



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Det utvidgade reparationsbegreppet

Skattemässigt ofördelaktigt att vidta flertalet åtgärder vid ett tillfälle?

Masteruppsats inom affärsjuridik (fastighetsbeskattning)

Författare: Henrik Andersson

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2014-05-12

Jönköping maj 2014

Masteruppsats inom affärsjuridik

Titel:	Det utvidgade reparationsbegreppet – Skattemässigt ofördelaktigt att vidta flertalet åtgärder vid ett tillfälle?
Författare:	Henrik Andersson
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	Reparation och underhåll, det utvidgade reparationsbegreppet, ombyggnad, näringsfastighet, fastighetsförvaltning, avdragsrätt, direktavdrag

Sammanfattning

Utgifter för vissa ändringsarbeten på näringsfastigheter medför direktavdrag då de genom det så kallade utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap. 2 § 2 st. Inkomstskattelagen klassificeras som reparation och underhåll. För att falla in under det utvidgade reparationsbegreppet får åtgärderna inte medföra en väsentlig förändring av fastigheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i mål 2012 ref. 15 avgjort det enda målet i högsta instans rörande det utvidgade reparationsbegreppet sedan begreppet ändrades genom en lagändring 2000. Utmärkande för målet är att ett fastighetsförvaltande bolag vidtog ett stort antal åtgärder på fastigheten vid ett och samma tillfälle. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att omfattningen av åtgärderna gjorde att de inte föll in under det utvidgade reparationsbegreppet. Fastighetsägare kan av olika skäl välja att vidta ett flertal åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle. Eftersom åtgärderna då kan förefalla att vara väsentliga på grund av dess omfattning, finns en risk att ändringar som egentligen är en anhopning av ändringsarbeten som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet istället anses innebära en väsentlig förändring av byggnaden. I denna uppsats har författaren med utgångspunkt i HFD 2012 ref. 15 och underinstanspraxis undersökt huruvida ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal åtgärder på en fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden. Författaren anser att slutsatsen torde kunna dras att ett fastighetsförvaltande bolag som väljer att vidta ett flertal åtgärder på en fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	The extended concept of repairs – Unfavorable in tax terms to perform multiple alterations at one time?
Author:	Henrik Andersson
Tutor:	Anna Gerson
Date:	2014-05-12
Subject terms:	Repairs and maintenance, the extended concept of repairs, conversion, commercial real estate, real estate management, tax deduction, direct tax deduction

Abstract

Expenses for certain alterations of commercial real estate qualify for direct tax deduction, as they are seen as repairs and maintenance through the extended concept of repairs in ch. 19 sec. 2 para. 2 of the Swedish Income Tax Act. To fall within the concept, the alterations must not result in a substantial change of the property. The Swedish Supreme Administrative Court has in the case HFD 2012 ref. 15 given the only ruling in the highest instance regarding the extended concept of repairs since the concept was changed through an amendment of the law in 2000. Distinguishing for the case is that it concerned a real estate management company that made several alterations on its estate at one time. The Supreme Administrative Court ruled that the width of the alterations did that they fell outside of the extended concept of repairs. Commercial real estate owners can for different reasons want to make several alterations at one time. Since the alterations in such cases can be seen as substantial, there is a risk that alterations which on its own fall within the extended concept of repairs are deemed to fall outside of the concept. In this thesis the author has investigated whether a real estate management company that makes several alterations at one time on a property is set in a disadvantageous tax position compared to a estate owner that choose to spread the alterations over time. The starting point of this investigation has been the Supreme Administrative Court's ruling in HFD 2012 ref. 15 and rulings from the lower courts. The author establish that the conclusion can be drawn that a real estate management company that makes several alterations at one time on a property is set in a disadvantageous tax position compared to an estate owner that choose to spread the alterations over time.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	4
1.5	Terminologi	5
2	Reparation och underhåll samt ombyggnad.....	6
2.1	Inledning.....	6
2.2	Reparation och underhåll	6
2.3	Ombyggnad.....	8
2.4	Sammanfattning	8
3	Det utvidgade reparationsbegreppet	10
3.1	Inledning.....	10
3.2	Det utvidgade reparationsbegreppet före lagändringen	10
3.3	Det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet	12
3.3.1	Lagtextens uppbyggnad och bakgrund.....	12
3.3.2	Första rekvisitet - normala i den skattskyldiges verksamhet.....	13
3.3.3	Andra rekvisitet - väsentlig förändring.....	15
3.4	Sammanfattning	17
4	Praxis från underrätterna.....	18
4.1	Inledning.....	18
4.2	Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3667-08	18
4.2.1	Bakgrund	18
4.2.2	Förvaltningsrätten	19
4.2.3	Kammarrätten	20
4.2.4	Kommentar	20
4.3	Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2037-08	20
4.3.1	Bakgrund	20
4.3.2	Förvaltningsrätten	21
4.3.3	Kammarrätten	22
4.3.4	Kommentar	23
4.4	Sammanfattning	23
5	Citypalatsmålet – HFD 2012 Ref. 15	24
5.1	Inledning.....	24
5.2	Bakgrund.....	24
5.3	Förvaltningsrätten.....	25
5.4	Kammarrätten	27
5.5	Högsta förvaltningsdomstolen	27
5.6	Kommentar.....	28
5.7	Sammanfattning	32
6	Analys.....	33
6.1	Inledning.....	33

6.2	Omfattande ändringsarbetens förhållande till rekvisitet	
	väsentlig förändring	33
6.2.1	Inledning.....	33
6.2.2	Väsentlig förändring på grund av omfattande	
	åtgärder vid ändrad användning.....	33
6.2.3	Väsentlig förändring på grund av åtgärdens	
	kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning	34
6.2.4	Analogi till reglerna för avdrag för	
	reparationsutgifter	35
6.3	Omfattande ändringsarbetens förhållande till rekvisitet	
	normala i den skattskyldiges verksamhet	36
6.4	Neutralitetsaspekter av rättstillämpningen.....	38
6.5	Sammanfattning	40
7	Sammanfattande slutsatser.....	41
	Referenslista.....	43

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelagen
prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	Sida
SKV	Skatteverket
st.	Stycke

I Inledning

I.1 Bakgrund

Vid avskrivning av näringsfastigheter görs en uppdelning mellan kostnader som avser ombyggnad och kostnader som avser reparation och underhåll. Skillnaden mellan dessa är att ombyggnader skattemässigt skrivs av med ett värdeminskningsavdrag medan åtgärder som avser reparation och underhåll medför ett skattemässigt direktavdrag enligt 19 kap. 2 § 1 st. Inkomstskattelagen¹ (IL). Utgifter för vissa ändringsarbeten på byggnader medför även de direktavdrag, då de genom det så kallade utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap. 2 § 2 st. IL klassificeras som reparation och underhåll i avdragshänseende. För att ett ändringsarbete ska falla in under det utvidgade reparationsbegreppet krävs att åtgärden är normal i den skattskyldiges verksamhet och att åtgärden inte medför en väsentlig förändring av byggnaden.² Denna formulering av lagtexten infördes genom prop. 1999/2000:100³ delvis för att möjliggöra avdrag för åtgärder som ett fastighetsförvaltande bolag utför vid byte av hyresgäst. Detta var inte möjligt med den tidigare lydelsen då denna tog sikte på verksamheten som bedrevs i lokalen och inte det fastighetsförvaltande bolagets verksamhet. Av propositionsuttalanden samt äldre rättspraxis framgår att det faktum att en fastighetsägare väljer att vidta flera åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle inte ska påverka bedömningen av avdrag för reparationsutgifter.⁴ Huruvida detta även gäller vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet är oklart.

Gränsdragningen mellan vilka åtgärder som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet och vilka som faller utanför är problematisk och har gett upphov till omfattande

¹ Inkomstskattelag (1999:1229).

² 19:2 2 st. IL.

³ Prop. 1999/2000:100 2000 års ekonomiska vårproposition - Förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 2000, skattefrågor, kommunernas ekonomi m.m. (nedan betecknad prop. 1999/2000:100).

⁴ Prop. 1969:100 Kungliga majestätets proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen den 28 september 1928 (nr 370), given Stockholms slott den 21 mars 1969 (nedan betecknad prop. 1969:100) s. 25 samt Andersson M., Enérus Saldén A., Tivéus U., Inkomstskattelagen: en kommentar. 1-28 kap., 11 uppl., Norstedts Juridik 2011 (cit. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En kommentar) s. 600.

rättspraxis genom åren.⁵ Rättsläget efter lagändringen år 2000 betraktas som osäkert och vägledning gällande gränsdragningen har efterfrågats.⁶

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i mål 2012 ref. 15 avgjort det så kallade Citypalatsmålet⁷ vilket rörde det utvidgade reparationsbegreppet. Detta är det första och enda målet i högsta instans sedan lagändringen, varför det är av särskild principiell betydelse. Det som är särskilt utmärkande för målet är att fastighetsägaren, ett fastighetsförvaltande bolag, vidtog ett stort antal åtgärder på fastigheten vid ett och samma tillfälle. HFD ansåg att omfattningen av åtgärderna gjorde att de inte föll in under det utvidgade reparationsbegreppet. Konsekvensen blev att utgifterna för åtgärderna skulle aktiveras och skrivas av med årliga värdeminskningsskattavdrag.

Fastighetsägare kan av olika skäl välja att vidta ett flertal åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle. Eftersom åtgärderna vid sådana anhopningar kan förefalla att vara väsentliga på grund av dess omfattning, finns en risk att ändringar som egentligen är en anhopning av ändringsarbeten som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet istället anses innebära en väsentlig förändring av byggnaden. Detta skulle i sin tur innebära att fastighetsägare som genomför flera åtgärder vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än fastighetsägare som sprider ut åtgärderna över tiden. Om så är fallet kan en konflikt med den skattemässiga neutralitetsprincipen uppstå. Frågan är av särskild betydelse för fastighetsförvaltande bolag, eftersom det är rimligt att anta att det inte är alltför ovanligt att fastighetsförvaltande bolag väljer att vidta flera ändringsarbeten vid ett och samma tillfälle av till exempel ekonomiska och förvaltningsmässiga skäl.⁸ Fastighetsägare generellt har också sagts vara de som oftast berörs av det utvidgade reparationsbegreppet.⁹

⁵ Hiort af Ornäs, L., Skatterätt, Liber 2012, s.144. Se exempelvis RÅ79 1:86, RÅ83 1:50 och RÅ 2003 not. 115.

⁶ Se Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 291, Deloitte Tax Alert, Högsta Förvaltningsdomstolen nekar avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, Deloitte (06/05 2014), http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/135c235085b16310VgnVCM2000001b56f00aRCRD.htm samt Nordfeldt E., Högsta förvaltningsdomstolen medger inte direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, PwC 19/03 2012 (06/05 2014), <http://www.pwc.se/sv/skatteradgivning/artiklar/hogsta-forvaltningsdomstolen-medger-inte-direktavdrag-enligt-det-utvidgade-reparationsbegreppet.jhtml>

⁷ Nedan betecknat Citypalatsmålet.

⁸ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 297.

⁹ Bokelund Svensson, U., Fastighetsbeskattning - en praktisk handbok, sjunde upplagan, Björn Lundén information 2013 (cit. Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning) s. 294.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att med utgångspunkt i HFD:s avgörande i Citypalatsmålet och praxis från underinstanserna undersöka huruvida ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal åtgärder på en fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden.

Uppsatsen kommer endast att behandla de avdragsmässiga konsekvenserna av det utvidgade reparationsbegreppet. Fastighetstaxeringsmässiga konsekvenser lämnas därmed utanför uppsatsens syfte. Uppsatsen kommer heller inte att behandla de särskilda bestämmelser i IL som gäller reparation och underhåll i samband med statliga räntebidrag.¹⁰ Uppsatsen avgränsas också till att endast behandla situationer då fastighetsägaren utför flertalet åtgärder vid en tidpunkt. Således behandlar uppsatsen inte situationer då hyresgästen utför motsvarande ändringsarbeten.

1.3 Metod och material

Inledningsvis undersöks och tolkas lagtext rörande det utvidgade reparationsbegreppet. Då aktuell lagstiftning ger begränsad vägledning studeras förarbeten till de aktuella reglerna. Härigenom fås en bild av reglernas syfte samt tänkta tillämpning. Undersökning av rättspraxis rörande det utvidgade reparationsbegreppet utgör merparten av uppsatsen. Detta eftersom rättspraxis till stor del ligger till grund för undersökningen som utförs i uppsatsen, det vill säga huruvida ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden. Såväl praxis rörande det utvidgade reparationsbegreppet före lagändringen som efter lagändringen används i uppsatsen. Detta eftersom propositionsuttalandena till lagändringen hänvisar till framvuxen rättspraxis rörande det utvidgade reparationsbegreppet.¹¹ Då det utvidgade reparationsbegreppet efter lagändringen endast varit föremål för prövning i högsta instans i Citypalatsmålet undersöks även underinstanspraxis. Praxis från underrätterna efter Citypalatsmålet avgörande är begränsad och behandlar inte situationen när ett fastighetsförvaltande bolag vidtar flera åtgärder vid ett och samma tillfälle. Sådan praxis finns dock att tillgå från tiden mellan lagändringen och Citypalatsmålet avgörande. Därför undersöks underrättspraxis som avgjorts mellan lagändringen och Citypalatsmålet avgörande. Avgöranden från underinstanserna

¹⁰ Se 19:2 3 st. samt 19:24-25 IL.

