

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1711-11

meddelad i Stockholm den 24 oktober 2011

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Stockholmsarenan AB, 556564-2633
(tidigare Stockhome Fastighetsförvaltning AB)

Ombud: AA
Sveriges Kommuner och Landsting
118 82 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 28 februari 2011 i ärende dnr 49-10/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

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 ansökningsen till den del den avser frågor om avdragsgilla belopp.

Dok.Id 109400

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. Verket anför bl.a. att det av årsredovisningen för 2008 för Stockholmsarenan AB (bolaget) framgår att syftet med bolagets förvärv av fastigheten Grishuvudet 2 var att få rådighet över marken inför uppförandet av Stockholmsarenan.

Bolaget överklagar och yrkar att frågorna ska besvaras med att bolaget har rätt till värdeminskings- och utrangeringsavdrag med 5 672 000 kr resp. 220 413 533 kr eller med annat belopp utifrån hur frågorna ställts. Bolaget anför 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.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas till inkomstslaget 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 inkomstslaget 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 inkomstslagen 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 värdeminskningsskatt och, när utrangering

Mål nr
1711-11

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.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Margit Knutsson

Henrik Jermsten

Olle Stenman

Skiljaktig mening

Alf Engsbråten

Justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Stenman är skiljaktig i fråga om motiveringen och anser 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.

Mål nr
1711-11

De nu gällande bestämmelserna infördes i samband med 1990 års skattereform då inkomstslagen rörelse, annan fastighet och jordbruk slogs samman till inkomstslaget näringsverksamhet. Tidigare skiljde sig den skattemässiga behandlingen av fastigheter i de olika inkomstslagen åt på väsentliga punkter. Ett exempel är att möjligheten till utrangeringsavdrag för byggnader infördes i inkomstslaget 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 § kommunalskattelagen (1928:370). 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 ifrågavarande 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.

Mål nr
1711-11

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

Mål nr
1711-11

förhandsbeskedsinstitutet. Frågan om med vilka belopp värdeminskning-
respektive utrangeringsavdrag kan medges ska därför avvisas.

Avd. I

Föredraget 2011-08-24

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Lena Björner.