

Kostnader för grundförstärkningsarbete har ansetts utgöra utgifter för reparation och underhåll av byggnad. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

19 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från Hufvudstaden AB om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden framgick bl.a. följande. Bolaget äger sedan 2011 samtliga tre fastigheter inom kvarteret Härberget i centrala Göteborg. På fastigheten Göteborg Inom Vallgraven 12:8 finns idag efter fastighetsreglering år 2010 tre byggnader, i ansökan benämnda A–C. Byggnaderna är uppförda under perioden 1801–1930. Grundkonstruktionerna på de aktuella byggnaderna skiljer sig åt eftersom de är byggda under olika tidsperioder med då gällande teknik. A, som uppfördes år 1887, är grundlagd med kallmurar av sten på trärustbädd och träpålar. B från år 1930 har grundmur av betong på träpålar. C, som byggdes år 1802, är grundlagd på kallmurar av sten med trärustbädd på lera som saknar pålar. Till följd av sättningar i grundkonstruktionen uppvisar byggnaderna i dag skador på exempelvis fasad, stomme och bjälklag. Sättningarna beror på dels att lerjorden under byggnaderna komprimeras, dels att förekommande pålning är utförd med träpålar vilka över tid utsatts för rötangrepp. Den hastighet med vilken sättningarna framskrider varierar mellan olika delar inom samma byggnad och bedöms ligga inom intervallet 2–4 mm/år. Med hänsyn till sättningarna krävs både arbeten på byggnadernas grunder och pålning. Arbetena ska ske med i dag vedertagen teknik. Det innebär att betongbalkar ersätter funktionen hos rustbädden. Balkarna fördelar tyngden från byggnadens väggar till nya stålålar. I samband med pålning och övrigt grundförstärkningsarbete kommer nya betonggolv att gjutas. Utgifterna för dessa arbeten beräknas uppgå till 15–20 miljoner kr för A, 12–17 miljoner kr för B och 5–8 miljoner kr för C. Av dessa belopp utgör 30 procent utgift för betonggolven. Det krävs dock inte att golven görs om i sin helhet för att åtgärda de aktuella problemen men av arbetstekniska skäl kommer det att ske. Bolaget uppskattar att ungefär 80 procent av utgifterna för att gjuta nya golv är nödvändiga. Övriga utgifter för golven kommer därför att aktiveras. – Bolaget frågade nämnden om utgifterna för pålning och övrigt grundförstärkningsarbete ska behandlas som utgifter för reparation och underhåll.

Skatteverket ansåg att utgifterna, med hänsyn till arbetenas omfattning och karaktär, skulle hänföras till utgifter för ombyggnad.

Skatterättsnämnden (2014-01-22, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – Hufvudstaden AB:s utgifter för pålning och övrigt grundförstärkningsarbete med balkar m.m. ska behandlas som utgifter för reparation och underhåll. – Motivering – – – Skatterättsnämndens bedömning – Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får enligt 19 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) dras av omedelbart.

Vilka åtgärder som kan hänföras till reparation och underhåll framgår dock inte närmare av lagen. – Av förarbetena kan utläsas att reparations- och underhållsarbeten är åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas på en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd för att den ska bevaras i sitt ursprungliga skick. Det framgår vidare att dit räknas inte utbyte av en byggnads varaktiga delar, då sådana åtgärder normalt inte behöver vidtas under byggnadens användningstid. Den slutsats som dras i förarbetena är att omedelbart avdrag sålunda i regel inte torde kunna erhållas vid utbyte av byggnadsgrunden eller andra bärande konstruktioner såsom bjälklag och takstolar. Utbyte av genom röta eller på jämförligt sätt skadade delar av sådana varaktiga byggnadselement synes däremot vara att anse som underhåll (prop. 1969:100 s. 25). – I linje härmed har i praxis avdrag inte medgetts i ett fall när fråga var om åtgärder för att ersätta en grund med en ny (RÅ 1982 Aa 42). Däremot har avdrag medgetts helt eller delvis för utgifter för byggnadsarbeten i liknande situationer som de nu aktuella (RÅ 1948 ref. 12 I och RÅ 79 1:70). – Mot bakgrund av det anförda är enligt Skatterättsnämndens uppfattning bolagets utgifter för pålning och övrigt grundförstärkningsarbete med balkar m.m. på fastigheterna ifråga att hänföra till utgifter för reparation och underhåll som får dras av omedelbart.

