

Institutionen för ekonomi

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2005-06-01

Kandidatuppsats i skatterätt



Ombyggnad eller reparation - var går gränsen?

Författare:

Eva Johansson

Jenny Åberg

Förord

Vi vill börja med att tacka vår handledare Bengt Åkesson, universitetsadjunkt i juridik vid Högskolan Kristianstad, för uppmuntran och vägledning i samband med uppsatsen.

Vi vill även tacka kammarrätten i Göteborg och Jönköping samt Magnus Lindholm, Skatteverkets rättsenhet i Malmö, för vänligt bemötande och värdefull information.

Slutligen vill vi tacka Anders Håkansson, bibliotekarie vid Högskolan Kristianstad för hans välvillighet och snabba service.

Kristianstad 2005-06-01

Eva Johansson

Jenny Åberg

Sammanfattning

Alla företagare som har en fastighet i rörelsen har säkert någon gång ställt sig frågan i samband med renovering ”är denna utgift direkt avdragsgill eller måste den aktiveras?”. Utgör utgiften reparation blir den direkt avdragsgill i företagets näringsverksamhet. Om utgiften däremot utgör ombyggnad ska den istället aktiveras och skrivas av över fastighetens livslängd genom fastställd avskrivningsprocent. Då avskrivningstiden för till exempel en byggnad varierar mellan 20 och 50 år, kan detta innebära en mycket långsam kostnadsföring. År 1969 infördes det utvidgade reparationsbegreppet, vilket innebär att det som tidigare klassificerades som ombyggnad i vissa fall kan klassificeras som reparation, men trots detta kvarstår problemet. Vilken utgift blir direkt avdragsgill och vilken utgift måste aktiveras? Syftet med uppsatsen är att klargöra var gränsen mellan ombyggnad och reparation går avseende byggnad på näringsfastighet.

Alla åtgärder som görs på en byggnad betraktas som ombyggnad, såvida de inte kan hänföras till något av begreppen reparation eller utvidgat reparationsbegrepp. Någon lista över vilka åtgärder som är direkt avdragsgilla respektive måste aktiveras går inte att fastställa, utan får bedömas utifrån varje enskilt fall. En åtgärd som hänförs till ombyggnad i ett fall kan mycket väl hänföras till reparation i ett annat fall.

Det kan ställas upp ett antal krav som anger vad som krävs för att en åtgärd ska få hänföras till reparation. För det första måste åtgärden vara nödvändig, för det andra måste den vara normalt påräknelig under en byggnads livslängd och för det tredje ska den göras för att återställa byggnaden till ursprungligt skick. Om något av dessa krav bortfaller är det inte längre möjligt att få direktavdrag, utan istället måste utgiften aktiveras och skrivas av under byggnadens livslängd. Även om de tre kraven är uppfyllda kan begränsningsregeln bli aktuell, vilken innebär att direktavdrag endast medges med vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet.

Vad som däremot är svårare att fastställa är vad som krävs för att en åtgärd ska vara direkt avdragsgill enligt det utvidgade reparationsbegreppet, då det inte går att ställa upp några krav för detta. För att avgöra om en åtgärd kan falla under det utvidgade reparationsbegreppet måste en bedömning göras i två steg. För det första måste en bedömning göras för att se om åtgärden är normal i den näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver. För det andra måste en bedömning göras för att avgöra om åtgärden innebär en väsentlig förändring av byggnaden, det vill säga vilken teknisk inverkan den har.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	5
1.1 PROBLEMLÅGGRUND	5
1.2 SYFTE	7
1.3 AVGRÄNSNINGAR	7
1.4 METOD	7
1.5 MATERIAL	8
1.6 FORTSATT DISPOSITION	8
2. INKOMSTSKATTELÅGEN	10
3. BEGREPPSDEFINITION	13
3.1 OMBYGGNAD	13
3.2 REPARATION	18
3.3 UTVIDGAT REPARATIONSBEGREPP	23
4. ANALYS	30
4.1 OMBYGGNAD ELLER REPARATION	30
4.2 UTVIDGAT REPARATIONSBEGREPP	32
4.3 RÄTTSFALLSLÅGET	34
5. SLUTSATS	35
KÅLLFÅRTECKNING	38
OFFENTLIGT TRYCK	38
ANVÅND LITTERÅTUR	38
ÅBEROPÅDE RÅTTSFÅLL	39
FÅRKORTNINGAR	40

1. Inledning

Detta inledande kapitel kommer kort att beröra varför det är viktigt att veta var gränsen mellan ombyggnad och reparation går. Därefter presenteras uppsatsens syfte och den metod som har använts. Slutligen följer en fortsatt disposition, för att läsaren lättare ska kunna orientera sig i uppsatsen.

1.1 Problembakgrund

Alla företagare som har en fastighet i rörelsen har säkert någon gång ställt sig frågan i samband med renovering ”är denna utgift direkt avdragsgill eller måste den aktiveras?”. Hur utgiften klassificeras har stor betydelse, både bokförings- och skattemässigt. Utgör utgiften reparation blir den direkt avdragsgill i företagets näringsverksamhet. Om utgiften däremot utgör ombyggnad ska den istället aktiveras och skrivas av över fastighetens livslängd genom fastställd avskrivningsprocent.

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet bygger på det civilrättsliga fastighetsbegreppet, som definieras i JB. Enligt 2 kap. 6 § IL omfattar begreppet fastighet i skatterättsligt sammanhang även byggnad som enligt JB räknas som lös egendom, det vill säga sådan byggnad som står på annans mark. Detsamma gäller tillhör till byggnad av det slag som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ JB, om de tillhör byggnadens ägare.

Skatterättsligt har begreppet byggnad en vidare tolkning än det begrepp som används i dagligt tal (Johansson & Rabe, s. 188) men någon direkt definition finns inte i skattelagstiftningen (Skatteverket, s. 159). Som byggnad har ansetts till exempel skidlift (RÅ 1979 1:13), båtbygga (RÅ 1949 ref. 40), tunnelbanestation (RÅ 1957 ref. 4), spannmålstork (RÅ 1968 ref. 71) och oljecistern i anslutning till byggnad (RÅ 1935 fi. 501) (Johansson & Rabe, s. 188).

I det nya skattesystemet indelas fastigheter i privatbostadsfastighet och näringsfastighet (Johansson & Rabe, s. 189). Begreppet näringsfastighet definieras negativt i förhållande till privatbostadsfastighet. I 2 kap. 14 § IL sägs ”med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet”. Privatbostadsfastighet definieras i 2 kap. 13 § IL och med detta avses, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, ”småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet”. ”Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den.” Det finns dock en möjlighet för fastighetsägare att ansöka om att få en mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet att beskattas som näringsfastighet. Detta förutsätter att huset är byggt före 1930 och boytan är minst 400 kvadratmeter. Syftet med re-

geln är att bevara till exempel slott och herrgårdar, som är kulturhistoriskt intressanta. (GRS Skattehandbok, s. 5:5).

Uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet är mycket viktig, då den förra redovisas i inkomstslaget kapital medan den senare redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att för privatbostadsfastighet är det endast frågor rörande eventuella hyresintäkter och beräkning av fastighetsskatt som aktualiseras vid den löpande inkomstbeskattningen. Inkomst av näringsfastighet ska däremot beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket medför rätt till avdrag för löpande kostnader och årlig värdeminskning. (GRS Skattehandbok, s. 5:5).

En utgift som vållar stora bekymmer är hur uppdelning ska göras mellan utgifter för ny-, till eller ombyggnad respektive utgifter för reparation och underhåll (Wennergren, s. 207). Att avgöra var gränsen går när det gäller ny- och tillbyggnad respektive reparation utgör normalt inget problem. Det stora problemet ligger istället i att dra gränsen mellan ombyggnad och reparation. (Inkomstskatt, s. 296). Detta är ett gränsdragningsproblem som har funnits under många år och som är väsentligt att avgöra vid den löpande beskattningen, då det handlar om att få dra av utgiften direkt eller att behöva aktivera den. Även om fördelningen på de olika kostnadsslagen inte i sig är avgörande för avdragsrätten, utan endast för avdragsmetoden, är gränsdragningen viktig (SOU 1968:26, s. 30).

Anskaffningsutgiften för en näringsfastighet ska dessutom vid beräkning av årligt värdeminskningssavdrag delas upp i olika kategorier; mark, markanläggning, byggnad och inventarier. Även denna gränsdragning bygger på den civilrättsliga indelningen och är viktig att avgöra, då avskrivningsprocenten för de olika kategorierna skiljer sig väsentligt åt. Inventarier har normalt mycket högre procentsats än byggnader, medan mark vanligtvis inte utgör underlag för värdeminskningssavdrag. (prop. 1969:100, s. 20). Avskrivningstiden för till exempel en byggnad varierar vanligen mellan 20 och 50 år (Företagarhandboken, mars 2002, s. 8:2). Då detta innebär en mycket långsam kostnadsföring är gränsdragningen mellan ombyggnad och reparation betydelsefull (Inkomstskatt, s. 296). Det kan därför vara av stort intresse för ett företag att få en utgift betraktad som reparation istället för ombyggnad.

Det finns två undantag från regeln om att utgifter som betraktas som reparation medför omedelbart avdrag. Det ena är om åtgärden finansieras med statligt räntebidrag, vilket innebär att utgiften måste läggas på plan. Det andra är vid innehav av andelshus, då andelsägaren endast får göra direktavdrag för reparation och underhåll med maximalt 10 % av hans andel i fastighetens taxeringsvärde. (Skatteverket, s. 159 ff).

År 1969 infördes det utvidgade reparationsbegreppet, vilket innebär att det som tidigare klassificerades som ombyggnad i vissa fall kan klassificeras som reparation. Detta begrepp utvidgades ytterligare år 2000, men trots detta kvarstår problemet. Vilken utgift blir direkt avdragsgill och vilken utgift måste aktiveras? Både begreppet ombyggnad och begreppet reparation är relativt oklara. Det finns många faktorer som påverkar och det är viktigt att klargöra var gränsen går.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att klargöra var gränsen går mellan ombyggnad och reparation avseende byggnad på näringsfastighet.

1.3 Avgränsningar

I uppsatsen har ett antal avgränsningar gjorts för att diskussionen inte ska bli alltför omfattande. Den första avgränsningen som vi gjort är att endast beakta problematiken kring den löpande beskattningen. Eftersom privatbostadsfastigheter normalt inte ger upphov till några problem vid den löpande beskattningen, kommer uppsatsen endast att behandla näringsfastigheter. Då endast den löpande beskattningen kommer att beaktas, utesluts frågor som rör försäljning av fastigheter.

Den andra avgränsningen är att diskussionen endast kommer att behandla var gränsen går mellan ombyggnad och reparation på befintliga byggnader. Gränsen mellan ny-/tillbyggnad respektive reparation kommer inte att diskuteras, då denna gräns inte är lika otydlig. Eftersom det verkar vara kring byggnaden som problematiken är vanligast har en begränsning gjorts till denna. Gränsdragningen mellan byggnad respektive inventarier och mark kommer inte att beaktas, då detta i sig själv är en egen uppsats.

Som sista avgränsning har vi valt att bortse från några specialregleringar som finns inom området. Detta gäller först och främst de särskilda regler som finns kring andelshus, statliga räntebidrag och extraordinära skador i samband med till exempel brand och olyckshändelse. Dessutom kommer diskussionen inte att beröra frågor då hyresgästen själv genomför renoveringsarbetet.

1.4 Metod

Uppsatsen kommer att behandlas utifrån den rättsdogmatiska metoden, vilken innebär att de formella rättskällorna används för att tolka en lagtext. Vid tolkningen används rättskällorna efter deras inbördes rangordning, vilket innebär författningar, förarbeten, rättspraxis och slutligen doktrin (Finna rätt, s. 27 f).

