Angående avdrag för värdeminskning eller dyl. beträffande annan fastighet

Av regeringsrättssekreteraren Carl Olof Sandström

Några randanmärkningar skall här göras i anledning av en del rättsfall beträffande annan fastighet. De avser huvudsakligen frågan om avdrag för värdeminskning.

Avskrivningsunderlaget.

Av punkt 2 anvisningarna till 25 § KL framgår, att avdrag för värdeminskning å byggnad skall grunda sig på det i taxeringsvärdet för beskattningsåret ingående byggnadsvärdet, där ej särskilda omständigheter annat föranleder.

Även om denna regel i praktiken lett till att man i allmänhet lägger det taxerade byggnadsvärdet till grund för värdeminskningsavdraget, har densamma i praxis tolkats så att, om byggnadens anskaffningskostnad är tillförlitligen utredd, den skattskyldige i stället får använda anskaffningsvärdet som underlag för värdeminskningsunderlaget. Detta har av RR sanktionerats i ett fall — RÅ 1942 ref. 54 — där ett fastighetsaktiebolag medgavs avdrag för värdeminskning efter 0,6 % av det uppgivna anskaffningsvärdet, som var högre än det taxerade byggnadsvärdet.

I ett annat fall — som också gällde ett fastighetsaktiebolag — i vilket det taxerade byggnadsvärdet å bolagets fastighet tvärtom var högre än det upplysta anskaffningsvärdet, biföll RR däremot den skattskyldiges yrkande, att värdeminskningsavdraget skulle beräknas efter det taxerade byggnadsvärdet. (RÅ 1948: 233.) Det bör dock påpekas att det uppgivna anskaffningsvärdet avsåg fastigheten i sin helhet, inklusive marken, och att det tydligen inte var utrett hur stor del av anskaffningskostnaden som i själva verket belöpte på byggnaden. Man får anta, att det är detta RR åsyftat i motiveringen till sitt utslag i detta fall, nämligen att ”sådana omständigheter icke förebragts, som föranleda att vid avdragets beräkning byggnadens värde skall skattas annorledes än till det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet med vederbörligt avdrag för inventariers värde”.

Det må lämnas öppet, om den skattskyldige — i ett fall som det nu nämnda kunnat tvingas att till sin nackdel beräkna värdeminskningsavdraget efter det i förhållande till taxeringsvärdet lägre anskaffningsvärdet, därest det verkligen varit utrett hur stor del av detta senare värde som belöpt på byggnaden. Man får nöja sig med att konstatera, att den ifrågavarande anvisningspunktens enligt ordalagen starka betonande av taxeringsvärdets företräde som avskrivningsunderlag, ”där ej särskilda omständigheter annat föranleda”, visar att lagstiftaren — när det gäller annan fastighet — knappast räknat med att anskaffningsvärdet skulle vara tillgängligt i sådan utsträckning att det skulle vålla några större problem i den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:36

praktiska tillämpningen. Annorlunda ställer det sig däremot i fråga om avdrag för värdeminskning av byggnad som användes i skattskyldigs rörelse. Här är det ju anskaffningsvärdet som, i likhet med vad som gäller beträffande rörelsetillgångar i allmänhet, är det legala förstahandsvärdet; se punkt 7 anvisningarna till 29 § KL. Endast för det fall att utredning saknas om anskaffningsvärdet kommer taxeringsvärdet — vid en analog tillämpning av den förut nämnda anvisningspunkten till 25 § KL — i fråga såsom avskrivningsunderlag.[1]

I fråga om byggnad, hänförlig till annan fastighet gäller alltså såsom nämnts, att anskaffningsvärdet får läggas till grund för värdeminskningsavdraget endast om detta värde är fullt tillfredsställande utrett. Eljest — och det är ju normalfallet — skall avdraget beräknas i förhållande till taxeringsvärdet.

