

Målnummer:	1711-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-10-28		
Rubrik:	Fråga om värdeminskings- och utrangeringsavdrag avseende en byggnad när avsikten vid förvärvet varit att kort tid därefter riva byggnaden. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	13 kap. 1 § och 2 §, 19 kap. 4 §, 5 §, 7 §, 9 §, 11 §, 12 §, 14 § och 14 a § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1978 1:92• RÅ 2002 ref. 59		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stockhome Fastighetsförvaltning AB (SFAB) bl.a. följande. SFAB ägs av Stockholm Globe Arena Fastigheter AB (SGA Fastigheter AB). SGA Fastigheter AB ägs i sin tur av Stockholms Stadshus AB som är moderbolag i en koncern som ägs av Stockholms stad. - Sedan år 2007 har SGA Fastigheter AB haft i uppdrag från kommunfullmäktige i Stockholms stad att utveckla Globenområdet för att stärka de nuvarande arenornas funktion. Ett inriktningsbeslut om en ny arena för fotboll fattades av fullmäktige i september 2008. I december 2009 beslutades, sedan de tekniska och ekonomiska förutsättningarna utretts, att projektet skulle genomföras. SGA Fastigheter AB gavs då i uppdrag att påbörja arbetet med att uppföra den nya Stockholmsarenan. I det tidigare inriktningsbeslutet hade SGA Fastigheter AB fått i uppdrag att förvärva de fastigheter som krävdes för att kunna verkställa det beslut som sedermera fattades av fullmäktige om att genomföra projektet. - Förvärven av fastigheterna har skett i flera steg. SGA Fastigheter AB förvärvade i december 2007, villkorat av fullmäktiges godkännande vilket erhöles i april 2008, med tillträde i maj 2008 SFAB från utomstående person för ca 38,4 miljoner kr. Det bolaget ägde ett kommanditbolag, Grishuvudet KB, som i sin tur ägde tomträttsfastigheten Grishuvudet 2. I november år 2008 likviderades Grishuvudet KB efter det att tomträttsfastigheten förvärvats i september 2008 av SFAB för marknadspris eller för 48,6 miljoner kr. Fastighetsavyttringen och likvidationen av kommanditbolaget medförde att en skattepliktig realisationsvinst uppkom om netto 39 984 934 kr. Marken till tomträttsfastigheten Grishuvudet 2 förvärvades i oktober 2008 av Stockholms stad för marknadspris 13,8 miljoner kr. - Därefter har SGA Fastigheter AB beslutat att genomföra även övriga fastighetsförvärv genom sitt dotterbolag SFAB. Resterande fastighetsförvärv har därför gjorts av SFAB som därmed kommer att bli det bolag som äger Stockholmsarenan. - SFAB har i december 2008 förvärvat fastigheterna Visthusbodarna 1-3 av Stockholms stad för marknadspris eller ca 258,6 miljoner kr och del av Arena 9, ett mindre markområde, från sitt moderbolag för 2 miljoner kr. - Förvärven har skett genom fastighetsreglering med Grishuvudet 2 varvid alla de ursprungliga fastigheterna har uppgått i denna fastighet. Byggnaderna på de förvärvade fastigheterna har varit uthyrda och en evakuering har påbörjats. Vissa byggnader är redan evakuerade och har rivits. - Fördelning av fastighetsvärdena på byggnad och mark har av SFAB gjorts utifrån gällande taxeringsvärden vid förvärvstidpunkten. Vad gäller förvärvet av tomträttsfastigheten Grishuvudet 2 har hela köpeskillingen hänförs till byggnad och hela köpeskillingen för det efterföljande förvärvet av marken har hänförs till mark. - På samma sätt har lagfartskostnaderna om 1 872 000 kr fördelats

på byggnader och mark. - Detta har medfört att i bokföringen i årsredovisningen för år 2008 har 226 868 000 kr hänförs till byggnad och 98 014 000 kr till mark. I bokslutet för år 2008 har avskrivningar gjorts på byggnadsvärdet med 782 467 kr och i bokslutet för år 2009 med 5 672 000 kr. I deklarationen för taxeringsår 2009 och den kommande deklarationen för taxeringsår 2010 har/kommer motsvarande värdeminskingsavdrag att yrkas. - Sökanden ställde följande frågor.

1. Föreligger rätt till utrangeringsavdrag beräknat enligt ovan redogjorda principer eller med 220 413 533 kr? (226 868 000 - 782 467 - 5 672 000)
2. Om svaret är nej, föreligger rätt till utrangeringsavdrag men beräknat på annat sätt?
3. Har bolaget rätt till värdeminskingsavdrag för beskattningsåret 2009 och med 5 672 000 kr?
4. Om svaret på fråga 3 är nej, föreligger rätt till värdeminskingsavdrag för beskattningsåret 2009 men beräknat på annat sätt?