¹¹ Prop. 1999/2000:100 s. 206.

har inget egentligt rättskällevärde då dessa avgöranden inte är prejudikatbildande. Den prejudicerande innebörden av mål är dock av mindre betydelse för uppsatsen eftersom det är rättstillämpningen som undersöks. Praxis från underrätterna utgör dessutom en bra grund för problematisering av rättsområdet samt visar på möjliga tolkningar av det utvidgade reparationsbegreppet. Undersökningen av underinstanspraxis används också som underlag för jämförelser med HFDs bedömning i Citypalatsmålet. I uppsatsen undersöks så långt det är möjligt endast praxis som behandlar situationen att ett fastighetsförvaltande bolag utför flertalet åtgärder på en fastighet vid ett tillfälle. Praxis som behandlar situationen att en fastighetsägare som inte är ett fastighetsförvaltande bolag utför flertalet åtgärder vid ett tillfälle används dock i de deskriptiva delarna av uppsatsen. Detta eftersom tillgången på praxis rörande fastighetsförvaltande bolag är begränsad.

Även doktrin på området används dels för att dels erhålla synpunkter på rättsläget och dels erhålla intressanta synpunkter på det utvidgade reparationsbegreppet som kan diskuteras i analysen. Skatteverkets handledning rörande det utvidgade reparationsbegreppet används också även om den inte har något egentligt rättskällevärde då den inte utgör lag. Handledningen används dock i syfte att problematisera hur rättstillämparna behandlar det utvidgade reparationsbegreppet varvid dess rättskällevärde inte utgör något problem för denna uppsats.

1.4 Disposition

För att förstå innebörden av det utvidgade reparationsbegreppet är det nödvändigt att läsaren behärskar grunderna i begreppet reparation och underhåll. Kapitel två presenterar därför detta begrepp samt därtill aktuella skatterättsliga regler. Även begreppet ombyggnad presenteras. Detta eftersom det är just åtgärder som tangerar ombyggnad som är aktuella för tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet.

För att ge läsaren nödvändig förståelse för det utvidgade reparationsbegreppet samt problematiken på rättsområdet ges inledningsvis i kapitel tre en rättshistorisk tillbakablick över det utvidgade reparationsbegreppets utveckling sedan införandet. Därefter görs en genomgång av det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet där två rekvisit identifieras och presenteras var för sig.

I kapitel fyra undersöks två rättsfall från underinstanserna som behandlar det utvidgade reparationsbegreppet efter lagändringen. Dessa rättsfall ger en bra grund för problematisering av rättsområdet samt visar på möjliga tolkningar av det utvidgade reparationsbegreppet.

Undersökningen utgör också underlag för jämförelser med HFDs bedömning i Citypalatsmålet.

I kapitel fem undersöks och kommenteras Citypalatsmålet. Här jämförs också HFDs bedömning i målet med bedömningarna i de underinstansmål som undersökts i kapitel fyra. Även relevanta kommentarer i doktrinen presenteras för att dels erhålla synpunkter på rättsläget och dels erhålla intressanta synpunkter på det utvidgade reparationsbegreppet som kan diskuteras i analysen. Såväl HFDs avgörande som underinstansernas avgöranden presenteras. Analysen sker i kapitel sex vilket är uppdelat i underkapitel för att diskussionen enkelt ska kunna följas. Avslutningsvis ges sammanfattande slutsatser i sjunde kapitlet.

1.5 Terminologi

Ett förtydligande bör göras vad gäller förvaltningsdomstolarnas namn. Tidigare hette de domstolar som nu heter förvaltningsrätterna länsrätt. Denna namnändring skedde i februari 2010 tillsammans med en omstrukturering. Skillnaden är för allt som är viktigt i denna uppsats endast språklig. I uppsatsen används därför det nya namnet förvaltningsrätt genomgående i löptext och rubriker medan det gamla namnet länsrätt används i fotnoter när det hänvisas till mål som är avgjorda i dåvarande länsrätterna.

I januari 2011 byttes namnet på Regeringsrätten till Högsta förvaltningsdomstolen. I denna uppsats används i enlighet med det ovan sagda det nya namnet Högsta förvaltningsdomstolen genomgående i löptext och rubriker medan det gamla namnet Regeringsrätten används i fotnoter när det hänvisas till mål som är avgjorda i dåvarande Regeringsrätten.

2 Reparation och underhåll samt ombyggnad

2.1 Inledning

Det utvidgade reparationsbegreppet utvidgar som namnet antyder begreppet reparation och underhåll. För att förstå innebörden av det utvidgade reparationsbegreppet är det därför nödvändigt att läsaren behärskar grunderna i begreppet reparation och underhåll. Kapitel presenterar därför detta begrepp samt aktuella skatterättsliga regler. Även begreppet ombyggnad presenteras för att ge läsaren nödvändig förståelse inför den fortsatta framställningen. Detta eftersom det är just åtgärder som tangerar ombyggnad som är aktuella för tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. Fastställandet av gränsdragningen mellan reparation och underhåll samt ombyggnad är dessutom ofta svår att göra och omfattande praxis finns rörande gränsdragningen.¹² Gränsdragningen är naturligtvis betydelsefull på grund av skillnaden i kostnadsföring.¹³

2.2 Reparation och underhåll

Huvudregeln gällande direktavdrag för utgifter för reparation och underhåll av en byggnad återfinns i 19:2 1 st. IL som stadgar att "[u]tgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning." Med reparation och underhåll menas generellt att en byggnad återställs i det skick den var vid den senaste ny-, till- eller ombyggnaden. För att kunna kostnadsföra utgifter för reparation och underhåll krävs dessutom att det är byggnadsdelar som under normala förhållanden behöver bytas ut en eller flera gånger under byggnadens livstid som åtgärdas, att åtgärderna är nödvändiga samt att åtgärderna leder till att byggnaden inte förslits i en snabbare takt än normal avskrivningsplan.¹⁴ Som exempel på åtgärder som klassificeras som reparation och underhåll kan nämnas ommålning, byte av väggbeklädnad på ytterväggar, byte av hissar och värmesystem samt byte av dörrar.¹⁵

¹² Lodin S., Lindencrona G., Melz P., Silfverberg C., Simon-Almendal T., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, fjortonde upplagan, Studentlitteratur 2013 (cit. Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt) s. 361 samt Eriksson L., Karnov kommentar nr 990 till IL (08/05 2014) http://juridik.karnovgroup.se/bibl.proxy.hj.se/document/851600/9?versid=316-1-2008#SFS1999-1229_K19_P2-lexino (nedan betecknad Eriksson, kommentar nr 990 till IL)

¹³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 361.

¹⁴ Prop. 1969:100 s. 25, Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 292f. samt Eriksson, kommentar nr 990 till IL.

¹⁵ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s.361f. samt Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 292.

Åtgärder på byggnadens stomme medger som huvudregel inte direktavdrag, vilket exempelvis är åtgärder på byggnadens grund, ytterväggar och bärande element såsom bjälklag och övriga varaktiga delar på byggnaden.¹⁶ Sådana åtgärder räknas istället som ombyggnad.¹⁷ Motivet är att åtgärder av sådant slag beräknas hålla under byggnadens livstid.¹⁸ Avsteg görs dock från denna huvudregel då utbyte av mindre och enstaka delar av byggnadens stomme räknas som reparation. Exempelvis kan nämnas utbyte av mindre och enstaka delar av bärande innerväggar samt bjälklag. Det krävs dock att det rör sig om utbyte av enstaka delar och inte större åtgärder såsom utbyte av hela bjälklaget.¹⁹

Av betydelse är att det är byggnadens skick vid senaste ny-, till- eller ombyggnaden som utgör jämförelsetidpunkt för huruvida reparations och underhållsåtgärderna återställer tidigare skick på byggnaden. Ägarbyten saknar i det sammanhanget betydelse och den som köper en nedgången fastighet får därför avdrag för alla åtgärder som återställer byggnaden till det skick den var i vid senaste ny-, till- eller ombyggnaden.²⁰ Reparationsåtgärdernas omfattning saknar betydelse för klassificeringen av åtgärderna som reparation. En omfattande totalrenovering av en fastighet med ackumulerade reparationsbehov medför därför direktavdrag. Detta framgår tydligt av propositionsuttalanden i samband med införandet av det utvidgade reparationsbegreppet.²¹ Även HFDs avgörande i RÅ 1951 not. 642 visar på detta. Av praxis följer dock att detta inte gäller då renoveringen är så genomgripande att de kan ses som en del av en ombyggnad.²²

Av Skatteverkets handledning framgår att en skattskyldig som förvärvar en nedgången fastighet och därefter rustar upp den är berättigad till avdrag för utgifter för alla arbeten som

¹⁶ Prop. 1969:100, s. 25, Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 361, Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 292 samt Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En kommentar, s. 599.

¹⁷ Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 294.

¹⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 361.

¹⁹ Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 294 samt Eriksson, kommentar nr 990 till IL.

²⁰ Prop. 1969:100 s. 25, Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 293 samt Eriksson, kommentar nr 990 till IL.

²¹ Prop. 1969:100 s. 25.

²² Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En kommentar s. 600.

tekniskt går att klassificera som reparationer.²³ I handledningen sägs med hänvisning till målet RÅ 1958 Fi 1723 att utbyte av enstaka minde delar i en byggnads stomme, såsom mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar eller takstolar, räknas som reparation och underhåll. Det betonas att direktavdrag endast medges vid utbyte av enstaka delar. Därvid sägs också att direktavdrag kan medges även vid utbyte av enstaka bärande byggnadsdelar.²⁴

2.3 Ombyggnad

Med ombyggnad avses åtgärder som leder till en förändring av byggnadens skick. Det rör sig alltså inte om åtgärder som syftar till att återställa byggnaden till det skick den var i vid senaste ny-, till- eller ombyggnaden.²⁵ Generellt kan sägas att det rör sig om en ombyggnad när användningsområdet för en byggnad ändras genom vidtagna arbeten, till exempel genom ändring av byggnadens konstruktion eller planlösning. Av det som sagts ovan rörande reparation och underhåll följer dock att åtgärder kan räknas som ombyggnad även i fall då användningsområdet för byggnaden inte ändras. Detta gäller framförallt vid utbyte av bärande delar på byggnadens stomme, under förutsättning att det är mer än enstaka delar som byts ut.²⁶ Att mer omfattande utbyten räknas som ombyggnad framgår också av Skatteverkets handledning. Av handledningen framgår att Skatteverket anser att det inte råder någon tvekan om att en väsentlig ändring av en byggnads användningsområde utgör en ombyggnad. Genom hänvisning till RÅ 1966 Fi 387 ges exemplet att en verkstadslokal görs om till bostadshus.²⁷

2.4 Sammanfattning

Med reparation och underhåll avses alltså åtgärder som har till syfte att återställa byggnaden till det skick den var i vid den senaste ny-, till- eller ombyggnaden. För att reparations- eller

²³ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, SKV 399 utgåva 2, Skatteverket (06/05 2014), <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledning/ beskattningavinkomstskv399/2013.4.7afdf8a313d3421e9a9154c.html> (nedan betecknad SKV 399 2013) s. 1721. Denna handledning har ersatts av Handledning för beskattning av inkomst taxeringsåret 2014, SKV 399 utgåva 3. Då för denna uppsats aktuella avsnitt kortats ned i den nya handledningen kommer dock handlingen från 2013 att användas i de delar den nya handledningen inte innehåller information som motsäger handledningen från 2013.

²⁴ SKV 399 2013 s. 1721f.

²⁵ Prop. 1969:100 s. 25.

²⁶ Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 296f. Jmf. avsnitt 2.2 ovan

²⁷ SKV 399 2013 s. 1721f.

underhållsåtgärden ska vara direkt avdragsgill krävs förutom detta att åtgärden avser byggnadsdelar som under normala förhållanden behöver bytas ut en eller flera gånger under byggnadens livstid, att åtgärden är nödvändig samt att åtgärden leder till att byggnaden inte förslits i en snabbare takt än normal avskrivningsplan. Reparations- och underhållsåtgärdernas omfattning saknar betydelse för klassificeringen av åtgärderna som reparationsåtgärder, vilket i sin tur innebär att omfattningen saknar betydelse för möjligheten att erhålla direktavdrag. Huruvida detta även gäller vid tillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet kommer att tas upp i analysen. Ombyggnader å andra sidan avser som huvudregel åtgärder som ändrar byggnadens skick jämfört med skicket vid senaste ny-, till- eller ombyggnaden, till exempel genom att byggnaden får ett nytt användningsområde genom ändrad konstruktion eller planlösning. Åtgärder på byggnadens stomme räknas som ombyggnad, undantaget åtgärder på enstaka byggnadsdelar.

Efter att ha presenterat begreppen reparation och underhåll samt ombyggnad och belyst gränsdragningsproblematiken begreppen emellan är det dags att presentera det utvidgade reparationsbegreppet. Detta sker i kapitel tre.

3 Det utvidgade reparationsbegreppet

3.1 Inledning

Det utvidgade reparationsbegreppet har genomgått flertalet förändringar sedan regelns ursprungliga införande 1969. För att ge läsaren nödvändig förståelse för det utvidgade reparationsbegreppet samt problematiken på rättsområdet ges inledningsvis i detta kapitel en rättshistorisk tillbakablick över det utvidgade reparationsbegreppets utveckling sedan införandet. Därefter görs en genomgång av det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet där två rekvisit identifieras och presenteras var för sig.

