

Målnummer:	7438-98	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-05-03		
Rubrik:	En byggnad under uppförande har hänförs till den byggnadstyp som den skall tillhöra när den färdigställts. Fastighetstaxeringar 1987-1989.		
Lagrum:	1 kap. 6 §, 2 kap. 1 §, 2 § och 3 § samt 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152)		
Rättsfall:			

REFERAT

Fastighetstaxeringsnämnden beslutade vid 1988 års allmänna fastighetstaxering samt vid 1987 och 1989 års särskilda fastighetstaxeringar att åsätta den byggnad som var under uppförande på Norrmalm 5:1 (sedermera betecknad Terminalen 1) i Stockholms kommun taxering som skattepliktig hyreshusenhet under uppförande. Fastighetstaxeringsnämnden bestämde byggnadsvärdet till 69 mkr vid 1987 års taxering, till 280 mkr vid 1988 års taxering och till 370 mkr vid 1989 års taxering. Byggnadsvärdet hade beräknats med ledning av vid respektive årsskifte nedlagda kostnader. Fastighetstaxeringsnämnden beslutade vid 1990 års särskilda fastighetstaxering att åsätta byggnaden taxering som hyreshusenhet med huvudsakligen lokaler, varvid nämnden bestämde det totala värdet till 537 mkr, varav byggnadsvärde 496 mkr och markvärde 41 mkr.

Vasaterminalen AB (bolaget) överklagade besluten och yrkade att byggnaden skulle indelas som specialbyggnad, kommunikationsbyggnad, och som skattefri taxeringsenhet inte åsättas något värde.

Skattemyndigheten bestred bifall till bolagets talan och yrkade i eget överklagande att, såvitt avsåg 1990 års taxering, taxeringsvärdet skulle bestämmas till 782 mkr, varav byggnadsvärde 485 mkr och markvärde 297 mkr.

Länsrätten i Stockholms län (1994-02-03, ordförande Kullander) yttrade: Domskäl. - Skattepliktsfrågan. - Bolaget yrkar skattefrihet för ifrågavarande byggnad som taxeringsåren 1987-1989 varit under uppförande och taxeringsåret 1990 varit färdigbyggd. - Enligt 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, bedöms frågan om skatteplikt för specialbyggnad inte bara för en befintlig sådan byggnad utan även för en specialbyggnad under uppförande. Härvid bör förutsättas för skattefrihet att det klart framgår att byggnationen kommer att resultera i en byggnad som kan indelas som specialbyggnad. Vid prövning av skattepliktsfrågan ettvar av taxeringsåren 1987-1989 bör sålunda denna klarhet om resultatet bedömas. Med hänsyn till vad målet angående taxeringsåret 1990 innehåller av synpunkter på frågan huruvida hyreshus eller specialbyggnad (kommunikationsbyggnad) är för handen kan sådan klarhet om resultatet ej anses ha förelegat vid tidpunkten för taxeringarna 1987-1989 och skattefrihet för dessa år bör ej ifrågakomma på denna grund. - Emellertid gör länsrätten följande bedömning. Järnväg i vidare mening än spår och syllar bör anses hänförlig till begreppet byggnad (jfr RÅ 1943 ref. 40). Till den del ifrågavarande stationsområde varit beläget på denna taxeringsenhet/fastighet har det följaktligen utgjort en byggnad, som i samband med tillkomsten av terminalen motsvarat plan 1 (spårplanet) av denna byggnad under uppförande. Vid ingången av berörda tre år har här pågått tågtrafik och i takt med utbyggnaden

