Gränsdragning mellan mark, byggnad och inventarier. Vad skall aktiveras resp. omkostnadsföras? I.

Av byrådirektör Erik Danielsson

I denna artikel skall jag ge några synpunkter på gränsdragningen i taxeringshänseende mellan mark, byggnad och inventarier. I en kommande artikel skall jag även beröra fastighetsbegreppets betydelse vid tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt samt i samband därmed även ägna uppmärksamhet åt frågan, huruvida vissa kostnader i samband med anskaffande av tillgång skall aktiveras såsom del av tillgångens anskaffningspris eller föras som omkostnad. Slutligen skall ett av lagberedningen i september 1960 framlagt förslag till jordabalk beröras med några ord.

Fast egendom — fastighet

Medan man civilrättsligt talar om "fast egendom" begagnar sig skatterätten i stället av uttrycket "fastighet". Dessa två begrepp är icke fullständigt lika. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet ges sålunda i ett avseende en vidsträcktare innebörd än det civilrättsliga begreppet fast egendom. I ett annat avseende är den skatterättsliga definitionen å andra sidan snävare än den civilrättsliga.

Fast egendom

Den *civilrättsliga* definitionen på fast egendom gives i lagen den 24 maj 1895 angående vad till fast egendom är att hänföra jämte en specialbestämmelse den 22 juni 1920 med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft m. m.

I 1 § i 1895 års lag fastslås vad som primärt utgör fast egendom: "Fast egendom är jord å landet och i stad". *Till jorden hör* enligt 2 § "däråt uppförda hus, vattenverk och andra byggnader, för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar och andra anläggningar, stängsel, å rot stående träd och andra växter tilllika med frukt däråt samt gödsel". *Tillbehör till byggnad* utgöres enligt 3 § av "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, järnspislar, järnugnar, kaminer, brandredskap m. m. Till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad hör dessutom varje motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap, som för sin användning kräver och jämväl vilar på fast, från grunden berett underlag. Så ock kraftledningar med därtill hörande inrättningar, dock med undantag av sådana ledningar, som från det allmänna ledningssystemet överföra kraft till särskild maskin, som ej är att hänföra till fast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

egendom." I 4 § stadgas bl. a.: "För gruvdrift avsedd byggnad, stängsel, ledning eller annan anläggning, varom i § 2 är sagt, må ej, ändå att den tillhör ägaren av den jord, varå gruvan är belägen, till den jord hänföras."

Såsom fast egendom anses enligt 5 § "byggnad å ofri tomt i stad i förening med sådan rätt till tomten, att den ej må av ägaren återtagas, så länge tomtören erläggas eller utan att lösen för byggnaden gives; vattenverk å annans grund i förening med sådan rätt till grunden, att den ej må av ägaren återtagas, så länge verket uppehålles; i jordeboken upptaget fiskeri, varmed äganderätt till grunden ej är förenad; samt frälseränta."

Av ovanstående utdrag ur 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra är de avsnitt av särskilt intresse, däri definition gives av begreppet "tillbehör till byggnad". Med utgångspunkt från denna definition får man dels fram gränslinjen mellan byggnaden å ena sidan samt tillbehören å den andra, dels — och kanske framför allt viktigt ur taxeringssynpunkt — gränslinjen mellan å ena sidan byggnad och tillbehör till byggnad samt å andra sidan sådana tillgångar, som icke kan anses som tillbehör till byggnad och därför icke skall hänföras till fast egendom. Som framgår av 3 § är det rent yttre sambandet mellan byggnad och maskiner samt övriga redskap av avgörande betydelse och inte det funktionella samband, som särskilt i fråga om fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad kan tyckas vara av väsentligare betydelse. Till de problem, som många gånger uppstår i samband härmed återkommer jag längre fram.

Fastighet

Det *skattemässiga* begreppet fastighet definieras i 4 § kommunalskattelagen sålunda: "Med fastighet förstås i denna lag vad enligt allmän lag är att hänföra till fast egendom, så ock byggnad, ändå att den enligt allmän lag ej är hänförlig till fast egendom; dock skall registrering enligt lagen den 22 juni 1920 med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft med mera icke föranleda därtill, att sålunda registrerad egendom allenast på denna grund i beskattningsavseende hänföres till fastighet". Som framgår av den citerade paragrafen omfattar fastighet i skatterättslig mening alltid byggnad, oavsett om fast egendom i civilrättslig mening anses föreligga eller ej. Byggnad å annans grund utgör sålunda fastighet, likaså för gruvdrift avsedd byggnad. I fråga om elektriska anläggningar är däremot det skatterättsliga fastighetsbegreppet mera inskränkt än det civilrättsliga begreppet fast egendom, i det att som nyss sagts registrering enligt lagen den 22 juni 1920 med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft med mera inte skall föranleda, att sålunda registrerad egendom enbart på denna grund skall hänföras till fastighet.

