



KLAGANDE

Stejla Krokslätt 35:6 AB, 556749-5881

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 10 juli 2019 i mål nr 3604-17, se bilaga A

SAKEN

Inkomstskatt

Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och ersättningsyrkandet.

YRKANDEN M.M.

Stejla Krokslätt 35:6 AB vidhåller de yrkanden som bolaget framställde i förvaltningsrätten och yrkar ersättning för kostnader även i kammarrätten. Bolaget anför följande.

Åtgärderna har varit en kombination av åtgärder på grund av ett kraftigt eftersatt underhåll och direkta hyresgästpassningar. Arbetena har skett inom ramen för vad som är normalt i en fastighetsförvaltning och arbetena har inte medfört att fastighetens värde har ökat så som skulle ha skett vid en sedvanlig ombyggnation. På samma sätt som tillämpningen av vad som är en allmän reparations- eller underhållskostnad har ändrats (HFD 2019 ref. 20) när det gäller förändringar i den allmänna byggstandarden, ska det

utvidgade reparationsbegreppet kunna tillämpas på alla i en verksamhet normala lokalanpassningar, oavsett om de sker för egen verksamhet eller för uthyrningsändamål. Det ska inte spela någon roll om en fastighets planlösning förändras på grund av inre förändringar i samband med en hyresgäst Anpassning eller anpassningar till en allmän standard.

Av ingivna ritningar framgår att fastigheten inte har genomgått någon karaktärsförändring. Det riktpolis som bolaget har betalat utgör endast en bråkdel av kostnaden för en faktisk ombyggnation. Fastigheten har även tidigare huvudsakligen varit uthyrd för skolverksamhet och haft karaktär av skolbyggnad. Förvaltningsrättens dom innebär att hyresgäst Anpassningarna skönmässigt har omfattats av det av Skatteverket medgivna avdraget för det eftersatta underhållet, alltså de allmänna reparations- och underhållsåtgärder.

Bolaget ger in ritningar och annat material avseende de genomförda arbetena.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför följande.

Rättsfallet HFD 2019 ref. 20 gäller inte frågan om det utvidgade reparationsbegreppet. I förevarande mål har bolaget inte visat att det uppfyller förutsättningar för ytterligare avdrag.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget har låtit göra arbeten på fastigheten. Skatteverket har ansett att det till en del har varit fråga om reparation och underhåll och har medgett visst omedelbart avdrag. Frågan är nu om ytterligare sådant avdrag får göras med stöd av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet. Det begreppet avser, enligt 19 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges

näringsverksamhet och som inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Det framgår av förarbetsuttalanden att avdrag med stöd av bestämmelsen är avsett att ges bara för sådana mindre ändringsarbeten som normalt vidtas i en rörelsebyggnad tid efter annan (prop. 1969:100 s. 53 och 132) och att mer genomgripande förändringar av en byggnads användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, går klart utöver vad som åsyftas med lagstiftningen (prop. 1999/2000:100 s. 206).

De aktuella arbetena måste enligt kammarrättens mening anses normala i bolagets verksamhet avseende fastighetsuthyrning. För att direktavdrag ska kunna medges krävs dock också att arbetena inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Av utredningen framgår det att ändringsarbetena har gjorts i lokaler där den tidigare största hyresgästen bedrev forskning om och viss tillverkning av orglar, så att byggnaden anpassades till att främst inrymma en grundskola. Arbetena har inneburit ändringar av byggnaden på så sätt att ventilationen har förändrats, el-, tele- och dataledningar har dragits in, planlösningen har ändrats, tak har anpassats, kök har byggts, sanitetsutrymmen har kompletterats och två gamla hissar har ersatts genom tillbyggnad av en ny hiss. Sammantaget anser kammarrätten att det inte har varit fråga om mindre ändringsarbeten. Arbetena är i stället alltför omfattande och har medfört alltför stora förändringar av byggnaden för att kunna innefattas i det utvidgade reparationsbegreppet.

Inte heller i övrigt finns det anledning att frånga förvaltningsrättens bedömning av skattefrågorna.

Eftersom bolaget inte får bifall till sin talan och det inte heller i övrigt har kommit fram skäl för ersättning för kostnader ska ersättning inte beviljas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Niclas Falkendal

Johan Rubenson
referent

Viktor Berg

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG**

Avd. 1

DOM

2019-07-10

Meddelad i Göteborg

Mål nr
3604-17**KLAGANDE**

Stejla Krokslätt 35:6 AB, 556749-5881

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2016-12-16 (dnr 82-50655261)

SAKEN

Inkomsttaxering och ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Dok.Id 622519

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 53197 400 15 Göteborg	Sten Sturegatan 14	031 - 732 70 00 E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se	-	måndag–fredag 08:00–16:00

BAKGRUND OCH YRKANDEN, M.M.

Stejla Krokslätt 35:6 AB (bolaget) inkom under kalenderåret 2011 med en inkomstdeklaration 2 avseende taxeringsår 2011 för bolaget tillsammans med en noteringsbilaga, varefter ett automatiskt grundläggande beslut om årlig taxering skedde.

