgifter om den generella hyresnivån för konferenslokaler inom värdeområdet. Med stöd av de relativa

hyresnivåer som angavs i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2015:14) har dock rätten konstaterat att konferenslokaler får anses ha en generellt sett lägre avkastning än kontorslokaler. Den relativa hyran för konferenslokaler har i dessa råd angivits till 70 % av genomsnittshyran för kontor.

Kammarrätten har med stöd i denna relativa hyra konstaterat att det sannolikt finns en generell och väsentlig värdemässig avvikelse mellan byggrätten för konferenslokaler och byggrätten för kontor inom värdeområdet. Man har med anledning av detta godtagit att markvärdet, till den del det avser konferenslokaler, justeras ned med 30 %.

Inte heller i nu aktuellt ärende finns några faktiska uppgifter om den generella hyresnivån för konferenslokaler inom värdeområdet och så som framgår ovan har kammarrätten utgått från de relativa hyresnivåer som framgår i Skatteverkets allmänna råd för att, i avsaknad av faktiska uppgifter, bedöma den generella hyresnivån för konferenslokaler inom värdeområdet.

Skatteverket ser vissa svårigheter med ett sådant resonemang. Detta beror på att de relativa hyror som anges för olika lokaltyper i Skatteverkets allmänna råd endast ska användas som ett hjälpmedel i sista hand om det helt saknas ett annat underlag för att kunna bedöma vad som utgör en marknadsmässig hyra. Även om de hyresnivåer som anges naturligtvis har sin grund i verkliga förhållanden så är det av nödvändighet så att det rör sig om en omfattande schablonisering och att Skatteverket därmed har behövt iaktta en relativt stor försiktighet för att säkerställa att nivåerna inte blir för höga. Det innebär därmed vissa problem att, med stöd i vad som anges i de allmänna råden, uppskatta den generella hyresnivån för en viss lokaltyp inom ett visst specifikt värdeområde.

I de allmänna råd som gäller vid nu aktuell taxering (SKV A 2018:11) har även den relativa hyresnivån för större konferenslokaler höjts till mellan 80 och 100 % beroende på värdenivå. Det kan med hänsyn till detta inte längre hävdas att Skatteverkets allmänna råd påvisar en sådan väsentlig avvikelse i hyresnivå (mer än 20 %) mellan konferenslokaler och kontor att en justering p.g.a. speciell byggrätt är motiverad. Med hänsyn till detta saknas grund för att godta ert tredjehandsyrkande.

Att även vid denna taxering använda sig av de relativa hyresnivåer som angavs i Skatteverkets tidigare allmänna råd, d.v.s. SKV A 2015:14, framstår inte som rimligt. Kammarrätten har i sin dom avseende 2016 års taxering helt utgått från den relativa hyra som gällde vid just denna taxering och inte gjort någon egen bedömning av den generella hyresnivån. Det får antas att domstolen skulle ha utgått ifrån en hyresnivå på 80 % om denna angivits redan i de tidigare allmänna råden. Med hänsyn till detta så finns det inte heller någon grund för att godta ert andrahandsyrkande.

Sammanfattningsvis är det Skatteverkets mening att det inte gjorts sannolikt att den generella hyresnivån för konferenslokaler inom värdeområdet avviker på ett sådant sätt från den genomsnittliga hyran för kontorslokaler att en justering p.g.a. speciell byggrätt kan ske.

.....
Peter Ed

SVERIGES DOMSTOLAR

Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

   Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

   Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

Anvisningar för överklagande **FR-11 - Överklagandetid 2 mån** • Producerat av Domstolsverket, Avd. för domstolsutveckling • 2020-05

Bilaga

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter:

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.