

Målnummer:	6823-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-03-15		
Rubrik:	Fråga om innebörden av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen. Inkomsttaxering 2003-2005.		
Lagrum:	19 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1979 1:86• RÅ 1983 1:39• RÅ 1985 1:50• RÅ 2003 not. 115		

REFERAT

Med stöd av vad som framkommit vid en taxeringsrevision av Fastighetsaktiebolaget Stockholms Citys (bolaget) räkenskaper för åren 2002-2004 beslutade Skatteverket genom omprövning den 20 december 2005 beträffande 2003-2005 års inkomsttaxeringar för bolaget att dels höja inkomst av näringsverksamhet med respektive 10 457 073 kr, 20 868 009 kr och 46 422 596 kr, dels höja underlag för fastighetsskatt med respektive 168 192 000 kr, 284 743 680 kr och 14 784 000 kr.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att länsrätten, utom såvitt avsåg ett belopp om 500 000 kr avseende ändringsarbeten i källaren samt utgifter för brandlarm, 275 000 kr, och handikaphiss, 200 000 kr, skulle medge avdrag enligt avlämnade deklARATIONER. Beträffande byggnadsinventarier yrkade bolaget i andra hand att avdrag skulle medges såsom för reparation av byggnad enligt 19 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vidare yrkade bolaget att underlag för fastighetsskatt skulle bestämmas i enlighet med avlämnade deklARATIONER. Slutligen yrkade bolaget att ersättning skulle medges för biträdeskostnader med 313 918 kr, varav inte avlyftbar mervärdeskatt utgjorde 13 518 kr.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ersättningsyrkandet.

Länsrätten i Stockholms län (2008-06-05, ordförande Lagercrantz), som hållit muntlig förhandling och företagit syn på den aktuella byggnaden, yttrade, efter att under varje avsnitt ha redovisat tillämpliga bestämmelser och förarbeten m.m.: Ändringsarbeten på byggnad - Länsrättens bedömning - Såvitt framgår av utredningen, bl.a. de s.k. avslutningsblanketterna, avser de av Skatteverket ifrågasatta ändringsarbetena, som kostnadsförts av bolaget, i första hand utgifter för rivning, ändrad planlösning, ytskiktsreovering m.m. i samband med lokalanpassningar. Skatteverket har även ifrågasatt rätten till direktavdrag för utbyte av värme, vatten och avlopp, fancoil och elinstallationer. De i målen aktuella direktkostnadsförda beloppen uppgår sammanlagt till 71 405 844 kr och har av Skatteverket fördelats mellan åren 2002-2004 med respektive 12 138 993 kr, 49 270 032 kr och 9 996 818 kr. Bolaget har i länsrätten godtagit Skatteverkets beslut såvitt avser ändringsarbeten i källarplanet, 500 000 kr. - Av vad som framkommit har byggnaden en pelarkonstruktion och de renoveringsarbeten som utförts har i huvudsak inte inneburit ingrepp i bärande konstruktioner. Enligt Skatteverket har åtgärderna bl.a. inneburit att våningsplanen rivits "stomrena". Som skäl för att vägra avdrag har Skatteverket i huvudsak åberopat att ändringsarbetena omfattat hela byggnadens yta och varit så genomgripande och medfört en sådan bestående

