



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ann-Charlotte Strand

Reparationsavdrag för
näringsfastigheter –
gränsdragning mellan reparation
och underhåll samt ombyggnad

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

Vt-06

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Presentation av ämnet	4
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	6
2 CENTRALA BEGREPP	7
2.1 Fastighet och byggnad	7
2.2 Reparation och underhåll	8
2.3 Ny-, till- och ombyggnad	8
2.4 Vikten av rätt definition	8
3 UTTALANDEN I FÖRARBETEN	10
3.1 Reparation och underhåll av byggnad	10
3.1.1 Utvidgat reparationsbegrepp	11
3.1.2 Utvidgning av det utvidgade reparationsbegreppet	11
3.2 Avdragstidpunkt	12
4 SYNPKUNKTER I DOKTRIN	14
4.1 Synpunkter avseende begreppet reparation och underhåll	14
4.1.1 Exempel på reparations- och underhållsåtgärder	16
4.1.2 Utvidgat reparationsbegrepp	17
4.2 Åtgärder som inte utgör reparation och underhåll	18
4.3 Slutsatser dragna utifrån synpunkter framförda i doktrin	20
5 RÄTTSPRAXIS	22
5.1 Fall där avdrag medgivits	22
5.1.1 Praxis från 1938 till 1969.	22

5.1.2	Praxis från 1970 till 2003	24
5.1.3	Avgöranden från kammarrätterna	28
5.2	Fall där avdrag vägrats	29
5.2.1	Praxis från 1941 till 1969	29
5.2.2	Praxis från 1970 till 2000	30
5.2.3	Avgöranden från kammarrätterna	34
5.3	Slutsatser dragna utifrån praxis	35
6	ANALYS	37
6.1	Inledning	37
6.2	Begreppsdefinitioner	37
6.2.1	Reparation och underhåll	38
6.2.2	Ombyggnad	40
6.2.3	Det utvidgade reparationsbegreppet	40
6.2.4	Övriga begrepp	41
6.3	Åtgärder som faller utanför de redovisade begreppen	42
6.4	Faktorer av betydelse för gränsdragningen	43
6.5	Riktlinjer för gränsdragningen	45
6.5.1	Vilka åtgärder ses som reparation och underhåll?	45
6.5.2	Vilka åtgärder ses som ombyggnad?	46
6.6	Återknytning till exemplet med näringsfastigheten	46
BILAGA A		48
BILAGA B		49
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		50
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		52

Sammanfattning

Ända sedan KL tillkom 1928 har det funnits regler med innebörden att avdrag får göras för sådana utgifter som hänförs till reparation och underhåll av byggnad. Dessa regler följde med även när IL ersatte bl.a. KL. Problemet har dock varit, och är fortfarande, att det inte finns några klara och precisa gränser för vilka åtgärder på en byggnad som ska anses utgöra reparation och underhåll. För att kunna ge en bra beskrivning och uppställa riktlinjer för vilka åtgärder som ska hänföras var, är en genomgång av förarbeten, praxis och doktrin nödvändig.

De åtgärder som vidtas på en byggnad kan i princip hänföras till två olika grupper av åtgärder: reparations- och underhållsåtgärder samt ny-, till- och ombyggnadsåtgärder. Eftersom det ofta kan vara fråga om stora belopp är det viktigt att kunna hänföra de arbeten man vidtagit till rätt grupp av åtgärder, detta eftersom kostnaderna för reparations- och underhållsåtgärder får dras av omedelbart medan kostnaderna för ny-, till- och ombyggnadsåtgärder ska läggas till anskaffningsvärdet och dras av genom årliga värdeminskingsavdrag.

1969 infördes det utvidgade reparationsbegreppet innebärande att utgifter för åtgärder som egentligen är att se som ombyggnad, i vissa fall ska behandlas som utgifter för reparation och underhåll i inkomstskattehänseende, dvs. utgifterna får dras av omedelbart. För att det utvidgade reparationsbegreppet ska kunna tillämpas ska det vara fråga om ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Det får dock inte vara fråga om åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden. Syftet med införandet av detta begrepp var att anpassa de skatterättsliga reglerna efter vad som ur företagsekonomisk synpunkt kan anses riktigt.

Av förarbeten till både KL och IL framgår att för att en åtgärd ska kunna hänföras till reparation och underhåll så ska det vara fråga om en åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd. Normalt räknas inte åtgärder på en byggnads bärande delar som reparation och underhåll eftersom man normalt inte behöver räkna med att vidta sådana åtgärder under en byggnads livslängd.

Det är åtgärdens tekniska karaktär som är avgörande för om utgifterna för åtgärden ska få dras av omedelbart eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Avgörande för bedömningen av vilka åtgärder som ska hänföras till det utvidgade reparationsbegreppet är även ifall ändringsarbetena kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet, denna bedömning ska göras utifrån antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet beroende på vem som bekostat arbetena och inte utifrån den verksamhet som bedrivs i lokalen.

För att en åtgärd ska kunna räknas som reparation och underhåll krävs dels att den återställt byggnaden i dess ursprungliga skick, dels att den var nödvändig för att avhjälpa uppkomna normalt förutsebara brister. Skatteverket har uttryckt det på så sätt att åtgärden ska avse byggnadsdelar och detaljer som man normalt behöver byta en eller flera gånger under en byggnads livslängd.

Omedelbart avdrag medges inte för de utgifter man haft för att åtgärda felkonstruktioner i en byggnad. Anledningen till detta är att åtgärderna närmast är att hänföra till nybyggnad eftersom byggnaden inte anses vara färdigbyggd i de fall den är behäftad med felkonstruktioner. Åtgärder för att rätta till felkonstruktioner i en byggnad anses således vara ett led i byggnadens uppförande.

Om man ska företa reparationsåtgärder och ombyggnadsåtgärder vid samma tillfälle kan det vara av vikt att man dokumenterar byggnadens skick innan man vidtager några åtgärder. Det är annars lätt att reparationsåtgärderna byter skepnad och istället ses som ombyggnadsåtgärder vilket i sådant fall medför att möjligheten att få göra omedelbart avdrag för de egentliga reparationsutgifterna försvinner.

Reparations- och underhållsåtgärder som innebär ett utbyte medför endast rätt till omedelbart avdrag motsvarande den faktiska eller beräknade kostnaden för ett ersättande med likadant eller likvärdigt material. Skulle ett ersättande med likadant material ställa sig dyrare än det nyare material man valt kommer man således att få göra avdrag för hela kostnaden.

Efter en genomgång av förarbeten, praxis och doktrin framträder en något klarare bild av hur olika åtgärder på en byggnad kommer att klassificeras och alltså även om omedelbart avdrag får göras för kostnaderna. Det ger dock endast en bild av hur åtgärderna *sannolikt* kommer att bedömas. Eftersom frågan om hur åtgärderna kommer att behandlas är en bedömningsfråga som måste göras från fall till fall är det inte möjligt att uppställa några absoluta svar eller riktlinjer.

Förkortningar

IL
JB
KamR
KL
LR
RR
ÅRL

Inkomstskattelagen (1999:1229)
Jordabalken (1970:994)
Kammarrätten
Kommunalskattelagen (1928:370)
Länsrätten
Regeringsrätten
Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

Föreställ dig att du äger en näringsfastighet vari finns lokaler som du hyr ut. Fastigheten har några år på nacken och det finns vissa saker som behöver fixas till. Fönsterbågar måste bytas ut, fasaden som är av puts har börjat rasa och behöver putsas om, plåttaket behöver målas om och du har nu tänkt utföra en rostskyddsmålning för längre hållbarhet. Dessutom har någon klottrat på fasaden så den behöver saneras och eftersom du är trött på återkommande klotter har du tänkt klottersäkra fasaden med en skyddsfilm som hindrar klotterfärgen att tränga in och fästa på fasaden. Som om inte detta var nog så ska en ny hyresgäst tillträda lokaler i fastigheten sedan den tidigare hyresgästen sagt upp sitt kontrakt. Lokalerna inrymde tidigare en liten kvartersbutik och ska nu inhysa ett café. Till följd av detta måste du omdisponera lokalen en smula genom att sätta upp en del väggar och således behöver vissa utrymmen målas om.

Du uppskattar den totala kostnaden för ovanstående arbeten till cirka 250 000 kr. Frågan du nu ställer dig själv är om kostnaderna för åtgärderna är omedelbart avdragsgilla eller inte. I 19 kap IL finns regler om att utgifter för reparation och underhåll på byggnad är omedelbart avdragsgilla medan utgifter för ny-, till- och ombyggnad ska läggas till anskaffningsvärdet för byggnaden och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Men hur de arbeten du har tänkt vidta på din fastighet kommer att klassificeras får du inte svar på genom att läsa lagtexten.

Detta medför nu att du som fastighetsägare inte vet om och i så fall hur stort belopp du kommer att få dra av omedelbart som reparations och underhållskostnader. Visserligen kan du gissa eller rent av begära ett förhandsbesked, men verkar det inte vara lite osäkert och omständligt? Hade det inte varit enklare om det åtminstone fanns några riktlinjer att hålla sig till angående hur åtgärderna kommer klassificeras vid inkomstbeskattningen?

1.1 Presentation av ämnet

Ända sedan tillkomsten av KL har det funnits regler om att avdrag får göras för kostnader avseende reparation och underhåll av byggnad. Bestämmelserna följde med när IL ersatte bl.a. KL och återfinns idag i 19 kap 2 § IL. Trots att bestämmelsen funnits länge så är det fortfarande svårt för den skattskyldige att veta vilka sorters åtgärder som kommer att ses som reparation och underhåll. Problemet uppstår främst vid gränsdragningen mot åtgärder som ska ses som ombyggnad. Detta problem blev inte direkt lättare att lösa när man 1969 införde ett utvidgat reparationsbegrepp. Detta innebär i princip att vissa åtgärder som tekniskt sett är att se som ombyggnad i inkomstskattehänseende ska behandlas såsom reparation och underhåll. Problemet rör alltså klassificeringen i inkomstskattehänseende av de olika åtgärder som man kan vidta med en byggnad.

1.2 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med denna uppsats är att undersöka om det går att uppställa några riktlinjer när det gäller den löpande beskattningen avseende gränsdragningen mellan åtgärder på byggnad som ska anses utgöra reparation och underhåll och åtgärder som ska anses utgöra ny-, till- och ombyggnad.

För att kunna ställa upp riktlinjer för denna gränsdragning måste man finna svar på två frågor. Dessa frågor är: Vilka åtgärder ses som reparation och underhåll? Vilka åtgärder ses som ny-, till- och ombyggnad?

1.3 Avgränsningar

Först och främst är denna uppsats begränsad till att avse gränsdragningsproblematiken avseende reparation och underhåll samt ombyggnad i inkomstskattehänseende och då specifikt 19 kap IL. Gränsdragningsproblem som kan uppstå i samband med återföring av värdeminskningsskatt¹ eller vid avyttring av fastighet² behandlas inte i denna framställning. Uppsatsen syftar inte heller till att besvara liknande gränsdragningsfrågor som kan uppstå vid tillämpningen av andra regelverk såsom t.ex. fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Hänsyn har i denna uppsats inte tagits till de specialregler avseende avdrag för utgifter för reparation och underhåll som återfinns i 19 kap 3, 24-25 § § IL. Den information som presenteras och slutsatser som dras i denna uppsats förutsätter att man som skattskyldig inte begränsas av dessa regler.

Uppsatsen är vidare avgränsad i tiden på så sätt att den endast behandlar tiden från KL:s tillkomst, dvs. från 1928 fram till dags dato. Vilka regler som fanns på området före 1928 beaktas inte i denna uppsats.

1.4 Metod och material

För att finna svar på de frågor som ställts upp tog jag min utgångspunkt i lagtexten. Eftersom svaren inte står att finna i lagtexten vände jag mig till förarbetena och då främst regeringens propositioner för att finna ledning för hur gränsdragningen är tänkt att se ut. Därefter undersökte jag vad som skrivits i doktrin om frågan och vilka diskussioner som förts där. Till sist tog jag del av Regeringsrättens praxis på området för att se om ytterligare någon ledning kunde hämtas här. Praxis ifrån kammarrätterna har i viss mån också undersökts.

¹ Regler om detta återfinns i 26 kap IL.

² Regler om detta återfinns i 45 kap IL.

De slutsatser jag kommit fram till i slutet av denna uppsats är dragna utifrån den helhetsbild jag anser framträder efter en genomgång av förarbeten, praxis och doktrin.

1.5 Disposition

Upplägget för denna uppsats ser ut som följer: i kapitel 2 presenteras några centrala begrepp som kan vara bra att ha i åtanke för den fortsatta framställningen. För att finna tanken bakom och avsikten med avdragsreglerna presenteras i kapitel 3 några av de resonemang som förts i förarbetena till bestämmelsen. I kapitel 4 tas några av de synpunkter på problemet som förts fram i doktrin upp. Här inkluderas även sådan information som hämtats ifrån Skatteverkets handledning för inkomstbeskattning.

I kapitel 5 åskådliggörs något av den praxis som växt fram på området genom åren. Fokus ligger givetvis på avgöranden från RR men även några avgöranden från kammarrätterna presenteras.

Till sist kommer den avslutande delen där jag presenterar min analys och de slutsatser jag anser man kan dra av det tidigare framställda.

2 Centrala begrepp

I detta avsnitt presenteras några grundläggande begrepp som är av betydelse för den fortsatta framställningen. I avsnittets avslutning pekas på några anledningar till varför det är viktigt att kunna definiera begreppen på ett riktigt sätt.

2.1 Fastighet och byggnad

Det civilrättsliga fastighetsbegreppet återfinns i JB. Av 1 kap 1 § framgår att fast egendom är indelad i fastigheter och av 2 kap 1 § framgår att till en fastighet hör bland annat byggnader. I 2 kap 2 § anges vad som anses tillhöra byggnad. Bland annat framgår det att fast inredning och annat som man försett byggnaden med hör till denna om det är ägnat till stadigvarande bruk. I paragrafens andra stycke räknas sådant upp som i regel anses tillhöra byggnad.

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet bygger till stor del på det civilrättsliga begreppet som beskrivits ovan. Den bestämmelse som görs civilrättsligt har betydelse för vilka tillgångar som ska hänföras till fastigheten.

Skatterättsligt delas fastigheter även upp i privatbostadsfastighet och näringsfastighet enligt reglerna i 2 kap 13-14 § § IL. Denna uppdelning är viktig för ifrågavarande redogörelse då reglerna i 19 kap IL endast gäller i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 13 kap 1 § 2 stycket IL framgår det att innehav av näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet. Det gäller alltså att få fastigheten klassificerad som näringsfastighet för att reglerna i 19 kap IL ska vara tillämpliga.

Vad gäller klassificeringen av privatbostadsfastighet respektive näringsfastighet kan det vara på sin plats att nämna att fastigheter som ägs av juridiska personer alltid räknas som näringsfastigheter. För privatpersoner är klassificeringen något mer komplicerad. Av 2 kap 14 § IL framgår att med näringsfastighet avses fastighet som inte är en privatbostadsfastighet. En förutsättning för att en fastighet ska kunna utgöra en privatbostadsfastighet är enligt 2 kap 13 § IL att det finns ett småhus som är privatbostad. Vad som räknas som privatbostad framgår av 2 kap 8-9 § § IL. Om en fastighet inte klassificeras som privatbostadsfastighet enligt 2 kap 8-9, 13 § § IL är det vanligtvis fråga om en näringsfastighet. Nämnas bör dock att vissa fastigheter kan delas upp i flera delar vid inkomstbeskattningen.

