

Målnummer: 1774-94**Avdelning:** 2**Avgörandedatum:** 1997-04-23**Rubrik:** Vid tillämpning av åttonde stycket av anvisningarna till 17 § mervärdeskattelagen (1968:430) har arbeten på byggnad som utförts före skattskyldighetens inträde ansetts avse ny-, till- eller ombyggnad trots att fastighetsägaren vid inkomstbeskattningen fått omedelbart avdrag för utgifterna för arbetena enligt reglerna om att vissa ändringsarbeten får behandlas lika med reparation och underhåll.**Lagrum:**

- 17 § anvisningarna åttonde stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt
- 25 § anvisningarna punkt 4 och 29 § anvisningarna punkt 17 till kommunalskattelagen (1928:370) i punkternas lydelse vid 1986 och 1987 års taxeringar

Rättsfall:

REFERAT

H.N. ägde en fastighet i Motala kommun. Han hade efter ansökan medgetts skattskyldighet till mervärdesskatt fr.o.m. den 23 juli 1986 för uthyrning av rörelselokal. Tidigare under år 1986 liksom under år 1985, dvs. under tid då skattskyldighet inte förelåg, hade H.N. haft utgifter för ändringsarbeten på byggnaden som vid inkomstbeskattningen dragits av omedelbart med stöd av bestämmelserna i dåvarande punkterna 4 av anvisningarna till 25 § och 17 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

I mervärdesskattedeklarationen för redovisningsperioden juli-december 1986 tillgodoförde sig H.N. retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt med 29 885 kr avseende utgifter för ifrågavarande ändringsarbeten.

Genom slutligt beslut den 18 maj 1988 fastställde länskattemyndigheten skatten för redovisningsperioden. Avdrag vägrades därvid för beloppet 19 885 kr med hänvisning till att det var fråga om driftkostnader för vilka rätt till retroaktivt avdrag inte förelåg.

H.N. överklagade. Han framhöll bl.a. att han vid 1986 och 1987 års inkomsttaxeringar redovisat utgifterna för fastigheten exklusive mervärdesskatt, dvs. som om han varit skattskyldig till mervärdesskatt, och att det var orimligt att de ifrågavarande utgifterna skulle behandlas som driftkostnader enligt mervärdeskattelagen (1968:430), ML.

Allmänna ombudet hemställde om avslag på besvären.

Länsrätten i Östergötlands län (1989-09-20, ordförande Roth) yttrade: Uthyrning av en fastighet är inte en skattepliktig tjänst enligt ML. En fastighetsägare som hyr ut lokaler för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet kan dock enligt 2 § fjärde stycket ML ansöka om skattskyldighet för uthyrningen. Om frivillig skattskyldighet medges betraktas uthyrningen som en skattepliktig tjänst enligt 10 § tredje stycket ML och verksamheten anses som yrkesmässig enligt punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML. - Skattskyldigheten innebär att fastighetsägaren dels får avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till fastigheten, dels blir skattskyldig att redovisa utgående mervärdesskatt på hyran. Om en hel fastighet hyrs ut har fastighetsägaren rätt till avdrag såväl för kostnad för ny-, till- och ombyggnad som för reparationer och underhåll. - Skattskyldighet medges tidigast från den