Om i en byggnad, som ej är att hänföra till fast egendom, finnes maskiner och inventarier, vilka, om byggnaden utgjort fast egendom i civilrättsligt avseende, skulle räknats såsom tillbehör till den fasta egendomen, skall dessa också ingå i fastighet i skatterättslig mening. Till byggnaden, bensinförsäljningsstation å ofri grund, hänfördes sålunda i rättsfallet RÅ 1932 Fi 623 mätapparat och rörledningar. (Däremot icke luftkom-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

pressor). Se även RÅ 1934 ref 26, där bensinbehållare jämte mätapparat vid anläggning för bensinförsäljning ej ansetts skola särskilt taxeras utan såsom tillbehör inräknas i värdet av den vid bensinstationen uppförda byggnaden.

Gränsdragningsproblem

På grund av den olika behandling i taxeringshänseende ett föremål röner om det hänföres till mark, byggnad eller inventarier, är det av betydelse att hålla gränslinjen mellan de olika grupperna klar.

Många gånger kan det vara vanskligt att avgöra till vilken grupp en tillgång skall hänföras. Svårigheterna har ökat på grund av ändrad byggnadsteknik sedan tillkomsten av 1895 års lag. Jag återkommer ytterligare härtill i ett senare avsnitt om fasta maskiner. Under årens lopp har regeringsrätten haft att ta ställning till ett stort antal mål rörande fastighetsbegreppet. En förteckning över viktigare prejudikat finns i Svensk Skattetidning, årgång 1945 sid. 3 f. f., i Geijer-Rosenqvist-Sterners bok "Taxering av fastighet" samt denna tidskrift årgång 1951 sid. 317—334 ävensom 1956 sid. 346—372 och sid 379—385.

Mark

Genom att avdrag för värdeminskning ej medgives å mark och tillbehör till mark får man räkna med en strävan från de skattskydigas sida att söka hänföra sådana tillgångar till byggnad. Jag bortser härvid liksom i det följande från de nya bestämmelserna angående värdeminskningsavdrag å täckdikningsanläggningar och skogsbilvägar (SFS 163/1962). Understundom kan det vara svårt att avgöra, om mark eller byggnad föreligger. I en ansökan om förhandsbesked har riksskattenämnden haft att ta ställning till, huruvida en av en bilfabrik projekterad körbana för provning av motorfordon kunde anses som byggnad. Omständigheterna i fallet var följande: Ett AB hade erhållit arbetsmarknadsstyrelsens tillstånd att ta i anspråk å investeringsfond avsatta medel för anläggning av en provbana med s. k. skidpad. Banan skulle användas för provning av olika motorfordons tekniska egenskaper och skulle bestå av en omkring 2.500 m. lång och 7 m. bred bana bildande en sluten slinga. Banan skulle anläggas å åkermark samt bestå av sand, grus, makadam och asfaltbetong. I fråga om slitlager och ytans jämnhet skulle iakttagas väsentligt högre krav än för allmänna vägar. Innanför banan skulle anläggas en fullständigt horisontell s. k. skidpad, d. v. s. en cirkulär yta med 40 m. radie och således omkring 5.000 m². Denna skulle utföras av grus och betong i samma standard, som gällde för internationella flygplatser. Anläggningen kunde inte tänkas bli använd för annat ändamål än de avsedda proven. Med hänsyn till den snabba tekniska utvecklingen inom motorfordonsbranschen bedömde bolaget anläggningens ekonomiska livslängd såsom begränsad. Anläggningen komme ej att öka fastighetens markvärde utan i stället med hänsyn till svårigheten att använda marken för annat ändamål minska detta värde. Det vore möjligt att uppföra anläggningen såsom byggnad i vedertagen bemärkelse, men i så fall komme kostnaden att bliva väsentligt högre. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida anläggningen avskrivningsmässigt vore att hänföra till byggnad och — i annat fall — om bolaget vore

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

berättigat erhålla avdrag för värdeminskning å anläggningen med 10 % av anskaffningskostnaden eller den högre eller lägre procentsats, som befunnes skälig med hänsyn till anläggningens ekonomiska varaktighet. Riksskattenämnden fann i förhandsbesked den 8 okt. 1959, att en på dylikt sätt uppförd experiment- och provningsanläggning skatterättsligt inte kunde hänföras till byggnad. Med hänsyn till anläggningens speciella utformning och ändamål fick den antagas hava värde endast under en begränsad tid, varför riksskattenämnden förklarade kostnaden för densamma utgöra avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse. Det sålunda meddelade förhandsbeskedet överklagades såväl av bolaget som av allmänna ombudet hos Mellankommunala prövningsnämnden. Regeringsrätten fann liksom riksskattenämnden, att anläggningen inte kunde anses såsom byggnad. Vidkommande frågan om värdeminskningsavdrag på anläggningen fann regeringsrätten, att anläggningen skulle anses som grundförbättring, i följd varav kostnaderna ej skulle vara avdragsgilla vare sig på en gång eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. (Regeringsrådet Klackenberg anförde, att anläggningen i avskrivningshänseende skulle anses som byggnad). (RÅ 1960 ref 3). Enligt rättsfallet RÅ 1938 Fi 506 medgavs ej avdrag för värdeminskning å bankroppen till en travbana.