Skatterättsnämnden (2011-02-28, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked (avser samtliga frågor) -SFAB har inte rätt till värdeminskings- och utrangeringsavdrag för ifrågakvarande byggnader. - Motivering - SFAB frågar om det för beskattningsåret 2009 dels har rätt till utrangeringsavdrag (frågorna 1-2), dels har rätt till värdeminskingsavdrag (frågorna 3-4). Om bolaget har rätt till avdrag vill det även veta med vilka belopp avdrag ska göras. - Som stöd för sin uppfattning att rätt till avdrag föreligger anför SFAB att det framgår av lagtexten i den lydelse som bestämmelserna fick genom 1990 års skattereform. Om bestämmelserna skulle tolkas i enlighet med vad som gällde tidigare kan avdrag ändå inte vägras på grund av förhållandena kring förvärven. - Eftersom syftet varit att riva byggnaderna så anser Skatteverket att bolaget i realiteten betalat för att förvärva marken. Verket, som även hänvisar till bedömningen i sitt ställningstagande 2009-11-27, dnr 131 860059-09/111, hävdar därför att avdrag ska vägras. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas till inkomstlaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Särskilda bestämmelser om avdrag hänförliga till byggnader finns i 19 kap. I 4 § sägs att utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Utrangeras en byggnad ska enligt 7 § avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare. - Bestämmelser om värdeminskingsavdrag på byggnader fanns i kommunalskattelagen (1928:370), KL, sedan lagens tillkomst medan bestämmelsen om utrangeringsavdrag tillkom år 1938. Vid tidpunkten för 1990 års skattereform fanns sådana bestämmelser i såväl inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet som inkomstlaget rörelse. - Genom skattereformen ersattes dessa inkomstslag med inkomstlaget näringsverksamhet varvid bestämmelserna om värdeminskingsavdrag och utrangeringsavdrag blev gemensamma. Det innebär att vissa formuleringar i lagtexten som knöt byggnader till de skilda inkomstlagen kunde tas bort. Ett exempel är bestämningen av byggnad "som är avsedd för användning i ägarens rörelse" i punkt 7 första stycket av anvisningarna till 29 § KL avseende värdeminskingsavdrag i inkomstlaget rörelse, dvs. motsvarigheten till 19 kap. 4 § IL. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning innebär dessa justeringar inte några sakliga ändringar i förhållande till vad som gällde tidigare. Formuleringen "[u]tgifter för att anskaffa en byggnad" i 19 kap. 4 § IL måste läsas mot bakgrund av det grundläggande kravet i 13 kap. 1 § att rätt till värdeminskingsavdrag förutsätter att anskaffningen gjorts för att byggnaden ska användas i ägarens näringsverksamhet. Det framgår inte heller av förarbetena vid skattereformen att fråga var om att åstadkomma något annat än redaktionella justeringar av lagtexten (se prop. 1989/90:110 s. 666). - Det anförda innebär att den översyn av avskrivningsreglerna för rörelse- och hyresfastigheter som gjordes på 1960-

talet kan ge ytterligare belysning för att besvara de frågor som ställs i ansökan. Utredningens förslag till ändring av dessa regler gällde bl.a. avskrivningsunderlagen och avskrivningsmetoden men däremot inte den grundläggande rätten till avdrag (SOU 1968:26). Under det fortsatta lagstiftningsarbetet diskuterades däremot förslag från några remissinstanser om att ändra utrangeringsreglerna på grund av den restriktivitet som praxis hade visat i fråga om rätt till avdrag i vissa situationer. Departementschefen ville emellertid inte tillmötesgå remissinstanserna utan hänvisade till att det även i fortsättningen borde ankomma på praxis att avgöra när förutsättningar för avdrag föreligger (jfr prop. 1969:100 s. 130 och SOU 1968:26 s. 83 f.). - Senare praxis visar en fortsatt restriktiv hållning på området (RÅ78 1:92). I rättsfallet, som gällde tillämpning av utrangeringsbestämmelsen, medgavs inte avdrag för en förvärvare som köpt ett antal tomter med byggnader uthyrda till rörelseidkare där syftet med förvärven var att uppföra ett kontor och byggnaderna rivits när hyresavtalen gått ut en kortare tid efter förvärven. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning får det av omständigheterna kring förvärven av de aktuella fastigheterna anses framgå att avsikten varit att förvärva marken för att uppföra en ny arena samt att riva byggnaderna ifråga så snart det är praktiskt möjligt. Med hänsyn härtill och till vad som anförts om gällande rätt ska SFAB inte medges vare sig värdeminskings- eller utrangeringsavdrag i de aktuella fallen. - Frågorna förfaller till den del de inte har besvarats.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. Verket anförde bl.a. att det av årsredovisningen för 2008 för Stockholmsarenan AB, tidigare Stockhome Fastighetsförvaltning AB, (bolaget) framgår att syftet med bolagets förvärv av fastigheten Grishuvudet 2 var att få rådighet över marken inför uppförandet av Stockholmsarenan.

