

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 6 1971

Om avdrag för kostnader för reparation av byggnad—en rättsfallssammanställning

Av regeringsrättssekreteraren Bo Rydin

Ämnet har tidigare behandlats i artiklar av bl a Harry Sterner i Svensk Skatte-tidning 1946 och Bertil Wennergren i denna tidskrift 1959. Med hänsyn till att relativt lång tid förflutit sedan dess och till att åtskilliga rättsfall tillkommit kan det dock anses motiverat med en ny översikt på detta ganska svåröverskådliga område.

För jordbruksfastighet gäller enl 22 § 1 mom KL, att avdrag må göras för reparation och underhåll av byggnader, medan enl 2 mom avdrag inte får ske för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten.

Motsvarande bestämmelser gäller enl 25 § 1 och 2 mom KL beträffande annan fastighet.

I rörelse medges enl 29 § 1 mom KL också avdrag för kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, men enl 4 mom får avdrag inte göras för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av rörelseidkaren tillhörig, i rörelsen använd fastighet. Indirekt följer alltså, att sådan kostnad på hyrd fastighet är avdragsgill. Fr o m 1970 års taxering gäller därutöver enl p 17 anv:a till 29 §, att lika med kostnader för reparation och underhåll behandlas i avdragshänseende kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokalen. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, såsom då en verkstadsbyggnad ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, är dock ej att jämföras med reparation och underhåll.

Även för sådana byggnadskostnader, som inte är direkt avdragsgilla, medges emellertid principiellt avdrag, nämligen i form av årliga värdeminskningsavdrag. Bestämmelserna härom, som fr o m 1970 års taxering beträffande rörelse- och hyresfastigheter har annan utformning än tidigare, faller utom ramen för denna arti-

kel. Angående den nya lagstiftningen hänvisas till SOU 1968:26 och prop 1969:100 samt C O Sandströms artikel i SN 1969 s 279.

Slutligen kan också påpekas, att enl 4 § tredje st KL med fastighet förstås i KL vad enl allmän lag är att hänföra till fast egendom, så ock byggnad, ändå att den enl allmän lag ej är hänförlig till fast egendom. Med allmän lag förstås härvid lagen den 24 maj 1895 angående vad till fast egendom är att hänföra, oaktat denna lag har upphört att gälla. Enl 3 § denna lag hör till byggnad: fast inredning, såsom avbalkningar, ledstänger, spiltor, krubbor och annat dylikt, ledningar för uppvärmning, belysning, luftväxling samt vattens eller andra ämnens inledande eller bortförande, annat som i vägg, tak eller golv är inmurat eller intimrat, samt vad till stadigvarande bruk för byggnaden blivit anskaffat såsom dubbeldörrar, innanfönster, nycklar, järnspisar, järnugnar, kaminer, brandredskap m m.

I den följande översikten, som företrädesvis behandlar nyare rättsfall, har följande disposition använts.

- I Arbeten på byggnads bärande konstruktioner.
 - a) Utbyte av ytterväggar.
 - b) Utbyte av bjälklag och golv samt takstolar och tak.
 - c) Botande av extraordinära skador.
 - d) Flyttning av byggnad.
- II Byggnadsarbeten i övrigt.
 - a) Ändrad disposition eller inredning.
 - b) Nytt uppvärmningssystem.
 - c) Utbyte av veranda och terrass.
 - d) Utbyte av fasta inventarier.
- III Siloanläggningar och gödselstäder.
- IV Av arrendator eller hyresgäst utförda arbeten.
- V Rätt beskattningsår.
- VI Sammanfattning.

I. Arbeten på byggnads bärande konstruktioner

Sådana byggnadsarbeten som resulterar i att en byggnads normala livslängd utsträcks medför inte omedelbar avdragsrätt. Detta skall ses mot bakgrunden av att de årliga värdeminskningssavdragen är avsedda att ge kompensation för byggnadsstommens årliga förlitning.

a) Utbyte av ytterväggar

RA 1958 not 2543 (SN 1959 s 192). En upprutten ladugårdsvägg av timmer, 70 år gammal, ersattes till 4/5. Därvid användes cementtegel, vilket blev billigare än nytt timmer. (Byggnadsarbetet pågick även det följande året.) Avdrag vägrades för kostnaden, 5.000 kr.

RA 1960 not 1507 (SN 1961 s 183). Väggarna i en ladugård, som byggts 1941 av stolpvirke med spånfyllnad, var uppruttna. De avsågades i jämnhöjd med bjälklaget och ersattes med vibroblock, invändigt beklädda med krellitplattor. Yrkat avdrag, 1.552 kr, vägrades enär arbetet ansågs utgöra ombyggnad.

RÅ 1967 not 1140 (SN 1968 s 98). De gamla ytterväggarna av trä i en ladugård utbyttes mot väggar av gasbetong. *KR*, som företog syn, medgav avdrag och yttrade: I anledning av vad *TI* anfört därom, att ekonomibyggnadens träväggar ersatts med sådana i stenmaterial, finner *KR* att kostnaderna — vilka ostridigt blivit lägre än om väggarna ersatts med nytt trä — är avdragsgilla, enär desamma belöpt å endast en mindre del av byggnadskroppens väggytor. — *RR* vägrade: Vid de byggnadsarbeten, om vilka är fråga i målet, har bl a ytterväggarna till den del av ladugården som utgör djurstall, rivits ner och ersatts med nya. Denna åtgärd måste anses så genomgripande att den är att hänföra till ombyggnad.

Se också RÅ 1954 not 280, 1955 not 587, 1957 not 2027 samt 1965 not 629 och 1292.

b) Utbyte av bjälklag och golv samt takstolar och tak

RÅ 1965 not 1038 (SN 1966 s 37). Sedan *PN* medgivit avdrag för kostnaden för nytt yttertak men vägrat avdrag för kostnaden för ny takresning, yrkade *TI* att avdrag skulle vägras. Han anförde, att yttertaket var att betrakta som tillbehör till den varaktigare delen av takkonstruktionen samt åberopade, att avdrag inte kunde medges för beräknade kostnader för iståndsättande av ytbeklädnad på väggar, som nedrivits. — *KR* och *RR*: Ej ä.

RÅ 1968 not 2314 (SN 1969 s 247). A. renoverade under 1960—61 boningshuset på sin jordbruksfastighet för 60.798 kr. Han yrkade avdrag för bl a kostnader för nya golv och ny korkmatta på utbytt bottenbjälklag med 3.000 kr. — Hos *PN* yrkade *TI* bl a att avdrag skulle vägras, enär golv och golvbeläggning var tillbehör till bjälklaget, för vilken kostnad avdrag ej heller bort medgivas. A. upplyste att bjälkarna varit uppruttna och måst utbytas. Golven hade tidigare varit beklädda med korkmattor men utgjordes numera utom i köket av parkettgolv. Kostnaden för ersättande av de gamla golven jämte korkmattor hade beräknats till 3.000 kr. *PN* godkände avdraget (däremot vägrades avdrag för kostnaden för nytt bjälklag). — *KR* och *RR*: Ej ä.

RÅ 1969 not 861. En ladugård hade reparerats och byggts om för 39 154 kr. Därav vägrades avdrag för följande kostnader.

	PN	KR	RR
Förbättring av inredning (totalt 9 500)	4 000	4 000	4 000
Höjning av del av golv m m	1 400	1 400	1 400
Ny ventilationstrumma	200	200	200
Utbyte av innervägg	550	—	—
Utbyte av bjälklag	3 300	—	3 300
Utbyte av bärlinor	—	—	800
Utbyte av 35 stolpar (700)	—	—	—
Nytt golv på bjälklaget (4 000)	—	—	—
Ny underpanel (2 700)	—	—	—
	9 450	5 600	9 700

RR gav följande motivering: Den del av byggnadsarbetet, som avser utbyte av hela bjälklaget och samtliga bärlinor, får anses hänförlig till ombyggnad. Kostnaden för detta utbyte, tillhoppa 4.100 kr, är därför icke avdragsgill. Omläggningen av skullgolvet och underpanelen samt utbytet av innerväggar är däremot att betrakta som reparation. Enär utbytet av stolparna skett i samband med att inredningen förnyats får jämväl detta byte anses hänförligt till underhåll.