Tillbehör till jorden. Ledningar

Enligt 2 § i 1895 års lag utgör för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar och andra anläggningar, stängsel, å rot stående träd tillika med frukt däråa samt gödsel tillbehör till jorden. Om för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar ägas av annan än den som äger marken, anses ledningarna ej utgöra fast egendom. De har heller inte ansetts utgöra fastighet i skatterättslig bemärkelse. I rättsfallet RÅ 1932 ref 63 ansågs sålunda en stad tillhörig vattenledning, som dragits genom annan än staden tillhörig mark inte utgöra fastighet. Likaså har i rättsfallet RÅ 1954 ref 1 ett kraftverks avloppstunnel och avloppskanal med tillhörande släntförstärkning ej ansetts utgöra fastighet till den del de vore belägna å annan än kraftverksbolaget tillhörig mark. Har däremot ledningarna dragits genom jorden å egen fastighet har ledningarna ansetts utgöra tillbehör till jorden (K. R. utslag 22/11 1934). Äganderätten till jorden är således av avgörande betydelse för frågan, huruvida i jorden anbragta ledningar utgör fastighet eller ej.

Avdrag för värdeminskning medgives inte på sådana ledningar som dragits genom annan tillhörig mark, enär de ej anses hänförliga vare sig till byggnad eller inventarier. I rättsfallet RÅ 1956 ref 34 vägrades Ludvika stad sålunda avdrag för värdeminskning å stadens vattenverk tillhöriga vattenledningar. Jfr härmed rättsfallet RÅ 1956 Fi 1535 däri ett aktiebolag medgavs avdrag för värdeminskning med 2 % av anskaffningskostnaden å en fjärrvärmeledning. Bolaget hade yrkat avdrag för hela anskaffningskostnaden under åberopande, att ledningen utgjorde inventarium och att bolaget hade fri avskrivning. Den medgivna avskrivningsprocenten var samma som för byggnaden. Det kan i detta sammanhang vara av intresse att hänvisa till ett av riksskattenämnden den 20 juni 1961 meddelat förhandsbesked över en ansökan från ett företag, som övervägde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

att med servitutsrätt framdraga en industrivattenledning över annans mark samt att å annans mark uppföra en pumpstation och transformatorstation. Riksskattenämnden förklarade, att industrivattenledningen icke vore att hänföra vare sig till byggnad eller inventarium i företagets rörelse. Med hänsyn härtill och då vattenledningen avsågs skola innehavas med tomträtt förklarade riksskattenämnden, att företaget inte ägde åtnjuta avdrag för kostnaderna härför. Riksskattenämnden förklarade vidare, att kostnaderna för en på annans mark uppförd pumpstation med transformatorstation finge avdragas genom värdeminskningsavdrag enligt för dylika byggnader resp. inventarier allmänt tillämpade regler.

Elektriska ledningar

Fråga är om sådana ledningar, som är avsedda för distributionsrörelse, ej för den fastighet, över vilken de dragits. Beroende på om kraftledningen framdragits över ledningens ägare tillhörig mark resp. annans mark anses fastighet resp. inte fastighet föreligga. Det torde dock vara klart, att kraftledningar ej i något fall betraktas som byggnad, ehuru de onekligen utgör genom människohand uppförda konstruktioner. I rättsfallet RÅ 1939 ref 69 har kraftledning, som framgått över ledningens ägare tillhörig fastighet, hänförts till fastigheten, så att vid bestämmande av dennas taxeringsvärde hänsyn tagits till värdet å ledningen. Då kraftledning över egen mark väl utgör tillbehör till fastigheten men inte byggnad, följer härav, att avdrag för värdeminskning i dylika fall ej kan medgivas. Avdrag skall i stället medgivas vid omläggning av ledningen. Då kraftledning framdragits över annans mark, anses som tidigare nämnts fastighet inte föreligga. Dylik ledning skulle därför få hänföras till inventarier. I ett antal rättsfall har regeringsrätten haft att taga ställning till frågan angående värdeminskningsavdragets storlek för dylika ledningar och därvid i allmänhet medgivit avdrag med 3—5 % av värdet pr år beroende på ledningarnas (stolparnas) konstruktion. För sådana företag, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning, får ledningarna avskrivas enligt reglerna för denna. Beträffande kraftverksföretagen och eldistributionsföretagen går ju ledningarna regelmässigt över såväl egen som annans mark, kanske i flera omgångar över vardera. Det skulle därför vara synnerligen besvärligt att behandla ledningarna olika ur avskrivningssynpunkt, så att de delar, som framdragits över egen mark, inte finge avskrivas, medan de delar, som framdragits över annans mark, finge avskrivas enligt reglerna för inventarier. Enligt vad som inhämtats medger därför mellankommunala prövningsnämnden avdrag för värdeminskning å kraftledningar enligt reglerna för värdeminskning å inventarier, oavsett över vems mark ledningarna dragits.