Efter utredning av Skatteverket medgavs bolaget i omprövningsbeslut den 23 november 2012 direktavdrag för renoveringskostnader med 50 % av yrkat avdrag om 22 777 437 kr, dvs. 11 388 718 kr. Därutöver medgavs direktavdrag för avhjälpande av vattenskada med skäliga 150 000 kr samt 50 % av icke medgivet avdrag för ingående moms med 2 523 082 kr (50 % av 5 046 163 kr). Resterande kostnad för icke medgivet avdrag för ingående moms aktiverades. Vidare bestämde Skatteverket att öka avskrivningsunderlaget för inventarier med 1 550 000 kr, vilket därmed minskade avskrivningsunderlaget för byggnad med motsvarande belopp.

Bolaget inkom med begäran om omprövning och gjorde gällande att verksamheten skulle undantas från inkomstbeskattning då byggnaden användes för skolverksamhet. Skatteverket ändrade inte tidigare beslut med motivering att bolaget inte bedriver skolverksamhet, utan att uthyrning av lokaler sker.

Bolagets ingående mervärdesskatt för beskattningsåren 2009 och 2010 har prövats av förvaltningsrätten och därefter av Kammarrätten i Göteborg. Kammarrätten meddelade sin dom den 30 juni 2016 (mål nr 886-888-15).

Efter förnyad begäran om omprövning av inkomsttaxeringen meddelade Skatteverket den 16 december 2016 det nu överklagade omprövningsbeslutet. Därvid medgavs ytterligare direktavdrag för pantbrevskostnad om 247 675 kr samt ytterligare avdrag för återställande av vattenskada om

162 430 kr. Såsom följdändring av kammarrättens dom i målen om mervärdesskatt, där ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt medgivits, beslutade Skatteverket även att medgivet direktavdrag för mervärdesskatt skulle minska med 400 000 kr samt att avskrivningsunderlaget för byggnad skulle minska med samma belopp. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Bolaget yrkar att förvaltningsrätten ska ändra Skatteverkets omprövningsbeslut och medge bolaget yrkade avdrag samt den yrkade ersättningen för kostnader. Bolaget yrkar vidare ersättning för sina kostnader hos förvaltningsrätten. Bolaget anför i huvudsak följande. Skatteverket synes mena att de legala förutsättningarna för att avgöra vad som är bygglovsgrundande åtgärder enligt PBL även har betydelse för klassificering av renoveringsarbeten för beskattningen. Någon sådan koppling mellan inkomstbeskattningen och PBL går inte att utläsa av vare sig lag eller förarbeten. Bevisprövningen är givetvis fri, men på vilket sätt formuleringar i bygglovshandlingar m.m. innebär bevis för att styrka att fastigheten ska ha genomgått en sådan väsentlig förändring som innebär en ombyggnation framgår inte av Skatteverkets beslut. Det kan också konstateras att det krävs bygglov för ommålning av en byggnad, en utgift som skattemässigt klassificeras som allmän driftskostnad, men som enligt PBL är en ombyggnation. Av bygglovsansökningar framgår att fastigheten, sedan guldsmedsverksamheten lades ner 1984, hyrts ut för kontorsverksamhet m.m. Chalmers började hyra merparten av byggnaden 2001 för sin skolverksamhet och fastigheten har omtaxerats till specialenhet skolbyggnad. Vid en ommätning av ytorna för uthyrningen till Chalmers konstaterades att ytuppgiften var kontraktsevenligt fel, men då Chalmers var under avveckling åtgärdades detta inte kontraktsmässigt. Den faktiska ytan uppgick till 2079,5 kvm. Fastigheten är fortfarande taxerad som skolbyggnad. Byggnaden har såväl före som efter renoveringsarbetena använts på ett likartat sätt och byggnaden har inte genomgått någon väsentlig förändring. På vilket sätt karaktär och användningssätt har förändrats framgår i vart fall inte av fastighetstaxeringen, då denna är

oförändrad allt sedan Chalmers blev hyresgäst. Inte heller att två utdömda personhissar ersatts med en ny innebär en väsentlig förändring eller ändrad användning av byggnaden. Skatteverket synes påskina att Tornstadens fakturering varit otillbörlig. Under vittnesförhört hos kammarrätten redogjordes för att det är vanligt som entreprenör att, efter egen bedömning, hålla isär återställningskostnader och kostnader som är hänförliga till den nya hyresgästen. Bedömningen av när arbetet övergår från återställning till anpassning görs under arbetets gång, med hjälp av dagböckerna från byggnationen. Företrädaren för Tornstaden redogjorde också i förhört för att uppdelning mellan olika typer av arbeten är vanligt förekommande men att detta i sig inte innebär någon omskrivning av arbetenas karaktär i syfte att skapa någon särskild skattemässig redovisning. Skatteverket beslutade i sitt tidigare omprövningsbeslut att medge bolaget avdrag med 50 % av återställningskostnaderna eftersom förbättringarna varit mer genomgripande än vad som normalt följer vid byte av hyresgäst och 50% av byggnaden fått en väsentligt förändrad användning. I avdraget inräknades även kostnader för pantbrev och vattenskada. I omprövningsbeslutet synes Skatteverket nu anse att aktuella kostnader avser en väsentlig förändring av fastigheten, en ombyggnation, som inte omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Bolaget medges ändå 50% av yrkat avdrag och Skatteverket finner inte skäl att ändra det tidigare beslutet. Därefter medges bolaget ändå rätt till fullt avdrag för kostnader för pantbrev och kostnader för återställande av vattenskadan. Samtidigt konstateras att bolaget redan medgivits direktavdrag med 50% enligt tidigare beslut och som därför avräknas. Skatteverkets beslutsmotivering är mycket svår att förstå vad gäller i vilken mån det är fråga om tillämpningen av det utvidgade reparationsavdraget. Enligt bolagets mening kan beslutet inte tolkas på annat sätt än att Skatteverket nu delar bolagets bedömning att de aktuella kostnaderna, i vart fall till 50 %, avser allmänna driftskostnader för reparation och underhåll utan tillämpning av det utvidgade reparationsavdraget. Bolagets uppfattning är att de utförda arbetena, förutom kostna-