dag som en fastighetsägare kommer in till länsskattemyndigheten med en skriftlig ansökan. Enligt åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML har emellertid den skattskyldige rätt till avdrag retroaktivt för ingående skatt, dock endast för kostnad för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten. - Enligt vad som upplysts i målet har skattskyldigheten för H.N:s del börjat den 23 juli 1986. Före denna tidpunkt kan lagligen, oavsett vad H.N. anfört i sin besvärsskrivelse, avdrag för ingående mervärdeskatt inte medges för annan skatt än sådan som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnadsarbeten. Vid bestämmande av vad som å ena sidan skall hänföras till arbeten av nämnda art och å andra sidan till reparationsarbeten eller underhållsarbeten bör man, i den mån särskilda bestämmelser härom inte återfinnas i ML, beakta den praxis som utvecklats med ledning av bestämmelserna i KL. Därvid måste även sådana ombyggnadsarbeten som avses i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL hänföras till reparationsarbeten. - H.N. har medgett att han vid inkomsttaxeringen hänfört de åtgärder, varom här är fråga, till reparations- och underhållsarbeten som är direkt avdragsgilla i inkomstskattehänseende. Dessa arbeten skall därför även vid tillämpning av ML bedömas som reparations- och underhållsarbeten och avdrag kan inte medges för dessa kostnader vid bestämmande av det retroaktiva avdraget. - - - Länsrätten avslår besvären.

H.N. överklagade.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Kammarrätten i Jönköping (1994-01-28, Sönerhed, Lihuvudh, Lundgren, referent) yttrade: Enligt punkt 17 av anvisningarna till 29 § KL medges, beträffande rörelsebyggnad, direktavdrag för kostnader för ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Kostnader för sådana arbeten jämställs därmed i avdragshänseende med kostnader för reparation och underhåll i vedertagen bemärkelse. Kostnader för åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten berättigar dock inte till omedelbart avdrag. Nu nämnda bestämmelse (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet) tillkom genom lagstiftning 1969 i syfte att bättre anpassa de skatterättsliga regler efter vad som kan anses riktigt från företagsekonomisk synpunkt (jfr prop. 1969:100 s. 53-54).

Regeringen anser i fråga om ny bebyggelse, nya anläggningar och andra ingrepp, som är tillståndspliktiga enligt den lagstiftning som är anknuten till naturresurslagen, att sådana verksamheter kan få komma till stånd, om det kan ske utan att göra intrång på det parklandskap och den naturmark som ingår i en nationalstadspark. Regeringen anser vidare att ny bebyggelse, nya anläggningar och andra åtgärder som kan aktualiseras i delar av en nationalstadspark som inte utgör parklandskap eller naturmark, bör få komma till stånd, om det kan ske utan att natur- och kulturvärden skadas. Härutöver bör inte några exploateringsföretag eller andra ingrepp i miljön få ske i nationalstadsparken. Det särskilda skydd mot ingrepp som bör omgärda en nationalstadspark bör därför utformas så att åtgärder får vidtas endast om det kan ske utan intrång i parklandskap eller naturmiljö och utan att det historiska landskapets natur- och kulturvärden i övrigt skadas.

I fråga om byggandet av Norra länken anfördes i propositionen (s. 45 f.).

Genom förläggning av Norra länken med anslutningar i tunnällage under nationalstadsparken och genom utformning av till leden hörande anordningar ovan jord på ett sätt som inte skadar området natur- och kulturvärden,

bedömer regeringen att en utbyggnad av Norra länken med anslutningar bör kunna förenas med vad som föreslås i detta ärende. Sådan annan förnyelse av infrastrukturen i området bör vidare vara möjlig att utföra som sammantaget medför en förbättring av miljön inom nationalstadsparken eller som möjliggör en väsentlig förbättring för hälsa och miljö i fråga om en infrastrukturanläggning som berör parken.

I författningskommentaren till 3 kap. 7 § andra stycket NRL anfördes i propositionen (s. 49).