Tomtvärde får ej inräknas i avskrivningsunderlaget

Som tidigare sagts kan man antaga en — låt vara ganska naturlig — strävan från de skattskyldigas sida att få en tillgång hänförd till byggnad eller tillbehör till byggnad eller inventarium i stället för mark eller tillbehör till mark. Genom sistnämnda rubricering går ju möjligheten till avskrivning definitivt förlorad. Visserligen bibehålles de skattskyldiga vid rätten att göra avdrag för underhåll

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

och reparationer av tillgången, men fall kan tänkas, där sådana kostnader inte behöva uppstå eller i vart fall är mycket obetydliga. Det är därför av vikt att taxeringsmyndigheterna är på sin vakt, så att de skattskyldiga ej på denna väg bereda sig obehörig skattelättnad.

I de fall de skattskyldiga verkställer avskrivning å en byggnad å anskaffningsvärdet, torde värdeminskningsplan häröver regelmässigt bifogas deklarationen. Det är icke ovanligt att anskaffningsvärdet enligt planen felaktigt även inkluderar tomtens anskaffningsvärde — eventuellt fördelas värdet å planen på tomt resp. byggnad. I synnerhet om dylik fördelning inte sker, bör uppmärksamhet ägnas åt att yrkad avskrivning ej innefattar avskrivning jämväl å tomtens anskaffningspris. Det förekommer även att avskrivningsunderlaget upptages till fastighetens anskaffningsvärde reducerat med det taxerade markvärdet.

När föreligger byggnad?

Begreppet *"byggnad"* torde få tagas i mycket vidsträckt betydelsee. I lagberedningens motiv till förslaget till 1895 års lag säges sålunda beträffande byggnad bl. a. följande: "Ordet 'byggnad' tages i förslaget i den vidsträckta betydelse, att det omfattar alla genom människohand å jorden medelst timring, murning eller på annat därmed jämförligt sätt uppförda konstruktioner". Jag skall här redovisa några rättsfall, där regeringsrätten har förklarat, att byggnad föreligger: båtbrygga (RÅ 1949, ref 40), ett bolag tillhöriga för driften erforderliga järnvägsspår mellan bolagets fabriks- och verkstadsanläggning och Bergslagernas Järnvägs AB:s station i Trollhättan jämte upplagsplats å Kungl. Maj:t och Kronan tillhörig mark (RÅ 1943, ref 40), ett bolag tillhörig flottled framdragen över vissa stadsägor i Gävle stad (RÅ 1935, Fi 492), tunnelbanestationerna i Stockholm (RÅ 1957, ref 4), ett bolag tillhöriga å annans mark belägna malmfickor (RÅ 1940 Fi 806), ett vattenverk tillhöriga bassänger och ytvattendammar, åstadkomna genom jordvallar och åtminstone på insidan delvis klädda med natursten (RÅ 1936 Fi 205), ett oljebolag tillhöriga cisterner, vardera rymmande 25.000 l, uppställda på betongfundament (RÅ 1931 ref 59).

Å andra sidan har byggnad inte ansetts föreligga i fallet RÅ 1933 ref 52, där fråga var om å annans mark uppförda anläggningar för bensinförsäljning, bestående av en cistern under jordytan rymmande 3.000—5.000 l förenad genom en rörledning med en ovan jord fast monterad, lätt löstagbar och flyttbar mätapparat med pump. Regeringsrätten ansåg, att anläggningens beskaffenhet icke vore sådan, att byggnad förelåge. Det synes alltså krävas en viss storlek på en anläggning, för att byggnad skall anses föreligga.

Som byggnad har ej heller ansetts avloppstunnel och avloppskanal med släntförstärkningar, som ett kraftverksbolag uppfört för vattenavledning från turbinerna. (RÅ 1954 ref 1).

Vad beträffar ovanjordsanläggning för lagring av olja är sådan anläggning regelmässigt att hänföra till byggnad. I anläggningskostnaden ingår inte endast cisterner utan jämväl fundament för desamma samt ledningar och pumpanordningar. Enligt p. 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen kan emellertid byggnadsvärdet i sin helhet betraktas som särskilt maskinvärde och avskrivas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

enligt för värdeminskning å inventarier gällande regler. Fundamentet får därvid avskrivas enligt reglerna för byggnad med hänsyn tagen till varaktighetstiden. Eventuella kostnader för anläggning av tillfartsvägar, körplaner och liknande får över huvud taget ej avskrivas, då de avser förbättringsarbeten på mark. Numera förekommer lagring av olja i stor utsträckning i bergrumsanläggningar. Består dylik anläggning av en cistern med ledningar och pumpanordningar, blir avskrivningsreglerna likadana som för en ovanjordsanläggning. Om någon cistern inte förekommer, kan det emellertid uppkomma fall, då någon byggnad ej anses föreligga. Avskrivning å anläggningen skulle i så fall inte medges. Genom en särskild författning (SFS 575/1958) har emellertid stadgats, att avskrivning må åtnjutas med 20 % pr år av anskaffningsvärdet eller i förekommande fall restvärdet, varvid dock i anskaffningsvärdet inte må inräknas kostnad för anskaffning av mark eller anläggning av tillfartsvägar, körplaner o. dyl.

