

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3148-16

meddelad i Stockholm den 11 december 2017

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

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 värdeminskningsavdrag. 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

DOM

Mål nr
3148-16

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.

██████████ har förvärvat tomträtter med byggnader i form av hyreshus. Bolaget hänförde hela utgifterna för förvärven till byggnaderna och beräknade värdeminskingsavdragen för byggnaderna på dessa anskaffningsutgifter. Skatteverket jämställde dock tomträtterna med mark och beslutade att inte medge bolaget hela de yrkade värdeminskingsavdragen 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 värdeminskingsavdrag. 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 värdeminskingsavdrag och att hela anskaffningsvärdet skulle hänföras till byggnaderna. Skatteverkets 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 kostnader 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.

DOM

Mål nr
3148-16

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 tomträtten. 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.

DOM

Mål nr
3148-16

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 tomt-rättsinnehavare 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,

DOM

Mål nr
3148-16

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 värdeminskningssavdrag. Om det vid ett förvärv av en tomträtt med en byggnad kan anses att en viss del av ersättningen är hänförlig till tomträtten 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 tomträtten 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 tomträtten. 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 tomträttsavgälderna, som belastar tomträtten. Tomträttens

DOM

Mål nr
3148-16

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 tomträtten 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 tomträtten inte uppkommer eller att detta är lågt.

Dessa förhållanden har lett till att tomträtter 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 arvsskatt och gåvoskatt fanns en föreskrift av den innebörden att värderingen av tomträtter 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 tomträtten. Hela ersättningen bör således få räknas som anskaffningsvärde för byggnaden.

Överklagandet ska därför avslås.

DOM

Mål nr
3148-16

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



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 21 april 2015
i mål nr 24382--24383-14, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2011 och 2012 (eftertaxering 2011)
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten fastställer Skatteverkets beslut den 17 december 2013 avseende taxeringsåren 2011 och 2012. Skatteverket yrkar även att [REDACTED] inte ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten. För det fall kammarrätten avser att bevilja ersättning är 15 000 kr skäligt.

[REDACTED] (bolaget) bestrider bifall till överklagandet. Bolaget vidhåller det i förvaltningsrätten framställda ersättningsyrkandet. Bolaget påkallar vidare, för det fall kammarrätten avser att bifalla Skatteverkets överklagande, muntlig förhandling.

VAD PARTERNA ANFÖR

Skatteverket

Skatteverkets omprövningsbeslut

Bolaget har i kammarrätten anfört att Skatteverkets omprövningsbeslut är formellt felaktiga och åberopat Kammarrätten i Stockholms dom den 2 november 2015 i mål nr 5184-14. Beslutet avseende taxeringsår 2011 avser eftertaxering. Beslutet avseende taxeringsår 2012 har fattats inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet. Besluten är fattade i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. 14–22 §§ taxeringslagen (1990:324), TL.

Anskaffningsvärde och värdeminskningssavdrag

Bolaget har förvärvat fastigheter som innehas med tomträtt. Tomträtter omfattas av fastighetsbegreppet i skattesammanhang och gällande regler för

fastigheter omfattar även tomträtter, vilket framgår av 2 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Skatteverkets bedömning är att de aktuella byggnaderna har förvärvats tillsammans med den mark som byggnaderna ligger på och att en uppdelning av ersättningen (anskaffningsvärdet) ska göras vid beräkningen av avskrivningsunderlaget i enlighet med 19 kap. 11 § IL.

I skattesammanhang görs ingen skillnad mellan fastigheter som innehas med äganderätt och fastigheter som innehas med tomträtt. Även om äganderätten inte övergår från upplåtaren ger tomträtt en besittningshavare mycket starkare rätt än vad nyttjanderätt gör. En tomträtt behandlas som en fastighet, exempelvis genom att den kan intecknas. Det är inte motiverat att fastigheter som innehas med tomträtt ska kunna få ett högre avskrivningsunderlag än fastigheter som innehas med äganderätt.

Bolaget har utan att informera om ändrade redovisningsprinciper ändrat avskrivningsunderlaget för de av bolagets fastigheter som innehas med tomträtt och har hänfört hela anskaffningsvärdet till byggnad, vilket står i strid med 2 kap. 6 § IL. Av hänvisningen i 2 kap. 7 § IL till 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att den som innehar fastighet med tomträtt är att anse som fastighetsägare. Att gällande regler för fastigheter ska omfatta även tomträtter har Skatteverket tolkat som en generell regel som ska gälla om inte något undantag anges.

Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RRK R76 1:6 framgår att domstolen utgått från att hela tomträttens taxeringsvärde utgjordes av byggnadsvärdet, dvs. att det var själva byggnaden som stod för värdet av fastigheten. Eftersom det numera framgår av lagtexten att det som gäller för fastigheter även ska tillämpas för tomträtter, bedömer Skatteverket att rättsfallet numera saknar relevans.

I det nu aktuella ärendet består tomträttsfastigheterna av mark och byggnader. Eftersom reglerna för fastigheter ska tillämpas även för tomträtter har Skatteverket i sitt beslut utgått från att en uppdelning av ersättningen ska ske vid beräkningen av avskrivningsunderlaget. De aktuella fastigheterna har åsatta taxeringsvärden som särskiljer byggnadsvärdena från markvärdena.

Enligt förvaltningsrätten ska värdeminskingsavdrag beräknas med utgångspunkt i hela anskaffningsvärdet. Gällande regler ger dock inte utrymme för att den del av köpeskillingen som kan hänföras till markvärdet kan bli föremål för avskrivning. Att bolaget har redovisat byggnader och mark i en och samma post i sin redovisning medför inte en ovillkorlig rätt att göra en avskrivning på hela underlaget.

Konsekvenserna av förvaltningsrättens dom är svåröverskådliga och strider mot syftet med bestämmelsen i 2 kap. 6 § IL, nämligen att göra regelsystemet mer lättöverskådligt.

Oriktig uppgift

Bolaget har inte informerat om sina ändrade redovisningsprinciper som ligger till grund för de avskrivningar som har gjorts på bolagets byggnader. För tidigare taxeringsår har bolaget gjort en korrekt uppdelning mellan byggnader och mark när avskrivningsunderlaget har bestämts. Bolaget har inte lämnat de uppgifter som behövts för en korrekt bedömning av avskrivningsunderlaget. Bolaget har därmed lämnat oriktiga uppgifter vilket har lett till att beskattningen blivit felaktig. Redovisningen i deklARATIONERNA har föranlett för höga avskrivningar på byggnaderna.

Ersättning för kostnader

Eftersom Skatteverket yrkar att omprövningsbesluten ska fastställas bör bolaget inte beviljas ersättning för kostnader. För det fall kammarrätten anser att bolaget är berättigat till ersättning ska följande anföras. I de överklagade omprövningsbesluten utvecklade Skatteverket sin uppfattning om gällande rätt avseende beskattningsfrågan och bemötte även bolagets uppfattning i frågan. Vad bolaget har anfört i förvaltningsrätten är till stor del upprepningar av vad bolaget redan tidigare hade anfört. Bolaget har i förvaltningsrätten inte tillfört några faktaomständigheter som i något väsentligt avseende bidragit till utgången i målen. Att beställa utdrag ur fastighetslängden kan inte ha krävt någon omfattande eller kvalificerad arbetsinsats. Bolaget kan inte heller skäligen ha behövt tre biträden för att ta till vara sin rätt. Det kan inte anses föreligga skäl för att beräkna ersättningen efter en högre nivå än rättshjälpstaxan. Den beviljade ersättningen på 80 000 kr exklusive mervärdesskatt överstiger vad som kan anses ha behövts för att ta till vara bolagets rätt.