av ytterligare tre plan - busstrafik, vilket allt inneburit att byggnaden använts för kvalificerat kommunikationsändamål. På denna grund bör sålunda skattefrihet anses föreligga för alla taxeringsåren 1987-1989 såsom varande kommunikationsbyggnad, typkod 829. - Vad avser frågan om skatteplikt taxeringsåret 1990 gör länsrätten vidare följande bedömning. Parterna är ense om att byggnaden bör anses utgöra en byggnadskropp. Länsrätten saknar anledning att göra en annan bedömning. Vidare är parterna ense om att hänföra de tre nedersta byggnadsplanen (utöver spårplanet) till allmänna kommunikationsändamål och de sex övre byggnadsplanen till hyreslokaler. Redan denna omständighet, som ej motiverar ett resonemang om kommunikationsutrymmenas allmänna dominans i byggnaden, men även föreliggande beräkning av golvyta ger en klar övervikt för hyreshus. Kostnaderna per volymenhet för berörda två delar av byggnaden får antas vara uppenbart olika och volym lämpar sig i förevarande fall sålunda ej som grund för klassificering. Då de nämnda delarna har en helt olikartad utformning och beskaffenhet bör huvudsakligheten avgöras med ledning av deras värde. Byggnadens konstruktion ger ej en tillfredsställande grund för jämförelser av byggnadskostnader mellan dessa delar. Omvänt föreligger enligt länsrättens mening ej hinder för att principiellt antaga kommunikationsdelen, såvitt avser bussterminalen, såsom objekt för marknadsmässig hyresvärdering. Oavsett stationsområdets ställning i sistnämnda hänseende är sålunda en hyresuppskattning att föredra framför nedlagda byggnadskostnader vid ifrågavarande värdejämförelse. Vid en sådan beräkning överväger uppenbarligen värdet för hyreshusdelen. Byggnaden skall sålunda taxeras som skattepliktig hyreshusenhet för taxeringsåret 1990. - Skattemyndighetens besvär (taxeringsår 1990) - Taxeringsenheten har befunnits vara belägen i annat riktvärdeområde. Med prövning av och bifall till besvaren i denna del överförs den till värdeområde nr 154 med där av skattemyndigheten angivna riktvärde, 5 600 kr/kvm, och tabellnivå, 900/70. Besvaren i denna del bör prövas med stöd av 31 kap. 3 § 5 FTL (jfr RÅ 1973 ref. 82). - Vad skattemyndigheten i övrigt yrkat i sina besvär innebär nedsättning av dels den för markvärdets beräknande erforderliga byggrättsarealen, liksom motsvarande areal vid bestämmande av hela taxeringsvärdet, dels årshyran. De i arealberäkningarna ingående utrymmena i kommunikationsdelen omfattas av tomträttskontrakt som enligt bolagets uppgift ej medger någon avkastning. Kontraktet bör med stöd av stadgandet i 5 kap. 3 § andra stycket FTL beaktas och föranleda att arealerna ej inräknas vid värderingen. Såvitt avser årshyran har bolaget gjort gällande ytterligare nedsättning. Fastighetstaxeringsnämnden har vid åsättande av taxeringsvärde för fastigheten använt sig av utgående hyror i december 1989, redovisade av bolaget till nämnden. Skattemyndigheten har i målet använt sig av dessa hyresnivåer, till samma belopp vad avser kontor och till cirka halva beloppet vad avser uthyrd garageplats. Av Riksskatteverkets föreskrifter, 2 kap. 13 §, framgår att för det fall uppgift om utgående hyra 1986 saknas, används en för senare år utgående hyra, då uppgift om sådan föreligger. Denna hyra skall nedräknas till 1986 års nivå. Med hänsyn till denna föreskrift är skattemyndighetens yrkande att med stöd av 1989 utgående hyra beräkna den tillämpliga årshyran riktig såvitt avser kontor och i alla fall ej för hög såvitt gäller garageplatser. Inte heller i övrigt har framkommit anledning att frångå skattemyndighetens talan i denna del. Denna skall prövas med stöd av 31 kap 3 § 7 FTL. - Domslut. - För taxeringsåren 1987-1989 utgör ifrågavarande taxeringsenheter skattefri specialenhet, kommunikationsbyggnad (kod 829). - Länsrätten ändrar fastighetstaxeringsnämndens beslut 1990 på sätt framgår av bilaga 1 (här utesluten). - Länsrätten förordnar att för 1987 skall ifrågavarande taxeringsenhet betecknas Norrmalm 5:1, byggnad å. För 1988-1989 skall ifrågavarande fastighet betecknas Terminalen 1.