Enligt andra styckets första led får de reglerade åtgärderna inte medföra intrång i parklandskap eller naturmiljö, dvs. ta mark i anspråk i de delar av nationalstadsparken som inte omfattas av tidigare exploateringar. I detta avseende utgör bestämmelsen således inte något hinder mot pågående markanvändning i sådana delar av en nationalstadspark som redan är tagna i anspråk för bebyggelse eller anläggningar. Tolkningen av vad som utgör intrång skall givetvis göras mot bakgrund av syftet med den föreslagna lagstiftningen, även om bestämmelsen inte är avsedd som ett absolut hinder mot kompletteringar i omedelbar närhet av nu befintlig bebyggelse. Sådan förnyelse av infrastrukturen i området bör vara möjlig att utföra, som sammantaget medför en förbättring av miljön inom nationalstadsparken eller som möjliggör en väsentlig förbättring för hälsa och miljö i fråga om en infrastrukturanläggning som berör parken. --- Andra ledet av det nu aktuella stycket innebär en skärpning av den bestämmelse som enligt 3 kap. 1 § gäller också för nationalstadsparker både vad gäller de åtgärder som träffas av bestämmelsen och skaderekvisitet. Det historiska landskapets natur- och kulturvärden får således inte skadas. --- Skaderekvisitet har inskränkts från "påtaglig skada" till enbart "skada". Med begreppet påtaglig skada avses åtgärder som kan ha en bestående negativ inverkan på de skyddade intressena eller som tillfälligt kan ha stor negativ inverkan på dessa (prop. 1985/86:3 s. 171). Med skada i den nu aktuella bestämmelsen avses negativ inverkan av någon betydelse för de angivna värdena.

Vid riksdagsbehandlingen framfördes i motioner vissa yrkanden angående utbyggnaden av vägar m.m. i anslutning till nationalstadsparken, bl.a. ett yrkande om att riksdagen skulle tillkännage att Norra länken inte bör dras genom Bellevueparken utan att i stället en lokalisering utanför nationalstadsparken väljs. Bostadsutskottet anförde med anledning härav bl.a. (bet. 1994/95:BoU 6 s. 8).

Som framgår av propositionen (s. 43-46) är syftet med nationalstadsparken att områdets huvudstruktur vad avser natur- och bebyggelseområden inte får ändras. Ett sådant synsätt hindrar emellertid inte etablerade verksamheter inom eller intill nationalstadsparken från att utvecklas och fungera. - Beträffande Norra länken med anslutningar anfördes i propositionen att en utbyggnad under vissa förutsättningar bör kunna förenas med vad som föreslås i ärendet. En förläggning i tunnälläge under nationalstadsparken och en utformning av till leden hörande anordningar ovan jord på ett sätt som inte skadar områdets natur- och kulturvärden anges vara sådana förutsättningar. - Överväganden om ett eventuellt förverkligande av projektet med beaktande av vad i propositionen anförts om hänsyn bl.a. till de natur- och kulturvärden som ju är ett av de grundläggande motiven för att skapa nationalstadsparken kommer således att göras utan någon riksdagens begäran därom. Ett tillkännagivande om förläggning av Norra länken eller om sådana ytterligare utredningsinsatser som förordas i motionerna kan därför inte anses erforderligt.

Yttranden från regeringen och Stockholms kommun

Regeringen anför i sitt yttrande till Regeringsrätten bl.a. följande.

När det gäller tillämpningen av 3 kap. 7 § NRL finns det skäl att framhålla att lagstiftningen inte ger utrymme för avvägningar mellan olika allmänna intressen. Endast sådana åtgärder kan tillåtas som inte innebär intrång i

nationalstadsparkens parklandskap eller naturmiljö och skada på natur- och kulturvärdena i övrigt. Den närmare innebörden i rekvisiten måste dock tolkas varvid uttalandena i förarbetena utgör stöd. Av dessa uttalanden framgår att vissa åtgärder är möjliga att genomföra under vissa förutsättningar. - Det kan konstateras att utbyggnaden av Norra länken behandlades i propositionen om nationalstadsparken och under riksdagsbehandlingen. Detaljplanen för den nu aktuella etappen mellan Norrtull och Roslagstull med lokaliseringen genom Bellevueparken upprättades under tiden som lagstiftningsarbetet pågick. Planen antogs av kommunen ca ett halvt år innan regeringen beslutade propositionen om nationalstadsparken.