Med den utgångspunkten har RR helt följdriktigt i flera fall vägrat skattskyldig avdrag för värdeminskning av byggnad efter ett *beräknat* anskaffningsvärde. Som exempel kan nämnas följande fall. En skattskyldig hade uppgivit, att fastigheten inköpts år 1947 för 49.000 kr och att granntomten som i allo var jämförbar med hans egen, under 1949 sålts för 4.500 kr. Med hänsyn härtill ansåg han, att mer än 9.000 kr inte kunde belöpa på hans egen tomt. I enlighet därmed beräknade han anskaffningsvärdet å sin byggnad till 40.000 kr. Det oaktat beräknades värdeminskningsavdraget i detta fall på det taxerade byggnadsvärdet, som var betydligt lägre än det uppgivna värdet 40.000 kr. (RÅ 1956: 355.)

Likadant gick det i ett annat fall där en skattskyldig, B., som under 1949 köpt en fastighet för 70.000 kr och därefter utfört byggnadsarbeten å den befintliga byggnaden, försökte få fram ett beräknat anskaffningsvärde å byggnaden att ligga till grund vid 1952 års taxering genom att, sedan han minskat köpeskillingen med det taxerade markvärdet, som hela tiden varit oförändrat 13.500 kr, öka på den återstående delen av köpeskillingen, 56.500 kr,, med värdet av under åren 1949 och 1950 utförda förbättringsarbeten. Detta sistnämnda värde beräknade han till 62.223 kr eller ⅔-delar av de totala kostnaderna för byggnadsarbetena, 93.334 kr. B. fick likväl nöja sig med ett värdeminskningsavdrag som motsvarade 1,5 % av det taxerade byggnadsvärdet, minskat med värdet av inventarier, eller 47.510 kr. Taxeringsvärdet hade höjts efter de berörda byggnadsarbetena (RÅ 1958: 1982).

Förhåller det sig åter så att det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet uppenbarligen inte är representativt, föreligger sådana särskilda omständigheter att ett annat värde skall läggas till grund för värdeminskningsavdraget. I följande fall, som gällde 1950 års taxering, valde RR det påföljande årets taxerade byggnadsvärde med följande motivering: Av KR i målet införskaffade taxeringsbevis utvisa, att byggnadsvärdet å ifrågavarande fastighet utgjorde år 1950 1.000 kr och år 1952 51.000 kr. Med hänsyn till denna stegring av byggnadsvärdet med 50.000 kr och till i övrigt i målet upplysta förhållanden måste särskilda omständigheter anses föranleda till att ej till grund för värdeminskningsavdragets beräkning lägga byggnadsvärdet under beskattningsåret utan fasthellre värdet år 1952. Klaganden, som ej visat fog för sin talan i vad den innefattar yrkande om

[1] Jämför Bylin i Skattenytt 1959 sid. 173.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:36

högre värdeminskningsavdrag än som motsvarar 1 % å beloppet 50.000 kr, får förty anses berättigad till avdrag i förevarande hänseende med 510 kr. (RÅ 1956: 1408.)

Avskrivningsprocenten.

Försåvitt det inte är fråga om en- eller tvåfamiljsfastigheter brukar som bekant avdrag för värdeminskning av byggnader sedan gammalt medges efter 0,6 % för stenhus och 1 % för trähus.

Dessa procentsatser är givetvis avpassade med hänsyn till den normala livslängden hos byggnader av angivna slag. Någon skyldighet att redovisa avdragen å särskild värdeminskningsplan föreligger inte och står byggnaderna kvar under längre tid än den såsom normalt antagna, hindrar det ju inte fortsatt avskrivning efter samma procent. Å andra sidan lärer utrangeringsavdrag inte kunna medges, om byggnaden rivs eller avyttras innan den blivit helt avskriven i skattehänseende.[2] Det bör emellertid understrykas, att de nämnda procentsatserna är schabloner för normalfallen. Det är av naturliga skäl i regel mycket svårt för den skattskyldige att övertyga taxeringsmyndigheterna om att värdeminskningsavdraget bör beräknas efter en högre procent än den normala. I rörelse kan det vara lättare, särskilt om det gäller t ex industribyggnad med slitsam användning. Såsom följande fall visa går det dock stundom även när det är fråga om vanlig annan fastighet.