Bolaget

Skatteverkets omprövningsbeslut

Vid begäran om omprövning yrkades direktavdrag för reparationer och underhåll för arbeten som utförts på de aktuella byggnaderna under åren 2006–2008. Som en följd av detta yrkades ändring av deklarationerna avseende taxeringsåren 2007–2012. Skatteverket har, trots att det var bolaget som begärde omprövning av Skatteverkets grundläggande beslut, fattat beslut till nackdel i förhållande till bolagets yrkande och tidigare taxeringsbeslut (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 2 november 2015 i mål nr 5184-14). Skatteverkets omprövningsbeslut är således formellt felaktigt. Vidare saknas grund för eftertaxering.

Anskaffningsvärde och värdeminskningssavdrag

Bestämmelserna i 2 kap. 6 § IL reglerar inte hur ett anskaffningsvärde ska fördelas utan innehåller IL:s definition av fastighetsbegreppet. I 2 kap. IL stadgas inte någon specifik rättsverkan om en sådan term som finns angiven i kapitlet förekommer i en lagregel.

Enligt Skatteverket är 19 kap. 11 § IL tillämplig vid förvärv av byggnad med tomträtt. En förutsättning för att regeln ska kunna tillämpas är dock att en byggnad har förvärvats *tillsammans* med den mark som den ligger på. Att mark inte är att likställa med tomträtt framgår av 2 kap. 6 § andra och tredje stycket IL. Det finns därmed inget stöd för att bestämmelser om "byggnad och mark" också gäller "byggnad och tomträtt". Bolaget har endast förvärvat byggnad, inte marken som den ligger på, och har därmed inte erhållit äganderätten till marken. Mot denna bakgrund är 19 kap. 11 § IL inte tillämplig. Taxeringsvärdena på fastigheterna saknar därför betydelse.

Rättsfallet RRK R76 1:6 är fortfarande av betydelse och ska vara vägledande för tolkningen av 19 kap. 11 § IL avseende hanteringen av anskaffningsutgiften för byggnad med tomträtt. Vidare har bolagets uppfattning, att det skattemässiga anskaffningsvärdet avseende byggnad med tomträtt i sin helhet ska hänföras till byggnad, brett stöd i den skatterättsliga doktrinen.

Enligt det värderingsinstitut som samarbetar med Skatteverket och Lantmäteriet i taxeringsfrågor blir taxeringsvärdena för fastigheter som upplåtits med tomträtt generellt för höga, eftersom de har en avgäld som försämrar driftsnettot jämfört med fastigheter som inte är upplåtna med tomträtt. Även av den anledningen blir det märkligt att som grund för fördelning av köpeskillingen använda taxeringsvärden när det är fråga om tomträtt.

Den mark som bolaget enligt aktuella tomträttsavtal har rätt att nyttja har inte ett sådant bestående värde som förvärvat mark har. Det är därför naturligt att nyttjanderätt till mark, för vilken en årlig tomträttsavgäld erläggs, inte åsätts något anskaffningsvärde. Varken Stockholms stad som äger den upplåtna marken eller bolaget anser sig ha överlåtit respektive förvärvat denna mark.

En tillämpning av reglerna i enlighet med Skatteverkets inställning skulle leda till ytterst märkliga konsekvenser. Exempelvis skulle samma mark skattemässigt kunna förvärvas två gånger av samma juridiska person, första gången vid förvärv av tomträtt och andra gången vid förvärv av marken.

Oriktig uppgift

Bolagets uppgifter om och hantering av anskaffningsvärdena i deklarationerna är i linje med lagtext, praxis och skatterättslig doktrin. Det finns inget stöd för att de lämnade uppgifterna är oriktiga eller att en beskattning i enlighet med de lämnade uppgifterna skulle vara felaktig. Någon oriktig uppgift har därmed inte lämnats.

Ersättning för kostnader

Målen rör beslut som Skatteverket har saknat rättslig grund för. Dessutom har Skatteverket i förvaltningsrätten anfört ett antal felaktiga påståenden. Bolaget var tvunget att påvisa Skatteverkets felaktiga tolkning av rättsfallet RRK R76 1:6 genom att ta fram utdrag ut fastighetslängden för år 1967 vid Stockholms stadsarkiv. Av fastighetslängden framgår, i motsats till vad Skatteverket inledningsvis påstod, att det fanns ett åsatt markvärde om 100 000 kr. Bolaget begärde även utdrag från domstolsakten, av vilken det framgår att byggnaden till övervägande del inrymde kontorslokaler och därmed inte var en sådan kulturbyggnad som Skatteverket påstått. Vidare förevisades köpekontrakt som visade vilka hyresgästerna var. Denna

utredning var absolut nödvändig för att visa för förvaltningsrätten att Skatteverkets påståenden om att något markvärde inte hade åsatts och att byggnaden skulle ha varit en kulturbyggnad, var felaktiga.

Det har funnits ett stort behov av sakkunnig hjälp eftersom Skatteverket har framställt ogrundade påståenden och löst grundade antaganden. Vidare har Skatteverket i stor utsträckning bidragit till att åsamka bolaget kostnader genom att konsekvent vägra att visa beslutet avseende den påstådda kulturbyggnaden. Det är oskäligt att vägra bidra i processen och i stället låta bolaget göra nödvändiga och omfattande efterforskningar, när Skatteverket med lätthet hade kunnat ta fram denna information.

Den yrkade ersättningen har inte bara utgjort skäliga kostnader utan absolut nödvändiga kostnader för att ta till vara bolagets rätt i målen. Den ersättning som bolaget har beviljats kan inte anses vara för hög utan snarare anmärkningsvärt låg.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Skatteverkets omprövningsbeslut

Bolaget anser att Skatteverkets omprövningsbeslut har kommit till på ett formellt felaktigt sätt och därför ska undanröjas. Bolaget åberopar i detta sammanhang Kammarrätten i Stockholms dom den 2 november 2015 i mål nr 5184-14. I denna dom har kammarrätten uttalat bl.a. att om Skatteverket vill fatta ett beslut som leder till högre skatt i förhållande till både tidigare taxeringsbeslut och vad den skattskyldige yrkat, ska detta göras i ett separat omprövningsärende på Skatteverkets eget initiativ och under de förutsättningar och på det sätt som anges i 4 kap. 14–22 §§ TL.

