

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3148-16

meddelad i Stockholm den 11 december 2017

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

HEBA Hökarängen AB, 556699-8968
c/o HEBA Fastighets AB
Box 17006
104 62 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 12 april 2016 i mål nr 5657-15

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

BAKGRUND

Vid beskattningen av näringsverksamhet får utgifter för att förvärva byggnader dras av genom årliga värdeminskningsskatt. Däremot får utgifter för att förvärva mark inte dras av löpande utan först i samband med att marken avyttras. Om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på så måste utgiften för förvärvet därför fördelas mellan byggnaden och marken. Detta mål gäller om

Dok.Id 186960

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

utgiften för att förvärva en tomträtt med byggnad ska fördelas på motsvarande sätt.

Med tomträtt avses nyttjanderätt till fastighet som upplåts under obestämd tid för ett visst ändamål och mot en årlig avgift.

HEBA Hökarängen AB har förvärvat tomträtter med byggnader i form av hyres-hus. Bolaget hänförde hela utgifterna för förvärven till byggnaderna och beräknade värdeminskningsavdragen för byggnaderna på dessa anskaffnings-utgifter. Skatteverket jämställde dock tomträtterna med mark och beslutade att inte medge bolaget hela de yrkade värdeminskningsavdragen avseende byggnaderna.

Förvaltningsrätten biföll bolagets överklagande och beviljade bolaget ersättning för kostnader i målet och i ett mål avseende ett tidigare taxeringsår med 80 000 kr. Förvaltningsrätten ansåg att tomträtter inte utan uttryckligt stöd i lag kan likställas med mark vid bedömningen av rätten till värdeminskningsavdrag. Domstolen fann vidare, med hänvisning till avgörandet RRK R76 1:6 och till hur rättsfallet har kommenterats i doktrinen, att hela anskaffningsvärdet för bolagets tomträtter med byggnader skulle hänföras till byggnaderna.

Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att tomträtt inte kan likställas med mark vid tillämpningen av bestämmelserna om värdeminsknings-avdrag och att hela anskaffningsvärdet skulle hänföras till byggnaderna. Skatte-verkets överklagande avslogs därför.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att underinstansernas domar ska undanröjas och Skatteverkets beslut fastställas. Verket yrkar vidare att bolaget ska vägras ersättning för kostna-der i förvaltningsrätten eller, om Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att ersättning ska medges, att denna bör begränsas till skäliga 15 000 kr. Skatteverket anför bl.a. följande.

Av lagstiftningen framgår att det som gäller för fastigheter ska tillämpas även för tomträtter och att den som innehar en fastighet med tomträtt ska anses som fastighetsägare. Lagstiftaren har således ansett att tomträtt och äganderätt till fastighet ska behandlas på ett enhetligt sätt. Bolaget ska därför anses ha förvärvat byggnaderna tillsammans med den mark som de ligger på och anskaffningsutgifterna ska delas upp mellan byggnaderna och marken vid beräkningen av avskrivningsunderlagen för byggnaderna.

Bolaget anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är hur avskrivningsunderlaget för en byggnad ska bestämmas när byggnaden förvärvas tillsammans med en tomträtt.

Rättslig reglering

I 13 kap. jordabalken finns bestämmelser om tomträtter. Av 1 § första stycket framgår att med tomträtt avses nyttjanderätt till fastighet under obestämd tid, för visst ändamål och mot årlig avgäld i pengar. Avtal om tomträtt ska enligt 3 § upprättas skriftligen. I 4 § första stycket föreskrivs att ändamålet med upplåtelsen och det belopp som avgälden ska utgå med ska framgå av upplåtelsehandlingen. Handlingen ska dessutom innehålla de närmare föreskrifter rörande fastighetens användning och bebyggelse samt de bestämmelser i övrigt som ska gälla i fråga om tomträten. Av 10 § framgår att avgälden ska utgå med oförändrat belopp under vissa tidsperioder, normalt tio år om det inte finns en överenskommelse om längre tid. Vid talan om omprövning av avgälden ska rätten enligt 11 § andra stycket bestämma avgälden för den kommande perioden på grundval av det värde som marken har vid tiden för omprövningen.

Av 2 kap. 6 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt. Av 7 § följer att den som innehar en fastighet med tomträtt räknas som fastighetsägare.

Enligt 19 kap. 4 § IL ska utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Dessa ska enligt 5 § beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Av 9 § första stycket framgår att om byggnaden förvärvas genom köp är anskaffningsvärdet lika med utgiften för förvärvet.

I 19 kap. 11 § första stycket IL föreskrivs att om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beräkning av avskrivningsunderlag

Utgiften för att förvärva en byggnad dras av genom årliga värdeminskningssavdrag medan utgiften för att förvärva mark inte får dras av under innehavstiden. När en byggnad förvärvas tillsammans med mark måste därför anskaffningsutgiften fördelas mellan byggnaden och marken. För att underlätta en sådan fördelning finns en proportioneringsregel i 19 kap. 11 § IL som föreskriver att anskaffningsutgiften ska fördelas i förhållande till byggnadens och markens taxeringsvärden.

