

HFD 2017 ref. 70

Vid beräkning av värdeminskingsavdrag för en byggnad som förvärvas tillsammans med en tomträtt får hela utgiften för förvärvet hänföras till byggnaden.

2 kap. 6 och 7 §§, 19 kap. 4, 5, 9 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 december 2017 följande dom (mål nr 3148-16).

Bakgrund

Vid beskattningen av näringsverksamhet får utgifter för att förvärva byggnader dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. 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 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 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 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.

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.

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 värdeminskingsavdrag. 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 värdeminskingsavdrag 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 tomträttsinnehavare 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 värdeminskingsavdrag. 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 tomträtten synes vidare överensstämja 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 tomträtsavgälderna, som belastar tomträtten. Tomträttsvärdet 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 tomträtsinstitutet är att eventuell värdestegring på marken ska tillfalla det allmänna, som normalt äger tomträtsfastigheterna. En riktpunkt när storleken på avgälden ska bestämmas är därför att fastighetsägaren under tomträtsavtalets 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 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 arvsskatt 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Baran, Andersson* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2015-04-21, ordförande Andersson):

Kan tomträtter skattemässigt likställas vid mark?

[text här utelämnad]

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 tomträten 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 tomträten 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. 1999/2000:2 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 värdeminskingsavdrag.

Hur ska anskaffningskostnaden av tomträtter klassificeras?

[text här utelämnad]

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 tomträters anskaffningsvärde ska anses hänförligt till byggnad vid beräkning av värdeminskingsavdrag. 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 värdeminskingsavdrag. Bolagets överklagande ska därmed bifallas.

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.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver de överklagade besluten. – Förvaltningsrätten beviljar HEBA Hökarängen AB ersättning för sina kostnader i målen med 80 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2016-04-12, *Eriksson, Håkansson och Bergman*):

Anskaffningsvärde och värdeminskingsavdrag

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 värdeminskingsavdrag 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 värdeminskingsavdrag, 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. Värdeminskningssavdrag medges med en viss procent av avskrivningsunderlaget. Något värdeminskningssavdrag 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 tomträtten, 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 tomträtten 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 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 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 värdeminskningsskatt. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

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.

– Kammarrätten avslår överklagandet.