Kammarrätten konstaterar att omständigheterna i det nu aktuella fallet skiljer sig väsentligt från de som förelåg i det ovan nämnda målet. I de

överklagade omprövningsbesluten framgår tydligt att omprövningarna sker på initiativ dels av bolaget, dels av Skatteverket. När det gäller taxeringsår 2011 har Skatteverket tydligt angett att det är fråga om eftertaxering och skattetillägg. I beslutet behandlas dessa frågor under separata rubriker. Vad gäller taxeringsår 2012 har beslutet fattats inom den ordinarie omprövningstiden, dvs. före utgången av året efter taxeringsåret. Enligt kammarrättens mening har annat inte kommit fram än att Skatteverkets omprövningsbeslut har kommit till på ett formellt korrekt sätt. Det finns inte skäl för undanröjande av beslutet på grund av formella fel.

Anskaffningsvärde och värdeminskningssavdrag

Av utredningen framgår att bolagets förvärv avser tomträtter med byggnader i form av hyresfastigheter. Bolaget har alltså inte förvärvat äganderätten till den mark som byggnaderna ligger på.

I de värdeminskningssavdrag som bolaget har gjort avseende byggnad ingår både byggnads- och markvärdet. Skatteverket anser att markvärdet inte ska ingå i avskrivningsunderlaget för byggnad vid beräkningen av värdeminskningssavdrag, utan att fördelningsregeln i 19 kap. 11 § IL ska tillämpas. Bolaget anser å sin sida att anskaffningsvärdet för byggnad med tomträtt i sin helhet ska hänföras till byggnad. Bolaget anser därmed att fördelningsregeln i 19 kap. 11 § IL inte är tillämplig.

Några bestämmelser som uttryckligen tar sikte på beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad på mark som innehas med tomträtt finns inte i IL. Som förvaltningsrätten har konstaterat följer av 19 kap. 11 § IL att om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, ska ersättningen för fastigheten delas upp mellan mark och byggnad. Denna fördelning görs med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde, vilket är uppdelat på byggnad och mark. Genom fördelningen erhålls ett anskaffningsvärde för byggnaden, vilket utgör byggnadens

avskrivningsunderlag. Värdeminskningsavdrag medges med en viss procent av avskrivningsunderlaget. Något värdeminskningsavdrag för det belopp som motsvarar värdet av marken medges inte.

För att bestämmelsen i 19 kap. 11 § IL ska vara tillämplig krävs att förvärvet avser byggnad *tillsammans* med mark. Frågan är därmed om tomträtt kan likställas med mark. Det framgår inte uttryckligen av IL att så är fallet. I 2 kap. 6 § tredje stycket IL anges att vad som sägs om fastighet också gäller tomträtt. Som framgår av förvaltningsrättens dom infördes den bestämmelsen på inrådan av Lagrådet, dock utan närmare skrivningar om huruvida tomträtter ska likställas med mark (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 26). Kammarrätten konstaterar vidare att det i samband med införandet av IL betonades att målet med lagstiftningsarbetet var att hålla materiella frågor borta och att det skulle anges om det fanns en avsikt att ändra en bestämmelse materiellt (a. prop. del 1 s. 478 f.). Enligt kammarrättens mening saknas det i såväl förarbeten som praxis uttalanden som ger stöd för att 19 kap. 11 § IL ska tolkas på så sätt att tomträtt ska likställas med mark.

Tomträtt är en nyttjanderätt till fast egendom men har i doktrin, på grund av nyttjanderättshavarens stabila rätt till den upplåtna egendomen, ansetts inta en ställning mellan äganderätt och nyttjanderätt. Skäl för detta är bl.a. att tomträtt i princip gäller under obegränsad tid. Vidare gäller att om fastighetsägaren vill säga upp avtalet, vilket det finns vissa möjligheter att göra efter lång tid, måste denne i så fall i regel lösa den byggnad som är uppförd på tomten. Dessutom har en tomträttshavare rätt att fritt använda fastigheten inom ganska vida ramar och även i sin tur överlåta tomträten, pantsätta den och upplåta begränsade rättigheter i den, t.ex. genom uthyrning av lägenheter eller genom upplåtelse av bostadsrätt. Tomträttshavarens befogenheter liknar på detta vis en ägares. (Se Bengtsson m.fl. 2013, *Hyra och annan nyttjanderätt till fast egendom* s. 260).

Mot bakgrund av vad som sagts i föregående stycke skulle det kunna argumenteras för att tomträtt uppvisar sådana likheter med äganderätt att situationen är jämförbar med förvärv av byggnad tillsammans med mark. Som anges i förvaltningsrättens dom finns det dock skillnader mellan att disponera en fastighet genom äganderätt jämfört med tomträtt. Tomträtt upplåts för visst ändamål och för tomträten utgår ett periodiskt vederlag, avgäld, som även kan omprövas. Som anges ovan har fastighetsägaren även vissa, om än begränsade, möjligheter att säga upp avtalet. Kammarrätten anser mot denna bakgrund att det finns tydliga skillnader mellan att äga mark och att inneha sådan nyttjanderätt till mark som tomträtt innebär.

Vad som också talar för att tomträtter inte bör likställas med mark är att Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet RRK R76 1:6 hänförde hela köpeskillingen för en tomträtt till byggnad. Som förvaltningsrätten har påpekat har avgörandet, även efter IL:s ikraftträdande, i skatterättslig doktrin ansetts innebära att ersättningen vid förvärv av byggnad på mark som innehas med tomträtt i regel till sin helhet ska hänföras till byggnaden (se t.ex. Andersson m.fl. 2015, *Inkomstskattelagen. En kommentar Del 1 s. 617 ff.*).

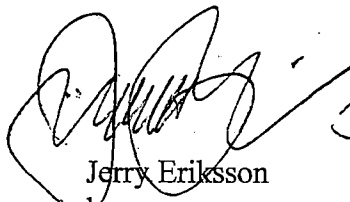
Sammanfattningsvis saknas det stöd i såväl lagstiftning, förarbeten som senare praxis för att likställa tomträtt med mark vid tillämpning av 19 kap. 11 § IL. Vid sådant förhållande får RRK R76 1:6 alltjämt anses vägledande, trots att det inte alltid medför ett materiellt tillfredsställande resultat. Mot denna bakgrund anser kammarrätten, i likhet med förvaltningsrätten, att hela anskaffningsvärdet för bolagets byggnader med tomträtt ska hänföras till byggnad vid beräkningen av värdeminskningssavdrag. Överklagandet ska därför avslås i denna del. Därmed är det obehövligt att hålla muntlig förhandling.

Ersättning för kostnader

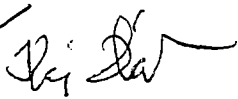
Förvaltningsrätten beviljade bolaget 80 000 kr mot yrkade 302 570 kr. Skatteverket har överklagat förvaltningsrättens dom även i ersättningsdelen. I yttrande till kammarrätten den 16 oktober 2015 vidhåller bolaget det i förvaltningsrätten framställda ersättningsyrkandet. Bolaget har dock inte överklagat förvaltningsrättens dom.

Kammarrätten konstaterar att bolaget har vunnit bifall till sin talan i förvaltningsrätten. Bolaget är därför berättigat till ersättning för kostnader som det skäligen behövt för att ta till vara sin rätt. Med beaktande av detta samt målets art och omfattning anser kammarrätten att den ersättning som förvaltningsrätten har beviljat är skälig och därför inte ska ändras. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).