Ledamoten *Gäverth* var skiljaktig och anförde följande. Utgifter för reparation och underhåll får, enligt 19 kap. 2 §, i inkomstslaget näringsverksamhet dras av omedelbart. Till reparations- och underhållskostnader räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden. Förbättringskostnader ska i inkomstslaget näringsverksamhet i stället skattemässigt skrivas av med årliga värdeminskningsskattavdrag. – I förarbetena till nu aktuella bestämmelser anges bl.a. att till reparation och underhåll räknas inte utbyte av en byggnads varaktiga delar, då sådana åtgärder normalt inte behöver vidtas under byggnadens användningstid. Omedelbart avdrag medges i regel inte vid utbyte av byggnadsgrunden eller andra bärande konstruktioner såsom bjälklag och takstolar. Utbyte av genom röta eller på jämförligt sätt skadade *delar* av sådana varaktiga byggnadselement betraktas däremot som underhåll (se prop. 1969:100 s. 25). – Av praxis kan bl.a. följande utläsas. Om en byggnads stomme försämras i en utsträckning som går utöver normal förslitning föreligger i regel rätt till direktavdrag för den del som utgör rena reparationskostnader. Vad som är normal förslitning skiljer sig åt mellan olika slag av fastigheter och byggnadsmaterial och utgör en bevis- och utredningsfråga. Om däremot en helt ny grund läggs eller byts ut är det i allmänhet att betrakta som en ombyggnad, se t.ex. RÅ 1982 Aa 42. – Gränsdragningen mellan å ena sidan att återställa en byggnad eller en byggnadsdel i ursprungligt skick och å andra sidan att genom reparationsarbeten ge byggnadsdelen längre livslängd är således företrädesvis en bevis- och inte en rättsfråga. Avgörande här är bl.a. vilket slag av arbete som utförts, vilket material som använts, hur den nya grunden förhåller sig till den ursprungliga grunden etc. Av äldre praxis, främst RÅ 1948

ref. 12 I, kan utläsas att direktavdrag endast medges för den del av kostnaden som utgör reparationskostnad medan direktavdrag inte medges för förbättringskostnader vid byte av grund. Även senare års domar av Kammarrätten i Stockholm den 7 september 1998 i mål nr 1597-1996, den 13 februari 2003 i mål nr 7496-2001 och den 24 november 2004 i mål nr 3633-34-02 samt dom av Kammarrätten i Göteborg den 16 april 1996 i mål nr 264-1994 bekräftar denna slutsats. I dom den 8 april 2011 har Kammarrätten i Stockholm (mål nr 3378-10) för nu aktuellt bolag avseende andra fastigheter än den ansökan gäller vägrat direktavdrag för kostnader avseende byte av träpålar mot stålbalkar. – I doktrinen har också framförts att till de delar av en byggnad som regelmässigt varar under byggnadens livslängd hör grunden. En mycket stark presumtion talar därför för att byte av grund utgör ett led i ett byte till en ny byggnad och därför endast i undantagsfall, såsom i fråga om mindre byggnader, där ibland grundläggningen blir provisorisk, kan hänföras till reparation och underhåll (se Wennergren, Skattenytt 1959 s. 214). – Att gränsdragningen mellan å ena sidan ombyggnad och å andra sidan reparation och underhåll är svår att göra framgår också av i ärendet åberopade avgöranden RÅ 1970 ref. 39 I-II jämfört med RÅ79 1:70. – I den mån det både är fråga om ombyggnad och reparation eller underhåll framgår det således enligt min mening av praxis att man måste göra en närmare uppdelning av vilka åtgärder, och kostnader härför, som hänför sig till respektive kategori för att kunna ta ställning till den skattemässiga avdragsfrågan. I den ordinarie taxeringsprocessen brukar i mål av detta slag parterna förebringa sakkunnigutlåtanden, vilket också varit fallet i flertalet av ovan angivna avgöranden. Av redogörelser för äldre praxis, se förutom nämnda artikel av Wennergren t.ex. Sterner i Svensk Skattetidning 1946 bl.a. s. 123 f., Rydin i Skattenytt 1971 s. 221 ff. och Krasse i Skattenytt 1963 s. 139 ff., framgår att man för att rätt kunna bedöma vad som utgör reparation och underhåll respektive ombyggnad måste ha ett utförligt underlag, t.ex. i form av besiktning eller sakkunnigutlåtanden. Något sådant finns emellertid inte i detta ärende. – I förevarande fall saknas, enligt min mening, tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till hur stor del av kostnaderna som eventuellt avser reparation och underhåll och hur stor del som avser förbättring (ombyggnad). Det är således fråga om ett ärende som bör utredas vid det ordinarie beskattningsförfarandet och inte i form av ett förhandsbesked. Då ärendet, enligt min mening, inte lämpar sig för förhandsbesked anser jag att ansökan borde ha avisats.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen. Verket yrkade att utgifterna, med hänsyn till arbetenas omfattning och karaktär, skulle hänföras till utgifter för ombyggnad.

Hufvudstaden AB bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Avdragsrätten bör inte begränsas av omfattningen av utförda

arbeten. Om samtliga pålar och/eller rustbäddar under ett hus är i behov av reparation måste sådan reparation kunna ske i ett sammanhang utan att den skattemässiga karaktären på arbetena förändras. Avdragsrätten kan således inte göras beroende av om nödvändiga reparationer sker i ett sammanhang eller om de i stället sker i delprojekt över en längre period.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-09-22, Jermsten, Almgren, Nord, Knutsson, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 983-14, föredragande Camilla Wernkvist

Rättsfall: RÅ79 1:70.