2.2 Reparation och underhåll

Bestämmelser om avdrag för utgifter för reparation och underhåll av byggnader³ samt regler om värdeminskingsavdrag för byggnader har funnits i KL sedan lagens tillkomst och idag återfinns reglerna i 19 kap IL. Det är alltså inget nytt att sådana avdrag får göras. Ändå kvarstår oklarheter avseende vilka åtgärder som faktiskt räknas såsom reparation och underhåll. Det framgår ganska klart redan vid en första anblick av 19 kap 2 § IL att den innebörd av begreppet reparation och underhåll, som man föreställer sig ha ganska klart för sig, inte räcker till i skatterättsligt hänseende.

I 19 kap 2 § 2 stycket IL återfinns det så kallade utvidgade reparationsbegreppet som stadgar att: ”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”.⁴

Det framgår alltså inte i lagtexten vad som räknas som reparation och underhåll, vad som menas med ändringsarbeten som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet eller vad som menas med väsentliga förändringar. Genom att enbart läsa lagtexten får man alltså inte reda på mycket mer än att omedelbart avdrag för utgifter för reparation och underhåll samt för vissa ändringsarbeten får göras. Vill man veta hur gränsdragningen för vilka åtgärder som faller under reglerna i 19 kap 2 § IL och vilka som faller under reglerna i 19 kap 13 § IL ser ut så får man söka svaret på annat håll.

2.3 Ny-, till- och ombyggnad

Det enda som sägs rörande ny-, till- och ombyggnad (fortsättningsvis kommer endast ordet ombyggnad användas avseende de tre begreppen) i 19 kap IL är att utgifter för sådana åtgärder ska läggas till byggnadens anskaffningsvärde enligt 19 kap 13 § IL och således får avdrag göras genom årliga värdeminskingsavdrag enligt 19 kap 4 § IL. Vad gäller begreppen ny- och tillbyggnad är innebörden inte så svår att definiera utan det är främst innebörden av begreppet ombyggnad som skapar svårigheter vid gränsdragningen mot reparation och underhåll.

2.4 Vikten av rätt definition

Vad spelar det då för roll om en åtgärd klassificeras som reparation och underhåll eller ombyggnad? Den största skillnaden är att utgifter för

³ Avdrag för reparation och underhåll medges även för åtgärder på markanläggningar i 20 kap 3 § IL samt för inventarier i 18 kap 2 § IL.

⁴ I bilaga A återfinns aktuell lagtext för 19 kap 2,4,5,13 § § IL.

reparation och underhåll är omedelbart avdragsgilla enligt 19 kap 2 § IL. Utgifter ombyggnad läggs istället till anskaffningsvärdet och dras sedan av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt 19 kap 4, 13 §§ IL.

Eftersom det ofta är frågan om stora belopp när man utför byggnadsarbeten på en fastighet är det viktigt att kunna avgöra om de åtgärder man vidtar ska klassificeras som reparation och underhåll eller ombyggnad.

Gränsdragningen mellan reparation, underhåll och ombyggnad är av stor betydelse också av den anledningen att en byggnads ekonomiska livslängd, och därför även avskrivningstiden, ofta är relativt lång. Totalkostnaden för att under en byggnads livslängd byta ut de mindre varaktiga delarna ingår endast delvis i byggnadens ursprungliga anskaffningskostnad. Därför blir avskrivningstiden ofta mycket längre än vad som är motiverat med tanke på föremålets livslängd. Denna eftersläpande avdragsrätt kompenseras dock genom att kostnaden för att byta ut de mindre varaktiga delarna får dras av omedelbart.⁵

Gränsdragningen kan även ha betydelse för fastighetstaxeringen då om- och tillbyggnad kan medföra grund för nytaxering av fastigheten. Denna aspekt kommer dock inte att beröras ytterligare.⁶

⁵ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 50-51.

⁶ För den intresserade hänvisas till J. Sundin, Skattenytt 1991, nr 9, s. 573-579.

3 Uttalanden i förarbeten

Några av de resonemang och argument som framförts i förarbetena avseende avdragsreglerna för reparation och underhåll presenteras i detta avsnitt.

3.1 Reparation och underhåll av byggnad

I en proposition från 1969⁷ för man enligt min mening ganska bra resonemang avseende vad olika åtgärder ska klassificeras som och man ger även exempel. Avseende reparation och underhåll anför man att som en allmän definition på vad som skatterättsligt ska hänföras till reparations- och underhållsarbete brukar anges sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd för att den ska bevaras i sitt ursprungliga skick. Man räknar också upp exempel på åtgärder som räknas såsom reparations- och underhållsarbete: bland annat ommålning, omtapetsering samt lagning av väggar och golv.⁸

Beträffande en byggnads varaktiga delar menar man att utbyte av dessa delar inte är åtgärder som räknas såsom reparation och underhåll då sådana typer av åtgärder normalt inte behöver vidtas under en byggnads användningstid. Dock menar man att utbyte av varaktiga delar av en byggnad kan vara att anse som underhåll om åtgärderna föranleds av röta eller jämförlig skada på delarna. Vad gäller utbyte av en byggnads delar rent allmänt anför man att det finns vissa begränsningar. Om en i och för sig till underhåll hänförlig åtgärd inte endast syftar till att återställa byggnaden i sitt ursprungliga skick utan till ett bättre skick, t.ex. genom att man använder sig av ett dyrbarare material, så får man endast omedelbart avdrag för vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet, under förutsättning att detta skulle varit billigare.⁹

Man menar vidare att begreppet reparation och underhåll omfattar sådana arbeten varigenom en byggnad återställs eller bibehålls i sitt ursprungliga skick medan begreppet till- och ombyggnad å andra sidan innebär åtgärder som medför en förändring av byggnadens skick. Det är den vidtagna åtgärdens tekniska karaktär som är avgörande för om en kostnad ska dras av omedelbart eller genom avskrivning.¹⁰ Som exempel på åtgärder som tekniskt sett inte utgör reparation och underhåll anger man upptagande av nya fönster – och dörröppningar samt ändring av rumsindelning.¹¹

⁷ Prop. 1969:100.

⁸ Prop. 1969:100 s. 25.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Prop. 1969:100 s. 26.

3.1.1 Utvidgat reparationsbegrepp

Syftet med att införa det utvidgade reparationsbegreppet var att anpassa de skatterättsliga reglerna efter vad som ur företagsekonomisk synpunkt kan anses riktigt. Under det utvidgade reparationsbegreppet ska falla sådana ändringsarbeten som normalt kan förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid. Man påpekar dock att endast åtgärder vidtagna inom ramen för byggnadens avsedda huvudsakliga användningsområde avses falla under begreppet och inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändras.¹² Som exempel på sådana avdragsgilla ändringsarbeten som anses falla under det utvidgade reparationsbegreppet anför man upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Å andra sidan anger man som exempel på arbeten som inte skulle falla under det utvidgade reparationsbegreppet att en verkstadsbyggnad byggs om för att istället användas för affärs-, kontors- eller lagringsändamål.¹³

År 2000 ändrades lydelsen av det utvidgade reparationsbegreppet när man placerade det i 19 kap 2 § IL. Man tog då bort de exempel som räknats upp när bestämmelsen var placerad i KL. Någon utvidgning av bestämmelsen var dock inte avsedd.¹⁴

3.1.2 Utvidgning av det utvidgade reparationsbegreppet

I 2000 års ekonomiska vårproposition föreslog regeringen att det skulle införas mer generösa avdragsregler för utgifter vid ombyggnad av lokaler i samband med byte av hyresgäst. Man föreslog en ändring av det utvidgade reparationsbegreppet så att det klart skulle framgå att även sådana ändringsarbeten som kan anses normala i fastighetsförvaltning omfattas.¹⁵

Bakgrunden synes bland annat vara att många ansåg att det utvidgade reparationsbegreppet givits en alltför restriktiv tolkning i rättspraxis och att avdrag för ändringsarbeten, som fastighetsägaren bekostat i samband med byte av hyresgäst p.g.a. att den nye hyresgästen bedrev en annan slags verksamhet än den föregående, vanligtvis vägrades.¹⁶ Bedömningen av vad som kan anses som normala ändringsarbeten gjordes tidigare utifrån den verksamhet som bedrevs i den uthyrda lokalen. Detta ansåg man kunde medföra att många byggnadsarbeten inte kom till stånd. Man befarade att fastighetsföretag istället kunde föredra att låta lokalerna stå tomma långa perioder i väntan på en hyresgäst utan behov av reparations- eller

¹² Prop. 1969:100 s. 53.

¹³ Prop. 1969:100 s. 54.

¹⁴ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 248.

¹⁵ Prop 1999/00:100 s. 204.

¹⁶ Prop. 1999/00:100 s. 205.

ändringsarbeten. Därför menade man att så som reglerna var skrivna så motverkades ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. Reglerna skulle därför enligt förslaget ändras så att utgifter för reparations- och ändringsarbeten får dras av omedelbart även om arbetena vidtas i samband med byte av hyresgäst.¹⁷

Förslaget innebar att det utvidgade reparationsbegreppet skulle utformas så att verksamhetsbedömningen istället ska göras utifrån vad som kan anses normalt i den skattskyldiges näringsverksamhet, genom att i lagtexten byta ut begreppet 'den bedrivna verksamheten' mot 'den skattskyldiges näringsverksamhet'. Bedömningen ska göras av antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet, beroende på vem av dem som bekostar ändringsarbetena. Om det till exempel är fastighetsägaren som bekostar arbetena och består dennes verksamhet i uthyrning av lokaler för affärs- och kontorsändamål bör avdrag således kunna få göras för sådana ändringsarbeten som man normalt kan räkna med i näringsverksamheten. Detta bör gälla även om ändringsarbetena sammanhänger med ett byte av hyresgäst, en sammanslagning av två intilliggande lokaler eller en delning av en lokal.¹⁸

Att förändra det utvidgade reparationsbegreppet till att även omfatta mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt skulle enligt regeringen vara att klart gå utöver vad som åsyftas med lagstiftningen. Som exempel på genomgripande ändringar anger man att bostadslägenheter byggs om till kontors- eller affärslokaler. Samma resonemang förs angående ingrepp i en byggnads bärande konstruktioner och regeringen menade att det inte förelåg tillräckliga skäl för att företa en så genomgripande förändring.¹⁹

Man menade också att det inte är möjligt att utforma lagtexten på ett sådant sätt att det exakt går att utläsa vilka arbeten som i varje givet fall kan komma att omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Avgränsningen mellan reparation och ombyggnad är till sin karaktär beroende av bedömningar i det enskilda fallet. Därför hänvisar regeringen till den praxis som vuxit fram genom åren för vägledning.²⁰

3.2 Avdragstidpunkt

2003 föreslog regeringen ytterligare förändringar i 19 kap 2 § IL.²¹ Förslaget gick ut på att i lagrummet klargöra att utgifter för reparation och underhåll av byggnader får dras av omedelbart i inkomstslaget näringsverksamhet även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. För byggnader ska detta gälla även sådana utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Bakgrunden till förslaget var utfallet i RÅ 2000 ref. 26 där RR uttalade att de utgifter som avses i det

¹⁷ Prop. 1999/00:100 s. 205.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Prop. 1999/00: 100 s. 205f.

²⁰ Prop. 1999/00:100 s. 206.

²¹ Prop. 2003/04:16.

utvidgade reparationsbegreppet inte är avdragsgilla om utgifterna vid den bokföringsmässiga redovisningen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaden.

När det gäller den skattemässiga redovisningen av utgifter för reparation och underhåll så finns det två möjligheter att välja mellan antingen att kostnadsföra utgiften omedelbart enligt 19 kap 2 § IL eller så kostnadsför man utgiften genom att göra värdeminskingsavdrag enligt 19 kap 4-5 §§ IL. Särregleringen i 19 kap 2 § 1 stycket²² om att omedelbart avdrag får göras skulle inte fylla något självständigt syfte om inte den skattskyldige kan välja vid beskattningen att dra av utgiften omedelbart även om den har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen.²³ Möjligheten att välja att göra omedelbart avdrag gäller även för sådana utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

²² Huvudregeln att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder återfinns i 14 kap 2 § IL.

²³ Prop. 2003/04:16 s. 7.

4 Synpunkter i doktrin

I jämförelse med problem inom andra rättsområden finns det inte mycket skrivet i doktrin om just gränsdragningen mellan reparation och underhåll och ombyggnad. Därför sträcker sig också de synpunkter jag presenterar här över mer än ett halvt sekel. Som presenterats ovan har dock regleringen inte genomgått några omvälvande förändringar varför dessa synpunkter fortfarande är relevanta för gränsdragningen.

4.1 Synpunkter avseende begreppet reparation och underhåll

Att utgifter för reparationer och underhåll får dras av omedelbart är en allmän princip som gäller för alla anläggningstillgångar enligt både IL och ÅRL. Lodin mfl. menar att det är oklart om reglerna i IL innebär en särskild skatterättslig reglering.²⁴ Skälet till att kostnader för reparation och underhåll är omedelbart avdragsgilla är enligt Rydin att man inte anser att dessa åtgärder medför någon värdeökning utan förhindrar istället en värdeminskning. Man skiljer mellan förbättringskostnader, som är en nyinvestering som medför kapitalökning, och driftskostnader, som är reinvesteringar som ersätter kapitalförbrukning.²⁵ Det avdrag som får göras för kostnader för reparation och underhåll utgör enligt Sandström egentligen ett förlustavdrag eftersom det är ett avdrag för den förlust som orsakats genom den skada eller försämring som gett upphov till reparation och underhåll.²⁶

Sterner skrev 1946 en artikel om avdrag för reparation och underhåll där han försökte dra upp några allmänna riktlinjer för gränsdragningen mellan reparation och underhåll och ombyggnad.²⁷ Han menade att det vid den tiden fanns en allmän princip som ofta användes när det gällde arbeten på byggnad. Denna princip skulle innebära att om man gör om en sak och ersätter det som fanns tidigare med ett nytt dyrbarare material så får avdrag göras för vad det skulle ha kostat att göra om saken med ursprungsmaterialet. Sterner drar slutsatser av de prejudikat som fanns vid denna tidpunkt och kommer fram till att det är utan betydelse om fastigheten har ökat i värde på grund av åtgärderna eller ej när man ska bedöma frågan om reparation och underhåll föreligger. Det är den tekniska beskaffenheten hos arbetet som sådant som är avgörande för frågan.²⁸ Sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd anses vara underhållsåtgärder.²⁹

²⁴ S-O. Lodin, mfl, Inkomstskatt, del I, 2005, s. 300.

²⁵ U. Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, 2003, s. 356.

²⁶ K.G.A. Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, 1975, s. 131.

²⁷ H. Sterner, Svensk Skattetidning, 1946, s. 115-129.

²⁸ Se även O. Norell mfl. Inkomst av hyresfastighet, 2000, s. 97-98.

²⁹ H. Sterner, Svensk Skattetidning 1946, s. 117, 122.