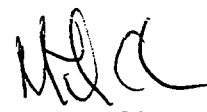
Jerry Eriksson
lagman
ordförande



Kaj Håkansson
kammarrättsråd
referent



Ann Cathrine Bergman
kammarrättsråd



Märten Olsson
föredragande



KLAGANDE

[Redacted]

MOTPART

Skatteverket
106 61 Stockholm

Skatteverkets dnr:
410 263612-14/5481
410 263621-14/5481

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets två beslut 2013-12-17, se bilaga 1 och 2

SAKEN

Inkomsttaxering 2011 och 2012
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver de överklagade besluten.

Förvaltningsrätten beviljar [Redacted] ersättning för sina kostnader i målen med 80 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 17 december 2013, så vitt nu är aktuellt, att inte medge yrkade värdeminskningssavdrag på byggnad för taxeringsåren 2011 (eftertaxering) och 2012. För taxeringsåret 2011 beslutade verket även att påföra skattetillägg. Skälen för besluten framgår av bilaga 1 och 2.

[REDACTED] (bolaget) yrkar i första hand att det ska beviljas yrkade värdeminskningssavdrag och att anskaffningsvärdet för bolagets byggnader med tomträtt ska hänföras till byggnad. I andra hand yrkar bolaget att det ska medges värdeminskningssavdrag på den grunden att tomträtten ska anses utgöra en särskild rättighet enligt 18 kap. inkomstskattelagen [1999:1229] (IL). Bolaget yrkar under alla omständigheter att beslutet om eftertaxering och skattetillägg för taxeringsåret 2011 undanröjs. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 302 570 kr. Till stöd för sin talan anför bolaget bland annat följande. Frågan om huruvida tomträtter omfattas av fastighetsbegreppet i skattesammanhang är inte en tvistig fråga i målen. Bolaget har inte förvärvat mark utan en nyttjanderätt. En tomträtt kan skatterättsligt inte jämföras med en äganderätt till mark. Fast egendom är i allmänhet väsentligt högre värderad än tomträtter. Att jämföra tomträtt med mark vid tillämpningen av fördelningsnyckeln som stadgas i 19 kap. 11 § IL innebär att den del av köpeskillingen som åsätts marken kraftigt överdrivs. Det finns stöd i både praxis och skatterättslig doktrin för att köpeskillingen vid köp av byggnad på mark som innehas med tomträtt till sin helhet ska hänföras till byggnaden. Det starka sambandet mellan en byggnads skattemässiga anskaffningsvärde och dess bokföringsmässiga värde talar för att någon uppdelning av anskaffningsvärdet mellan tomträtt och byggnad inte bör göras. Enligt FAR:s rekommendationer i redovisningsfrågor RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag från november 2014 kap. 5.7 st 2 b är förvärv av tomträtt en immateriell tillgång som

avser nyttjanderätten till mark. Om det inte går att särskilja byggnad från tomt ska hela anskaffningsvärdet hänföras till byggnad. Det framgår tydligt av bolagets årsredovisningar att det utgående anskaffningsvärdet avseende mark uppgick till 0 kr för de aktuella taxeringsåren. Värdet på en tomträtt har på grund av osäkerheten i rådighet och värdefluktuationer betydligt närmare samband med de rättigheter som beskrivs i 18 kap. 1 § IL än äganderätt till mark.

Bolaget har redovisat tomträtterna i enlighet med en dom från högsta instans och vad som står i den skatterättsliga litteraturen. Enligt handläggare vid Skatteverkets skatteupplysning ska en tomträtt behandlas som byggnad ur inkomstskattesynpunkt. Bolaget har inte kunnat förutse Skatteverkets ändrade syn i frågan och kan därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Därmed saknas grund för skattetillägg och eftertaxering.

Angående frågan om ersättning för kostnader yrkade bolaget muntlig förhandling eftersom Skatteverket inte gav svar på bolagets frågor. Till följd av Skatteverkets uteblivna svar har bolaget därför varit tvunget att lägga ner mer tid på skriftväxling. Ersättning i enlighet med rättshjälpstaxan är inte tillräckligt för att täcka bolagets kostnader.

Skatteverket ändrar inte besluten och tillägger bland annat följande. Det framgår av inkomstskattelagen att det som gäller för fastigheter även ska tillämpas för tomträtter. Det bör inte vara möjligt att kunna tillgodogöra sig ett högre avskrivningsunderlag på byggnader som står på mark som innehas med tomträtt jämfört med om man äger marken byggnaderna står på. Av deklARATIONERNA har det inte framgått att bolaget har gjort värdeminskningssavdrag varför oriktig uppgift har lämnats. Bolaget har tidigare redovisat tomträtterna på så sätt som Skatteverket anser riktigt men ändrat redovisningsmetod i samband med taxeringsår 2011 utan att

meddela Skatteverket. Skatteverket anser att bolaget inte ska medges ersättning för kostnader i målen. Om ersättning medges ska denna jämkas och utgå i enlighet med rättshjälpstaxan.

Förvaltningsrätten har den 9 april 2015 hållit muntlig förhandling i målen.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen är om kostnader för anskaffning av tomträtter ska anses avse mark, byggnad eller immateriella tillgångar vid bedömningen av rätten till värdeminskningsavdrag.

Kan tomträtter skattemässigt likställas vid mark?

Enligt 2 kap. 6 § IL ska vad som sägs om fastighet i lagen även gälla tomträtt. Samma paragraf stadgar även att byggnad räknas som fastighet. Genom en hänvisning i 2 kap. 7 § IL till 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att en tomträttsägare skatterättsligt är att anse som fastighetsägare.

I målen är det ostridigt att bolaget ska anses som fastighetsägare beträffande tomträtterna ifråga.

Om en byggnad anskaffas tillsammans med den mark den står på ska ersättningen för fastigheten enligt 19 kap. 11 § IL delas upp mellan anskaffningskostnaden för mark och anskaffningskostnaden för byggnaden. Värdeminskningsavdrag kan inte medges för det belopp som motsvarar värdet av marken.

Bolaget anför i denna del i huvudsak att regeln i 19 kap. 11 § IL inte är tillämplig eftersom det aldrig köpt någon mark utan endast en nyttjanderätt till mark.

Skatteverket anför i denna del i huvudsak att det genom införandet av regeln om tomträtter i 2 kap. 6 § IL numera står klart att tomträtter likställs med mark.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Tomträtter likställs visserligen med fastigheter och tomträttsägare med fastighetsägare i inkomstskattelagens mening. Det framgår dock inte uttryckligen av lagen att tomträtter likställs med mark vid beräkning av anskaffningsvärdet. Enligt förvaltningsrättens bedömning skiljer sig rådigheten en markägare har över sin mark från den rådighet en tomträttsägare har över marken genom sin nyttjanderätt. Till skillnad från en äganderätt upplåts tomträtten för ett visst ändamål och det utgår tomträttsavgäld enligt ett tidsbegränsat avtal. Särskilt risken för att tomträttsavgälden kan komma att omförhandlas vid avtalets slut påverkar värdet av tomträtten på ett sätt som inte är aktuellt för en markägare. Tomträttsavtalet kan även sägas upp av markägaren. Regeln om att likställa tomträtter med fastigheter vid inkomsttaxering infördes på inrådan av Lagrådet utan närmare skrivningar om huruvida tomträtter ska likställas med mark (prop. 1999:00:2 del 2 s. 26 och 375). Något stöd i rättspraxis för Skatteverkets inställning saknas. På grund av de skillnader som ändå finns mellan att äga mark och att endast äga nyttjanderätten till mark kan tomträtter, inte utan uttryckligt stöd i lag, likställas med mark vid bedömningen av rätten till värdeminskningssavdrag.