Uttalandena i propositionen och bostadsutskottets betänkande har alltså gjorts med kännedom om utbyggnadsplanerna för Norra länken. - Inom det aktuella avsnittet innebär byggandet av Norra länken i och för sig att en ny anläggning tillkommer inom en sådan del av nationalstadsparken som inte utgör bebyggelseområde. Med hänsyn främst till de uttalanden som gjorts under lagstiftningsarbetet anser regeringen att lokaliseringen inte kan bedömas strida mot bestämmelserna i 3 kap. 7 § NRL. Det krävs emellertid också att projektet utformas på ett sätt som är förenligt med dessa bestämmelser. I den delen konstaterar regeringen att trafikleden enligt detaljplanen skall förläggas i tunnel och att planen föreskriver att tunneln i ett särskilt känsligt terrängavsnitt skall byggas så att befintliga träd ovanför tunneln inte skadas. Genom att trafikleden dras i tunnel kommer sambandet mellan de olika delarna av parklandskapet kring Brunnsviken att bevaras. Dessutom får bebyggelsen på Bellevue skydd som s.k. kulturresevat genom detaljplanen. - Regeringen anser med hänvisning till vad som här anförts att utbyggnaden av Norra länken inom det område som detaljplanen omfattar och enligt planens bestämmelser inte innebär intrång i nationalstadsparkens parklandskap eller naturmiljö och kan genomföras utan skada på det historiska landskapets natur- och kulturvärden i övrigt i den mening begreppen har i 3 kap. 7 § andra stycket NRL.

Stockholms kommun har i sitt yttrande åberopat bl.a. ett utlåtande av stadsbyggnadskontoret vari anförts bl.a. följande.

För att skydda den historiska Bellevueparkens natur- och kulturvärden har särskilda studier gjorts och i detaljplanen har skyddsbestämmelser införts, som bland annat innebär starkt skydd för värdefull vegetation. Detaljplanen följs upp av ett genomförandeavtal mellan staden och Vägverket. För att skydda natur- och kulturvärden föreskrivs byggmetoder så att byggschakt från ytan undviks i gränzonen till Bellevueparken. Nödvändiga nödutrymningsvägar och andra tekniska anordningar har minimerats och utformats så att det historiska landskapets natur- och kulturvärden inte skadas. - Ett erforderligt ventilationstorn vid Norrtull har placerats utanför nationalstadsparken och i sådant läge att det blir så lite synligt som möjligt från Brunnsviken för att ej störa landskapsbilden. Byggtiden innebär störningar i ett område mellan Wenner-Gren Center och bensinstationstomten där leden byggs som betongtunnel i öppet schakt från markytan men bygget medför inget bestående intrång eftersom landskapet återställs och återplanteras. Det påverkade området har inte karaktär av historiskt landskap utan har utnyttjats som grustäkt och småindustriområde före nuvarande användning. Längre tillbaka fanns här Generalsbacken och en sjö, Ormträsket. En yta för byggetableringen avses placeras intill Sveaplans gymnasium för att undvika ett tillfälligt intrång i Bellevueparken. - Sammanfattningsvis anser stadsbyggnadskontoret att detaljplanen är utformad som en trafikled i tunnel under markytan för att särskilt undvika intrång i parklandskap och naturmiljö samt att detaljplanen och genomförandeavtalet innehåller sådana bestämmelser om skydd för det historiska landskapets natur- och kulturvärden att kraven i lagstiftningen om nationalstadsparken uppfylls.

