

HFD 2016 ref. 11

Renovering av bostadsrättslägenhets rök- och ventilationskanaler har inte ansetts utförd i lägenheten och berättigar därmed inte till ROT-avdrag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

67 kap. 13 b § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 januari 2016 följande dom (mål nr 2459-15).

Bakgrund

M.G. avser att låta renovera rök- och ventilationskanaler som hör till hennes bostadsrättslägenhet. Fastigheten där lägenheten ingår är ett hus från 1927 med s.k. självdragsventilation där varje lägenhet har rumsspecifika rök- och ventilationskanaler och där inget gemensamt system finns. Kanalerna ska renoveras för att en eldstad och en köksfläkt ska kunna installeras.

I ansökan hos Skatterättsnämnden frågade M.G. om de planerade arbetena uppfyller villkoret att arbetet utförs ”i lägenheten” enligt 67 kap. 13 b § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och därmed ger rätt till skattereduktion (s.k. ROT-avdrag).

Skatterättsnämnden fann att rekvisitetet ”i lägenheten” i 67 kap. 13 b § IL ska tolkas restriktivt och att skattereduktion därför endast kunde medges för sådant arbete som utförs på de delar av kanalerna som kan hänföras till vad som finns innanför lägenhetens golv, väggar och tak.

Yrkanden m.m.

M.G. yrkar att förhandsbeskedet ändras på så sätt att reparation av de rök- och ventilationskanaler som endast tjänar hennes lägenhet ska anses utgöra sådant arbete som utförs ”i lägenheten” enligt 67 kap. 13 b § IL. Hon anför bl.a. att det inte finns någon tvekan om att ROT-avdrag ska medges för kostnad som enligt lag åvilar det enskilda hushållet. Genom att koppla ROT-avdraget till det inre underhållsansvaret enligt bostadsrättslagen (1991:614) så garanteras att avdrag inte medges för kostnader som bostadsrättsföreningen ska stå för.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet fastställs. Begreppet ”i lägenheten” ska tolkas strikt. Om avsikten varit att en bostadsrättsinnehavare skulle ha rätt till skattereduktion för arbete som denne enligt föreningens stadgar hade att svara för hade begränsningen ”i lägenheten” inte behövts i 67 kap. 13 b § IL.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet är om arbeten avseende en bostadsrättslägenhets rök- och ventilationskanaler kan anses utförda i lägenheten och därmed berättiga till skattereduktion för hushållsarbete.

Som hushållsarbete räknas enligt 67 kap. 13 b § IL reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av en bostadsrättslägenhet om lägenheten innehas av den som begär skattereduktionen och arbetet utförs i lägenheten och avser sådana åtgärder som bostadsrättsinnehavaren svarar för.

I förarbetena till 67 kap. 13 b § IL (prop. 2008/09:178 s. 37) framhålls att kravet på att arbetet ska vara utfört i lägenheten innebär att även om en bostadsrättsförenings stadgar ålägger en bostadsrättsinnehavare ett underhållsansvar för åtgärder utanför den egna lägenheten så omfattas sådant arbete inte av reglerna om skattereduktion. Vidare framgår att avgränsningen till arbeten utförda i lägenheten medför att utgifter för t.ex. byggande eller inglasande av balkong samt för s.k. stambyten av vatten-, avloppsledningar och motsvarande inte omfattas.

Av den principskiss som sökanden har gett in framgår att rök- och ventilationskanalerna ingår i en skorstensstock som löper genom fastigheten till dess tak. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan arbeten i den del av en kanal som går genom fastigheten – utanför lägenhetens tak, väggar och golv – inte anses utförda i lägenheten. Att varje kanal i skorstensstommen endast betjänar en lägenhet i fastigheten medför ingen annan bedömning (jfr NJA 2015 s. 566). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Bull, Askersjö* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Louise Molin Alfredsson.