3.2 Det utvidgade reparationsbegreppet före lagändringen

Det utvidgade reparationsbegreppet infördes genom proposition 1969:100 som föreslog ändrade avskrivningar för rörelse- och hyresfastigheter utifrån företagsskattutredningens betänkande i SOU 1968:26²⁸. Utredningen fann att ändrad verksamhetsinriktning samt teknisk och ekonomisk utveckling ofta medför att värdet av omdisponeringar av en byggnad inte blir bestående, eftersom de kan återkomma regelmässigt och relativt ofta. Som exempel nämndes att nya fönster och dörröppningar upptas och innerväggar flyttas.²⁹ Enligt dåtidens lagstiftning innebar sådana åtgärder en förändring av byggnadens tekniska skick varför omedelbart avdrag inte medgavs. Utredningen noterade att eftersom omdisponeringar av den här typen ofta inte är bestående kan oriktiga byggnadsvärden erhållas då kostnaderna för åtgärderna aktiveras. Dessutom nämndes att reglerna gällande omedelbart avdrag för reparation var svårtillämpade för såväl de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheten.³⁰ Utredningen föreslog på grund av ovanstående:

”... att med reparation och underhåll i vedertagen bemärkelse skall jämföras sådana ändringsarbeten, som normalt kan förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid. Härmed avses dock endast åtgärder vidtagna inom ramen för byggnadens avsedda huvudsakliga användningsområde, dvs. för dess fortsatta begagnande för affärs-, kontors-, verkstads-, lagrings- eller liknande ändamål

²⁸ SOU 1968:26. Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter: betänkande (nedan betecknad SOU 1968:26).

²⁹ SOU 1968:26 s. 64.

³⁰ SOU 1968:26 s. 65.

och inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändras.”³¹

I propositionsuttalandena föreslogs att direktavdrag skulle tillåtas för ”... mindre ändringsarbeten som normalt vidtas i en rörelsebyggnad tid efter annan inom ramen för den bedrivna verksamheten.”³² Vidare uttalades att ”kostnaderna för sådana ändringsarbeten som sammantagna är av mer genomgripande art, som till exempel, i samband med en omläggning av verksamheten, inte [bör] berättiga till avdrag. I det senare fallet bör kostnaderna aktiveras för att avskrivas genom årliga avdrag.”³³

Det utvidgade reparationsbegreppet infördes i 23 § 3 p. Kommunalskattelagen³⁴ (KL). Lagrummet innehöll exempel på åtgärder som berättigade till direktavdrag och åtgärder som inte berättigade till direktavdrag. Som berättigande åtgärder nämndes ”... upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler.”³⁵ Som icke berättigande åtgärder nämndes ”[å]tgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål...”³⁶ Vid KLs upphävande infördes det utvecklade reparationsbegreppet i 19:2 2 st. IL. Bestämmelsen kortades ned vid införandet i IL och exemplen på berättigade och oberättigade åtgärder togs bort. I förarbetena till IL nämndes tydligt att denna förändring av lagtexten inte hade till syfte att utvidga betydelsen av det utvidgade reparationsbegreppet.³⁷ Innan lagändringen år 2000 hade det utvidgade reparationsbegreppet i 19:2 2 st. IL följande lydelse: ”Utgifter för sådan ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den bedrivna verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.” Det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet är näst intill identiskt med begreppet före lagändringen,

³¹ Prop. 1969:100 s. 53.

³² Prop. 1969:100 s. 132.

³³ Prop. 1969:100 s. 132.

³⁴ Kommunalskattelag (SFS 1928:370).

³⁵ 23 § 3 p. KL.

³⁶ 23 § 3 p. KL.

³⁷ Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, del 2 (nedan betecknad prop. 1999/2000:2) s. 248f.

dock med den viktiga skillnaden att ”den bedrivna verksamheten” ersatts av ”den skattskyldiges näringsverksamhet”. Denna skillnad presenteras i kap. 3.3.

3.3 Det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet

3.3.1 Lagtextens uppbyggnad och bakgrund

Det utvidgade reparationsbegreppet återfinns även efter lagändringen i 19:2 2 st. II, som stadgar att ”[u]tgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas dock inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.”³⁸ Det utvidgade reparationsbegreppet innehåller således två rekvisit vilka båda kräver utredning i varje enskilt fall. Det första rekvisitet är att ändringsarbetena ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet. Det andra är rekvisitet som stadgar att ändringsarbetena inte får medföra en väsentlig förändring av byggnaden.

I förarbetena till lagändringen angav Regeringen att ”[m]ånga anser att bestämmelsen i rättspraxis getts en alltför restriktiv tolkning.”³⁹ Vidare angavs att dåvarande regler var svårtolkade och motverkade ett effektivt utnyttjande av beståndet av kommersiella fastigheter. Detta berodde enligt Regeringen på att bedömningen av normala ändringsarbeten gjordes utifrån hyresgästens verksamhet och inte fastighetsägarens verksamhet. Detta medförde att avdrag normalt vägrades för ändringsarbeten som ett fastighetsförvaltande bolag vidtog vid byte av hyresgäst. Ett fastighetsförvaltande bolag kunde därför ”... föredra att låta lokaler stå tomma långa perioder i avvaktan på en hyresgäst som inte [hade] behov av reparations- och ändringsarbeten eller som [drev] verksamhet av samma slag som den föregående hyresgästen.”⁴⁰

Ett exempel på denna problematik är rättsfallet RÅ83 1:39, i vilket ett fastighetsförvaltande bolag byggt om ett våningsplan i byggnaden som tidigare utgjorts av hotell och personalbostäder till datacentral och kontorsutrymmen. HFD ansåg att de vidtagna ändringsarbetena inte utgjorde ”... sådana ändringsarbeten, som [är] normalt påräkneliga inom den bedrivna verksamhetens ram.”⁴¹

³⁸ 19:2 2 st. II.

³⁹ Prop. 1999/2000:100 s. 205.

⁴⁰ Prop. 1999/2000:100 s. 205.

⁴¹ Regeringsrättens årsbok 1983 s. 126.

För att komma till rätta med problemet framgår det i förarbetena till lagändringen att bedömningen av vad som utgör normala ändringsarbeten istället ska göras utifrån antingen den verksamhet som fastighetsägaren bedriver eller den verksamhet som hyresgästen bedriver. Avgörande ska vara vem har bekostat ändringsarbetena. Denna ändring genomfördes på så sätt att det tidigare uttrycket i lagtexten, ”i den bedrivna verksamheten”, ändrades till ”i den skattskyldiges verksamhet”. Eftersom ett fastighetsförvaltande bolags verksamhet går ut på att hyra ut lokaler så skulle denna ändring innebära att ändringar på byggnaden som var behövliga i det fastighetsförvaltande bolagets verksamhet, det vill säga uthyrning av lokaler för kontors och affärsändamål, skulle bli direkt avdragsgilla. Detta under förutsättning att ändringsarbetena är sådana som ett fastighetsförvaltande bolag som hyr ut lokaler för kontors- och affärsändamål normalt kan räkna med.⁴²

Den fortsatta framställningen sker utifrån de två rekvisit som identifierats ovan, det vill säga dels rekvisitet att ändringsarbetena ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet och dels rekvisitet som stadgar att ändringsarbetena inte får medföra en väsentlig förändring av byggnaden.

3.3.2 Första rekvisitet - normala i den skattskyldiges verksamhet

Som exempel på ändringsarbeten som ett fastighetsförvaltande bolag normalt kan räkna med nämndes i förarbetena till lagändringen dels ändringsarbeten i samband med byte av hyresgäst och dels sammanslagning eller delning av lokaler.⁴³ Övriga exempel på ändringsarbeten som ett fastighetsförvaltande bolag normalt kan räkna med står att finna i rättspraxis på området.

I RÅ 2003 not. 115 hade en fastighetsägare utökat ytan i en verkstadslokal genom att bygga nya förmanshytter ovanpå befintliga hytter. Ändringsarbetena ansågs varit ”... betingade av den i bolaget bedrivna verksamheten.”⁴⁴ Rättsfallet visar att ändringsåtgärder som utgör rena utvidgningar av en byggnads yta kan anses vara normala i den skattskyldiges verksamhet.

I RÅ 1985 1:32 flyttades en el- och instrumentverkstad från tredje våningsplanet i en sockerfabrik till bottenvåningen varvid det tredje våningsplanet fick ett nytt användningsom-

⁴² Prop. 1999/2000:100 s. 205.

⁴³ Prop. 1999/2000:100 s. 205.

⁴⁴ Regeringsrättens årsbok 2003 s. 681.

råde. HFD ansåg att ändringsåtgärderna som vidtagits vid flytten varit normala i den verksamhet som bedrevs i lokalen.⁴⁵ Rättsfallet visar att omdisponeringar av en byggnads funktioner kan vara normala i den skattskyldiges verksamhet. Detta framgår också av RÅ 1985 1:50 i vilket en ekonomibygnad omdisponerades. HFD noterade att ändringsarbetena lett till mer ändamålsenliga lokaler samt att lokalerna moderniserats och anpassats till nutida krav. Med anledning av detta fann HFD att de ändringsarbeten som vidtogs i och med omdisponeringen av lokalerna var normala i den skattskyldiges verksamhet.⁴⁶

Flera exempel på sådana ändringsarbeten som anses normala i den skattskyldiges verksamhet har getts i doktrinen, exempelvis att nya fönster- och dörröppningar upptas, innerväggar flyttas samt inredning av en lokal i samband med omdisponering på grund av ändrad verksamhet.⁴⁷ Övriga exempel är att flytta väggar för att få fler eller färre kontorslokaler, sammanslagning av lokaler samt delning av en lokal i flera.⁴⁸

Ryding har utförligt kommenterat det utvidgade reparationsbegreppet efter lagändringen 2000. Han menar att prövningen av ändringsarbetena görs utifrån ”två dimensioner”. Dessa är dels karaktären på den bedrivna verksamheten och dels karaktären och omfattningen på åtgärden. Den första dimensionen syftar till byggnadens användningssätt och den andra till åtgärdens tekniska inverkan på byggnaden. Rydings sammanfattning av det utvidgade reparationsbegreppet är ”... att regleringen skall underlätta ändringar i produktionsinriktningen och omfatta åtgärder, betingade av ändrade verksamhetsförutsättningar, vidtagna inom ramen för byggnadens avsedda huvudsakliga användningsområde.”⁴⁹ Han menar vidare att lagändringen medfört en utvidgning av vad som innefattas i begreppet verksamhet så som det används i det utvidgade reparationsbegreppet. Tidigare så omfattades endast verksamheter som hade affärsändamål men efter lagändringen omfattas också verksamheter med kontorsändamål.⁵⁰ Enligt Ryding följer det av förarbetena till lagänd-

⁴⁵ Regeringsrättens årsbok 1985 s. 117.

⁴⁶ Regeringsrättens årsbok 1985 s. 167.

⁴⁷ Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 295.

⁴⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 364 samt Eriksson L., Karnov kommentar nr 992 till IL, (07/05 2014)
http://juridik.karnovgroup.se/bibl.proxy.hj.se/document/851600/9?versid=316-1-2008#SFS1999-1229_K19_P2-lexino

⁴⁹ Rydin U., Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats? SN 2000 s. 639.

⁵⁰ Rydin U., Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats? SN 2000 s. 647.

ringen att hyresgästens verksamhet är av betydelse för bedömningen även efter lagändringen. Detta eftersom han menar att fastighetsförvaltning i generell mening inte utgör en verksamhet vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. I stället är det fastighetsförvaltande bolagets uthyrning för en specifik verksamhet som är föremål för bedömningen.⁵¹

Av Skatteverkets handledning framgår att ändringsarbeten som är ”normalt påräkneliga i driften” faller under det utvidgade reparationsbegreppet.⁵² Ett exempel som ges är utgifter för att flytta och omdisponera maskiner och flytta innerväggar i ett industriföretags byggnad. Detta under förutsättning att anledningen är anskaffning av nya maskiner, förändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. Ett annat exempel som ges är utgifter i samband med omdisponering av ekonomibygnader i jordbruk, såsom när djurproduktion byter inriktning. I sådana fall hänförs upptagande av nya fönster eller dörröppningar till reparation under det utvidgade reparationsbegreppet. Detta gäller även flyttning av innerväggar eller inredning.⁵³

3.3.3 Andra rekvisitet - väsentlig förändring

I förarbetena till lagändringen angavs att några remissinstanser föreslagit att väsentliga förändringar i en byggnads användningssätt skulle anses vara normala i den skattskyldiges verksamhet.⁵⁴ Regeringen uttalade i förarbetena att lagändringens syfte inte var att vidga ”... [d]et utvidgade reparationsbegreppet till att omfatta genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler. Detsamma gäller ingrepp i bärande konstruktioner eller den nya stommen för vatten och avlopp i annan bemärkelse än utbyte av befintliga stammar.”⁵⁵

Det angavs att avgränsningen mellan åtgärder som utgör reparation och åtgärder som utgör ombyggnad är beroende av bedömningar i varje enskilt fall. Av denna anledning föreslogs

⁵¹ Rydin U., Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats? SN 2000 s. 647.