RÅ 1969 not 2076. En 1895 uppförd stallbyggnad hade tegelbeklätt yttertak av lanterninkonstruktion jämte dubbelt innertak med fyllning av torvströ. Yttertaket var till följd av sin konstruktion otätt. Taken, som varit helt uppruttna, hade därför rivits bort. Därefter hade byggnaden försetts med nytt yttertak av ändrad konstruktion, utvändigt beklätt med eternit och invändigt med gipsylplattor, för en kostnad av 52.269 kr. RR fann den del av kostnaden för nytt tak på stallbyggnaden, som belöpte på den yttre takbeklädningen hänförlig till reparation samt uppskattade denna till 10.000 kr.

RÅ 1969 not 2077 (SN 1970 s 296). En fabriksbyggnad med tak av träpanel, beklätt med plåt och eternit, byggdes till och försågs med nytt tak av betongbalkar och siporexplattor. Det gamla taket hade varit rötskadat och i omedelbart behov av omläggning. Avdrag yrkades för beräknad kostnad för reparation av det gamla taket. RR vägrade: Enär det på byggnaden tidigare befintliga taket i samband med tillbyggnad av fabriken ersatts med nytt, utökat tak av ändrad konstruktion, kan kostnaderna härför icke till någon del anses hänförliga till reparation.

Förklaringen till att avdrag för kostnaden för den yttre takbeklädningen vägrades i det sista fallet till skillnad mot i det närmast föregående är, att taket ej endast byggdes om utan dessutom utökades. Eftersom detta innebar en faktisk ombyggnad, kunde något avdrag för beräknade reparationskostnader ej medgivas. I det förra fallet förekom visserligen också en förändring, men denna gällde endast takstolarnas konstruktion. Den yttre takbeklädningen betjänade därför samma byggnad som förut.

Se också RÅ 1970 ref 39 I och II under I c).

c) *Botande av extraordinära skador*

Skador av denna art kan orsakas av brand, storm, översvämning m m. Den därvid uppkomna förlusten räknas vanligtvis inte till driftförlust utan till kapitalförlust, som inte är avdragsgill. Därav följer å andra sidan enl 19 § KL, att uppbyggnads skadeersättning ej är skattepliktig. I vissa fall har avdrag dock medgivits för kostnaden för avhjälpande av även sådana skador, vilket berott på, att skadorna i dessa fall bedömts som normalt påräknliga. Beträffande avhjälpandet av konstruktionsfel, som upptäckts lång tid efter byggnadens färdigställande, föreligger enl två rättsfall från 1970 — RÅ 1970 ref 39 I och II — skilda uppfattningar inom RR angående avdragsfrågans bedömning, se nedan.

RÅ 1948 ref I (Sv. Skattet. s 10). Genom att grundvattnet sjunkit — vilket berott på att staden omlagt hela avloppssystemet — hade övre delen av pålverket under en fastighet ruttnat. Grundförstärkning utfördes så att 1,5 m av pålarna, belägna

under en 2 m djup betongplatta, avsågades och utrymmet utfylldes med ny armerad betonggjutning. *PN* medgav avdrag för 3/4 av kostnaden. Yrkande av *TI*, att fråga skulle anses vara om kapitalförlust, avlogs av *KR* och *RR*.

RA 1948 not 972 (Sv. Skattet. s 24). Takkonstruktionen på en tillbyggnad, som höll på att uppföras, förstördes av storm. Avdrag vägrades för kostnaden för ny takkonstruktion.

RA 1951 not 930 (Sv. Skattet. s 19). Altaner hade tillbyggts i början av ett år men befunnits otäta och fått läggas om i slutet av samma år. Av kostnaden härför, 10.620 kr, dömdes genom skiljedom byggmästaren att ersätta 8.582 kr, men fastighetsägaren fick endast ut 1.929 kr. Han hade dessutom kostnader för skiljedomen med 8.062 kr. Avdrag vägrades för den lidna förlusten.

RA 1952 not 1384 (Sv. Skattet. s 19). På en byggnad utfördes arbeten för 31 696 kr, varav avdrag yrkades för 23.682 kr, som till största delen avsåg avhjälpande av skador till följd av svampbildning. Dessa hade uppkommit genom att en mjölkbutik i fastigheten haft vattenbassäng. Viss del av avdraget avsåg omändring av mjölkbutiken till vanlig butikslokal. Kostnaden för större skyltfönster och entré medgavs dock vara ombyggnad. Butiken hade tidigare varit vanlig butik. *RR* medgav avdrag.

RN 1955 nr 4:3 (Sv. Skattet. s 19). På en mangårdsbyggnad utfördes vissa reparations- och ombyggnadsarbeten. Därunder rasade byggnaden helt samman. Den återuppfördes på källargrunden med utnyttjande av det gamla byggnadsvirket och i överensstämmelse med de för det ursprungligen tilltänkta arbetet utförda ritningarna. (Entreprenören fick själv stå för merkostnaden.) *RR*: Enär den efter raset uppförda byggnaden får anses som nybyggnad och *X* vid sådant förhållande — oavsett att raset skett utan hans vållande — icke är berättigad erhålla avdrag för beräknade kostnader för reparation av den förut befintliga byggnaden, finner *RR* skäligt på det sätt ändra *RN*:s beslut, att *X* förklaras inte äga åtnjuta avdrag för kostnaden för byggnadsarbetena till annan del än de avse reparation som utförts på byggnaden före raset.

RA 1955 not 1132 (SN 1955 s 287). Vid uppförandet av en byggnad hade en altan gjutits felaktigt. På grund härav hade den frusit sönder med påföljd att fukt trängt in i väggen. Omläggning av altangolv samt isoleringsarbeten kostade 535 kr. Avdrag medgavs trots *TI*:s invändning, att arbetena föranletts av vid byggnadens uppförande begånget fel.

RA 1958 ref 8 (SN 1958 s 198). Andra våningen i ett trevåningshus härjades 1950 av eld, varvid även tredje våningen skadades. Andra våningen reparerades för brandskadeersättningen. Sedan huset 1951 sålts lät nye ägaren 1952 reparera vindsvåningen för 7.000 kr. *RR* vägrade avdrag, enär brandskadan på byggnaden varit att hänföra till kapitalförlust och den omständigheten, att *A*. förvärvat byggnaden först sedan skadan inträffat, inte föranledde, att han ändock ägde rätt till avdrag för kostnaderna för reparation av skadan.

RA 1958 not 1723 (SN 1959 s 78). Till följd av snötryck på taket rasade ett svinhus så att av huset endast återstod 1/3 av väggarna, takstolar med undantag av några bräckta sådana samt inredningen. Största delen av det gamla byggnadsmaterialet kunde användas vid återuppförandet av byggnaden. Avdrag medgavs för kostnaden, 7.608 kr. (En ledamot i RR ville vägra.)

RA 1961 not 1615 (SN 1962 s 174). En sommarstuga på Ven reparerades för 4 160 kr, avseende ny takstol jämte trågavlar och fönster på gavlarna samt nytt golv på vinden. Dessa byggnadsdelar hade varit helt uppruttna samt ätna av or. *PN* medgav 500 kr, *KR* 1.500 kr och *RR* 2.500 kr i avdrag.

