

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6841-16

meddelad i Stockholm den 19 juni 2017

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

Ombud: Jur. dr Peter Nilsson
LRF Konsult AB
Box 565
201 25 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 december 2016 i ärende dnr 56-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 och förklarar att anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen i sin helhet ska hänföras till den byggnad där den ska placeras.

Dok.Id 183330

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

Vid inkomstbeskattningen delas fastigheter in i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. En av de skattemässiga skillnaderna mellan dessa kategorier gäller avdragsrätten för anskaffnings- och förbättringsutgifter. För en privatbostadsfastighet är sådana utgifter avdragsgilla först vid beräkningen av kapitalvinsten när fastigheten avyttras. För näringsfastigheter ska däremot utgifter för att anskaffa och förbättra en byggnad på fastigheten som regel dras av under innehavstiden genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden ska inte räknas in i avskrivningsunderlaget för byggnaden utan får skrivas av tillsammans med andra inventarier i verksamheten i snabbare takt än byggnaden.

AA äger en lantbruksfastighet. På fastigheten finns en ekonomibygnad på 400 kvm. Av den är ca 100 kvm inredd som en gårdsverkstad. Resterande del används som maskinhall. I anslutning till byggnaden finns en fristående torkanläggning som används för torkning och förvaring av spannmål. På fastigheten finns vidare två småhus, dels en mangårdsbyggnad där AA bor tillsammans med sin familj och som inkomstskattemässigt utgör en privatbostadsfastighet, dels ett mindre småhus som är uthyrt till en utomstående person och därför klassificeras som näringsfastighet.

AA avser att investera i en solcellsanläggning som ska komplettera befintliga värme- och driftsanläggningar. Anläggningen ska monteras på ekonomibygnadens tak. Av den el som ska produceras i solcellsanläggningen uppskattas att 19 procent kommer att användas för uppvärmning m.m. av mangårdsbyggnaden, 10,5 procent för uppvärmning av det uthyrda småhuset, 11,5 procent för uppvärmning av gårdsverkstaden och 17 procent för driften av torkanläggningen. Elproduktionen beräknas leda till ett överskott på 42 procent som kommer att säljas på marknaden.

Genom ansökan om förhandsbesked ville AA få svar på om anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen ska delas upp mellan privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten eller om hela anskaffningsutgiften ska hänföras till näringsfastigheten med följd att uttagsbeskattning sker för den el som används i privatbostaden (fråga 1). Vidare önskade hon få besked om den del av anskaffningsutgiften som räknas till näringsverksamheten ska delas upp mellan byggnad och byggnadsinventarier (fråga 2).

Skatterättsnämnden fann att anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen i sin helhet skulle hänföras till näringsfastigheten (fråga 1). Vidare ansåg nämnden att utgiften inte kunde fördelas mellan byggnad och byggnadsinventarier. Med hänsyn till de verksamheter som solcellsanläggningen skulle betjäna fann nämnden att anläggningen var avsedd att huvudsakligen direkt tjäna den näringsverksamhet som skulle bedrivas i ekonomibygnaden och att den därför i sin helhet var att räkna till byggnadsinventarier (fråga 2).

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens beslut såvitt avser fråga 1, samt ändra beslutet såvitt avser fråga 2 och förklara att utgiften för solcellsanläggningen i sin helhet ska räknas till anskaffningsvärdet för byggnad.

AA överklagar också förhandsbeskedet och yrkar att anskaffningsutgiften ska fördelas mellan privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten samt mellan byggnad och byggnadsinventarier beträffande den del som hänförs till näringsfastigheten. Hon anför att fördelningen bör ske utifrån den omfattning som anläggningen betjänar de olika byggnaderna på fastigheten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.**

Av 2 kap. 2 § första stycket jordabalken framgår att till byggnad hör fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna.

I 19 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om byggnader som tillhör inkomstslaget näringsverksamhet.

Av 4 och 5 §§ framgår att utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag som ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. I 13 § 1 anges att i anskaffningsvärdet ska också räknas in utgifter för till- eller ombyggnad. Enligt 10 § ska i anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål inte utgifter för byggnadsinventarier räknas in. Vad som menas med byggnadsinventarier framgår av 19–21 §§.

Enligt 19 § räknas som byggnadsinventarier sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Hit räknas inte sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning.

I 20 § finns särskilda bestämmelser beträffande ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande. Där framgår att anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för både en byggnads användning i näringsverksamhet och byggnadens allmänna användning ska fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnad om ledningen inte till minst tre fjärdedelar hänförs till något av dessa användningsområden. I 21 § behandlas konstruktioner för vilka ett byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av ansökan om förhandsbesked framgår att solcellsanläggningen ska monteras på ekonomibygnadens tak och att den el som produceras i anläggningen bl.a. kommer att användas för att värma upp den i byggnaden belägna gårdsverkstaden. Enligt 2 kap. 2 § jordabalken utgör anläggningen därmed ett byggnadstillbehör till ekonomibygnaden. Skattemässigt ingår ekonomibygnaden i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten och solcellsanläggningen får såsom tillbehör till byggnaden anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten. Anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen ska därför i sin helhet hänföras till näringsfastigheten. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas såvitt gäller fråga 1.

Enligt 19 kap. 20 § inkomstskattelagen kan anskaffningsvärdet för en ledning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnad. Någon motsvarande reglering finns inte beträffande andra byggnadstillbehör. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ska därför utgiften för solcellsanläggningen i sin helhet hänföras till någon av dessa kategorier.

Av bestämmelsen om förbättringar i 19 kap. 13 § inkomstskattelagen följer att ett tillbehör som tillförs en byggnad ska räknas in i byggnadens anskaffningsvärde. För att ett tillbehör ska hänföras till byggnadsinventarier ska det enligt 19 § vara avsett att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden.

Den el som produceras i solcellsanläggningen ska användas i flera byggnader för olika ändamål. Överskottet ska säljas på marknaden. Anläggningen är således inte avsedd att tillgodose ett särskilt behov av el i den bedrivna lantbruksverksamheten. Med hänsyn härtill uppfyller anläggningen inte förutsättningarna för att hänföras till byggnadsinventarier. I stället ska utgiften i sin helhet räknas in

Mål nr
6841-16

i anskaffningsvärdet för ekonomibygnaden där anläggningen ska placeras.
Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför ändras såvitt avser fråga 2.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson,
Christer Silfverberg, Mahmut Baran och Leif Gäverth.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.