Effekter på natur- och kulturmiljön vid genomförande av detaljplanen

När det gäller frågan i vad mån ett genomförande av detaljplanen kommer att

påverka nationalstadsparken framgår av utredningen bl.a. följande. Den aktuella sträckan av Norra länken ligger inom nationalstadsparken till den del den går mellan Norrtull (Uppsalavägen) och Roslagstull (Roslagsvägen). Norra länken skall i denna del av planområdet gå i en tunnel (två tunnelrör). Tunneln kommer att byggas på olika sätt inom olika delar av området, nämligen dels som en betongtunnel från Uppsalavägen i väster fram till det bergsparti, Bellevueberget, som finns i den östra delen av området, dels som en sprängd tunnel genom Bellevueberget, dels som en betongtunnel från Bellevueberget i riktning mot Roslagsvägen i öster. Betongtunneln skall till största delen byggas i ett från markytan öppet schakt. Undantag gäller för en sträcka av ca 40 meter närmast väster om Bellevueberget. På denna sträcka skall betongtunneln enligt en bestämmelse i detaljplanen byggas så att befintliga träd ovanför ej skadas. Det innebär att betongtunneln där byggs i en jordtunnel, dvs. utan schakt från ytan. På den mark där betongtunneln i övrigt skall gå fram finns delvis vissa anläggningar i form av vägar, parkeringsplatser o.d., delvis mark som är bevuxen med träd eller annan vegetation. Mark av sistnämnda slag finns huvudsakligen på ett område som sträcker sig ca 100 meter västerut från den planerade jordtunnelns västra del. För detta område innebär detaljplanen sålunda att betongtunneln byggs i ett öppet schakt vilket innebär att träd och annan vegetation samt jord tas bort. Avsikten är att den färdiga tunneln inom detta område skall täckas med jord och att nya träd skall planteras.

I den miljökonsekvensbeskrivning som åberopas av sökandena och som utförts på uppdrag av Vägverket i januari 1995 som underlag för en arbetsplan anförs bl.a. följande under rubriken Stad och landskap (s. 36).

Bellevueparken påverkas främst i de delar där tunneln byggs i schakt från markytan. Där kommer ett tjugotal träd att flyttas och ett sextiototal träd avverkas. Träden är av varierande sort och ålder. De bedöms inte som oersättliga, men en ny etablering av träd och buskar tar tid. Parken kan inte förväntas ha återhämtat sig till dagens mått år 2004. Bensinstationstomterna tillsammans med parkeringsytor frigörs, vilket ger möjligheter till att bygga ut parken mot Sveavägen. Ett väl genomarbetat förslag kan förbättra stenstadens möte med det pastorala parklandskapet om det genomförs.

Vidare anförs under rubriken Naturmiljö bl.a. följande (s. 42).

Bellevueområdet består i princip av två huvuddelar ur naturmiljösynpunkt. Den västra delen som utgörs av den strandnära zonen från tennisbanorna norr om Stallmästaregården österut längs Brunnsvikens strand via båtuppläggningsplats fram till en linje rakt norr om Wenner-Gren Center. Detta område utgörs av mycket små grönytor och är det begränsande avsnittet för biologisk spridning. - Den östra delen av området har proportionellt större grön areal vilket ger bättre förutsättningar för biologisk spridning. I detta område förekommer däremot hotade arter, varför annan typ av hänsyn och åtgärder är motiverade.

Som negativa effekter på naturmiljön vid en utbyggnad anges i miljökonsekvensbeskrivningen bl.a. (s. 43) "ingreppen vid bevuxen järnvägsbank samt schakt från markytan och tunnelpåslag i Bellevueparken". Som en förändring av fauna anges (s. 43) bl.a. att biologisk spridning reduceras under byggperioden och att vissa arter som har fällda träd som livsmiljö försvinner.

Under rubriken Kulturmiljö anförs bl.a. (s. 50).

I Bellevueparken byggs tunnelarna i öppet schakt längs med banvallens södra sida, vilket innebär att vegetation som ger karaktär åt parken avverkas eller flyttas. En del av banvallen ersätts med en bro som skapar bättre visuell kontakt mellan Brunnsviken och området söder om järnvägen. Delar av den vegetationsskärm som vuxit upp längs banvallen kommer att tas bort. Vegetationsskärmen sluter idag Brunnsvikens parklandskap i söder mot stenstadens front. Äldre träd vid Stallmästaregården kommer att avverkas. Vid återställandearbetet ges möjligheter att restaurera parken och ge den en mer

ursprunglig karaktär.