⁵² Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst taxeringsåret 2014, SKV 399 utgåva 3, Skatteverket (06/05 2014), <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningar/beskattningavinkomstskv399/2014.4.15532c7b1442f256bae67b8.html> (nedan betecknad SKV 399 2014) s. 706

⁵³ SKV 399 2014, s. 706

⁵⁴ Prop. 1999/2000:100 s. 205f.

⁵⁵ Prop. 1999/2000:100 s. 206.

ingen ändring av gällande rätt avseende gränsdragningen, i stället hänvisades till gränsdragningens behandling i framvuxen rättspraxis rörande det utvidgade reparationsbegreppet.⁵⁶

I RÅ 2003 not. 115 ansågs att de ändringsarbeten fastighetsägaren vidtagit på byggnaden, det vill säga påbyggnad med nya förmanshytter på befintliga förmanshytter ”... inte varit av sådan omfattning att byggnadens karaktär har förändrats på ett mera väsentligt sätt och inte ... medfört någon omläggning av verksamheten.”⁵⁷ Rättsfallet visar att även rena utbyggnader inte nödvändigtvis medför en väsentlig förändring av en byggnad. Då rättsfallet avser det utvidgade reparationsbegreppet före lagändringen 2000 torde det faktum att HFD noterade att ändringsarbetena inte medfört någon omläggning av verksamheten sakna betydelse vid tillämpning av det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet. Detta eftersom lagändringen syftade till att komma till rätta med problemet att ändringsarbeten som vidtogs vid omläggning av i lokaler bedriven verksamhet inte berättigade till direktavdrag.⁵⁸

I RÅ 1985 1:32 ansågs de ändringsarbeten som vidtogs vid flytten inte ha resulterat i en väsentlig förändring av byggnaden varför direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet medgavs.⁵⁹ Rättsfallet visar på att en omdisponering av lokalerna i en byggnad, såsom när en verkstadsavdelning flyttas inom byggnaden, inte utgör en väsentlig förändring av byggnaden.

Påhlson anser att uttrycket väsentlig ska ges en kvalitativ tolkning istället för en kvantifierande tolkning. Vidare menar Påhlson angående rekvisiten för avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet att den lagstiftningsteknik som använts ”... förutsätter att rättstillämparen använder sina egna värderingar för att ge [rekvisiten] ett innehåll.”⁶⁰ Han poängterar att det är av vikt att denna rättstillämpning görs på ett transparent såväl som konsekvent sätt. Han menar också att den lagstiftningsteknik som använts leder till att en tydlig gränsdragning inte kan uppnås.⁶¹

⁵⁶ Prop. 1999/2000:100 s. 206.

⁵⁷ Regeringsrättens årsbok 2003 s. 681.

⁵⁸ Jmf kap. 3.3.1 ovan.

⁵⁹ Regeringsrättens årsbok 1985 s. 117.

⁶⁰ Påhlson R., Innebörden av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, SN 2013 s. 325.

⁶¹ Påhlson R., Innebörden av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, SN 2013 s. 325.

3.4 Sammanfattning

Det utvidgade reparationsbegreppet innehåller två rekvisit vilka båda kräver utredning i det enskilda fallet. Dels rekvisitet att ändringsarbetena ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet och dels rekvisitet att ändringsarbetena inte får medföra en väsentlig förändring av byggnaden. Rekvisitet att ändringsarbetena ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet fick sin nuvarande lydelse genom lagändringen som syftade till att utöka möjligheten till direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet till fastighetsförvaltande bolag. Genom ändringen så sker bedömningen av om ändringsarbetena är normala i den skattskyldiges verksamhet utifrån den skattskyldige som bekostat ändringsarbetena, det vill säga antingen hyresgästen eller hyresvärden. Ändringar på en byggnad som är behövliga i ett fastighetsförvaltande bolags verksamhet, det vill säga uthyrning av lokaler för till exempel kontors- och affärsverksamhet, är direkt avdragsgilla under förutsättning att ändringsarbetena är sådana som ett sådant fastighetsförvaltande bolag normalt kan räkna med. Skatteverket använder i detta avseende uttrycket ”normalt påräkneliga i driften”.

Som exempel på ändringsarbeten som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet kan nämnas upptagande av nya fönster och dörröppningar, omdisponering av en byggnads funktioner samt flytt av innerväggar. Även rena utvidgningar av lokalytorna i en byggnad kan falla in under det utvidgade reparationsbegreppet. Av vikt är att det av propositionen till lagändringen framgår att syftet med lagändringen inte var att det utvidgade reparationsbegreppet skulle omfatta genomgripande ändringar av en byggnads användningssätt eller ingrepp i bärande konstruktioner.

Efter att ha presenterat det utvidgade reparationsbegreppet kommer två fall som prövats i underinstanserna efter lagändringen att studeras. Detta sker i nästkommande kapitel.

4 Praxis från underrätterna

4.1 Inledning

I detta kapitel sker en genomgång av två rättsfall från Kammarrätten i Stockholm som behandlar det utvidgade reparationsbegreppet efter lagändringen 2000. Praxis från underrätterna utgör en bra grund för problematisering av rättsområdet samt visar på möjliga tolkningar av det utvidgade reparationsbegreppet. Undersökningen används också som underlag för jämförelser med HFDs bedömning i Citypalatsmålet. Båda målen är avgjorda innan Citypalatsmålet vilket beror på att det efter Citypalatsmålet inte finns någon praxis som behandlar situationen när ett fastighetsförvaltande bolag vidtar flera åtgärder vid ett och samma tillfälle. Anledningen till att just dessa mål undersöks är att de båda behandlar just denna situation.

4.2 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3667-08

4.2.1 Bakgrund

Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr. 3667-08 år 2009 rörde det fastighetsförvaltande bolaget Gustos⁶² totalrenovering av två våningsplan i fastigheten Guldfisken 26. Innan renoveringen av dessa våningsplan utgjordes lokalytorna av kontorsutrymmen. Efter renoveringen övertogs våningsplanen av en annan hyresgäst i byggnaden som bedriver hotellverksamhet. I och med renoveringen utökades antalet hotellrum med 74 rum.⁶³ Ändringsarbetena som vidtogs på våningsplanen var bland annat rivning av de tidigare kontorsutrymmena, installation av nya vatten och avloppssystem, installation av sprinklersystem och mekanisk ventilation, uppförande av nya väggar, golv och tak, uppförande av nya badrum, installation av ny belysning och dragnig av el. Dessutom totalrenoverades det befintliga restaurangköket.⁶⁴

Skatteverket beslutade år 2006 att inte medge någon del av det direktavdrag på 16,1 miljoner kronor som Gusto med hänvisning till det utvidgade reparationsbegreppet yrkat på. Istället medgavs ett värdeminskningssavdrag. I sitt beslut redogjorde Skatteverket för gällande rätt avseende det utvidgade reparationsbegreppet och hänvisade framförallt till pro-

⁶² Nedan betecknat Gusto.

⁶³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3667-08 s. 2.

⁶⁴ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3667-08 s.2 samt Skatteverkets omprövningsbeslut 2006-12-21, diarienummer 191.658677-05/5472.

positionsuttalandena till lagändringen. Skatteverket hänvisade också till praxis avseende det utvidgade reparationsbegreppet, bland annat RÅ 1985 1:32.⁶⁵ Gällande kriteriet att ändringsarbetena ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet uttalade Skatteverket att propositionsuttalandena till lagändringen 2000 visar att det är möjligt för ett fastighetsförvaltande bolag att få direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet då lokaler ändras från affärslokaler till kontor. Skatteverket uttalade också att ändringsarbetena enligt propositionen inte får avse en väsentlig förändring av byggnaden eller genomgripande förändringar av hur byggnaden nyttjas. Skatteverkets bedömning var att de ändringsarbeten som utförts utgjorde en väsentlig förändring av byggnaden. Detta eftersom genomgripande omdispositioner skett av våningsplanen vid ändringen till hotellrum. Det hade enligt Skatteverket därvid inte någon betydelse att ändringen endast utgjorde 19 procent av byggnadens totala yta. Dessutom ansåg Skatteverket att ombyggnad från kontorslokaler till hotell inte omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet eftersom propositionen till lagändringen nämner att ombyggnad av bostadslägenheter till kontorslokaler inte omfattas av begreppet.⁶⁶

4.2.2 Förvaltningsrätten

Gusto överklagade Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten⁶⁷ som avgjorde målet år 2008. Gusto anförde i huvudsak att kontorslokalerna byggts om till hotell för att undvika att lokalerna stod outhyrda. Det påpekades att det varit lagstiftarens syfte att undvika just att lokaler blir stående outhyrda.⁶⁸ Vidare anförde Gusto att 81 procent av byggnaden före ändringsarbetena använts till uthyrning för hotellverksamhet och 19 procent för kontorsverksamhet. Eftersom Gustos uthyrning bestod i uthyrning av lokaler för kontors- och hotellverksamhet menade Gusto att de ändringsarbeten som vidtagits varit normala för Gustos verksamhet.⁶⁹ Gusto anförde också att Skatteverkets tolkning att ombyggnad av kontorslokaler till hotellrum går att jämföra med ombyggnad av bostadslägenheter till kontorslokaler var felaktig. Detta eftersom både kontorslokaler och hotellrum är kommersiella lokaler me-

⁶⁵ Se kap 3.3.2 och 3.3.3 ovan.

⁶⁶ Skatteverkets omprövningsbeslut 2006-12-21, diarienummer 191.658677-05/5472.

⁶⁷ Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 10766-07.

⁶⁸ Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 10766-07, s. 2f.

⁶⁹ Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 10766-07, s. 3.

dan bostadslägenheter inte är kommersiella lokaler.⁷⁰ Skatteverket vidhöll sitt omprövningsbeslut.

Förvaltningsrätten hänvisade till Skatteverkets beskrivning av tillämpliga bestämmelser och fann utan vidare motivering att de ändringsarbeten som Gusto vidtagit på byggnaden inneburit en väsentlig förändring av byggnaden. Då förvaltningsrätten uttalade att de kom till detta beslut ”i likhet” med Skatteverket får antagas att förvaltningsrätten delade Skatteverkets bedömning.⁷¹

4.2.3 Kammarrätten

Efter att kort ha redogjort för de uttalanden som gjordes i propositionen vid lagändringen 2000 gällande rekvisitet väsentlig förändring beslutade Kammarrätten att de utförda ändringsarbetena medfört att byggnadens användningssätt genomgått sådana genomgripande förändringar att byggnaden väsentligen ändrats.⁷²

4.2.4 Kommentar

Samtliga instanser samt Skatteverket synes i detta mål ha fokuserat på förändringen från kontorslokaler till hotell. Detta fokus är hänförligt till rekvisitet att åtgärderna inte får resultera i en väsentlig förändring av byggnaden. Viktigt att notera är att Skatteverket och förvaltningsrätten ansåg att ombyggnad av kontorslokaler till hotellrum inte omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet enligt propositionsuttalandena. Någon utförlig motivering till detta gavs dock inte. Frågan huruvida ombyggnad från en typ av kommersiella lokaler till en annan omfattas av propositionsuttalandena är inte självklar och kommer att diskuteras i kapitel 6.

4.3 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2037-08

4.3.1 Bakgrund

Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr. 2037-08 år 2008 rörde det fastighetsförvaltande bolaget Ågerup Fastigheter i Centrum ABs⁷³ totalrenovering av fastigheten Boländerna 10:1. Fastigheten utgjordes vid åtgärdernas början av en nedlagd charkuterifabrik

⁷⁰ Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 10766-07, s. 5.

⁷¹ Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 10766-07, s. 6.

⁷² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3667-08, s. 2.

⁷³ Nedan betecknat Ågerup.

med tillhörande kontors- och omklädningsutrymmen. Ågerup ändrade källar- och bottenplanet till gym varvid saneringsarbeten och omfattande rivnings- och byggnadsarbeten genomfördes. Vidare ändrades kontors- och omklädningsrummen på plan 2 till en vårdcentral. Bland de åtgärder som vidtogs i och med ändringsarbetena kan nämnas rivning av väggar, uppförande av nya väggar, uppförande av betongbjälklag då tidigare lastutrymme byggdes om till entréhall, nya omklädningsrum, duschrum, bastu och wc i gymmet, borttagande av pelare och installation av nytt vatten- och avloppssystem.⁷⁴

Ågerup hade i sin deklaration gjort avdrag för reparation och underhåll av fastighet med ca 10,4 miljoner kronor avseende de åtgärder som vidtagits på fastigheten. Skatteverket motsatte sig Ågerups bedömning och beslutade år 2004 att medge avdrag för reparation och underhåll med 110 000 kr.⁷⁵

I sitt omprövningsbeslut anförde Skatteverket att de rivningar och ombyggnader som genomförts varit omfattande och att de byggnadsarbeten som utförts varit mer omfattande än vad som är normalt vid hyresgästanpassningar i kommersiella lokaler. Skatteverket anförde därvid att Ågerups korta innehavstid av fastigheten resulterade i att det var svårt att uppskatta vad som är normala återkommande utgifter för ändringsarbeten. Dessutom lade Skatteverket vikt vid att utgifterna för åtgärderna var av "... initial natur och av en storleksordning som rimligen är avsevärt större än de återkommande utgifter för ändringsarbeten som kan förväntas i den framtida förvaltningen av fastigheten."⁷⁶ På grund av det som anförts ansåg Skatteverket att de ändringsarbeten som utförts klart föll utanför det utvidgade reparationsbegreppet och att de istället utgjorde ombyggnad.⁷⁷

4.3.2 Förvaltningsrätten

Ågerup överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut till förvaltningsrätten⁷⁸ som avgjorde målet år 2008. Ågerup anförde att byggnaden stått tom minst 10 år och att ett stort reparationsbehov fanns på grund av kraftig nedslitning. Byggnaden hade renoverats i samråd med den hyresgäst som kontrakterats. Vidare anförde Ågerup att de ändringsarbeten som utförts varit normalt påräkneliga i deras verksamhet, som var att förvärva lokaler och förädla

⁷⁴ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s.2.