Vad beträffar siloanläggningar har dessa i ett flertal utslag av kammarrätten hänförts till byggnad, vars värde ej till någon del vore hänförligt till särskilt maskinvärde. Avskrivning får därför ske enligt reglerna för avskrivning av byggnader med hänsyn till silonas varaktighet. Det spelar härvid ingen roll, huruvida silona uppförts av trä eller betong.

På ansökan om förhandsbesked från en minkuppfödare, huruvida han hade rätt att avskriva kostnaderna för en planerad kyl- och frysanläggning till sin minkfarm enligt reglerna för avskrivning å inventarier har riksskattenämnden den 16 december 1961 meddelat förhandsbesked av den innebörden, att den planerade anläggningen vore att anse som byggnad, avsedd för användning i sökandens rörelse. På grund härav förklarades, att kostnaden för anläggningen ej finge i sin helhet avdragas enligt de regler, som gäller för avskrivning å inventarier. Enligt ansökan fördelade sig kostnaderna för anläggningen på följande sätt:

Byggnadstekniska kostnader för uppförande av byggnad ..	190.000 kr
Isoleringskostnader	80.000 »
Helautomatisk kylutrustning	80.000 »

Sökanden hade framhållit att anläggningen på grund av dess karaktär och belägenhet skulle förlora allt värde, om någon situation uppstode, som äventyrade farmens drift. Av de angivna kostnaderna torde byggnadstekniska kostnader och isoleringskostnader få avskrivas enligt för byggnad gällande regler, medan den helautomatiska kylutrustningen eventuellt får avskrivas enligt reglerna för inventarier. Jfr dock regeringsrättens utslag den 3 juni 1959 (RÅ 1959 Fi 1181), där ett kylaggregat, löst placerat å en betongplatta i en fryshusförenings byggnad, ansågs utgöra tillbehör till den för ändamålet uppförda byggnaden, varför aggregatet i beskattningshänseende hänfördes till fastighet.

Tillbehör till byggnad

De tillbehör, som angives i 3 § av 1895 års lag, kan i huvudsak uppdelas i följande fyra kategorier:

1) fast inredning, såsom avbalkningar, ledstänger, spiltor, krubbor och annat dylikt, ledningar för uppvärmning,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

belysning, luftväxling samt vattens eller andra ämnens inledande eller bortförande.

2) annat, som i vägg, tak eller golv är inmurat eller intimrat.

3) vad till stadigvarande bruk för byggnaden blivit anskaffat, såsom dubbeldörrar, innanfönster, nycklar, järnspislar, järnugnar, kaminer, brandredskap, m. m.

Om byggnaden är en fabrik eller är inrättad för industriell verksamhet hör dessutom till byggnaden:

4) varje motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap, som för sin användning kräver och jämväl vilar på fast, från grunden berett underlag, så ock kraftledningar med därtill hörande inrättningar, dock med undantag av sådana ledningar, som från det allmänna ledningssystemet överför kraft till särskild maskin, som ej är att hänföra till fast egendom.

Byggnader i allmänhet

De förstnämnda tre kategorierna kan sammanfattas som tillbehör till byggnad "i allmänhet", medan den sistnämnda endast förekommer i byggnader för speciella ändamål. Den första gruppen utgöres av föremål för nyttjandet av huset av människor eller djur. Föremålen skall vara fastsatta på något sätt men behöver ej vara — som lagen säger — "inmurade eller intimrade". Däremot torde krävas att de är speciellt apterade för byggnaden. Vanliga möbler och dylikt, maskiner och redskap räknas inte till fast inredning, även om de fastgjorts vid byggnaden medelst spikar e. d. Då lagtexten använder uttrycket "inmurat eller intimrat" gäller samma betraktelsesätt givetvis även för föremål som blivit förenade med byggnaden medelst andra, modernare byggnadsmetoder, såsom t. ex. gjutning i armerad betong, nitning eller svetsning. Det är dock icke tillräckligt att föremålet vilar på eller fästs vid vägg, tak eller golv, utan infogningen måste avse föremålet självt. Man torde kunna säga, att föremålet ej skall kunna avlägsnas utan åverkan på själva byggnaden.