Där gällde det två hyresfastigheter i Stockholm, uppförda omkring år 1885 och belägna vid Sveavägen. Värdeminskningsavdrag yrkades med 6 resp. 10 % av de taxerade byggnadsvärdena, exklusive inventarievärden. Såsom skäl för högre avdrag än normalt, angavs till en början att tunnelbanebygget under gatunivån vållat svåra sättningar i fastigheterna. Sedermera uppgavs emellertid, att sättningarna enligt uppgifter av anlitad expertis börjat redan före tunnelbanebyggets igångsättande och varit föranledda av ogynnsamma grundförhållanden, vilka inte tillräckligt beaktats vid grundläggningen. Vibrationer från den tilltagande gatutrafiken påskyndade nu värdenedgången, vilken bl a bestyrktes av en alltjämt växande spricka i skiljeväggen mellan fastigheterna och deras tilltagande lutning. Byggnadsvärdena hade år 1952 nedsatts i förhållande till 1945 års värden. — TI invände, att någon förändring i byggnadernas utnyttjande, som kunde motivera högre avdrag än tidigare, d v s 0,6 %, inte inträffat. RR medgav avdrag efter 2 % av gällande byggnadsvärden, minskade med inventarievärden. (RÅ 1958: 1745.)

I detta fall torde alltså den högre avskrivningsprocenten ha ansetts motiverad av fastigheternas av olika orsaker särskilt dåliga skick. Fastigheterna, som varit mer eller mindre irreparabla, har med andra ord förmodats inte kunna stå lika länge som annars anses vara normalt för stenhus. Med den tidigare avskrivningsprocenten, 0,6, skulle fastighetsägarna följaktligen inte hinna slutavskriva fastigheterna innan dessa förbrukats.

Något högre värdeminskningsprocent än den vanliga fick också en skattskyldig som ägde en fastighet i Vänersborgs centralaste del med byggnad av sten uppförd på 1830-talet. Byggnaden användes — räknat efter influtna hyror — till 15 % för bostadsändamål och till 85 % till andra ändamål såsom apotek, konditori, buss-

[2] I Svensk Skattetidning 1949 sid. 326 hävdar Sterner annan uppfattning angående rätten till utrangeringsavdrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:36

väntsal, tandläkarpraktik, damfrisersalong och läkarpraktik. Den skattskyldige hade yrkat värdeminskningsavdrag efter 1 % av det taxerade byggnadsvärdet efter avdrag för däri ingående inventarievärde men fått dylikt avdrag med endast 0,6 % efter den vanliga schablonen för stenhus. Hos RR yrkade han att få avdrag efter 1 % för åtminstone nyssnämnda 85 % av byggnaden. RR biföll förstahandsyrkandet, innebärande avdrag efter 1 % å hela byggnadsvärdet med undantag för inventarievärdet (RÅ 1958:271). Här beaktades alltså den större slitningen som affärslokalerna med sin stora besöksfrekvens ansågs medföra. Av RR:s utslag framgår också, att — frånsett de fasta inventarierna — någon klyvning av byggnadens olika delar inte ansågs böra ske med avseende å valet av värdeminskningsprocent.

Däremot lyckades en person, som uppgav, att hans fastighet byggts 1928 och hade en återstående varaktighetstid av 35 år, inte övertyga de olika instanserna om att hans yrkande vid 1954 års inkomsttaxering om värdeminskningsavdrag med 1,5 % av det taxerade byggnadsvärdet var befogat. Till stöd för det yrkade avdraget hade han åberopat den metod, han förmodade ha använts i mål om 1952 års fastighetstaxering av KR, där han själv var fastighetssakkunnig.[3] Han fick emellertid nöja sig med avdrag efter 0,6 %. Särskilda omständigheter med avseende å fastighetens skick eller användning, vilka kunde motivera avdrag efter högre procenttal, hade tydligen inte visats föreligga. RÅ 1958:1908.