Skatterättsnämnden (2015-03-27, *André, ordförande, Lohela och Lundström*):

Förhandsbesked

Rätt till skattereduktion föreligger endast för arbeten som utförs på delar av ventilations- och rökkanalen som finns innanför lägenhetens golv, väggar och tak.

Motivering

Av 67 kap. 1 § IL framgår att bestämmelserna om skattereduktion i kapitlet gäller för fysiska personer. I kapitlets 11–19 §§ finns regler om skattereduktion för hushållsarbeten. Av särskild betydelse för detta ärende är definitionen av s.k. ROT-arbeten i vissa lägenheter i 13 b § första stycket.

I lagrummet sägs att som hushållsarbeten räknas reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda, nämligen (1) att lägenheten innehas av den som begär skattereduktion samt (2) att arbetet utförs i lägenheten och det avser sådana åtgärder som bostadsrätts-havaren svarar för.

Skattereduktion för dessa ROT-arbeten ska enligt förarbetena endast tillgodoräknas de enskilda bostadsrättshavarna och inte bostadsrättsföreningen som sådan. Skattereduktionen riktar sig till den som har det egentliga ansvaret för underhåll och reparation i bostaden. Den aktuella regeln har därför utformats med utgångspunkten att det vid avgränsningen av vilket arbete som ska omfattas bör göras skillnad mellan s.k. inre och yttre underhåll (prop. 2008/09:178 s. 36).

Av innehållet i 7 kap. 4 och 12 §§ bostadsrättslagen drar regeringen slutsatsen att den ansvarsfördelning som där anges i stora drag innebär att all utrustning och alla installationer som ryms innanför lägenhetens väggar, golv och tak är bostadsrättshavarens ansvar, medan ledningar för vatten, el och avlopp som är inbyggda i husets stomme (tak, golv och väggar) och som således inte befinner sig inuti lägenheten följaktligen är föreningens ansvar.

Med beaktande av denna ansvarsfördelning anser regeringen att enbart ROT-arbeten som utförs i lägenheten och som är sådant som bostadsrättshavaren svarar för ska omfattas av reglerna om skattereduktion. Därefter återger man att två remissinstanser framfört att det inte är självklart vad som är att hänföra till det inre respektive det yttre underhållsansvaret eller vilken betydelse de enskilda stadgarna ska ha för bedömningen.

Dessa befarade tolkningssvårigheter bemöter regeringen genom att hänvisa till de två rekvisit för avgränsningen för ROT-arbete som uppställs i 13 b § första stycket 2 IL där endast ansvarsfrågan ska bedömas med stöd av bostadsrättsföreningens stadgar. Frågan om arbetet är utfört i lägenheten är ett tillkommande krav som kan leda till att vad som sägs i stadgarna inte får genomslag vid bedömningen.

Även i övrigt kommenteras gränsdragningen i förarbetena genom hänvisningar till åtgärder som utförs ”utanför den egna lägenheten”, på ”insidan” av fönster och dörrar i lägenheten m.m.

Förfarbetena ger alltså tydligt uttryck för att rekvisitet om att arbetet ska utföras i lägenheten ska ges en strikt tolkning.

Det anförda innebär att skattereduktion i det aktuella fallet kan medges endast för utgifter avseende sådant arbete som utförs på de delar av aktuella kanaler som kan hänföras till vad som finns innanför lägenhetens golv, väggar och tak. Att regelsystemet kan ge upphov till krav på att proportionera utgifterna med utgångspunkt i var arbetena har utförts framgår av praxis (HFD 2012 ref. 47).

Ledamöterna *Bengtsson*, *Dahlberg* och *Gäverth* var skiljaktiga och anförde med instämmande av föredraganden *Gustafsson* följande.

Bestämmelsen i 67 kap. 13 b § IL har utformats med utgångspunkt i att det vid avgränsningen av vad som utgör ROT-arbete som utförs i en bostadsrättslägenhet bör göras skillnad mellan s.k. inre och yttre underhåll. Vad som ska hänföras till inre respektive yttre underhåll avgörs i sin tur av 7 kap. 4 och 12 §§ bostadsrättslagen och bostadsrättsföreningens stadgar.