1.5 Material

De lagregler som berör ombyggnad och reparation på en näringsfastighets byggnad finns i 19 kap. IL. Lagen definierar inte vad begreppen ombyggnad och reparation innebär, utan anger bara att en utgift för ombyggnad ska läggas till anskaffningsvärdet för byggnaden medan en utgift för reparation är direkt avdragsgill (Företagarhandboken, mars 2002, s. 8:2). Det finns heller inte några anvisningar från Skatteverket som definierar begreppen, vilket har bekräftats av Magnus Lindholm på Skatteverkets rättsenhet i Malmö.

För att kunna klargöra var gränsen mellan de två begreppen går, ligger tyngdpunkten i uppsatsen istället på de övriga rättskällorna. För att få en bakgrund till lagreglerna har några förarbeten till IL och dess företrädare, KL, studerats. En avgörande roll för vägledningen rörande gränsdragningen mellan reparation och ombyggnad har dock fått hämtats från rättspraxis. Då problematiken har funnits länge bygger uppsatsen framförallt på rättsfall från högsta instans, det vill säga regeringsrätten. Rättsfallen får tolkas med viss försiktighet, eftersom de är gamla och lagreglerna till viss del har förändrats under åren. För att komplettera regeringsrättens domar har vi genom kontakt med två kammarrätter även tagit fram nyare rättsfall från dessa.

Slutligen har doktrin använts för att få en uppfattning om hur experter inom området ser på frågan. Trots att det är ett välkänt problem har det tyvärr inte skrivits speciellt mycket om området. Detta har också bekräftats av Magnus Lindholm, Skatteverkets rättsenhet i Malmö. Även en del av den doktrin som finns måste återges med försiktighet, då de är äldre utgåvor och lagreglerna på vissa områden har förändrats sedan de trycktes.

1.6 Fortsatt disposition

I kapitel två presenteras först en kort historik om fastighetsbeskattning. Därefter nämns vilka lagregler som gäller näringsverksamhet. Eftersom 19 kap. IL tar upp de rättsregler som direkt berör byggnader i näringsverksamhet, återges detta kapitel grundligare.

I tredje kapitlet utreds vad de tre begreppen ombyggnad, reparation och utvidgat reparationsbegrepp innebär. Detta görs för att gränsen mellan vilka utgifter som är direkt avdragsgilla respektive måste aktiveras ska kunna klargöras. Utredningen bygger på de formella rättskällorna; författning, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

I kapitel fyra analyseras begreppen för att klargöra var gränsen mellan ombyggnad och reparation går. Detta görs genom att rekvisiten för att något ska betraktas som reparation tas fram. Därefter analyseras vad som hänförs till det

utvidgade reparationsbegreppet. Slutligen belyses de rättsfall som finns från regeringsrätten.

I femte kapitlet klargörs var gränsen mellan ombyggnad och reparation går samt vad som faller under utvidgat reparationsbegrepp. Därefter belyses den nuvarande lagtexten.

2. Inkomstskattelagen

Här ges först en kort historik om fastighetsbeskattning. Därefter nämns vilka lagregler som gäller näringsverksamhet. Framförallt har en inriktning skett mot 19 kap. IL, då detta kapitel tar upp de rättsregler som direkt berör byggnader i näringsverksamhet.

Från början skedde fastighetsbeskattningen genom att skatt betalades i proportion till fastighetens taxeringsvärde, oavsett dess verkliga avkastning. Genom den kungliga förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt 1910, blev även fastighetsinkomsterna underlag för en riktig inkomstberäkning. Detta innebar att alla inkomster, inklusive eget nyttjande av bostad, blev skattepliktiga, och samtidigt medgavs avdragsrätt för utgifter för till exempel drift, reparation, värdeminskning och räntekostnader. 1928 infördes KL, som under lång tid var Sveriges huvudlagstiftning, samt en ny statlig inkomstskatteförordning. 1991 genomfördes en omfattande skattereform som ändrade strukturen på både KL och SIL. Lagstiftningen blev dock inte mer lättöverskådlig, och den 1 januari 2000 trädde en helt ny inkomstskattelag i kraft, vilken bland annat ersatte de två tidigare lagarna. (Inkomstskatt, s. 9 ff). IL innebar dock ingen förändring av reglerna gällande ombyggnad och reparation på näringsfastigheter.

IL är den nu gällande lagen och innebär att privatbostadsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital medan näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Reglerna om näringsverksamhet finns i kap. 13-40.

Enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL skall en näringsverksamhets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Starkt samband råder alltså mellan redovisning och beskattning. Det område där detta samband gäller brukar kallas det kopplade området. På motsvarande sätt brukar det område där det inte finns något samband kallas det icke kopplade området. Fastighet som skattemässigt utgör en anläggningstillgång i näringsverksamhet tillhör det icke kopplade området. Frågor rörande avdrag för värdeminskning på byggnader utgör ett fall där det inte finns någon koppling till bokföringen. I den skattemässiga redovisningen av utgifter för reparation och underhåll samt utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget finns för näringsfastigheter två möjligheter till kostnadsföring: att dra av utgiften omedelbart eller att lägga utgiften till anskaffningsvärdet för byggnaden och därefter göra avdrag för värdeminskning. (prop. 2003/04:16, vol. 1, s. 8).

19 kap. IL tar upp de rättsregler som direkt berör byggnad i näringsverksamhet. Enligt 19 kap. 2 § IL får omedelbart avdrag göras för utgifter för reparation och underhåll, även om de i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning (1 st.). Även ändringsarbeten som anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet omfattas, såvida de inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden (2 st.). Undantag finns för delägare i ett andelshus. En sådan delägare får göra direktavdrag för reparation och underhåll med maximalt tio procent av hans andel i fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret (19:3 st. 1 IL). Överstigande utgift ska räknas in i anskaffningsvärdet (19:3 st. 2 IL).

Utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag, beräknade efter en viss procentsats per år. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd och göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställts eller förvärvats. (19:4-5 IL). Omedelbart avdrag för anskaffningen får göras om byggnaden är avsedd att användas bara under ett fåtal år (19:6 IL). Om en byggnad utangeras skall avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19:7 IL).

En byggnads anskaffningsvärde utgörs av utgiften för att uppföras alternativt förvärvas (19:8-9 IL). Om utgifter för byggnadsinventarier eller mark ingår i anskaffningsvärdet ska dessa räknas bort (19:10-12 IL). Däremot ska utgifter för till- och ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll som inte har kunnat dras av på grund av reglerna om andelshus och statligt räntebidrag läggas till (19:13 IL). Dessutom ska kvarvarande värde som en nyttjanderätts-havare har bekostat för ny-, till- eller ombyggnad läggas till när nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör (19:13, 29, 26 IL).

Som byggnadsinventarier räknas sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning räknas inte till byggnadsinventarier. (19:19 IL). Om en ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande är avsedd för både användning i näringsverksamhet och allmän användning, ska anskaffningsvärdet fördelas. Fördelningen görs mellan byggnadsinventarier och byggnad i förhållande till den omfattning ledningen tillgodoser näringsverksamheten respektive den allmänna användningen. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar anses avse näringsverksamhet hänförs hela kostnaden till byggnadsinventarier. Anses minst tre fjärdedelar avse byggnadens allmänna användning räknas anskaffningsvärdet i sin helhet till byggnaden. (19:20 IL).

Om byggnadsarbeten har utförts för vilka statliga räntebidrag har beviljats ska utgiften för reparation och underhåll bara dras av till den del utgifterna överstiger bidragsunderlaget. Utgifter som inte får dras av omedelbart ska räknas

in i anskaffningsvärdet. (19:24 IL). Om bidragsunderlaget ändras ska rätten till omedelbart avdrag ändras i förhållande till det nya beslutet (19:25 IL).

I de fall en nyttjanderättshavare till en fastighet har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad, som fastighetsägaren omedelbart blir ägare till, ska nyttjanderättshavaren dra av utgiften genom årliga värdeminskningssavdrag (IL 19:26). Har nyttjanderättshavaren fått ersättning av fastighetsägaren ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren samtidigt som han drar av motsvarande del av förbättringsutgiften som inte dragits av tidigare (IL 19:28).

3. Begreppsdefinition

I detta kapitel följer en utredning av de tre begreppen ombyggnad, reparation och utvidgat reparationsbegrepp. Detta för att kunna klargöra vad som är direkt avdragsgillt och vad som måste aktiveras. Utredningen bygger på de formella rättskällorna.

3.1 Ombyggnad

Samtliga förbättringskostnader på en byggnad, som inte kan hänföras till reparation eller det utvidgade reparationsbegreppet, utgör ombyggnad. I 19 kap. 13 § p. 1 IL står ”i anskaffningsvärdet skall också räknas in utgifter för till- eller ombyggnad”. I 4 § anges att ”utgifter för att anskaffa en byggnad skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag”. Utgifter som betraktas som ombyggnad, ska alltså läggas till anskaffningsvärdet och årligt avdrag får göras i förhållande till byggnadens livslängd.

Förändring av ursprungligt skick

Den allmänna skatterättsliga definitionen för ombyggnad är sådana åtgärder som medför en förändring i byggnadens ursprungliga skick (prop. 1969:100, s. 25). Ombyggnad avser genomgripande yttre eller inre ändring av befintlig byggnad (Gärdlund, s. 34) eller när en byggnads användningsområde väsentligt förändras, men kan även förekomma utan att byggnadens konstruktion eller planlösning ändras (Skatteverket, s. 162). Om åtgärden är att betrakta som ombyggnad eller inte beror på åtgärdens tekniska karaktär. Det avgörande är om byggnaden tekniskt sett har blivit bättre än ursprungligt skick genom åtgärden. (prop. 1969:100, s. 25). Även om åtgärder för att byta en byggnads användningssätt vanligtvis utgör ombyggnad har begreppet lättats upp genom införandet av det utvidgade reparationsbegreppet. Numera hänförs ombyggnad som är normalt påräknelig i den bedrivna näringsverksamheten till reparation (Johansson & Rabe, s. 206). Däremot mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, som till exempel när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, hänförs fortfarande till ombyggnad (prop. 1999/2000:100, vol. 1, s. 206).

I RÅ 1989 ref. 5 hade en fastighetsägare valt att riva en källartrappa, mura igen källardörren samt återfylla och hårdgöra marken. Källartrappan var i behov av omfattande reparation men av kostnadsskäl valde fastighetsägaren att riva trappan istället för att reparera den eller ersätta den med en ny. Regeringsrätten anförde att åtgärderna hade medfört viss ändring av planlösningen samt möjligheterna att använda källarlokalen och inte endast syftat till att återställa byggnaden i dess ursprungliga skick. Därför ansågs åtgärderna utgöra om-

byggnad. Den omständigheten att utgifterna understeg vad det skulle ha kostat att reparera trappan ändrade inte regeringsrättens bedömning.

Ett senare rättsfall som också har ansetts utgöra väsentlig förändring är mål nr. 1882-02 från KR i Jönköping. Målet avsåg ett såghus som hade reparerats då det var kraftigt förfallit. Kammarrätten hänförde merparten av utgifterna till ombyggnad, då åtgärderna hade tillfört byggnaden nya delar såsom skjutdörr, förrådsdörr och nya plintar. Dessutom hade gavlarna, som tidigare var öppna, försetts med väggar. Däremot medgavs direktavdrag för ommålning av huset samt utbyte av taket, hängränorna och stuprören.