derna för pantbrev och vattenskadan, är sedvanliga reparations- och underhållsarbeten betingade av det eftersatta underhållet. Åtgärderna har i allt väsentligt betingats av de tidigare hyresgästernas slitage och det är fråga om ett återställande av byggnaden till en standard likvärdig den inför ombyggnationen till Chalmers skolverksamhet, utbildning, forskning och administration år 2001. Inkomstskattemässigt är det skäligt att fördela arbetena mellan 50 % som utvidgat reparationsavdrag och 50 % av yrkat avdrag som en allmän driftskostnad.

Skatteverket har vid omprövning inte funnit skäl att ändra det överklagade beslutet. Skatteverket anför bl.a. följande. Uppskattningen om avdrag med 50 %, med de justeringar som skett, har gjorts utifrån en ursprunglig sammantagen bedömning bl.a. baserad på skolans och lägenhetens procentuellt beräknade yta av byggnadens totalt renoverade yta och med beaktande av vad som i övrigt framkommit i ärendet. Noteras bör dock att hela byggnaden fått en ny planlösning och att lokalerna omdisponerats för ny och förändrad verksamhet. Vidare finns stöd för att ombyggnationen till sin omfattning varit så omfattande att den kan jämföras med nybyggnadsstandard. Lokalerna har fått ändrad användning, från orgelverkstad till skola samt från kontor, lager och forskarrum till skola och bostad. Ändrings- och ombyggnadsarbetena som har utförts har betingats av de nya hyresgästernas behov, användning och verksamhet. Förändringarna är att anse som väsentliga. Förbättringarna har gått utöver vad som kan anses vara normalt för verksamheten. Förändringar avseende kontor, forskarrum och lager till skola har dock inte bedömts utgöra lika stora förändringar. Det har inte bara varit fråga om en uppgradering av lokalerna teknik- och materialmässigt. Det har även varit fråga om att hela byggnaden fått en ny planlösning och att lokalerna har omdisponerats för ny och förändrad verksamhet. Dessutom har en ny utanpåliggande hiss ersatt två tidigare mindre hissar. Merparten av åtgärderna på fastigheten har vidtagits efter det att bolaget ingått hyresavtal med Kunskapsskolan. Bolaget har således redan från början varit medvetet om

att åtgärderna skulle komma att användas och förbrukas i en verksamhet som inte omfattades av skattskyldighet och åtgärderna måste därför antas ha anpassats specifikt för den verksamhetens krav, förutsättningar och behov. Vad gäller de förändrade ytuppgifterna avseende uthyrda lokalytor till Chalmers anser Skatteverket oförändrat att oavsett ytans storlek så har ombyggnationen varit så omfattande att den bör jämföras med nybyggnadsstandard. Vidare har ändringarna till den del direktavdrag inte medgivits varit sådana att de inneburit en väsentlig förändring av byggnaden oavsett vilka exakta ytstorlekar som det varit frågan om. Bolaget har inte gjort sannolikt att avdragsrätt föreligger utöver de belopp som har medgivits. Inte heller har skäl framkommit att göra en annan bedömning än vad som tidigare skett vad gäller frågan om omfördelning från byggnad till inventariekontot.

Bolaget genmäler i huvudsak följande. Som tidigare redogjorts för var fastighetens underhåll kraftigt eftersatt och oavsett hyresgäst var det nödvändigt att åtgärda detta eftersatta underhåll. Det var dels fråga om återställande av de ytor som förslitits under de tidigare hyresgästerna där Chalmers var den dominerande hyresgästen men även de kontorsytor som iordningställdes efter det att guld tillverkning lades ner och fastigheten började hyras ut till kontorsverksamhet m.m. Fastighetens standard återspeglades i det låga priset, mindre än 5 000 kr/kvm, som ska jämföras med priset för en fastighet utan eftersatt underhåll och som har beräknats kosta 15 000 till 20 000 kr/kvm. Bolagets kostnad för återställningsarbetena, 6 000 kr/kvm exklusive moms, uppgår till ca hälften av vad en nybyggnation enligt gängse metoder beräknats ha kostat. Skatteverkets starkt schabloniserade bedömning om tillförd nybyggnadsstandard eller att åtgärderna gått utöver vad som kan anse vara normalt för verksamheten, saknar all relevans och ekonomisk förankring. Bolaget har för ett, relativt, mycket ringa belopp avhjälp eftersatt underhåll samtidigt som man gjort nödvändiga hyresgästpassningar. Av bifogade ritningar, som visar fastigheten före bolagets