I överklagande hos Kammarrätten i Stockholm yrkade bolaget med avseende på den särskilda fastighetstaxeringen 1990 att kammarrätten skulle undanröja det taxeringsvärde som länsrätten åsatt byggnad och mark på taxeringsenheten Terminalen 1 och indela byggnaden på taxeringsenheten som specialbyggnad, kommunikationsbyggnad, till följd varav taxeringsenheten som

skattefri inte skulle åsättas något taxeringsvärde. - För det fall kammarrätten skulle finna att byggnaden skulle indelas som hyreshusenhet yrkade bolaget att de av skattemyndigheten i särskild ordning anförda besvären skulle avvisas. - För det fall kammarrätten skulle finna att taxeringsenheten skulle indelas som hyreshusenhet samt kammarrätten ta upp skattemyndighetens i särskild ordning anförda besvär till prövning och bifalla dessa såvitt avser riktvärdeområde, yrkade bolaget att taxeringsvärdet skulle bestämmas till 613 mkr beräknat utifrån ett årligt hyresvärde om 1 500 kr per kvm bruksarea kontor, 570 kr per kvm bruksarea restaurangyta och 4 000 kr per garageplats. Härutöver yrkade bolaget att taxeringsvärdet skulle sättas ned med ytterligare 39,7 mkr avseende kostnaden för återstående byggnadsarbeten. - Bolaget uppgav sammanfattningsvis som grund för sin talan att övervägandebedömningen utförd på terminalbyggnaden gav vid handen att tillämplig hjälpregel på grund av byggnadsdelarnas utformning var en jämförelse av volymen, att kostnaderna per volymenhet för respektive del var fullt jämförbara, varför en volymjämförelse kunde läggas till grund för huvudsaklighetsbedömningen och att även en jämförelse av nedlagda byggnadskostnader utvisade att kommunikationsdelen övervägde.

I eget överklagande yrkade skattemyndigheten att taxeringsenheten skulle indelas som hyreshusenhet även taxeringsåren 1987-1989. Som grund härför anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Av bl.a. 3 kap. 2 § FTL framgår vilka byggnader som skall undantas från skatteplikt. De definitioner av byggnadstyper som ges i 2 kap. FTL måste avse färdigställda byggnader. Det vore annars onödigt att hänvisa till att undantaget från skatteplikt även omfattar specialbyggnad under uppförande. Slutsatsen blir därför, åtminstone när det gäller en helt ny byggnad under uppförande, att byggnadstypen skall bestämmas redan vid första taxeringstillfället.

Skattemyndigheten bestred bifall till bolagets yrkande avseende taxeringsåret 1990 och uppgav bl.a. som huvudsaklig inställning att en sammantagen bedömning enligt vedertagen tillämpning av övervägandeprincipen, där area- och volymjämförelser är grundläggande, visade att byggnaden uppenbart var inrättad som hyreshus och att något annat inte hade visats. - Skattemyndigheten medgav att taxeringsvärdet för taxeringsåret 1990 sattes ned till 613 mkr men bestred yrkandet att taxeringsvärdet skulle sättas ned med ytterligare 39,7 mkr. Som grund för bestridandet anförde skattemyndigheten att bolaget inte lämnat någon närmare redovisning för kostnaderna.

Bolaget bestred skattemyndighetens yrkande avseende taxeringsåren 1987-1989.

Kammarrätten företog syn och höll muntlig förhandling i målet.

Kammarrätten i Stockholm (1998-09-02, Anclow, Avellan-Hultman, Hellner, referent och särskilda ledamöterna Jacobsson, Åsbrink) yttrade: Domskäl - Taxeringsåret 1990. - Enligt 2 kap. 2 § FTL skall byggnader indelas i byggnadstyper av vilka i detta mål är av intresse hyreshus och specialbyggnad. Som hyreshus indelas byggnad som är inrättad bl.a. till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Som specialbyggnad indelas bl.a. byggnad som används för allmänna kommunikationsändamål. - Byggnaden - kammarrätten delar länsrättens uppfattning att det i målet är fråga om en byggnad - är uppförd på ett däck över en del av SJ:s bangård. Däcket vilar på pelare. Det finns inga väggar runt spårplanet. Byggnadskroppen omfattar nio våningsplan varav de tre nedre planen upptas av bussterminal, hotell och restauranger. De övriga sex planen rymmer kontor och liknande. Byggnaden innehåller således en del som är inrättad till kontor och en del som används som specialbyggnad. - Enligt 2 kap. 3 § första stycket FTL skall vid nu angivna förhållanden byggnadstypen bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på. - Fråga i målet gäller således om byggnaden till övervägande