RA 1965 ref 6 (SN 1965 s 291). På grund av överbelastning inträffade "ras av ett bjälklag" i en för spannmålslagring uthyrd byggnad. Hyresgästen betalade samma år till hyresvärden 30.000 kr för "den kommande reparationen". Sedan hyresvärden eftertaxerats härför upplyste han hos *RR*, att det raserade bjälklaget, som var av armerad betong, omfattade 1/5 av byggnadens totala golvyta. Ännu efter två år hade skadan inte blivit reparerad. *RR* undanröjde eftertax: Såvitt framgår av handlingarna i målet är den förlust, som uppkommit genom skadan, jäml p 5 anv:a till 20 § *KL*, jäfrd med p 10 anv:a till 29 § samma lag att anse som kapitalförlust. Avdrag för sådan förlust må icke ske vid inkomstberäkning för fastigheten vare sig för det beskattningsår, då skadan uppkommit, eller för beskattningsår, varunder utgiften för skadan bestritts. Vid sådant förhållande motsvarar icke den i målet avsedda ersättningen någon till fastigheten hänförlig avdragsgill omkostnad och utgör därför icke för *S*. skattepliktig inkomst.

RA 1965 not 1039 (SN 1966 s 37). För reparation av stormskador vid sk skydrag på ladugård yrkades avdrag med 1.453 kr eller skillnaden mellan totala reparationskostnader och uppbyggnadsförsäkringsersättning. — *KR* medgav avdraget. — *RR*: Stormskadorna på byggnaden har inte varit av annan art eller större omfattning än att de kunnat avhjälpas genom sådan reparation som *B*. i allt fall borträkna med att vid något tillfälle behöva bekosta. Vid sådant förhållande bör reparationskostnaden till den del den icke täckts av uppbyggnadsförsäkring anses avdragsgill. (Två ledamöter ansåg fråga vara om kapitalförlust.)

RA 1970 ref 39 I (SN 1971 s 172). På ett fyravånings bostadshus, uppfört 1953—54, uppstod kort tid efter garantibesiktningen sprickor i väggarna. Efterhand konstaterades vid grävning ned till grundplattorna att byggnaden grundlagts dels på berg och dels på lera, trots att enl konstruktionsritningarna grundläggningen skulle skett på berg. 1962 påbörjades förstärkning av grunden genom bortgrävning av lera och nedgjutning till berg, för vilket avdrag yrkades med 15.299 kr. — *PN* medgav avdrag, enär m h t den långa tid som förflutit innan bristerna framträtt fråga fick anses vara om reparation. — *KR* vägrade avdrag. — *RR*: Av handlingarna framgår, att till följd av sättningar i grunden och böjning av bjälklagen förstärkningsåtgärder måst vidtagas bl a genom stabiliserande stålpelare. Dessa åtgärder får anses hänförliga till ombyggnad. Vid sådant förhållande är *P*., oavsett om

arbetena nödvändiggjorts av fel vid byggnadens uppförande eller ej och oberoende av när bristerna i byggnaden upptäckts, inte berättigad till avdrag för kostnaden för arbetena i fråga. M h t numera förebragt utredning kan emellertid till avdragsgilla reparationskostnader hänföras ett belopp av 4.342 kr. (Två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Om fel eller brist i en byggnad upptäckes inom kortare tid efter byggnadsarbetenas avslutande, får kostnaden för att bota felet eller bristen jämföras med byggnadskostnad. Avdrag är då uteslutet. Upptäckes felet eller bristen som i nu föreliggande fall efter flera år, kan samma betraktelsesätt inte anläggas. Att jämföra felet eller bristen med skador p g a eldsvåda, översvämning o dyl och på den grunden betrakta kostnaden för felets eller bristens avhjälpande såsom kapitalförlust synes heller inte riktigt. Nämnas kan, att fastighetsförsäkringar i allmänhet icke torde täcka kostnader av ifrågavarande slag. Ingrepp i en bestående byggnads grund eller andra bärande delar betraktas i allmänhet som ombyggnad. Avsikten med sådana ingrepp torde då i regel vara att göra byggnaden mera funktionsduglig, mindre underhållskrävande eller på annat sätt förbättrad. Utbyte av trädelar, som ruttnat, eller stenar, som förvittrat, brukar dock räknas som underhåll. I förevarande fall har ingreppet i grunden och andra bärande delar varit ganska betydande. Arbetet i denna del har dock icke inneburit annat än att konstruktionsfel avhjälpts, varigenom en snabbt fortskridande försämring av byggnaden hejdats. Härutinnan skiljer sig åtgärden i princip icke från underhåll av sådant slag som målning, tapetsering, lagning av skadade murdetaljer och snickerier m m, vilka har till syfte bl a att förebygga en alltför snabb förlitning av byggnaden. Av dessa skäl finner vi P. berättigad till avdrag för samtliga kostnader för ifrågavarande byggnadsarbete samt fastställer, med ändring av KR:s utslag, PN:s beslut.

RA 1970 ref 39 II (SN 1971 s 171). På grund av en 50 år gammal byggnads konstruktion hade dess mittdel sjunkit. En bärande vägg hade därför måst lyftas med domkrafter samt stötts med järnrör i källaren. Detta hade medfört skador, som föranlett omspanning av tak samt tapetsering och målning. Kostnaden uppgick till 8.085 kr, varav avdrag yrkades för 7.000 kr. Återstoden avsåg viss omDisposition av rummen. *TN* hänförde ytterligare 4.000 kr till icke avdragsgill förbättring. — *PN* och *KR*: Ej ä. — *RR*: Av utredningen framgår att en bärande vägg i det omkring 50 år gamla huset, vars mittdel sjunkit, lyfts med hjälp av domkrafter samt försetts med underlag av balkar och järnrör i källaren. En sådan åtgärd är att hänföra till ombyggnad, och utgiften är därför icke avdragsgill. — (Två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Av utredningen framgår, att en bärande vägg i det omkring femtio år gamla huset, vars mittdel sjunkit, lyfts med hjälp av domkrafter samt försetts med underlag av balkar och järnrör i källaren. Dessa åtgärder har icke inneburit annat än att byggnaden, utan att därigenom ges mer än normal livslängd, återställts i oskadat skick. På grund härav och då skäl icke föreligger att betrakta kostnaderna för åtgärderna som kapitalförlust är B. berättigad till avdrag för kostnaderna.)

d) Flyttning av byggnad

RA 1946 not 993 (Sv. Skattet. s 9). En lada hade nedtagits och uppmonterats 180 m från sin tidigare plats. Avdrag yrkades med 500 kr, avseende utbyte av golv,

nedersta stockarna i väggarna samt taket men ej flyttningen. Avdraget vägrades. (Se också RÅ 1955 not 1095, Sv. Skattet. s 20.)

RÅ 1961 not 1319 (SN 1962 s 31). På en gammal mangårdsbyggnad hade 1953—54 utförts omfattande arbeten för över 150.000 kr. Då grunden varit dålig och ej inredd med källare hade huset flyttats 50 m till ny grund med källare och garage sedan utdömda skorstensstockar och bottenbjälklag utrivits. Därefter hade taket omlagts, nya murstockar uppförts, nya bjälklag och trossbottnar i bottenvåningen inlagts, väggarna bekläts med plattor, badrum och ytterligare två wc inrättats samt en mindre tillbyggnad för kontor uppförts. *TN* medgav avdrag för 30 procent mot yrkade 60 procent av kostnaden. — *PN* vägrade helt. — Hos *KR* tillstyrkte *TI* betr 1954 års taxering i enlighet med yttrande av kronombudet avdrag med 50 procent men avstyrkte betr. 1955 års taxering. — *KR*: Ej ä. — *RR* medgav 50 procent: *P g a* vad i målet förekommit må den på byggnaden nedlagda kostnaden till halva sitt belopp anses hänförlig till reparation och underhåll.

