

Ref 14

Fråga om utrangeringsavdrag enligt 19 kap. 7 § inkomstskattelagen ska göras trots att en byggnad inte har rivits i sin helhet.

19 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 mars 2021 följande dom (mål nr 4044-19).

Bakgrund

1. I inkomstslaget näringsverksamhet ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Om en byggnad utrangeras ska avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare.

2. Skandia Fyrkanten AB äger en fastighet i Stockholm. På fastigheten fanns tidigare fyra hus som i allt väsentligt utgjorde en gemensam enhet och den behandlades som en enda byggnad när det gällde värdeminskningssavdrag. Byggnaden användes för kontorsändamål. Under 2012 och 2013 revs stora delar av byggnaden. Vissa delar revs i sin helhet och i övrigt återstod efter rivningen endast bärande konstruktionsdelar. Totalt revs 19 700 kvm, eller 44 procent, av byggnadens totala yta på 45 000 kvm. Bolaget byggde därefter bostäder och nya kontorslokaler på fastigheten. De konstruktionsdelar som fanns kvar efter rivningen har, efter förstärkning och komplettering, använts i den nya byggnaden.

3. Bolaget begärde i sin inkomstdeklaration för beskattningsår 2013 utrangeringsavdrag för den del av anskaffningsvärdet för byggnaden som inte hade dragits av tidigare, ca 552 miljoner kr.

4. Skatteverket beslutade att inte medge avdrag med motiveringen att vissa delar av den tidigare byggnaden hade bevarats och ingick i den nya byggnaden. Den ursprungliga byggnaden var därmed inte utrangerad i sin helhet vilket är en förutsättning för att utrangeringsavdrag ska kunna medges.

5. Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som Skatteverket och avslag bolagets överklaganden.

Yrkanden m.m.

6. *Skandia Fyrkanten AB* yrkar i första hand att bolaget ska medges utrangeringsavdrag med 551 794 173 kr. I andra hand yrkar bolaget avdrag med 241 169 979 kr – vilket belopp motsvarar samma procentuella andel av oavskrivet anskaffningsvärde som de rivna delarna utgör av byggnadens totala yta – som utrangeringsavdrag eller som värdeminskingsavdrag. Bolaget anför följande. Efter rivningen var byggnaden nästan helt förbrukad och i stort sett endast stomrena bärande konstruktionsdelar hade lämnats kvar. De delarna kunde inte användas för det ändamål som byggnaden var avsedd för och detta tillstånd var definitivt. Taxeringsenhetens skattemässiga värde översteg efter rivningen marknadsvärdet med ca 367 miljoner kr. Det är uppenbart att värdeförhållandena inte speglar de faktiska förhållandena varför ytterligare skattemässiga avdrag bör göras.

7. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

8. Frågan i målet är om utrangeringsavdrag ska göras trots att en byggnad inte har rivits i sin helhet.

Rättslig reglering m.m.

9. Enligt 19 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Om en byggnad utrangeras ska enligt 7 § avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare.

10. I förarbetena till bestämmelsen om utrangeringsavdrag sägs att en rätt till utrangeringsavdrag torde i princip föreligga då en använd byggnad blivit obrukbar för sitt ändamål och att det ligger i sakens natur att en utrangering måste framstå som definitiv för att den ska kunna beaktas i skattesammanhang (SOU 1968:26 s. 36 och prop. 1969:100 s. 130).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. En förutsättning för att utrangeringsavdrag ska medges är att utrangeringen framstår som definitiv. I det ligger enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att byggnaden fortsättningsvis inte kan eller kommer att användas i ägarens verksamhet. En utrangering som består i att en byggnad rivs förutsätter därmed att hela, eller så gott som hela, byggnaden rivs.

12. Stora delar av den aktuella byggnaden har bevarats och de ingår i den nya byggnad som bolaget ska använda i sin verksamhet. Det är således inte fråga om att hela byggnaden har rivits eller på annat sätt blivit obrukbar. Utrangeringen av byggnaden framstår därmed inte som definitiv.

13. Bolaget anser att det i vart fall har rätt till utrangeringsavdrag, alternativt värdeminskingsavdrag, med ett belopp som motsvarar samma procentuella andel av det oavskrivna anskaffningsvärdet som de rivna delarna av byggnaden utgör av byggnadens totala yta. Något stöd i lagtexten för att fördela ett oavskrivet anskaffningsvärde mellan rivna respektive bevarade delar av en byggnad i proportion till hur stor andel som rivits respektive bevarats finns inte.

14. Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget inte har rätt till utrangeringsavdrag. Inte heller på annan grund har bolaget rätt till avdrag.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2018-08-09, Erliksson och Bucht samt nämndemän):

En utgångspunkt vid bedömningen av rätt till utrangeringsavdrag enligt 19 kap. 7 § inkomstskattelagen, IL, är att vad som har rivits har utrangerats i den mening som förutsätts för avdrag (se prop. 1968:100 s. 130). Det besvarar emellertid inte den mer specifika frågan huruvida avdrag för utrangering, som bolaget gör gällande i första hand, får göras för hela byggnaden även om byggnadsstommar har lämnats kvar efter rivningen eller om avdrag, i andra hand, i vart fall får göras för de delar av byggnaden som har rivits helt. Skatteverket anser att avdrag inte får göras till någon del. Det är dessa frågor som målet handlar om och som förvaltningsrätten har att ta ställning till.

Förvaltningsrätten inleder med frågan om hela byggnaden kan betraktas som utrangerad, när stommar har lämnats kvar och kommit att ingå i den nya byggnad som utförd nybyggnation resulterade i.

Bolaget uppger att de kvarvarande delarna inte har kunnat användas vid nybyggnationen i det skick de var efter rivningen, i stället har de tillsammans med grunden behövt kompletteras och förstärkas. Bolaget anser att de kvarvarande delarna och därmed byggnaden helt har saknat värde i bolagets bedrivna verksamhet. Inte heller hade de kvarvarande

delarna betingat något värde om fastigheten hade försålts externt. Bolaget anser således att byggnaden helt har saknat värde och ska betraktas som utrangerad i lagens mening.

Skatteverket anser att den ursprungliga byggnaden inte är utrangerad i sin helhet, vilket enligt Skatteverkets bedömning är en förutsättning för att avdrag ska kunna medges.

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets uppfattning att byggnaden i de delar som har lämnats kvar efter rivningen inte kan betraktas som utrangerad. Kvar har varit stommar som har kommit till användning vid nybyggnationen och vars ekonomiska livslängd därmed inte kan betraktas som förbrukad. Den bedömningen förändras inte av att det i efterhand visade sig att det hade varit mer ekonomiskt fördelaktigt om byggnaden hade rivits helt, varefter nybyggnation hade tagit vid. Bolagets förstahandsyrkande om fullt avdrag baserat på hela byggnaden kan därför inte bifallas.

Frågan uppkommer därmed om avdrag ändå kan medges för de delar som faktiskt har rivits.

Som framgått anser Skatteverket att reglerna innebär att utrangeringsavdrag inte kan medges för delar av en byggnad. Skatteverket hänvisar som stöd för sin inställning till att lagtexten i 19 kap. 7 § IL handlar om *en* byggnad, vilket Skatteverket tar till intäkt för att *hela* byggnaden måste ha utrangerats. Så är enligt Skatteverket inte fallet eftersom stommar har lämnats kvar. Förvaltningsrätten uppfattar emellertid *en* som en obestämd artikel framför ett substantiv i obestämd form (byggnad) och snarast föranledd av språkliga konventioner vid okända referenser (t.ex. vilken som helst byggnad) än syftandes till att bidra till bestämmelsens materiella innebörd (jfr prop. 1999/2000:2 del 2, s. 7). Enligt förvaltningsrättens mening är det snarast bestämmelsens rättsföljd som talar för att hela byggnaden måste ha utrangerats. Rättsföljden uppges vara att avdrag ska göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare. Det synes således som att hela det inte tidigare avdragna anskaffningsvärdet ska dras av. I så fall förutsätter det förstås att hela byggnaden har utrangerats. Vid en läsning av bestämmelsen med början i rättsfakta är det enligt förvaltningsrättens mening emellertid inte givet att avdrag kräver att en byggnad utrangeras i alla delar.

I materiellt avseende skulle reglerna i 19 kap. IL fungera asymmetriskt om Skatteverket har rätt i sin tolkning, på så sätt att tillbyggnader där delar läggs till en byggnad ökar anskaffningsvärdet och därmed underlaget för värdeminskingsavdrag (19 kap. 13 § IL), samtidigt som rivning av en del av en byggnad inte medför utrangeringsavdrag med motsvarande minskning av underlaget för värdeminskingsavdrag. Materiellt sett är det svårt att se något skäl för en sådan ordning, där den del av anskaffningsvärdet som hänförs till redan utrangerade delar således måste dras av som en del av det avdrag som görs för kvarvarande, inklusive senare tillbyggda, delar under den återstående ekonomiska livslängd som gäller för byggnaden som helhet. Därigenom kan, som bolaget påpekar, skattelagstiftningen också få en styrande effekt i valet mellan att behålla eller riva funktionsdugliga delar av en byggnad. Det kan samtidigt vara så, som Skatteverket anför som ytterligare stöd för sin uppfattning, att fördelnings- eller proportioneringsproblem uppkommer om utrangeringsavdrag skulle medges för delar av en byggnad. Emellertid är, som framgår

av förarbetena (prop. 1969:100 s. 130), redan frågan om utrantering har skett till sin natur en bevisfråga, som kräver bedömningar.