teknisk förbättring av byggnaden att en väsentlig förändring skett. - Mot bakgrund av redovisade uttalanden i förarbetena till det s.k. utvidgade reparationsavdraget finner länsrätten att ett av syftena med avdragsrätten är att möjliggöra just sådana moderniseringar, tekniska upprustningar och omdispositioner av näringsbyggnader som skett i bolagets fall. Även rättspraxis, bl.a. det nämnda rättsfallet från år 1985 (RÅ85 1:50), bekräftar enligt länsrättens mening att bestämmelsen givits en sådan tillämpning. I äldre rättspraxis, angående avdrag för reparationsarbeten, har vidare den omständigheten att arbetena blivit omfattande på grund av att all behövlig upprustning har sparats till ett tillfälle, i allmänhet inte ansetts beta ändringsarbetena dess karaktär av reparation (jfr bl.a. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen - En kommentar, kommentaren till 19 kap. 2 §). Det saknas enligt länsrättens mening anledning att göra någon annan bedömning i detta avseende vid tillämpning av det utvidgade reparationsavdraget. - Den i lagrummet angivna avdragsbegränsningen för sådana ändringsarbeten, som inneburit en väsentlig förändring av byggnaden, får enligt länsrätten antas ta sikte på den situationen att en byggnad förändras i större omfattning och samtidigt får ett annat användningsområde. Länsrättens bedömning är att den aktuella fastigheten såväl före som efter ändringsarbetena haft karaktär av affärs-, kontors- och restaurangbyggnad. De omdisponeringar av utrymmena som ändringsarbetena medfört, bl.a. att en tidigare bedrivna hotellrörelse upphört, är enligt länsrätten inte av sådan omfattning att byggnaden kan anses ha fått ett väsentligt annat användningsområde. - På grund av det anförda får de av Skatteverket ifrågasatta ändringsarbetena enligt länsrättens mening anses som normala i den av bolaget bedrivna förvaltningsverksamheten. Rätt till omedelbart avdrag för ändringsarbetena föreligger därför. - Även de av Skatteverket ifrågasatta åtgärderna för utbyte av värme, vatten och avlopp, fancoil och elinstallationer, som bedömts vara att hänföra till byggnaden, framstår enligt länsrätten som sådana ändringsarbeten som är normala för att modernisera, rusta upp och anpassa en byggnad av förevarande slag till den tekniska och ekonomiska utvecklingen. Avdrag skall därför medges även för dessa arbeten. - På grund av det anförda skall överklagandet bifallas vad avser direktkostnadsförda belopp för ändringsarbeten. Det föreligger inte skäl för att frångå parternas samstämmiga mening att ett belopp om 500 000 kr avseende ändringsarbeten i källaren inte berättigar till avdrag. Med tillämpning av den av Skatteverket gjorda fördelningsgrunden får detta belopp antas belöpa på taxeringsåren 2003- 2005 med respektive 17, 69 och 14 procent eller med 85 000 kr, 345 000 kr och 70 000 kr. Rätt till ytterligare direktavdrag föreligger således med, för respektive taxeringsår, (12 138 993 - 85 000 =) 12 053 993 kr, (49 270 032 - 345 000 =) 48 925 032 kr och (9 996 818 - 70 000 =) 9 926 818 kr. - Utgifter för byggnadsinventarier - Länsrättens bedömning - De av Skatteverket, såsom byggnadsinventarium vid 2005 års taxering ifrågasatta utgifterna, avser undertak (5 080 000 kr), ventilation (8 690 000 kr), elinstallation (4 800 000 kr), personhissar (8 300 000 kr), handikapphiss (200 000 kr), fönsterbänksinklädnader för fancoils (4 600 000 kr), hisschakt av stål (305 000 kr) och brandlarm (275 000 kr). Bolaget har i länsrätten godtagit att utgifterna för brandlarm och handikapphiss inte utgör byggnadsinventarium men i övrigt vidhållit att anskaffningarna skall anses utgöra byggnadsinventarier. I andra hand har yrkats att avdrag skall medges såsom för reparation av byggnad. - Länsrätten konstaterar att de ifrågasatta installationerna har skett i en byggnad som innehåller i huvudsak kontor och butiker. I en byggnad av sådant slag måste de aktuella installationerna enligt länsrättens mening anses nödvändiga för byggnadens allmänna användning. Skatteverket har därför haft fog för att inte godta dessa som byggnadsinventarier. - Av samma skäl som länsrätten anför ovan beträffande ändringsarbeten på byggnad finner emellertid länsrätten att utgifterna för installation av undertak, ventilation, elinstallation och fönsterbänksbeklädnad för fancoils utgör sådana kostnader som är normala för att modernisera, rusta upp och anpassa en byggnad av förevarande slag till den tekniska och ekonomiska utvecklingen. Avdrag skall därför medges för dessa arbeten med de av bolaget såsom alternativkostnad betecknade beloppen. I en den 12 december 2005 daterad skrivelse till Skatteverket har bolaget, beträffande den