Det inre underhållsansvaret regleras i 12 §. Där sägs att bostadsrätts-havaren på egen bekostnad ska hålla lägenheten i gott skick, om inte något annat bestämts i stadgarna eller följer av andra–femte styckena. Detta gäller även mark, om sådan ingår i upplåtelsen. Vidare att bostadsrätts-havaren inte svarar för reparationer av ledningar för avlopp, värme, gas, elektricitet och vatten, om föreningen har försett lägenheten med ledningarna och dessa tjänar fler än en lägenhet. Detsamma gäller ventilationskanaler.

I specialmotiveringen till paragrafen konstateras att bestämmelsen inte anger närmare vad som ska räknas till en lägenhet och vad som alltså ingår i bostadsrätts-havarens underhållsansvar. Vissa gränsdragnings-problem kan därmed uppkomma. I föreningens stadgar är det därför lämpligt att precisera vad som ska hänföras till det inre underhållet. Till lägenheten bör i regel räknas rummets golv, väggar och tak, inredningen i rummen, glas och bågar i fönster samt lägenhetens inner- och ytterdörrar. Till lägenheten kan vidare höra vissa ledningar av olika slag (prop. 1990/91:92 s. 201).

Av föreningens stadgar framgår att det är bostadsrätts-havaren som har ansvaret för underhållet av eldstäder inklusive rökgångar och ventilationskanaler i den mån bostadsrätts-havaren har försett lägenheten med dessa. Bostadsrätts-havaren svarar dock inte för reparation av ventilationskanaler eller ledningar för avlopp, värme, gas, elektricitet och vatten, om föreningen har försett lägenheten med ledningarna och dessa tjänar fler än en lägenhet.

För att undvika de gränsdragningsproblem som kan uppstå har lagstiftaren lagt till begränsningen ”i lägenheten” i IL. På så sätt ger arbeten utanför en lägenhet inte skattereduktion även om de genom föreningens stadgar omfattas av det inre underhållsansvaret (jfr prop. 2008/09:178 s. 37).

Frågan är då vad begreppet ”i lägenheten” har för innebörd. Uttrycket är inte nödvändigtvis begränsat till sådant som finns ovanför lägenhetens golv och innanför dess väggar och tak. I 7 kap. 7 § bostadsrättslagen sägs t.ex. att bostadsrätts-havaren inte utan tillstånd i lägenheten får utföra åtgärd som innefattar ingrepp i en bärande konstruktion, ändring av befintliga ledningar för avlopp, värme, gas eller vatten, eller annan väsentlig förändring av lägenheten. Det talar enligt vår mening för att även sådant som finns i golv, väggar och tak i vissa fall kan anses vara i lägenheten. Från systematisk utgångspunkt är det alltså inte främmande att låta begreppet ”i lägenheten” omfatta ventilations- och rökkanaler som har sitt ursprung i lägenheten.

Bostadsrättsföreningens stadgar följer i det här fallet bostadsrätts-lagens uppdelning av underhållsansvaret. De arbeten som frågan gäller faller därmed inom det inre underhållsansvaret utan att man genom

stadgarna utvidgat det ansvaret i förhållande till bostadsrättslagen. Arbetena bör därför bedömas som ROT-arbeten i sin helhet. Ett sådant synsätt strider enligt vår uppfattning inte mot lagstiftarens intentioner och får anses förenligt med ordalydelsen i 67 kap. 13 b § II. Synsättet förhindrar också de andra gränsdragningsproblem en proportionering av arbetskostnaden skulle medföra. Den praxis som gäller proportionering avser arbeten innanför och utanför tomtgränsen på en fastighet och har därför ingen relevans här.

Arbetet med renoveringen av kanalväggarna utförs alltså enligt vår mening ”i lägenheten”.