Även bolaget överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked. Bolaget yrkade att frågorna skulle besvaras med att bolaget hade rätt till värdeminskings- och utrangeringsavdrag med 5 672 000 kr resp. 220 413 533 kr eller med annat belopp utifrån hur frågorna ställts. Bolaget anförde bl.a. följande. Ordalydelsen i den lagreglering som gäller i dag ger bolaget rätt till avdragen. Utifrån legalitetsprincipen bör det sakna betydelse hur motsvarande äldre regler tolkats tidigare och om några materiella förändringar varit avsedda genom den språkliga förändring som skett. Detta blir särskilt tydligt om man ser till förvärvet av tomträtten Grishuvudet 2. Någon mark ingick inte i det förvärvet. Byggnaden finns fortfarande kvar och hyresgästen ska avflytta den 30 september 2011. Därefter kommer byggnaden att rivas. Beslutet att bygga arenan togs först den 14 december 2009. Dessförinnan var arenabygget svävande.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-10-24, Sandström, Almgren, Knutsson, Jermsten) yttrade: Skälen för avgörandet.

Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL räknas till inkomstlaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Av tredje stycket framgår att innehav av näringsfastigheter alltid räknas som näringsverksamhet. För juridiska personer räknas enligt 13 kap. 2 § också vissa inkomster och utgifter som inte omfattas av 1 § till inkomstlaget näringsverksamhet.

I 19 kap. 4 § föreskrivs att utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Beräkningen av avdrag ska enligt 5 § göras från det att byggnaden färdigställs eller förvärvas eller en förbättring färdigställs.

Utrangeras en byggnad ska enligt 19 kap. 7 § avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare.

Enligt 19 kap. 9 § är anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvas genom

köp, byte eller på liknande sätt utgiften för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas tillsammans med marken anses enligt 19 kap. 11 § så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Där anges också vad som gäller om det i förvärvet ingår industritillbehör eller byggnadsinventarier.

Enligt 19 kap. 12 § ska anskaffningsvärdet för byggnaden justeras om den del av ersättningen för fastigheten som enligt beräkningen i 11 § avser annat än byggnaden och byggnadsinventarierna mera avsevärt över- eller understiger värdet av mark, skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som förvärvas. Ytterligare justeringsregler finns i 14 och 14 a §§.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Mot bakgrund av bestämmelsen i 13 kap. 1 § tredje stycket IL står det klart att byggnaderna tillförts bolagets näringsverksamhet när de förvärvats och att de tillhör näringsverksamheten så länge de finns kvar.

En likartad bestämmelse infördes genom 1990 års skattereform då även inkomstlagen jordbruksfastighet, konventionellt beskattad annan fastighet och rörelse slogs samman till näringsverksamhet. Prejudikatvärdet av äldre avgöranden på det aktuella området har därför minskat i betydelse. Vad sist sagts gäller inte minst det av Skatterättsnämnden behandlade rättsfallet RÅ78 1:92.

Högsta förvaltningsdomstolen finner att det av bestämmelserna i 13 och 19 kap. IL följer att bolaget är berättigat till värdeminskingsavdrag och, när utrangering sker, utrangeringsavdrag. Avdrag förutsätter naturligtvis att byggnaden haft ett anskaffningsvärde och att detta vid avdragstillfället inte utnyttjats fullt ut.

Bolaget har också ställt frågor om storleken av avdragsgilla belopp. Frågorna lämpar sig inte för förhandsbesked och ansökningen ska därför avvisas i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Stockholmsarenan AB har rätt till värdeminskings- och utrangeringsavdrag för byggnaderna i den mån de har anskaffningsvärden som inte har dragits av tidigare. Högsta förvaltningsdomstolen avvisar ansökningen till den del den avser frågor om avdragsgilla belopp.

Justitierådet Stenman var skiljaktig i fråga om motiveringen och ansåg att skälen, efter orden Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning, borde ha utformats på följande sätt. - För att näringsverksamhet ska föreligga måste som framgår av 13 kap. 1 § IL verksamheten uppfylla krav på yrkesmässighet, självständighet och förvärvssyfte. Detta gäller dock inte vid innehav av näringsfastighet. Då räknas redan innehavet av fastigheten till näringsverksamhet. - De nu gällande bestämmelserna infördes i samband med 1990 års skattereform då inkomstlagen rörelse, annan fastighet och jordbruk slogs samman till inkomstlagen näringsverksamhet. Tidigare skiljde sig den skattemässiga behandlingen av fastigheter i de olika inkomstlagen åt på väsentliga punkter. Ett exempel är att möjligheten till utrangeringsavdrag för byggnader infördes i inkomstlagen annan fastighet först fr.o.m. 1984 års taxering. Det var därför väsentligt att vid taxeringen avgöra om ett fastighetsinnehav var avsett för rörelsen eller inte. I det av Skatteverket åberopade rättsfallet RÅ78 1:92 hade Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till om fastigheter med byggnader som en bank förvärvat, för att riva året efter förvärvet, kunde anses användas i rörelse av hyresgästerna på ett sådant sätt att rörelsereglerna blev tillämpliga och banken därmed hade rätt till utrangeringsavdrag med stöd av punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25