s.k. alternativkostnaden, uppgett bl.a. att direktavdrag bör medges med 500 000 kr för ventilation och med 4 000 000 kr för elinstallationer. Länsrätten finner inte anledning att frångå vad bolaget sålunda anför. Av vad som framkommit har någon alternativkostnad inte beräknats för utgifterna för utbyte av undertak och installation av fancoils. Avdrag bör därför medges med hela de av Skatteverket ifrågasatta beloppen, dvs. 5 080 000 kr respektive 4 600 000 kr. - Vad däremot avser utgifterna för ny hissinstallation inklusive stålschakt finner länsrätten att sådana kostnader inte kan anses utgöra normalt påräkneliga ändringsarbeten. - Sammanfattningsvis finner länsrätten att omedelbart avdrag skall medges bolaget med ytterligare 5 080 000 kr avseende undertak, med 500 000 kr avseende ventilation, med 4 000 000 kr avseende elinstallation och med 4 600 000 kr för fancoils. - Nedsättning av fastighetsskatt - Länsrättens bedömning - Bolaget har i självdeklaration till ledning för 2003 års taxering tillgodofört sig nedsättning av fastighetsskatten. Nedsättningen har beräknats efter en outhyrd yta på grund ombyggnation m.m. om 43,8 procent, vilket har lagts till grund för en reduktion av det för fastigheten gällande taxeringsvärdet om 625 500 000 kr. Vid 2004 års taxering har bolaget, på motsvarande sätt, beräknat nedsättningen med utgångspunkt i en outhyrd yta om 71,3 procent och det då gällande taxeringsvärdet om 650 520 000 kr. Vid 2005 års taxering har bolaget beräknat nedsättningen med utgångspunkt i en outhyrd yta om 26,4 procent och det då gällande taxerade byggnadsvärdet om 56 000 000 kr. - Av föreliggande underrättelser om beslut avseende särskild fastighetstaxering och omräkning taxeringsåren 2002 och 2003 framgår att taxeringsvärdet för respektive år bestämts till 625 500 000 kr och 650 520 000 kr och att byggnadsvärdet för båda åren bestämts till 417 000 000 kr före omräkning. Vidare framgår att justeringar skett för byggnadsminne dels genom att 256 000 000 kr reducerat markvärdet, varefter markvärde bestämts till noll, dels genom att samma belopp ökat byggnadsvärdet. Av underrättelse om beslut avseende förenklad fastighetstaxering taxeringsår 2004 framgår att taxeringsvärdet bestämts till 417 000 000 kr, varav byggnadsvärde 56 000 000 kr. Av beslutet framgår vidare att nedjustering av byggnadsvärdet skett med 56 000 000 kr på grund av att byggnaden är under total ombyggnation. Grunden för den av bolaget begärda nedsättningen av fastighetsskatten aktuella år är att byggnaden inte kunnat hyras ut på grund av ombyggnation. Med hänsyn härtill bör nedsättningen, liksom i 1998 års rättsfall (RÅ 1998 ref. 27 samt domar av Regeringsrätten den 16 juni 1998 i mål nr 1768-1772-1997), enligt länsrättens mening beräknas med utgångspunkt i fastighetens byggnadsvärden. Mot bakgrund av vad Regeringsrätten anförde i 2004 års rättsfall (RÅ 2004 ref. 72) synes det inte finnas någon bundenhet till det fastställda taxeringsvärdet vid beräkning av nedsättningen vid inkomsttaxeringen. Genom de nämnda justeringarna vid beräkning av fastighetens taxeringsvärde taxeringsåren 2002 och 2003 ingår i det fastställda byggnadsvärdet även värde av mark. Mot denna bakgrund finner länsrätten att Skatteverket har haft fog för att vid beräkning av nedsättningarna av fastighetsskatten vid 2003 och 2004 års inkomsttaxeringar på sätt som skett justera byggnadsvärdet vad avser värdet av mark. - Vad avser 2005 års inkomsttaxering har det gällande byggnadsvärdet redan vid fastighetstaxeringen nedjusterats till hälften eller med 56 000 000 kr på grund av ombyggnation, vilket således redan har reducerat taxeringsvärdet. Med hänsyn härtill finner länsrätten att den av bolaget i självdeklarationen begärda nedsättningen av underlaget om (26,4 procent av 56 000 000 kr =) 14 784 000 kr redan har beaktats vid fastighetstaxeringen. Rätt till nedsättning av fastighetsskatten föreligger därför inte. - Förutsättningar för eftertaxering 2003 - Länsrättens bedömning - Länsrätten har redan enligt det ovan anförda funnit att bolaget är berättigat till avdrag för ändringsarbeten vid 2003 års taxering i enlighet med överklagandet. Det återstår därmed att ta ställning till om det finns förutsättningar att genom eftertaxering ompröva uttaget av fastighetsskatt för den taxeringen. - Frågan om eftertaxering kan ske skall bedömas uteslutande med beaktande av den anförda grunden härför (se bl.a. RÅ 1987 ref. 97). Till grund för eftertaxeringen har Skatteverket, i omprövningsbeslut, åberopat att "De ovan redovisade omständigheterna avseende taxeringsår 2003 har inte framgått av lämnade deklarerationer". -