1969 beskrev Helmers och Gustafson begreppet och menade att med reparation och underhåll åsyftas åtgärder som gör att byggnaden bibehålls i det skick den erhållit genom ombyggnad.³⁰ De menade också att det finns en särskild skatterättslig definition. Denna definierar reparation och underhåll som sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt någon eller några gånger under en byggnads livslängd måste vidtas för att byggnaden ska bevaras i sitt ursprungliga skick.³¹ Avseende reparation anför Helmers och Gustafson vidare att för att en åtgärd ska ses som reparation så krävs inte bara att åtgärden återställt byggnaden i dess förutvarande tekniska skick, åtgärden måste även ha varit nödvändig för att avhjälpa uppkomna normalt förutsebara tekniska brister.³²

Med reparation och underhåll av byggnad förstås enligt Sandström sådana åtgärder som vidtas, när byggnad blivit skadad eller annars undergått försämring, för att helt eller delvis avhjälpa skadan eller försämringen men som inte sträcker sig så långt att åtgärderna därmed ses som till- eller ombyggnad.³³

Enligt Skatteverket är reparation sådan typ av arbete som utförs för att återställa en byggnad i det skick den befann sig vid det tillfälle då den var ny- eller ombyggd. Det krävs dock även att åtgärderna är nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick. Åtgärderna ska också avse byggnadsdelar och detaljer som man normalt behöver byta en eller flera gånger under en byggnads livslängd.³⁴

Förebyggande åtgärder kan i vissa fall ses som omedelbart avdragsgilla underhållsutgifter enligt Eriksson. Som exempel nämner han en rostig vattenledning, man behöver inte vänta till dess att den börjar läcka för att få lov att göra omedelbart avdrag för utgiften.³⁵

Svensson påpekar att en åtgärd, för att kunna ses som reparation eller underhåll, även måste uppfylla tre specifika krav. Åtgärden ska enligt Svensson vara nödvändig för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick, den ska omfatta byggnadsdelar som normalt behöver bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd och till sist ska åtgärden även förhindra att en byggnad förslits snabbare än den normala försämring som motsvaras av värdeminskningens avdragen.³⁶

³⁰ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 23.

³¹ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 51. Se även O. Norell mfl. Inkomst av hyresfastighet, 2000, s. 97.

³² D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 53.

³³ K.G.A. Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, 1975, s. 123.

³⁴ Skatteverkets handledning 2005, del 2, s. 159.

³⁵ A. Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, 2005, s. 398.

³⁶ U. Svensson, Fastigheter, 2004, s. 183.

Rydin menar att reparationer är sådana arbeten som åtgärdar akuta fel medan underhåll är sådana arbeten man kan planera i förväg. Reparations- och underhållsåtgärder motverkar byggnadens värdeminskning och förlänger användningstiden jämfört med en byggnad som inte repareras och underhålls.³⁷

4.1.1 Exempel på reparations- och underhållsåtgärder

Svensson ger i sin bok exempel på åtgärder som utgör vanliga reparations- och underhållsåtgärder och nämner då bland annat målnings- och tapetseringsarbeten, utbyte av utrustningsdetaljer såsom t.ex. sanitär utrustning, fönster, kylskåp och spisar m.m. För att få direktavdrag för en reparationskostnad menar Svensson att det ska vara normalt att den skada eller försämring som man åtgärdar dyker upp någon eller några gånger under byggnadens livslängd. Skador man normalt kan räkna med är enligt Svensson t.ex. åldersslitage, röta, mögel, svamp eller angrepp av skadedjur osv.³⁸

Svensson påpekar vidare att det, i de fall man både reparerar och gör en ombyggnad samtidigt, är viktigt att dokumentera byggnadens skick före upprustning så att man lätt kan visa vad som är reparation och vad som är ombyggnad. Detta beror på att en åtgärd som normalt skulle räknas såsom reparation mycket lätt kan byta skepnad och räknas som ombyggnad. Detta gäller särskilt när planlösningen ändras radikalt och väggar flyttas. I sådana fall kan till och med omtapetsering ses som en del av ombyggnaden.³⁹ Eriksson går lite längre i sitt resonemang och menar att om en, i och för sig nödvändig reparationsåtgärd, vidtas i samband med ombyggnation så medges inte direktavdrag ens till den del utgiften annars hade kunnat hänföras till reparationsåtgärd. Som exempel på en sådan situation framför Eriksson flyttning av en vägg som hade varit i behov av omtapetsering även om den inte hade flyttats. Avdrag kommer att medges för omtapetsering av de övriga väggarna i rummet under förutsättning att rummet inte bytt karaktär till följd av ombyggnadsåtgärderna. Eriksson anger också som exempel när avdrag vägras situationen där man bytt ut utslitna köksskåp i samband med att skåpen sätts upp på en annan vägg.⁴⁰

Norell framför att även skador på grund av brand eller liknande olyckshändelser räknas som normalt påräkneliga.⁴¹ Detta är intressant ur den synvinkel att Helmers och Gustafson menade att åtgärder för att avhjälpa skador som uppkommit genom onormala händelser, såsom brand, explosion, översvämning och dyl., är att betrakta som till- eller

³⁷ U. Rydin, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet*, 2003, s. 325.

³⁸ U. Svensson, *Fastigheter*, 2004, s. 183-184.

³⁹ U. Svensson, *Fastigheter*, 2004, s. 186. Se även O. Norell mfl. *Inkomst av hyresfastighet*, 2000, s. 99.

⁴⁰ A. Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt*, 2005, s. 399. Se även RRR R75 1:34 samt RÅ 1983 Aa 7.

⁴¹ O. Norell mfl. *Inkomst av hyresfastighet*, 2000, s. 98.

ombyggnad.⁴² Även Wennergren anger brand som en extraordinär risk man normalt inte kan räkna med.⁴³

Reparationsbegreppet omfattar enligt Skatteverket även sådana åtgärder som innebär att mindre delar i byggnadsstommen byts ut. Detta kan vara fallet vid mindre ingripande reparationer av byggnadens grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar. Avdrag medges i sådana fall högst för det lägsta beloppet av antingen den faktiska kostnaden eller för vad det skulle kostat att sätta in en byggnadsdel av samma slag som den gamla. Det måste dock vara fråga om enstaka delar som byts ut för att avdrag ska medges, annars kommer kostnaderna att hänföras till ombyggnad.⁴⁴

4.1.2 Utvidgat reparationsbegrepp

Vissa ändringsarbeten som normalt räknas som ombyggnadsarbeten jämföras med reparation rent skattemässigt enligt det utvidgade reparationsbegreppet. Det gäller sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet.⁴⁵ Bedömningen av vilka åtgärder som kan anses normala i en verksamhet görs numera utifrån antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet. I ett hyreshus där man hyr ut lokaler är det enligt Svensson vanligt med ombyggnad i samband med att man får nya hyresgäster. Man kan t.ex. ändra en lokal från butik till restaurang, slå samman två lokaler eller dela upp en lokal till två. Denna typ av omDispositionering av lokalerna betraktas enligt Svensson som reparation.⁴⁶ Prövningen av om en åtgärd ska anses falla under det utvidgade reparationsbegreppet består alltså av två delar: dels karaktären på den bedrivna verksamheten, dels karaktären och omfattningen på åtgärden.

Avseende det vid den tidpunkten nyligen införda utvidgade reparationsbegreppet anförde Helmers och Gustafson att det innebar att alla kostnader för normalt påräkneliga åtgärder, vare sig de medför ett återställande eller en förändring av byggnadens skick, numera var omedelbart avdragsgilla.⁴⁷

Det utvidgade reparationsbegreppet kan inte tillämpas när det är fråga om nybyggnad eftersom det då inte är fråga om ändringsarbete. Rydin hävdar att man med stöd av ett utslag i RR⁴⁸ även kan hävda att tillämpningen av det utvidgade reparationsbegreppet är utesluten också när det gäller tillbyggnadsåtgärder. Detta medför att det utvidgade reparationsbegreppet

⁴² D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 53.

⁴³ B. Wennergren, Skattentytt, 1959, s. 209. Avseende brand i praxis se RÅ 1958 ref 8.

⁴⁴ Skatteverkets handledning 2005, del 2, s. 159.

⁴⁵ 19 kap 2 § 2 stycket II. Se bilaga A för aktuell lagtext.

⁴⁶ U. Svensson, Fastigheter, 2004, s. 185.

⁴⁷ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 54.

⁴⁸ RÅ 1987 ref 87. Fallet presenteras mer utförligt nedan i kapitel 5.

enligt Rydin endast kan tillämpas om de ändringsarbeten som utförts på en byggnad ses som ombyggnad i tekniskt hänseende.⁴⁹ Skatteverket säger rakt på sak att det utvidgade reparationsbegreppet inte kan tillämpas vid nybyggnation och tillbyggnad eftersom det måste vara fråga om ändringsarbeten på en befintlig byggnad.⁵⁰

Det utvidgade reparationsbegreppet medför enligt Rydin möjlighet till direktavdrag för bl.a. sådana ändringsarbeten som t.ex. på grund av den tekniska utvecklingen normalt kan påräknas någon eller några gånger under en byggnads användningstid. Begreppet gäller också åtgärder som innebär en ändring av den inre dispositionen genom flyttning av innerväggar och dyl. Värdet av sådana åtgärder blir ofta inte bestående och åtgärderna kan återkomma ganska ofta.⁵¹ Med ändringsarbeten menas enligt Rydin åtgärder som vid en strikt skatterättslig bedömning inte utgör reparation och underhåll och därför läggs upp på avskrivningsplan om man inte åberopar särregleringen som det utvidgade reparationsbegreppet innebär.⁵²

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är direkt avdragsgilla såsom reparationer och underhållskostnader oavsett om den skattskyldige är ägare till fastigheten eller endast har nyttjanderätt till den. Av Skatteverkets handledning framgår det att kostnader för flyttning av och omdisponering av maskiner samt flyttning av innerväggar i ett industriföretag är avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. I jordbruk är på samma sätt kostnader för omdisponering av ekonomibygnad avdragsgilla t.ex. när driften läggs om från en animalieproduktion till en annan.⁵³

4.2 Åtgärder som inte utgör reparation och underhåll

Värdeminskningsskatt på en byggnad medges med hänsyn till att byggnaden antas ha en relativt lång livslängd, 20-50 år beroende på byggnadens användning. Den avskrivningstakt man har är alltså anpassad till de delar av byggnaden som har en så lång varaktighet. I allmänhet borde dessa delar utgöras av byggnadens bärande delar som t.ex. grundläggning, ytterväggar, bärande innerväggar, takstolar osv.⁵⁴ Avdrag för anskaffningsvärdet för dessa delar medges alltså i form av värdeminskningsskatt. Om åtgärder vidtas med dessa delar av byggnaden så utgör de åtgärderna skatterättsligt ombyggnad och utgifterna får läggas till anskaffningsvärdet och blir därmed föremål för avskrivning.⁵⁵ Med detta

⁴⁹ U. Rydin, Skattenytt 2000, nr 11, s. 640.

⁵⁰ Skatteverkets broschyr Skv295, utgåva 10, s. 32.

⁵¹ U. Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, 2003, s. 353.

⁵² U. Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, 2003, s. 325.

⁵³ Skatteverkets handledning 2005, del 2, s. 158.

⁵⁴ A. Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, 2005, s. 397.

⁵⁵ 19 kap 4, 5, 13 §§ IL.

synsätt är det enligt Eriksson därför omotiverat att medge ytterligare avdrag för reparation och underhåll på sådana beståndsdelar i byggnaden.⁵⁶

Anledningen till att byte av mer väsentliga delar av en byggnads grundkonstruktion, såsom grund och ytterväggar, inte hänförs till reparation förklarar Helmers och Gustafson är på grund av att dessa delar normalt inte behöver bytas utan bör ha en varaktighet som i vart fall inte är kortare än byggnadens ekonomiska livslängd. De menar också att vid bedömningen av om en åtgärd ska anses som reparation och underhåll eller såsom till- eller ombyggnad så ska i princip endast åtgärdens tekniska karaktär tas i beaktande. En åtgärd som gett en byggnad ett i tekniskt hänseende ändrat skick blir att behandla som till- eller ombyggnad även om åtgärden inte kan sägas ha medfört någon mera varaktig förbättring av byggnaden.⁵⁷

När det gäller arbeten som vidtas för att åtgärda felkonstruktioner i en byggnad så karakteriseras de enligt Wennergren inte som reparation och underhåll utan ses som ett led i byggnadens uppförande.⁵⁸ Wennergren pekar också på svårigheterna med att kunna avgöra om ett fel är ett ursprungligt fel, eftersom gränsen mellan dåligt material och fel material är ganska flytande.⁵⁹

Det borde enligt Skatteverket inte föreligga någon tvekan om att det är fråga om en ombyggnad när en byggnads användningsområde väsentligen förändras. Men en ombyggnad kan dock anses föreligga även i sådana fall byggnadens konstruktion eller planlösning inte har ändrats.⁶⁰

Enligt Rydin grundas bedömningen inte på åtgärdens omfattning eller ekonomiska betydelse för fastighetens användning. Om man vidtar åtgärder på en byggnad utan att något egentligt behov av reparation eller underhåll föreligger så innebär det att man vidtagit en med till- eller ombyggnad jämförbar åtgärd. Kostnader för sådana standardhöjningar läggs upp på avskrivningsplan.⁶¹

Utgifter för förbättringsåtgärder är inte heller avdragsgilla utan ska även de läggas till avskrivningsunderlaget. Eriksson menar att när det gäller förbättringsåtgärder så rör det sig i allmänhet om standardförbättringar, t.ex. när en fastighetsägare låter glasa in balkongerna på sitt hyreshus utan att detta fanns tidigare.⁶² Om man byter ut något för att t.ex. minska energiförbrukningen, och utan att det föreligger ett behov av utbyte så kommer utbytet att klassificeras såsom standardförbättring och inte som reparation och underhåll.⁶³

⁵⁶ A. Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, 2005, s. 398.

⁵⁷ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 52.

⁵⁸ Se även J.Kleerup, U. Svenneteg, Moms för fastighetsägare, 2002, s. 74-75.

⁵⁹ B. Wennergren, Skattenytt, 1959, s. 210.

⁶⁰ Skatteverkets handledning 2005, del 2, s. 160.

⁶¹ U. Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, 2003, s. 355.

⁶² A. Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, 2005, s. 398.

⁶³ O. Norell mfl. Inkomst av hyresfastighet, 2000, s. 99.

Utanför begreppet reparation och underhåll faller också enligt Sandström åtgärder som inte föranletts av skada eller försämring. Som exempel på sådana åtgärder räknar Sandström upp ommålning av byggnad fast den tidigare målningen varit oskadd eller att man lägger om yttertak som varit i tillfredsställande skick. Åtgärder som uteslutande har karaktär av skyddsåtgärder utgör enligt Sandström inte heller reparation och underhåll.⁶⁴

Om man genom en nybyggnad ersätter en liknande byggnad som tidigare fanns på samma fastighet så är det just nybyggnad det är fråga om, även om nybyggnaden utgjorde ett alternativ till reparation. Det är däremot fråga om reparation om man utan att montera ned den, flyttar en byggnad till en annan plats på fastigheten.⁶⁵

När det är fråga om kostnader för ombyggnad så medför inte den omständigheten att en reparation skulle ha varit dyrare att man har rätt till omedelbart avdrag. Direktavdrag medges inte heller för sådana åtgärder som företas med ombyggda delar, även om arbetena är av sådan teknisk karaktär att de annars skulle ha utgjort reparation och underhåll.⁶⁶

Olika förslag på hur man kan definiera de olika begreppen ny-, till- och ombyggnad har framförts i doktrin. Begreppet tillbyggnad har t.ex. beskrivits som en utökning av en byggnad uppåt, nedåt, och åt sidan. Det är fråga om ombyggnad i de fall en byggnads planlösning eller funktion väsentligt förändras.⁶⁷ Helmers och Gustafson menade att med ny-, till- och ombyggnad menas uppförandet av en byggnad och de åtgärder som vidtas därefter för dess förbättring eller förändring⁶⁸ medan Norell definierar till- och ombyggnad som att det är fråga om åtgärder som medför en förändring i byggnadens ursprungliga skick.⁶⁹

4.3 Slutsatser dragna utifrån synpunkter framförda i doktrin

Efter att ha gått igenom vad som skrivits i doktrin finns det en del återkommande resonemang att hålla i minnet när man ska försöka dra upp några riktlinjer för hur gränsdragningen mellan reparation, underhåll och ombyggnad ska se ut.

