

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6821–6823-10

meddelad i Stockholm den 15 mars 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Fastighetsaktiebolaget Stockholms City, 556019-4358
NK 100
111 77 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 september 2010 i mål nr 5743–5745-08,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003-2005

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Fastighetsaktiebolaget Stockholms City ersättning för kostnader i domstolen med 40 000 kr.

Dok.Id 117467

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att länsrättens och kammarrättens domar ändras så att Skatteverkets beslut fastställs såvitt gäller direktavdrag för ändringsarbeten på byggnad. Skatteverket anför bl.a. följande.

Rätten till direktavdrag är begränsad genom att ändringsåtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden. Denna begränsning har inte ändrats genom lagändringen år 2000, vilket innebär att tidigare rättspraxis i denna fråga fortfarande är relevant. Lagändringen har medfört att utgifter för ändringsarbeten får dras av omedelbart även om arbetena vidtas i samband med byte av hyresgäst eftersom bedömningen ska göras med utgångspunkt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Ändringen kan inte anses innebära att fastighetsförvaltning i sig utgör en verksamhet. I så fall skulle ombyggnadskostnader i sådan verksamhet alltid vara direkt avdragsgilla. Rimligen bör bedömningen göras utifrån den verksamhet som byggnaden är inrättad för.

Bedömningen av huruvida en ombyggnation innebär en väsentlig förändring av byggnaden bör göras dels utifrån en granskning av på vilket sätt arbetena påverkat byggnadens karaktär och användningssätt, dels utifrån byggnadens storlek i förhållande till ombyggnationen.

Ändringsarbetena på fastigheten Packarhuset 4 har omfattat hela fastighetens yta. De har dessutom varit genomgripande och medfört en bestående teknisk förbättring av byggnaden så att den kommit att motsvara ett nybyggt kontorshus. Åtgärder av detta slag torde inte vara normalt påräkneliga tid efter annan i den löpande fastighetsförvaltningen. Byggnaden var tidigare till icke oväsentlig del hotell. Denna del utgör numera kontorslokaler. Dessutom har andelen butiker ökat och butikerna har blivit mer framträdande.

Mål nr
6821–6823-10

Fastighetsaktiebolaget Stockholms City bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i målen med 249 062 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

De aktuella arbetena utgör normala ändringsarbeten i en fastighetsägares verksamhet och har inte medfört en väsentlig förändring av byggnaden.

Byggnadsstommen med bärande pelare, fasader och gemensamma utrymmen har lämnats oförändrad och i de fall arbeten har utförts på dessa delar har utgifterna lagts till byggnadens anskaffningskostnad. Ändringsarbetena har återskapat byggnadens ursprungliga karaktär. De har begränsats till rivning av icke bärande mellanväggar m.m. och en anpassning av lokalytorna, med förändrad planlösning, till dagens teknik och krav. Byggnaden, som hade ett kraftigt eftersatt underhåll, har behållit sin karaktär av byggnad med kontor, butiker m.m.

I en dynamisk fastighetsförvaltning måste fastighetsägaren löpande anpassa lokalerna efter både nya och gamla hyresgästers behov och önskemål. De nu aktuella ändringsarbetena kommer inte att bli bestående under byggnadens resterande användningstid, utan ändringsarbeten kommer att ske fortlöpande.

Den begränsning till mindre ändringsarbeten som gällde enligt bestämmelsens ursprungliga lydelse är helt överspelad i och med den lagändring som skedde år 2000. Med hänsyn till att bedömningen vid normala ändringsarbeten ska ske utifrån den grundsyn som tillämpas vid avdrag för utgifter för reparationer och underhåll ska direktavdrag göras även i de fall det behövs mer omfattande ändringsarbeten med anledning av att underhållet är eftersatt.