Bolaget har vid självdeklarationen avseende 2003 års taxering fogat särskild bilaga med uppgifter om att fastigheten Packarhuset 4 undergår ombyggnation. Av bilagan framgår bl.a. att den av bolaget begärda nedsättningen av fastighetsskatt beräknats med utgångspunkt i "fastighetens totala taxeringsvärde" och att fastigheten utgjorde hyreshus, lokaler. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av att det för hyreshus enligt 5 kap. 7 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall bestämmas delvärden för byggnad och mark framstår det enligt länsrätten som närmast uteslutet att den av bolaget begärda nedsättningen vid en normalt noggrann granskning skulle ha godtagits av Skatteverket utan utredning. Bolaget kan därför inte anses ha lämnat sådan oriktig uppgift angående fastighetsskatten för det året som utgör förutsättning för eftertaxering. Skatteverket har därför saknat fog för att genom eftertaxering ompröva uttaget av fastighetsskatt. Beslutet om eftertaxering av fastighetsskatt skall därför upphävas.

Ersättning för kostnader - Bolaget vinner i länsrätten delvis bifall till sin talan, varför rätt till ersättning i princip föreligger för processkostnader som nedlagts i länsrätten. Bolaget får vidare skäligen antas ha varit i behov av biträde för att ta till vara sin rätt. Länsrätten finner att ersättning skall beviljas bolaget med såsom skäligen ansedda 40 000 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa Skatteverkets beslut den 20 december 2005 vad avsåg frågan om aktiverade ombyggnadskostnader samt byggnadsinventarier. Skatteverket yrkade således att de kostnader som länsrätten medgett avdrag för i enlighet med det utvidgade reparationsbegreppet skulle hänföras till ombyggnadskostnader som skulle aktiveras. Vidare yrkades vad avsåg frågan om byggnadsinventarier/byggnadstillbehör att någon alternativkostnad på sätt länsrätten medgett inte skulle anses föreligga.

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets yrkanden och yrkade i eget överklagande att det, såvitt avsåg byggnadsinventarier, skulle medges avdrag i enlighet med lämnade deklarerationer avseende inkomsttaxeringarna 2003-2005, dock inte beträffande dels handikapphiss om 200 000 kr, dels brandlarm om 275 000 kr. Bolaget yrkade även ersättning enligt ersättningslagen för kostnader i kammarrätten med 132 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestred bifall till bolagets yrkanden.

Parterna utvecklade var för sin del argumenten för ståndpunkterna i de olika frågorna.