Vid större renoveringsarbeten måste ibland en fördelning göras av vad som är att betrakta som ombyggnad respektive reparation. När reparation sker i samband med ombyggnad medges aldrig avdrag för reparationskostnader på de ombyggda delarna. Detta gäller även om utgifterna skulle ha varit avdragsgilla om ombyggnad inte skett. (RSV utbildning & Information, s. 14). Till exempel om en vägg uppförs för att dela ett bostadsrum till två rum, anses både målningen och utgiften för att uppföra väggen som ombyggnad. Om däremot övriga väggar målas samtidigt medges direktavdrag för dessa väggar. Delas istället ett sovrum av för att få en klädkammare, medges inte direktavdrag för målning av övriga väggar i klädkammaren, även om de är i behov av ommålning. Detta beror på att klädkammaren tillför en ny funktion till byggnaden. (LR Skåne län, mål nr. S 886-92, s. 6).

Om en äldre byggnad ersätts med en likadan ny byggnad får direktavdrag inte göras för ett belopp som motsvarar vad det skulle ha kostat att reparera den äldre byggnaden, trots att reparationsbehov föreligger (SOU 1968:26, s. 32). Att det skulle bli dyrare att återställa det gamla huset till ursprungligt skick, än att bygga ett nytt hus, saknar betydelse (Gärdlund, s. 56). Detsamma gäller om en äldre byggnad rivs eller nedmonteras och byggnadsmaterialet därefter används för att uppföra en ny byggnad. Båda fallen betraktas som nybyggnad. (Grosskopf, Edvarsson & Svensson, s. 214).

Åtgärder som har karaktär av skyddsåtgärder, och således inte har orsakats av skada på eller försämring av byggnad, hänförs till ombyggnad. Detta beror på att åtgärderna utgör en förändring av ursprungligt skick. (Sandström, K G A, s. 124). Sådana åtgärder kan vara uppsättning av åskledare eller snöräcken på tak samt uppförande av brandtrappa. Åtgärderna betraktas som ombyggnad även om de har varit föranledda av åläggande från myndighet, som till exempel brandmyndighet eller hälsovårdsmyndighet. Om åtgärden däremot avser ett utbyte av en redan befintlig skyddsanordning blir den hänförlig till reparation, då den görs för att återställa byggnaden till ursprungligt skick. (Företagarhandboken, dec 1998, s. 8:4).

I RÅ 1990 ref. 72 hänfördes en ny trekammarbrunn till ombyggnad då den gamla inte kunde användas på grund av nya krav från hälsovårdsmyndigheten. Den nya trekammarbrunnen var av i huvudsak samma utformning som den äldre brunnen men placerades på annat ställe på fastigheten. Hälsovårdsnämnden hade anmärkt på den gamla brunns placering men inte på dess dimensionering eller tekniska funktion. Uteslutande i anledning av hälsovårdsnämndens beslut tvingades fastighetsägaren bygga en ny avloppsbrunn med en annan placering. Uppförandet av den nya brunnen var således orsakad av vad som i sammanhanget fick betraktas som en extraordinär händelse och kunde därför inte i något avseende betraktas som reparation. Samtidigt hade det inte gjorts gällande att den gamla brunnen varit i sådant skick att den hade behövts repareras eller bytas ut.

Varaktig byggnadsdel

Till ombyggnad räknas åtgärder i en byggnads varaktiga delar, då dessa normalt inte behöver åtgärdas under byggnadens användningstid. De byggnadsdelar som är av mer varaktig karaktär är i första hand sådana som ingår i grundkonstruktionen. (SOU 1968:26, s. 30 f). Motivet till att förbättringar på grundkonstruktionen hänförs till ombyggnad är att de normalt förväntas ha samma livslängd, och därmed avskrivningstid, som hela byggnaden (Johansson & Rabe, s. 205). Med varaktiga delar avses till exempel en byggnads grund, golv, tak, väggar och andra bärande konstruktioner (SOU 1968:26, s. 30). K G A Sandström (s. 128 f) förtydligar varaktiga delar till ytterväggar och bärande mellanväggar, trappstomme, undergolv och bjälklag (ej i balkong). Även nya stammar för vatten och avlopp räknas som ombyggnad, såvida de inte avser utbyte av redan befintliga stammar (prop. 1999/2000:100, vol. 1, s. 206).

Ytterligare förtydligande gör Gärdlund (s. 49) som anger att om hela takets konstruktion åtgärdas ska utgiften delas upp mellan reparation och ombyggnad, då ytbeklädnaden på taket inte betraktas som varaktig del. Detta framkommer bland annat i RÅ 1965 not. 1038 där taket på en ladugård repareras. Regeringsrätten medgav reparationsavdrag för utgiften för nytt yttertak, men inte för ny takresning. Direktavdrag för yttre takbeklädnad förutsätter att det funnits behov av reparation. Att en uppdelning ska göras bekräftas även i ett nyare rättsfall från KR i Göteborg, mål nr 5335-2000. I rättsfallet ansågs bolaget ha ändrat en väsentlig del av byggnadsstommen, när ett helt nytt tak med ny konstruktion byggts ovanpå det gamla taket. Tekniskt sett utgjorde den nya takkonstruktionen en avsevärd förändring, genom att standarden på taket höjdes och livslängden på byggnaden förlängdes. Direktavdrag medgavs för vad det skulle ha kostat att reparera ytbeklädnaden på det gamla taket medan resterande utgift hänfördes till ombyggnad. I rättsfallet hänvisades bland annat till RÅ 1965 not. 1038.

Ett annat fall som Gärdlund (s. 46) tar upp, som visar på att en uppdelning även bör göras för golv, är RÅ 1968 not. 2314. I rättsfallet hade bjälklag bytits ut, på grund av att bjälkarna var uppruttna, och golvet hade ersatts med parkett. Parkettgolvet hänfördes till reparation och bjälklagen till ombyggnad. Regeringsrätten ansåg inte att golvet var tillbehör till bjälklagen, utan delarna kunde särbehandlas.

Det är oklart i vilka situationer åtgärder för att laga en skada som beror på en felkonstruktion eller på att en riktig konstruktion utförts på felaktigt sätt, är att betrakta som reparation eller ombyggnad. I vissa fall har åtgärderna ansetts utgöra ett led i byggnadens uppförande och därmed har utgiften behandlats som ombyggnad. Klart är att om en nybyggd byggnad har utåt framträdande felaktigheter som måste avhjälpas direkt efter slutförandet, utgör dessa utgifter ett led i byggnadens uppförande. (Sandström, K G A, s. 125). Detta gäller även om en kortare tid har förflutit sedan uppförandet. Byggnaden betraktas då som inte riktigt färdigbyggd. (RSV Utbildning & Information, s. 15). Om åtgärderna är omfattande kan de även komma att betraktas som ombyggnad, trots att felaktigheterna upptäcks först efter flera år (Sandström, K G A, s. 125).

I RÅ 1970 ref. 39 I diskuterades om avhjälpande av konstruktionsfel på byggnadens bärande konstruktion var att beteckna som ombyggnad eller reparation. I fallet hade grunden till ett fyravåningshus av sten förstärkts. Byggnaden byggdes år 1953 och kort tid efter garantibesiktningen uppstod spricker i väggarna på bottenvåningen. Tio år senare konstaterades att grundkonstruktionen utförts på felaktigt sätt, vilket hade orsakat skador på byggnaden. Byggnaden behövde därför repareras och grunden förstärkas. Regeringsrätten ansåg att åtgärderna var hänförliga till ombyggnad oavsett om de var nödvändiga på grund av fel vid byggnadens uppförande eller inte och oberoende av när bristerna i byggnaden hade upptäckts. Två av de fem ledamöterna var av skiljaktig mening och anförde att om fel upptäcks inom kortare tid efter byggnadsarbetenas avslutande, får utgiften för att avhjälpa felet jämföras med byggnadskostnad. Upptäcks felet efter flera år kan inte samma slutsats dras. Ingrepp i en byggnads grundkonstruktion betraktas i allmänhet som ombyggnad, då avsikten i regel är att göra byggnaden mer funktionsduglig, mindre underhållskrävande eller på annat sätt förbättrad. I fallet hade ingreppet i grundkonstruktionen varit ganska betydande men hade inte inneburit annat än att konstruktionsfelet avhjälpas, varigenom en snabb försämring av byggnaden hade hejdats. Härifrån skilde sig åtgärden i princip inte från underhåll som syftat till att förebygga en alltför snabb förslitning av byggnaden. De två ledamöterna hänförde därför utgiften till reparation.

Samma utfall, som i föregående rättsfall, blev det i RÅ 1970 ref. 39 II. En bärande vägg som sjunkit i mitten hade lyfts med hjälp av domkrafter samt

försetts med underlag av balkar och järnrör i källaren. Väggen hade sjunkit på grund av konstruktionen i den 50 år gamla byggnaden. Åtgärden hänfördes, av regeringsrätten, till ombyggnad. Även här var två av de fem ledamöterna av skiljaktigt mening. De anförde att åtgärderna endast inneburit att byggnaden återställts i oskadat skick, utan att därigenom förlänga dess normala livslängd. På grund av detta var åtgärderna att betrakta som reparation.

Ej nödvändig åtgärd

Utgifter för arbeten som inte är nödvändiga, för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i dess ursprungliga skick, hänförs till ombyggnad (SOU 1968:26, s. 32). Utgiften kan utgöra reparation men har gjorts av annan anledning än att avhjälpa skada eller försämring på byggnaden. Detta kan vara fallet om en byggnad målas om även om den tidigare målningen är oskadd eller när ett yttertak läggs om trots att det gamla är i tillfredsställande skick. (Sandström, K G A, s. 124). Detsamma gäller för till exempel omtapetsering, som görs på grund av personlig smakförändring (Inkomstskatt, s. 298) eller då granparkett byts till furuparkett, trots att den gamla parketten inte är utsliten (Johansson & Rabe, s. 205). Direktavdrag medges heller inte då fastighetsägaren till exempel byter tvåglasfönster mot treglasfönster för att sänka energikostnaden, om det inte funnits något byggnadsmässigt behov (Lundén & Svensson, s. 125). I RÅ 1968 not. 2315 yrkade en ägare till en jordbruksfastighet avdrag för nytt golv på ladugårdsvinden. Avdrag vägrades då det äldre golvet inte var utslitet.

Flyttning av byggnad

Flyttning av en byggnad kan ske på två sätt; dels genom att byggnaden plockas isär och återuppbyggs, dels genom att hela byggnaden flyttas. Avdrag för själva flyttkostnaden medges aldrig, då den inte har något med byggnadens underhåll att göra. Om byggnaden plockas isär, för att sedan återuppbyggas på den nya platsen, hänförs samtliga utgifter inklusive reparationsåtgärder till ombyggnad. Däremot om byggnaden i sin helhet flyttas, kan direktavdrag medges för det reparationsbehov som fanns före flyttningen. Bedömningen av reparationsbehovet sker efter samma principer som då byggnaden inte har flyttats. (Gärldund, s. 70 f). Utgifter för att riva en gammal byggnad och ersätta den med en ny hänförs alltid till nybyggnad (prop. 1969:100, s. 52).

I RÅ 1969 fi. 1754 yrkade fastighetsägaren avdrag för reparation av byggnad. Byggnaden, som förvärvats med villkoret att den skulle transporteras bort, flyttades till en av fastighetsägaren ägd tomt. För att möjliggöra flyttningen hade byggnaden sågats itu. Delarna hade sedan sammanfogats på den nya platsen och byggnaden hade renoverats. Åtgärderna på byggnaden ansågs ha varit av sådan karaktär och omfattning att de i sin helhet hänfördes till ombyggnad. Den förvärvade byggnaden ansågs ha utgjort material för den nya

byggnaden. I RÅ 1970 not. 2198 vägrade regeringsrätten avdrag för flyttkostnaden då en lada flyttades till en annan plats.