del är inrättad som kontor m.m. eller till övervägande del används för kommunikationsändamål. Med övervägande del menas i detta sammanhang mer än 50 procent av byggnaden. - Utredningen i målet har, i syfte att visa vilken del av byggnaden som överväger, koncentrerats kring en jämförelse av arealer, volymer, värde och produktionskostnader. Frågan vilken jämförelsegrund som bör väljas är dock inte självklar med hänsyn till att byggnadens olika delar är utförda på helt olika sätt och har helt olika funktioner. - Någon direkt ledning från förarbeten och praxis för hur övervägandebedömningen skall utföras saknas. Dock är följande av intresse. - Fastighetstaxeringskommittén anför i sitt betänkande, SOU 1979:32 s. 194 f. att frågan bör bedömas utifrån enkla storleksmått som area eller volym om byggnadsdelarna är någorlunda jämförbara. Om byggnadsdelarna däremot har en helt olikartad utformning och beskaffenhet skall huvudsakligheten avgöras med ledning av delarnas värde. Beträffande mer komplicerade fall anför kommittén att en helhetsbedömning bör ske för att ett rättvisande resultat skall kunna erhållas. - I Riksskatteverkets anvisningar framhålls värdet som det mest rättvisande kriteriet. Okomplicerade fall kan emellertid avgöras med ledning av area eller volym. Om emellertid byggnadsdelarna har väsentligen olika användning och utformning och en hyressättning inte är möjlig, som t.ex. för kommunikationsanläggningar och kyrkor, anses byggnadskostnaderna för de olika delarna kunna tjäna till ledning. - Länsrättens bedömning utgår från byggnadsdelarnas respektive värde. Enligt kammarrättens uppfattning måste en sådan bedömning ske med utgångspunkt från att det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde för båda byggnadsdelarna. I förevarande fall kan, enligt gängse fastighetstaxeringsprinciper, ett marknadsvärde bestämmas för byggnadens hyreshusdel, på basis av utgående hyror. - För kommunikationsdelen gäller däremot att någon marknadshyra inte kan bestämmas. Den används för, och får inte användas för annat än, kommunikationsändamål. Kammarrätten finner därför, till skillnad från länsrätten, att det inte är möjligt att basera en jämförelse på en bedömning av de olika delarnas marknadsvärden. - I de fall en marknadsvärdering inte låter sig göras kan en jämförelse grundad på produktionskostnaderna bli aktuell. Eftersom denna metod inte återspeglar byggnadsdelarnas värden innehåller den dock stora osäkerhetsmoment. Bolaget åberopar i detta sammanhang en kostnadsutredning utförd av Åke Larsson Byggare. Utredningen syftar till att visa vad kostnaden skulle ha varit om den kommersiella funktionen i byggnaden uppförts som en fristående byggnad. Utredningen baseras på av Åke Larsson Byggare tidigare utförda projekt. Kammarrätten vill inte i och för sig ifrågasätta den analys som har utförts av Åke Larsson Byggare. Analysen bygger dock på en jämförelse mellan en verklig byggnation och en tänkt sådan. Utgångspunkten för en bedömning av produktionskostnadernas fördelning måste enligt kammarrätten vara vad som faktiskt nedlagts på det objekt varom fråga är. Den av Åke Larsson Byggare valda metoden innebär att samtliga kostnader som är att hänföra till den speciella byggnadskonstruktionen kommer att hänföras till kommunikationsdelen. Det har inte i målet på något sätt visats hur stora dessa s.k. överkostnader är. Det framstår också, enligt kammarrättens mening, som mycket svårt att bestämma en eventuell fördelning av sådana kostnader. Dock bör en rimlig fördelning, i den mån en sådan överhuvudtaget skulle vara möjlig, innebära att merparten belastar hyreshusdelen eftersom dessa kostnader är en förutsättning för att bygga hyreshusdelen. Kammarrätten finner mot bakgrund av nämnda osäkerhet och svårighet att inte heller en jämförelse av produktionskostnaderna är en framkomlig väg för att bedöma vilken byggnadsdel som överväger. - Bolaget har redovisat areor i byggnaden med; kommunikationsdelen 49 194 kvm, hyreshusdelen 54 627 kvm och övriga utrymmen 7 578 kvm. Skattemyndigheten har invänt att Café Wasa och Arkadgatan bör hänföras till hyreshusdelen och efter justering ansett att ytorna fördelar sig med 46 854 kvm på kommunikationsdelen, 56 967 kvm på hyreshusdelen och 7 578 kvm på övriga utrymmen. I tomträttskontraktet anges ytorna enligt följande. Bangård 22 100 kvm, bussterminal 13 000 kvm, bussgata öppen 4 500 kvm, kontor och butiker 54 400 kvm, garage 6 300 kvm och tekniska utrymmen, öppen area 8 800 kvm. - Vad gäller volymer har bolaget redovisat dessa med;