Av doktrin framgår att det är den vidtagna åtgärdens tekniska beskaffenhet som ska vara avgörande för frågan om reparation och underhåll föreligger. Detta påpekas av flera författare så någon oenighet gällande detta föreligger

⁶⁴ K.G.A. Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, 1975, s. 124.

⁶⁵ J. Kleerup, U. Svenneteg, Moms för fastighetsägare, 2002, s. 74-75.

⁶⁶ Skatteverkets handledning 2005, del 2, s. 159.

⁶⁷ J. Kleerup, U. Svenneteg, Moms för fastighetsägare, 2002, s. 75.

⁶⁸ D. Helmers, A. Gustafson, Mark Byggnad Inventarier, 1969, s. 23.

⁶⁹ O. Norell mfl. Inkomst av hyresfastighet, 2000, s. 97.

inte. När det gäller åtgärder som faller under det utvidgade reparationsbegreppet räcker dock inte ovanstående konstaterande eftersom det då i praktiken är fråga om åtgärder som tekniskt sett är att se som ombyggnad. Det finns alltså ytterligare en dimension att ta hänsyn till förutom åtgärdens tekniska beskaffenhet eftersom de vidtagna åtgärderna också måste anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet.

Man synes även vara eniga om att för att en åtgärd ska kunna hänföras till reparation och underhåll så måste det vara fråga om en åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas någon eller några gånger med en byggnad under dess livslängd. Större arbeten på en byggnads grundkonstruktion är inte att anse som reparation och underhåll eftersom dessa delar bör ha en lång livslängd som inte understiger byggnadens ekonomiska livslängd. Åtgärder som innebär förbättring och standardhöjning är inte heller att hänföra till reparation och underhåll.

Det framgår vidare att arbeten som vidtas för att åtgärda felkonstruktioner i en byggnad ses som ett led i byggnadens uppförande eftersom man då inte anser den vara färdigbyggd.

När man vidtar reparationsåtgärder i samband med ombyggnad gäller det att vara noggrann i dokumentationen så att inte åtgärder som faktiskt utgör reparation blir att betrakta som ombyggnad.

5 Rättspraxis

Praxis bidrar ofta med ledtrådar när man ska försöka utröna gällande rätt. Avseende det problem som behandlas i denna uppsats är det en nödvändighet att hämta vägledning i praxis eftersom lagtext och förarbeten inte ger ett fullgott svar på hur gällande rätt ska tillämpas. Regeringen har också hänvisat till praxis för vägledning.⁷⁰

I detta kapitel har jag även valt att redovisa ett antal avgöranden från KamR. Anledningen till att jag valt att ta med dem är att de behandlar situationer där det blir aktuellt att diskutera huruvida det utvidgade reparationsbegreppet ska tillämpas eller ej. Praxis från RR i denna fråga är inte så omfattande och därför tas fallen från KamR med för att få en bild av hur resonemangen kan se ut.

5.1 Fall där avdrag medgivits

Nedan presenteras några av de fall i praxis där man medgivit omedelbart avdrag för kostnader för reparation och underhåll samt för sådana ändringsarbeten som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Lydelser och omfattningen av rätten till avdrag har utvecklats genom åren och därför sträcker sig den praxis som redovisas i detta avsnitt från 1930- talet och framåt. Först redovisas de utslag som kom innan det utvidgade reparationsbegreppet införts och därefter de utslag som kom efter att det hade införts.

5.1.1 Praxis från 1938 till 1969.

Avdrag medgavs delvis för ersättande av skiffertak med taktäckning av kopparplåt i RÅ 1938 Fi 278. RR medgav omedelbart avdrag för kostnad motsvarande den beräknade kostnaden för det gamla skiffertakets ersättande med ett nytt sådant.

RR medgav omedelbart avdrag i RÅ 1940 Fi 368 för reparationskostnader för reparation av en stormskadad lada.

I RÅ 1946 Fi 107 medgavs avdrag för isolering av brandgavel men inte för kostnader för uppförande av ny värmeledningsskorsten.

Omedelbart avdrag för kostnader för grundförstärkning på byggnad yrkades i RÅ 1948 ref 12. Grunden till byggnaden vilade på pålar och övre delen av dessa pålar hade ruttnat p.g.a. att grundvattnet sjunkit. Därför hade man varit tvungen att vidta förstärkningsarbeten eftersom fara annars förelegat för att byggnaden skulle störta samman. RR medgav endast avdrag för $\frac{3}{4}$ av

⁷⁰ Prop. 1999/00:100 s. 206.

kostnaden för grundförstärkningen. I Regeringsrättens årsbok finns ingen närmare motivering till detta.

Omedelbart avdrag för kostnader för nedrivning och uppmurning av skorstenar medgavs i RÅ 1951 Fi 1458.

RÅ 1952 Fi 896 är ett av de fall där man medgivit avdrag för beräknad kostnad för reparation av kakelugnar och andra uppvärmningsanordningar, som ersatts med centralvärmeledning.

Den skattskyldige yrkade i RÅ 1952 Fi 1414 omedelbart avdrag för reparation avseende kostnader för uppförande av ny pannskorsten istället för en utdömd sådan samt därav föranledd flyttning av värmecentral och ändring av värmeledning. RR medgav avdrag för kostnaderna.

Avdrag medgavs för kostnad för korkmattor som anskaffats som ersättning för förslitna korkmattor i RÅ 1953 Fi 1491.

Ett dödsbo hade i RÅ 1955 Fi 1000 vid taxeringen medgivits omedelbart avdrag för kostnader för omläggning av tak med eternit. Ett tak som förut varit betäckt av takspån. RR ändrade inte detta.

I RÅ 1957 Fi 1290 medgav RR omedelbart avdrag för kostnader för att iordningställa en matkällare.

Den skattskyldige yrkade i RÅ 1957 Fi 2309 omedelbart avdrag avseende del av kostnad för en i ladugården inbyggd silo av betong som uppförts där två silos av trä tidigare stått, dessa två silos hade utrangerats. RR medgav omedelbart avdrag då man ansåg att kostnaden för den nya silon var hänförlig till underhåll av ladugården.

I RÅ 1958 Fi 1723 hade ett svinhus på en jordbruksfastighet rasat till följd av snötryck på taket. Till återuppbyggnaden användes i huvudsak material som ingått i den raserade byggnaden. Avdrag medgavs för återuppbyggnaden av svinhuset.

Omedelbart avdrag medgavs i RÅ 1961 Fi 1066 för kostnader i samband med utbyte av gasspisar mot elspisar.

Avdrag för kostnader för reparation av ladugård medgavs i RÅ 1965 Fi 1038 med belopp motsvarande den del av kostnaden för ett nytt yttertak som ansågs löpa på beskattningsåret. Avdrag för kostnader för ny takresning medgavs dock inte.

I RÅ 1968 Fi 1009 var omständigheterna sådana att huvudbyggnaden på en jordbruksfastighet hade tidigare värmts upp med tre kakelugnar. Man hade nu istället installerat en centralvärmeanläggning och i samband med detta förlade man pannrummet till ett brygghus 20 meter från huvudbyggnaden. I brygghuset uppfördes en ny murstock och en kulvert lades ned i marken

mellan byggnaderna. Den skattskyldige yrkade avdrag för reparationskostnaderna med ca. hälften av totalkostnaden för åtgärderna.

KamR menade att den skattskyldige fick anses berättigad till avdrag för kostnader i den mån dessa inte överstigit beräknad kostnad för reparation av den gamla murstocken och omsättning av de gamla kakelugnarna. Då man beräknade att detta skulle ha kostat mer än de nu företagna åtgärderna medgavs omedelbart avdrag för de yrkade kostnaderna. RR ändrade inte KamR dom.

Omedelbart avdrag yrkades i RÅ 1968 Fi 2317 för underhållskostnad avseende kostnader för uppförandet av en ny veranda istället för en utsliten veranda på en hyresfastighet. KamR menade att en veranda får anses höra till sådana delar av en byggnad som erfarenhetsmässigt inte håller lika länge som byggnaden i övrigt utan normalt måste ersättas en eller flera gånger under byggnadens bestånd. Man medgav således omedelbart avdrag med det yrkade beloppet. RR ändrade inte KamR dom.

I RÅ 1969 Fi 2077 yrkades omedelbart avdrag för beräknad kostnad för underhåll av fönster, dörrar, portar och tak i en fabriksbyggnad. Taket behövde läggas om p.g.a. rötskador och portarna behövde bytas p.g.a. slitage. Man fick de avdrag man yrkade utom för kostnaderna för omläggning av taket och det beroende på att det var fråga om tak av en helt ny konstruktion.

5.1.2 Praxis från 1970 till 2003

I RÅ 1972 Fi 71 yrkades avdrag för kostnaden för utbyte av kylskåp mot kombinerat kyl- och frysskåp. Avdrag medgavs med belopp motsvarande kostnaden för ett nytt kylskåp av samma art som det äldre.

Man kan få avdrag för kostnader för inköp av virke som är avsett för reparations- och underhållsarbete fast man inte använt virket. Detta följer av RKK R73 1:14 där RR medgav avdrag i en sådan situation. Bakgrunden i fallet var att den skattskyldige yrkade omedelbart avdrag för underhåll av byggnad och det yrkade beloppet avsåg inköp av virke för reparations- och underhållsarbeten. De planerade byggnadsåtgärderna hade dock inte kommit till stånd under beskattningsåret.

KamR uttalade att det förhållandet att virket under beskattningsåret inte kommit till användning för uppgivet ändamål var i och för sig inte av beskaffenhet att medföra att avdrag för utgiften skulle vägras.

När fallet nådde upp i RR hade större delen av virkespartiet använts till att reparera övertaket till ladugården på fastigheten. RR anförde att enbart en uppgiven avsikt från den skattskyldiges sida att materialet ska användas för avdragsgillt ändamål är som regel inte tillräckligt. I ett fall som det

förevarande bör därför enligt RR som allmän princip gälla att avdrag får ske under förutsättning att materialet har använts för avdragsgillt ändamål. Detta hindrar i och för sig inte att avdrag kan få ske i särskilda fall det är utgiften gjorts även om materialet då ännu inte använts. I sådant fall måste det dock krävas att det med tillräcklig säkerhet kan bedömas att materialet verkligen kommer användas för avdragsgillt ändamål. Sådan bedömning kan tänkas ske t.ex. om reparationsarbete redan pågår eller enligt uppgjorda detaljplaner är nära förestående. I fallet ansåg man avseende det kvarvarande virkespartiet att det med hänsyn till vad den skattskyldige uppgivit om planerna på fortsatta reparationer fick hållas för visst att även denna del av virket skulle komma att användas för avdragsgillt ändamål. Sålunda medgavs omedelbart avdrag för virkeskostnaderna.

I RRK R74 1:54 yrkade den skattskyldige avdrag för kostnader för anslutning av jordbruksfastighet till det kommunala vattenledningsnätet. När den skattskyldige förvärvade fastigheten hade den varit utrustad med vattenledning från egen källa med den hade under de senaste åren sinat.

KamR ansåg att det var fråga om nybyggnad och medgav inte omedelbart avdrag för kostnaderna.

RR medgav omedelbart avdrag. Den gamla vattenanläggningen slutade fungera beroende på antingen att källan sinat eller att ledningen förstörts. Man ansåg därför att den skattskyldige var berättigad till avdrag för kostnaden att på nytt erhålla tillgång till vatten i tidigare omfattning. RR menade att den omständigheten att den skattskyldige valt att återställa vattentillgången genom att ansluta fastigheten till det allmänna vattenledningsnätet inte borde medföra att rätt till avdrag inte förelåg.

RRK R74 1:76 gällde en fastighet i trä där yttertrappa, terrass och balkong sjunkit ned med den omgivande marken. Man hade därför rivit och åter byggt upp dessa delar och yrkade avdrag för dessa kostnader.

KamR betraktade åtgärderna som ombyggnad då utredningen inte visade att trappan, terrassen och balkongen utsatts för hastigare förslitning än den övriga byggnaden. Den skattskyldige överklagade beslutet till RR.

RR anförde att träkonstruktioner av typen trappa, terrass och balkong får anses höra till sådana delar av en byggnad som erfarenhetsmässigt inte håller lika länge som byggnaden i övrigt utan normalt måste ersättas någon eller några gånger under byggnadens bestånd. Man ansåg därför att den skattskyldige var berättigad till omedelbart avdrag för kostnaderna för att uppföra en ny likvärdig trappa, terrass och balkong. Även i RÅ 1974 ref 73 medgavs omedelbart avdrag för rivning och återuppbyggnad av trappa, terrass och balkong.

I RRK R77 1:40 yrkades avdrag för kostnader för reparation och underhåll bestående i bl.a. utbyte av panelbeklädnad av trä på boningshuset på jordbruksfastighet mot tegelbeklädnad.

Boningshusets panelbeklädning i trä var så sliten att den behövde bytas. RR anförde därför att det faktum att man använt sig av annat material än det ursprungliga materialet inte medför att utbytet ska ses som något annat än behövlig reparation. Man tyckte dock att avdraget för kostnaderna skulle begränsas till beräknad kostnad för panel av ursprungligt eller därmed likvärdigt material.

I RRR R79 1:70 yrkade de skattskyldiga makarna B omedelbart avdrag för kostnader för förstärkning av grunden på sin hyresfastighet. Åtgärderna bestod i omfattande gjutning av betongfundament och nedslagning av järnbalkar. Åtgärderna vidtogs p.g.a. att byggnaden murknat i rustbädden och delar av byggnaden som vilat på rustbädden hade sjunkit. Skadorna berodde på bl.a. att grundvattennivån hade sjunkit. Man vidtog därför åtgärderna för att stoppa fortsatt sjunkning och förstörelse av byggnaden.

Taxeringsintendenten argumenterade kring att det var fråga om ombyggnad då åtgärder som att reparera eller förstärka grunden till en byggnad i allmänhet inte borde vara något man behöver räkna med. Men KamR menade att byggnadsarbetena, med hänsyn till arten och omfattningen samt övriga omständigheter, i sin helhet var att anse som reparation. RR ändrade inte KamR:s dom.

RÅ 1982 Aa 135 var ett besvär angående ett förhandsbesked. Den skattskyldige ägde en jordbruksfastighet och ämnade byta ut sin värmeanläggning (olja) mot ett ytjordsvärmsystem. Han ville därför ha reda på om samtliga kostnader för anläggningen var omedelbart avdragsgilla.

RR ändrade inte tidigare instansers beslut som innebar att kostnaden för anläggningen skulle behandlas som kostnad för reparation och underhåll endast till den del anläggningen ersatte oljeeldningsanläggningen, alltså för den kostnad som skulle uppkommit vid anskaffning av ny oljepanna och oljebrännare.

Fallet RÅ 84 1:77 handlade om kostnader för trekammarbrunn. Den skattskyldige hade 1970 installerat en friliggande brunn på sin jordbruksfastighet. Denna byttes 1978 ut mot en trekammarbrunn och den skattskyldige yrkade omedelbart avdrag för dessa kostnader.