Kammarrätten i Stockholm (2010-09-16, Eriksson, Silfverhjelms, Melander, referent) yttrade: Vad Skatteverket och bolaget anfört i kammarrätten och vad som i övrigt har framkommit i målen föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den länsrätten gjort.

Kammarrätten finner att förutsättningar föreligger att bevilja bolaget ersättning enligt ersättningslagen för kostnader som skäligen behövts för att ta tillvara dess rätt i målen. Enligt kammarrättens bedömning ska ersättning härvid beviljas med skäligen 20 000 kr.

Skatteverket överklagade domen hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att länsrättens och kammarrättens domar skulle ändras så att Skatteverkets beslut fastställdes såvitt gällde direktavdrag för ändringsarbeten på byggnad. Skatteverket anförde bl.a. följande. Rätten till direktavdrag är begränsad genom att ändringsåtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden. Denna begränsning har inte ändrats genom lagändringen år 2000, vilket innebär att tidigare rättspraxis i denna fråga fortfarande är relevant. Lagändringen har medfört att utgifter för ändringsarbeten får dras av omedelbart även om arbetena vidtas i samband med byte av hyresgäst eftersom bedömningen ska göras med utgångspunkt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Ändringen kan inte anses innebära att fastighetsförvaltning

i sig utgör en verksamhet. I så fall skulle ombyggnadskostnader i sådan verksamhet alltid vara direkt avdragsgilla. Rimligen bör bedömningen göras utifrån den verksamhet som byggnaden är inrättad för. - Bedömningen av huruvida en ombyggnation innebär en väsentlig förändring av byggnaden bör göras dels utifrån en granskning av på vilket sätt arbetena påverkat byggnadens karaktär och användningssätt, dels utifrån byggnadens storlek i förhållande till ombyggnationen. - Ändringsarbetena på fastigheten Packarhuset 4 har omfattat hela fastighetens yta. De har dessutom varit genomgripande och medfört en bestående teknisk förbättring av byggnaden så att den kommit att motsvara ett nybyggt kontorshus. Åtgärder av detta slag torde inte vara normalt påräkneliga tid efter annan i den löpande fastighetsförvaltningen. Byggnaden var tidigare till icke oväsentlig del hotell. Denna del utgör numera kontorslokaler. Dessutom har andelen butiker ökat och butikerna har blivit mer framträdande.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i målen med 249 062 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. De aktuella arbetena utgör normala ändringsarbeten i en fastighetsägares verksamhet och har inte medfört en väsentlig förändring av byggnaden. - Byggnadsstommen med bärande pelare, fasader och gemensamma utrymmen har lämnats oförändrad och i de fall arbeten har utförts på dessa delar har utgifterna lagts till byggnadens anskaffningskostnad. Ändringsarbetena har återskapat byggnadens ursprungliga karaktär. De har begränsats till rivning av icke bärande mellanväggar m.m. och en anpassning av lokalytorna, med förändrad planlösning, till dagens teknik och krav. Byggnaden, som hade ett kraftigt eftersatt underhåll, har behållit sin karaktär av byggnad med kontor, butiker m.m. - I en dynamisk fastighetsförvaltning måste fastighetsägaren löpande anpassa lokalerna efter både nya och gamla hyresgästers behov och önskemål. De nu aktuella ändringsarbetena kommer inte att bli bestående under byggnadens resterande användningstid, utan ändringsarbeten kommer att ske fortlöpande. - Den begränsning till mindre ändringsarbeten som gällde enligt bestämmelsens ursprungliga lydelse är helt överspelad i och med den ändring som skedde år 2000. Med hänsyn till att bedömningen vid normala ändringsarbeten ska ske utifrån den grundsyn som tillämpas vid avdrag för utgifter för reparationer och underhåll ska direktavdrag göras även i de fall det behövs mer omfattande ändringsarbeten med anledning av att underhållet är eftersatt. - Prövningen av om det har skett en väsentlig förändring av byggnaden ska ske utifrån byggnadens användningssätt och inte utifrån vilka tekniska förändringar som skett. Prövningen ska vidare ske i förhållande till hela byggnadens användningssätt, inte i förhållande till delar av byggnaden.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-03-15, Dexe, Knutsson, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

Målen gäller avdrag för utgifter för renoveringsarbeten på bolagets fastighet Packarhuset 4 vid Norrmalmstorg i Stockholm. Byggnaden på fastigheten uppfördes i början av 1930-talet med en för tiden nyskapande pelarkonstruktion utan bärande innerväggar. Före den nu aktuella renoveringen hade inga större reparationsarbeten utförts och underhållet var kraftigt eftersatt. Byggnaden var helt avskriven i bolagets räkenskaper.