RÅ 1965 not 1795. På ett boningshus utfördes 1960—61 arbeten för 76 955 kr, varav 53.471 kr erlades 1960. I 1961 års deklARATION yrkades avdrag med 32.728 kr. *TN* vägrade avdrag, enär byggnaden flyttats till ny grund. — Hos *PN* anfördes: Golven hade inte bytts ut, fönstren var desamma och satt med några undantag på samma ställen som tidigare. De bärande väggarna hade inte flyttats och byggnadsstommen var i gott skick. I kostnadsfördelningen hade ny värmeanläggning ansetts ersätta tre utsynta kakelugnar efter 600 kr/st i st f rätteligen 900 kr. Den nya värmeanläggningen utnyttjades också för en närbelägen bostad. Därför hade lagts en kulvert för vilken avdrag ej yrkats. Pannan i detta hus hade varit utsliten och murstocken otät. Kostnaden för återställande uppgick till omkring 3.500 kr. *TI* anförde, att m h t den genomgripande ombyggnad som skett de nedlagda kostnaderna ej var avdragsgilla. *PN* medgav 40 procent eller 21.388 kr. — Hos *KR* vidhöll båda parterna sin talan, men *TI* medgav — sedan ytterligare utredning förebragts — i andra hand högst 20.000 kr för båda åren. — *KR*: M h t vad numera i målet förekommit får det antagas, att av å arbetarbostaden nedlagda kostnader 20.000 kr är att hänföra till reparationskostnad. Av dessa får 14.000 kr anses belöpa på beskattningsåret. — *RR*: Ej ä.

RÅ 1969 not 1754. För en 1959 köpt byggnad, som 1960 flyttats till köparens tomt, yrkades i 1961 års deklARATION avdrag för reparationskostnader med 3.322 kr. *PN* medgav 2.922 kr. *KR* biföll av kommunen anförda besvär: I målet är upplyst, att byggnaden inköpts för 2.437 kr under villkor från säljarens sida att den forslades bort. Den inköpta byggnaden, som enligt kommunens uppgifter bestod av enbart ett yttre skal av enkel brädklädsel på stolpvirke samt enkla golv och tak, har sågats itu för att möjliggöra dess flyttning till N:s fastighet, där delarna sammanfogats samt byggnaden renoverats för kostnader, som under 1960 uppgått till 14.593 kr. Av det anförda får anses framgå, att byggnaden efter N:s förvärv av densamma utgjort material för en ny byggnad samt att de på densamma nedlagda kostnaderna således till ingen del kan hänföras till avdragsgilla reparationskostnader. *RR*

utan bifall: De arbeten som utförts på byggnaden har, såvitt utredningen ger vid handen, varit av sådan omfattning och beskaffenhet, att de i sin helhet är att hänföra till ombyggnad.

Även om kostnaden för själva flyttningen inte är avdragsgill utan är att jämställa med ej avdragsgill kostnad för ny-, till- eller ombyggnad, vilket senast fastslagits av RR i ett 12.11.70 avgjort mål, medges dock avdrag för reparationskostnader enl vanliga normer. Förutsättningen torde dock vara att byggnaden flyttats hel, d v s utan att monteras ned eller delas.

II. Byggnadsarbeten i övrigt

a) *Ändrad disposition eller inredning*

Huvudprincipen i detta hänseende är att rumsdispositionen resp ladugårdsinredningen ej får ändras. Beträffande ladugårdar medges dock avdrag för beräknade reparationskostnader även om inredningen placeras annorlunda än tidigare. Förutsättningen är emellertid att den betjänar samma antal djur som tidigare — någon produktionsomläggning får inte ske.

RA 1952 not 619. I en ladugård hade rivits samtliga innerväggar, foderbord och bärande konstruktioner för bjälklag samt alla dörr- och fönstersnickerier. Hela inredningen hade varit utsliten. Den ersattes med ny av samma utförande som den gamla. TI ansåg det i realiteten ha blivit en ny byggnad. RR medgav avdrag för reparationskostnader med härför yrkat belopp.

RA 1966 not 1193 (RN 1966 nr 7:3). X. ämnade i jordbruk med bokföringsmässig redovisning anskaffa särskilda grisningsburar, utförda av stålrör med två sidogrindar och en front. Fronten var försedd med en foderho av rostfri plåt, i vars ena ände fanns ett vattenfack med tryckventil. Foderhon var löstagbar och kunde utan svårighet borttagas för rengöring. Burarna fastskruvades i golvet med expanderbult. Genom enkla åtgärder kunde burarna med lätthet monteras ned och flyttas. X anhöll om förhandsbesked huruvida burarna var att betrakta som för stadigvarande bruk avsedda inventarier, beträffande vilka värdeminskningsavdrag kunde medges. RN besvarade framställningen jakande. — RR ändrade: I målet är upplyst att de svinstallar, i vilka grisningsburarna skall användas, är planerade för gödsvinsproduktion och att stallarna är försedda med härför avsedd inredning i form av avbalkningar för boxar, foderhoar, ledningar och dyl. Med hänsyn härtill och med beaktande av grisningsburarnas konstruktion och ändamålet med dem får inmontering av sådana burar i byggnaderna anses medföra, att burarna kommer att utgöra fast inredning, ägnad till stadigvarande bruk.

RA 1967 not 1507 (Sv. Skattet. s 24). För del av kostnaden för omgjutning av golv och insättande av ny boxinredning i svinhus yrkade A. avdrag med 3.914 kr resp 5.792 kr eller sammanlagt 9.706 kr. Som ej avdragsgill upptogs kostnaden för mekanisk utgödslingsanordning, 3.400 kr, för sänkning av golv på den sträcka, där

gödselskraporna gick fram, 1.525 kr, samt för fläkt m tillbehör, 1.525 kr, s:a 6.000 kr. Någon ändring av svinhusets ytter- och innerväggar eller byggnadskroppen i övrigt uppgavs ej ha skett och svinhuset rymde samma antal svin som tidigare — 250 st — även om boxantalet ökats från 25 till 26 (den nytillkomna boxen var en mindre sjukbox). — *PN* medgav 3.914 kr. — Hos *KR* åberopade *A* ett av *LBF* efter besiktning avgivet utlåtande, enl vilket för att få bort all syreskadad betong hela golvytan måst upphuggas, varför flyttningen av inredningen ej påverkat reparationskostnaden, att kostnadsskillnaden mellan olika boxtyper av samma standard var obetydlig samt att yrkat belopp syntes riktigt. *TI*, som inhämtat yttrande från Statens forskningsanstalt för lantmannabyggnader (*SFL*), enl vilket det i regel blev dyrare att enbart laga här och var anfrätta ytor i betongen än att lägga om hela slitlagret, yrkade för sin del att avdrag skulle medgivas med endast 1.500 kr för beräknad kostnad för omläggning av golvet. *A* visade att av inredningen utgjordes ca hälften av krubborna av sådana, som använts redan före omändringen, att avstängningsanordningen vid krubbon utgjordes av gamla hopsvetsade järnrör, att kostnaden för dessa ej ingick i yrkat belopp samt att kostnaden för reparation av golv och inredning utan någon omdisponering kunde beräknas till 9.625 kr. — *KR* medgav p g a förebragt utredning yrkat avdrag. *RR* på besvär av *TI*: Ej ä. (En ledamot ville fastställa *PN*:s beskattningsåtgärder.) Se också *RA* 1967 not 1508 (*SN* 1968 s 184).