Avdrag medgavs i RR för reparation i den mån kostnaderna inte överstigit de beräknade kostnaderna för utbyte av den gamla anläggningen. Man kunde dock inte medge avdrag för hela den yrkade kostnaden eftersom utbytet även medfört en förbättring.⁷¹

I RÅ 84 1:95 hade man reparerat väggarna på en byggnad och som en del av detta isolerat med mineralull, ett material vars motsvarighet och funktion

⁷¹ RÅ 1984 Aa 158 fick samma utgång.

inte tidigare funnits på byggnaden. Den skattskyldige yrkade avdrag för kostnader för underhåll avseende bl.a. mineralullen och påpekade att mineralullen varit avsedd att ersätta den ursprungliga isoleringen samt att det skulle ha blivit betydligt dyrare om han använt sig av ursprungsmaterialet.

LR fann att det var fråga om förbättringskostnader och medgav inte direktavdrag. KamR ändrade inte LR dom.

RR menade att användningen av mineralull medfört en ändring av väggarnas funktion till det bättre i jämförelse med deras ursprungliga skick. Därför ansåg man inte att den skattskyldige var berättigad till omedelbart avdrag för kostnaderna med högre belopp än vad som motsvarade kostnaderna för användning av ursprungsmaterialet. Eftersom det skulle ha varit dyrare att använda ursprungsmaterialet så medgavs ändå omedelbart avdrag för de av den skattskyldige yrkade kostnaderna för mineralullen.

I RÅ 85 1:32 byggde det skattskyldiga bolaget om en fabriks hall för sockertillverkning till lokaler för el- och instrumentverkstäder.

RR menade att arbetena betingats av den i fabriken bedrivna sockertillverkningen. Man menade också att det fick anses framgå av utredningen i fallet att åtgärderna väsentligen avsåg sådana av den tekniska utvecklingen betingade omdisponeringar och andra ändringsarbeten som normalt behöver vidtas någon eller några gånger under en industribyggnads användningstid. RR anförde att det med hänsyn till omständigheterna i fallet, särskilt då arbetenas begränsade omfattning i förhållande till fabriksbyggnadens storlek, och det förhållandet att karaktären av den däri bedrivna verksamheten inte hade förändrats, så kunde åtgärderna inte anses innebära en väsentlig förändring av fastigheten. Omedelbart avdrag medgavs för kostnaderna.

Den skattskyldige yrkade i RÅ 85 1:50 omedelbart avdrag för kostnaden för att iordningställa personalutrymme i en ekonomibygnad på en jordbruksfastighet. Personalutrymmet hade flyttats från bottenvåningen till ovanvåningen och man hade också installerat dusch och toalett, något som inte funnits i det gamla personalutrymmet.

RR medgav omedelbart avdrag för kostnaderna. Det nya personalrummet var större och höll visserligen en högre standard än det tidigare men den skattskyldige hade inte yrkat avdrag för den standardhöjande utrustningen. RR anförde att ändringsarbetena inneburit att den potatishantering som fanns i samma ekonomibygnad fått mer ändamålsenliga lokaler samtidigt som uppehållsplatsen för de anställda moderniserats och anpassats till nutida krav på personalutrymmen. RR menade att denna omdisponering av ekonomibygnaden skulle anses utgöra ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i jordbruksdriften.

Fallet RÅ 1986 ref 115 rörde en byggnad på en jordbruksfastighet som reparerats och byggts om. Man hade bland annat installerat elvärme, köpt en spis, reparerat en öppen spis och två murstockar och yrkade nu avdrag för dessa kostnader.

LR medgav avdrag för installationen av elvärmen samt reparationen av den öppna spisen och murstockarna. Uppförandet av den nya spisen ansågs dock utgöra nyanskaffningskostnad och avdrag medgavs inte för detta. KamR ändrade inte LR:s dom.

RR ansåg att rätt till avdrag förelåg eftersom istandsättandet av det gamla värmesystemet, bestående av kakelugnar och kaminer, skulle ha kostat mer än installationen av elvärme och reparationen av den öppna spisen och murstockarna.

Även i RÅ 1986 not 687 gällde frågan avdrag för kostnader för trekammarbrunn. Makarna H anförde besvär angående sin inkomsttaxering. De ville ha omedelbart avdrag för byte av trekammarbrunn på jordbruksfastighet, ett utbyte som berodde på att den gamla brunnen inte längre fungerade.

RR anförde att eftersom den gamla brunnen behövde bytas ut medgavs också omedelbart avdrag för denna kostnad.

I RÅ 2003 not 115 hade ett bolag byggt till ytterligare utrymmen för kontorsgöromål ovanpå de ursprungliga förmanshytterna. Bolaget menade att kostnaderna för dessa åtgärder var att hänföra till det utvidgade reparationsbegreppet.

LR medgav omedelbart avdrag då man ansåg att åtgärderna var normalt påräkneliga i verksamheten.

KamR medgav också omedelbart avdrag och menade att de ändringar som företagits var betingade av den i bolaget bedrivna verksamheten. Man ansåg inte att ändringarna varit av sådan omfattning att byggnadens karaktär förändrats på ett mer väsentligt sätt. Därför menade man att åtgärderna fick anses ingå i det utvidgade reparationsbegreppet.

RR gjorde samma bedömning som KamR.

5.1.3 Avgöranden från kammarrätterna

I RK 2001:5106 medgavs endast avdrag för de kostnader som ansågs hänförliga till reparation och underhåll enligt 19 kap 2 § 1 stycket. Det skattskyldiga bolaget hade yrkat avdrag för belopp avseende tilläggsisolering av vindar på nio fastigheter. Arbetena avsåg främst tilläggsisolering med lösull, justering av ojämn befintlig isolering, städning av vindarna, nya respektive höjda sarger vid uppstigningsluckor, nya respektive höjda landgångar samt montering av 1200 nya vindavledande

skivor. Man angav att skälet till åtgärderna var företagsekonomiskt betingat vid sidan av hyresgästernas krav på god värmekomfort. Man ansåg också att kostnaderna avsåg åtgärder som rymdes inom det utvidgade reparationsbegreppet.

LR höll med om att arbetena i sin helhet skulle hänföras till sådana ändringsarbeten som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten och medgav omedelbart avdrag för utgifterna.

KamR anförde att för att det ska vara fråga om avdragsgilla kostnader för reparation och underhåll har i praxis ställts upp vissa kriterier. Det ska vara åtgärder av sådan karaktär att de är normalt påräkneliga någon eller några gånger under byggnadens livslängd, de ska syfta till att bevara eller återställa byggnaden i dess ursprungliga skick och de ska vara nödvändiga. I kravet på att åtgärden ska avse återställande till ursprungligt skick ligger att avhjälpande av konstruktionsfel enligt praxis normalt inte hänförs till reparation.

Avseende de åtgärder målet gällde yttrade KamR att de åtgärder som företagits för att förbättra värmeekonomin i fastigheterna fick anses i huvudsak ha syftat till och åstadkommit en avsevärt förbättrad isolering. Bolaget hade inte lämnat några uppgifter om hur stor del av kostnaderna som hänfört sig till de olika momenten så efter en samlad bedömning av fördelningen fick bolaget avdrag för reparation och underhåll med ca 40 % av det yrkade beloppet. Av resterande belopp ansågs inget hänförligt till det utvidgade reparationsbegreppet.

5.2 Fall där avdrag vägrats

I detta avsnitt presenteras sådana fall där man helt eller delvis vägrat medge de av den skattskyldige yrkade avdragen. Den praxis jag valt att redovisa här sträcker sig från 1941 och framåt och är även här uppdelad i utslag som kom innan respektive efter införandet av det utvidgade reparationsbegreppet.

5.2.1 Praxis från 1941 till 1969

Den skattskyldige i RÅ 1941 Fi 144 hade ersatt kakelugnar med centralvärmeledning och ville ha avdrag för åtminstone beräknad kostnad för insättande av nya kakelugnar. RR medgav inget avdrag.

I RÅ 1947 Fi 1406 vägrades avdrag för invändig revetering av fastighet.

Avdrag för omläggning av elektriska ledningar och vattenledningar medgavs inte i RÅ 1950 Fi 707.

Yrkat avdrag för beräknade reparationskostnader på en ladugårdsbyggnad som rivits och ersatts med nybyggnad medgavs inte i RÅ 1951 Fi 65.

Avdrag medgavs inte i RÅ 1956 Fi 884 där den skattskyldige ville ha omedelbart avdrag för uppsättande av skyddsräcke på taket av en byggnad.⁷²

I RÅ 1956 Fi 1750 ville den skattskyldige ha omedelbart avdrag för kostnader för vissa konserveringsarbeten på ett säteris manbyggnad. RR medgav inte sådant avdrag eftersom konserveringsarbetena, som huvudsakligen bestod i att ta fram äldre färger och målningar på väggar, paneler, dörrar osv., inte var att anse som reparations- eller underhållsåtgärder.

Omedelbart avdrag yrkades i RÅ 1958 ref 8 för reparation av brandskador på en byggnad. Byggnadens andra våning hade brandhärjats och även vindsrum på tredje våningen hade skadats. Skadorna på andra våningen hade den dåvarande ägaren reparerat, medan skadorna på tredje våningen kvarstod då den skattskyldige köpte fastigheten. RR anförde att brandskadorna var att hänföra till kapitalförlust. Den omständigheten att den skattskyldige förvärvat byggnaden först efter skadans uppkomst föranledde, enligt RR, inte rätt till avdrag för kostnad för reparation av skadan.

Enligt utslaget i RÅ 1960 Fi 1507 var kostnader för utbyte av träväggar i en ladugård mot väggar av cementshålsten att hänföra till ombyggnad och omedelbart avdrag medgavs inte.

Kostnader för asfaltering av väg på en fastighet ansågs i RÅ 1968 Fi 2125 hänförliga till grundförbättring och omedelbart avdrag medgavs inte. Ett liknande fall är RÅ 1971 Fi 1715 där även asfaltering av gårdsplan ansågs som grundförbättring.

5.2.2 Praxis från 1970 till 2000

Grundläggningen på en byggnad hade i RÅ 1970 ref 39 I utförts felaktigt och orsakat skador på byggnaden som måste repareras och nödvändiga förstärkningsåtgärder måste utföras. Med siffrorna 3 mot 2 ansåg RR förstärkningsåtgärderna vara hänförliga till ombyggnad och avdrag medgavs därför inte.

I RÅ 1970 ref 39 II hade, p.g.a. byggnadens konstruktion, byggnadens mittdel sjunkit så kraftigt att en bärande vägg måst lyftas med hjälp av domkrafter samt stöttas med tvärgående balkar och järnrör i källaren. Detta arbete orsakade skador som föranledde ompänning av tak samt tapetsering och målning. Samtidigt vidtogs ändringar i rumsdistributionen. Tre av regeringsrättsråden ansåg att åtgärder på bärande vägg är att anse som ombyggnad och avdrag medgavs ej.

⁷² Samma utgång fick RÅ 1962 Fi 1313. I RÅ 1955 Fi 1096 vägrades avdrag för nyuppsättning av åskledare. I RÅ 1967 Fi 703 och RÅ 1969 Fi 1749 vägrades avdrag för uppsättande av snö- och nockräcken.

Gränsen mellan ombyggnad och reparation kan uppenbart vara ganska flytande något som också framgår av RRK R75 1:34. I detta fallet hade den skattskyldige renoverat och byggt till en byggnad på en jordbruksfastighet. I samband med detta renoverades och flyttades köket till den nya tillbyggnaden. Värt att nämna här är att den gamla köksskåpsinredningen var så försliten att den behövde bytas. Den skattskyldige yrkade omedelbart avdrag för underhåll.

KamR ansåg att den omständigheten att köket inretts på ny plats inom byggnaden inte borde utgöra hinder för att kostnaden för utbytet hänfördes till kostnad för reparation och underhåll av byggnad. Man menade att den nya inredningen måste antas fylla samma funktion som den gamla.

En enig RR ansåg dock inte att kostnaden för det tillbyggda köket i någon del kunde anses som reparation av byggnadens dittillsvarande kök och vägrade därför omedelbart avdrag.

Svenska handelsbanken yrkade i RRK R79 1:86 omedelbart avdrag för kostnader för byggnadsarbeten avseende bl.a. igengjutning av ljusbrunnar, installation av galler och specialstål i lanterniner, uppsättande av brandsäker vägg kring datacentralens arkiv, ändring av garageinfart mm. Åtgärderna vidtogs i säkerhetsfrämjande syfte.

RR medgav inte omedelbart avdrag. Man anförde att arbetena vidtagits för att anpassa lokalerna i tekniskt hänseende i syfte att hindra avbrott i rörelsen p.g.a. brand eller brottslig verksamhet. Man ansåg att det med hänsyn till arten och omfattningen av ändringsarbetena inte gick att se kostnaderna såsom kostnader för sådan ändringsarbeten som avsågs i det utvidgade reparationsbegreppet.

Värmekostnader för att förhindra frysskador är inte avdragsgilla enligt RÅ 81 1:44. I detta fallet yrkade den skattskyldige avdrag för värmekostnader för att förhindra att rör för vatten, avlopp och värme skulle frysa sönder på en bostadsbyggnad på en jordbruksfastighet.

KamR medgav inte omedelbart avdrag. Det gjorde inte heller tre av ledamöterna i RR som ansåg att uppvärmningskostnaden skulle ses som en privat boendekostnad eftersom byggnaden inte användes i jordbruksfastighetens drift.

RÅ 1982 Aa 42 är ett besvär över ett förhandsbesked. Den skattskyldige ville ha svar på om rivning och ersättning av grunden på ett bostadshus p.g.a. tjälskott var att anse som reparation. RR ändrade inte det nekande svar som den skattskyldige fått i tidigare instanser.

I RÅ 83 1:39 yrkade J avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnad. Man hade byggt om hotelllokaler och personalbostäder till datacentral och kontor. Man hade samtidigt bytt ut rostangripna rörledningar

och element samt bytt ut värmepannan. I KamR anförde J att byggnaden uthyrdes i sin helhet för rörelseändamål och ombyggnadsarbetena var sådana att de skulle hänföras till det utvidgade reparationsbegreppet.

KamR menade att den verksamhet som bedrevs på det ombyggda våningsplanet har varit att se som en särskild verksamhet skild från den verksamhet som bedrivs i byggnaden i övrigt. Man menade att de ändringsarbeten som vidtagits för att bygga om detta våningsplan så att det istället kunde användas för en annan verksamhet, därför inte kunde utgöra sådana ändringsarbeten som varit normalt påräkneliga inom den bedrivna verksamhetens ram. Avdrag medgavs ej. RR ändrade inte KamR dom.

I RÅ 1983 Aa 7 begärde den skattskyldige omedelbart avdrag för reparation på bostadshus på jordbruksfastighet. RR medgav inte sådant avdrag då man ansåg att betydande ändringar gjorts i den inre dispositionen av byggnaden. Bl.a. hade köket flyttats inom byggnaden till en annan plats än tidigare. Kostnaden för köksinredning kunde därför inte till någon del anses som kostnad för reparation av byggnadens dittillsvarande kök.

I RÅ 1987 ref 87 lade den skattskyldige om driften på sin jordbruksfastighet från köttjursproduktion till mjölkproduktion. På grund av detta inredde man ett nytt mjölkrum. Av tekniska och hygieniska skäl inreddes mjölkrummet i en tillbyggnad med anslutning till den äldre ekonomibygnaden genom en tidigare befintlig dörröppning. Den skattskyldige yrkade avdrag för hela kostnaden såsom för reparation och underhåll.

