

Målnummer:	1239-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-10-05		
Rubrik:	Vid avyttring av en näringsfastighet skall återföring av gjorda värdeminskingsavdrag inte ske om säljaren är skattskyldig bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	26 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1994 ref. 44		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X bl.a. följande. X är en juridisk person som är skattebefriad enligt 7 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för andra inkomster än på grund av innehav av fastighet. X är i dag skattebefriad för all verksamhet, förutom de löpande inkomsterna för förvaltningen av en fastighet, som ägs av X. X har för avsikt att framgent bedriva den kommersiella fastighetsförvaltningen skild från den allmännyttiga kärnverksamheten och X avser därför att avyttra fastigheten till ett helägt aktiebolag som är under bildande. Avyttringen är tänkt att ske till ett pris som motsvarar fastighetens beräknade marknadsvärde, vilket överstiger fastighetens skattemässiga värde. I anledning härav ställde X bl.a. följande frågor till Skatterättsnämnden. Fråga 1 - Skall X på grund av försäljningen ta upp och skatta för tidigare skattemässigt avdragna värdeminskingsavdrag och för förbättrande kostnader för underhåll och reparation under den senaste femårsperioden på fastigheten, under inkomst av näringsverksamhet i enlighet med 26 kap. IL. - Fråga 2 - Vilket avskrivningsunderlag får aktiebolaget på byggnaden efter förvärvet.

Skatterättsnämnden (2006-02-03, André, ordförande, Wingren, Melbi, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: - Fråga 1 - Avyttringen av fastigheten föranleder inte någon återföring av avdrag enligt 26 kap. 2 § IL. - Fråga 2 - Aktiebolagets anskaffningsvärde justeras så att det motsvarar X:s oavskrivna anskaffningsvärde på byggnaden vid tidpunkten för överlåtelsen. - Motivering. - Fråga 1 - X, som enligt ansökan uppfyller förutsättningarna för undantag från skattskyldighet i 7 kap. 17 § IL, är skattskyldig bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Det innebär att kapitalvinst vid avyttring av sådana tillgångar är skattefria. - Enligt 26 kap. 2 § IL gäller att vid avyttring av näringsfastighet skall till beskattning återföras bl.a. värdeminskingsavdrag på byggnader och avdrag för värdehöjande reparationer. Skyldighet att återföra dessa avdrag uppkommer således som en konsekvens av avyttringen av fastigheten och inte som en följd av själva innehavet av den. Någon grund för att återföra avdragen till beskattning hos X föreligger därför inte (se SOU 1995:63 s. 90 f., jfr dock RÅ 1994 ref. 44). - Fråga 2 - Frågan är om det anskaffningsvärde som skall ligga till grund för aktiebolagets årliga värdeminskingsavdrag på anskaffad byggnad skall justeras med tillämpning av bestämmelserna i 19 kap. 14 a § IL. Av praxis följer att justering skall ske i en situation som den i ärendet (RÅ 1994 ref. 44). Anskaffningsvärdet skall justeras så att aktiebolaget övertar det för X gällande oavskrivna värdet på byggnaden.

Skatteverket överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med att avdragen skulle återföras enligt 26 kap. 2 § IL och - vid bifall till detta yrkande - att fråga 2 skulle besvaras med att anskaffningsvärdet för fastigheten hos det förvärvande och ännu inte bildade aktiebolaget skulle bestämmas till bolagets oavskrivna anskaffningsvärde med tillägg för återförda värdeminskingsavdrag.

X hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende de frågor som överklagats.

Regeringsrätten (2006-10-05, Sandström, Almgren, Dexe, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. X omfattas enligt förutsättningarna för det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet av 7 kap. 17 § IL, dvs. skattskyldigheten avser bara inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta innebär, som Skatterättsnämnden konstaterat, att X inte är skattskyldigt för kapitalvinst vid avyttring av fastigheter.

Fråga 1 avser om regleringen i 26 kap. 2 § IL är tillämplig vid avyttring av en av X innehavd fastighet. Bestämmelserna där innebär bl.a. att värdeminskningsskatt på byggnader och vissa avdrag för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader skall återföras när en näringsfastighet avyttras.

I sak motsvarande bestämmelser infördes i samband med 1990 års skattereform. Dessförinnan skulle värdeminskningsskatt m.m. återföras som ett led i beräkning av realisationsvinst. För sådana subjekt som var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet aktualiserades ingen återföring. Det var uppenbarligen inte avsett att beskattningen av dessa skattskyldiga skulle skäras (jfr vad gäller stiftelser och ideella föreningar prop. 1989/90:110 del 1 s. 579 och 707).

Vid införandet av IL togs bestämmelserna om återföring av avdrag vid avyttring av fastigheter in i 26 kap., dvs. i anslutning till bestämmelserna i 25 kap. om kapitalvinster och kapitalförluster. Återföringen av avdragen är kopplad till kapitalvinstberäkningen. Bl.a. är återföringen beroende av hur ersättningen vid avyttringen förhåller sig till omkostnadsbeloppet (26 kap. 5 §).

Mot den här angivna bakgrunden gör Regeringsrätten liksom Skatterättsnämnden bedömningen att skyldigheten att återföra avdrag hänförs till avyttringen av fastigheten och inte till innehavet och att någon återföring därför inte skall ske.

Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 skall således fastställas. Det finns därmed inte anledning att pröva nämndens svar på fråga 2.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1.

Föredraget 2006-06-14, föredragande Björnsson, målnummer 1239-06

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:110, del 1, s. 579, 707; prop. 1999/2000:2, del 2, s. 336 ff.; SOU 1995:63 s. 91; Andersson m.fl.: Inkomstskattelagen - en kommentar, del 1, 2006, s. 811 ff.