förvärv, jämfört med bifogad handling som utgjort underlag för bolagets återställningsarbeten, framgår att i allt väsentligt har det inte skett några andra förändringar än sådana som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Av bifogad bilaga framgår att bygglovsansökan för den utanpåliggande hissen lämnades in den 24 oktober 2008 och bygglov erhöles den 31 oktober 2008. Arbetena påbörjades omgående efter att bygglov erhöles. Under arbetets gång upptäcktes felaktigheter på ritningsunderlaget där stålstomme och glas inte passade ihop. Ny upphandling fick göras på glas och metallfästen. Allt detta pågick under fjärde kvartalet 2009. När hyresavtalet med Kunskapsskolan skrevs den 21 januari 2010 insåg bolaget att den nya personhissen inte skulle tas i bruk under byggnadstiden då den med all säkerhet blivit skadad. Arbetena med hissen färdigställdes i slutet av 2010. Denna entreprenad pågick parallellt med Tornstadens entreprenad. Hissentreprenaden var upphandlad 15 månader innan upphandlingen för skolan gjordes. Av samma bilaga framgår även de hyresgäst Anpassningar som gjorts 2008 avseende smedjan, 26 kvm, och intilliggande förråd, 28 kvm, och som inte omfattas av nu aktuell taxering. Motsvarande gäller uthyrningen till Mervita, 80 kvm. Skatteverket anser att en betydande andel av fastigheten fått en väsentlig förändrad användning från verkstad till skola och från forskarrum till lägenhet. Av bifogade bilagor framgår universitets ytor, som ska jämföras med utformningen för Kunskapsskolans, plan för plan. Beträffande källarvåningen/plan 1 har byggnadstekniskt mindre omDispositioner gjorts på hela våningen genom att i huvudsak montera ner, flytta eller uppföra nya mellanväggar. Som en nödvändig hyresgäst Anpassning har omklädningsrum moderniserats och anpassats. Anpassningen är i sig ingen ny funktionalitet men dock en utökning till att omfatta även kvinnor. Förändringarna avser i allt väsentligt ytor som använts för skolverksamhet. Sammantaget är det inte fråga om någon väsentlig förändring och ej heller fråga om någon ny användning. I fråga om bottenvåningen/plan 2 synes Skatteverket anse att de verkstadsytor universitet förfogat över är att

jämställa med kommersiell industriverksamhet snarare än att genom tillämpad forskning försöka rekonstruera och bygga gamla instrument med ursprungliga, gamla, metoder. Något gjuteri har inte funnits, som Skatteverket påstår, men väl en liten smältugn, av hobbykaraktär, uppställd i ett av verkstadsrummen utan några särskilda installationer som hade krävts om det varit en industriell hantering, t.ex. brandväggar. Det har inte funnits utrymme för kommersiell drift med kommersiella metoder. Verkstadslokalerna ska inte jämföras med lokaler för kommersiell verksamhet utan ska rätteligen jämföras med skollokaler för praktiskt skolarbete i kombination med sedvanlig verksamhet inom ett universitet samt nödvändiga administrativa utrymmen dvs. kontorslokaler. Denna verksamhet skiljer sig inte väsentligt från Kunskapsskolans verksamhet som blandar praktisk verksamhet i form av hemkunskap, trä, textil, musik och bild med det teoretiska arbetet. I båda fallen rör det sig om skolverksamhet som också är en grundläggande förutsättning för fastighetens taxering som skola som erhöles efter det att den förre ägaren fick Chalmers som hyresgäst. Även på detta plan har merparten av arbetet avsett omdisponeringar av innerväggar och allmänna anpassningar på grund av lokalernas omdisponering för den nya hyresgästen och dennes behov i en modern skolverksamhet. Chalmers användning av sina verkstadslokaler skiljer sig inte väsentligt från Kunskapsskolans. På våningsplanet har det installerats ett mottagningskök som endast är till för varmhållning och utlämning av färdiglagad mat för att ätas i de öppna allmänna skolytorna som tidigare varit verkstadslokaler. Köket kan i sin funktionalitet och storlek jämföras med lunchrummet och pentryt för Chalmers på plan 1 och de vakanta ytorna på plan 4. På våningsplanet finns en aula för användning i det praktiska skolarbetet men även som allmän aula dvs. yta för samling, information eller konferensliknande arbete. En funktionalitet som funnits i tidigare kontors- och konferensrum på olika våningsplan. Kunskapsskolans användning av lokalerna är inte väsentligt förändrad från Chalmers användning av byggnaden. Omdisponeringen är en tidsmässig