RR yttrade att till reparation och underhåll hänförs sådana ändringsarbeten på ekonomibygnader som normalt kan påräknas i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibygnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Man ansåg inte att utförandet av mjölkrummet innebar en sådan ändring utan ansåg att den utgjorde en ren tillbyggnad. Konsekvensen av detta blev att kostnaderna för det nya mjölkrummet inte ansågs falla under reparation och underhåll och därför ansåg man inte heller att den skattskyldige hade rätt till omedelbart avdrag för kostnaderna.

Att riva en källartrappa och sedan mura igen källardörren är inte något man får omedelbart avdrag för enligt RÅ 1989 ref 5. I detta fallet var trappan på J:s hyresfastighet i behov av omfattande reparationer. Istället för att reparera eller ersätta den valde J det billigare alternativet att riva den och mura igen källardörren och ville sedan ha omedelbart avdrag för kostnaderna för detta.

LR medgav avdrag då man inte tyckte att åtgärderna kunde hänföras till ombyggnad. KamR å andra sidan tyckte att det var fråga om just ombyggnad eftersom åtgärderna förändrat byggnadens funktion och hade

inte endast syftat till att återställa byggnaden. Omedelbart avdrag medgavs ej.

RR ansåg också att åtgärderna var hänförliga till ombyggnad. Man menade att åtgärderna, som inte varit inriktade på att återställa källarnedgången i ett tidigare skick, medfört viss ändring av planlösningen och därmed möjligheterna att använda källarlokalen. Denna bedömning förändrades inte av det faktum att kostnaderna för åtgärderna understigit vad det skulle ha kostat att istället reparera trappan. Man ansåg inte heller att ändringsarbetena betingats av hyresgästens verksamhet. Omedelbart avdrag medgavs alltså inte.

Det kan dock nämnas att två av ledamöterna var skiljaktiga och anförde bl.a. att den ändring av byggnadens planlösning som åtgärderna medfört fick anses vara så oväsentlig att åtgärderna i sin helhet skulle hänföras till reparation och underhållsarbete. Man menade att den skattskyldige vidtagit de mest ändamålsenliga åtgärderna för att avhjälpa ett föreliggande reparationsbehov.

I RÅ 1990 ref 72 rörde frågan rätten till omedelbart avdrag för kostnader för installation av en trekammarbrunn. Bakgrunden i fallet var att man år 1969 installerade en trekammarbrunn på en jordbruksfastighet. 1979 installerade man en ny trekammarbrunn på ett annat ställe på fastigheten efter anmodan från hälsovårdsnämnden. Därför yrkade man nu avdrag för denna kostnad och anförde att brunnen, som visserligen var i fullgott skick, blev oanvändbar och måste bytas ut på grund av hälsovårdsnämndens beslut. Man menade också att det inte var fråga om en förbättring eftersom den nya brunnen var exakt likadan som den gamla.

KamR ansåg att direktavdrag inte kunde medges av den anledningen att uppförandet av den nya brunnen orsakats av en extraordinär händelse och kunde därför inte betraktas som reparation eller underhåll.

RR ändrade inte KamR dom.

Fallet 2000 ref 26 berörs endast kort eftersom det saknar aktualitet efter regeringens proposition⁷³ och de därefter vidtagna ändringarna i 19 kap. 2 § IL. Det var i fallet fråga om ett förhandsbesked där den skattskyldige bl.a. ville ha svar på om det förelåg hinder att skattemässigt erhålla avdrag för reparations- och underhållskostnader om utgifterna civilrättsligt har aktiverats. RR menade att det förelåg sådant hinder eftersom den skattemässiga redovisningen enligt RR skulle följa den bokföringsmässiga. Det framgår dock idag klart i 19 kap 2 § IL att sådant hinder inte föreligger.

⁷³ Prop. 2003/04:16. Se ovan under kapitel 4.

5.2.3 Avgöranden från kammarrätterna

I RK82 1:2 yrkade den skattskyldige omedelbart avdrag för reparation och underhåll av annan fastighet. Bottenvåningen på byggnaden hade tidigare varit inredd till affärslokal och behövde helrenoveras. Lokalen skulle efter renoveringen användas till postkontor och därför behövde även vissa omdisponeringar av lokalen göras. LR ansåg att endast en del av åtgärderna kunde anses utgöra reparationskostnader.

KamR medgav inte omedelbart avdrag i någon del då man ansåg att eftersom man rivit och rest nya väggar, tagit bort kylrum och mjölkrum, inrättat personalutrymmen, valv och förråd där sådana tidigare inte funnits, hade åtgärderna syftat till att erhålla lokaler lämpade för en verksamhet som tidigare inte bedrivits i byggnaden. Sådana åtgärder kunde inte ses som ändringsarbeten.

I RK 5275/02 hade på bottenplanet på en fastighet funnits lokaler för kontor och utställning av leksaker. Lokalerna byggdes om för att hyras ut till Arbetsförmedlingen och det skattskyldiga bolaget ville ha avdrag för reparationskostnaderna. Omfattande ombyggnad hade dock skett och enligt ritningarna hade endast någon enstaka vägg bevarats utan ändring. Bl.a. var entrén helt ny, wc var helt ny, all inredning i det tidigare utställningsrummet var helt ny, fönster hade bytts ut mot flera mindre fönster p.g.a. att det nu fanns fler kontorsrum. Alla ytor renoverades. Lokalerna var innan reparationerna hårt slitna och hade inte renoverats på 20 år.

KamR menade att frågan var om bolaget hade rätt till direktavdrag för kostnader för ändringsarbeten för i ordningsställande av lokal som tidigare använts i den egna verksamheten och som efter ändringsarbetena hyrs ut till annan. Lokalerna utgjorde tidigare en del av en verksamhet som bestod i tillverkning och försäljning av leksaker mm. KamR ansåg att bolaget, genom att hyra ut lokalerna för sådan verksamhet, lagt om den verksamhet som tidigare bedrivits där. Därför ansåg man inte att det utvidgade reparationsbegreppet var tillämpligt.

I ett fall från Kammarrätten i Jönköping⁷⁴ yrkade den skattskyldige avdrag för kostnader för reparation och underhåll på en fastighet som användes för uthyrning. Man hade inrett ett bad/duschrumbadrum på vindsvåningen i ett utrymme som tidigare fungerat som garderob. Bad/duschrumbadrummet hade tidigare varit beläget i källaren. Skattemyndigheten medgav endast värdeminskningsskattavdrag för kostnaderna och menade att då det är fråga om uthyrning av bostad borde man normalt inte kunna behöva räkna med att behöva flytta badrum från källare till vindsvåning. Den skattskyldige överklagade beslutet till LR.

LR biföll överklagandet och medgav omedelbart avdrag för kostnaderna. LR menade visserligen att flyttning av badrum normalt borde vara att anse som

⁷⁴ Målnr: 2177-02 (2004-04-16)

ombyggnad. Men man tyckte samtidigt att ett badrum i källaren framstår som otidsenligt och det är troligt att uthyrning av bostad med låg standard försvaras. LR ansåg att åtgärderna omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet då användningen av byggnaden inte ändrats.

KamR höll med om att verksamhetens ändamål inte ändrats p.g.a. åtgärderna. Man tyckte också att kostnaderna för inrättandet av duschrummet i och för sig utgör kostnader för sådana arbeten som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Man menade dock att det är fråga om en sådan väsentlig förändring av fastigheten att det är att hänföra till ombyggnad. KamR fastställde Skattemyndighetens beslut.

5.3 Slutsatser dragna utifrån praxis

De ovan redovisade utslagen i praxis ger ingen glasklar bild av hur gränsdragningen mellan reparation, underhåll och ombyggnad ser ut. Men det finns några punkter att ta fasta på. En av dessa punkter är att man, i de fall man reparerat något som visserligen behövde repareras men där man använt bättre material, så får man endast omedelbart avdrag med belopp motsvarande kostnaden för att reparera med det ursprungliga materialet.⁷⁵ I de fall det skulle ha ställt sig dyrare att använda det gamla materialet har man fått avdrag för hela reparationskostnaden.⁷⁶

Vad gäller arbeten på en byggnads grundkonstruktion så lutar man i praxis åt ett håll men är ändå inte helt entydig. Avdrag medgavs för kostnader för grundförstärkning i två fall men inte i ett annat.⁷⁷ I ytterligare två fall vägrades avdrag för kostnader för arbeten på byggnads grundkonstruktion då man ansåg att åtgärder på bärande vägg var ombyggnad⁷⁸ och rivning och ersättning av grund p.g.a. tjälskott ansågs inte utgöra reparation.⁷⁹ Olikheterna mellan fallen kan dock ha att göra med omfattningen av arbetena och även vad som föranlett dem. I de två första fallen där avdrag medgavs för kostnader för grundförstärkning hade skadorna på byggnadsgrunden uppkommit till följd av att grundvattennivån hade sjunkit. Omfattningen av arbetena synes inte heller ha varit så stora. I det fall man inte medgav avdrag för kostnader för grundförstärkning så var det fråga om skador som uppkommit till följd av felaktigheter i själva byggnaden. Anledningen till att avdrag vägrades i de två sistnämnda fallen borde bero på att det var fråga om omfattande arbeten då man ville riva och ersätta hela grunden och inte bara vidta förstärkningsåtgärder på befintlig grund, och i det andra fallet berodde skadorna på felaktigheter i byggnaden.

RR har även beviljat omedelbart avdrag för åtgärder som enligt min åsikt skulle vara att se som ombyggnad eftersom åtgärderna bestod i att i

⁷⁵ Se t.ex. RÅ 1938 Fi 278, RÅ 1952 Fi 896, RÅ 1972 Fi 71.

⁷⁶ Se tex. RÅ 1968 Fi 1009, RÅ 1984 1:95, RÅ 1986 ref 115.

⁷⁷ Avdrag medgavs i RRK R79 1:70 och i RÅ 1948 ref 12 men inte i RÅ 1970 ref 39 I.

⁷⁸ RÅ 1970 ref 39 II.

⁷⁹ RÅ 1982 Aa 42.

ordningsställa en matkällare i det ena fallet⁸⁰ och att bygga upp ett raserat svinhus i det andra fallet.⁸¹ Att i ordningsställa en matkällare i en byggnad där sådan inte funnits tidigare borde vara att se som ombyggnad och detsamma gäller för den situationen där man bygger upp något som rasat.

Att riva och sedan ersätta beståndsdelar av en byggnad accepteras om det är fråga om delar som erfarenhetsmässigt inte håller lika länge som byggnaden i övrigt.⁸² Att däremot bara ta bort en fallfärdig trappa och sedan inte ersätta den kommer inte att accepteras såsom en reparationsåtgärd. En sådan åtgärd kommer att ses som ombyggnad eftersom syftet med åtgärden inte är ett återställande av byggnaden.⁸³

RÅ 85 1:32, RÅ 85 1:50 och RÅ 2003 not 115 är tre fall där man medgivit omedelbart avdrag med hänvisning till det utvidgade reparationsbegreppet. Sammanfattningsvis kan man säga att RR ansett det normalt påräkneligt att vidta ändringsarbeten som betingats av den tekniska utvecklingen, betingats av ökade krav på personalutrymmen samt i ordningsställande av ytterligare utrymmen för kontorsgöromål.

De fall där man inte ansett att arbeten kunnat hänföras till det utvidgade reparationsbegreppet har handlat om att man inte ansett arbetena betingade av hyresgästens verksamhet⁸⁴, man har ansett att åtgärderna var att anse som tillbyggnad⁸⁵, man har ansett att man genom åtgärderna lagt om verksamheten⁸⁶ samt att åtgärderna vidtogs för att erhålla lokaler lämpade för annan verksamhet.⁸⁷ I det sistnämnda fallet tror jag dock att det är möjligt att det hade fått en annan utgång idag eftersom det sannolikt fallit under det utvidgade reparationsbegreppet eftersom bedömningen idag hade gjorts utifrån den skattskyldiges näringsverksamhet och inte utifrån den verksamhet som tidigare bedrivits i lokalen. Man skulle dock ha behövt ta sig över kravet på att arbetena inte får medföra en väsentlig förändring.

⁸⁰ RÅ 1957 Fi 1290.

⁸¹ RÅ 1958 Fi 1723.

⁸² Detta följer av utslagen i RRK R 74 1:76, RÅ 1974 ref 73.

⁸³ RÅ 1989 ref 5.

⁸⁴ RÅ 1989 ref 5.

⁸⁵ RÅ 1987 ref 87.

⁸⁶ RK 5275/02.

⁸⁷ RK 1982 1:2.

6 Analys

I detta avslutande avsnitt presenteras de slutsatser jag anser man kan dra av det ovan framförda och ett försök att dra upp några riktlinjer för gränsdragningen mellan reparation och underhåll samt ombyggnad görs. Jag återknyter även här till det exempel som gavs allra först i denna uppsats.

6.1 Inledning

Som tidigare nämnts i denna uppsats har regler om att avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnad funnits i vart fall sedan KL tillkom 1928. Just på grund av att reglerna funnits så länge finner jag det en smula märkligt att gränsdragningen för vilka åtgärder som ska ses som reparation och underhåll fortfarande vållar problem. På 78 år borde man väl ha kunnat utarbeta någon form av riktlinjer, speciellt som reglerna inte genomgått några större förändringar. Jag kan inte heller tänka mig att det under de senaste 78 åren hänt något revolutionerande inom det rent praktiska området med att reparera och underhålla byggnader av olika slag. Uppkomsten och framtagandet av nya och förhoppningsvis bättre byggnadsmaterial har givetvis medfört nya uppgifter vad gäller reparationer men jag föreställer mig i vart fall inga omvälvande förändringar.

Som framgår av uppsatsen komplicerades dock gränsdragningen något när man 1969 införde det utvidgade reparationsbegreppet. Komplikationen bestod i att åtgärder som tekniskt sett visserligen är att se som ombyggnad ska behandlas såsom reparation och underhåll i inkomstskattehänseende. Detta gör att man i praktiken kan tala om gränsdragning mellan fyra olika sorters åtgärder: 1. renodlade reparations- och underhållsåtgärder, 2. ombyggnadsåtgärder som hänförs till det utvidgade reparationsbegreppet, 3. renodlade ombyggnadsåtgärder, 4. ny- och tillbyggnadsåtgärder. Kostnaderna för åtgärderna i punkt ett och två ger rätt till omedelbart avdrag medan kostnaderna för åtgärder i punkt tre och fyra ska dras av genom värdeminskningsskattavdrag.

6.2 Begreppsdefinitioner

För att kunna dra en gräns mellan de olika formerna av åtgärder anser jag det vara av vikt att kunna definiera begreppen reparation och underhåll samt ombyggnad. I uppsatsens avsnitt 2 presenterades några av dessa begrepp men någon definition gavs inte i detta avsnitt. Anledningen till detta är att en del av syftet med denna uppsats just varit att undersöka innebörden av dessa begrepp. Under denna rubrik presenteras de definitioner jag anser man kunna åsätta dessa centrala begrepp.

6.2.1 Reparation och underhåll

Som framgår ovan under avsnitt 2 finns det ingen ledning att hämta i 19 kap IL avseende definitionen av begreppet reparation och underhåll. Den definition jag avser att presentera här består därför av de slutsatser jag dragit av de uppgifter som presenterats och hämtats från förarbeten, doktrin och praxis.

En av de saker som går att utläsa av förarbeten, praxis och doktrin är att för att en åtgärd ska kunna ses som en reparationsåtgärd så krävs bland annat att åtgärden måste ha varit nödvändig.⁸⁸ Men ligger det inte i ordets innebörd att reparation inte företas utan att nödvändighet föreligger? Det går, enligt min mening i vart fall, inte att reparera något som inte är i sönder. Ett föremål som inte är i sönder är inte i heller behov av reparation och således föreligger ingen nödvändighet. Åtgärder på ett sådant föremål kommer alltså inte att klassificeras som reparation.