Proportioneringsregeln gäller enligt ordalydelsen endast om en byggnad förvärvas tillsammans med mark och syftet med regeln är att avskilja den del av ersättningen som avser marken från avskrivningsunderlaget för byggnaden. En tomtrettsinnehavare förvärvar inte marken, utan endast en nyttjanderätt till denna. Den ersättning som förvärvaren av en tomträtt betalar avser således inte till någon del marken i sig. Den omständigheten att det som sägs om fastigheter ska gälla även för tomträtter, och att en innehavare av en tomträtt ska räknas som fastighetsägare,

förändrar inte detta förhållande. Bestämmelsen är därför inte tillämplig vid förvärv av tomträtt med byggnad.

Fortfarande gäller dock att det endast är utgiften för att anskaffa själva byggnaden som med stöd av 19 kap. 4 § IL ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Om det vid ett förvärv av en tomträtt med en byggnad kan anses att en viss del av ersättningen är hänförlig till tomträten så ska den delen således i princip inte ingå i avskrivningsunderlaget för byggnaden.

Rättsfallet RRK R76 1:6 kan inte anses motsäga det nyss sagda. I det fallet fann Högsta förvaltningsdomstolen visserligen att köpeskillingen vid det i målet aktuella förvärvet av en tomträtt med en byggnad fick anses i sin helhet avse byggnaden. Något skäl för det ställningstagandet redovisades emellertid inte. Av rättsfallet kan därför inte utläsas om domstolen menade att detta ska gälla generellt vid förvärv av detta slag eller om slutsatsen hade sin grund i omständigheterna i det enskilda fallet.

Att en uppdelning av ersättningen ska göras mellan den del som avser byggnaden och den del som avser tomträten synes vidare överensstämma med vad som gäller i redovisningen (se kommentarer till FAR:s schema för balansräkningen i RedR 1, Årsredovisning i aktiebolag).

Det finns emellertid också argument som talar emot att en uppdelning ska ske. Särskilt kan framhållas de problem som är förknippade med att fastställa ett rättvisande värde på tomträten. Vid värderingen måste nämligen beaktas att innehavaren betalar en avgäld. Avgäldens storlek bestäms normalt på så sätt att den ska motsvara en skälig ränta, ofta den långsiktiga realräntan, på markens marknadsvärde. Vid bedömningen av markvärdet beaktas ändamålet med upplåtelsen och de närmare villkor som ska tillämpas i fråga om användning och bebyggelse (se SOU 2012:71 s. 16).

Skyldigheten att betala avgäld innebär att det finns en skuld, motsvarande det kapitaliserade värdet av tomträtsavgälderna, som belastar tomträten. Tomträttens

värde är beroende bl.a. av hur avgälden förhåller sig till ränteläget och hur lång tid som återstår innan avgälden ska omförhandlas. Att fastställa värdet på tomträten torde i praktiken vara förenat med betydande svårigheter och osäkerhetsmoment.

Till detta kommer att ett av syftena med tomträttsinstitutet är att eventuell värdestegring på marken ska tillfalla det allmänna, som normalt äger tomträttsfastigheterna. En riktpunkt när storleken på avgälden ska bestämmas är därför att fastighetsägaren under tomträttsavtalets giltighetstid via avgälden ska tillföras den del av fastighetens avkastning som är hänförlig till marken (se SOU 2012:71 s. 63 f.). Ofta kan därmed förutsättas att värdet på nyttjanderätten till marken ungefärligen motsvarar värdet på skulden, vilket innebär att något nettovärde på tomträten inte uppkommer eller att detta är lågt.

Dessa förhållanden har lett till att tomträter i andra sammanhang inte har åsatts något värde vid beskattningen. När den numera upphävda lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt kom till fördes det t.ex. in en bestämmelse om att fastigheter som innehades med tomträtt skulle tas upp endast till byggnadsvärdet. Därigenom lagfästes tidigare praxis (prop. 1996/97:117 s. 40 och 90). I den likaledes upphävda lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt fanns en föreskrift av den innebörden att värderingen av tomträter skulle ske med beaktande av värdet på nyttjanderätten till marken, men svårigheterna vid värderingen ledde i realiteten till att man även vid arvs- och gåvobeskattningen i regel bortsåg från denna nyttjanderätt (se SOU 2002:52 del 2 s. 54, jfr även rättsfallet NJA 1959 s. 304).

Högsta förvaltningsdomstolen anser mot denna bakgrund att övervägande skäl talar för att det vid beräkning av avskrivningsunderlaget för en byggnad som förvärvas tillsammans med en tomträtt kan bortses från det eventuella värdet på tomträten. Hela ersättningen bör således få räknas som anskaffningsvärde för byggnaden.

Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader i förvaltningsrätten

Eftersom bolaget har vunnit bifall till sin i förvaltningsrätten förda talan har det rätt till ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Högsta förvaltningsdomstolen anser att den ersättning som förvaltningsrätten har beviljat är skälig.

Överklagandet ska således avslås även i denna del.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Mahmut Baran, Mari Andersson och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 21 april 2015 i mål nr 24383-14
Skatteverkets beslut 2013-12-17