betingad hyresgäst Anpassning inom ramen för det utvidgade reparationsavdraget. Kostnaderna för mottagningsköket och arenan har till stor del redovisats som byggnadsinventarier och lösa inventarier. Av bifogade bilagor, bl.a. ursprungsritning, framgår att alltsedan 1952 har det som senare nämnts som forskarrum varit en lägenhet. På arbetshandlingen är lägenheten inritad som kontor, men kök och inredning är intakta jämfört med 1952. På en annan av bilagorna anges beträffande kontoret "Lgh: riv tapet i rum åt sydväst (mot söderfasad)" samt att arbeten ska göras på "Vån. ovan lgh". Det som benämnts som forskarrum har således sedan 1952 varit en lägenhet för boende och har inte tidigare eller senare varit några rum för forskning. Lägenheten har utökats och från och med första juni 2009 har hyresgästen haft tillgång till lägenheten. Kostnaderna har bedömts som enkla hyresgäst Anpassningar som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Arbetena och utvidgningen av ytorna utgör inte någon väsentlig förändring av fastigheten. Lägenhetens yta är enligt kontraktet 120 kvm. Vad härefter gäller våning 1 trappa/plan 2 har våningsplanet omdisponerats men både till sin funktionalitet och användning är det fråga om en oförändrad verksamhet och användning, dvs kontor/skola. Vad avser våning 2 trappor/plan 3 har våningsplanet omdisponerats men både till sin funktionalitet och användning är det fråga om en oförändrad verksamhet och användning, dvs. kontor/skola. SKV anser att hela byggnaden har fått ny planlösning och att lokalerna har omdisponerats för en ny och ändrad verksamhet. Förekomsten av ny eller ändrad planlösning saknar självständig betydelse eftersom nedmontering, flyttning eller uppförande av mellanväggar i sig innebär en förändrad planlösning. Motsvarande gäller för flyttning av annan inredning, upptagning, flytt eller stängning av fönster- och dörröppningar. Dessa olika omdisponeringar omfattas av det utvidgade reparationsavdraget, fastän att detta i sig innebär en ändrad planlösning, så länge som omdisponeringarna inte är genomgripande och mycket omfattande eller varit avsedda för ett helt annat ändamål. Byggnadens användningsområden är densamma som tidigare, dvs.

uthyrning för skolverksamhet samt viss mindre uthyrning för affärsverksamhet och boende med totalt 317 kvm, att jämföra med skolverksamhetens yta 2786 kvm.

Skatteverket tillägger med anledning därav i huvudsak följande. De av bolaget nu ingivna ritningarna leder inte till någon förändrad bedömning avseende utförda arbeten och avdragsfrågan. Ritningarna synes snarast ge stöd för att det skett just genomgripande förändringar av fastigheten och en förändrad användning av ytorna i enlighet med vad som tidigare gjorts gällande av Skatteverket och att det således varit frågan om en väsentlig förändring av byggnaden. Skatteverket delar således inte bolagets uppfattning att det exempelvis skulle vara fråga om mindre omdisponeringar av ytor, utan tvärtom ger ritningarna stöd för att byggnaden såsom helhet fått en ny planlösning. Bolaget gör jämförelser mellan universitets verkstadslokaler och Kunskapsskolans verksamhet och synes mena att anknytning finns. Skatteverket kan dock utifrån vad som framkommit inte konstatera annat än att det synes vara frågan om betydande lokalförändringar, omfattande omflyttningar av utrymmen samt genomförda ändringar. Utredningen ger i likhet med vad som tidigare konstaterats stöd för att byggnaden fått en ny planlösning och att lokalerna har omdisponerats för en ny och förändrad verksamhet. Ombyggnationen har varit så omfattande att den bör jämföras med nybyggnadsstandard.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Merparten av i målet föreliggande utredningsunderlag har varit tillgängligt i den process som tidigare förevarit i kammarrätten beträffande frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Kammarrätten har i sin dom, såvitt nu är av intresse, angett följande. Det är bolaget som har bevisbördan för att det har rätt till avdrag. Merparten av åtgärderna på fastigheten har vidtagits efter det att bolaget ingått hyresavtal med Kunskapsskolan. Det har enligt vad som kan utläsas av det underlag som bolaget har lämnat in varit fråga om genomgripande förändringar av fastigheten, ägnade att möjliggöra en ändrad användning av lokalerna. I kammarrätten har bolaget kommit in med ytterligare underlag, bl.a. underleverantörsfakturer, projekthuvudbok och vissa ritningar. Det saknas dock fortfarande närmare beskrivningar av på vilket sätt fastigheten har renoverats eller byggts om och hur de olika åtgärderna är att hänföra till den tidigare eller framtida uthyrningen. De åberopade ritningarna visar inte hur fastigheten sett ut före och efter renoveringsarbetena, och inte heller har några specifika uppgifter om planlösningen lämnats av bolaget. Kammarrätten anser därför att bolaget inte har gjort vad som på det ankommer för att styrka sin uppfattning om hur den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnaderna för de olika arbetena ska fördelas, för att därigenom visa med vilka belopp avdrag för ingående mervärdesskatt kan medges med avseende på återställning av fastigheten. Trots detta framstår det enligt kammarrättens mening som naturligt att vissa renoveringsåtgärder direkt har föranletts av det slitage som verksamhetslokalerna har varit utsatta för under den tid de varit föremål för skattepliktig uthyrning. Den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnaderna för dessa åtgärder bör därför vara avdragsgill. I avsaknad av underlag som möjliggör en mer exakt beräkning av avdragsgill ingående mervärdesskatt för respektive redovisningsperiod, anser kammarrätten att bolaget skäligen bör medges avdrag för ingående mervärdesskatt med (belopp och redovisningsperioder här uteslutna).