Prövningen av om det har skett en väsentlig förändring av byggnaden ska ske utifrån byggnadens användningssätt och inte utifrån vilka tekniska förändringar som skett. Prövningen ska vidare ske i förhållande till hela byggnadens användningssätt, inte i förhållande till delar av byggnaden.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Bakgrund*

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

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

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

De totala utgifterna uppgick till 236,8 mkr. Av dessa aktiverade bolaget 34,7 mkr som byggnad och 78,2 mkr som byggnadsinventarier medan 123,9 mkr drogs av omedelbart. Skatteverket beslutade att 71,4 mkr av de direkt avdragna utgifterna skulle aktiveras som byggnad. Dessa utgifter avsåg bl.a. rivning, ändrad planlösning, ytskiktsrenovering, igensättning och öppningar i bjälklagen samt

Mål nr
6821–6823-10

installation av kyl- och värmestammar i fasaden. Vidare beslutade Skatteverket att 32,2 mkr av de utgifter som aktiverats som byggnadsinventarier skulle hänföras till byggnad. Bolaget överklagade till länsrätten och yrkade direktavdrag enligt deklARATIONEN med undantag för ett belopp om 0,5 mkr avseende arbeten i källarplanet. Vidare yrkade bolaget att dess fördelning av utgifterna mellan byggnad och byggnadsinventarier skulle godtas och i andra hand att ytterligare avdrag såsom för reparation av byggnad skulle medges. Länsrätten biföll överklagandet på så sätt att direktavdrag medgavs med 85,1 mkr (70,9 mkr + 14,2 mkr). Kammarrätten avslag Skatteverkets överklagande dit.

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

Rättslig reglering

Enligt 19 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, får utgifter för reparation och underhåll av en byggnad dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. Av paragrafens andra stycke framgår att utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet). Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Det utvidgade reparationsbegreppet infördes ursprungligen år 1969. Utredningen som låg till grund för lagstiftningen hade föreslagit att med reparation och underhåll i vedertagen bemärkelse skulle jämföras sådana ändringsarbeten som normalt kunde förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid, dock endast åtgärder vidtagna inom ramen för byggnadens

Mål nr
6821–6823-10

avsedda huvudsakliga användningsområde och inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändrades. Föredragande statsrådet hade inget att invända mot utredningens förslag att med reparation och underhåll likställa vissa ändringsarbeten och föreslog att avdrag skulle få ske för mindre ändringsarbeten som normalt vidtas i en rörelsebyggnad tid efter annan inom ramen för den bedrivna verksamheten men anförde att kostnader för sådana ändringsarbeten som tillsammans tagna är av mer genomgripande art, som t.ex. i samband med en omläggning av verksamheten, inte skulle berättiga till avdrag. (Prop. 1969:100 s. 53 och 132.)

Den nuvarande lydelsen av det utvidgade reparationsbegreppet beslutades år 2000. Lagtexten ändrades då så att det framgår att bedömningen ska göras utifrån vad som kan anses normalt i den skattskyldiges verksamhet. Bakgrunden till ändringen var att avdrag ofta vägrades för ändringsarbeten som fastighetsägaren bekostade i samband med byte av hyresgäst om den nye hyresgästen drev annan slags verksamhet än den föregående. Ändringen innebär att det är antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet som ska bedömas, beroende på vem av dem som bekostar ändringsarbetena (prop. 1999/2000:100 s. 205). Kravet att åtgärderna inte får innebära en väsentlig förändring av byggnaden gäller fortfarande. Detta markerades särskilt i förarbetena bl.a. genom att det angavs att en förändring av det utvidgade reparationsbegreppet till att omfatta mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, går klart utöver vad som åsyftas med lagstiftningen. Regeringen hänvisade även till den praxis som vuxit fram genom åren (a. prop. s. 206).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för rätt till omedelbart avdrag enligt bestämmelserna om det utvidgade reparationsbegreppet är att utgifterna avser sådana ändringsarbeten som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Ytterligare en

Mål nr
6821–6823-10

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

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

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

Mål nr
6821–6823-10

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

Nils Dexe

Margit Knutsson

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson

Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-02-22