Begränsningsregeln

När en gammal del byts ut mot en ny kan en begränsning i avdragsrätten bli aktuell. Detta sker när utbytet inte bara syftar till att återställa byggnaden i ursprungligt skick utan till ett bättre skick, som till exempel då ett dyrare material än tidigare används. (prop. 1969:100, s. 25). Merkostnaden hänförs till ombyggnad, då detta i princip innebär en förändring av byggnadens ursprungliga skick (Andersson, Saldén Enèrus, & Tivéus, s. 553 f). Om det ursprungliga materialet inte längre tillverkas får en jämförelse av kostnaden göras med ett likvärdigt material. Alternativt får kostnaden uppskattas (Wennergren, s. 207 ff). Det är prisläget vid reparationstillfället som räknas vid jämförelse mellan materialen. (Gärdlund, s. 31).

I RÅ 1972 fi. 583 yrkade fastighetsägaren avdrag för kostnader vid omläggning av taket på mangårdsbyggnaden. Taket hade i sin helhet lagts om från halm till tegel. I samband med detta hade den gamla takstolen rivits och en helt ny uppförts. Regeringsrätten hänförde merkostnaderna för omläggning av taket till ombyggnad. Den omständigheten att fastighetsägaren vid omläggningen hade använt annat material innebär inte att han inte hade rätt till avdrag för reparation. Dock medgavs inte avdrag med högre belopp än vad det skulle ha kostat att klä om taket med halm eller med material som närmast motsvarade halm.

3.2 Reparation

”Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning” (19 kap. 2 § 1 st. IL). Andra delen i stycket har lagts till för att klargöra att utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart även till den del de i räkenskaperna har fördelats på flera år (prop. 2003/04:16, vol.1, s. 2 ff). På detta sätt har denna typ av utgift frikopplats från den bokföringsmässiga redovisningen.

Återställande till ursprungligt skick

En allmän definition på vad som skatterättsligt är att hänföra till reparation är sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas på en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd för att den ska bevaras i sitt ursprungliga skick (prop. 1969:100, s. 25). Om gränsen för ursprungligt skick överskrids är det inte längre frågan om reparation (Gärdlund, s. 29 f). Avgörande för om en utgift ska få dras av direkt eller genom värdeminskningsskatt är den vidtagna åtgärdens tekniska karaktär (prop. 1969:100, s. 25). Re-

paration ska vara sådana åtgärder som görs för att förhindra att en byggnad förslits fortare än vad som sker genom den normala förslitningen som varje byggnad är underkastad och som motsvaras av värdeminskningen (Skatteverket, s. 161).

I RÅ 1974 ref. 73 fastställde regeringsrätten att träkonstruktioner av typen trappa, terrass och balkong får anses tillhöra sådana delar av byggnaden som erfarenhetsmässigt inte håller lika länge som byggnaden i övrigt, utan normalt måste ersättas någon gång under byggnadens livslängd. I fallet medgavs direktavdrag för utgifter vid uppförande av ny trappa, terrass och balkong, som var likvärdiga med de gamla. I RÅ 1968 not. 2317 har regeringsrätten ansett att även veranda är att betrakta som sådan del som inte håller lika länge som byggnaden i övrigt.

Nedlagda utgifter som tekniskt sätt avser reparation är direkt avdragsgilla även om de för byggnadens ägare innebär en uppenbar förbättring av byggnaden. Detta kan förekomma då många års reparationsbehov på en gång blir tillgodosedda. I många rättsfall har domstolarna tagit hänsyn till själva behovet av åtgärden. Däremot bortser domstolarna helt från om byggnadens värde ökar genom åtgärden. (Gärdlund, s. 29 ff). Avgörande för att åtgärden ska klassificeras som reparation är att bytet inte innebär att byggnadsdelens karaktär och funktion ändras (Inkomstskatt, s. 297).

Vid bedömningen av om vidtagna åtgärder inneburit återställande eller förändring utgår man alltid från byggnadens skick såsom nyuppförd respektive om- eller tillbyggd (prop. 1969:100, s. 25). Detta innebär att nyinvesteringar utgör fastighetens ursprungliga skick vid den tidpunkt investeringen är klar (Gärdlund, s. 29). Även en ny ägare som förvärvar en byggnad i dåligt skick får direktavdrag för alla utgifter för dess upprustning som tekniskt sätt anses som reparation (prop. 1969:100, s. 25). Fastighetsägaren behöver alltså inte själv ha ägt fastigheten under den tid den har förslitits (Lundén & Svensson, s. 124).

Enligt propositionen 1969:100 (s. 25) hänförs åtgärder som ommålning, om- tapetsering, lagning av väggar och golv, omläggning av tak, utbyte av fönster och dörrar med mera till reparation. I Inkomstskatt (s. 297) förtydligas begreppet lagning av väggar till att omfatta lagning av innerväggar och byte av väggbeklädnad på ytterväggar. Ytterligare exempel på reparationsåtgärder är byte av ledningar, värmepannor, kylskåp, spisar och hissar (Inkomstskatt, s. 297). Den åtgärdade delen ska ha varit behandlad eller utrustad på liknande sätt tidigare för att reparationsavdrag ska medges (Gärdlund, s. 49). I RÅ 1972 not. 71 byttes ett kylskåp ut mot kombinerat kyl- och frysskåp. Regeringsrätten ansåg att utgiften fick fördelas mellan reparation och ombyggnad, eftersom frysdelen betraktades som förbättring då funktionen inte funnits tidigare.

Samma utfall blev det i KR i Göteborg i mål nr 6893-2001, där omläggning av taket ansågs vara av både förbättrings- och reparationskaraktär. Till viss del medgavs direktavdrag, men huvuddelen av utgiften utgjorde tilläggsisolering och betraktades därför som ombyggnad.

Varaktig byggnadsdel

Utbyte av en byggnads varaktiga delar, såsom grunden eller andra bärande konstruktioner, räknas normalt inte till reparation (prop. 1969:100, s. 25). Ju längre varaktighet en byggnadsdel har desto mindre ingrepp tillåts för att åtgärden ska betraktas som reparation (Gärdlund, s. 36). Om däremot de varaktiga delarna skulle skadas genom röta eller på annat jämförligt sätt ses utgiften för utbytet som reparation (prop. 1969:100, s. 25). Till reparation hänförs även åtgärder som avser att avhjälpa skador på bärande byggnadsdelar, när detta sker utan att byggnadsdelarna byts ut (Sandström, K G A, s. 129). Senare har reparationsbegreppet utvidgats till att omfatta även då enstaka mindre delar i själva byggnadsstommen byts ut, som till exempel vid mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar (Skatteverket, s. 161). I dessa fall anses värdeminskningssavdraget inte helt spegla förslitningen, vilket motiverar den omedelbara avdragsrätten (Inkomstskatt s. 297).

RÅ 1979 1:70 är ett exempel på när utbyte av byggnadens varaktiga delar har hänförts till reparation. Fallet handlar om en byggnad som på grund av bland annat sänkning av grundvattennivån hade murknat i rustbädden (vågrätt placerade stockar), vilken utgjorde byggnadens grund. Till följd av att stockarna murknat hade delar av byggnaden sjunkit och i viss mån kantrat. För att stoppa fortsatt sjunkning och förstörelse av byggnaden hade betongfundament gjutets på åtta ställen under fastigheten och samtidigt hade järnbalkar slagits ner. Någon lyftning av byggnaden hade inte gjorts utan åtgärden hade endast stoppat fortsatt sjunkning. Regeringsrätten hänförde hela utgiften till reparation, med omedelbart avdrag som följd. Beslutet motiverades med hänsyn till arten och omfattningen av utförda byggnadsarbeten och övriga omständigheter i målet.

Som tidigare nämnts under avsnitt 3.1 är det oklart ifall åtgärder för att laga en skada som beror på en felkonstruktion eller på att en riktig konstruktion utförts på felaktigt sätt är att hänföra till reparation. Om felaktigheten medför att det uppstår en skada på byggnaden, som inte skulle ha inträffat om felaktigheten inte hade funnits, är utgiften för avhjälpan av skadan att betrakta som reparation. Detta förutsätter att skadan upptäcks först efter några år. Är åtgärderna omfattande hänförs utgiften till ombyggnad. (Sandström, K G A, s. 125). I RÅ 1955 not. 1132 medgav regeringsrätten direktavdrag, då en altan vid byggnadens uppförande hade gjutets felaktigt. Altanen hade frusit sönder och fukt hade trängt in i väggen.

Omfattande renovering

Vid större renoveringar kan vissa åtgärder betraktas som reparation medan andra betraktas som ombyggnad, trots att de utförs i ett sammanhang (Gärdlund, s. 36). De reparationer som utförs samtidigt som ombyggnaden, men på ej ombyggda delar, till exempel väggar som inte flyttats, blir direkt avdragsgilla. Reparationskaraktären förtas inte av att den utförs som en del av en omfattande renovering. (Inkomstskatt, s. 297). Detta förutsätter att reparationen inte är helt oväsentlig (Gärdlund, s. 37). För att en uppdelning ska kunna göras, krävs att åtgärden kan fördelas, både vad gäller utfört arbete och utgiften. Ofta görs en schablonmässig uppdelning, då det är svårt att fördela utgifterna exakt. (Gärdlund, s. 37). Det kan därför vara bra att anlita en fristående konsult både före och efter renoveringsarbetet, som kan bedöma hur stor del av de totala utgifterna som är att hänföra till reparation. Värderingsintyg från entreprenören brukar inte utan vidare godtas i skattedomstolarna. (Grosskopf, Edvarsson & Svensson, s. 215).

I RÅ 1957 fi. 2483 medgavs delvis direktavdrag för istandsättning och modernisering av ett hus, då betydande delar bibehållits i ursprungligt skick. Dessa äldre bibehållna delar hade också reparerats. Majoriteten av ledamöterna i regeringsrätten ansåg att åtgärderna i sin helhet inte kunde hänföras till ombyggnad. En ledamot var av skiljaktig mening och ansåg att hela utgiften var hänförlig till ombyggnad, på grund av åtgärdernas omfattning och beskaffenhet.

I RÅ 1979 Aa 124 hade fastighetsägaren gjort omändringsarbeten på mangårdsbyggnaden till sin jordbruksfastighet. Före renoveringen var yttertak, fasadbeklädnaden, installationerna av el, värme, vatten och sanitet, tapeter och invändig målning samt golvbeläggning i så bristfälligt skick att visst avdrag som reparation skäligen borde medges. Då det inte genom fakturor eller på annat sätt visats hur stor del av de totala utgifterna som belöpte på dessa åtgärder fick storleken på reparationsavdraget uppskattas.

Nödvändig åtgärd

Ytterligare ett krav som ska vara uppfyllt för att en reparation ska vara direkt avdragsgill är att den är nödvändig (Inkomstskatt, s. 298). Åtgärden ska ha skett för att avhjälpa en förslitning eller skada (Grosskopf, Edvarsson & Svensson, s. 213). En åtgärd kan vara nödvändig av både teknisk och ekonomisk orsak (Inkomstskatt, s. 298). Teknisk förslitning kan vara brister som medför påtagliga effekter eller brister som erfarenhetsmässigt måste åtgärdas för att hindra en fortsatt försämring. Dessa brister kan till exempel vara att taket läcker eller att färgen flagnar. Ekonomisk förslitning innebär att fastighetens värde minskar på grund av den tekniska utvecklingen. (Gärdlund, s. 29). Den tekniska förslitningen är, till skillnad från den ekonomiska, lättare att konstatera (Gärdlund, s. 76). Det kan även tänkas, när det gäller hyresfastighe-

ter, att åtgärder som beror på hyresgästernas önskemål betraktas som reparation. Detta anses vara ekonomiskt betingat eftersom bostäderna kan bli svåra eller omöjliga att hyra ut om den tekniska standarden är låg. (Gärdlund, s. 28 f).

