

Not 37

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 september 2023 följande beslut (mål nr 817-23).

Bakgrund

1. Beskattningen av ersättningar som en näringsidkare får för bl.a. skada på eller vid tvångsavyttring av vissa tillgångar kan skjutas upp genom att avdrag görs för avsättning till ersättningsfond enligt reglerna i 31 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Avdrag får göras för avsättning till ersättningsfonder för inventarier, byggnader och markanläggningar, mark samt djurlager i jordbruk och renskötsel. Ersättningsfonderna får sedan tas i anspråk för vissa angivna ändamål, bl.a. får enligt 12 § en ersättningsfond för mark tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

2. A.K.R. har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond för mark efter att hon avyttrat fastigheter genom tvång.

3. A.K.R. ansökte om förhandsbesked för att få veta om en ersättningsfond för mark får tas i anspråk för den del av anskaffningskostnaden för en ersättningsfastighet som avser byggnad (fråga 1). För det fall att frågan besvarades nekande, ville hon även få svar på hur anskaffningskostnaden för mark respektive byggnad skulle beräknas (fråga 2).

4. Skatterättsnämnden besvarade den första frågan med att ersättningsfonden endast får tas i anspråk för anskaffande av mark, och den andra frågan med att den del av anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten som avser mark bör bestämmas med utgångspunkt i markens andel av fastighetens totala taxeringsvärde.

Yrkanden m.m.

5. A.K.R. yrkar, såvitt avser fråga 1, att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och fastställer att ersättningsfonden får tas i anspråk för att anskaffa såväl mark som byggnad. Avseende fråga 2 yrkar hon, för det fall hon inte vinner bifall avseende fråga 1, att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

6. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Skälen för avgörandet

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. Vad gäller A.K.R:s första fråga, om en ersättningsfond för mark får tas i anspråk för den del av anskaffningskostnaden för en ersättningsfastighet som avser byggnad, anser Högsta förvaltningsdomstolen att det följer direkt av lagtexten att någon sådan rätt inte föreligger (se även prop. 1989/90:110 del 1 s. 549 och 763 f.). Det kan därför inte anses vara av vikt för A.K.R. eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att detta klargörs genom ett förhandsbesked (jfr HFD 2019 not. 37). Förhandsbeskedet avseende fråga 1 ska således undanröjas och ansökan i den delen avvisas.

9. A.K.R:s andra fråga är en följdfråga till fråga 1. Med hänsyn till att något förhandsbesked inte borde ha lämnats avseende fråga 1 ska ansökan även i den delen avvisas. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas i sin helhet

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Skatterättsnämnden (2023-01-20, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejie, Dahlberg, Pettersson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Ersättningsfonden får endast tas i anspråk för anskaffande av mark.

Fråga 2: Den del av anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten som avser mark bör bestämmas med utgångspunkt i markens andel av fastighetens totala taxeringsvärde.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Av 31 kap. 1 § inkomstskattelagen framgår att avdrag får göras för belopp som sätts av till fyra olika typer av ersättningsfonder. En av fonderna avser mark och en annan avser byggnader och markanläggningar.

Av förutsättningarna framgår att A.K.R. har avsatt belopp till en ersättningsfond för mark. Enligt 12 § får en ersättningsfond för mark tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång. Även om det av lagtexten inte uttryckligen framgår att en ersättningsfond för mark endast får användas för anskaffning av mark så följer detta enligt Skatterättsnämndens mening av bestämmelsernas systematik, med uppdelning i fonder för olika tillgångsslag. Även uttalanden i förarbetena som anger att fonderna ska användas för anskaffning av samma slags tillgångar som avsättningen avsett talar för en sådan ordning (prop. 1989/90:110 del 1 s. 547 och 764).

Att en sådan tillämpning kan medföra omotiverade beskattningskonsekvenser för de skattskyldige vid en tvångsavyttring av en näringsverksamhet på grund av olikheter mellan det som avyttras och det som anskaffas föranleder ingen annan bedömning.

Fråga 2

Det framgår inte av bestämmelserna i 31 kap. hur anskaffningsutgiften för mark ska bestämmas när ersättningsfastigheten består av såväl mark som byggnad. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör ledning kunna hämtas från bestämmelserna om anskaffningsvärdet vid förvärv av byggnad med mark. Enligt 19 kap. 11 § gäller som huvudregel att så stor

HFD 2023

Not 37

del av ersättningen för fastigheten anses avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. På motsvarande sätt bör ersättningen för marken beräknas utifrån markens andel av hela taxeringsvärdet.