Hur ska anskaffningskostnaden av tomträtter klassificeras?

Bolaget anför i denna del i huvudsak följande. Enligt Regeringsrättens avgörande RRK R 76 1:6 från den 21 oktober 1975 ska anskaffningskostnaden för tomträtten hänföras till byggnad. Denna

inställning finns även i skatterättslig doktrin. Enligt FAR:s rekommendationer utgör förvärv av tomträtt en immateriell tillgång.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 ref. 1 ger stöd för att anskaffningsvärdet för tomträtter ska beräknas på samma sätt civilrättsligt som skatterättsligt.

Skatteverket anför i denna del i huvudsak följande. Rättsfallet RRK R 76 1:6 saknar numera prejudikatvärde i och med införandet av inkomstskattelagen och reglerna om att tomträtt ska likställas med fastighet. Avgörandet HFD 2001 ref. 1 är inte tillämpligt i målen eftersom detta fall endast avsåg förvärv av byggnad. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2001:3 ska byggnad och mark redovisas under gemensam rubrik. Att tillämpa olika värdeminskningssavdrag civilrättsligt och skatterättsligt är helt legitimt. Redovisningen av fastigheter tillhör därmed inte det s.k. kopplade området.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

I avgörandet RRK R 76 1:6 ansåg Regeringsrätten att hela köpeskillingen för en tomträtt med byggnad fick anses avse byggnaden, och köpeskillingen och kostnaden för inskrivning av tomträtten utgjorde underlag för beräkningen av värdeminskning för byggnaden. I skatterättslig doktrin har detta rättsfall, även efter inkomstskattelagens införande, ansetts innebära att ersättningen vid förvärv av byggnad på mark som innehas med tomträtt i regel till sin helhet hänförs till byggnaden (Andersson m.fl. 2013, *Inkomstskattelagen. En kommentar Del 1* s. 617; Kleerup och Tegnander 2009, *Fastigheten och Skatten* s. 45). Några uttryckliga regler om beräkningen av anskaffningsvärdet för tomträtt finns inte i inkomstskattelagen. Därmed går det inte att konstatera att det skett någon ändring i lagstiftningen som innebär att Regeringsrättens avgörande numera blivit obsolet. Rättsfallet ger, i avsaknad av nyare lagregler eller

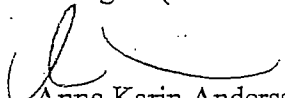
praxis, visst stöd för att tomträtters anskaffningsvärde ska anses hänförligt till byggnad vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Att tomträtter upplåts för ett visst ändamål, i allmänhet bebyggelse, talar även för att hela anskaffningsvärdet ska hänföras till byggnad. Förvaltningsrätten anser att hela anskaffningsvärdet för bolagets byggnader med tomträtt ska hänföras till byggnad vid beräkningen av värdeminskningssavdrag. Bolagets överklagande ska därmed bifallas i enlighet med vad bolaget yrkar i första hand. Skäl att pröva bolagets andrahandsyrkande saknas därmed.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och får mot bakgrund av frågans art skäligen anses ha haft behov av visst biträde för att tillvarata dess rätt. Målen har innefattat viss skriftväxling. Bolagets inlagor har emellertid innehållit mycket upprepningar. Bolaget har yrkat ersättning för biträdeskostnader för 115,40 timmars arbete. Förvaltningsrätten anser att en del av de åtgärder som vidtagits inte kan ansetts nödvändiga för att tillvarata bolagets rätt. Vid en samlad bedömning finner därför förvaltningsrätten att bolaget i målen skäligen är tillgodosett med ersättning för kostnader med 80 000 kr exklusive mervärdesskatt.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3104 A)


Anna Karin Andersson

Rådman

Nämndemännen Bo Erlandsson (skiljaktig), Anders Lindegren (skiljaktig) och Budh Deo Sharma har även deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien [REDACTED] har föredragit målet.

Skiljaktig mening

Bo Erlandsson och Anders Lindegren är skiljaktiga och anför följande. Regeringsrättens avgörande RRK R 76 1:6 är inte tillämpligt eftersom det numera finns uttryckliga lagregler som likställer tomrätter med fastigheter. Då tomrätter är att betrakta som mark ska något värdeminskningssavdrag inte medges. Bolaget har omklassificerat tomträten i sin årsredovisning från mark till byggnad utan att meddela Skatteverket. Därmed har bolaget lämnat en oriktig uppgift och det föreligger grund för eftertaxering och skattetillägg. Vi anser därför att överklagandet ska avslås. Med hänsyn till utgången i målen är vi överens med majoriteten i frågan om ersättning för kostnader i målen.

Handläggare i detta ärende

Skattebetalare:

Person-/Organisationsnr:

Diarie-/Referensnummer: 1. [REDACTED], dnr. 82-2766053
2. Skatteverket, dnr. 82-14441092

Omprövning på initiativ
av:

1. [REDACTED]
2. Skatteverket

Taxeringsår:

2011

Omprövat beslut:

Skatteverkets grundläggande beslut om
årlig taxering m.m.

Omprövningen gäller:

1. [REDACTED]
 - direktavdrag för reparations- och underhållsarbeten vilka tidigare avskrivits enligt plan för byggnad,
 - återläggning av värdeminskingsavdrag pga. ovanstående,
 - underskott från tidigare år och
 - koncernbidragsspärr.
2. Skatteverket
 - eftertaxering,
 - värdeminskingsavdrag på byggnad,
 - markvärde på tomträttsfastighet,
 - skattetillägg.

BESLUT

Skatteverket beslutar

- att godta er begäran om omprövning förutom
- att genom eftertaxering inte medge yrkat avdrag för värdeminskning på byggnad med 1 526 898 kr, och
- att därigenom hänföra avskrivningsunderlaget om 76 459 882 kr till ej avdragsgill tillgång jämställd med mark.

2013-12-17

556699-8968

82-2766053,82-14441092

Skatteverket överväger vidare

- att ta ut skattetillägg med 40 % på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften om 1 526 898 kr medför.

Skatteverket beslutar att taxeringen blir följande

- underskott av näringsverksamhet: 4 460 778 kr

MOTIVERING

Bakgrund

I ert svar av den 14 juni 2013 yrkar ni ytterliggare direktavdrag och ändrad återläggning av värdeminskningssavdrag jämfört med framställda yrkanden i er begäran om omprövning.

Skatteverket har frågat med vilket belopp ni årligen beräknat avskrivning samt på vilket underlag.

I ovanstående svar framkom att värdeminskningssavdrag för byggnad fr.o.m. taxeringsår 2011 har beräknats på ett högre underlag om 76 459 882 kr och avdrag har yrkats med 1 526 898 kr.