I RÅ 1986 ref. 115 hänfördes utbyte av uppvärmningssystem till reparation då igångsättning av det gamla värmesystemet skulle ha kostat mer. I fallet var det en mangårdsbyggnad som hade reparerats och byggts om. Vid reparationen hade det gamla värmesystemet med kakelugnar och kaminer bytits ut mot elvärme. Samtidigt hade två murstockar och en öppen spis reparerats samt en ny öppen spis uppförts. Avdrag medgavs för den totala utgiften såsom för reparation. I RÅ 1968 fi. 1008 behandlades ett liknande fall. Eldstäder hade bytits ut mot en värmeledningsanläggning. Genom installationen av värmeledningen hade den ena murstocken blivit överflödigt och tagits bort, samtidigt som en ny hade uppförts. Hela utgiften hänfördes av regeringsrätten till reparation, då igångsättning av den gamla uppvärmningsanläggningen skulle ha uppgått till åtminstone det belopp för vilket avdrag medgavs.

Annat material

På grund av utvecklingen av byggnadsmaterial är det i vissa situationer omöjligt att exakt återställa en fastighet i dess ursprungliga skick. Då nytt material används förblir det en reparation, såvida den huvudsakliga funktionen är densamma eller motsvarande tekniskt sätt. Även om det är möjligt att använda samma material som tidigare har fastighetsägaren valmöjlighet att använda något annat material. Den tekniska utvecklingen kan bidra till att det nya materialet består av fler funktioner än det gamla. (Gärdlund, s. 30 f).

I RÅ 1984 1:95 användes ett annat material än det ursprungliga. I fallet hade en bostadsbyggnads väggar, som tidigare var försedda med drev mellan timmerstockarna och runt fönstren, isolerats med mineralull. Ändringen medförde att väggarnas funktion förbättrades jämfört med deras ursprungliga skick. Fastighetsägaren var därför egentligen inte berättigad till omedelbart avdrag för utgiften för isolering med högre belopp än vad som motsvarade utgiften för omdrevning av väggarna. Emellertid skulle en omdrevning blivit dyrare och regeringsrätten medgav därför direktavdrag med hela utgiften för isoleringen.

Begränsningsregeln

När en gammal del byts ut mot en ny kan en begränsning i avdragsrätten bli aktuell (prop. 1969:100, s. 25). Bara för att ett dyrare material används utesluts inte rätten till reparationsavdrag (Gärdlund, s. 31 f). Begränsningen innebär att direktavdrag endast medges med maximalt vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterial (prop. 1969:100, s. 25). Avdrag medges då med högst det lägsta beloppet av den faktiska kostnaden eller för vad

det skulle ha kostat att sätta in en byggnadsdel av samma slag som den gamla (Skatteverket, s. 161 f).

I RÅ 1977 ref. 85 använde regeringsrätten sig av begränsningsregeln i domslutet. Fastighetsägaren hade bytit ut den yttre träpanelen på byggnaden mot beklädnad i kalksandsten och gavelspetsarna hade bytits ut mot lockpanel. Sockeln och grunden hade förstärkts och pågjutits för att kunna bära tegelbeklädnaden. Då träpanelen var sliten och behövde bytas hänfördes utbytet till reparation. Kostnadsavdraget begränsades samtidigt till beräknad kostnad för träpanel av ursprungligt eller annat likvärdigt material.

3.3 Utvidgat reparationsbegrepp

Den lagregel som behandlar det utvidgade reparationsbegreppet finns i 19 kap. 2 § 2 st. IL. Här står: *”Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden”*. Detta innebär att vissa ändringsarbeten på en byggnad kan komma att behandlas som reparation, trots att de normalt anses som ombyggnadsåtgärder (Företagarhandboken, mars 2002, s. 8:2).

Det utvidgade reparationsbegreppet tillkom i lagstiftningen 1969. Vid denna tidpunkt beskattades näringsfastigheter i tre olika inkomstslag; jordbruksfastighet, annan fastighet samt rörelse. Då begreppet infördes i lagstiftningen avsåg det från början endast de näringsfastigheter som beskattades i inkomstslaget rörelse (Rydin, 1971, s. 221) men 1972 utvidgades det till att även avse jordbruksfastigheter (Rydin, 2000, s. 639). Av SOU (1968:26, s. 64 f) framkom det att ekonomiskt oriktiga byggnadsvärden kunde uppkomma, då anskaffningsvärdena höjdes enbart på grund av ändrad verksamhetsinriktning. Ändringsarbetena gav inte upphov till bestående tekniska eller ekonomiska värden, och genomfördes ganska regelmässigt och med relativt korta tidsintervall. Genom införandet av det utvidgade reparationsbegreppet har de skatterättsliga reglerna anpassats till vad som anses företagsekonomiskt riktigt (prop.1969:100, s. 53).

Genom 1990 års omfattande skattereform slogs de tre inkomstslagen samman till ett inkomstslag, näringsverksamhet. Det utvidgade reparationsbegreppet kom därmed att omfattar samtliga näringsfastigheter. (prop. 1989/90:110, s. 665). När IL ersatte KL togs exemplen i lagtexten bort men någon ändring av innehållet avsågs inte (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 243). Redan innan IL började tillämpas, ändrades lagtexten från ”den bedrivna verksamheten” till ”den skattskyldiges näringsverksamhet”. Detta något vidare utvidgat reparationsbe-

grepp infördes år 2000, men tillämpades inte förrän vid 2002 års taxering. (Rydin, 2000, s. 646).

Ändringsarbete i den bedrivna verksamheten

Före år 2000 angav lagtexten att med reparation jämställdes ändringsarbeten som var normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten (Norell, Ossmark, Tegnander, s. 85). Propositionen 1969:100 (s. 53) anger som exempel på åtgärder, som faller under det utvidgade reparationsbegreppet, upptagning av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Med omdisponering menas förändring inom den befintliga lokalytan (RÅ 2003 not. 115). I propositionen 1972:120 (s. 16 ff) sägs att utgifter för ändringsarbeten och omdisponering av ekonomibygnad som är normalt påräkneliga i jordbruksdrift också ska omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Bland annat ges som förslag på åtgärder, utöver vad som sägs i propositionen 1969:100, ändringsarbeten i samband med övergång från köttjursuppfödning till produktion av slaktsvin. Utvidgningen gjordes för att underlätta ändringar i produktionsinriktningen (SOU 1971:78, s. 121 ff).

De åtgärder som avses beror alltså inte på skada eller försämring av byggnaden utan är sådana ändringsarbeten som är normalt återkommande i den rörelseverksamhet som bedrivs i byggnaden (Sandström, K G A, s. 140). Dock finns en begränsning som innebär att förändringar som genomförs i större omfattning inte ska anses som direkt avdragsgilla ombyggnadskostnader (Sandström, C O, s. 288). I propositionen beskrivs, som exempel på begränsning, då en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för affärs-, kontors- eller lagringsändamål. När det gäller sådana större ändringsarbeten måste utgiften istället aktiveras och skrivas av genom årliga värdeminskningsskattavdrag (Sandström, C O, s. 288).

Endast om verksamheten är oförändrad, kan utgiften för ändringsarbetena bli avdragsgilla. Om rörelseverksamheten läggs om, medges däremot inte avdrag. (Sandström, K G A, s. 140). I RÅ 1985 1:32 ansåg regeringsrätten att ändringsarbetet gjorts inom den bedrivna verksamheten och medgav direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet. Ändringsarbetet avsåg ombyggnad av fabriksbalk för sockertillverkning till lokaler för el- och instrumentverkstäder. Åtgärden ansågs vara betingad av den i fabriken bedrivna sockertillverkningen, och var av sådan karaktär att den normalt behövde vidtas någon gång under byggnadens användningstid samt att den var av begränsad omfattning.

Ett liknande rättsfall är RÅ 1985 1:50 där direktavdrag för omdisponering av lokal medgavs. Ekonomibygnaden hade använts för lagring och sortering av potatis samt som uppehållsrum för gårdens anställda. I samband med att en ny potatissorteringsanläggning anskaffades disponerades byggnaden om så att

personalutrymmet flyttades från undervåningen till övervåningen. Den nya potatissorteringsanläggningen förlades intill personalutrymmet och undervåningen användes för handsortering av potatis. Regeringsrätten ansåg att ändringsarbetena hade inneburit att potatishanteringens fått mer ändamålsenliga lokaler och att uppehållsplatsen för gårdens anställda hade moderniserats och anpassats till nutida krav. Omdisponeringarna ansågs utgöra ändringsarbeten som var normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten.

Ett nyare rättsfall med samma utfall är mål nr. 2943-2000 från KR i Göteborg, där direktavdrag för omdisponering av vindsutrymme till lagerlokal medgavs. Lagerlokalen hade efter omdisponering hyrts ut till bolagets generalagent, för lagring av reservdelar. Bolaget bedrev försäljning av lantbruksmaskiner och reservdelar till dessa samt utförde reparationer och annan service på sådana maskiner. Enligt bolaget hade ändringarna gjorts för att förbättra lagerhållningen av reservdelar, vilket varit nödvändigt för att möta kundernas krav på snabb service och leverans. Kammarrätten fastslog att ändringsarbetet utgjorde rationaliseringsåtgärder som var normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten. Åtgärderna hade inte inneburit någon väsentlig förändring av byggnaden. Utfallet i detta rättsfall kan tyckas motstridigt mot att ändringsarbetet måste göras inom verksamheten, men bedömningen har med stor sannolikhet gjorts utifrån att uthyrning av lokalen hade skett för förvaring av bolagets egna produkter.

Motsatt utfall blev det i mål nr. 5275-02 från KR i Göteborg. I rättsfallet hade genomgripande ändringsarbeten utförts på byggnadens bottenplan, för att där efter hyras ut. Tidigare användes bottenplanet till kontor och utställning för bolagets egna bedrivna verksamhet. Genom att nu istället hyra ut lokalerna hade bolaget lagt om den verksamhet som tidigare hade bedrivits där. Kammarrätten beslutade därför att direktavdrag inte medgavs för utgifterna i samband med ändringsarbetet, då det inte gjordes inom den bedrivna verksamheten.

De rättsfall som finns från regeringsrätten och kammarrätten har utgått från den lagtext som fanns före år 2000, det vill säga utifrån den bedrivna verksamheten. I en artikel i Skattenytt tar Rydin (2000, s. 644 f) upp vad som menas med begreppet verksamhet. Av de åtta rättsfall som han har studerat har direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet medgivits i tre. Samtliga avser ändringsarbeten inom den egna bedrivna verksamheten. Övriga fem rättsfall avser uthyrning, i vilka direktavdrag inte medgivits. Utifrån domskälen görs det ingen skillnad mellan egen verksamhet och uthyrning, men vid uthyrning har bedömningen skett utifrån hyresgästens verksamhet och inte fastighetsägarens uthyrningsverksamhet. Detta har gällt vid bedömning rörande samma hyresgäst, men bör även gälla för nya hyresgäster. Han menar att så länge den nye hyresgästen bedriver samma verksamhet som den tidigare bor-

de direktavdrag medges, däremot inte om denne bedriver annan verksamhet. Även verksamheter med naturlig anknytning till varandra borde få betraktas som en enda verksamhet. Detta är en ståndpunkt som även Norell, Ossmark & Tegnander (s. 85) intar, men de menar samtidigt att rättspraxis rörande frågan är oklar.