Före renoveringen bestod lokalerna till 1 427 kvm av butiker, 2 269 kvm av restaurang, 7 901 kvm av kontor och 2 786 kvm av hotell. Efter renoveringen består lokalerna till 3 188 kvm av butiker, 704 kvm av restaurang, 10 850 kvm av kontor och 403 kvm av lager. Den sammanlagda ytan ökade från 14 383 kvm till 15 145 kvm. Hotellverksamheten har alltså helt upphört och restaurangytan har reducerats till knappt en tredjedel till förmån för butikerverksamheten.

I de tre butiksplanen har ett flertal mindre butiker byggts om till större sådana. I de sju kontorsplanen har samtliga mellanväggar, golv, undertak, installationer och inredningar rivits och nya kontor har byggts upp. Yttertaget har förstärkts och reparerats. Fläktrummen på taket har rivits och ersatts av ett nytt. Två nya hissar samt nya system för el, data, värme, kyla och ventilation har installerats. Hela byggnaden har försetts med sprinkler. Trapphusen och entréerna har renoverats och marmorfasaderna har lagats och rengjorts.

De totala utgifterna uppgick till 236,8 mkr. Av dessa aktiverade bolaget 34,7 mkr som byggnad och 78,2 mkr som byggnadsinventarier medan 123,9 mkr drogs av omedelbart. Skatteverket beslutade att 71,4 mkr av de direkt avdragna utgifterna skulle aktiveras som byggnad. Dessa utgifter avsåg bl.a. rivning, ändrad planlösning, ytskiktsrenovering, igensättning och öppningar i bjälklagen samt installation av kyl- och värmestammar i fasaden. Vidare beslutade Skatteverket att 32,2 mkr av de utgifter som aktiverats som byggnadsinventarier skulle hänföras till byggnad. Bolaget överklagade till länsrätten och yrkade direktavdrag enligt deklarationen med undantag för ett belopp om 0,5 mkr avseende arbeten i källarplanet. Vidare yrkade bolaget att dess fördelning av utgifterna mellan byggnad och byggnadsinventarier skulle godtas och i andra hand att ytterligare avdrag såsom för reparation av byggnad skulle medges. Länsrätten biföll överklagandet på så sätt att direktavdrag medgavs med 85,1 mkr (70,9 mkr + 14,2 mkr). Kammarrätten avslög Skatteverkets överklagande dit.

I Högsta förvaltningsdomstolen yrkar Skatteverket, såsom domstolen uppfattar överklagandet, att bolaget ska vägras avdrag vid 2003-2005 års inkomsttaxeringar med 12 053 993 kr, 48 925 032 kr respektive 9 926 818 kr. Det ytterligare direktavdrag på 14,2 mkr som bolaget medgett av länsrätten och kammarrätten är därmed inte föremål för prövning.

Rättslig reglering

Enligt 19 kap. 2 § första stycket IL får utgifter för reparation och underhåll av en byggnad dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. Av paragrafens andra stycke framgår att utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet). Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Det utvidgade reparationsbegreppet infördes ursprungligen år 1969. Utredningen som låg till grund för lagstiftningen hade föreslagit att med reparation och underhåll i vedertagen bemärkelse skulle jämsättas sådana ändringsarbeten som normalt kunde förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid, dock endast åtgärder vidtagna inom ramen för byggnadens avsedda huvudsakliga användningsområde och inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändrades. Föredragande statsrådet hade inget att invända mot utredningens förslag att med reparation och underhåll likställa vissa ändringsarbeten och föreslog att avdrag skulle få ske för mindre ändringsarbeten som normalt vidtas i en rörelsebyggnad tid efter annan inom ramen för den bedrivna verksamheten men anförde att kostnader för sådana ändringsarbeten som tillsammans är av mer genomgripande art, som t.ex. i samband med en omläggning av verksamheten, inte skulle berättiga till avdrag. (Prop. 1969:100 s. 53 och 132.)