Stockholms kommun har vid den muntliga förhandlingen och i handlingar som ingivits i samband därmed uppgivit att de 60 träd som omnämns i miljökonsekvensbeskrivningen till största delen avser träd inom Solna kommun, dvs. utanför planområdet. Ungefär 30 träd med en diameter på mer än 20 centimeter påverkas av den aktuella planen.

Regeringsrättens bedömning

Några formella brister vid handläggningen av planärendet har inte visats föreligga. Vad gäller beslutets förenlighet med bestämmelserna i 3 kap. 7 § NRL får Regeringsrätten anföra följande.

I nationalstadsparken får, enligt de i lagtexten uppställda skyddsbestämmelserna, nya anläggningar komma till stånd och andra åtgärder vidtas endast om det kan ske utan intrång i parklandskap eller naturmiljö och utan att det historiska landskapets natur- eller kulturvärden i övrigt skadas. Regeringens inställning är, som har framgått av det anförda, att lokaliseringen av Norra länken, med hänsyn främst till de uttalanden som gjorts under lagstiftningsarbetet, inte kan bedömas strida mot skyddsbestämmelserna för nationalstadsparken. Regeringen syftar därvid uppenbarligen bl.a. på de förut återgivna uttalandena i prop. 1994/95:3 om att en förläggning av Norra länken i ett tunnälläge bör kunna förenas med vad som föreslås i lagstiftningsärendet och att sådan förnyelse av infrastrukturen i området bör vara möjlig att utföra, som sammantaget medför en förbättring av miljön inom nationalstadsparken eller som möjliggör en väsentlig förbättring för hälsa och miljö i fråga om en infrastrukturanläggning som berör parken. Stockholms kommun framför liknande synpunkter och framhåller att byggandet av betongtunneln inte medför något bestående intrång.

Regeringsrätten finner med hänsyn till vad som sålunda förekommit anledning att först konstatera att lagtexten inte innehåller någon begränsning i fråga om skyddet mot intrång eller skada exempelvis så att detta skulle gälla bara mot intrång eller skada som är av bestående karaktär. Det finns inte heller någon regel som gör det möjligt att godkänna en åtgärd som medför intrång eller skada på den grunden att åtgärden samtidigt har positiva effekter på natur- eller kulturmiljön i andra avseenden. En annan sak är att åtminstone skaderekvisitet i sig synes lämna ett visst utrymme för att man vid bedömningen av åtgärdernas karaktär skall kunna se till helhetsverkan och således bortse från helt tillfälliga eller annars obetydliga negativa effekter.

I förevarande fall innebär detaljplanen att det blir möjligt att anlägga en ca 35 meter bred trafikled i tunnel genom nationalstadsparken. Tunneln skall delvis anläggas i ett öppet schakt från markytan. Sistnämnda del av tunneln går bl.a. på en sträcka av ca 100 meter inom ett område som är bevuxet med träd och annan vegetation och som har parkkaraktär. Inom detta område blir det alltså möjligt att fälla träd och ta bort vegetation och jord så att ett djupt schakt skapas. Det framstår som helt klart att dessa åtgärder innebär ett intrång i nationalstadsparkens parklandskap och naturmiljö.

Regeringsrätten finner redan på angiven grund att de åtgärder som blir möjliga genom den antagna detaljplanen strider mot 3 kap. 7 § andra stycket NRL. Det innebär att också regeringens beslut strider mot lagrummet. På grund härav skall regeringens beslut upphävas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver regeringens beslut och visar målet åter till regeringen för ny behandling.

Föredraget 1996-12-12, föredragande Sandbäck, målnummer 1931--1932-1996

Sökord: Mervärdeskatt (lag 1968:430)

Litteratur: prop. 1994/95:3, s. 33, 45-46 och 49-50; 1994/95:BoU 6, s. 8.