RA 1968 not 1094 (*RN* 1968 nr 5:4). *X.*, som i sitt jordbruk hade såväl mjölkkor som gödsvin, ämnade övergå till antingen enbart mjölkproduktion eller till enbart slaktsvinsproduktion. En under alla omständigheter behövlig reparation av ladugården — inberäknat reparation av vatten- och elinstallation samt gödselplatta — skulle kosta 38.400 kr (alt I). Om djurstallarna ombyggdes för enbart mjölkkor och rekryteringsdjur med omdisponering av utrymmena samt installation av flytgödselanläggning kunde kostnaderna beräknas till 85.100 kr (alt II). Vid omändring för slaktsvinsproduktion skulle kostnaden bli 87.800 kr (alt III). *X* önskade förhandsbesked huruvida, om arbetena utfördes enl alt II eller III, kostnaden var avdragsgill i den mån den motsvarade beräknade kostnader enl alt I. *RN* fann endast kostnaden för omläggning av betonggolv avdragsgill. — *RR*: Av handlingarna i målet framgår att inredningen i djurstallet för såväl kor som svin är försliten. Vidare är vattenledningen till stor del sönderfrusen och uttjänt. Den elektriska installationen är skadad av fukt och slitage samt i vissa delar utdömd. Gödselstaden, som har botten av gråsten, kan p g a sättningar i grunden inte utnyttjas för maskinell gödselhantering. Det anses inte ekonomiskt försvarbart att återställa inredningen i oförändrat skick enl alt I. Pågående strukturrationalisering inom jordbruket kräver längre gående specialisering av driften än som hittills varit vanligt. Inredningen i djurstallet måste anpassas med hänsyn härtill och till den tekniska utvecklingen för att man skall få rationell jordbruksdrift. Oaktat inredningen i djurstallet är i behov av förnyelse och den omändring, som skall ske enl alt II och III, är nödvändig för en rationell jordbruksdrift, är dock ändringsarbetena i fråga

om inredningen och gödselstaden av den omfattningen att kostnaden härför — fränsett kostnaden för omläggning av befintligt betonggolv i djurstallet — måste anses hänförlig till inte avdragsgill kostnad för ombyggnad. I den mån befintliga anläggningar för vatten och el.kraft kan utan egentlig ändring av nuvarande sträckning utnyttjas vid ett genomförande av alt II eller III är även kostnaden för iståndsättande av anläggningarna i denna del att hänföra till avdragsgill reparationskostnad.

RÅ 1969 not 867 (SN 1969 s 606). P. lät 1963 reparera och bygga till sin ladugård för 85.770 kr. Därav belöpte på omläggning av betonggolv 13.300 kr och på utbyte av inredning 14.995 kr. Han yrkade avdrag för 66.970 kr. Sedan *TN* företagit viss nedsättning yrkade P. avdrag enl deklARATIONEN medan *TI* yrkade 38.770 kr. Sedan *PN* hållit syn ändrade *TI* 28.665 sitt yrkande till 28.000 kr. *PN* medgav 38.770 kr och *KR* — med utförlig motivering — 44.000 kr. — *RR* = *PN*: Av handlingarna framgår, att ladugården tidigare rymt dels 2 foderbord för 20 uppbundna nötkreatur, dels 15 svin- och kalvboxar, dels ock mjölktrum samt att ladugården numera till största delen tagits i anspråk som svinstall och inretts med 14 svinboxar och 3 mindre grisningsburar med ändrad disposition. I återstående del har genom uppmurning av en mellanvägg, borttagande av en annan vägg samt genom tillbyggnad av ladugården i vinkel beretts plats för foderbord för 10 uppbundna nötkreatur och 3 kalvboxar jämte nytt mjölktrum. M h t att svinstallet sålunda såväl omdisponerats som väsentligt utökats måste utgifterna för den nya inredningen i sin helhet betraktas såsom inte avdragsgilla ombyggnadskostnader. Kostnaderna för omläggning av betonggolvet får däremot anses avdragsgilla till den del de motsvarar kostnaderna för återställande av golvet till tidigare skick. Det är upplyst, att i samband med omläggningen utförts anordningar för svämutgödsling, till vilka motsvarighet tidigare saknats. Närmare utredning om fördelningen av kostnaderna för golvet, 13.300 kr, saknas. Det kan emellertid antagas, att förbättringskostnaderna ej understigit 5.230 kr eller det belopp, som m h t *TI*:s hos *PN* i vederbörlig ordning framställda yrkande kan prövas i målet.

RÅ 1969 not 950 (SN 1969 s 607). A. yrkade avdrag för reparation av sin ladugård med 14.376 kr, motsvarande 75 procent av nedlagda kostnader. *TN* medgav 50 procent eller 9.575 kr. Sedan *TI* hos *PN* yrkat, att avdraget skulle begränsas till 5.000 kr, yrkade A., vars besvärstid utgått, avdrag enl deklARATIONEN. — *PN* = *TI*. — *KR*: Ej ä. — *RR*: Av handlingarna framgår att förutvarande ladugårdsinredning jämte golv, gödselstad och urinbrunn reparerats till följd av förslitning. I samband därmed har enl vad tillgängliga ritningar utvisar tidigare utrymme för 26 uppbundna nötkreatur jämte ungdjur i lösdrift inretts med 36 båsplatser, varjämte tidigare förefintliga 4 svinboxar ersatts med 3 nya. Vidare har gödselrännan i golvet något fördjupats för att möjliggöra s k svämutgödsling samt gödselbassäng anlagts i stället för gödselstaden och urinbrunnen. Enl obestridd uppgift i målet rymmer ladugården emellertid samma antal nötkreatur och svin som tidigare. Det har vidare uppgivits, att kostnaderna för reparation av ladugården i dessa delar till

ursprungligt skick icke skulle ha understigit 14.376 kr. M h t anförda omständigheter får omläggningen av golvet, bortsett från fördjupning av gödselränna, samt utbytet av inredningen anses såsom reparation. De avdragsgilla kostnaderna härför kan beräknas icke ha understigit 9.575 kr.

De båda sista rättsfallen visar vad som inledningsvis i detta avsnitt framhållits, nämligen att avdrag inte medges vid produktionsomläggning men väl om djurantal är oförändrat, även om viss omdisposition skett.

Beträffande omdisposition av rörelselokaler kan hänvisas till RÅ 1968 not 1933. I det fallet vägrades Enskilda Banken avdrag för kostnader i samband med flyttning av notariatavdelningen, innefattande sammanslagning med andra lokaler, inrättande av rum, flyttning av entré och ändring av fönster mot gata m m. Vidare RÅ 1970 not 962 (SN 1970 s 491) där NK vägrades avdrag för kostnaden för provisoriska skiljeväggar av lättbetong, som uppförts innanför de mot en nybyggnad befintliga ytterväggarna, vilka rivits. (En ledamot i RR ville medge avdrag.) Såsom tidigare angivits gäller dock fr o m 1970 års taxering ändrade bestämmelser på detta område betr rörelsefastigheter.

Enl 25 § 1 mom och 29 § 1 mom KL får avdrag göras för kostnaden för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast har värde ur civilförvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar. Se även RÅ 1956 not 1469. Däremot är kostnaden för nyanskaffning av skyddsräcke på tak ej avdragsgill, se RÅ 1956 not 884 och RÅ 1962 not 1313 (SN 1963 s 80).

b) Nytt uppvärmningssystem

Rättsläget i detta avseende är speciellt. Principen om att för avdragsrätt krävs ett återställande i ursprungligt skick har nämligen frångåtts. Detta är att se som en följd av teknikens utveckling. Samma betraktelsesätt torde ligga till grund för den liberala praxis som utbildats beträffande utbyte av ladugårdsinredningar. I sammanhanget kan även pekas på, att avdrag för beräknade reparationskostnader medges vid ersättande av äldre taktäckningsmaterial med modernt sådant.