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Det är bolaget som har bevisbördan i målet. Det innebär att det är bolaget som ska göra sannolikt för domstolen att det har rätt till direktavdrag för ytterligare kostnader utöver vad Skatteverket har medgett. En grundläggande förutsättning vid bedömningen av bolagets rätt till avdrag är av naturliga skäl att det framgår vilka åtgärder det rör sig om. Förevarande mål kokar således ner till en fråga om bevisning.

Kammarrätten har i sin dom underkänt den bevisning som bolaget åberopade i målen där. Kammarrätten har dock fastställt att varit fråga om genomgripande förändringar. Förvaltningsrätten ser inte anledning att göra någon annan bedömning i de avseendena.

Inte heller det ytterligare underlag som bolaget nu har gett in visar hur fastigheten sett ut före och efter renoveringsarbetena. Förvaltningsrätten finner därför, i likhet med kammarrätten, att bolaget inte har gjort vad som på det ankommer för att styrka sin uppfattning om hur kostnaderna för de olika arbetena ska fördelas.

Kostnaderna får då uppskattas på skönsmässig grund. Vid den uppskattningen anser förvaltningsrätten att bolaget får anses väl tillgodosett genom det avdrag för kostnader för reparation och underhåll, inklusive sådana ändringsarbeten som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet, som Skatteverket har medgett. Det har inte heller framkommit skäl att medge ytterligare avdrag för pantbrevskostnader eller kostnader för åtgärdande av vattenskada. Inte heller i fråga om fördelningen mellan avskrivningsunderlagen finns det skäl att frångå det överklagade beslutet. Överklagandet ska då avslås i beskattningsdelen.

Även vad gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket instämmer förvaltningsrätten i verkets bedömning. Överklagandet ska därför avslås även i återstående del.

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande och det har inte heller i övrigt framkommit skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i målet. Även det yrkandet ska då avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (FR-11)

Denny Heinefors
Rådman

I avgörandet har även deltagit nämndemännen Gunnar Jacobsson, Staffan Josefsson och Gunilla Palm.

Handläggare

Anna-Kristina Selander
010-5755627

anna-kristina.selander@skatteverket.se

Förvaltningsrätten i Göteborg	
2017 -03- 28	
Målnr	3604-17
Avd.	1 Aktbil. 4

Stejla Krokslätt 35:6 AB
ÄLVSÅKERSVÄGEN 22
434 96 KUNGSBACKA

Skattebetalare: Stejla Krokslätt 35:6 AB

Person-/Organisationsnr: 556749-5881

Taxeringsår: 2011

Omprövning på initiativ av: Stejla Krokslätt 35:6 AB
Skatteverket (följdändring m a av KR Dom)

Omprövat beslut: Omprövningsbeslut 2012-11-23

Ersättning för kostnader

Omprövningen gäller: Ombyggnad resp utvidgad reparation av fastighet.

BESLUT

Skatteverket medger direktavdrag för

- pantbrevskostnad med ytterligare 247 675 kr
- återställande av vattenskada med ytterligare 162 430 kr

I övrigt vidhålls tidigare meddelat beslut.

Med anledning av dom från Kammarrätten i Göteborg den 30 juni 2016 beslutar Skatteverket om följande ändringar:

- Medgivet direktavdrag för moms minskar med 400 000 kr.
- Avskrivningsunderlaget minskar med 400 000 kr

Ersättning för kostnader(450 552993-16/5911)

Skatteverket avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Skatteverket beslutar att taxeringen blir följande:

- underskott av näringsverksamhet: 12 903 285 kr

MOTIVERING

Bolagets underskott av näringsverksamhet har i beslut 2012-11-23 bestämts till 12 893 180 kr istället för av bolaget yrkat 21 608 817 kr. Skatteverkets beslut grundade sig på vad som kommit fram i samband med revision av mervärdesskatten.

Bolaget köpte under år 2008 fastigheten Krokslätt 35:6. Byggnadens totala yta uppgår till 3 221 kvm. Ni hyr ut och förvaltar lokalen. Den var vid köpet nedgången och i stort behov av renovering. Kostnaderna för ombyggnation och renovering har uppgått till drygt 25 393 300 kr. inkl. aktiverade kostnader. Ni ansåg att arbetena som utförts avsett återställande av byggnaden till ursprungligt skick.