§ KL. Eftersom fastigheter numera behandlas enhetligt i inkomstslaget näringsverksamhet har det saknats anledning att i IL införa bestämmelser motsvarande bl.a. nyss nämnda bestämmelse av innebörd att endast byggnad som är avsedd att användas i rörelse omfattas av rörelsebestämmelserna. Mot denna bakgrund kan RÅ78 1:92 inte anses vara relevant för den bedömning som ska göras i enlighet med bestämmelserna i IL. - Av reglerna för beskattning av näringsfastigheter framgår att de särskilda reglerna om näringsverksamhet är tillämpliga från och med tidpunkten för förvärvet av fastigheten (jfr RÅ 2002 ref. 59). Bestämmelserna om värdeminskings- och utrangeringsavdrag avseende byggnad är följaktligen tillämpliga på bolagets innehav av i målet ifrågasvarande fastigheter. - Bolagets ansökan innefattar också frågor om med vilka belopp värdeminskings- respektive utrangeringsavdrag kan medges. För att besvara dessa frågor är det nödvändigt att ta ställning till om justeringsregeln i 19 kap. 12 § IL är tillämplig. - I förarbetena till justeringsregeln (SOU 1968:26 s. 60) anförs bl.a. följande.

I ett hänseende föreligger emellertid risk för att proportioneringsmetoden ska ge väsentligt felaktiga resultat. Taxeringsvärdena åsätts under hänsynstagande till en fastighets skick och användning vid en viss tidpunkt, den första januari taxeringsåret. Sannolikheten för att en fördelning av köpeskillingen för en fastighet på grundval av taxeringsvärdena ska ge uttryck för den verkliga relationen mellan mark- och byggnadsvärdena vid tiden för överlåtelsen minskar givetvis ju längre tid, som vid försäljningen förflutit sedan senaste fastighetstaxering. Härvid avses inte endast sådana normala förhållanden som att byggnaderna är underkastade en fortgående värdeminskning medan markvärdet ständigt ökar, utan även sådana relationen mark - byggnad påverkande omständigheter som ändrade stadsplaneförhållanden, exempelvis omläggning av trafikleder och ändrade bestämmelser angående största tillåtna våningshöjd. Av betydelse i förevarande sammanhang kan självfallet också vara, att endast sådan ökning genom ny, till- eller ombyggnad eller minskning genom nedskrivning av byggnad, eldsvåda e.d. av fastighets värde, som föranleder ökning eller minskning av taxeringsvärdet med minst en femtedel, ska medföra att fastigheten omtaxeras under löpande taxeringsperiod. -

Av ansökan om förhandsbesked och därtill fogade årsredovisningar för räkenskapsåren 2008 och 2009 framgår att bolaget har förvärvat fastigheterna Visthusbodarna 1-3 av Stockholms stad för 258 610 000 kr och del av fastigheten Arena 9 från sitt moderbolag Stockholm Globe Arena Fastigheter AB för 2 000 000 kr. Anskaffningsutgifterna har fördelats på byggnad och mark med ledning av vid förvärvstidpunkten gällande taxeringsvärden. Vad gäller förvärvet av tomträttsfastigheten Grishuvudet 2, som indirekt skett från utomstående, har hela köpeskillingen hänförs till byggnad. Köpeskillingen för det efterföljande förvärvet av marken till tomträttsfastigheten från Stockholms stad har hänförs till mark. Det framgår vidare av handlingarna i målet att genomförandet av projektet Stockholmsarenan innebär stora förändringar av området som bl.a. kräver en ny detaljplan och nya trafiklösningar. - Det är inte möjligt att på den utredning som finns i målet bedöma om den nya detaljplanen och andra förändringar för det område inom vilket de aktuella fastigheterna är belägna påverkar värderelationen mark - byggnad på ett sådant sätt att justeringsregeln i 19 kap. 12 § IL blir tillämplig. För sådana bedömningar som främst innefattar utrednings- och bevisfrågor lämpar sig inte förhandsbeskedsinstitutet. Frågan om med vilka belopp värdeminskings- respektive utrangeringsavdrag kan medges ska därför avvisas.

Föredraget 2011-08-24, föredragande Björner, målnummer 1711-11

Sökord: Förhandsbesked skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
