

HFD 2017 ref. 36

Anskaffningsutgiften för en solcellsanläggning på en lantbruksfastighet har varken fördelats mellan de olika byggnader som anläggningen betjänar eller hänförs till byggnadsinventarier utan har i sin helhet räknats in i anskaffningsvärdet för byggnaden där den placerats. Förhandsbesked om inkomstskatt.

19 kap. 10, 13 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), 2 kap. 2 § första stycket jordabalken

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 juni 2017 följande dom (mål nr 6841-16).

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.

K.W. äger en lantbruksfastighet. På fastigheten finns en ekonomibyggnad 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 K.W. 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.

K.W. avser att investera i en solcellsanläggning som ska komplettera befintliga värme- och driftsanläggningar. Anläggningen ska monteras på ekonomibyggnadens 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 K.W. 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 ekonomibyggnaden 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.

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

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren *Stina Pettersson*.

Skatterättsnämnden (2016-12-07, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1

Hela anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen ska hänföras till näringsfastigheten.

Fråga 2

Solcellsanläggningen räknas i sin helhet till byggnadsinventarier.

Motivering

Fråga 1

Den solcellsanläggning som K.W. överväger att investera i ska monteras på taket på den ekonomibygnad som tillhör näringsfastigheten. Anläggningen bör vid sådana förhållanden civilrättsligt sett utgöra ett byggnadstillsbehör till den byggnaden (jfr NJA 1997 s. 699).

Enligt givna förutsättningar i ansökan ska solcellsanläggningen visserligen också betjäna K.W:s privatbostadsfastighet på så sätt att viss del av den el som produceras kommer att användas för uppvärmning där. Att anläggningen också till viss del betjänar privatbostadsfastigheten innebär emellertid inte enligt Skatterättsnämndens uppfattning att anskaffnings-

utgiften därmed kan fördelas. Det vore enligt nämndens uppfattning, utifrån den systematik som bl.a. 45 kap. 3 § ger uttryck för, materiellt oriktigt om omkostnadsbeloppet för en privatbostadsfastighet i ett fall som det nu aktuella skulle påverkas av en anläggning som finns på en annan byggnad som tillhör näringsfastigheten.

Anskaffningsutgiften för solcellsanläggningen ska därför i sin helhet hänföras till K.W:s näringsfastighet.

Fråga 2

Av den lagtext som gäller för byggnadsinventarier (19 kap. 19–21 §§) framgår uttryckligen att en uppdelning av anskaffningsvärdet mellan byggnadsinventarier och byggnad är möjligt för en viss typ av anordning, nämligen ledningar som har en blandad funktion. Motsvarande reglering avseende ledningar finns i kapitlet som gäller för markanläggningar (20 kap. 16 §).

Denna särskilda reglering om ledningar tillkom efter att man vid lagstiftningsarbetet förutsett tillämpningssvårigheter vid klassificeringar av vissa anordningar som har en blandad användning (se SOU 1968:26). I betänkandet nämns i detta sammanhang såväl ledningar som andra anläggningar som har en blandad användning (s. 55). I propositionen förs emellertid detta resonemang endast vad avser ledningar med blandad användning (se prop. 1969:100 s. 119 f., jfr också SOU 1971:78 s. 110 f. och prop. 1972:120 s. 200 f.).

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning måste lagtexten tolkas så att det är endast för den typ av ledningar som anges i 19 kap. 20 § som en uppdelning kan ske mellan byggnadsinventarier och byggnad.

K.W:s ansökan bör förstås så att frågan i denna del också inkluderar en begäran om en prövning av huruvida solcellsanläggningen ska hänföras till byggnadsinventarier eller till byggnad. Varken lagtexten i 19 § eller uttalanden i förarbetena (jfr t.ex. SOU 1971:78 s. 110) ger enligt Skatterättsnämnden något klart besked.

Frågan om gränsdragningen mellan byggnad och byggnadsinventarier har tidigare avgjorts i praxis, bl.a. genom RÅ83 1:1 och RÅ84 1:98. Enligt Skatterättsnämnden bör den slutsatsen kunna dras av rättsfallen att installationer som huvudsakligen har anskaffats för den verksamhet som bedrivs i aktuell byggnad ska klassificeras som byggnadsinventarier.

Den näringsverksamhet som idag bedrivs i ekonomibygnaden där solcellsanläggningen ska monteras består av lantbruksverksamhet. Efter monteringen kommer verksamheten emellertid även att bestå av produktion av el, där den största delen (42 procent) ska säljas externt och en viss del bli föremål för uttagsbeskatning (19 procent). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör även denna nya verksamhet ingå vid prövningen av om anläggningen enligt 19 § direkt tjänar den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden.

Enligt förutsättningarna för ansökan ska vidare en viss del av elproduktionen (17 procent) användas för drift av den torkanläggning som finns i anslutning till ekonomibygnaden. Sammantaget innebär detta att solcellsanläggningen måste anses vara avsedd att huvudsakligen direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i ekonomibygnaden. Solcellsanläggningen ska vid sådana förhållanden hänföras till byggnadsinventarier.