Skatteverket kom i omprövningsbeslut 2012-11-23 fram till att renoveringen varit genomgripande, medfört en bestående teknisk förbättring av byggnaden. Standardmässigt kom den att motsvara en nybyggd skola. I omprövningsbeslutet kom verket fram till att direktavdrag för renoveringskostnader medgavs med 50 procent av yrkat avdrag 22 777 437 kr. Därutöver medgavs direktavdrag för avhjälpande av vattenskada, skäligen 150 000 kr samt 50 procent av icke medgivet avdrag för ingående moms. Resterande kostnad för icke medgivet avdrag för ingående moms aktiverades. Slutligen bestämde verket att öka avskrivningsunderlaget för inventarier med 1 550 000 kr vilket då minskade avskrivningsunderlaget för byggnad med motsvarande belopp.

För utförlig redogörelse av Skatteverkets beslut 2012-11-23, se bilaga.

Parallellt med pågående process i kammarrätten gällande avdragsrätt för moms kom ni i juni 2016 in med begäran om omprövning och yrkar att direktavdrag för återställningsarbeten ska medges med 22 777 437 kr varav 624 860 kr avser kostnad för återställande av vattenskada samt 495 350 kr avser pantbrevskostnad. Dessutom yrkar ni att 1 656 107 kr av aktiverade kostnader om 2 084 875 kr ska anses vara inventarietkostnader.

Till grund för era yrkanden uppger ni sammanfattningsvis följande

Golv, väggar, innertak, innerdörrar, el ventilation behövde renoveras alternativt bytas ut. Fastigheten hade en vakansgrad om ca 50% och den största hyresgästen var Göteborgs universitet som hyrde 2 079 kvm.

Ni byggde en ny hiss, då de gamla personhissarna blivit utdömda. Eftersom kostnaderna för att reparera de utdömda hissarna på den ursprungliga platsen sannolikt skulle blivit dyrare än en omplacering så ansåg ni att kostnaden är att jämställa med reparation och underhåll.

Totala kostnaden för avhjälpande av vattenskada uppgick till 624 860 kr.

Det äldsta av fastighetens ventilationsaggregat behövde bytas ut. Kostnaden för att reparera aggregatet skulle bli dyrare än en omplacering varför kostnaden är att jämställa med återställande dvs reparation och underhåll.

Ni anser inte att fastigheten har genomgått någon väsentlig förändring. Ni lämnar en omfattande redogörelse för hur den uthyrningsbara ytan har disponerats.

Ni delar inte Skatteverkets beskrivning av verksamheten i lokalerna. Det gäller såväl ombyggnation till lägenhet som dragning av el-tele-data.

Det är idag en gängse metod att man i vissa fall väljer att riva t ex mellanväggar och innertak när renoveringsbehovet är omfattande. Köksutrustning som infogats i byggnaden räknas som byggnadsinventarier eftersom det tjänar den bedrivna näringsverksamheten. Köksutrustning räknas inte som allmänt fastighetstillbehör.

Ni anser att Skatteverkets påståenden om att totalentreprenören, Tornstadens, fakturor är bristfälliga är ogrundade. Fakturorna är enligt gängse branschpraxis, civilrättslig och skatterättslig lagstiftning.

Gällande rätt mm,

se Skatteverkets omprövningsbeslut

Skatteverkets bedömning.

Merparten av det nu inskickade materialet har även varit tillgängligt i den process som förvarit i Kammarrätten i Göteborg gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Frågan i Kammarrätten kom även att beröra i vilken utsträckning det varit frågan om återställningskostnader. Kammarrätten konstaterade att det alltså saknades närmare beskrivningar av på vilket sätt fastigheten renoverats eller byggts om.

I nu aktuell omprövning konstaterar Skatteverket utöver vad som nämnts i omprövningsbeslutet från november 2012 följande.

- I bygglovsansökan begär bolaget bygglov för ombyggnation.
- I bygganmälan uppger bolaget att det är " ombyggnation av kontorslokaler till skola".
- Av handling från Göteborgs Stad(1 juli 2009) framgår "tillbyggnad, trapphus med hiss".
- I er begäran om omprövning skriver ni: Under diskussionerna med Damalini konstaterade ni att ni var tvungna att genomföra omfattande underhålls och reparationsarbeten, både invändigt och utvändigt. Det arbetet kom senare att utföras av Tornstaden inför uthyrningen till Kunskapsskolan.

- I den medskickade offert till Damalini AB framgår att Stejla förbinder sig att bygga om befintliga lokaler i enlighet med lämnade ritningar till "nybyggnadsstandard".

- Bolaget har själva, i facktidning(fastighetsvärlden idag), uppgett att fastigheten håller på att anpassas för den nya verksamheten och att det är en gammal guldfabrik som nu byggs om till modern skola".

- Kunskapsskolan i Göteborg har den 16 mars 2010 lagt upp ett videoklipp där man kan göra en virtuell rundvandring i den nya lokalerna. Skolan uppger att "planering och förberedelse för ombyggnationen är i full gång". (Bolaget fick del av videoklipppet under processen i Kammarrätten).

- Tornstadens fakturor har benämnts "återställningskostnader". Vid den muntliga förhandlingen inför Kammarrätten förklarade företrädare för Tornstaden det med att texten på fakturorna ofta delas och bygger på en överenskommelse utifrån hur fastighetsägaren vill ha det.