RÅ 1968 not 1008 (SN 1968 s 497). I ett boningshus installerades centralvärme, vilket endast krävde 1 murstock, för 10.245 kr. Kostnaden för iståndsättande av tidigare befintliga 7 kakelugnar, 1 öppen spis, 1 bakugn och 1 murstock beräknades ha uppgått till 4.400 kr samt kostnaden för uppmurning av ytterligare 1 tidigare befintlig murstock till 2.300 kr. *TN* medgav yrkat avdrag med 75 procent av kostnaden. — Hos *PN* anförde *TI* bl a. Genom installation av värmeledning hade den ena murstocken blivit överflödig oavsett om den varit förbrukad eller ej. Borttagandet av en murstock, som ersatts av annan murstock och därför inte återuppförts, borde betraktas som ombyggnad, eftersom därigenom utvunnits större bostadsutrymme. *PN* avslog yrkandet i denna del. — *KR* ej ä, enär det fick antagas, att ett iståndsättande av den äldre uppvärmningsanläggningen skulle ha med-

fört kostnader uppgående åtminstone till det belopp, för vilket avdrag medgivits av PN. — RR: Ej ä.

RÅ 1968 not 1009 (SN 1968 s 498). I ett boningshus installerades 1964 centralvärme, varvid panncentral och ny skorsten uppfördes i ett brygghus 20 m därifrån. 1963 hade kulvert nedlagts i marken mellan husen. Genom att pannrummet förlagts till brygghuset hade kostnaden för murstocken blivit betydligt lägre än om murstocken i boningshuset, som var utdömd efter 45 års tjänst, rivits och återuppförts. PN och KR medgav yrkat avdrag. KR yttrade: E. får, oavsett att vid installationen av centralvärmeanläggning i huvudbyggnaden panncentralen förlagts till brygghuset och en kulvert nedlagts mellan byggnaderna, anses berättigad till avdrag för kostnader för installationen i den mån dessa icke överstigit beräknad kostnad för reparation av den gamla murstocken och omsättning av de kakelugnar, som förut använts för mangårdsbyggnadens uppvärmning. I målet har icke påståtts och än mindre visats att det av E. yrkade avdraget överstigit sålunda beräknad kostnad. — RR: Ej ä.

RÅ 1965 not 1327 (SN 1966 s 89). PN medgav ej ett med 4 505 kr yrkat avdrag för kostnader för rörinstallation i annan fastighet i samband med dess anslutning till en fjärrvärmeanläggning. — KR lämnade anförda besvär utan bifall, enär installationskostnaden var att anse som sådan kostnad för förbättring av fastighet, för vilken avdrag inte fick ske. — RR: Ej ä.

Däremot har belopp, som står i samband med fastigheters anslutning till fjärrvärmenät utgivit till fastigheternas ägare som kompensation för outnyttjade kapitalkostnader för utrangerade uppvärmningsanläggningar, inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst för fastighetsägarna. RÅ 1968 ref 64 (Sv. Skattet. s 33).

c) Utbyte av veranda och terrass

RÅ 1947 not 893 (Sv. Skattet. s 11). På en förutvarande veranda av trä, 80 år gammal, hade taket störtat in. En reparation skulle kostat 1.780 kr. I stället byggdes en ny, 30 cm bredare veranda av sten för 2.600 kr. Avdrag yrkades med 1.780 kr under anförande, att verandan fick anses som en integrerande del av mangårdsbyggnaden, varför det var fråga om reparation jämte ett förbättringsarbete. RR medgav avdrag för den beräknade reparationskostnaden.

RÅ 1968 not 2317 (SN 1969 s 247). En 75 år gammal, öppen träveranda på cementsockel ersattes pga sitt bristfälliga skick 1964 med en ny, inbyggd veranda för en kostnad av 4 572 kr. KR medgav yrkat avdrag för beräknad kostnad för reparation av den gamla verandan, 1 533 kr, enär veranda fick anses höra till sådana delar av byggnad som erfarenhetsmässigt inte håller lika länge som byggnad i övrigt utan normalt måste ersättas en eller flera gånger under byggnads bestånd. RR: Ej ä på besvär av TI.

RÅ 1968 not 2316 (SN 1969 s 248). Till en hotellbyggnad hörde en friliggande serveringsterrass av trä, som var ruttet. Denna ersattes med en cementerad terrass

av samma storlek och läge för 12 235 kr. Avdrag yrkades för beräknad reparationskostnad, 7 335 kr. *PN* vägrade: Terrassen är inte sammanbyggd med hotellbyggnaden utan uppförd på ett avstånd av 2,5 m från denna. P g härav får terrassen betraktas som en fristående, separat anläggning. Då en anläggning helt nedrivs och en annan uppföres i dess ställe, kan reparation inte anses vara för handen utan nybyggnad, för vilken avdrag inte kan medgivas. — *KR* och *RR*: Ej ä.

d) Utbyte av fasta inventarier

Även om fasta inventarier, såsom inledningsvis framgått, räknas till byggnaden, har de inte samma livslängd som själva byggnadsstommen utan måste därför normalt bli föremål för utbyte, som i princip är avdragsgillt. Det torde därvid, i likhet med vad som gäller för reparationskostnadsavdrag i allmänhet, krävas att det utbytta föremålet är förbrukat. Om särskilt värdeminskningsavdrag åtnjutits beträffande inventarierna medges inte avdrag för utbyteskostnaden utan för tillgångens oavskrivna värde.

RA 1951 not 253 (Sv. Skattet. s 18). Vid utbyte av vedspis mot Agaspis för 1 446 kr medgavs avdrag med 200 kr, motsvarande kostnaden för vanlig vedspis.

RA 1961 not 1066 (SN 1961 s 462). I anledning av nedläggning av sitt gasverk erbjöd sig en stad att bekosta nya elspisar till ersättning av gasspisar medan fastighetsägarna skulle svara för installationerna. En fastighetsägare medgavs av *PN* yrkat avdrag för kostnader i samband med bytet med 4 000 kr. — Hos *KR* åberopade *TI*, att de gamla gasledningarna ej varit utbrända samt att omläggningen från enfas till trefas elledningar möjliggjort fastighetens förseende med moderna elapparater ävensom anslutning till fjärrvärmeverk. *KR* ogillade *TI*:s yrkande, enär de kostnader, som hade direkt samband med installation av elspisar till ersättning av äldre gasspisar, *p g a omständigheterna* var avdragsgilla. *M h t* storleken av det belopp, varmed avdrag yrkats, kunde inte antagas, att däri inräknats kostnad för förbättring — *RR*: Ej ä.

RA 1966 not 704 (Sv. Skattet. s 23). Ett med 1 525 kr yrkat avdrag för byte av frysbox vägrades, enär frysboxen ej ansågs utgöra för jordbruksdriften nödvändigt inventarium.

RA 1957 not 773 (SN 1957 s 250). I stället för att reparera en gammal körbro till ladugården, avsedd för uppfordring av hö, anordnades en höhiss. *RR* medgav yrkat avdrag, 1 000 kr, för beräknad kostnad för reparation av körbron.

RA 1967 not 291 (SN 1967 s 396). I stället för att reparera en oanvändbar körbana i ladugården hade skaffats en höinjektor. Avdrag vägrades såsom för nyuppsättning av löst inventarium, ej tillhörigt byggnaden.

RA 1969 not 1758 (SN 1970 s 183). I en ladugård hade 1947 inmonterats en Getinge sädeshiss för 3 365 kr. 1961 utrangerades denna loghiss och ersattes med i logen inbyggd kalllufttork med tillbehör för 18 703 kr. Loghissen fick sitta kvar då det inte lönade sig att montera ned den. Avdrag yrkades med 4 000 kr för beräknad

kostnad för ersättande av loghissen med fästanordningar samt snedplan till tröska, vilka varit i stort behov av reparation. *RR* medgav avdraget: Av handlingarna framgår att en sädeshiss i ladugården utrangerats och att i stället i logen inbyggts en kallufttork med inlastningsficka, elevator, tre silostorn med fläkt, aspiratör och utlastningsficka för en kostnad av 18 703 kr. Enär sädeshissen till följd av förslitning ersatts med annan transportanordning samt, såvitt av handlingarna framgår, särskilt värdeminskningsskattavdrag icke åtnjutits betr sädeshissen, får *R* anses berättigad till avdrag såsom för reparationskostnad med yrkat belopp, 4 000 kr, motsvarande uppgiven kostnad för utbyte av sädeshissen.