kommunikationsdelen 319 247 kbm, hyreshusdelen 169 341 kbm och övriga utrymmen 32 030 kbm. - Skattemyndigheten redovisar byggnadens volymer, främst med utgångspunkt från tomträttskontraktet, med; kommunikationsdelen 197 600 kbm och hyreshusdelen 188 170 kbm. Härtill tillägger skattemyndigheten bl.a. att lufthavet under glastaket skall beaktas som volym som tillkommer hyreshusdelen. - Bolaget har härefter bemött skattemyndighetens redovisning och uppger att en volymjämförelse baserad på tomträttskontraktets arealuppgifter och uppdelning av utrymmen medför att kommunikationsdelens volym 275 000 kbm klart överväger hyreshusdelens volym 182 000 kbm. Bolaget redovisar dessutom en volymfördelning där vissa korrigeringar gjorts för olika delutrymmen varvid kommunikationsdelen redovisas med 285 813 kbm och hyreshusdelen med 181 760 kbm. - Kammarrätten finner att samtliga mätningar vad avser arealen ger en övervikt för hyreshusdelen. De redovisade siffrorna för volymfördelningen ger å andra sidan en övervikt för kommunikationsdelen. Övervikten varierar beroende främst på hur vissa delutrymmen, bjälklag m.m. beräknas påverka respektive volym. - Kammarrätten delar skattemyndighetens inställning att volymer som är belägna i höjd med kontorsplanet bör hänföras till hyreshusdelen av byggnaden. Härtill skall även läggas att både när det gäller areal och volym har jämförelse gjorts mellan ytor/volym i öppna utrymmen utan väggar och ytor/volymer i slutna utrymmen i hyreshusdelen. Enligt kammarrättens mening är en sådan jämförelse inte rättvisande utan areor och volymer i slutna utrymmen bör vid en jämförelse väga tyngre än areor och volymer i öppna utrymmen. - En sammantagen bedömning av arealerna och volymernas fördelning på de olika byggnadsdelarna, ävensom den allmänna bild av byggnaden som kammarrätten iakttagit vid syneförättningen, ger enligt kammarrättens uppfattning en övervikt för hyreshusdelen av byggnaden. Byggnaden på fastigheten Terminalen 1 skall härmed indelas som hyreshus. - Bolaget yrkar, för det fall byggnaden indelas som hyreshus, att skattemyndighetens yrkande om extra ordinära besvär skall avvisas. - Kammarrätten finner, jfr RÅ 1997 ref. 20, att länsrätten gjort en riktig bedömning då besvären upptagits till prövning med stöd av 31 kap. 3 § 5 FTL. - Vad slutligen avser taxeringsvärdet finner kammarrätten skäligt att, i enlighet med parternas samstämmiga inställning, i ett första led bestämma taxeringsvärdet till 613 mkr. Bolaget yrkar härutöver att taxeringsvärdet sätts ned med ytterligare 39,7 mkr avseende återstående byggnadsarbeten. Kammarrätten, som dels noterar att slutsammanträdet för besiktning ägde rum den 14 december 1990 och dels anser att det saknas anledning att betvivla uppgiften om återstående byggnadskostnader, medger ytterligare nedsättning av taxeringsvärdet med 39,7 mkr. - Taxeringsåren 1987-1989 - Enligt 3 kap. 2 § FTL skall specialbyggnad under uppförande undantas från skatteplikt. Enligt kammarrättens mening måste frågan om skatteplikt för byggnad under uppförande bedömas så långt möjligt efter hur byggnaden skall klassificeras när den är färdigbyggd. I förevarande fall innebär detta att byggnaden taxeringsåren 1987-1989 skall indelas som hyreshus och därmed vara skattepliktig. - Domslut - Kammarrätten undanröjer länsrättens beslut i fråga om taxeringsåren 1987-1989 och fastställer fastighetstaxeringsnämndens beskattningsåtgärder. - Med ändring av länsrättens beslut i fråga om taxeringsåret 1990 bestämmer kammarrätten taxeringsvärdet till 573,3 mkr, varav 297 mkr markvärde och 276,3 mkr byggnadsvärde. - Kammarrätten förordnar med stöd av 12 kap. 3 § sekretesslagen (1980: 100) att sekretessen enligt 9 kap. 1 § samma lag skall bestå för de uppgifter om enskilda personliga och ekonomiska förhållanden som förebringats vid kammarrättens muntliga förhandling inom stängda dörrar och som inte tagit in i denna dom.