Värmepannor och andra fasta inventarier i byggnad — vilkas värde inte inräknats i särskilt maskinvärde vid fastighetstaxeringen — behandlas i avskrivningshänseende på principiellt samma sätt som byggnaden i övrigt; deras värde anses med andra ord ingå i byggnadsvärdet. I betraktande av deras hastigare förslitning medges avdrag för värdeminskning av dylika inventarier som bekant efter högre procentsats, vanligen fem procent. Deras värde måste följaktligen brytas ut ur det taxerade byggnadsvärdet. På det resterande byggnadsvärdet beräknas värdeminskningen efter sedvanlig grund, såsom förut nämnts i allmänhet 0,6 eller 1 %.

I likhet med vad som enligt det förut sagda gäller beträffande själva byggnaden medges inte heller i fråga om värmepannor m m utrangeringsavdrag, när de blivit utslitna. Detta framgår av RÅ 1957:337, där en skattskyldig vägrades dylikt avdrag för det oavskrivna restvärdet å en halvgaspanna, som han ersatt med en oljeeldningsanläggning, å vilken han tillgodoförde sig värdeminskningsavdrag i vanlig ordning. I målet betonades av TI, att ifrågavarande halvgaspanna utgjort del av byggnad, å vilken del högre värdeminskningsavdrag än å byggnaden i övrigt medgivits. Och beträffande annan fastighet kunde avdrag för utrangering av del av byggnad inte ifrågakomma.

En konsekvens av att särskilt värdeminskningsavdrag på nämnda sätt medges i fråga om värmepannor o d är givetvis att avdrag för ersättningsanskaffning inte kan ifrågakomma. Därför kunde i det nyssnämnda fallet, där löpande värdeminskningsavdrag åtnjutits för den utrangerade värmepannan, avdrag för den nya oljeeldningsanläggningen inte ges i annan form än genom årliga värdeminskningsavdrag.

I ett annat fall, där det däremot fram-

[3] Jämför Skattenytt 1951 s. 270 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:36

kom att fastighetsägaren inte tidigare åtnjutit särskilda värdeminskningsavdrag å de utrangerade tillgångarna — fyra värmepannor, en ångcentral och en oljeeldningsanläggning, allt i ett hyreshus — medgavs avdrag för kostnaderna för utbyte av dessa anläggningar mot nya sådana. TI:s invändning, att inventarierna icke var av den art att anskaffningskostnaden borde få avdragas på en gång, ogillades (RÅ 1957:1866). Praxis torde alltså lämna den skattskyldige valrätt mellan att erhålla särskilda värdeminskningsavdrag eller fullt avdrag vid ersättningsanskaffning.

Hur värdeminskningsavdraget för byggnad skall beräknas, när de fasta inventarierna av typ värmepannor etc blivit slutavskrivna i skattehänseende, framgår av följande fall. Ett bolag, som ägde en hyresfastighet med taxerat byggnadsvärde av 575.000 kr, yrkade avdrag för värdeminskning å inventarier (värmepanna e d) med 5 % av 42.500 kr och å byggnader med 0,6 % av resterande del av byggnadsvärdet (575.000 — 42.500kr.) = 532.500 kr. Sedan PN funnit att av inventarievärdet endast 1.445 kr var oavskrivet, medgav PN avdrag för värdeminskning å inventarier med 5 % av 1.445 kr men oförändrat avdrag för värdeminskning av byggnader, d v s 0,6 % av 532.500 kr. KR: ej ändring. RR höjde emellertid det sistnämnda avdraget till 0,6 % av (575.000 — 1.445 =) 573.545 kr (RÅ 1957:2113). Härav framgår alltså att det värdeminskningsavdrag som den skattskyldige får räkna sig tillgodo å själva byggnaden (efter 0,6 % eller i förekommande fall annan procentsats) i själva verket beräknas på *hela* det taxerade byggnadsvärdet, oberoende av inventariernas skattemässiga restvärde. Det är den extra inventarieavskrivningen som — så länge den pågick — i realiteten beräknats efter en lägre procent, här 4,4 %, i stället för 5 %. (En ledamot i RR ville inte godkänna detta beräkningssätt utan fastställde för sin del KR:s utslag.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:36