Ett rättsfall där den gamla och nya verksamheten hade naturlig anknytning till varandra är RRK 74 1:65. I fallet medgavs direktavdrag då en lokal byggdes om från livsmedelsaffär till kioskrörelse. Kammarrätten ansåg att det var bibehållen verksamhetsinriktning men med begränsat varusortiment. Utfallet blev däremot annorlunda i rättsfall RK 1982 1:2 och RÅ 1983 ref 1:39, där kammarrätten respektive regeringsrätten inte ansåg att arbetet gjorts inom verksamheten. I det första rättsfallet byggdes en livsmedelsaffär om till postkontor. Kammarrätten vägrade avdrag då de ansåg att renoveringsarbetet på fastigheten syftade till att erhålla lokaler lämpade för en verksamhet som tidigare inte bedrivits i byggnaden. I det andra rättsfallet byggdes fjärde våningsplanet om från hotelllokaler och personalbostäder till datacentral och kontorsutrymme. De övriga tre våningsplanen användes för affärs- och kontorsändamål. Regeringsrätten menade att den tidigare bedrivna verksamheten var att se som en särskild verksamhet, skild från den verksamhet som bedrevs i byggnaden i övrigt. Åtgärden ansågs därför inte utgöra ändringsarbeten som var normalt påräkneliga inom den bedrivna verksamheten.

Ett nyare rättsfall med samma utfall är mål nr. 324-02 från KR i Göteborg. En fastighet hade anskaffats för att i huvudsak bedriva läkarpraktik i de lokaler som det tidigare hade funnits apotek. För att anpassa lokalen hade nya väggar uppförts och befintliga rivits, vilket medfört att planlösningen förändrats. Vidare hade genom bland annat elinstallationer, ny ventilation och VVS-arbeten lokalerna tillförts nya funktioner. Merparten av utgifterna hänfördes till ombyggnad, eftersom kammarrätten inte ansåg att det var frågan om ändringsarbeten i den bedrivna verksamheten utan etablering av en ny verksamhet.

Ändringsarbeten i den skattskyldiges näringsverksamhet

Genom propositionen 1999/2000:100 har generösare avdragsregler för utgifter vid ombyggnad av lokaler i samband med byte av hyresgäst införts. I propositionen sägs klart att även sådana ändringsarbeten som anses normala i fastighetsförvaltning ska omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Tidigare har rättspraxis givits alltför strikt tolkning. Exempelvis anges i propositionen att avdrag har vägrats då lokal för färghandel har gjorts om till lokal för två nya verksamheter, dels för kontor och dels för affär. Bedömningen ska, efter lagändringen, göras utifrån den skattskyldiges näringsverksamhet. Detta innebär att varje situation ska bedömas utifrån antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet, beroende på vem som bekostar ändringsarbetet. Om fastighetsägaren står för utgiften och dennes verksamhet består av uthyrning

av lokaler för affärs- och kontorsändamål, är utgiften för sådana ändringsarbeten att betrakta som normalt påräkneliga i näringsverksamheten. Detta gäller även vid byte av hyresgäst, sammanslagning av två intilliggande lokaler eller vid delning av en lokal. Däremot omfattas fortfarande inte mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler. Dessutom omfattas inte ingrepp i bärande konstruktion eller nya stammar för vatten och avlopp. Någon ändring av gällande rätt avseende åtgärdens omfattning eller karaktär är inte avsedd utan hänvisning görs till den praxis som vuxit fram. (prop. 1999/2000:100, s. 204 ff).

I RÅ 2003 not. 115 medgavs avdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet. Företaget hade så kallade förmanshytter i sina produktionslokaler, vilka användes av arbetstagare med tjänstemannaliknande arbetsuppgifter för att skapa utrymme och avskärma buller. Hytternas tak utnyttjades tidigare som lagerutrymme. Genom en påbyggnad med en ny våning hade nya hytter ovanpå de tidigare befintliga förmanshytterna skapats. Regeringsrätten ansåg att de ändringsarbeten som företaget hade gjort, genom att bygga fler hytter på utrymmen som tidigare använts för lagerutrymme, var betingade av den bedrivna verksamheten. Ändringarna hade inte medfört att byggnadens karaktär ändrats på ett mera väsentligt sätt eller medfört någon omläggning av verksamheten.

Ett annat mål där åtgärden har inneburit en väsentlig förändring av byggnaden är mål nr. 2178-02 från KR i Jönköping. I målet hade ett duschrum installerats i ett utrymme som tidigare användes som garderob. Duschrummet inrättades i bostadens boyta, för att anpassa bostaden till de krav som dagens hyresgäster ställer. Det gamla badrummet fanns fortfarande kvar i bostadens källare. Kammarrätten ansåg inte att verksamhetens ändamål (bostadsuthyrning) hade ändrats genom inrättande av duschrummet, men ansåg att det rörde sig om sådan väsentlig förändring av fastigheten att det var att hänföra till ombyggnad.

Även om det är villkoren avseende fastighetsförvaltning som diskuteras i förarbetet, menar Rydin (2000, s. 646) att lagtexten inte innehåller någon begränsning enbart till detta område. Enligt honom bör även ändringsarbeten i jordbruk, såsom förändring av produktionsinriktning till exempel genom övergång från animalieproduktion till uthyrning av stallplatser, omfattas. Karnov (s. 3498) tar dessutom upp att eftersom det utvidgade reparationsbegreppet omfattar alla näringsfastigheter, vilket inkluderar bostadsfastigheter, bör även omdisponeringar inom en lägenhet kunna dras av omedelbart. Detsamma gäller vid större omdisponeringar, till exempel när stora lägenheter byggs om till flera små eller tvärtom.

Ett rättsfall som behandlar omdisponering i ett hyreshus är mål nr. 2772-02 från KR i Göteborg. I rättsfallet hade flera våtutrymmen reparerats samt ett nytt badrum inretts. Det nya badrummet var av exklusiv standard och hade inretts i ett tidigare helt oinrett utrymme. Någon motsvarighet hade inte funnits tidigare. De tidigare befintliga bad- och toalettutrymmena var av ordinär standard och fanns kvar i användbart skick. Direktavdrag medgavs för reparation av befintliga badrum, däremot inte för det nya badrummet. Kammarrätten ansåg att inredning av ett nytt badrum var att betrakta som ombyggnad. Någon omdisponering av redan befintliga bad- och toalettutrymmen hade inte gjorts, och därmed kunde inte direktavdrag medges enligt det utvidgade reparationsbegreppet.

I en artikel i Skattenytt diskuterar Rydin (2000, s. 639 ff) huruvida det utvidgade reparationsbegreppet verkligen har utvidgats genom ändringen i lagtexten till ”i den skattskyldiges näringsverksamhet”. Om ändringen i lagtexten inneburit en förändring vid byte av hyresgäst, bör direktavdrag medges även då den nya hyresgästen driver en annan slags verksamhet än den föregående, menar han. Propositionen är dock oklar i detta hänseende. En viktig förändring däremot är att en bedömning även kan göras utifrån fastighetsägarens verksamhet. I förarbetena till lagändringen sägs att genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, inte omfattas. Rydin menar därför att bedömningen ska göras på nivån uthyrning för affärs- och kontorsändamål. Detta uppfattar han som att endast en mindre utvidgning av det tidigare begreppet skett, eftersom hyresgästens verksamhet fortfarande tillmäts viss betydelse och att bedömningen inte enbart görs utifrån fastighetsägarens verksamhet. Detta innebär att bedömningen även i fortsättningen skall göras utifrån den verksamhet som rent faktiskt bedrivs i den uthyrda byggnaden. Uttalandet kan uppfattas som att fastighetsförvaltning med uthyrning av lokaler är en verksamhet, och fastighetsförvaltning genom uthyrning av bostäder är en annan. Han menar därför att det som enligt lagens lydelse verkar vara en avsevärd förbättring, enligt förarbetena inte innebär samma utvidgning. (Rydin, 2000, s. 647 f).

Undantag från tillämpning

Det utvidgade reparationsbegreppet är inte tillämpligt vid nybyggnation, då det måste vara frågan om ändringsarbeten på en byggnad (Rydin, 2000, s. 640). Av samma orsak kan begreppet heller aldrig bli tillämpligt för rena nyinstallationer, trots att lokalerna har använts för samma ändamål tidigare. Detta har bland annat framkommit i RÅ 1979 ref. 1:86 (Norell, Ossmark, Tegnander, s. 85). Rättsfallet gällde renoveringskostnader för ombyggnadsarbeten, som i säkerhetsfrämjande syfte hade utförts på en bankfastighet. Regeringsrätten ansåg att arbetena utförts för att rätta till brister som redan från början hade funnits i byggnaden, och kunde därför inte jämföras med kostnader som var normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten.

Inte heller vid ren tillbyggnad kan det utvidgade reparationsbegreppet bli tillämpligt, då detta innebär en ren utökning av lokalytan (Rydin, 2000, s. 640). Enligt förarbeten kan avdrag medges för till exempel omdisponeringar av lokaler. En omdisponering innefattar emellertid inte någon utvidgning av lokalytan, utan bör ske inom den befintliga lokalytan. (RÅ 2003 not. 115). Detta har framkommit i till exempel RÅ 1987 ref. 87. Rättsfallet gällde en ekonomibyggnad på en jordbruksfastighet som hade byggts till med ett mjölkrum, vid övergång från köttjursproduktion till mjölkproduktion. Eftersom det avsåg en ren tillbyggnad, ansågs inte det utvidgade reparationsbegreppet tillämpligt. Detta innebär att det utvidgade reparationsbegreppet endast är tillämpligt för ändringsarbeten som karaktäriseras som ombyggnad (Rydin, 2000, s. 640).

4. Analys

Nedan analyseras begreppen för att klargöra var gränsen mellan ombyggnad och reparation går. Reparation definieras utifrån ett antal rekvisit, som samtliga måste vara uppfyllda för att direktavdrag ska medges. Därefter följer en separat analys av det utvidgade reparationsbegreppet. Slutligen belyses rättsfallsläget.

4.1 Ombyggnad eller reparation

Alla åtgärder som görs på en byggnad betraktas som ombyggnad, såvida de inte kan hänföras till något av begreppen reparation eller utvidgat reparationsbegrepp. Avgörande för om en åtgärd ska betraktas som ombyggnad eller reparation är om byggnaden, tekniskt sätt, har blivit bättre än ursprungligt skick. Utifrån de olika rättskällorna har vi kommit fram till att det finns tre krav som måste vara uppfyllda för att en utgift ska klassificeras som reparation.

Det **första kravet**, är att utgiften avser åtgärder som normalt behöver utföras någon eller några gånger under byggnadens livslängd. De byggnadsdelar som ingår i själva grundkonstruktionen betraktas som varaktiga och anses inte behöva åtgärdas under byggnadens användningstid. Åtgärder på varaktiga byggnadsdelar uppfyller därför inte det första kravet och utgiften för dessa åtgärder klassificeras som ombyggnad. Dock kan, i vissa fall, åtgärder på varaktiga byggnadsdelar betraktas som reparation. I RÅ 1979 1:70 betraktades utbyte av varaktiga delar som reparation, då de hade murknat. Både förarbeten och doktrin uttalar att undantag gäller vid röta eller annan jämförlig skada. Enligt doktrin kan även mindre ingripande reparationer, inklusive utbyte av enstaka mindre delar, på byggnadsstommen betraktas som reparation om de görs för att avhjälpa en skada. Vi har dock svårt att klargöra vad som menas med mindre ingripande reparation och utbyte av enstaka mindre delar, då vi inte har hittat något rättsfall från regeringsrätten som behandlat frågan.

Både i doktrin och i rättsfall är det oklart hur felkonstruktioner ska behandlas. När det gäller fel som upptäcks i nära anslutning till nybyggnationen är båda rättskällorna klara över att utgiften betraktas som en del av byggnadskostnaden. Oklarheten ligger istället i när felet eller bristen upptäcks först efter flera år. I både RÅ 1970 ref. 39 I och II har konstruktionsfel som upptäckts efter ett antal år hänförts till ombyggnad. Beslutet fattades med stor oenighet där tre ledamöter förenade sig med domslutet, medan två var av skiljaktig mening. De två ledamöterna, som var av skiljaktig mening, har samma uppfattning som K G A Sandström. De anser att arbeten som endast innebär att ett konstruktionsfel åtgärdas, vilket motverkar en snabbare försämring av byggnaden, bör betraktas som reparation. Utifrån det material som vi har studerat anser vi,

precis som de två ledamöterna och Sandström, att åtgärden borde betraktas som reparation eftersom den inte har tillfört byggnaden någon ny funktion eller förlängt dess normala livslängd.

Det **andra kravet**, för att en utgift ska betraktas som reparation, är att åtgärden ska syfta till att bevara eller återställa byggnaden i dess ursprungliga skick. Bedömningen görs alltid utifrån skicket vid ny-, till- eller ombyggnad och är oberoende av ägarförändring. Om åtgärden skulle innebära en väsentlig förändring av byggnadens ursprungliga skick eller av byggnadens användningsområde, hänförs utgiften istället till ombyggnad. I RÅ 1974 ref. 73 fastställdes att en trappa inte håller lika länge som byggnaden i övrigt. Därför hänfördes utgiften för den nya, likvärdiga trappan till reparation, då åtgärden syftade till att återställa byggnaden i ursprungligt skick. Däremot i RÅ 1989 ref. 5 valde fastighetsägaren att riva källartrappan och mura igen källardörren, istället för att reparera eller byta ut trappan mot en ny. Åtgärden gjordes inte för att återställa byggnaden till ursprungligt skick och därför betraktades den som ombyggnad. I enlighet med det första rättsfallet anser vi att utgången borde ha blivit annorlunda i det senare fallet, om fastighetsägaren istället hade valt att reparera eller byta ut trappan mot en ny.

Vid omfattande renoveringar behöver ibland en uppdelning göras mellan vad som är att betrakta som ombyggnad respektive reparation. Avgörande blir om åtgärden har gjorts för att återställa eller förändra byggnadens ursprungliga skick. Detta innebär att direktavdrag endast medges för reparation på de delar som inte har blivit ombyggda. Delarna måste dock ha varit i behov av reparation, för att direktavdrag ska medges. De delar som byggs om betraktas alltid som ombyggnad, även om de var i behov av reparation före ombyggnaden.

Ett **tredje krav**, som måste uppfyllas för att åtgärden ska betraktas som reparation, är att den är nödvändig. I både RÅ 1986 ref. 155 och RÅ 1968 fi. 1008 ansågs åtgärderna hänförliga till reparation på grund av att de var ekonomiskt nödvändiga. I fallen medgavs direktavdrag vid utbyte av uppvärmningssystem, då det skulle ha kostat mer att sätta igång de gamla systemen. I RÅ 1968 not. 2315 hänfördes utgiften för ett nytt ladugårdsgolv till ombyggnad, eftersom det gamla golvet inte var uppslitet och åtgärden därmed inte tekniskt nödvändig. Som rättsfallen visar måste åtgärden vara nödvändig av antingen ekonomisk eller teknisk orsak. Om åtgärden inte är nödvändig kan den aldrig komma att betraktas som reparation utan hänförs då till ombyggnad. Detta innebär att till exempel förändringar som görs för att följa senaste trenden inte blir direkt avdragsgilla.

Även om de tre ovanstående kraven är uppfyllda kan **begränsningsregeln** bli aktuell. Denna innebär, precis som det låter, en begränsning i avdragsrätten, då endast en del av utgiften för åtgärden blir direkt avdragsgill medan en del

måste aktiveras. Begränsningen kan inträffa när byggnadens skick blir bättre än dess ursprungliga skick, till exempel för att ett dyrare material än ursprungsmaterialet används. I RÅ 1972 fi. 583 samt RÅ 1977 ref. 85 har annat material använts vid utbyte av taket respektive fasaden på byggnaden. Kostnadsavdraget begränsades i dessa fall till beräknad kostnad för ursprungligt eller annat liknande material. Begränsningsregeln innebär således att direktavdrag endast medges med vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet. Merkostnaden betraktas som en förändring av byggnadens ursprungliga skick och hänförs därför till ombyggnad. Begränsningsregeln bygger främst på det andra kravet, som innebär att en åtgärd måste göras för att återställa byggnaden i ursprungligt skick för att betraktas som reparation.

4.2 Utvidgat reparationsbegrepp

När det gäller det utvidgade reparationsbegreppet har vi svårare att fastställa vad som är att hänföra till detta. Det går inte, som med reparation, att ställa upp några krav som måste vara uppfyllda. Det utvidgade reparationsbegreppet har lättat upp gränsen mellan de två andra begreppen och innebär att utgifter som tidigare hänfördes till ombyggnad i vissa fall betraktas som reparation. År 2000 utvidgades begreppet något. Före år 2000 tittade man på den bedrivna verksamheten medan man idag tittar på den skattskyldiges näringsverksamhet. I propositionen anges att syftet med utvidgningen framförallt gäller förändringar som fastighetsägaren gör i samband med byte av hyresgäst och som anses normala i fastighetsförvaltningen. Den enda doktrin som har diskuterat det vidare utvidgade reparationsbegreppet är Rydin i artikeln ”Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats?”. I denna artikel säger Rydin att det vidare begreppet inte enbart bör gälla inom fastighetsförvaltning, utan även omfatta ändringsarbeten i till exempel jordbruk. Som exempel nämner han att förändringen medför att till exempel övergång från animalieproduktion till uthyrning av stallplatser bör omfattas.

Under avsnitt 3.3 har vi tagit upp ett rättsfall från KR i Göteborg, mål nr 5275-02, där ändringsarbetet betraktades som ombyggnad. Rättsfallet beslutades utifrån de regler som gällde före lagändringen. Tidigare hade lokalerna använts för den egna verksamheten, men hyrdes efter renovering ut. I domen trycktes framförallt på att avsikten med reglerna om det utvidgade reparationsbegreppet inte var att de skulle omfatta sådana genomgripande förändringar som kunde ske i samband med omläggning av verksamheten. Om vi drar en parallell med Rydins tolkning av ändringsarbeten inom jordbruk, som nämns ovan, borde detta rättsfall få en annan utgång efter ändringen i lagen. I både Rydins exempel och rättsfallet har företaget gått från egen användning till uthyrning av byggnaden. Som vi uppfattar Rydin anser han att det är möjligt att ändra verksamhetsinriktning ganska radikalt så länge det sker inom en

näringsverksamhet. Tolkningen bygger på att det inom en näringsverksamhet kan ingå flera verksamheter. Om vi däremot enbart tittar på lagtexten blir vår tolkning att ändringsarbetet i rättsfallet fortfarande borde betraktas som ombyggnad. Detta beror på att lagtexten uttryckligen säger att ändringsarbetet måste vara normalt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Vi anser inte att det kan vara normalt i en näringsverksamhet att gå från egen användning till uthyrning av byggnaden.

Vad anses då vara normalt i en näringsverksamhet? För att få grepp om detta har vi behövt skilja på fastighetsförvaltning respektive övriga företag. När det gäller fastighetsförvaltning anser vi att lagändringen har inneburit en större förändring än för övriga företag. Detta beror på att utgångsläget numera sker utifrån den skattskyldiges näringsverksamhet. Fastighetsägaren kan alltså anpassa lokalerna till olika hyresgästers verksamheter, oavsett om detta avser förändring mellan affär, kontor, lager eller verkstad. En sådan anpassning anser vi normal vid fastighetsförvaltning, då detta sker inom en och samma verksamhetsinriktning, det vill säga uthyrning. I RK 1982 1:2 vägrades fastighetsbolaget direktavdrag då en livsmedelsaffär gjordes om till postkontor, eftersom dessa ansågs vara två skilda verksamheter. Vi anser att utfallet i detta rättsfall borde bli annorlunda med dagens utvidgade reparationsbegrepp. I beslutet fokuserade kammarrätten på den verksamhet som hade bedrivits i lokalerna, det vill säga livsmedelsaffär. Utifrån det nya synsättet borde direktavdrag ha medgetts om utgångsläget istället hade skett utifrån fastighetsägarens näringsverksamhet, som bestod av lokaluthyrning. Fastighetsägaren bekostade ändringsarbetet för att anpassa lokalen från en hyresgästs verksamhet till en annans, vilket klart sägs i propositionen ska falla under begreppet. För övriga företag tycker vi inte att lagändringen har inneburit någon förändring. Vår åsikt är att det inte kan anses normalt att ändra eller införa en ny verksamhetsinriktning i näringsverksamheten, såvida de olika inriktningarna inte är likartade. Vi tolkar det som att företagets verksamhetsinriktning är avgörande för att bedöma om ett ändringsarbete kan anses normalt.

Trots förändringen år 2000 säger lagtexten fortfarande att väsentliga förändringar inte omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. I propositionen ges tre exempel på åtgärder som innebär väsentlig förändring av byggnaden eller dess användningssätt. Det första exemplet är när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler. De två andra exemplen avser ingrepp i bärande konstruktioner samt då nya stammar för vatten och avlopp dras fram. I mål nr 324-02, där apotek byggdes om till läkarpraktik, anser vi det vara ganska klart, utifrån propositionen, att åtgärderna även efter lagändringen bör bli betraktade som ombyggnad bland annat på grund av de VVS-installationer som gjordes.

De åtgärder som propositionen anger som väsentlig förändring uppfattar vi emellertid inte som uttömmande utan endast som exempel. Vad omfattas då av väsentlig förändring? Den tolkning som kan göras utifrån propositionen 1999/2000:100 är att en ombyggnad från affär till kontor inte utgör en väsentlig förändring av byggnaden för fastighetsförvaltande bolag. Tolkningen bygger på att det i propositionen står att rättspraxis har getts för snäv tolkning, bland annat då direktavdrag vägrades när en lokal för färghandel byggdes om till affärs- och kontorslokal. Frågan är om samma sak gäller vid ombyggnad från verkstad till affär eller kontor, eller om detta utgör väsentlig förändring precis som när bostadslägenheter byggs om till kontor eller affär. Vår tolkning av rättsfall RK 1982 1:2 förutsätter att det inte har skett någon väsentlig förändring i samband med renoveringen. De ändringsarbeten som har gjorts omfattas inte av de i propositionen angivna exemplen. Eftersom lagstiftaren inte klart anger vad som omfattas av väsentlig förändring och det ännu inte finns speciellt många rättsfall från regeringsrätten på området kan vi inte med säkerhet uttala oss.

4.3 Rättsfallsläget

Den litteratur som finns på området hänvisar ofta till rättsfall från 40-, 50- och 60-talet. Under arbetets gång har vi ställt oss frågan om detta beror på att litteraturen är gammal eller om det inte finns några nyare rättsfall. De rättsfall som doktrinen vanligen hänvisar till återges oftast enbart med en eller två meningar som anger domslutet i regeringsrättens årsbok. Vanligtvis saknas både bakgrund och domskäl till målet. Med anledning av detta har vi byggt vår uppsats framförallt på rättsfall från sent 60-tal fram till slutet av 80-talet. Även dessa rättsfall kan uppfattas som gamla, men då vi har sökt efter rättsfall från regeringsrätten under 90- och 2000-talet har vi endast fått fram tre fall som berör gränsdragningen i samband med den löpande beskattningen på näringsfastigheter. Att det inte finns speciellt många rättsfall från 1990 och framåt har bekräftats av Skatteverkets rättsenhet. En orsak till detta kan vara att gränsdragningsproblemet har funnits länge. De rättsfall som finns ger en relativt bra riktlinje trots att många av dem är gamla. Detta har vi till viss del fått bekräftat när vi beställt rättsfall som avgjorts i kammarrätten under 2000-talet. En del av dessa rättsfall har hänvisat till andra rättsfall från till exempel 50-talet. De rättsfall från kammarrätten som vi har studerat har ofta behandlat frågan om en utgift är direkt avdragsgill enligt det utvidgade reparationsbegreppet. Kanske är det här som det stora problemet finns idag. Även dessa nyare rättsfall hänvisar ofta tillbaka till den gamla doktrinen inom området, där speciellt K G A Sandströms bok ”Beskattning av inkomst av hyresfastigheter” från 1975 är återkommande. En annan orsak kan vara att det ofta handlar om bevisfrågor och att denna typ av ärenden sällan hamnar i regeringsrätten.

5. Slutsats

I detta kapitel klargörs var gränsen mellan ombyggnad och reparation går samt vad som faller under utvidgat reparationsbegrepp. Slutligen ges förslag på tillägg i lagtexten.

Var går gränsen mellan ombyggnad och reparation? I lagtexten är begreppen inte klart definierade, utan en fördjupning i de övriga rättskällorna krävs för att få en uppfattning om var gränsen går. En viss vägledning över vad som är att betrakta som ombyggnad respektive reparation ges av förarbetena. Doktrinen, i sin tur, återger nästan enbart det som redan står i förarbetena och tillför därför väldigt lite av författarnas egna tolkning. Rättspraxis är därför av avgörande betydelse för var gränsen mellan de två begreppen går.

Någon lista över vilka åtgärder som är direkt avdragsgilla respektive måste aktiveras går inte att fastställa. Åtgärden måste bedömas utifrån varje enskilt fall. En åtgärd som hänförs till ombyggnad i ett fall kan mycket väl hänföras till reparation i ett annat fall. Det går dock att teoretiskt ställa upp ett antal krav som krävs för att en åtgärd ska få hänföras till reparation. För det första måste åtgärden vara nödvändig, för det andra måste den vara normalt påräknelig under en byggnads livslängd och för det tredje ska den göras för att återställa byggnaden till dess ursprungliga skick. Om något av dessa krav bortfaller är det inte längre möjligt att få direktavdrag, utan istället måste utgiften aktiveras och skrivas av under byggnadens livslängd. En åtgärd som görs utan att vara nödvändig, som innebär ingrepp i varaktiga byggnadsdelar eller som innebär en förändring av byggnadens ursprungliga skick är alltså att betrakta som ombyggnad.

Vad som däremot är svårare att fastställa är vad som krävs för att en åtgärd ska vara direkt avdragsgill enligt det utvidgade reparationsbegreppet, då det inte går att ställa upp några krav. Som tidigare nämnts har gränsen mellan ombyggnad och reparation lättats upp genom detta begrepp. Numera är det därför möjligt att få vissa ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i den skattskyldiges näringsverksamhet att bli betraktade som reparation, under förutsättning att de inte utgör en väsentlig förändring av byggnaden. Begreppet infördes redan 1969 men genom lagändringen 2000 utvidgades begreppet ytterligare.

För att avgöra om en åtgärd kan falla under det utvidgade reparationsbegreppet måste en bedömning av åtgärden göras i två steg. För det första måste en bedömning göras för att se om åtgärden är normal i den näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver. För det andra måste en bedömning göras för

att avgöra om åtgärden innebär en väsentlig förändring av byggnaden, det vill säga vilken teknisk inverkan den har. Vad innebär då begreppen normal och väsentlig förändring? De rättsfall som finns på regerings- och kammarrättsnivå har ofta lagt tyngdpunkten i beslutsmotiveringen på vad som är normalt i den verksamhet som har bedrivits i lokalerna. Endast ett fåtal rättsfall behandlar frågan om vad som utgör en väsentlig förändring.

När det gäller begreppet normalt anser vi att lagändringen har inneburit en större förändring för fastighetsförvaltande företag än för övriga företag. Många av de rättsfall som rör fastighetsförvaltning är inte tillämpliga idag eftersom tolkningen gjordes utifrån de äldre reglerna som inte medgav att den nya hyresgästen bedrev annan verksamhet än den gamla. Vår tolkning av nuvarande lagtext och dess förarbeten är att alla ändringsarbeten som görs för att anpassa en lokal för nya hyresgäster är att betrakta som normala i fastighetsförvaltningen. Detta oavsett om åtgärden medför förändring från industrilokal till affärslokal eller från lagerlokal till kontorslokal. För övriga företag gäller fortfarande den praxis som har utvecklats. Vår tolkning av rättskällorna är att företag inte kan ändra eller införa en ny verksamhetsinriktning, då detta inte kan anses normalt i näringsverksamheten, såvida inriktningarna inte är likartade.

Även om en åtgärd anses som normal i en verksamhet är det inte säkert att direktavdrag medges då det kan innebära en väsentlig förändring av en byggnad. Utifrån de rättskällor som finns är det dock svårt att få grepp om vad som menas med väsentlig förändring. Av propositionen 1999/2000:100 framgår tre exempel; när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, ingrepp i bärande konstruktioner samt nya stammar för vatten och avlopp. Utifrån de rättsfall som vi har studerat går det inte att dra någon slutsats om vad väsentlig förändring innebär. Vad som omfattas av detta får praxis utvisa under de kommande åren.

Vår uppfattning är, precis som Rydins, att det utvidgade reparationsbegreppet inte har utvidgats lika mycket som lagtexten ger uttryck för. Vi tycker att den förändring som skett i lagtexten endast innebär en förändring för fastighetsförvaltande bolag. Eftersom lagändringen inte har börjat gälla förrän vid 2002 års taxering, finns det ännu inte några domslut på kammar- och regeringsrättsnivå hänförliga till tiden efter ändringen. De rättsfall som vi har tagit fram från kammarrätterna, med domar meddelade under 2000-talet, avser vanligen taxeringar från mitten av 90-talet. Möjligtvis börjar de rättsfall som berör det vidare utvidgade reparationsbegreppet att nå länsrättsnivå nu, men eftersom de med all sannolikhet kommer att gå vidare till högre instans ger rättsfall från denna nivå inte någon tyngd i praxis. Då tillämpningen av den nya lagtexten är oklar skulle det vara kul att genomföra en ny uppsats igen om tio år, för att se hur det vidare utvidgade reparationsbegreppet har utvecklats. Har lagför-

ändringen bara inneburit en förändring för fastighetsförvaltande företag, som vi tror, eller även för andra företag?

Rent praktiskt uppstår ofta problem vid bedömningen om en utgift ska berättiga till direktavdrag. Ett vanligt problem är att visa vad som gjorts och vilket material som har använts till vad. Det är därför av stor vikt att under arbetets gång dokumentera allt noga. Av rättsfallen har vi tolkat det som om att det ofta handlar om bevis för hur stor del av utgiften som blir direkt avdragsgill respektive måste aktiveras. Många gånger har domstolarna fått uppskatta kostnadsfördelningen, vilket vanligen har lett till lägre direktavdrag än vad fastighetsägaren har velat få avdrag för.

Den lagtext som finns idag är väldigt otydlig över vad som räknas till reparation. Endast genom att studera förarbeten och rättsfall går det att få en uppfattning om vad som krävs för att direktavdrag ska medges. Genom att komplettera lagtexten med de tre krav som krävs för att en åtgärd ska betraktas som reparation tror vi att den skulle bli tydligare. Kraven är, som tidigare nämnts, att åtgärden ska vara nödvändig och normalt påräknelig för att återställa byggnaden i dess ursprungliga skick. Tillägget kan dock aldrig innebära att lagtexten blir heltäckande. Även lagtexten som berör det utvidgade reparationsbegreppet är något otydlig. Det går dock aldrig att utforma lagtexten så att det exakt går att utläsa vad som menas med normalt i en näringsverksamhet respektive vad väsentlig förändring av en byggnad innebär.

Källförteckning

Offentligt tryck

- Prop. 1969:100 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr. 370)
- Prop. 1972:120 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
- Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
- Prop. 1999/2000:2 Del 2, Inkomstskattelag
- Prop. 1999/2000:100 2000 års ekonomiska vårproposition
- Prop. 2003/04:16 Om omedelbart avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter
- SOU 1968:26 Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter
- SOU 1971:78 Jordbruksbeskattningen

Använd litteratur

Andersson, M, Saldén Enèrus, A och Tivéus, U. (2005). *Inkomstskattelagen. En kommentar, del 1*. 5:1 u. Sthlm.

Finna Rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder. (2004). 8 u. Sthlm.

Företagarhandboken – Skatter 1. (kontinuerlig uppdatering). Sthlm.

GRS Skattehandbok – 1990 års skattereform. (1991). Sthlm.

Grosskopf, G, Edvardsson, L och Svensson, B. (1988). *Inkomst- och förmögensbeskattning, del 1*. 7 u. Sthlm.

Gärdlund, L. (1983). *Reparation-Underhåll-Ombyggnad. En jämförelse av begreppen i olika lagstiftningskomplex.* (Byggforskningsrådet, Rapport 62).

Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del I. (2003). 9 u. Lund.

Johansson, G och Rabe, G. (2001). *Det svenska skattesystemet.* 14 u. Sthlm.

Karnov – svensk lagsamling med kommentarer, band 3. (2001/02). 6 u. Sthlm.

Lundén, B och Svensson, U. (1998). *Hyreshus – skatt, deklaration, ekonomi & juridik.* 3 u. Näsviken.

Norell, O, Ossmark, J och Tegnander, H. (1995). *Inkomst av hyresfastighet.* 3 u. Sthlm.

RSV Utbildning & Information. (1985). *Reparation/Underhåll! Ombyggnad/förbättring?, teoridel. 2* u. Göteborg.

Rydin, U. (1971). "Om avdrag för kostnader för reparation av byggnad – en rättsfallssammanställning". Skattenytt s. 221 ff.

Rydin, U. (2000). "Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats?". Skattenytt s. 639 ff.

Sandström, K G A. (1975). *Beskattning av inkomst av hyresfastighet*. Sthlm.

Sandström, C O. (1969). "Fastighetsavskrivningarna". Skattenytt s. 279 ff.

Skatteverket. (2004). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. vid 2004 års taxering, del 2*. Avesta.

Wennergren, B. (1959). "Rätten till avdrag för kostnad å byggnad". Skattenytt s. 207 ff.

Åberopade rättsfall

KR i Göteborg, mål nr. 2772-02	RÅ 1969 fi. 1754
KR i Göteborg, mål nr. 2943-2000	RÅ 1970 not. 2198
KR i Göteborg, mål nr. 324-02	RÅ 1970 ref. 39 I
KR i Göteborg, mål nr. 5275-02	RÅ 1970 ref. 39 II
KR i Göteborg, mål nr. 5335-2000	RÅ 1972 fi. 583
KR i Göteborg, mål nr. 6893-2001	RÅ 1972 not. 71
KR i Jönköping, mål nr. 1882-02	RÅ 1974 ref. 73
KR i Jönköping, mål nr. 2178-02	RÅ 1977 ref. 85
LR i Skåne län, mål nr. S 886-92	RÅ 1979 1:13
RK 1982 1:2	RÅ 1979 1:70
RRK 74 1:65	RÅ 1979 1:86
RÅ 1935 fi. 501	RÅ 1979 Aa 124
RÅ 1949 ref. 40	RÅ 1983 ref. 1:39
RÅ 1955 not. 1132	RÅ 1984 1:95
RÅ 1957 ref. 4	RÅ 1985 1:32
RÅ 1957 fi. 2483	RÅ 1985 1:50
RÅ 1965 not. 1038	RÅ 1986 ref. 115
RÅ 1968 ref. 71	RÅ 1987 ref. 87
RÅ 1968 fi. 1008	RÅ 1989 ref. 5
RÅ 1968 not. 2314	RÅ 1990 ref. 72
RÅ 1968 not. 2315	RÅ 2003 not.115
RÅ 1968 not. 2317	

Förkortningar

Fi.	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken (1970:994)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SOU	Statens Offentliga Utredning