III. Siloanläggningar och gödselstäder

Fristående silor betraktas undantagslöst som särskilda byggnader. I fråga om silor inne i en byggnad beror deras behandling på hur fast förenade de är med denna, se nedan *RÅ* 1957 not 2309 resp 1970 not 1841.

***RÅ* 1954 not 1693** (Sv. Skattet. s 20). I stället för 2 betongsilor, 5 m höga och 4 m i diameter, uppfördes 2 nya sk Sjöby-silor av trä, 12 m höga och 8 m i diameter, för 6 800 kr. Avdrag yrkades med detta belopp och i andra hand med 4 000 kr för beräknad kostnad för ersättande av de gamla silorna med likvärdiga. Alternativt yrkades vm-avdrag efter 10 procent. *TI* invände att avdrag för ersättningsanskaffning inte medgavs beträffande byggnader. Avdrag för värdeminskning fick anses ingå i det medgivna värdeminskningsskattavdraget med 1 procent av taxerade jordbruksvärdet. Samtliga instanser vägrade avdrag. (Se också *RÅ* 1967 not 1224 och 1968 not 1560.)

***RÅ* 1957 not 2309** (Sv. Skattet. s 17). En i ladugården inbyggd silo av betong hade uppförts på grunden till 2 silor av trä, som utrangerats. Av kostnaden, 1 655 kr, yrkades avdrag med 1 000 kr. *RR* biföll, enär kostnaden för den nya siloanläggningen till uppgivet belopp måste anses hänförligt till underhåll av ladugården.

***RÅ* 1968 ref 71** (*RN* 1969 nr 3:2). Av arrendator uppförd anläggning för hantering av spannmål i jordägarens logbyggnad ansågs i sin helhet som särskild byggnad. Arrendatorn förklarades därför inte äga rätt till avdrag för kostnaderna för anläggningen annorledes än enl reglerna om avdrag för värdeminskning av till jordbruk hörande driftbyggnader.

***RÅ* 1970 not 1841**. I en logbyggnad hade 2 gropsilor av cement med överdel av plåt med en diameter av 2,5 m och en höjd av 4 m utrangerats. I stället uppfördes en 6 m hög silo av trä med en diameter av 3,5 m, som placerades i logbyggnaden utan förankring i denna. *RR* fann den nya siloanläggningen vara att anse som särskild byggnad. Avdrag kunde därför inte medges för kostnaden för dess uppförande, oavsett att den ersatt 2 utrangerade siloanläggningar. (En ledamot skiljaktig och ansåg uppförandet av silon hänförligt till underhåll av logbyggnaden och kostnaden således avdragsgill.)

RA 1958 not 2222 (Sv. Skattet. s 23). I stället för en tidigare befintlig gödselstad av sten och pinnmo hade anlagts en gödselstad av cement med urinbrunn för 18 300 kr. Ett med 8 815 kr yrkat avdrag för beräknad kostnad för omläggning av den gamla gödselstaden med ursprungsmaterialet medgavs ej.

RA 1970 not 670 (SN 1970 s 461). I stället för en förutvarande gödselplatta, som var dåligt armerad med sprickbildningar som följd, hade uppförts en gödselbehållare för flytande gödsel med tak samt ilastningsplatta och pumpgrop för 15 500 kr. Avdrag yrkades för beräknad kostnad för reparation av gödselplattan med 2 500 kr. *RR* fastställde *PN*:s och *KR*:s beslut att vägra med följande motivering: Gödselanläggningen får anses utgöra till byggnad hänförlig nyanläggning. Vid sådan nyanläggning kan avdrag icke medgivas för beräknade kostnader för reparation av den äldre anläggningen.

Att gödselstäderna hänförs till byggnad även om de är friliggande torde bero på att de tekniskt räknas till jordbrukets driftbyggnader och således blir delaktiga i värdeminskningssavdragen. Jfr ”*PM* med förslag till ändrade bestämmelser om avdrag för jordbrukets driftbyggnader”, avgiven i mars 1963 av särskild sektion inom skattelagssakkunniga.

IV. Av arrendator eller hyresgäst utförda arbeten

När det gäller kostnader som nedlagts av annan än fastighetens ägare medges avdrag även för ny-, till- och ombyggnadskostnader. Beträffande i rörelse använda fastigheter följer detta av 29 § 4 mom KL. Om emellertid genom arbetena tillskapats särskild byggnad, som blir arrendatorns eller hyresgästens egendom, gäller vanliga regler, jfr 1960 not 1407 (SN 1961 s 93) ang silo. I **RA 1969 not 99** medgavs visserligen arrendator avdrag för spannmålstork i en lada, men detta motiverades med att den utförts med jordägarens samtycke såsom ersättning för försummat underhåll av andra driftbyggnader och därför tillfallit jordägaren.

Den omständigheten, att släktskap förelegat mellan arrendator och jordägare, vanligtvis son—fader, har tidigare inte tillmätts någon betydelse, jfr **RA 1953 not 918** (Sv. Skattet. s 20). I **RA 1961 not 470** (Sv. Skattet. s 12) vägrades dock avdrag. *TI* hade anfört, att arrendeperioden betr fastigheten (som ägdes av ett dödsbo, vari arrendatorn var delägare) från början begränsats till 3 år samt att det inte avtalats, att arrendatorn skulle bekosta någon ombyggnad.

Jordägare resp fastighetsägare är i princip endast skattskyldiga för värdet av de utförda förbättringsarbetena. Skattskyldigheten aktualiseras beträffande jordbruksfastighet först vid arrendeperiodens utgång, jfr **RA 1957 ref 50** (Sv. Skattet. s 8), medan den i fråga om annan fastighet blir aktuell omedelbart. Även om intressegemenskap föreligger mellan nyttjanderättshavare och fastighetsägare har tidigare endast konstaterbar värdeökning ansetts kunna beskattas. I några senare rättsfall (se nedan) har *RR* dock beskattat fastighetsägaren för samma belopp varmed nyttjanderättshavaren erhållit avdrag, varför det förefaller som om praxis har skärpts.

RA 1951 not 845 (Sv. Skattet. s 41). B:s fastighet uthyrdes till ett verkstads AB, som ägdes av hans minderåriga barn, på 10 år. Bolaget rev byggnaderna på fastigheten och uppförde en verkstads- och kontorsbyggnad, vartill äganderätten skulle tillfalla B, för 173 305 kr. Därav bokfördes 73 305 kr som omkostnad och återstoden debiterades B, som skulle amortera beloppet under kontraktstiden genom kvittning mot hyran. B påford beskattning för 73 305 kr såsom särskild hyresersättning undanröjdes av RR, enär arbetena m h t i målet förekomna förhållanden inte kunde antagas ha medfört förbättringar av bestående värde för B till högre belopp än 100 000 kr.

RA 1955 not 211 (SN 1955 s 161). Förening, som ägde en hyresfastighet, beskattades för 19 110 kr, motsvarande värdet av ombyggnadsarbeten (inredande av en ateljé till 2 sovrum jämte badrum) som hyresgäst bekostat för en total kostnad jämte underhåll av 39 037 kr.

RA 1956 not 350 (SN 1957 s 26). Förening ansågs skattskyldig för ett belopp av 58 059 kr, som debiterats huvudandelsägaren och hyresgästen, ett AB, för omändring av vissa lokaler till kontor åt bolaget i föreningens fastigheter, enär föreningen "för vissa kostnader, för vilka föreningen ej ägde erhålla avdrag, njutit ersättning av hyresgäst". (Invändning hade gjorts att ändringsarbetena ej varit värdehöjande.) Se även RA 1968 not 1937 (SN 1969 s 246).