Den nuvarande lydelsen av det utvidgade reparationsbegreppet beslutades år 2000. Lagtexten ändrades då så att det framgår att bedömningen ska göras utifrån vad som kan anses normalt i den skattskyldiges verksamhet. Bakgrunden till ändringen var att avdrag ofta vägrades för ändringsarbeten som fastighetsägaren bekostade i samband med byte av hyresgäst om den nye hyresgästen drev annan slags verksamhet än den föregående. Ändringen

innebär att det är antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet som ska bedömas, beroende på vem av dem som bekostar ändringsarbetena (prop. 1999/2000:100 s. 205). Kravet att åtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden gäller fortfarande. Detta markerades särskilt i förarbetena bl.a. genom att det angavs att en förändring av det utvidgade reparationsbegreppet till att omfatta mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, går klart utöver vad som åsyftas med lagstiftningen. Regeringen hänvisade även till den praxis som vuxit fram genom åren (a. prop. s. 206).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för rätt till omedelbart avdrag enligt bestämmelserna om det utvidgade reparationsbegreppet är att utgifterna avser sådana ändringsarbeten som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Ytterligare en förutsättning är att åtgärderna inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden. När reglerna infördes tog de sikte på mindre ändringsarbeten. Den lagändring som genomfördes år 2000 innebär att frågan vad som kan anses utgöra normala ändringsarbeten ska bedömas med utgångspunkt i den skattskyldiges verksamhet oavsett vilken typ av verksamhet som bedrivs i byggnaden. En skattskyldig vars verksamhet består i fastighetsförvaltning och uthyrning av lokaler kan alltså få avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet även om ändringsarbetena är föranledda av ett byte av hyresgäst. Däremot avsågs ingen ändring vad gäller vilka slags arbeten som kan berättiga till avdrag. Det ska alltså alltjämt handla om mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i den skattskyldiges verksamhet.

De aktuella renoveringsarbetena har varit genomgripande och mycket omfattande. När de påbörjades var underhållet av byggnaden starkt eftersatt och byggnaden var helt avskriven i bolagets räkenskaper. Såvitt gäller de sju kontorsvåningarna har arbetena i praktiken resulterat i vad som närmast kan beskrivas som ett helt nytt kontorshus. Arbetena har sammantagna medfört en hög kostnad i förhållande till byggnadens totala yta, ca 16 000 kr per kvm. De har också medfört att en tredjedel av byggnadens yta har fått ett nytt användningsområde.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening förefaller arbetena i första hand ha betingats av att byggnaden hade ett omfattande renoveringsbehov och endast i mindre utsträckning motiverats av befintliga eller nya hyresgästers krav avseende utformningen av lokalerna. Arbetena kan därmed inte anses utgöra sådana normala ändringsarbeten som avses i 19 kap. 2 § andra stycket IL. Bolaget har därför inte rätt till ytterligare direktavdrag och överklagandet ska således bifallas.

Bolaget bör beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar, att Fastighetsaktiebolaget Stockholms City inte har rätt till omedelbart avdrag för utgifter för ändringsarbeten på byggnad vid 2003-2005 års inkomsttaxeringar med de i målen aktuella beloppen 12 053 993 kr, 48 925 032 kr respektive 9 926 818 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar bolaget ersättning för kostnader i domstolen med 40 000 kr.

Föredraget 2012-02-22, föredragande Rubenson, målnummer 6821-6823-10

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades

Litteratur: Prop. 1969:100 s. 53 och 132; prop. 1999/2000:100 s. 205 f.