⁷⁵ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s. 2.

⁷⁶ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s. 3.

⁷⁷ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s. 3.

⁷⁸ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06.

dem för senare uthyrning till allmännyttig verksamhet. Särskild vikt lades vid de uttalanden i förarbetena som betonar avdragsrättens betydelse för ett effektivt nyttjande av kommersiella fastigheter.⁷⁹ Ågerup anförde också att avdragsrätten för reparation och underhåll vid byte av hyresgäst är generösare än vid övriga reparations- och underhållsarbeten. Vidare anfördes att det av Skatteverkets handledning framgår att den som förvärvar en nedgången fastighet är berättigad för avdrag för de reparationsutgifter som uppstår vid upprustning av byggnaden.⁸⁰ Skatteverket bestred bifall till Ågerups överklagande.⁸¹

Förvaltningsrätten redogjorde inledningsvis för tillämpliga bestämmelser och aktuella förarbetsuttalanden, bland annat att Regeringen vid lagändringen år 2000 inte var beredd att föreslå ändringar av gällande rätt vid väsentliga förändringar i användningssättet för en byggnad. Förvaltningsrätten hänvisade därvid till propositionens exempel att avdragsrätt inte föreligger för ombyggnad av bostadslägenheter till affärs- och kontorslokaler.⁸² Vidare hänvisade förvaltningsrätten kort till rättspraxis på området samt Urban Rydins ovan nämnda artikel.⁸³ I sin bedömning uttalade förvaltningsrätten att lagändringen år 2000 inte avsett att ändra gällande rätt när det kommer till genomgripande förändringar i användningssättet för en byggnad för vilka direkt avdragsrätt inte ansetts föreligga. Med hänvisning till att byggnaden byggts om från livsmedelsproduktion till gym och vårdcentral ansåg förvaltningsrätten att byggnaden fått ett väsentligt ändrat användningssätt och att Ågerup därmed inte hade rätt till direktavdrag för ändringsarbetena. Av denna anledning avslog förvaltningsrätten Ågerups överklagande.⁸⁴

4.3.3 Kammarrätten

Ågerup överklagade förvaltningsrättens beslut till Kammarrätten som instämde med förvaltningsrätten i sin bedömning. Överklagandet avslogs därför.⁸⁵

⁷⁹ Jmf kap. 3.3.1.

⁸⁰ Jmf kap. 2.2.

⁸¹ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s. 4.

⁸² Jmf. kap. 3.3.1.

⁸³ Se kap. 3.3.2.

⁸⁴ Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06, s. 6.

⁸⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2037-08.

4.3.4 Kommentar

Skatteverket synes i sitt omprövningsbeslut ha fokuserat på huruvida ändringsarbetenas omfattning varit normala i den skattskyldiges verksamhet. Intressant är att hänsyn togs till ändringsarbetenas kostnad samt förläggning i tiden, det vill säga efter en kort tids ägande. Förvaltningsrätten å sin sida synes till skillnad från Skatteverket ha fokuserat på rekvisitet väsentlig förändring och därvid förändringen av byggnadens användningsområde. Viktigt att notera är att förvaltningsrätten även i detta mål hänvisade till det exempel som gavs i förarbetsuttalandena till lagändringen, det vill säga att avdragsrätt inte föreligger vid ombyggnad av bostadslägenheter till affärs- och kontorslokaler. Dessutom bör noteras att förvaltningsrätten ansåg att lagändringen år 2000 inte avsett att ändra gällande rätt vid väsentliga förändringar i användningssättet för en byggnad.

4.4 Sammanfattning

Av den praxis från underinstanserna som tagits upp i detta kapitel framgår ett fokus på hur vidtagna ändringsarbeten förändrat byggnadens användningssätt. Detta fokus är hänförligt till rekvisitet att åtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden. Beskrivna uttalanden av underinstanserna utgör en bra grund för problematisering av rättsområdet. I nästkommande kapitel presenteras och kommenteras Citypalatsmålet och därtill relevanta kommentarer i doktrinen.

5 Citypalatsmålet – HFD 2012 Ref. 15

5.1 Inledning

Citypalatsmålet som avgjordes i HFD år 2012 är det första och enda avgörandet i högsta instans rörande det utvidgade reparationsbegreppet sedan lagändringen 2000. Det är därför av särskild principiell betydelse för rättsområdet och här kommer därför Citypalatsmålet att presenteras och kommenteras. HFDs avgörande presenteras men även underinstansernas avgöranden. Eftersom HFD kom till en annan slutsats än underinstanserna kan dessutom skiljaktigheterna i instansernas bedömningar tänkas visa på osäkerheten på rättsområdet.

5.2 Bakgrund

Citypalatsmålet rörde det fastighetsförvaltande bolaget Fastighetsaktiebolaget Stockholm Citys renovering av fastigheten Packarhuset 4 vid Norrmalmstorg i Stockholm, det så kallade Citypalatset. Byggnaden på fastigheten var kraftigt nedgången och inga större reparationsåtgärder hade vidtagits före den renovering som var i fråga i målet. Byggnaden, som var helt avskriven i det fastighetsförvaltande bolagets räkenskaper, var uppförd i början av 1930-talet med en pelarkonstruktion utan bärande innerväggar. Vid renoveringen skedde en omDispositionering av lokalerna. Lokalerna bestod före renoveringen av 1 427 kvm butiker, 2 269 kvm restaurang, 7 901 kvm kontor och 2 786 kvm av hotell. När renoveringen genomförts bestod lokalerna till 3 188 kvm av butiker, 704 kvm restaurang, 10 850 kvm kontor och 403 kvm av lager. Detta innebar en ökning av den totala lokalytan från 14 383 kvm till 15 145 kvm. Vidtagna åtgärder omfattade ombyggnation av mindre butiker till större butiker, rivning och uppbyggnad av samtliga kontorsplan, reparation och förstärkning av yttertak, rivning och uppbyggnad av fläktrum på taket, installation av nya hissar samt nya system för el, data, värme, kyla och ventilation. Dessutom omfattade åtgärderna installation av sprinkler i hela byggnaden samt renovering av trapphus, entréer och marmorfasad.⁸⁶

Av de totala utgifterna på 236,8 miljoner kronor skrev det fastighetsförvaltande bolaget av 123,9 miljoner kronor direkt medan 34,7 miljoner kronor aktiverades som byggnad och 78,2 miljoner kronor som byggnadsinventarier. Skatteverket som inte instämde i det fastighetsförvaltande bolagets bedömning beslutade år 2005 att aktivera 71,4 miljoner kronor som byggnad. Motiveringen var att dessa utgifter avsåg bland annat rivning, ändrad planlösning, ytskiktsrenovering, igensättning och öppningar i bjälklagen samt installation av kyl-

⁸⁶ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok 2012 s. 99.

och värmestammar i fasaden. Skatteverket ändrade också aktiveringen av utgifter för byggnadsinventarier på så sätt att 32,2 miljoner kronor i stället aktiverades som byggnad. Detta rörde utgifter för undertak, ventilation, elinstallation, personhissar, handikapphiss, fönsterbänksinklädnader, hisschakt av stål och brandlarm.⁸⁷

5.3 Förvaltningsrätten

Det fastighetsförvaltande bolaget överklagade Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten⁸⁸ som avgjorde målet år 2006. Det fastighetsförvaltande bolaget yrkade direktavdrag enligt inlämnad deklARATION undantaget en halv miljon kronor för ändringsarbeten i källaren. Skatteverket bestred bifall till det fastighetsförvaltande bolagets överklagande. Förvaltningsrätten konstaterade att de ändringsarbeten Skatteverket ifrågasatt bland annat avsåg utgifter för rivning, ändrad planlösning, ytskiktsrenovering i samband med anpassning av lokaler, utbyte av värme, vatten och avlopp, fancoil samt elinstallationer. Vidare noterade förvaltningsrätten att byggnadens pelarkonstruktion medfört att ändringsarbetena inte påverkat några bärande konstruktioner i byggnaden och att Skatteverket menade att våningsplanen rivits ”stomrena”. Förvaltningsrätten redogjorde för Skatteverkets skäl att vägra avdrag vilka uppgavs vara att ändringsarbetena omfattat hela Citypalatsets yta och medfört en väsentlig förändring av byggnaden. Detta eftersom ändringsarbetena varit genomgripande och lett till en bestående teknisk förbättring.⁸⁹

Förvaltningsrätten tittade därefter närmare på syftena med det utvidgade reparationsbegreppet. Utifrån förarbetsuttalandena till det utvidgade reparationsbegreppet fann förvaltningsrätten att ett av syftena var att möjliggöra sådana moderniseringar, tekniska upprustningar och omdispositioner som det fastighetsförvaltande bolaget vidtagit på Citypalatset. Förvaltningsrätten hänvisade även till RÅ85 1:50, vilket ansågs bekräfta tolkningen av förarbetena till det utvidgade reparationsbegreppet.⁹⁰ En hänvisning gjordes också till äldre praxis av vilken det enligt förvaltningsrätten framgick att det faktum att en skattskyldig sparar reparationsåtgärder till ett tillfälle, varvid arbetena blir omfattande, normalt inte har be-

⁸⁷ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 99.

⁸⁸ Länsrätten i Stockholms län, mål nr 15736-06, 15740-06 och 15742-06.

⁸⁹ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 93.

⁹⁰ Se kap 3.3.2.

tydelse i klassificeringen av arbetena som reparationsarbeten. Förvaltningsrätten ansåg att detsamma måste gälla vid bedömningen av det utvidgade reparationsbegreppet.⁹¹

Vad gällde rekvisitet att ändringsarbetena inte får medföra väsentliga förändringar av en byggnad uttalade förvaltningsrätten att det tog sikte på de fall där en byggnad förändras i större omfattning och vid samma tidpunkt får ett nytt användningsområde. Avseende Citypalatset gjorde förvaltningsrätten bedömningen att byggnadens karaktär av affärs-, kontors- och restaurangbyggnad inte förändrats av ändringsarbetena. Det faktum att omdisponeringar medfört att hotellverksamheten upphört ansåg förvaltningsrätten inte betyda att Citypalatset fått ett väsentligt annat användningsområde. Direktavdrag medgavs därför.⁹²

Gällande de utgifter som det fastighetsförvaltande bolaget aktiverat såsom byggnadsinventarier men som Skatteverket istället aktiverat som byggnad så godtog det fastighetsförvaltande bolaget att utgifterna för brandlarm och handikapphiss felaktigt aktiverats som byggnadsinventarier. I övrigt vidhöll det fastighetsförvaltande bolaget att aktiveringen av utgifterna som byggnadsinventarier varit riktig. För det fall denna bedömning inte skulle vinna bifall yrkade det fastighetsförvaltande bolaget att avdrag skulle medges i enlighet med det utvidgade reparationsbegreppet. Förvaltningsrätten ansåg att Skatteverket haft rätt när aktiveringen av utgifterna inte godtagits. Detta eftersom utgifterna avsåg installationer som är nödvändiga för den allmänna användningen av byggnaden. Vissa av utgifterna ansågs dock vara normala för att modernisera, rusta upp och anpassa en byggnad såsom Citypalatset till den tekniska och ekonomiska utvecklingen varför direktavdrag skulle medges för dessa utgifter. Utgifterna avsåg installation av undertak, ventilation, elinstallation och fönsterbänksbeklädnad.⁹³

Sammanfattningsvis medgav förvaltningsrätten totalt 85,1 miljoner kronor i direktavdrag. Dessa avsåg dels de av Skatteverket ifrågasatta ändringsarbetena uppgående till 71,4 miljoner kronor minus det omtvistade beloppet på en halv miljon kronor och dels 14,2 miljoner kronor avseende utgifter som aktiverats som byggnadsinventarier.

⁹¹ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 94.

⁹² Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 94.

⁹³ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 95.

5.4 Kammarrätten

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens beslut till Kammarrätten⁹⁴ som avgjorde målet år 2010. Skatteverket yrkade att deras beslut skulle fastställas. Det fastighetsförvaltande bolaget bestred bifall till Skatteverkets yrkande och yrkade på avdrag i enlighet med lämnade deklARATIONER frånsett utgifter för handikapphiss med 200 000 kr och brandlarm med 275 000 kr. Kammarrätten fann att inget framkommit som föranledde en annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort.⁹⁵

5.5 Högsta förvaltningsdomstolen

Skatteverket fullföljde talan i HFD och yrkade att det fastighetsförvaltande bolaget skulle vägras avdrag med totalt 70,9 miljoner kronor avseende taxeringsår 2003-2005.⁹⁶ HFD avgjorde målet år 2012.

