

Not 2

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 januari 2022 följande dom (mål nr 2229-21).

Bakgrund

1. Utgifter för att reparera och underhålla en byggnad får vid beskattningen dras av omedelbart och behöver alltså inte räknas in i byggnadens anskaffningsvärde och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Även utgifter för ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet) behandlas som utgifter för reparation och underhåll.

2. Stiftelsen Stockholms Studentbostäder bedriver verksamhet i form av uthyrning av studentbostäder och planerar att göra ändringsarbeten i tre byggnader på en av sina fastigheter. Arbetena innebär dels att pentryn med kyl- och frysskåp, spisplattor, skåp och diskhoar installeras i 386 studentrum, dels att nuvarande gemensamhetskök och gemensamma matsalar byggs om till 24 nya lägenheter med badrum och pentry. Elektricitet samt vatten och avlopp ska dras fram till de nya pentryna och eventuellt kommer befintlig ventilation att behöva kompletteras.

3. I en ansökan om förhandsbesked frågade stiftelsen om utgifter för installation av pentryn (fråga 1) respektive utgifter för ombyggnation av gemensamma kök och matsalar (fråga 2) är omedelbart avdragsgilla. Stiftelsens uppfattning är att ändringsarbetena omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

4. Skatterättsnämnden fann att ändringsarbetena inte omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

Yrkanden m.m.

5. *Stiftelsen Stockholms Studentbostäder* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att de aktuella ändringsarbetena omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet och att utgifterna därför är omedelbart avdragsgilla samt anför följande.

6. Ändringsarbetena får anses normala i stiftelsens näringsverksamhet. De är nödvändiga eftersom stiftelsens hyresgäster i dag i högre utsträckning än vad som var fallet när byggnaderna uppfördes efterfrågar boenden med tillgång till eget kök. Vad det handlar om är att den befintliga ytan omdisponeras och den uthyrningsbara arean kommer således inte att öka.

7. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

8. Frågan i målet är om ändringsarbeten som avser installation av pentryn i studentrum respektive ombyggnation av gemensamma kök och matsalar till bostadslägenheter omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

Rättslig reglering m.m.

9. Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får enligt 19 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.

10. Enligt paragrafens andra stycke får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll (det utvidgade reparationsbegreppet).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Det utvidgade reparationsbegreppet infördes ursprungligen 1969. Av förarbetena framgår att det som var avsett att omfattas var mindre ändringsarbeten som tid efter annan normalt vidtas under en byggnads användningstid inom ramen för den bedrivna verksamheten. Ändringsarbeten som sammantagna var av mer genomgripande art skulle däremot inte berättiga till sådant avdrag (prop. 1969:100 s. 132).

12. Tillämpningsområdet för det utvidgade reparationsbegreppet har utökats vid flera tillfällen sedan regleringen infördes. I samband med 1990 års skattereform utökades tillämpningsområdet till att omfatta även näringsfastigheter som innehåller bostäder och genom en lagändring 2000 infördes en möjlighet för den som bedriver fastighetsförvaltning att göra direktavdrag även om ändringsarbetena är föranledda av ett byte av hyresgäst (prop. 1999/2000:100 s. 204 f.).

13. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref. 15 slagit fast att de lagändringar som gjorts sedan det utvidgade reparationsbegreppet infördes inte har inneburit någon ändring i fråga om vilka slags arbeten som kan berättiga till avdrag. Fortfarande gäller alltså att det handlar om mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i den skattskyldiges verksamhet.

14. De nu aktuella åtgärderna innebär dels att samtliga 386 studentrum i tre byggnader tillförs en köksenhet, dels att de kök och matsalar som disponeras gemensamt av hyresgästerna görs om till 24 lägenheter. Arbetena ska ske i ett sammanhang och syftar till att generellt öka standarden i befintliga bostäder och kommer dessutom att resultera i fler uthyrningsbara bostäder.

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är de planerade ändringsarbetena sammantaget sett omfattande och inte av det slag som kan förväntas förekomma med viss regelbundenhet i stiftelsens byggnader. Arbetena kan därmed inte anses utgöra sådana normala ändringsarbeten som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Classon, Askersjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

Skatterättsnämnden (2021-03-24, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Hellenius, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Ändringsarbeten i form av installation av pentryn och ombyggnation av gemensamhetskök till bostadslägenheter omfattas inte av det utvidgade reparationsbegreppet.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om de åtgärder som innebär utgifter för material och installation av pentryn respektive utgifter som uppstår vid en ombyggnation av gemensamhetskök till bostadslägenheter omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

Av lagtexten framgår att ett krav för rätt till omedelbart avdrag är att ändringsarbetet är normalt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Av praxis framgår inte annat än att det ska vara fråga om mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i den skattskyldiges verksamhet.

Stiftelsens verksamhet vad avser de aktuella byggnaderna består av uthyrning av bostadslägenheter. Det ligger enligt Skatterättsnämndens uppfattning i sakens natur att en sådan verksamhet skiljer sig från den typ av verksamhet som gäller för en fastighetsägare som t.ex. hyr ut affärs- eller kontorslokaler. Ett boende kräver normalt inte några ändringsarbeten i bostadslägenheten medan det kan skilja i stor utsträckning mellan verksamheterna i en uthyrd affärs- eller kontorslokal beroende på hyresgäst.

Beträffande de nu aktuella arbetena är det Skatterättsnämndens uppfattning att varken en nyinstallation av ett pentry eller en ombyggnation av ett gemensamhetskök till en bostadslägenhet är mindre ändringsarbeten som kan anses förekomma med viss regelbundenhet i byggnaderna i fråga. Det kan då heller inte vara fråga om ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i stiftelsens näringsverksamhet. Den omständigheten att hyresgästernas syn på vilken typ av kök som är att föredra har förändrats över tid föranleder ingen annan bedömning.

Det anförda innebär att stiftelsen inte ska medges omedelbart avdrag för utgifter för installation av pentryn eller för utgifter för ombyggnation av gemensamhetskök till lägenhet.