Bolaget överklagade och yrkade att byggnaden på taxeringsenheten Norrmalm 5:1/Terminalen 1 skulle indelas som specialbyggnad, kommunikationsbyggnad, vid fastighetstaxeringarna vart och ett av åren 1987-1990, med följd att taxeringsenheten som skattefri inte skulle åsättas något taxeringsvärde. I fråga om 1990 års särskilda fastighetstaxering yrkade bolaget vidare att de av skattemyndigheten hos länsrätten anförda besvären i särskild ordning skulle avvisas. Bolaget yrkade även ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 1

552 000 kr, exklusive mervärdesskatt, varav 1 152 000 kr avsåg advokatarvode för 960 timmars arbete och 400 000 kr arvode till två anlitade sakkunniga experter.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Eftersom byggnaden delvis är inrättad som kontorsbyggnad och delvis används för kommunikationsändamål kan byggnaden indelas som antingen hyreshus eller kommunikationsbyggnad först efter en övervägandebedömning enligt 2 kap. 3 § FTL. Jämförelsen mellan byggnadsdelarna vid en sådan övervägandebedömning skall baseras på byggnadsdelarnas värden, beräknade enligt de värderingsmetoder som tillämpas vid fastighetstaxering. I FTL, liksom i tidigare fastighetstaxeringslagstiftning, är marknadsvärdet den värderingsgrund som gäller för den fasta egendomen. De värderingsmetoder som kommer till användning vid uppskattningen av marknadsvärdet är ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden (5 kap. 5 § FTL). - De värden som är möjliga att bestämma, med utgångspunkt från de föreskrifter och rekommendationer som gällde vid allmän fastighetstaxering 1988, är dels marknadsvärdet för hela byggnaden, dels marknadsvärdet för hyreshusdelen. Marknadsvärdet för hela byggnaden kan fastställas med ledning av produktionskostnadsmetoden. Produktionskostnaden för hela byggnaden i färdigt skick år 1990 uppgick till 1 382 mkr i 1986 års kostnadsäge. Marknadsvärdet på hyreshusdelen kan bestämmas i enlighet med en ortsprisrelaterad avkastningsmetod. Hyreshusdelen bör därvid åsättas ett taxeringsvärde om 316 mkr i färdigt skick, vilket taxeringsvärde motsvarar ett marknadsvärde om 420 mkr (316 mkr x 1,33). Marknadsvärdet av kommunikationsdelen kan således bestämmas till skillnaden mellan byggnadens totala värde, 1 382 mkr, och hyreshusdelens värde, 420 mkr, eller till 962 mkr. - En direkt fördelning av den totala kostnaden på respektive byggnadsdel med hänsyn till på vilken byggnadsdel material och arbetskostnader nedlagts är inte möjlig att göra på grund av byggnadens komplicerade utförande och det integrerade förhållandet mellan hyreshusdelen och kommunikationsdelen. Detta utesluter dock inte möjligheten att göra en jämförelse av kostnaderna för byggnadsdelarna. Bolaget har låtit utreda vad byggnadskostnaderna skulle ha uppgått till för en lika stor kontorsbyggnad med samma standard och grundläggningsförhållanden och i samma läge som hyreshusdelen i byggnaden. Dessa kostnader uppgår till 450 mkr i 1986 års kostnadsnivå. Återstående del av de totala byggkostnaderna utgörs i allt väsentligt av kostnaderna för att utföra själva kommunikationsdelen. - Det är felaktigt att påstå att man vid en bedömning av de olika delarnas marknadsvärden måste basera denna på en jämförelse av delarnas värden beräknade var för sig och enligt samma