Skatteverket bemöter inkomna erinringar efter utsänt övervägande sist i detta beslut.

Skatteverkets bedömning

Skatteverket godtar inkomna uppgifter utom följande.

Skatteverket bortser från uppgifterna att mervärdesskatt ska minska yrkade direktavdrag.

Skatteverket avviker från er begäran om omprövning enligt vad som följer nedan

Ni har hänfört tomträttsfastigheternas markvärde till byggnadsvärdet och genom denna fördelning har ni verkställt ytterliggare värdeminskningssavdrag på byggnad.

Av 2 kap. 6 § 3 stycket inkomstskattelagen (1999:324, IL) framgår att vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt.

2013-12-17

556699-8968

82-2766053,82-14441092

Av 19 kap. 4 § IL framgår att utgift för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Av 19 kap. 11 § IL framgår att om en byggnad anskaffas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnad som det värde för byggnaden som fastställs vid fastighetstaxeringen, utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxeringen.

Av ovanstående framgår att markvärdet inte ingår i avskrivningsunderlaget för byggnad vid beräkning av värdeminskningssavdrag.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar tomträtter.

Till grund för ert yrkande att hänföra markvärde på en tomträttsfastighet till byggnadsvärde och därigenom öka avskrivningsunderlaget för byggnad har ni hänvisat till rättsfallet RRK R76 1:6.

Efter inkomstskattelagens införande är 2 kap. 6 § 3 stycket IL styrande vad gäller tomträttsfastigheter.

Det åberopade rättsfallet avser ett fall där det inte fanns något åsatt markvärde då fastigheten avsåg en kulturbyggnad dvs. en byggnad där man inte kunde använda fastigheten på annat sätt än den faktiska användningen. Det saknades en byggrätt som hade ett marknadsvärde. Marken saknade således ett eget värde. Det åberopade rättsfallet får anses obsolet.

Era hyreshusfastigheter, upplåtna med tomträtt, hade vid inkomsttaxeringen 2007 åsatta taxeringsvärden inklusive byggnad och markvärde, enligt följande.

Fastighet Taxeringsvärde varav byggnad/markvärde

████████████████████	6832000	3811000	/ 3021000 kr
████████████████████	45124000	25401000	19723000 kr
████████████████████	13012000	8310000	4702000 kr

2013-12-17

556699-8968

82-2766053,82-14441092

	8780000	6182000	2598000 kr
	15308000	10865000	4443000 kr
	4773000	1784000	2989000 kr
	4936000	1875000	3061000 kr
	4625000	2513000	2112000 kr
	5242000	2784000	2458000 kr
	4866000	2723000	2143000 kr
	4771000	2663000	2108000 kr
	11946000	7705000	4241000 kr.

Skatteverket avviker från er begäran om omprövning och specificeringen av den 14 juni, genom att inte hänföra markvärdet om 76 459 882 kr till avskrivningsunderlaget för byggnad. Markvärdet om 76 459 882 kr hänförs till ej avdragsgill anskaffning av tillgång jämfört med mark.

Skatteverket medger därmed inte ytterliggare avskrivning på byggnad med 1 526 898 kr.

Under skattemässiga justeringar för avskrivningar på byggnader medger Skatteverket avdrag med 567 422 kr mot ert senaste yrkade (14 juni) om 2 094 320 kr.

Summa beloppsmässig justering:

Skattemässig avskrivning (4.9):	567 422 kr
Inrullat underskott (4.14a):	48 994 943 kr
Ägarförändring (4.14b):	48 994 943 kr
Underskott (4.16):	4 460 778 kr
Koncernbidragsspärr	
under punkt 1.3:	48 994 943 kr.

Ni har spärrat i ruta 4.14b både inrullat underskott samt årets underskott pga. ägarförändring. Skatteverket har ändrat spärrat underskottet till fastställt underskott vid taxeringsår 2010.

Eftertaxering

Av 4 kap. 16 § taxeringslagen, (1990:324, TL) framgår att eftertaxering får ske om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i självdeklarationen till ledning för taxeringen och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten har medfört att ett taxeringsbeslut

2013-12-17

556699-8968

82-2766053, 82-14441092

blivit felaktigt eller inte fattats.

Av 4 kap 19 § TL framgår att ett beslut om eftertaxering ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

Genom att hänföra markvärdet till byggnadsvärdet och därigenom öka avskrivningsunderlaget för byggnad har ni lämnat sådana oriktiga uppgifter som föranlett ett felaktigt taxeringsbeslut genom en för hög avskrivning på byggnad med 1 526 898 kr och utgör därmed grund för eftertaxering.

Skatteverket rättar avskrivningsunderlaget för byggnad och värdeminskningssavdrag på byggnad i form av eftertaxering.

Skattetillägg

Av 5 kap. 1 § TL framgår att skattetillägg ska påföras en skattskyldig som i deklarationen lämnat oriktig uppgift.

Av 5 kap. 4 § första stycket TL beräknas skattetillägget efter 40 % av sådan skatt som inte skulle ha påförts ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Av 5 kap. 6 § första stycket TL beräknas skattetillägg på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

Det framgår inte av er avlämnade inkomstdeklaration eller av er begäran om omprövning att ni har hänfört markvärdet på 76 459 882 kr till avskrivningsunderlaget för byggnad och därmed gjort avskrivning på markvärdet med 1 526 898 kr. Detta har framkommit först efter Skatteverkets förfrågan och genom uppgifter i bolagets årsredovisning, vilken har inhämtats av Skatteverket. Genom att ni i deklarationen gjort avskrivning med 1 526 898 kr får ni anses ha lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för att ta ut skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL.

2013-12-17

556699-8968

82-2766053,82-14441092

Avskrivningen på 1 526 898 har påverkat underskottet av näringsverksamhet för taxeringsåret.

Uttag av skattetillägg beräknas till 152 689 kr, 40 % (1 526 898 kr x en fjärdedel).

Grund för befrielse av skattetillägg har inte framkommit.

Erinringar

Ni har kommit in med erinringar mot utsänt övervägande. Skatteverket får i anledning av detta anföra följande.

Skatteverket tillämpar 19 kap 11 § IL vid beräkning av avskrivningsunderlag för fastigheter som innehas med tomträtt.

Av 2 kap 6 § 3 st IL framgår att "vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt".

Bestämmelsen tillkom i samband med införandet av inkomstskattelagen och efter förslag från lagrådet. Lagrådet har även svarat för utformningen. Bestämmelsen kommenteras i prop 1999/2000:2D1 (kopia bifogas). Lagrådet ansåg att det i KL (Kommunalskattelagen) respektive SIL (Lag om statlig inkomstskatt) saknats en generell regel om att tomträtter skall behandlas på samma sätt som fastigheter. "lagrådet förordar att det tas in en sådan bestämmelse här och lämnar förslag på ny lydelse av 6 §. Regeringen följer Lagrådets förslag till placering och utformar regeln i enlighet med lagrådets förslag".

Bestämmelsen i 6 § kompletteras av definitionen av "fastighetsägare" i 7 §. Här framgår att i den mån fastighet innehas, förvaltas eller nyttjas på det sätt som anges i 1 kap 5 § fastighetstaxeringslagen (FTL) så anses denne vara fastighetsägare vid tillämpning av inkomstskattelagens bestämmelser.