Till de i tredje gruppen uppräknade föremålen kan läggas värmepannor, stokers, cisterner för brännolja, badkar, tvättställ, hissmaskineri och hisskorgar m. m. Likaså torde fastighetsägaren tillhöriga värme- och kylskåp, tvättmaskiner, manglar o. dyl., som anskaffats för hyresgästernas gemensamma bruk, hänföras till fastighetstillbehör. Det må i detta sammanhang hänvisas till ett rättsfall, som återgivits i N. J. A. 1919 sid. 525, däri apoteksinredning bestående av disk, receptur, låd- och hyllfack, ångpanna, torkskåp med eldstad m. m., som funnits placerad i själva apotekslokalen, ej ansetts utgöra fast egendom. Däremot ansågs i fastighetens källare och magasin inredda skåp och hyllfack utgöra fast egendom. Vidare har i en biograflokal fastskruvade bänkar ansetts utgöra lös egendom. (N. J. A. 1922 sid. 88). Apoteksinredningen och bänkarna torde i dessa mål inte ha ansetts anskaffade för stadigvarande bruk för byggnaden. De kunde ju användas i lokalerna endast så länge dessa nyttjades som apotek resp. biograflokal, låt vara att detta kunde antagas bli nog så långvarigt.

De föremål, som hänförts till byggnad, ingår ju i byggnadens taxeringsvärde och avskrives enligt reglerna för byggnad. För vissa av dessa inventarier

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

brukar som bekant en högre procentsats än för byggnaden i övrigt användas. Byggnadsvärdet skall i ty fall reduceras med anskaffningsvärdet för de föremål, som avskrives efter en högre procentsats. En viss inadvertens kan här tänkas förekomma, då det väl sällan inträffar att dessa föremål ingår i byggnadsvärdet just med sitt anskaffningsvärde.

I ett rättsfall gällande ett tidningsföretag och intaget i RÅ 1960 som Fi 675 hade prövningsnämnden vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse medgivit värdeminskningsavdrag för fundament till rotationspress med 2,5 %, vilket var samma procentsats som för byggnaden i övrigt. Bolaget hävdade, att fundamentet utgjorde en integrerande del av pressen, varför värdeminskning borde beräknas med samma procentsats som för denna. Kammarrätten avslog besvären med följande motivering: "Som ifrågavarande fundament måste anses som en del av byggnad samt avdrag för värdeminskning å fundamentet allenast kan medgivas genom avdrag för värdeminskning å byggnad alltså och då bolaget, vars yrkande om avdrag för å tidigare år belöpande värdeminskning lämnas utan avseende i sådant hänseende, icke kan anses berättigat till avdrag med högre belopp än prövningsnämnden medgivit." RR = ej ändring.

Fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad

De i fjärde gruppen ovan uppräknade tillbehören är anknutna till byggnad av viss karaktär, nämligen fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad.

Det kan då vara lämpligt att först söka få klarhet i vad som avses med "fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad". Det synes framgå att uttrycket skall ges en extensiv tolkning. Så säger t. ex. departementschefen i prop. nr 281/1937: "Bedrives sålunda i samband med jordbruk annan förvärvsverksamhet, t. ex. mejerihantering, under sådana omständigheter, att den i förhållande till jordbruket är att betrakta som binäring, skall värdet av de för binäringen använda byggnaderna ingå i jordbruksfastighetens taxeringsvärde. Då sådan binäring bedrives i byggnad, som är att betrakta som fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad i 1895 års lags mening, äro de fasta maskiner, som däri finnas, i sin egenskap av tillbehör till byggnaden att hänföra till fast egendom, om förutsättningarna härför eljest är för handen." Att fastigheten skall vara *inrättad* för industriell verksamhet lär diskvalificera t. ex. bostadshus, där t. ex. i en vinds- eller källarvåning industriell verksamhet bedrives. Vidare har i ett rättsfall ett oljebolags förvaringscisterner, tillverkade av plåt och uppställda på fundament direkt å berg, förklarats vara byggnader, medan därtill hörande maskiner inte ansågs hänförliga till fast egendom, enär cisternerna ej var inrättade för industriell verksamhet (N. J. A. 1925 sid. 317). Hade liknande cisterner emellertid varit uppförda i en fabrik eller annan för industriellt ändamål inrättad byggnad kan det anses troligt, att de blivit betraktade som tillbehör till byggnaderna och i följd härav som fasta maskiner. För att undvika en dylik olikformighet har i anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen föreskrivits, att vad som sagts om fast maskin, som är avsedd att i huvudsak direkt tjäna ett industriellt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

ändamål, även skall tillämpas å maskin eller liknande anordning, vilkens värde ingår i byggnadsvärde, därest den är avsedd att i huvudsak direkt tjäna ett ändamål jämförligt med ett industriellt sådant såsom kan vara fallet med anordning för distribution av eldfarliga oljor m. m. Som tidigare nämnts har tillika föreskrivits, att byggnadsvärdet i dess helhet kan komma att betraktas som särskilt maskinvärde. En fastighet behöver ej nödvändigtvis i sin helhet vara inrättad för industriell verksamhet för att 3 § 2 st. i 1895 års lag skall bli tillämpligt. Det kan mycket väl vara så att en del av fastigheten är inrättad på dylikt sätt, medan resten användes som bostad, affärslokaler e. d. På den del av fastigheten, som användes för industriell verksamhet, blir stadgandet tillämpligt. Med för industriell verksamhet inrättad byggnad kan likställas sådana byggnader, som är avsedda att tjäna en likartad verksamhet.