Eriksson anförde som ovan redovisats⁸⁹ att förebyggande åtgärder i vissa fall kan ses som underhållsåtgärder. Den fråga jag då ställer mig är om det inte är så att man vidtar underhållsåtgärder för att slippa att senare behöva vidta reparationsåtgärder? När det kommer till förebyggande åtgärder föreställer jag mig att en distinktion måste göras mellan underhållsåtgärder å ena sidan och förbättringsåtgärder å andra sidan. Båda typerna av åtgärder kan ju vidtas i syfte att slippa vidta reparationsåtgärder vid ett senare tillfälle. Om man spinner vidare på Erikssons exempel med den rostiga vattenledningen så skulle jag tänka mig att åtgärder på just den rostangripna delen av ledningen skulle vara att se som underhåll medan åtgärder på övriga delar av ledningen skulle vara att se som förbättring.

Ett annat av de krav som framförts i doktrin är att för att kunna ses som reparation och underhåll måste en åtgärd bl.a. förhindra att en byggnad förslits snabbare än den normala försämring som motsvaras av värdeminskningens avdragen.⁹⁰ Men frågan är om man verkligen kan garantera att åtgärden förhindrar snabbare förslitning. Normalt borde ju reparation och underhållsåtgärder förhindra snabbare förslitning, det är ju därför man vidtar dem, men kan man verkligen garantera det? I andra sammanhang, såsom t.ex. när det gäller hyreslägenheter, ställs det krav från vissa hyresvärdar att om man som hyresgäst själv ska vidta åtgärder i sin lägenhet så ska åtgärderna vara fackmannamässigt utförda. Något sådant krav på de utförda åtgärderna har jag inte stött på under min undersökning av reparation och underhållsåtgärder enligt 19 kap 2 § IL och därför ställer jag mig frågande till kravet på att åtgärderna ska förhindra snabbare förslitning. Användning av felaktiga eller dåliga material skulle ju i värsta fall kunna medföra en snabbare förslitning. Dessutom så visar det ju sig inte förrän ett par år efter det att åtgärden vidtogs om snabbare förslitning förhindrats eller ej.

⁸⁸ Se ovan bl.a. s. 15.

⁸⁹ Se ovan s. 15.

⁹⁰ Se ovan s. 15.

Av förarbeten och doktrin kan utläsas en ”regel”, som säger att vid utbyte medges omedelbart avdrag med den kostnad som motsvarar ett återställande. Kostnader för ytterligare förbättrat skick medges inte. Denna regel har bekräftats i praxis ett antal gånger. I åtskilliga fall har man medgivit omedelbart avdrag för kostnad motsvarande den beräknade kostnaden för att ersätta det gamla materialet med nytt likadant material.⁹¹

Av det som presenterats tidigare i denna uppsats drar jag slutsatsen att för att en åtgärd ska kunna ses som reparation och underhåll så ska det vara fråga om en åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd för att bevara byggnaden i sitt ursprungliga skick. Åtgärden ska också vara nödvändig och syfta till att återställa byggnadens ursprungliga skick.

Det skulle enligt min mening kunna gå bra att definiera reparationsåtgärder såsom återställande åtgärder och underhållsåtgärder såsom bibehållande åtgärder. Detta skulle också på ett mera klart sätt framhäva att man även tittar på resultatet av åtgärderna vid bedömningen av gränsdragningen, något jag återkommer till nedan. Personligen anser jag att mycket skulle underlättas om 19 kap 2 § IL istället såg ut såhär:⁹²

- 1 st Utgifter för åtgärder på byggnad som innebär att något återställs till (reparation) eller bibehålls i (underhåll) ursprungligt skick får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.
- 2 st Med ursprungligt skick menas det skick vari byggnaden befanns efter senast vidtagna ny-, till- eller ombyggnad.
- 3 st Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för återställande och bibehållande åtgärder. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.
- 4 st I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om återställande och bibehållande åtgärder på byggnad i samband med statliga räntebidrag.

En lydelse av 19 kap 2 § IL i likhet med den som presenterats skulle föranleda en rent redaktionell ändring av lagtexten och inte en ändring av regelverket. En mycket klagörande redaktionell ändring enligt min mening vilket klart visar sig om man först försöker klassificera de tänkta åtgärder som anges i inledningen på denna uppsats enligt de nu gällande reglerna i 19 kap 2 § IL. Jag finner det i vart fall lättare att klassificera åtgärderna i exemplet enligt ovanstående förslag till hur 19 kap 2 § IL skulle kunna se ut.

⁹¹ Se t.ex. RÅ 1938 Fi 278, 1952 Fi 896, 1953 Fi 1491, 1955 Fi 1000, 1961 Fi 1066, 1965 Fi 1038, 1968 Fi 1009, 1968 Fi 2317, 1972 Fi 71, 1974 ref 73, 1982 Aa 135, 1984 1:77, 1984 1:95, 1986 ref 115, 1986 not 687, RKR R74 1:76, RKR R77 1:40.

⁹² Aktuell lydelse av 19 kap 2 § IL återfinns i bilaga A.

6.2.2 Ombyggnad

Avseende de olika begreppen ny-, till- och ombyggnad finns det inte heller någon vägledning att hämta i 19 kap IL i fråga om vilken definition de ska åsättas. Mina slutsatser är därför även här dragna utifrån förarbeten, doktrin och praxis.

Vad gäller begreppen ny- och tillbyggnad anser jag det inte vara alltför svårt att åsätta dem en godtagbar definition. Både ny- och tillbyggnadsåtgärder medför att nya utrymmen uppkommer. Nybyggnad innebär ju att något nytt uppförs som inte tidigare funnits. Nybyggnad avser uppförandet av en hel konstruktion t.ex. ett hus, ett stall, en ladugård etc.

En tillbyggnad å andra sidan förutsätter att det redan finns något av det nyligen uppräknade. En tillbyggnad avser uppförandet av nya beståndsdelar till en redan befintlig konstruktion t.ex. att man utökar utrymmet i ett hus genom att bygga till ytterligare ett rum.

Begreppet ombyggnad finner jag dock lite svårare att definiera på ett direkt och bra sätt. Klart är dock att ombyggnadsåtgärder medför en förändring i byggnadens skick. Man skulle kunna säga att ombyggnadsåtgärder är sådana åtgärder som vidtas med en byggnad trots att något behov av reparation inte föreligger och som medför en förändring i byggnadens skick.

Med anledning av den definition jag anser att man kan åsätta begreppen till- och ombyggnad skulle jag vilja föreslå att man genom att ändra på punkt 1 och lägga till en ny punkt 2 ändrade lydelsen av 19 kap 13 § IL på följande sätt:

I anskaffningsvärdet skall också räknas in

1. utgifter för tillbyggnad,
2. utgifter för åtgärder på byggnad som medför en förändring i byggnadens skick (ombyggnadsåtgärder),

6.2.3 Det utvidgade reparationsbegreppet

Det går enligt min mening inte att sätta en specifik definition på det utvidgade reparationsbegreppet. Därför tänker jag här föra fram några allmänna resonemang kring begreppet. Först och främst kan det påpekas att en viktig ledtråd till det utvidgade reparationsbegreppets omfattning faktiskt finns att hämta i lagtexten och då i 19 kap 2 § 2 stycket IL. Här stadgas klart och tydligt att åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden inte omfattas. Vad som menas med väsentlig förändring framgår inte av lagtext och har inte heller undersökts i denna uppsats.

Det framgår vidare av 19 kap 2 § 2 stycket att det utvidgade reparationsbegreppet avser ändringsarbeten. Av detta anser jag att man kan dra slutsatsen att åtgärder som är att anse som ny- och tillbyggnad inte omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Att bygga något nytt innefattar enligt min åsikt inte ändringsarbeten. Att göra en tillbyggnad medför visserligen ändringar men tillbyggnadsåtgärden innefattar i sig inte ändringsarbeten. Det ligger i sakens natur att för att kunna ändra något så måste det finnas något att ändra. När det kommer till ny- och tillbyggnadsåtgärder så uppför man något nytt, man ändrar inte det redan befintliga.

Det utvidgade reparationsbegreppet omfattar alltså åtgärder som tekniskt sett är att anse som ombyggnad men inte så omfattande ombyggnadsåtgärder att de innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Vad gäller den andra avvägningen som måste göras beträffande vilka åtgärder som ska falla under det utvidgade reparationsbegreppet så går det inte att göra några allmängiltiga uttalanden. Av 19 kap 2 § 2 stycket framgår att åtgärderna ska vara sådana att de kan anses som normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Det kan alltså från fall till fall vara fråga om ett flertal olika näringsverksamheter som ska bedömas och i varje sådan näringsverksamhet kan olika åtgärder anses som normala. Klart är dock att det är den skattskyldiges näringsverksamhet som ska bedömas och inte den verksamhet som bedrivits i de aktuella lokalerna.

6.2.4 Övriga begrepp

Det har under arbetets gång visat sig att det finns fler begrepp än de som togs upp i början av denna uppsats som kräver en del fundering innan man kan avgöra om en åtgärd ska hänföras till reparation och underhåll eller till ombyggnad.

Ett begrepp som jag i början inte funderade över, men som ständigt återkommer vid en genomgång av förarbeten, praxis och doktrin, och som spelar in vid definitionen av reparation och underhåll, är begreppet ”erfarenhetsmässigt”. För att en åtgärd ska kunna ses som reparation och underhåll så ska det bland annat vara fråga om en åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad under dess livslängd. Inte på något ställe ges en förklaring till vad som avses med ”erfarenhetsmässigt”. Min slutsats är dock att när man talar om att en sak erfarenhetsmässigt måste repareras eller bytas ut någon eller några gånger så menar man att saken brukar gå i sönder dvs. det är inte helt oväntat att den här saken behöver t.ex. repareras.

En tanke som slår mig i anslutning till detta är att innebörden av begreppet ”erfarenhetsmässigt” med jämna mellanrum måste förändras i takt med att nya material tas fram och nya tekniker används vid såväl nybyggnation som vid reparation och underhåll av byggnad. Frågan uppkommer då vid vilken tidpunkt något ses som ”erfarenhetsmässigt” dvs. hur vanligt förekommande

ska en viss skada vara innan man anser att den erfarenhetsmässigt måste åtgärdas? Det här kanske inte utgör något större problem vid gränsdragningen mellan reparation och underhåll samt ombyggnad men det visar att det vid gränsdragningen kan uppstå frågor på flera plan.

Avseende reparations- och underhållsåtgärder anförde man i proposition 1969:100 att det är fråga om åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas och avseende det utvidgade reparationsbegreppet så talar man om åtgärder som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Men talar man egentligen inte om samma sak i båda fallen? En åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas måste ju samtidigt anses vara normal i verksamheten, på samma sätt måste en åtgärd som anses vara normal i verksamheten kunna ses som en åtgärd som erfarenhetsmässigt måste vidtas.

En av orsakerna till att osäkerhet råder avseende gränsdragningen mellan reparation och underhåll samt ombyggnad är enligt min åsikt att man i förarbeten, praxis och doktrin inte är konsekvent i ordvalet. Om man 1969, när man införde det utvidgade reparationsbegreppet, hade fortsatt att diskutera och föra resonemang med samma begrepp och uttryck som man tidigare använt sig av avseende reparations- och underhållsåtgärder så hade mycket varit vunnet i osäkerhetskänslor. Även om inte båda uttrycken ”erfarenhetsmässig” och ”normala” står i lagtexten så är reglerna placerade i samma lagrum. Det faktum att 19 kap 2 § 1 stycket IL är så kortfattat gör att man måste vända sig till t.ex. förarbeten och då kommer man definitivt stöta på de båda begreppen ”erfarenhetsmässigt” och ”normala”.

6.3 Åtgärder som faller utanför de redovisade begreppen

När jag nu presenterat möjliga definitioner av begreppen reparation och underhåll samt ny-, till- och ombyggnad finns det några sorters åtgärder som inte passar in under någon av definitionerna. Ett exempel på sådana åtgärder är arbeten som vidtas för att rätta till felkonstruktioner i en byggnad. Även om gemene man skulle se på sådana åtgärder såsom reparation så anses det i inkomstskattehänseende som att åtgärderna är ett led i byggnadens uppförande. I princip skulle alltså sådana åtgärder vara att anse som nybyggnadsåtgärder.

Ett annat exempel på åtgärder som faller mellan ovannämnda begrepp är förbättringsåtgärder, för vilka omedelbart avdrag inte medges. Den anledning jag kan se till varför omedelbart avdrag inte medges för utgifter för förbättringsåtgärder är att dels så syftar de varken till återställande eller bibehållande, dels så finns det ingen nödvändighet bakom dem. Asfaltering av väg⁹³ och asfaltering av gårdsplan⁹⁴ har som redovisats tidigare ansetts

⁹³ RÅ 1968 Fi 2125.

⁹⁴ RÅ 1971 Fi 1715.

utgöra förbättring i praxis. Har det tidigare inte funnits någon asfalt på de aktuella platserna kan syftet varken vara återställande eller bibehållande och nödvändighet kan jag inte heller se föreligga.

Samma sak gäller vid företagande av skyddsåtgärder. I de fall t.ex. åskledare tidigare inte funnits så har inte heller omedelbart avdrag medgivits för kostnaderna för dess uppsättande.⁹⁵ Hade det varit fråga om utbyte av en redan befintlig åskledare hade ju avdrag kunnat medges i det fall den behövde bytas ut. Så återigen, installerar man något som tidigare inte funnits så kan det inte ses som reparation och underhåll och omedelbart avdrag kommer inte att medges.

Gemensamt för de åtgärder som faller mellan begreppen är dock att omedelbart avdrag inte får göras för de kostnader de medför.

När det gäller åtgärder som vidtagits med grunden på en byggnad så synes det för mig vara så att omedelbart avdrag medgetts när skadorna som åtgärdats berott på yttre faktorer såsom sjunkande grundvattennivå,⁹⁶ medan avdrag vägrats när skadorna berott på ”inre” faktorer såsom felkonstruktion.⁹⁷ Skador beroende på tjälskott skulle väl vara att anse som skador beroende på yttre faktorer men anledningen till att man vägrade att medge omedelbart avdrag i det fallet⁹⁸ tror jag berodde på arbetenas omfattning, man ville riva och ersätta hela grunden till byggnaden. I de fall man medgav avdrag för arbeten på grunden var det endast fråga om förstärkningsarbeten på den befintliga grunden.

6.4 Faktorer av betydelse för gränsdragningen

Sterner är en av dem som i doktrin framfört att när man ska klassificera en åtgärd så är det utan betydelse om fastigheten ökat i värde eller ej.⁹⁹ Det verkar för mig vara en bra utgångspunkt. Jag föreställer mig i vart fall att en värdeökning, om än en liten sådan, sker varje gång man reparerar och underhåller en byggnad. En fastighet som är väl underhållen borde inbringa ett högre försäljningspris än en dåligt underhållen fastighet, alltså medför även reparation - och underhållsåtgärder en värdeökning. De medför i vart fall inte en värdeminskning.

Som ovan redovisats framför Rydin att bedömningen av hur olika åtgärder ska klassificeras inte grundas på åtgärdernas omfattning.¹⁰⁰ Det påstående ställer jag mig lite frågande till då RR i praxis just hänvisat till arbetenas

⁹⁵ RÅ 1955 Fi 1096.