Av 1 kap 5 § FTL framgår att detta bl a innebär att den som innehar fastighet med tomträtt ska jämföras

2013-12-17

556699-8968

82-2766053,82-14441092

med ägare.

Motsvarande bestämmelser finns i Lagen om kommunal fastighetsavgift (2007:1398) samt i Lagen om statlig fastighetsskatt (1984:1052) vilket innebär att den som innehar fastighet med tomträtt är skyldig att betala kommunal fastighetsavgift alternativt statlig fastighetsskatt. Underlaget för avgift eller skatt baseras på åsatt taxeringsvärde som utgörs av det sammanlagda taxeringsvärdet för byggnad och mark.

Sammanfattningsvis innebär detta att lagstiftaren ansett att det är motiverat att jämställa vissa nyttjadeformer med äganderätt.

I era erinringar mot detta har ni anfört att begreppet fastighet inte tillämpas i 19 kap 11 § som reglerar hur avskrivning ska ske när en fastighet anskaffas. Skatteverket kan dock konstatera att begreppet "fastighet" återfinns både i definitionen av utgångspunkten för fördelning av utgiven "ersättning" samt i definitionen av den s.k. proportioneringsregeln.

I erinringar har också gjorts gällande att Skatteverket hävdar att det som bolaget uppfattar som gällande praxis anses obsolet. Skatteverket konstaterar att det inte finns några fall som prövats av Högsta Förvaltningsdomstolen sedan införandet av Inkomstskattelagen. Vidare att det åberopade målet RRR R 76 1:6 avsåg ett fall där markvärdet lagts till byggnadsvärdet med anledning av att byggnaden avsåg en s.k. kulturbyggnad. Detta innebär att byggnaden ifråga inte får förvanskas. Marken har således inget självständigt värde i ett sådant fall. Markvärdet hänförs i sådana fall till byggnadsvärdet och ingår i detta.

Beträffande synpunkter på att redovisningsmässiga principer enligt HFD 2011 ref 1 innebär att det värde som redovisats som anskaffningsvärde för en byggnad i redovisningen också ska motsvara det skattemässiga anskaffningsvärdet enligt 19 kap 9 § IL vill Skatteverket påpeka att det åberopade rättsfallet avser förvärv och anskaffningskostnad för enbart en byggnad. Detta motsvarar bestämmelsen i 19 kap 9 § IL

2013-12-17

556699-8968

82-2766053, 82-14441092

Vid förvärv av en fastighet gäller enligt BFAR 2001:3 att byggnad och mark i balansräkningen ska redovisas under gemensam rubrik. Någon uppdelning i olika delvärden ska således normalt inte ske. Att man vid beräkning av det årliga värdeminskningsavdraget ska ta hänsyn till att det finns delar av en fastighet som är underkastade olika värdeminskning är dock omständigheter som kan innebära att man helt legitimt tillämpar olika värdeminskningsavdrag civilrättligt samt skatterättligt. Redovisningen av fastigheter tillhör således inte det s.k. kopplade området.

Det bör i sammanhanget påpekas att Skatteverket tillämpat bestämmelserna i 19 kap 11 § IL baserat på hur fastighetsbegreppet definierats i 2 kap 6 § IL.

Hur man begär omprövning eller överklagar - se bilaga.

Information om särskilda avgifter - se bilaga.

Detta beslut har fattats av undertecknad särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt 66 kap. 5 § skatteförfarandelagen, efter föredragning av

[Redacted signature]

[Redacted signature]

[Redacted signature]

[Redacted signature]

[Redacted signature]

Underskrift

[Redacted signature]

Handläggare i detta ärende

E-postadress

Skattebetalare:

Person-/Organisationsnr:

Diarie-/Referensnummer: 1. [redacted] dnr. 82-2766164
2. Skatteverket dnr. 82-14441290

Omprövning på initiativ av: 1. [redacted]
2. Skatteverket

Taxeringsår: 2012

Omprövat beslut: Skatteverkets grundläggande beslut om
årlig taxering m.m.

Omprövningen gäller: 1. [redacted]
- direktavdrag för reparations- och
underhållsarbeten vilka tidigare
avskrivits enligt plan för byggnad,
- återläggning av
värdeminskningssavdrag pga.
ovanstående,
- underskott från tidigare år och
- koncernbidragsspärrat underskott.
2. Skatteverket;
- markvärde på tomträttsfastigheter,
- värdeminskningssavdrag på byggnad.

BESLUT

Skatteverket beslutar

- att godta er begäran om omprövning förutom

- att inte medge yrkat avdrag för
värdeminskningssavdrag på byggnad med 1 529 198 kr, och
- att därmed hänföra avskrivningsunderlaget om
76 459 882 kr till ej avdragsgill tillgång jämställd
med mark.

2013-12-17

556699-8968

82-2766164, 82-14441290

Skatteverket beslutar att taxeringen blir följande

- underskott av näringsverksamhet: 4 620 346 kr

MOTIVERING

Bakgrund

I ert svar av den 14 juni 2013 yrkar ni ytterliggare direktavdrag och ändrad återläggning av värdeminskningssavdrag jämfört med framställda yrkanden i er begäran om omprövning.

Skatteverket har frågat med vilket belopp ni årligen beräknat avskrivning samt på vilket underlag. I ovanstående svar framkom att värdeminskningssavdrag för byggnad fr.o.m. taxeringsår 2011 har beräknats på ett underlag om 76 459 882 kr och avdrag för taxeringsår 2012 har yrkats med 1 529 198 kr (taxeringsår 2011 med 1 526 898 kr).

Skatteverket bemöter inkomna erinringar, efter utsänt övervägande, sist i detta beslut.

Skatteverkets bedömning

Skatteverket godtar inkomna uppgifter utom följande.

Skatteverket bortser från uppgifterna att mervärdesskatt ska minska yrkade direktavdrag.

Skatteverket avviker från er begäran om omprövning enligt vad som följer nedan.

Ni har hänfört tomträttsfastigheternas markvärde till byggnadsvärdet och genom denna fördelning har ni verkställt ytterliggare värdeminskningssavdrag på byggnad.

Av 2 kap. 6 § 3 stycket inkomstskattelagen (1999:324, IL) framgår att vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt.

Av 19 kap. 4 § IL framgår att utgift för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga

2013-12-17

556699-8968

82-2766164,82-14441290

värdeminskningsavdrag.

Av 19 kap.11 § IL framgår att om en byggnad anskaffas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnad som det värde för byggnaden som fastställs vid fastighetstaxeringen, utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxeringen.

Av ovanstående framgår att markvärdet inte ingår i avskrivningsunderlaget för byggnad vid beräkning av värdeminskningsavdrag.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar tomträtter.

Till grund för ert yrkande att hänföra markvärde på en tomträttsfastighet till byggnadsvärde och därigenom öka avskrivningsunderlaget för byggnad, har ni hänvisat till rättsfallet RRK R76 1:6.

Efter inkomstskattelagens införande är 2 kap. 6 § 3 stycket IL styrande vad gäller tomträttsfastigheter.