Fast, från grunden berett underlag

Om uttrycket "annan för industriell verksamhet inrättad byggnad" eventuellt kan ge anledning till tvekan, så är detta i ännu högre grad fallet med det samtidiga kravet, att motorn etc. skall för sin användning *kräva* och *jämväl vila* på *fast från grunden berett* underlag. Det är icke tillfyllest, att ifrågavarande föremål faktiskt vilar på sådant underlag, utan det skall för sin användning jämväl kräva ett dylikt underlag.

När är då ett underlag att anse som "fast, från grunden berett", och i vilka fall skall en motor etc. anses kräva ett dylikt underlag? En plint eller platta av betong, som gjutits upp från marken och varå maskinen vilar, kan utan vidare anses som fast, från grunden beredd. Såvitt jag kan bedöma, bör samma gälla för ett golv, som i sig själv uppförts direkt å marken, eller ett golv i en övervåning, därest den plats å golvet, där maskinen är placerad, stöttas upp av från grunden uppförda pelare. Villkoret torde väl också få anses uppfyllt, därest maskinen placerats direkt å berggrunden, även om ett dylikt underlag kanhända inte kan anses som "berett".

Beträffande frågan om en maskin *kräver* ett fast från grunden berett underlag har olika åsikter uppstått, huruvida man skall utgå från beskaffenheten av den byggnad, vari den aktuella maskinen inrymts, eller om man skall utgå från en byggnad av för den aktuella tiden normal beskaffenhet. Det är ju ovedersägligen så, att ett flertal sådana maskiner, som vid 1890-talets mitt för sin användning krävde ett fast från grunden berett underlag, genom byggnadsteknikens utveckling i dag ej ställer samma krav utan kan placeras t. ex. på ett golv av armerad betong, utan att några förstärkningsarbeten vidtages därmed. Om meningsriktningen, att den speciella byggnadens beskaffenhet är den avgörande, skulle vara den riktiga, medför detta, att samma maskin i en byggnad skulle anses som fast och i en annan byggnad som lös. Om däremot den motsatta åsikten accepteras, följer därmed, att en maskins egenskap av fast eller lös egendom blir beroende på byggnadsteknikens utveckling och måste besvaras olika vid olika tidpunkter. Den första meningsriktningen synes ha omfattats av departmentschefen i prop. nr 281/1937, där i detta avseende säges: "Såsom förut framhållits har det rent yttre sammanhanget tillerkänts huvudsakligen be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

stämmande betydelse i detta avseende. Härav följer bl. a., att identinskt lika maskiner kunna bliva i nu ifrågakomna hänseende olika behandlade, beroende på om konstruktionen av de olika byggnader, i vilka de i de särskilda fallen äro inrymda, betingar särskilt underlag för maskinerna eller ej, och att en och samma maskin, som förut krävt och vilat på fast, från grunden berett underlag men efter ombyggnad av den byggnad, i vilken den är uppställd, icke kräver särskilt sådant underlag, skulle övergå från fast till lös egendom". I en uppsats i Svensk Skattetidning år 1945 sid. 25 f. f. har civilingenjör Martin Ljungberg framfört åsikten, att en maskin skulle anses som fast, därest den med hänsyn till den belastning den medförde inte skulle kunna placeras var som helst på ett bjälklag, avsett att med normal säkerhetsmarginal uppbära en nyttig last av förslagsvis 750 —1.000 kg per m². Av formuleringen till hittills avgjorda mål i regeringsrätten eller högsta domstolen framgår inte klart, vilken ståndpunkt dessa domstolar intagit.

Särskilt maskinvärde

Om sålunda till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad hörande fasta maskiner i huvudsak tjänar ett industriellt ändamål, skall deras värde vid fastighetstaxeringen angivas såsom särskilt maskinvärde. Samma bestämmelser gäller beträffande fasta maskiner, därest de är avsedda att i huvudsak direkt tjäna ett ändamål jämförligt med ett industriellt sådant, såsom t. ex. anordning för distribution av eldfarliga oljor m. m. Om byggnad taxerats såsom annan fastighet, kan särskilt maskinvärde åsättas, trots att byggnaden inte i huvudsak är inrättad för industriell verksamhet. Vad beträffar ledningar och liknande inrättningar, vilkas värde ingår i byggnadsvärdet och vilka förbinda i särskilt maskinvärde inbegripna maskiner med byggnaden, skall ledningarnas värde ingå i det särskilda maskinvärdet, därest de närmast är att betrakta som tillbehör till maskinerna och har sitt väsentliga värde tillsammans med dem, samt det kan antagas att ett borttagande av maskinerna även skulle föranleda ett avlägsnande av ledningarna. Sådana tillbehör till fastighet, som ha till uppgift att göra byggnaden användbar som bostad eller som uppehållsplats för människor, såsom t. ex. personhissar, anläggningar för uppvärmning och belysning m. m. inräknas inte i särskilt maskinvärde, även om de utgör tillbehör till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad.