HFD redogjorde för den rättsliga regleringen och sa att det av propositionsuttalandena till lagändringen år 2000 framgår att rekvisitet gällande väsentlig förändring av byggnaden är fortsatt gällande. Detta motiverade HFD med att det i propositionen angavs att det skulle gå klart utöver lagändringens syfte att låta mer genomgripande ändringar av en byggnads användningssätt omfattas av det utvidgade reparationsavdraget, vilket i propositionen exemplifierades med ombyggnad av bostadslägenheter till affärs- och kontorslokaler.⁹⁷

Efter att ha redogjort för det utvidgade reparationsbegreppets rättsliga reglering gick HFD igenom förutsättningarna för att erhålla direktavdrag. HFD anförde att reglerna vid införandet tog sikte på mindre ändringsarbeten och att lagändringen år 2000 innebar att bedömningen av vad som utgör normala ändringsarbeten ska ske utifrån den verksamhet som den skattskyldige bedriver och att ett fastighetsförvaltande bolag därför kan få direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet vid ändringsarbeten som utförs på grund av byte av hyresgäst. HFD poängterade att lagändringen inte avsett någon ändring av vilka slags ändringsarbeten som berättigar till avdrag utan att det fortsatt efter lagändringen ska vara

⁹⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 5743-08, 5744-08, 5745-08.

⁹⁵ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 96f.

⁹⁶ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 99.

⁹⁷ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 100.

fråga om mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i den skattskyldiges verksamhet.⁹⁸

HFD konstaterade att ändringsarbetena på Citypalatset varit genomgripande och mycket omfattande. Vidare konstaterades att underhållet på byggnaden varit eftersatt och att byggnaden var helt avskriven. Rörande kontorsplanen uttalade HFD att ändringsarbetena i praktiken resulterat i ett nytt kontorshus. Det konstaterades också att ändringsarbetena som kostat 16 000 kr per kvadratmeter varit dyra i förhållande till Citypalatsets totala yta samt att en tredjedel av Citypalatset fått ett nytt användningsområde.⁹⁹ HFD ansåg att ändringsarbetena huvudsakligen betingats av det omfattande renoveringsbehovet och endast till en mindre del av hyresgäst Anpassningar. I och med detta ansågs ändringsarbetena inte vara sådana normala ändringsarbeten som medger direktavdrag. Skatteverket vann därför bifall med sitt överklagande.¹⁰⁰

5.6 Kommentar

Citypalatsmålet är det första och enda avgörandet i högsta instans rörande det utvidgade reparationsbegreppet sedan lagändringen. De stora skillnaderna i underinstansernas och HFDs bedömningar samt HFDs sparsamma uttalanden gör dock att de tydliga riktlinjer rörande gränsdragningen som branschen hoppats på inte framkom av målet.¹⁰¹ Här kommer uttalanden från Skatteverket, underinstanserna och HFD som är viktiga för den senare analysen att lyftas fram. Även viktiga bakgrundsförutsättningar i målet lyfts fram.

Först och främst bör noteras att Citypalatset hade en pelarkonstruktion utan bärande innerväggar. Detta torde möjliggjort flyttning av väggar i byggnaden utan att bärande konstruktioner påverkades vilket även förvaltningsrätten konstaterat.

⁹⁸ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 100.

⁹⁹ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 100.

¹⁰⁰ Högsta förvaltningsdomstolens årsbok s. 100f.

¹⁰¹ Se Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 291, Deloitte Tax Alert, Högsta Förvaltningsdomstolen nekar avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, Deloitte (06/05 2014), http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/135c235085b16310VgnVCM2000001b56f00aRCRD.htm samt Nordfeldt E., Högsta förvaltningsdomstolen medger inte direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, PwC 19/03 2012 (06/05 2014), <http://www.pwc.se/sv/skatteradgivning/artiklar/hogsta-forvaltningsdomstolen-medger-inte-direktavdrag-enligt-det-utvidgade-reparationsbegreppet.html>

Vad gäller Skatteverkets skäl att vägra avdrag så kan två huvudskäl urskiljas. Det första skälet är att de utförda ändringsarbetena omfattat hela Citypalatsets yta och det andra är att ändringsarbetena väsentligt förändrat byggnaden. Därvid är viktigt att notera att Skatteverket lyfter fram två aspekter som motivering för att byggnaden väsentligen förändrats, dels att de utförda ändringsarbetena varit genomgripande och dels att de lett till en bestående teknisk förbättring av byggnaden.

Vad gäller förvaltningsrättens redogörelse för syftena med det utvidgade reparationsbegreppet är det intressant att förvaltningsrätten fann att syftena var att möjliggöra sådana moderniseringar, tekniska upprustningar och omdispositioner som det fastighetsförvaltande bolaget vidtagit på Citypalatset. Detta eftersom detta inte återfinns alls i HFDs redogörelse över den rättsliga regleringen. Det är viktigt att notera att förvaltningsrätten lyfter fram och gör en analogi till den praxis som säger att den som utför ackumulerade reparationsåtgärder vid ett tillfälle på en fastighet har rätt till avdrag för utgifter för reparation även om de samlade reparationsåtgärderna framstår som omfattande. Vidare är förvaltningsrättens uttalanden om rekvisitet väsentlig förändring av betydelse för uppsatsen. Förvaltningsrätten fokuserade här på den faktiska skillnaden i användningsområdet, inte omfattningen av ändringsarbetena som sådana. Förvaltningsrättens uppfattning om vad som utgör en väsentlig förändring synes vara att det krävs en omfattande förändring av en byggnads användningssätt för att en väsentlig förändring ska föreligga.

Av störst betydelse är naturligtvis HFDs bedömning då det är den som utgör prejudikatvärde. Här är det viktigt att notera följande. HFD anser att rekvisitet rörande väsentlig anknytning är oförändrat i och med lagändringen och att endast mindre ändringsarbeten som regelbundet kan förväntas uppstå i den skattskyldiges verksamhet kan komma ifråga när det gäller det utvidgade reparationsbegreppet. Detta har ifrågasatts i doktrinen.¹⁰² HFD synes här fokusera på omfattningen av ändringsarbetena i sig och inte förändringen av byggnadens användningssätt. Denna bild förstärks av att HFD i sin bedömning konstaterade att ändringsarbetena varit genomgripande och mycket omfattande och dess konstaterande att ett renoveringsbehov fanns. Dessutom synes HFD ha tagit priset för åtgärderna i beaktande.

Såväl underinstanserna i de mål som presenterats ovan som underinstanserna i Citypalatsmålet hade ett fokus på den förändring i användning av lokalerna som de aktuella åtgärder-

¹⁰² Se kap. 5.6.

na resulterade i. HFDs fokus på ändringsarbetenas omfattning i sig skiljer sig alltså från underinstansernas fokus på förändringen av användningen av lokalerna. Underinstansernas bedömningar fokuserar på hur karaktären av lokalerna förändrats i och med de vidtagna åtgärderna medan HFD i stället fokuserar på åtgärdernas kvantitativa och kostnadsmissiga omfattning. Det ska dock påpekas att både underinstansernas och HFDs bedömningsgrunder är hänförliga till rekvisitet att åtgärderna inte får resultera i en väsentlig förändring av byggnaden.

I och med att HFD konstaterade att Citypalatset till en tredjedel fått ett nytt användningsområde kan dock inte sägas att HFD helt förbiset de ändringar av byggnadens användningssätt som ändringsarbetena medfört. Det måste dock kunna sägas att denna del av HFDs bedömning är underordnad ändringsarbetenas omfattning. Avslutningsvis är det viktigt att notera att HFD uttalade att ändringsarbetena huvudsakligen betingats av det omfattande renoveringsbehovet och endast till en mindre del av hyresgäst Anpassningar. Detta antyder att HFD anser att det för direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet krävs att ändringsarbetena vidtagits för att anpassa lokalen eller byggnaden efter hyresgästens krav.

Citypalatsmålet har kommenterats av flertalet författare. Pahlson menar att Citypalatsmålet är ett in casu-avgörande. Han menar dock att avgörandet visar på att det utvidgade reparationsbegreppet inte omfattar utgifter som uppstår då stora byggnader genomgår omfattande helrenoveringar.¹⁰³ Bokelund Svensson menar att domen ”... visar att mer omfattande ändringsarbeten inte ryms inom det utvidgade reparationsbegreppet.”¹⁰⁴

Tegnander har utförligt kommenterat HFD:s dom i Citypalatsmålet.¹⁰⁵ Han menar att HFDs bedömning grundar sig på ett ställningstagande där HFD anser att lagändringen 2000 inte ändrat gällande rätt för vilka ändringsarbeten som är normala i den skattskyldiges verksamhet och att det även efter lagändringen är mindre ändringsarbeten som kan komma ifråga för det utvidgade reparationsbegreppet.¹⁰⁶ Tegnander finner detta ställningstagande av HFD som problematiskt. Han pekar först på att lagtexten varken före eller efter lagänd-

¹⁰³ Pahlson R., Innebörden av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, SN 2013 s. 325.

¹⁰⁴ Bokelund Svensson, Fastighetsbeskattning, s. 296.

¹⁰⁵ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 291. Det ska nämnas att Tegnander var biträde åt den skattskyldige i Citypalatsmålet.

¹⁰⁶ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 296.

ringen begränsat tillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet till mindre omfattande ändringsarbeten. Begränsningen återfinns istället i propositionen till lagändringen. Vidare anser Tegnander att det faktum att utgångspunkten för bedömningen efter lagändringen 2000 ska vara fastighetsägarens förvaltning tyder på en generösare tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. Tegnander menar därvid att bedömningen bör ta hänsyn till fastighetsägarens verksamhetsmål, det vill säga en effektiv och lönsam förvaltning.

Tegnander anser att exemplen på ändringsåtgärder som nämns i propositionen tyder på att det utvidgade reparationsbegreppet fått en vidare tillämpning i och med lagändringen. Han poängterar också att Regeringen vid lagändringen ansåg de nya reglerna vara mer generösa. Vad gäller HFDs domskäl rörande omfattningen av åtgärderna på Citypalatset, till exempel de höga kostnaderna, menar Tegnander att de ger intrycket av att Citypalatset före ändringsarbetena haft ett lågt värde och att ändringsarbetenas resultat är jämförbart med en nyproduktion. Han anser dock att kostnaderna inte ska påverka bedömningen.¹⁰⁷ Även Ryding synes dela denna uppfattning.¹⁰⁸

Tegnander anser att HFDs argument att en tredjedel av Citypalatsets yta fått ett nytt användningsområde felaktigt härletts till bedömningen av om ändringsarbetena varit normala och att det istället torde härledas till bedömningen av om ändringsarbetena inneburit en väsentlig förändring av byggnaden. Vidare menar han att det faktum att en tredjedel av Citypalatsets yta fått ett nytt användningsområde inte innebär en väsentlig förändring av Citypalatset, sett till den tidigare lagstiftningen och propositionsuttalanden vid lagändringen. Detta eftersom den tidigare lagstiftningen talade om att verkstadslokaler gjordes om för att inrymma en helt annan verksamhet och propositionsuttalanden vid lagändringen gav som exempel att bostäder gjordes om till lokaler eller vice versa.¹⁰⁹

Tegnander är av uppfattningen att domen i Citypalatsmålet torde innebära att det inte blir möjligt att erhålla direktavdrag för hyresgäst Anpassningar som vidtas i ett sammanhang på en hel större byggnad ”... trots att detta ur fastighetsägarens synpunkt kan vara högst önskvärt av ekonomiska, förvaltningsmässiga, miljömässiga och byggtekniska skäl.”¹¹⁰ Dessutom menar Tegnander att fastighetsägarens motiv ska väga tungt vid bedömningen i

¹⁰⁷ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 296.

¹⁰⁸ Ryding U., Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats? SN 2000 s. 649.

¹⁰⁹ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 297.

¹¹⁰ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 297.

och med lagändringen. Han konstaterar dock att ändringsarbetenas omfattning vägt tyngre i HFDs bedömning.¹¹¹

Avslutningsvis bör sägas att HFDs sparsamma uttalanden gör att rättsläget rörande det utvidgade reparationsbegreppet är fortsatt osäkert och lämnar utrymme för bedömning i efterföljande mål. Även det faktum att HFD vid en jämförelse med underinstanserna i målet och de underinstansmål som presenterats i kapitel fyra fokuserade på en annan aspekt av rekvisitet väsentlig förändring än underinstanserna gör att rättsläget är fortsatt osäkert.

5.7 Sammanfattning

Olikheterna i instansernas bedömningar kan sägas visa på den problematik som omgärdar det utvidgade reparationsbegreppet. Den största skillnaden mellan underinstansernas och HFDs bedömning ligger i att underinstanserna fokuserade på förändringen av Citypalatsets användning medan HFD fokuserade på den kvantitativa och kostnadsmissiga omfattningen av ändringsarbetena i sig. Gemensamt för dessa bedömningsgrunder är att de är hänförliga till rekvisitet att åtgärderna inte får resultera i en väsentlig förändring av byggnaden. Av uttalanden i doktrinen följer att HFDs bedömning inte är helt oproblematiske.

¹¹¹ Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 298.