I det överklagade beslutet har Skatteverket även hänvisat till ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (78-14/D) som avser den nu aktuella byggnaden och instämt i den bedömning som nämnden där gjorde. Nämnden ansåg att utranteringsavdrag inte fick göras ens till någon del, när det framgick att samtliga huskroppar som ingick i byggnaden inte i sin helhet hade rivits eftersom stomrena bärande konstruktioner hade sparats. Nämnden hänvisade jämförelsevis till avgörandet HFD 2011 ref. 72 där Högsta förvaltningsdomstolen delvis avvisade en begäran om förhandsbesked efter att i den del som prövades ha konstaterat att rätt till utranteringsavdrag i och för sig förelåg när samtliga byggnader som frågan gällde helt skulle rivas för att ge plats åt en idrottsarena. Förhandsbeskedet rörande de nu aktuella byggnaderna undanröjdes av Högsta förvaltningsdomstolen (i beslut 2015-12-16, mål nr 2757-15) eftersom det inte ansågs vara av vikt för bolaget att sådant besked lämnades när de rivningsåtgärder som beskrevs i ansökan redan hade utförts och inte ansågs röra en fråga av prejudikatvärde med ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. Förvaltningsrätten anser inte att det baserat på skälen för detta beslut går att dra några entydiga slutsatser om huruvida det har ansetts att den fråga som nu har aktualiserats inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet redan skulle vara entydigt besvarad.

Som förvaltningsrätten ser det ger den aktuella bestämmelsen utrymme för tolkningar och lagstiftningens förarbeten synes inte ge någon ledning i frågan samtidigt som relevant rättspraxis på området förefaller vara knapphändig och i vart fall när det kommer till materiella avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen inte avse den specifika frågan om avdrag kan ges för utranterade delar av en byggnad. I litteraturen sägs att frågan om utranteringsavdrag får göras för del av byggnad som inte längre används i verksamheten är oklar (Inkomstskattelagen, Andersson, Saldén Enérus, Tivéus, Zeteo, Kommentaren till 19 kap. 7 §, 2018-04-07). Det hänvisas både till det avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen respektive det avgörande från Skatterättsnämnden som nämnts ovan samt till ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm 2000-09-27 (i mål nr 8639-1998) som också bolaget tar upp. I det avgörandet medgavs utranteringsavdrag för de delar av en elproduktionsanläggning som inte längre användes. Förvaltningsrätten konstaterar att det även finns ett avgörande från samma kammarrätt där det klart utskrivs att bestämmelsen i 19 kap. 7 § måste tolkas på så sätt att en byggnad måste utranteras i sin helhet för att avdrag enligt bestämmelsen ska kunna medges (Kammarrätten i Stockholms dom 2016-05-19 i mål nr 1179-15). I det målet hade en del av en byggnad rivits, motsvarande knappt en tiondel av byggnadens totala yta. Kammarrättens avgörande överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen som inte tog upp det till prövning (beslut 2017-01-23, mål nr 3858-16).

Förvaltningsrätten kan inte se att det av lagregleringen eller av rättspraxis entydigt följer att ett utranteringsavdrag endast ska medges när en byggnad rivs i sin helhet, men inte om delar av den rivs. Även om viss oklarhet kan sägas råda får det emellertid bedömas vara den tolkning som har gjorts av den aktuella bestämmelsen i 19 kap. 7 § IL i hittillsvarande

rättspraxis. Vid sådant förhållande finner förvaltningsrätten att bolagets överklagande ska avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2019-04-29, Loman, Schömer och van der Stad):

Frågan i målet är om bolaget ska medges utrangeringsavdrag enligt 19 kap. 7 § IL efter rivningsarbeten på en av bolagets fastigheter.

Fastigheten har varit indelad i två taxeringsenheter och rivningsarbetena har utförts på den ena taxeringsenheten med anledning av två byggprojekt gällande kontor respektive bostäder. Den aktuella taxeringsenheten har bestått av flera huskroppar från olika tidsepoker. Fram till ombyggnationen har huskropparna fungerat som en gemensam enhet för kontorslokaler och även haft ett gemensamt skattemässigt värde. Enligt kammarrättens mening talar detta för att de olika huskropparna ska betraktas som en byggnad, vilket också förefaller vara parternas uppfattning. Eftersom en del av byggnaden bestående av bl.a. stomrena bärande konstruktioner har bevarats och använts i den nya byggnaden kan inte hela byggnaden anses utrangerad i den mening som krävs för avdrag enligt 19 kap. 7 § IL. Det som bolaget fört fram i denna del ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning. Enligt kammarrättens mening medger varken ordalydelsen i 19 kap. 7 § IL eller lagstiftningens systematik att utrangeringsavdrag medges för del av byggnad. Det finns inte heller stöd i förarbetena för en sådan tolkning av bestämmelsen. Överklagandet ska mot bakgrund av det anförda avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.