metod. I Fastighetstaxeringskommitténs betänkande (SOU 1979:32 s. 454 f.) anføres att om en byggnad är inrättad för väsentligt olika ändamål, exempelvis en kyrkolokal i ett hyreshus, det från värderingsteknisk synpunkt är enklast och naturligast att de olika delarna av byggnaden värderas var för sig. Varje del av byggnaden bör, sägs det, därvid behandlas som om den vore en byggnad. Vidare anför kommittén bl.a. att, om taxering sker, hyreshusdelen bör värderas i enlighet med de regler som gäller för hyreshus och kyrkodelen enligt de regler som kan finnas för värdering av kyrkor. I sistnämnda hänseende torde, sägs det, några generella värderingsnormer inte kunna uppställas utan värdet får fastställas efter en individuell värdering i varje enskilt fall, eventuellt med ledning av de värderingsregler som har meddelats för industribyggnader eller andra byggnadskategorier av liknande art som den som värderingsenheten avser. Fastighetstaxeringskommitténs förslag ledde till bestämmelsen i 6 kap. 5 § FTL, enligt vilken en byggnad som är inrättad för väsentligt olika ändamål får indelas i mer än en värderingsenhet, dvs. egendom som värderas för sig, om det underlättar värderingen. - I specialmotiveringen till 1 kap. 6 § FTL (prop. 1979/80:40 s. 192) sägs bl.a. att regler om den s.k. användningstidpunkten tidigare gällt endast i fråga om en fastighets skattepliktsförhållanden men att enligt förslaget den regeln uttryckligen skall gälla vid bedömningen av beskattningsnatur, värdering m.m. Här slås således klart fast att användningstidpunkten skall gälla vid skattepliktsbedömningen, indelningen i

byggnadstyper och taxeringsenheter, grundade på användningen. Det medför bl.a. att, när det på en fastighet vid användnings- och beskaftenhetstidpunkten finns en byggnad under uppförande med blandad användning eller beskaftenhet, en övervägandebedömning enligt 2 kap. 3 § FTL måste genomföras vid varje taxeringsårs ingång. I detta fall är det inte fråga om en byggnad som inte används. Under hela byggnadstiden och således vid användningstidpunkterna för 1987-1989 års taxeringar var användningen för kommunikationsändamål den enda användning som förekom. Då departementschefen (a. prop. s. 81 f.) ville ge specialbyggnader under uppförande en förmånligare behandling än den mark till specialbyggnad som främst föranlett uttalandet, avsågs inte att åstadkomma en försämring i fråga om skatteplikten för de byggnader under uppförande som redan vid en inträffad användningstidpunkt används för skattefri verksamhet, dvs. som specialbyggnad. Departementschefsuttalandet torde närmast ha tillkommit för att göra det möjligt att från skatteplikt undanta sådana byggnader trots att de inte användes (därför att de var under uppförande). Det torde ha uppfattats som en störande ordning att exempelvis en skola skulle vara föremål för beskattning medan den uppfördes när den sedan som färdig byggnad skulle undantas från beskattning. Den förmånsregel som bl.a. med denna motivering infördes i 3 kap. 2 § FTL medför givetvis inte någon förändring av de uttryckliga reglerna i 1 kap. 6 § om användnings- och beskaftenhetstidpunktens betydelse.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket överlämnade till Regeringsrätten att bedöma skäligheten i bolagets yrkande om ersättning för kostnader.