6 Analys

6.1 Inledning

Analysen sker i underkapitel. I kapitel 6.2 diskuteras huruvida omfattande åtgärder ses som väsentlig förändring och i så fall på vilka grunder. Detta sker genom analys av Citypalatsmålet, underinstansmålen och rättsläget så som det beskrivits i tidigare kapitel. Här diskuteras också den analogi till reglerna för avdrag för reparationsutgifter som nämnts ovan, det vill säga om principen som säger att det faktum att en fastighetsägare väljer att vidta flera åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle inte ska påverka bedömningen av avdrag för reparationsutgifter även gäller vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. I kapitel 6.3 diskuteras omfattande åtgärders förhållande till rekvisitet normala i den skattskyldiges verksamhet. I kapitel 6.4 diskuteras neutralitetsaspekter utifrån den rättstillämpning som diskuterats i kapitel 6.2 - 6.3. Avslutningsvis ges en kort sammanfattning av analysen i kapitel 6.5.

6.2 Omfattande ändringsarbetens förhållande till rekvisitet väsentlig förändring

6.2.1 Inledning

Av den utredning som vidtagits i uppsatsen kan skönjas två huvudsakliga problem som gör att omfattande ändringsarbeten kan anses utgöra en väsentlig förändring av en byggnad. Dels finns problemet att omfattande åtgärder vid ändrad användning av en byggnad anses utgöra väsentlig förändring och dels problemet att omfattande åtgärder på grund av dess rent kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning anses utgöra en väsentlig förändring. I det förstnämnda ligger fokus på ändringsarbetenas resultat och i det andra på ändringsarbetenas omfattning.

6.2.2 Väsentlig förändring på grund av omfattande åtgärder vid ändrad användning

Tydliga exempel på problemet att omfattande åtgärder vid ändrad användning av en byggnad kan anses utgöra väsentlig förändring är de två målen från Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3667-08 och 2037-08, i vilka väsentliga förändringar av byggnaderna ansågs ha skett på grund av byggnadernas ändrade användning.

I mål nr. 3667-08 fokuserade samtliga instanser på den förändring som skett från kontorslokaler till hotell. Lämpligheten i den analogi som förvaltningsrätten och Kammarrätten gjorde till propositionsuttalandena till lagändringen kan diskuteras och ifrågasattes även av

den skattskyldige i målet. Klart är att hotell och kontorslokaler båda utgör kommersiella lokaler. Det exempel som gavs i propositionsuttalandena till lagändringen handlade dock om omvandling av bostadslägenheter till kontorslokaler, det vill säga från en icke kommersiell bostadslägenhet till en kommersiell lokal. Detta torde inte vara jämförbart med situationen att en typ av kommersiell lokal byggs om till en annan typ av kommersiell lokal. Det torde vara troligt att Regeringens exempel inte varit uttömmande, det vill säga att direkt avdragsrätt även skulle saknas för andra ändringar av en byggnads användningssätt än från bostadslägenheter till kontorslokaler. Av Regeringens exempel går enligt författaren dock att utläsa en tydlig nyansskillnad eftersom ett exempel med en markant ändring av byggnadens användningssätt använts. Regeringen torde med valet av exempel ha velat signalera att direktavdragsrätt saknas vid markanta ändringar i en byggnads användningssätt. Därmed torde ändrad användning av en byggnad från en typ av kommersiell lokal till en annan berättiga till direktavdrag. Med detta resonemang går även instansernas resonemang i mål nr. 2037-08 att ifrågasätta, eftersom det rörde ändrad användning av en byggnad från en typ av kommersiell lokal till en annan. Rättstillämparna tenderar att fastna vid det exempel som gavs i propositionsuttalandena till lagändringen vilket enligt författaren leder till orimliga bedömningar. HFD lade ingen vikt vid exemplet i dess bedömning i Citypalatsmålet. Klart är att ett fastighetsförvaltande bolag som vidtog omfattande åtgärder på en byggnad vid ett tillfälle innan HFDs avgörande i Citypalatsmålet löpte en risk att bli nekat direktavdrag om ändringsarbetena resulterade i ett ändrat användningssätt av byggnaden. Huruvida detta fortfarande är fallet är oklart med tanke på att HFD inte fokuserade på lokalernas förändrade användning utan åtgärdernas kvantitativa och kostnadsmässiga användning.

6.2.3 Väsentlig förändring på grund av åtgärdens kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning

HFDs bedömning i Citypalatsmålet utgör ett tydligt exempel på problemet att omfattande åtgärder på grund av dess kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning anses utgöra en väsentlig förändring av byggnaden. I Citypalatsmålet var HFD tydlig med att det av propositionsuttalandena följer att Regeringen inte avsett någon ändring av gällande rätt avseende rekvisitet väsentlig förändring. Detta uttalande i propositionen talade dock om väsentlig förändring av en byggnads användningssätt, närmare bestämt att det föreslagits att även väsentliga förändringar av en byggnads användningssätt skulle berättiga till direktavdrag, vilket Regeringen inte ansåg vara berättigat. HFD använder ändå i huvudsak detta uttalande som rättslig grund för sin bedömning. Eftersom HFD fokuserar på den kvantitativa och

ekonomiska omfattningen av ändringsarbetena och inte förändringen av byggnadens användningssätt kan det ifrågasättas om inte HFD feltolkat propositionsuttalandena i detta avseende. I propositionsuttalandena talas endast om väsentliga ändringar av byggnaders användningssätt, inte om ändringsarbetenas omfattning. Av HFDs bedömning framgår dock tydligt att HFD anser att ändringsarbetenas kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning är av störst betydelse för avgörandet om en väsentlig förändring av byggnaden skett. Inte minst HFDs upprepade hänvisningar till Citypalatsets renoveringsbehov visar på detta. Enligt författarens mening bör åtgärdernas kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning sakna betydelse vid bedömningen av om åtgärderna medfört en väsentlig förändring av byggnaden. Denna åsikt delas som nämnts ovan av Pålsson.¹¹² Avgörande bör i stället vara åtgärdernas förändring av byggnadens användning. Det faktum att HFD vid en jämförelse med underinstanserna i målet och de underinstansmål som presenterats i kapitel fyra fokuserade på en annan aspekt av rekvisitet väsentlig förändring än underinstanserna, det vill säga åtgärdernas kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning, gör att rättsläget är fortsatt osäkert. Varför författaren anser att åtgärdernas kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning bör sakna betydelse vid bedömningen diskuteras i det nästföljande underkapitlet.

6.2.4 Analogi till reglerna för avdrag för reparationsutgifter

Som sagts ovan så medges en skattskyldig som köper en nedgången fastighet direktavdrag för alla åtgärder som återställer byggnaden till det skick den var i vid senaste ny-, till- eller ombyggnaden. Det spelar därvid inte någon roll om detta sker vid ett tillfälle genom en totalrenovering.¹¹³ Frågan är om denna princip även gäller vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. Förvaltningsrätten i Citypalatsmålet ansåg att denna princip även gäller vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. HFD nämnde dock inte något om principen.

Principen framstår som högst rimlig, reparationsåtgärder som utförda var för sig berättigar till direktavdrag bör även berättiga till direktavdrag om de utförs vid ett tillfälle. För att utföra flertalet reparationsåtgärder vid ett tillfälle talar såväl ekonomiska- som effektiviseringskäl. De ekonomiska skälen är att fastighetsägaren kan planera för kostnaden om reparationsåtgärderna utförs vid ett tillfälle. Dessutom torde det också vara billigare att anlita hantverkare vid ett samlat tillfälle än vid flertalet tillfällen då transportkostnader och arbets-

¹¹² Se kap. 3.3.3.

¹¹³ Jmf kap. 2.2.

tid kan minskas. Effektiviseringsskäl är att fastighetsägaren under en kort period kan låta utföra reparationerna av byggnaden med så liten påverkan på den däri bedrivna verksamheten som möjligt.

Samma skäl torde vara gällande för ett fastighetsförvaltande bolags önskan att vidta flertalet ändringsarbeten vid ett tillfälle. Om ändringsarbetena utförs vid ett och samma tillfälle kan byggnadens användning optimeras under en kort tidsperiod och leda till ett effektivt utnyttjande av lokalerna. Även här torde kostnaderna för åtgärderna kunna planeras och minskas om de utförs vid ett tillfälle.

Frågan är om det juridiskt finns något som talar för att principen inte skulle vara tillämplig när en fastighetsägare väljer att vidta flertalet ändringsarbeten vid ett och samma tillfälle. Det utvidgade reparationsbegreppet är som nämnts ovan just en utvidgning av reparationsbegreppet. Av denna anledning torde de grundläggande principer som styr tillämpningen av huvudregeln för direktavdrag för reparation och underhåll alltså vara gällande vid tillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet. Det finns heller inget i propositionsuttalandena till det utvidgade reparationsbegreppet som talar emot en sådan uppfattning. Praxis rörande direktavdrag vid totalrenovering vid ett tillfälle av en byggnad visar att åtgärdernas omfattning inte ska ha någon betydelse för klassificeringen av utgifterna som reparationsutgifter.¹¹⁴ Att det av äldre praxis även följer att detta inte gäller då arbetena är så genomgripande att de kan ses som ett en del av en ombyggnad torde sakna betydelse vid tillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet. Detta eftersom det är just arbeten som tangerar ombyggnad som det utvidgade reparationsbegreppet avser. Sammantaget torde principen som säger att det faktum att en fastighetsägare väljer att vidta flera åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle inte ska påverka bedömningen av avdrag för reparationsutgifter även gälla vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet.

6.3 Omfattande ändringsarbetens förhållande till rekvisitet normala i den skattskyldiges verksamhet

Av utredningen i denna uppsats framgår också ett ytterligare problem, nämligen att omfattande åtgärder inte anses normala i den skattskyldiges verksamhet. Innan lagändringen 2000 medgavs endast direktavdrag för ändringsarbeten som var normala i den verksamhet som bedrevs i lokalerna. Lagändringen ändrade dock detta på så sätt att utgifter som är normala i den skattskyldiges verksamhet berättigar till direktavdrag. Avgörande för denna bedöm-

¹¹⁴ Se kap. 2.2.

ning är vem som har bekostat ändringsarbetena, fastighetsägaren eller hyresgästen. Om ett fastighetsförvaltande bolag bekostat åtgärderna är det dennes verksamhet som ska bedömas.

Det torde med säkerhet kunna sägas att ett fastighetsförvaltande bolags verksamhet innebär att hyra ut och underhålla fastigheter. I detta ligger också att tillgodose hyresgästernas behov. Lagändringen syftade bland annat till att utöka den direkta avdragsrätten till fastighetsägare som genomför hyresgästanpassningar, det vill säga anpassar den uthyrda lokalen för hyresgästens verksamhet. Så långt är allt väl. Ett problem kan dock uppstå i och med att domstolarna inte tar hänsyn till vad som är normalt förekommande åtgärder i fastighetsförvaltningen. Normalt i ett fastighetsförvaltande bolags verksamhet bör vara alla åtgärder som syftar till att bedriva verksamheten, det vill säga uthyrning och förvaltning av lokaler. Tegnander anser att bedömningen bör ske utifrån vilka åtgärder som behövs för att bedriva en effektiv och lönsam fastighetsförvaltning i vilken hyresgästernas krav måste höras. ¹¹⁵ Denna uppfattning synes vara korrekt. Om hänsyn även efter lagändringen skulle tas till vilken verksamhet som bedrivs i lokalen går själva syftet med lagändringen om intet. Ryding delar inte denna uppfattning. ¹¹⁶

Ryding menar att en bedömning ska göras utifrån fastighetsägarens uthyrning för viss verksamhet, exempelvis uthyrning av kontorslokaler. Författaren anser dock att det för att uppfylla lagändringens syfte, det vill säga ett effektivt utnyttjande av fastighetsbeståndet på marknaden, krävs en vidare jämförelsepunkt än uthyrning för en viss verksamhet. En rimlig jämförelsepunkt skulle med tanke på propositionsuttalandena vara uthyrning av kommersiella lokaler. Genom en sådan tillämpning skulle en sådan markant ombyggnad som nämndes i propositionen, ombyggnad från bostadslägenheter till kontorslokaler, inte berättiga till direktavdrag men ombyggnad från en typ av kommersiell lokal till en annan berättiga till direktavdrag. Fastighetsförvaltande bolag skulle då erhålla direktavdrag för sådana ombyggnader från en typ av kommersiell lokal till en annan som är nödvändiga för att erhålla hyresgäster och samtidigt skulle ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet gynnas. Som framgår ovan står inget att finna i lagtexten rörande vilken som ska vara utgångspunkten för vad som är normalt i den skattskyldiges verksamhet. Inte heller

¹¹⁵ Se kap. 5.6.

¹¹⁶ Se kap. 3.3.2.

propositionsuttalandena vid lagändringen ger någon tydlig vägledning i frågan varför rekvisitet vad som är normalt i den skattskyldiges verksamhets innehåll är öppet för tolkning.

I och med att lagändringen utökade den direkta avdragsrätten till fastighetsförvaltande bolag så kan hävdas att även toleransnivån för omfattande ändringsarbeten måste utökas. Detta eftersom ett fastighetsförvaltande bolag kan ha ekonomiska- och effektiviseringsvinster att hämta genom att utföra flertalet åtgärder vid ett tillfälle gentemot att sprida ut åtgärderna över tiden.¹¹⁷ Författaren anser att det endast är vid en tillämpning av den vidare jämförelsepunkt som diskuterats ovan i kombination med en utökad toleransnivå för åtgärdernas omfattning som lagändringens syfte verkligen kan uppnås.