Å de tillbehör, som åsatts särskilt maskinvärde, åtnjutes som ovan nämnts avskrivning enligt reglerna för avskrivning å inventarier.

Till belysande av bestämmelserna om särskilt maskinvärde kan jag anföra följande rättsfall:

En rotationspress ansågs inte för sin användning kräva ett fast, från grunden berett underlag och ansågs följaktligen ej höra till fastigheten. Pressen användes för tryckning av en tidning och vore placerad i tillbyggnad till en byggnad, som i övrigt dels användes för tidningsföretaget — redaktion, sätteri och expedition — dels för affärs- och bostadsändamål. Tillbyggnadens grund och bjälklag hade utförts med särskild hänsyn till rotationspressens tyngd. Sålunda vore bjälklaget av armerad betong och förstärkt med kraftiga pelare under. Pressen vore däremot inte fastgjord vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46

marken. Även om pressen kunde sägas vila på fast, från grunden berett underlag, krävde den för sin användning ej dylikt underlag. Företaget hade inhämtat, att de stora pressar, varå stockholmstidningarna trycktes, inte betraktades som fasta maskiner. Kammarrätten avslog företagets besvär, men regeringsrätten biföll, enär ovannämnda rotationspress inte kunde anses för sin användning kräva ett fast, från grunden berett underlag och följaktligen ej hörde till fastigheten (RÅ 1940 ref. 22). Det synes oklart, huruvida utslaget skall tolkas så att beskaffenheten av den byggnad, vari pressen inrymts, varit utan betydelse, eller om regeringsrätten ansett, att ej heller i denna byggnad pressen för sin användning krävt ett fast, från grunden berett underlag. Jfr härmed rättsfallet RÅ 1949 Fi 1434 beträffande inventarier i en brännerifastighet. Taxeringsnämnden hade åsatt särskilt maskinvärde å 30.000 kr avseende ångpanneanläggning, ångmaskin, potatiskokare, förmäskapparat, satsberedare, 4 st jäskar, 2 st. förlagskar, maltkross, potatistvätt, pumpar, rörledningar, destillationsapparat, kontrolltvätt, vattenbehållare och spritbehållare. Kammarrätten ansåg endast ångpanneanläggning, ångmaskin och destillationsapparat utgöra fasta maskiner. Regeringsrätten fann med hänsyn till i målet upplysta förhållanden potatiskokare, förlagskar, jäskar, potatistvätt och pumpar höra till de i taxeringsenheten ingående byggnaderna. Rättsfallet RÅ 1931 ref. 69 är intressant ur den synpunkten, att därav synes framgå, att själva upplaget för ett föremål skall vara orörligt i förhållande till underlaget för att föremålet skall kunna betraktas som fast. I det angivna fallet, avseende en transformatorstation, fann regeringsrätten, att till densamma hörande fundament, järnställningar, ledningar, isolatorer, frånskiljare samt manöverhytt vore att hänföra till fast egendom, medan däremot transformatorer och oljeströmbrytare, vilka voro uppställda på hjul utan att vara fastsatta vid fundamenten, samt fläktkylningsaggregat och andra föremål, vilka voro upphängda på eller fastsatta vid de på hjul stående, ej vore hänförliga till fast egendom. Att ett föremål är uppställt på hjul torde sålunda medföra, att det inte kan anses ingå i särskilt maskinvärde, oavsett att hjulen i regel ej utnyttjas för föremålets förflyttning någon längre sträcka utan för att det skall vara bättre åtkomligt för översyn eller liknande. I detta sammanhang kan nämnas rättsfallet RÅ 1940 Fi 806, vari bl. a. en lyftkran för malm, som svängdes runt sin mittpunkt på hjul inte ansågs utgöra fastighet. I förhandsbesked den 20/6 1962 har riksskattenämnden förklarat, att ett tegelbruk tillhöriga flamugn, tunnelugn samt tunnelugnstorkor vore hänförliga till fasta maskiner, därå särskilt maskinvärde skulle beräknas. Däremot förklarades, att en samma bolag tillhörig flamugnstork, som anskaffats år 1955 och som vid 1957 års allmänna fastighetstaxering ansetts ingå i det taxerade byggnadsvärdet utan redovisning som särskilt maskinvärde på denna grund ej kunde anses ingå bland fasta maskiner med särskilt maskinvärde. Tunnelugnen och tunnelugnstorkorna hade anskaffats under åren 1958—1961. Det meddelade förhandsbeskedet överklagades i regeringsrätten, som emellertid ej fann skäl göra ändring däri (utslag den 6/11 1962).

Forts. i nästa nr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:46