Det åberopade rättsfallet avser ett fall där det inte fanns något åsatt markvärde då fastigheten avsåg en kulturbyggnad dvs. en byggnad där man inte kunde använda fastigheten på annat sätt än den faktiska användningen. Det saknades en byggrätt som hade ett marknadsvärde. Marken saknade således ett eget värde. Det åberopade rättsfallet får anses obsolet.

Era hyreshusfastigheter, fastigheter upplåtna med tomträtt, hade vid inkomsttaxeringen 2007 åsatta taxeringsvärden inklusive byggnad och markvärde, enligt följande.

Fastighet	Taxeringsvärde varav byggnad/markvärde		
[REDACTED]	6832000	3811000	/ 3021000 kr
[REDACTED]	45124000	25401000	19723000 kr
[REDACTED]	13012000	8310000	4702000 kr
[REDACTED]	8780000	6182000	2598000 kr

2013-12-17

556699-8968

82-2766164, 82-14441290

	15308000	10865000	4443000 kr
	4773000	1784000	2989000 kr
	4936000	1875000	3061000 kr
	4625000	2513000	2112000 kr
	5242000	2784000	2458000 kr
	4866000	2723000	2143000 kr
	4771000	2663000	2108000 kr
	11946000	7705000	4241000 kr.

Skatteverket avviker från er begäran om omprövning och specificeringen av den 14 juni, genom att inte hänföra markvärdet om 76 459 882 kr till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Skatteverket medger inte yrkad avskrivning på byggnad med ytterliggare 1 529 198 kr.

Under skattemässiga justeringar för avskrivningar på byggnader (punkt 4.9) medges avdrag med 564 421 kr mot av er senast yrkade (14 juni) om 2 093 619 kr.

Beloppsmässig redovisning

Skattemässig avskrivning (4.9):	564 421 kr
Inrullat underskott (4.14a):	53 455 721 kr
Ägarförändring (4.14b):	48 994 943 kr
Underskott (4.16) :	4 620 346 kr

Koncernbidragsspärr
under punkt 1.3.: 48 994 943 kr.

Ni har spärrat i ruta (4.14b) både för inrullat underskott samt årets underskott pga. ägarförändring. Skatteverket har ändrat spärrat underskottet till fastställt underskott för taxeringsår 2010.

Erinringar

Ni har kommit in med erinringar mot utsänt övervägande. Skatteverket får i anledning av detta anföra följande.

Skatteverket tillämpar 19 kap 11 § IL vid beräkning av avskrivningsunderlag för fastigheter som innehas

2013-12-17

556699-8968

82-2766164, 82-14441290

med tomträtt.

Av 2 kap 6 § 3 st IL framgår att "vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt".

Bestämmelsen tillkom i samband med införandet av Inkomstskattelagen och efter förslag från lagrådet. Lagrådet har även svarat för utformningen. Bestämmelsen kommenteras i prop 1999/2000:2D1. Lagrådet ansåg att det i KL (Kommunalskattelagen) respektive SIL (Lag om statlig inkomstskatt) saknats en generell regel om att tomträtter skall behandlas på samma sätt som fastigheter. "lagrådet förordar att det tas in en sådan bestämmelse här och lämnar förslag på ny lydelse av 6 §. Regeringen följer Lagrådets förslag till placering och utformar regeln i enlighet med lagrådets förslag".

Bestämmelsen i 6 § kompletteras av definitionen av "fastighetsägare" i 7 §. Här framgår att i den mån fastighet innehas, förvaltas eller nyttjas på det sätt som anges i 1 kap 5 § fastighetstaxeringslagen (FTL) så anses denne vara fastighetsägare vid tillämpning av inkomstskattelagens bestämmelser.

Av 1 kap 5 § FTL framgår att detta bl a innebär att den som innehar fastighet med tomträtt ska jämföras med ägare.

Motsvarande bestämmelser finns i Lagen om kommunal fastighetsavgift (2007:1398) samt i Lagen om statlig fastighetsskatt (1984:1052) vilket innebär att den som innehar fastighet med tomträtt är skyldig att betala kommunal fastighetsavgift alternativt statlig fastighetsskatt. Underlaget för avgift eller skatt baseras på åsatt taxeringsvärde som utgörs av det sammanlagda taxeringsvärdet för byggnad och mark.

Sammanfattningsvis innebär detta att lagstiftaren ansett att det är motiverat att jämföra vissa nyttjadeformer med äganderätt.

I era erinringar mot detta har ni anfört att begreppet fastighet inte tillämpas i 19 kap 11 § som reglerar hur avskrivning ska ske när en fastighet anskaffas. Skatteverket kan dock konstatera att begreppet "fastighet" återfinns både i definitionen av

2013-12-17

556699-8968

82-2766164, 82-14441290

utgångspunkten för fördelning av utgiven "ersättning" samt i definitionen av den s.k. proportioneringsregeln.

I erinringar har också gjorts gällande att Skatteverket hävdar att det som bolaget uppfattar som gällande praxis anses obsolet. Skatteverket konstaterar att det inte finns några fall som prövats av Högsta Förvaltningsdomstolen sedan införandet av Inkomstskattelagen. Vidare att det åberopade målet RKR 76 1:6 avsåg ett fall där markvärdet lagts till byggnadsvärdet med anledning av att byggnaden avsåg en s.k. kulturbyggnad. Detta innebär att byggnaden ifråga inte får förvanskas. Marken har således inget självständigt värde i ett sådant fall. Markvärdet hänförs i sådana fall till byggnadsvärdet och ingår i detta.

Beträffande synpunkter på att redovisningsmässiga principer enligt HFD 2011 ref 1 innebär att det värde som redovisats som anskaffningsvärde för en byggnad i redovisningen också ska motsvara det skattemässiga anskaffningsvärdet enligt 19 kap 9 § IL vill Skatteverket påpeka att det åberopade rättsfallet avser förvärv och anskaffningskostnad för enbart en byggnad. Detta motsvarar bestämmelsen i 19 kap 9 § IL

Vid förvärv av en fastighet gäller enligt BFAR 2001:3 att byggnad och mark i balansräkningen ska redovisas under gemensam rubrik. Någon uppdelning i olika delvärden ska således normalt inte ske. Att man vid beräkning av det årliga värdeminskningsavdraget ska ta hänsyn till att det finns delar av en fastighet som är underkastade olika värdeminskning är dock omständigheter som kan innebära att man helt legitimt tillämpar olika värdeminskningsavdrag civilrättsligt samt skatterättsligt. Redovisningen av fastigheter tillhör således inte det s.k. kopplade området.

Det bör i sammanhanget påpekas att Skatteverket tillämpat bestämmelserna i 19 kap 11 § IL baserat på hur fastighetsbegreppet definierats i 2 kap 6 § IL.

Hur man begär omprövning eller överklagar - se bilaga.

2013-12-17

556699-8968

82-2766164, 82-14441290

Detta beslut har fattats av undertecknad särskilt
kvalificerad beslutsfattare enligt 66 kap. 5 § skatte-
förfarandelagen, efter föredragning av

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet*. Tiden för överklagande för det *allmänna* räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitat ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.