Det faktum att HFD i Citypalatsmålet inte fäste någon vikt vid rekvisitet att åtgärderna ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet innebär enligt författarens mening inte att rekvisitet saknar betydelse efter Citypalatsmålet. Detta eftersom det är ett lagstadgat rekvisit. Att HFD inte fäste någon vikt vid rekvisitet i Citypalatsmålet är olyckligt med tanke på att lagändringen utökade den direkta avdragsrätten till fastighetsförvaltande bolag. Ett förtydligande gällande vilken verksamhet som ska vara utgångspunkt för bedömningen hade varit önskvärt med tanke på den osäkerhet som råder om huruvida fastighetsförvaltning som sådan utgör en verksamhet i rekvisitets mening. HFDs medvetna eller omedvetna undvikande av denna fråga får anses ge utrymme för bedömning i efterföljande mål.

6.4 Neutralitetsaspekter av rättstillämpningen

Ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal ändringsarbeten på en fastighet vid ett och samma tillfälle löper en tydlig risk att inte bli beviljat direktavdrag. Denna risk ligger i att ändrad användning av fastigheten efter de omfattande ändringsarbetenas genomförande gör att ändringsarbetena anses medföra en väsentlig förändring av fastigheten och även att ändringsarbetena på grund av dess kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning anses medföra en väsentlig förändring av fastigheten. Dessutom finns ett problem med att omfattande åtgärder som en ett fastighetsförvaltande bolag vidtar på en fastighet inte anses normala i verksamheten. I och med dessa problem uppkommer frågan om det finns en konflikt mellan den skattemässiga behandlingen och den skatterättsliga neutralitetsprincipen.

¹¹⁷ Se kap. 5.6.

Den skatterättsliga neutralitetsprincipen innebär att två alternativa åtgärder som före beskattning är ekonomiskt likvärdiga också ska vara det efter beskattning. Skatterätten ska därmed inte styra en skattskyldigs val mellan olika åtgärder, de ska vara neutrala.¹¹⁸ Principen är inte lagreglerad och kommer istället till uttryck i skattesystemets systematik.¹¹⁹

Såväl nationalekonomiska- som rättviseskäl har användas för att motivera neutralitetsprincipen.¹²⁰ Neutrala skatteregler som innebär att bolag kan konkurrera på lika villkor har en positiv effekt på samhällsekonomin och motverkar olikformighet i beskattningen samt skatteflykt.¹²¹ Som exempel på situationer där skatterättslig neutralitet eftersträvs kan nämnas valet av företagsform, boendeform, beskattning av aktiebolag och kapitalplacementsalternativ.¹²²

Den målsättning som den skatterättsliga neutralitetsprincipen ger uttryck för har sagts vara omöjlig att uppnå fullständigt då det skulle kräva att all skatteplanering upphörde. Hänvisningar till principen görs dock ofta i förarbeten vid motivering av olika beskattningsregler samt av HFD i dess avgöranden.¹²³

Om ett fastighetsförvaltande bolag löper en risk att bli nekat avdrag om flertalet åtgärder utförs vid ett och samma tillfälle finns en risk att det fastighetsförvaltande bolaget väljer att sprida ut åtgärderna över tiden. Därmed kan en konflikt med den skatterättsliga neutralitetsprincipen anses uppstå eftersom beskattningskonsekvenserna av den de olika handlingsalternativen påverkar den skattskyldiges val.

En reglering där rättstillämpningen riskerar att leda till en konflikt med neutralitetsprincipen är olycklig och kan inte ha varit lagstiftarens syfte vid lagändringen 2000. Att dra slutsatsen att det de facto finns en konflikt mellan rättstillämpningen av det utvidgade reparationsavdraget och neutralitetsprincipen är inte möjligt. Detta skulle kräva insikt i fastighetsförvaltande bolags hantering av ändringsarbeten. Det går dock i vart fall att konstatera att

¹¹⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 45f. samt Pählson R., Inledning till skatterätten, andra upplagan, Iustus Förlag 2001 (cit. Pählson, Inledning till skatterätten) s. 61.

¹¹⁹ Pählson, Inledning till skatterätten, s. 61.

¹²⁰ Pählson, Inledning till skatterätten, s. 61 samt Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 45f.

¹²¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 45f.

¹²² Se Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt s. 45f. samt Pählson, Inledning till skatterätten, s. 61.

¹²³ Pählson, Inledning till skatterätten, s. 61.

det finns en risk att rättstillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet står i konflikt med neutralitetsprincipen.

6.5 Sammanfattning

Som vi sett löper ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal ändringsarbeten på en fastighet vid ett och samma tillfälle en tydlig risk att inte bli beviljat direktavdrag. Denna risk är hänförlig till dels rekvisitet att åtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden och dels rekvisitet att åtgärderna ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet. Riskerna hänförliga till det förstnämnda rekvisitet är dels att ändrad användning av fastigheten efter de omfattande ändringsarbetenas genomförande gör att de anses medföra en väsentlig förändring av fastigheten och dels i att ändringsarbetena på grund av dess kvantitativa och kostnadsmässiga omfattning anses medföra en väsentlig förändring av fastigheten. Riskerna hänförliga till det sistnämnda rekvisitet är att omfattande åtgärder som ett fastighetsförvaltande bolag vidtar på en fastighet inte anses normala i verksamheten. I och med dessa problem finns det också en risk att rättstillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet står i konflikt med en skatterättsliga neutralitetsprincipen.

7 Sammanfattande slutsatser

I denna uppsats har med utgångspunkt i HFD:s avgörande i Citypalatsmålet och praxis från underinstanserna undersökts huruvida ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar ett flertal åtgärder på en fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden.

Tre problem har därvid identifierats. Hänförliga till rekvisitet att åtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden är dels problemet att omfattande åtgärder vid ändrad användning av en byggnad anses utgöra en väsentlig förändring av byggnaden och dels problemet att omfattande åtgärder på grund av dess rent kvantitativa och kostnads-mässiga omfattning anses utgöra en väsentlig förändring. Hänförligt till rekvisitet att åtgärderna ska vara normala i den skattskyldiges verksamhet är problemet att omfattande åtgärder som en ett fastighetsförvaltande bolag vidtar på en fastighet ibland inte anses normala i verksamheten.

Vad gäller det förstnämnda problemet anser författaren att lagstiftaren med valet av exempel i propositionsuttalandena till lagändringen torde ha velat signalera att direkt avdragsrätt saknas vid markanta ändringar i en byggnads användningssätt. Därmed torde ändrad användning av en byggnad från en typ av kommersiell lokal till en annan berättiga till direktavdrag. Författaren är av åsikten att rättstillämparna tenderar att fastna vid det exempel som gavs i propositionsuttalandena till lagändringen vilket leder till orimliga bedömningar. Av den utredning som vidtagits är det tydligt att ett fastighetsförvaltande bolag som vidtar omfattande åtgärder på en byggnad vid ett tillfälle löper en risk att bli nekade direktavdrag om ändringsarbetena resulterar i ett ändrat användningssätt av byggnaden.

Vad gäller det andra problemet framgår det tydligt av HFDs bedömning att domstolen anser att ändringsarbetenas kvantitativa och kostnads-mässiga omfattning är av störst betydelse för avgörandet om en väsentlig förändring av byggnaden skett. Författaren anser att detta beror på en feltolkning av propositionsuttalandena och att ändringsarbetenas kvantitativa och kostnads-mässiga omfattning inte ska vara av betydelse vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet. Detta eftersom principen som säger att det faktum att en fastighetsägare väljer att vidta flera åtgärder på sin fastighet vid ett och samma tillfälle inte ska påverka bedömningen av avdrag för reparationsutgifter även torde gälla vid tillämpning av det utvidgade reparationsbegreppet.

Det sistnämnda problemet uppstår i och med att rättstillämparna inte tar hänsyn till vad som är normalt förekommande åtgärder i fastighetsförvaltningen. Normalt i ett fastighetsförvaltande bolags verksamhet bör enligt författaren vara alla åtgärder som syftar till att bedriva verksamheten, vanligtvis uthyrning och förvaltning av lokaler. För att uppfylla lagändringens syfte, det vill säga ett effektivt utnyttjande av fastighetsbeståndet på marknaden, krävs en vidare jämförelsepunkt än uthyrning för en viss verksamhet. En rimlig jämförelsepunkt skulle enligt författarens mening vara uthyrning av kommersiella lokaler. Dessutom anser författaren att toleransnivån för omfattande ändringsarbeten måste utökas i och med den utökning av avdragsrätten till fastighetsförvaltande bolag som skedde i och med lagändringen. Endast vid en tillämpning av en sådan jämförelsepunkt i kombination med en utökad toleransnivå för åtgärdernas omfattning kan lagändringens syfte verkligen uppnås.

De problem som identifierats innebär sammantaget att det finns en risk att en fastighetsförvaltande bolag istället för att utföra flertalet åtgärder vid ett tillfälle väljer att sprida ut åtgärderna över tiden. I och med denna risk uppstår en konflikt med den skatterättsliga neutralitetsprincipen eftersom beskattningsekvenserna riskerar att påverka den skattskyldiges val.

Slutsatsen torde kunna dras att ett fastighetsförvaltande bolag som väljer att vidta ett flertal åtgärder på en fastighet vid ett och samma tillfälle försätts i en skattemässigt sämre situation än en fastighetsägare som väljer att sprida ut åtgärderna över tiden. Tydliga risker för fastighetsförvaltande bolag har identifierats vilka enligt författaren kan härledas till de problem i rättstillämpningen som diskuterats ovan. Endast genom att åtgärda dessa problem kan syftet med lagändringen om ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet uppnås.

Referenslista

Offentligt tryck

Lagtext

Kommunalskattelag (SFS 1928:370)

Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

Propositioner

Prop. 1969:100 Kungliga majestätets proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), given Stockholms slott den 21 mars 1969

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, del 2

Prop. 1999/2000:100 2000 års ekonomiska vårproposition - Förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 2000, skattefrågor, kommunernas ekonomi m.m.

Betänkanden

Statens offentliga utredningar

SOU 1968:26. Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter: betänkande

Övrigt offentligt tryck

Regeringsrättens årsbok 1983

Regeringsrättens årsbok 1985

Regeringsrättens årsbok 2003

Högsta förvaltningsdomstolens årsbok 2012

Doktrin

- Andersson M., Saldén Enéerus A., Tivéus U., Inkomstskattelagen: en kommentar. 1-28 kap., 11 uppl., Norstedts Juridik 2011
- Bokelund Svensson, U., Fastighetsbeskattning - en praktisk handbok, sjunde upplagan, Björn Lundén information 2013
- Hiort af Ornäs, L., Skatterätt, Liber 2012
- Lodin S., Lindencrona G., Melz P., Silfverberg C., Simon-Almendal T., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, fjortonde upplagan, Studentlitteratur 2013
- Påhlson R., Inledning till skatterätten, andra upplagan, Iustus Förlag 2001
- Påhlson R., Innebörden av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, SN 2013 s. 324-325
- Rydin U., Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats? SN 2000 s. 639-651
- Tegnander H., HFD och det utvidgade reparationsbegreppet, SN 2012 s. 291-299

Internetreferenser

- Deloitte Tax Alert, Högsta Förvaltningsdomstolen nekar avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, Deloitte (06/05 2014)
http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/135c235085b16310VgnVCM2000001b56f00aRCRD.htm
- Eriksson L., Karnov kommentar nr 990 till Inkomstskattelagen (kommentar till 19:2 IL) Karnov Juridik (07/05 2014)
http://juridik.karnovgroup.se.bibl.proxy.hj.se/document/851600/9?versid=316-1-2008#SFS1999-1229_K19_P2-lexino
- Eriksson L., Karnov kommentar nr 992 till IL (kommentar till 19:2 IL), Karnov Juridik, (07/05 2014)
http://juridik.karnovgroup.se.bibl.proxy.hj.se/document/851600/9?versid=316-1-2008#SFS1999-1229_K19_P2-lexino

Nordfeldt E., Högsta förvaltningsdomstolen medger inte direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet, PwC 19/03 2012 (06/05 2014)<http://www.pwc.se/sv/skatteradgivning/artiklar/hogsta-forvaltningsdomstolen-medger-inte-direktavdrag-enligt-det-utvidgade-reparationsbegreppet.jhtml>

Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, SKV 399 utgåva 2, Skatteverket (06/05 2014)
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledning/beskattningavinkomstskv399/2013.4.7afdf8a313d3421e9a9154c.html>

Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst taxeringsåret 2014, SKV 399 utgåva 3, Skatteverket (06/05 2014)<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledning/beskattningavinkomstskv399/2014.4.15532c7b1442f256bae67b8.html>

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ1951 not. 642

RÅ 1958 Fi 1723

RÅ 1966 Fi 387

RÅ79 1:86

RÅ83 1:39

RÅ83 1:50

RÅ 85 1:32

RÅ 85 1:50

RÅ 2003 not. 115

HFD 2012 ref. 15

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2037-08

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3667-08

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 5743-08, 5744-08, 5745-08

Länsrätterna

Länsrätten i Uppsala län, mål nr. 813-06

Länsrätten i Stockholms län, mål nr. 15736-06, 15740-06 och 15742-06

Länsrätt