Verket anförde bl. a. följande. Huvudregeln vid bedömningen enligt övervägandeprincipen skall vara en jämförelse av värden. Det värde som beräknats av bolaget för kommunikationsdelen är inte korrekt eftersom detta utgör en restpost av skillnaden i värde mellan byggnadens totalvärde, beräknat som en icke marknadsanpassad produktionskostnad, och hyreshusdelens värde, beräknat enligt avkastningsmetoden. Produktionskostnaden representerar ju här enbart storleken på nedlagda kostnader, inte det marknadsvärde som byggnaden motsvarar, och beräknat marknadsvärde för en byggnadsdel kan aldrig utgöra nettot mellan en kostnad och ett värde. Den helhetsbedömning som legat till grund för kammarrättens dom är den enda metod som praktiskt är möjlig att tillämpa i det enskilda fallet, varför den aktuella byggnaden fastighetstaxeringsåret 1990 skall indelas som hyreshus. - När man har att göra med en byggnad under uppförande måste man väga in hur denna byggnad kommer att användas när den är färdig. Denna bedömning vinner stöd av förarbetena till 3 kap. 2 § FTL. Där anges att från skatteplikt skall undantas specialbyggnad, sådan byggnad under uppförande samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden. I förarbetena (prop. 1979/80:40 s. 81 f. och s. 195) anges att det klart skall framgå av omständigheterna att byggnaden när den är färdig kommer att användas för ett skattefritt ändamål. Av förarbetsuttalandet kan sålunda den slutsatsen dras att det är byggnadens slutliga utformning som är avgörande för bedömningen av skattefrihet och skattefriheten förutsätter härvid fullständig klarhet i vad som är det framtida skattefria ändamålet - vid tvivelsmål i denna fråga skall byggnaden taxeras som varande skattepliktig.

Regeringsrätten (2004-05-03, Ragnemalm, Eliason, Hulgaard, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. När det gäller taxeringen 1990 delar Regeringsrätten kammarrättens uppfattning att en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet leder till att byggnaden skall inordnas under byggnadstypen hyreshus. Såvitt gäller bolagets yrkande rörande besvären i särskild ordning ansluter sig Regeringsrätten också till kammarrättens uppfattning.

I fråga om taxeringarna övriga aktuella år kan konstateras att det av FTL inte klart framgår vad som är avgörande vid bedömningen av hur en byggnad under uppförande skall inordnas. Regeringsrätten anser - i likhet med kammarrätten -

att det ligger närmast till hands att en byggnad skall kategoriseras på samma sätt under tiden för uppförandet som i färdigt skick. I förevarande fall bör noteras att, såvitt framgår av handlingarna, uppförandet av byggnaden bedrivits kontinuerligt och i överensstämmelse med vad man från början avsett. Vid dessa förhållanden skall byggnaden hänföras till hyreshus även vid 1987-1989 års taxeringar. Den omständigheten att uppförandet pågått under flera år och att den del som hunnit uppföras vid ingången av respektive år främst avsett och använts för kommunikationsändamål ger inte anledning till en annan bedömning.

Med hänsyn till att målet gäller frågor av intresse för rättstillämpningen bör bolaget beviljas ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Ersättningen kan skäligen bestämmas till 100 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 100 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten fastställer vad kammarrätten beslutat om sekretess.

Föredraget 2004-03-31, föredragande Bolin, målnummer 7438-7441-98

Sökord: Fastighetstaxering

Litteratur:
