

HFD 2019 ref. 20

Utgifter för en åtgärd som innebär en viss förbättring av en byggnad men som följer den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarden får dras av i sin helhet såsom utgifter för reparation och underhåll.

19 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 juni 2019 följande dom (mål nr 2482–2485-18).

Bakgrund

1. Utgifter för att reparera och underhålla en byggnad får dras av omedelbart. Enligt fast praxis gäller att om en åtgärd medför att byggnaden försätts i ett bättre skick än det ursprungliga, t.ex. genom att ett annat och bättre material används, kan rätten till omedelbart avdrag i vissa fall begränsas. Sådana utgifter som inte får dras av omedelbart räknas in i byggnadens anskaffningsvärde och dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Mindre ändringsarbeten kan enligt det s.k. utvidgade reparationsbegreppet behandlas som reparation och underhåll. Utgifter för sådana arbeten får därför också dras av omedelbart.

2. Aktiebolaget Kristianstadsbyggen har genomfört ett upp-
rustningsprojekt av sina hyresfastigheter. I samband med det har bolaget bytt ut tvåglasfönster med träram mot treglasfönster med aluminiumbeklädd träram. De fönster som satt monterade i byggnaderna var från 1930-talet respektive 1950- och 1960-talen.

3. I projektet ingick även renovering av badrum, stammar, avlopp, fasader och tak. Bolaget begärde att utgifterna skulle få dras av omedelbart – förutom en mindre del avseende badrumsrenoveringarna – vid respektive års inkomstbeskattning, dvs. inkomståren 2010–2013. Den del som bolaget inte begärde att få dra av omedelbart lades i stället till grund för värdeminskningsskattavdrag.

4. Skatteverket godtog bolagets begäran med undantag för en del av utgifterna för fönsterbytet. Verket ansåg att fönsterbytet visserligen var att anse som reparation och underhåll men att det hade inneburit en standardförbättring i förhållande till byggnadernas ursprungliga skick. Den del av utgifterna för fönsterbytet som ansågs motsvara en standardförbättring uppskattades till 30 procent och omedelbart avdrag för den delen vägrades.

5. Bolaget överklagade beslutet och yrkade att utgifterna i sin helhet skulle få dras av omedelbart. Bolaget menade att det hade rätt till ytterligare avdrag eftersom det hade ersatt fönster som var

av normal standard när byggnaderna uppfördes med sådana som är av normal standard i dag.

6. Förvaltningsrätten i Malmö avslog överklagandet. Enligt förvaltningsrätten var tvåglasfönster med träram inte att likställa med aluminiumbeklädda treglasfönster. Avdraget skulle därför begränsas till vad det skulle ha kostat att byta ut fönstren mot sådana som motsvarar de ursprungliga. Vidare fann förvaltningsrätten att det inte fanns skäl att beräkna den del av utgifterna som var hänförlig till förbättring av byggnaderna på något annat sätt än vad Skatteverket hade gjort. Åtgärden kunde inte anses vara ett sådant ändringsarbete som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

7. Kammarrätten i Göteborg – som instämde i förvaltningsrättens bedömning – avslog bolagets överklagande.

Yrkanden m.m.

8. *Aktiebolaget Kristianstadsbyggen* yrkar att utgifterna för fönsterbytet ska få dras av i sin helhet. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader för ombud och biträde i underinstanserna och i Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 188 850 kr samt för eget arbete med 15 000 kr. Bolaget anför bl.a. att den förbättring som fönsterbytet har medfört, t.ex. i fråga om energi-effektivitet, är en naturlig följd av produktutvecklingen. Åtgärden har inte inneburit en väsentlig ändring av byggnaden och den bör därmed kunna omfattas även av det utvidgade reparationsbegreppet.

9. *Skatteverket* anser i första hand att överklagandet ska avslås och i andra hand att avdraget i vart fall ska begränsas till 90 procent av det yrkade beloppet. Verket anför bl.a. att bolaget hade kunnat vidta en mindre kostsam åtgärd genom att reparera fönstren eller att köpa billigare fönster.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

10. Frågan i målen är om utgifter för en åtgärd som innebär en viss förbättring av en byggnad men som följer den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarden ska få dras av i sin helhet såsom utgifter för reparation och underhåll.

Rättslig reglering m.m.

11. 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. I andra stycket regleras det utvidgade reparationsbegreppet. Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas enligt den bestämmelsen som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

12. Av praxis framgår att avdrag för utgifter för reparation och underhåll under vissa förhållanden kan begränsas om åtgärden har medfört en förbättring. I RÅ 1977 ref. 85 hade yttre träpanel på ett bostadshus bytts ut på grund av slitage. Fastighetsägaren hade beklätt väggarna med kalksten i stället för att sätta upp ny träpanel. Dessutom hade husets sockel och grund förstärkts, men detta bedömdes inte innebära att utbytet av väggbeklädnad skulle betraktas som något annat än reparation. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdraget för åtgärden skulle begränsas till den beräknade kostnaden för en panel av ursprungligt eller likvärdigt material. Motsvarande bedömning gjordes i RÅ 1982 Aa 35, där det rörde sig om byte av en oljeeldningsanläggning mot ett ytjordsvärmesystem.

13. I RÅ 1984 1:95 hade isolering med mineralull utförts i stället för omdrevning mellan timmerstockar. I RÅ 1986 ref. 115 hade ett äldre värmesystem bestående av kakelugnar och kaminer ersatts med elvärme. Dessutom hade murstockar och en öppen spis reparerats. I båda rättsfallen ansågs rätt till omedelbart avdrag finnas i sin helhet för de förbättrande åtgärderna. Av utredningen framgick att det skulle ha blivit dyrare att dreva om väggarna alternativt att reparera det befintliga värmesystemet.

14. Utbyte av en byggnads mer varaktiga delar såsom grunden eller andra bärande konstruktioner behöver normalt inte vidtas för att bevara eller bibehålla en byggnad i sitt ursprungliga skick. Om ett sådant utbyte är nödvändigt på grund av röta eller liknande skador är utgifterna dock att hänföra till utgifter för reparation och underhåll (se HFD 2014 ref. 51). De i rättsfallet aktuella byggnaderna var från 1800–1930 men arbetena, som avsåg pålning och annan grundförstärkning, utfördes med i dag vedertagen teknik.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Bolaget har i samband med upprustning av sina hyresfastigheter bytt ut äldre tvåglasfönster med träram till treglasfönster med aluminiumbeklädd träram.

16. Det ligger i sakens natur att när en fastighetsägare utför arbeten på en byggnad så sker detta i regel med sådan teknik och med sådant material som är vanligt förekommande på marknaden och därmed lättillgängligt.

17. För att ett omedelbart avdrag ska begränsas med hänvisning till att en åtgärd har medfört en förbättring i förhållande till

byggnadens ursprungliga skick måste det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framgå att det rör sig om en mer markant förändring som kan anses förhöja byggnadens värde utöver vad som följer av en ordinär underhålls- och reparationsåtgärd.

18. Av utredningen i målen framgår inte annat än att den förbättring av byggnaderna som bytet av fönstren har inneburit i form av t.ex. högre energieffektivitet och lägre underhållskostnader är en följd av den allmänna tekniska utvecklingen på området. Vid sådant förhållande finner Högsta förvaltningsdomstolen att det inte kan anses röra sig om en sådan förbättring för vilken i stället årliga värdeminskningssavdrag ska göras.

19. Utgifterna får därmed dras av i sin helhet såsom utgifter för reparation och underhåll enligt 19 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen. Det finns därför ingen anledning för Högsta förvaltningsdomstolen att pröva om åtgärden även kan omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet i paragrafens andra stycke.

20. Bolaget har således rätt till ytterligare omedelbart avdrag för utgifterna för fönsterbytet. Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

21. Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader för ombud och biträde. Ersättning kan inte beviljas för eget arbete. Yrkat belopp avseende kostnader för ombud och biträde får anses vara skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Aktiebolaget Kristianstadsbyggen har rätt att omedelbart dra av utgifter för fönsterbyte med ytterligare 5 676 600 kr, varav 237 900 kr belöper sig på inkomståret 2010, 1 757 400 kr år 2011, 1 845 900 kr år 2012 och 1 835 400 kr år 2013.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aktiebolaget Kristianstadsbyggen ersättning för ombuds- och biträdeskostnader med 188 850 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Saldén Enérus*, *Classon*, *Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Malmö (2017-06-02, ordförande Lundgren):

Förvaltningsrättens bedömning

För att bolaget ska ha rätt till yrkade direktavdrag måste åtgärderna antingen vara reparations- och underhållskostnader eller sådana ändringsarbeten på en byggnad som ska behandlas som reparations- och underhållskostnader. Det är bolaget som måste göra sannolikt att det har rätt till avdraget.

Av utredningen framgår att bolaget bytt tvåglasfönster i trä mot aluminiumbeklädda treglasfönster i trä.

Bytet av fönster är visserligen att betrakta som reparations- och underhållskostnader. Avdraget för kostnaden för åtgärden ska dock begränsas till beräknad kostnad för fönster av ursprungligt eller därmed likvärdigt material (jfr a. prop. samt RÅ 1977 ref. 85). Förvaltningsrätten anser att tvåglasfönster i trä inte är att likställa med aluminiumbeklädda treglasfönster i trä, varför avdrag endast ska medges till den del som motsvarar ett fönster av den sort som bytts ut. Detta oavsett bolagets uppgifter om att moderna byggnormer innebär att ett tvåglasfönster inte är rimligt att sätta in.

Det är förvaltningsrättens uppfattning att det inte framkommit någon konkret utredning från bolagets sida om skillnaden i pris mellan de ursprungliga fönstren och de som nu satts in, och att det därför inte finns skäl att beräkna den del av kostnaden som är hänförlig till förbättring av byggnadernas ursprungliga skick på något annat sätt än Skatteverket gjort.

Bytet av fönster kan enligt förvaltningsrättens mening inte anses utgöra sådana ändringsarbeten, som ska behandlas som underhåll och reparation, som avses i 19 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen. Direktavdrag för utgifterna för bytet av fönster kan därför inte heller medges enligt denna bestämmelse.

Sammanfattningsvis saknas skäl att ifrågasätta Skatteverkets bedömning, varför det överklagade beslutet inte ska ändras.

Ersättning för kostnader

Bolaget har förlorat målet och är av den anledningen inte berättigat till ersättning för sina kostnader. Inte heller i övrigt har det kommit fram några skäl att bevilja bolaget sådan ersättning. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Göteborg (2018-02-28, Grankvist, Fröberg och Lundberg):

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning. Överklagandet ska därför avslås.

Vid denna utgång finns inte skäl att bevilja ersättning för kostnader i kammarrätten. – Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.