RA 1966 not 340 (SN 1967 s 352). Under 1958 färdigställdes en om- och tillbyggnad på H:s fabriksfastighet — som hyrdes av ett av H ägt AB, från vilket H uppburit lön med 90 000 kr — för 118 411 kr. Därav hade H betalat 85 000 kr medan 33 411 kr avdragits som omkostnad hos bolaget. Taxeringsvärdet höjdes med 85 000 kr. RR: Genom att bolaget bestritt 33 411 kr av kostnaden för om- och tillbyggnaden måste H anses ha åtnjutit förmån från bolaget till motsvarande värde, vilken m h t H:s anställning hos bolaget bör anses som intäkt av tjänst. Se även RA 1967 not 1460 (SN 1968 s 220) och 1968 not 1936 (SN 1969 s 246).

RA 1970 not 2325. B. var VD i samt ensam ägare av ett hotellaktiebolag, som drev rörelse i B:s fastighet. Under beskattningsåret lät bolaget bygga om fastigheten för en kostnad av 161 614 kr. B:s tidigare privata våning, omfattande sex rum, kök och hall, ändrades till nio hotellrum och ett TV-rum. Vid portierlogen inreddes en entréhall och ett omklädningsrum ändrades till hotellrum. Vidare inreddes vindsutrymmen till toalett och duschrum för personalen. — TN ansåg att 100 000 kr avsett förbättringskostnader samt beskattade B härför såsom inkomst av annan fastighet. — PN beskattade efter yrkande av TI B för 146 614 kr såsom inkomst av tjänst. — KR, varest B vidhöll sitt yrkande om beskattning för endast 55 900 kr, nedsatte till 100 000 kr. — RR höjde till 130 000 kr: Av handlingarna framgår, att de av bolaget bekostade byggnadsarbetena på den B tillhöriga fastigheten, sammanlagt 161 614 kr, till övervägande del avsett ombyggnadsarbeten av värdehöjande natur. Storleken av dessa kostnader kan med ledning av tillgängliga uppgif-

ter och med beaktande av upplysta ägareförhållanden skäligen inte uppskattas till lägre belopp än 130 000 kr. B får därför anses ha åtnjutit skattepliktig förmån av tjänst från bolaget med motsvarande belopp. (En ledamot skiljaktig betr motiveringen och anförde:

B. ägde under beskattningsåret samtliga aktier i ett hotellaktiebolag, genom vilket bolag han drev rörelse i en av honom ägd fastighet. Med hänsyn härtill får det förhållandet, att bolaget bestritt kostnaderna för de ifrågakomna byggnadsarbetena å fastigheten, anses ha tillfört B. skattepliktig förmån till värde motsvarande de nedlagda kostnaderna med undantag av vad som belöper på reparationer och andra arbeten, som inte har ombyggnadskaraktär. Den förmån av tjänst, som B. sålunda tillförts från bolaget, kan skäligen uppskattas till åtminstone 130.000 kr. — En ledamot ville fastställa PN:s beskattningsåtgärder: B. ägde under beskattningsåret samtliga aktier i ett hotellaktiebolag, genom vilket bolag han drev rörelse i en av honom ägd fastighet. Med hänsyn härtill får värdet av den skattepliktiga förmån, som tillförts B. genom att bolaget bestritt kostnaderna för byggnadsarbetena å fastigheten, anses motsvara den del av kostnaderna som, därest B. själv betalt desamma, inte varit avdragsgill såsom reparations- och underhållskostnad. Såvitt utredningen ger vid handen kan de på reparation och underhåll belöpande kostnaderna icke uppskattas till högre belopp än PN i sådant hänseende bestämt, 15.000 kr.

V. Rätt beskattningsår

Vid kontantredovisning skall avdrag för reparationskostnader författningenligt (41 § KL) erhållas det beskattningsår då utgifterna skett. (Jfr dock numera p 7 anv:a till 25 § KL.) Emellertid kan det, när reparationsarbeten pågår flera år, ofta vara omöjligt att göra en sådan fördelning. Avdraget får då i stället bestämmas vid en helhetsbedömning, varvid avdrag för sista året medges med eventuell återstående belopp inom den uppskattade ramen, jfr RÅ 1951 not 642 (Sv. Skatt. s 120) samt RÅ 1966 ref 5 (Sv. Skatt. s 120). Om å andra sidan en exakt fördelning presteras kan denna ej frångås det sista året, jfr RÅ 1967 not 1788 (Sv. Skatt. s 82). Därjämte kan följande speciella situationer uppkomma.

RÅ 1940 not 8. En fastighetsägare, som 1936 köpt bräder för 200 kr till reparation av en byggnad, fick avdrag för beloppet vid 1937 års taxering trots att bräderna inte kommit till användning under 1936.

RÅ 1959 ref 23 (SN 1960 s 77). Vid 1955 års taxering yrkades avdrag för reparationskostnader med 3 000 kr, varav 1 858 kr avsåg 1951 inköpt taktegel. Teglet hade ursprungligen avsetts för nybyggnad, varför avdrag ej yrkats vid inköpet. *PN* medgav avdraget. — Hos *KR* yrkade *TI* att avdraget skulle vägras, enär jäml 41 § KL avdrag kunde medgivas endast för kostnad som betalats under beskattningsåret. *KR* biföll. — *RR* = *PN*: Den av *TI* åberopade regeln om beskattningsår är inte så att förstå, att kostnad som i och för sig är avdragsgill, skulle anses belöpa på tid innan den blivit avdragsgill och således inte kunna vid någon taxering föranleda avdrag. I målet har blivit upplyst, att kostnaden först under förevarande beskattningsår blivit underhållskostnad och därmed avdragsgill.

VI. Sammanfattning

I samband med reparationer sker ofta även ombyggnadsarbeten. Visserligen intygar därvid ej sällan byggmästaren, att alltsammans är att hänföra till reparation, eftersom kostnaderna ej blivit högre än om allt återställts i tidigare skick. Men även om detta är vedertaget språkbruk, är det i taxeringshänseende nödvändigt att se till den tekniska karaktären av de utförda arbetena. Endast sådana kostnader som avser att återställa byggnaden i ursprungligt skick är principiellt avdragsgilla. Detta hindrar givetvis inte att smärre förändringar får ske såsom att äldre fönster ersätts med nya, fabriksgjorda sådana av något annorlunda dimension, vilket normalt blir billigare, eller att målning sker efter det väggarna bekläts med plattor eller panel. Vidare godkännes att annat material till följd av teknikens utveckling kommer till användning, t ex för tak- eller golvbeläggningar, men avdraget begränsas i förekommande fall till den beräknade kostnaden för användandet av förutvarande material. Detta resonemang har även tillämpats vid medgivandet av avdrag vid installation av centralvärme för beräknade kostnader för ersättande av utbrända kakelugnar och murstockar, som innebär ett klart avsteg från eljest gällande principer på detta område.

Avser arbetena att återställa bärande konstruktioner i ursprungligt skick är kostnaderna emellertid inte avdragsgilla. Trots att arbeten avser bärande konstruktioner kan avdrag dock medges i vissa fall t ex för utbyte av enstaka rötskadade bjälkar eller förvittrade grundstenar.

Slutligen kan förekomma fall där ombyggnadsarbetena är så omfattande att därigenom i realiteten tillskapas en ny byggnad. I en sådan situation medges intet avdrag för i totalkostnaden eventuellt ingående kostnader av reparationskaraktär, jfr RA 1955 not 1232—33 (Sv. Skattet. s 20) och 1958 not 2123 (Sv. Skattet. s 23).