Även om processen i Kammarrätten och Förvaltningsrätten avsåg frågan om avdragsrätt för ing moms på återställningskostnader så kom domstolarna fram till att det inte är tillräckligt specificerat att det huvudsakligen varit frågan om återställningsarbeten.

Av domarna drar Skatteverket den slutsatsen att det inkomstskatterättsligt inte är visat att det enbart är frågan om kostnader för att återställa fastigheten eller kostnader som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet..

I begäran om omprövning uppger ni nu att Universitetet hyrde 2 079,5 kvm. Uppgiften är ny och emotsägs av tidigare lämnade uppgifter, där ytan bestämts till 1657 kvm. Inlämnade handlingar och ritningar har inte den detaljeringsnivån att det går att utläsa antalet kvm. Oavsett ytans storlek så anser Skatteverket att vidtagna åtgärder har varit så omfattande att ombyggnationen kan jämföras med nybyggnadsstandard.

Ni har yrkat att 1 656 107 kr ska betraktas som inventarietkostnad. Skatteverket har i det tidigare omprövningsbeslutet ansett skäliga 500 000 kr av kostnader för köksutrustning ska ses som inventarietkostnad. I omprövningsbeslutet har 1 550 000 kr omfördelats från byggnad till inventarietkontot. Skäl att nu göra annan bedömning föreligger inte.

Utifrån uppgifter lämnade vid bygglovsansökan, bygganmälan, egna uppgifter lämnade till andra intressenter så finner Skatteverket alltså att det är frågan om ombyggnation. De genomförda åtgärderna avser inte sådana mindre ändringsarbeten som medför att avdrag i enlighet med det utvidgade reparationsbegreppet kan medges. Hela byggnaden har fått ny planlösning, lokalerna har omdisponerats för ny och förändrad verksamhet. Det har inte varit frågan om sådana mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i verksamheten. Skatteverket vidhåller att det har skett väsentliga förändringar.

Trots den omfattande ombyggnationen så har ni medgetts direktavdrag med 50 procent av nedlagda kostnader. Skäl att nu göra annan bedömning har inte kommit fram.

Skatteverket medger dock direktavdrag för pantbrevskostnad 495 350 kr samt avhjälpande av vattenskada 624 860 kr. Skatteverket noterar att i omprövningsbeslutet så har direktavdrag medgetts med 50 procent av renoveringskostnaderna, 22 777 437 kr + kostnader för avhjälpande av vattenskada 150 000 kr. Således har direktavdrag redan medgetts 50 procent av kostnaderna för pantbrev samt vattenskada. Återstår att medge direktavdrag med 247 675 kr (495 350*50%) samt 162 430 kr (624 860*50%-150 000).

Totalt medges direktavdrag med ytterligare 410 105 kr.

Skatteverkets följdändring med anledning av Kammarrättens dom.

Kammarrätten har i dom den 30 juni 2016 medgett bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med ytterligare 800 000 kr.

Ni har tidigare medgivits avdrag vid inkomsttaxeringen för den ingående mervärdesskatt som Skatteverket inte godkänt.

Till följd av kammarrättsdomen ska medgivet kostnadsavdrag vid inkomsttaxeringen minska med motsvarande belopp, 800 000 kr, varav direktavdrag medgivits med 50 procent och 50 procent lagts till avskrivningsunderlag byggnad

Efter ovanstående ändringar kan underskottet av näringsverksamhet bestämmas till 12 903 285 kr. (12 893 180 + 410 105 – 400 000)

Ersättning för kostnader (Dnr 450 552993-16/5911)

Ni begär ersättning för kostnader i samband med er begäran om omprövning.

Efter förfrågan uppger ni att upparbetade, ej fakturerade, kostnader kan beräknas till 13 040 kr exkl mervärdesskatt.

Gällande rätt.

Av 43 kap 1,2 och 5 §§ skatteförfarandelagen framgår följande

1 § Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

2 § Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att

1. lämna deklaration,
2. lämna föreskrivna uppgifter, eller
3. genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet

Skatteverkets bedömning.

Skatteverket noterar att det material som ni lämnat in i er begäran om omprövning även lämnats in till kammarrätten i Göteborg i den process som förevarit där. Argumentationen är likalydande, liksom inlämnade fakturaunderlag.

Ni har fått bifall till era yrkanden om pantbrevskostnad resp återställande av vattenskada vilket utgör en mindre del av det ni yrkat avdrag för.

Ni har haft en skyldighet att genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att kunna kontrollera uppgiftsskyldigheten.

Att upprepa vad som redan framhållits kan i princip inte medföra att det uppstår ersättningsgilla kostnader.

Med beaktande av att i stort sett samma material lämnats in i den process som förevarit i kammarrätten dels av att ni knappast behövt anlita konsult för att korrekt presentera kostnaderna för pantbrev resp fullgott underlag för vattenskadan så finner Skatteverket att ersättning för kostnader inte ska medges.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Anna-Kristina Selander, särskilt kvalificerad beslutsfattare.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.