⁹⁶ Avdrag medgavs av denna anledning i RÅ 1948 ref 12 och RÅ 1979 1:70.

⁹⁷ Avdrag vägrades av denna anledning i RÅ 1970 ref 39 I och II.

⁹⁸ RÅ 1982 Aa 42.

⁹⁹ Se ovan s. 14.

¹⁰⁰ Se ovan s. 19.

omfattning i sina domskäl. I RÅ 1985 1:32 sade man som tidigare redovisats, att det särskilt med hänsyn till arbetenas begränsade omfattning i förhållande till byggnaden inte kunde anses ha skett en väsentlig förändring av byggnaden. I RÅ 79 1:86 ansåg man att det med hänsyn till bland annat omfattningen av arbetena inte gick att hänföra kostnaderna till det utvidgade reparationsbegreppet. Jag har i detta kapitel tidigare argumenterat för att det är resultatet av åtgärderna man tittar på vid gränsdragningen och jag anser att i detta ligger även att man tittar på omfattningen av arbetena. Denna slutsats finner jag ju också stöd för i de utslag från RR som precis nämnts. I RÅ 79 1:86 medförde bland annat den stora omfattningen av arbetena att omedelbart avdrag ej medgavs och i RÅ 1985 1:32 medförde bland annat arbetenas omfattning att omedelbart avdrag medgavs. Så jag tror absolut att arbetenas omfattning är en av de faktorer som spelar in vid gränsdragningen.

En av de saker som återkommer såväl i förarbeten och praxis som i doktrin är konstaterandet att det är åtgärdens tekniska karaktär som är avgörande för vilket resultat gränsdragningen får. Men är det inte egentligen så att det är den tekniska karaktären på *resultatet* av åtgärden som är avgörande? Det är i vart fall den slutsats jag drar av det material som presenterats i denna uppsats. Stöd för denna slutsats anser jag man kan hämta i bl.a. 19 kap 2 § 2 stycket IL vari stadgas att åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden inte faller under det utvidgade reparationsbegreppet. Det är således resultatet som räknas och inte om åtgärden består i tapetsering eller rivande av väggar. Vad har åtgärderna medfört? synes vara den avgörande frågan.

Konsekvensen av att man även är intresserad av resultatet av åtgärderna blir att det inte är möjligt att specificera och namnge vilka arbeten som ska hänföras till antingen reparation och underhåll eller ombyggnad. Det går inte att säga att t.ex. omtapetsering alltid hänförs till reparation och underhållsåtgärder. Att tapetsera om för att man kommit på att man valt fel färg kommer t.ex. inte att ses som reparation och underhåll.

Som tidigare redovisats ovan¹⁰¹ framför regeringen att det inte är möjligt att utforma lagtexten på sådant sätt att det exakt går att utläsa vilka arbeten som i varje givet fall kan komma att omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Man säger också att avgränsningen mellan reparation och ombyggnad till sin karaktär är beroende av bedömningar i det enskilda fallet.¹⁰² Detta kan jag i och för sig hålla med om men jag tror inte heller att någon föreställt sig att det skulle gå att utläsa av lagtext exakt vilka arbeten som ska hänföras till antingen reparation och underhåll eller ombyggnad. Men som tidigare redogjorts för i detta kapitel anser jag att klara lagtext skulle hjälpa en bit på vägen när man som skattskyldig undrar över gränsdragningen. Det kan inte vara meningen att man som skattskyldig ska vara tvungen att gå igenom förarbeten och praxis för att få en idé om hur de åtgärder man tänkt vidta kommer att klassificeras.

¹⁰¹ Se ovan s. 12.

¹⁰² Prop. 1999/00:100 s. 206.

6.5 Riktlinjer för gränsdragningen

I början av denna uppsats presenterade jag dels ett övergripande syfte, dels ett antal specifika frågor. Det övergripande syftet har varit att undersöka om det går att ställa upp några riktlinjer för gränsdragningen mellan sådana åtgärder som ska anses utgöra reparation och underhåll och sådana som ska anses utgöra ombyggnad. Vad jag funnit är att svaren på de specifika frågorna utgör just riktlinjer. Det är inte möjligt att svara på exakt vilka åtgärder som faller under respektive begrepp eftersom andra omständigheter i varje enskilt fall avgör klassificeringen. Man kan t.ex. inte säga att ommålning alltid räknas som reparation och underhåll eftersom det beror på varför man målat om, om det medförde ett förbättrat skick osv. I bilaga B presenteras ett flödesschema med frågor som jag efter denna genomgång anser är väsentliga och som skulle kunna användas för att få en ledtråd till hur de åtgärder man vidtagit kommer att klassificeras.

För att avgöra vilka åtgärder som faller under det utvidgade reparationsbegreppet måste man först avgöra om åtgärderna innebär reparation och underhåll eller ny-, till- eller ombyggnad. Om arbetena anses hänförliga till ombyggnad måste man därefter avgöra om arbetena kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet och därefter om arbetena medfört en väsentlig förändring av byggnaden. Dessa frågor är ett uppsatsämne i sig själv vilket är en av anledningarna till att de inte närmare undersökts i denna uppsats.

En sak som är värd att påpeka är att de riktlinjer som presenteras nedan är ganska osäkra vad gäller arbeten på en byggnads bärande delar, grund o dyl. Bedömningen av hur åtgärder på dessa delar av en byggnad ska klassificeras är lite speciell och synes bero mycket på åtgärdernas omfattning och anledningen till att de vidtas.

Efter en genomgång av förarbeten, praxis och doktrin har jag kommit fram till de svar i följande rubriker på de frågor jag ställde i början av uppsatsen. Dessa svar utgör som tidigare nämnts de riktlinjer jag samtidigt efterfrågade.

6.5.1 Vilka åtgärder ses som reparation och underhåll?

De krav som ställs på reparations- och underhållsåtgärder är i mångt och mycket de samma varför jag finner det lämpligt att presentera de båda typerna av åtgärder tillsammans.

De åtgärder som anses utgöra reparation och underhåll är sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd. De måste vara nödvändiga för att avhjälpa normalt förekommande tekniska brister och avse detaljer eller byggnadsdelar som normalt behöver åtgärdas. Reparations- och

underhållsåtgärder återställer eller bibehåller byggnadens ursprungliga skick och förhindrar således en snabbare förslitning än den normala försämring en byggnad väntas undergå. Underhållsåtgärder kan vara förebyggande och planeras i förväg medan reparationsåtgärder vidtas för att åtgärda redan uppkomna och föreliggande fel. Genom att vidta reparations- och underhållsåtgärder motverkar man en värdeminskning samtidigt som byggnadens användningstid sannolikt förlängs.

6.5.2 Vilka åtgärder ses som ombyggnad?

Först och främst så skulle jag vilja säga att ombyggnadsåtgärderna inte uppfyller de krav som ställs på reparations- och underhållsåtgärder. Ombyggnadsåtgärder ger byggnaden ett i tekniskt hänseende ändrat skick. Man kan säga att ombyggnadsåtgärder med största sannolikt har vidtagits om byggnadens användningsområde väsentligen har förändrats eller om t.ex. planlösning eller funktion har ändrats genom åtgärderna.

Det behöver dock inte vara fråga om så stora åtgärder, en förbättringsåtgärd anses t.ex. vara en med ombyggnad jämförbar åtgärd som man inte får göra omedelbart avdrag för.

Jag får personligen känslan av att ombyggnadsbegreppet är lite av en uppsamlingsplats för de åtgärder som inte uppfyller de krav som ställs för att de ska kunna anses utgöra reparation och underhåll. Det kan också vara anledningen till att det inte skrivits så mycket i förarbeten och doktrin om vilka krav som ställs för att en åtgärd ska vara att se som ombyggnad.

6.6 Återknytning till exemplet med näringsfastigheten

Till slut skulle jag vilja knyta an till det exempel som togs upp allra först i inledningen till denna uppsats. Jag skulle nu vilja svara innehavaren av näringsfastigheten på hur de tänkta åtgärderna sannolikt skulle klassificeras, enligt de slutsatser jag drar i denna uppsats.

Avseende fönsterbågarna så kommer omedelbart avdrag medges motsvarande utbyteskostnaden för att byta till nya likadana fönsterbågar. Beroende på vad det skulle ha kostat och beroende på vad man väljer för nya fönsterbågar att sätta in så kan storleken på avdraget variera. Putsning av fasaden borde vara att hänföra till reparation och underhållsåtgärder då putsningen syftar till att återställa fasaden i ursprungligt skick och åtgärden är nödvändig. Avdrag för kostnaden för ommålning av taket kommer, i likhet med kostnaden för fönsterbågarna, att medges med ett belopp motsvarande beräknad kostnad för ommålning med samma typ av färg. Eftersom man nu tänkt utföra en rostskyddsmålning kommer sannolikt en del av kostnaden att ses som förbättringskostnad eftersom den befintliga färgen inte har denna egenskap.

Kostnaden för att sanera fasaden skulle jag vilja hänföra till reparation och underhåll på grund av att saneringen syftar till att återställa fasaden och åtgärden är nödvändig. Att klottersäkra fasaden skulle nog komma att ses som en förbättringsåtgärd eftersom den skyddsfilm som sätts upp tidigare inte funnits och det har inte heller funnits något annat med denna egenskap. Omdisponeringen av lokalerna borde vara sådan typ av ändringsarbeten som är normala i fastighetsägarens näringsverksamhet eftersom denna består i uthyrning av lokaler för kontors- och affärsverksamhet. Arbetena kommer sannolikt inte heller att medföra någon väsentlig förändring av byggnaden. Kostnaderna för dessa ändringsarbeten borde därför vara att hänföra till det utvidgade reparationsbegreppet och således omedelbart avdragsgilla.

Det förslag till klassificering av åtgärderna i det inledande exemplet jag presenterat ovan skulle enligt min åsikt vara lättare för den skattskyldige att komma fram till på egen hand om man från början skrivit lagtexten på ett sätt så att det faktiskt gick att utläsa åt vilket håll det barkade. En sak som, enligt min mening, pekar på att man från lagstiftarens sida inte varit tydlig nog vare sig i lagtext eller i förarbeten är det faktum att man både år 2000 och 2003 får införa ändringar i 19 kap 2 § IL. Dessa ändringar berodde som tidigare redovisats på att den tolkning av reglerna som gjorts i rättspraxis ansågs alltför hård. Att lagars syfte och bakomliggande tankar inte går att utläsa, vare sig av lagtext eller förarbeten, medför en viss rättsosäkerhet för den skattskyldige enligt min åsikt. Då beror ju utgången i fallen på hur rättens ledamöter väljer att tolka lagen. En tolkning som alltså kan falla ut på olika sätt beroende på vilka företrädare för rätten som finns i just mitt fall. Det är ju i sådana fall bara att hoppas på att det sitter ”rätt” människor att avgöra när just mitt fall kommer upp.

Bilaga A

Här presenteras den aktuella lagtexten i 19 kap 2, 4, 5, 13 § § IL.

Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

Huvudregel

2 § Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.

2 st. 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.

3 st. I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om reparation och underhåll i samband med statliga räntebidrag.

4 § Utgifter för att anskaffa en byggnad skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

5 § Värdeminskningssavdragen skall beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen skall bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen skall göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställs eller förvärvas eller i fråga om en förbättring från den tidpunkt den färdigställs.

13 § I anskaffningsvärdet skall också räknas in

1. utgifter för till- eller ombyggnad,
2. sådant värde av en nyttjanderättshavares förbättringar som enligt 29 § skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet för fastighetsägaren, och
3. utgifter för reparation och underhåll som inte har kunnat dras av på grund av bestämmelserna i 3 § om andelshus eller i 24 och 25 §§ om statligt räntebidrag.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1969:100. Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Proposition 1999/00:2 del 2 Inkomstskattelagen.

Proposition 1999/00:100 2000 års ekonomiska vårproposition.

Proposition 2003/04:16 Omedelbart avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter.

Litteratur

Eriksson, Asbjörn, Praktisk beskattningsrätt. Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Tolfte upplagan, Studentlitteratur, 2005.

Helmers, Dag, Gustafson, Arne, Mark Byggnad Inventarier – 1969 års avskrivningsregler, Industriförbundets förlag, 1969.

Kleerup, Jan, Svenneteg, Ulf, Moms för fastighetsägare, tredje reviderade upplagan, nr 53/02 i Ernst & Youngs skriftserie, 2002.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del I, tionde upplagan, Studentlitteratur, 2005.

Norell, Olof, Ossmark Jan, Tegnander, Hans, Inkomst av hyresfastighet, fjärde upplagan, Norstedts Juridik, 2000.

Rydin, Urban, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet. Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?, Juristförlaget i Lund, 2003.

Sandström, KGA, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, Norstedts förlag, 1975.

Svensson, Ulf, Fastigheter. En praktisk handbok om skatt, redovisning och juridik för fastighetsägare. Tredje upplagan, Björn Lundén information, 2004.

Artiklar

Rydin, Urban, Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats?, Skattenytt 2000, nr 11, s. 639-651.

Sterner, Harry, Avdrag för reparation och underhåll av byggnad, Svensk Skattetidning, 1946, s. 115-129.

Sundin, Jan, Underhåll av byggnad och särskild fastighetstaxering – några anteckningar i belysning av en kammarrättsdom, Skattenytt 1991, nr 9, s. 573-579.

Wennergren, Bertil, Rätten till avdrag för kostnad å byggnad, Skattenytt, 1959, nr 7, s. 207-221.

Övriga källor

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet mm. vid 2005 års taxering. Del 2.

Skatteverkets broschyr Skv295, utgåva 10.

Rättsfallsförteckning

Avgöranden från Regeringsrätten

RA 1938 Fi 278
RA 1940 Fi 368
RA 1941 Fi 144
RA 1946 Fi 107
RA 1947 Fi 1406
RA 1948 ref 12
RA 1950 Fi 707
RA 1951 Fi 65
RA 1951 Fi 1458
RA 1952 Fi 896
RA 1952 Fi 1414
RA 1953 Fi 1491
RA 1955 Fi 1000
RA 1955 Fi 1096
RA 1956 Fi 884
RA 1956 Fi 1750
RA 1957 Fi 1290
RA 1957 Fi 2309
RA 1958 ref 8
RA 1958 Fi 1723
RA 1960 Fi 1507
RA 1961 Fi 1066
RA 1962 Fi 1313
RA 1965 Fi 1038
RA 1967 Fi 703
RA 1968 Fi 1009
RA 1968 Fi 2125
RA 1968 Fi 2317
RA 1969 Fi 1749
RA 1969 Fi 2077
RA 1970 ref 39 I
RA 1970 ref 39 II
RA 1971 Fi 1715
RA 1972 Fi 71

RRK R73 1:14
RRK R74 1:54
RRK R74 1:76
RA 1974 ref 73
RRK R75 1:34
RRK R77 1:40
RRK R79 1:70
RRK R79 1:86
RA 81 1:44
RA 1982 Aa 42
RA 1982 Aa 135
RA 1983 Aa 7
RA 83 1:39
RA 84 1:77
RA 1984 Aa 158
RA 1984 1:95
RA 85 1:32
RA 85 1:50
RA 1986 ref 115
RA 1986 not 687
RA 1987 ref 87
RA 1989 ref 5
RA 1990 ref 72
RA 2000 ref 26
RA 2003 not 115

Avgöranden från kammarrätterna

RK 1982 1:2
RK 5106-2001 (2003-05-12)
RK 5275/02 (2004-02-10)
Målnr. 2177-02 KamR i
Jönköping (2004-04-16)