Värdeminskningsavdrag på beräknat anskaffningvärde

Av jur. dr Bertil af Klercker

I en uppsats år 1960 i denna tidskrift (sid. 277) med rubriken "Avskrivningsunderlag vid värdeminskningsavdrag för byggnader i rörelse" tillät jag mig reagera mot beskattningsmyndigheternas obenägenhet att acceptera utredningar angående anskaffningskostnaden för i rörelsen ingående byggnader. Frågan gällde framförallt huruvida Regeringsrättens dåvarande praxis borde tolkas så att det skulle vara helt uteslutet att erhålla avdrag för värdeminskning å byggnad i förhållande till den beräknade anskaffningskostnaden, så snart byggnaden förvärvats genom köp tillsammans med mark.

I uppsatsen hävdades bland annat att det icke borde ställas alltför orimliga krav på en utredning beträffande byggnadens *beräknade* anskaffningskostnad, utan att man vid köp av fastigheten i varje fall såsom anskaffningskostnad för byggnaden borde få räkna den del av totala köpeskillingen för fastigheten, som kvarstod sedan ett *maximalt* beräknat anskaffningsvärde för marken frändragits köpeskillingen. I ett exempel sökte jag visa det orimliga att i vissa lägen beräkna värdeminskningsavdraget i förhållande till det taxerade byggnadsvärdet i stället för i förhållande till ett beräknat anskaffningsvärde.

För någon tid sedan har Regeringsrätten under prövning haft ett fall, som nära överensstämmer med det av mig i uppsatsen skisserade exemplet. Regeringsrättens utslag gavs den 20 november 1963 och avser disponent Gösta Sandströms inkomsttaxering år 1956. Av handlingarna i målet kan utläsas bland annat följande. Klaganden var till ca 30 % delägare i ett handelsbolag, vilket bedrev skofabrikation i Vintrosa. Handelsbolaget hade genom köp förvärvat en fabriksfastighet med tillhörande tomt för en total köpeskilling av 91.902 kronor. Huvuddelen av anskaffningskostnaden avsåg ostridigt en fabriksbyggnad samt vissa mindre andra byggnader. I anskaffningskostnaden ingick emellertid även förvärvskostnad för en tomtmark å 2.600 m². Fastighetens taxeringsvärde vid tidpunkten för förvärvet uppgick till 35.000 kronor, varav det taxerade byggnadsvärdet utgjorde 34.000 kronor och tomtvärdet 1.000 kronor.

Delägarna i handelsbolaget yrkade i sina deklarationer avdrag för värdeminskning å byggnaderna med 2.727 kronor, motsvarande 3 % av ett beräknat anskaffningsvärde för denna eller 90.900 kronor. Prövningsnämnden medgav emellertid avdrag för värdeminskning å byggnaderna med allenast 1.020 kronor, motsvarande 3 % av taxerade byggnadsvärdet å 34.000 kronor.

I besvär hos kammarrätten yrkade klaganden att avdraget för värdeminskning i första hand måtte bestämmas till nyssnämnda 2.727 kronor, motsvarande 3 %

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:45

av en beräknad anskaffningskostnad å 90.900 kronor, i andra hand till 2.600 kronor, motsvarande 3 % av en beräknad anskaffningskostnad å 86.700 kronor, samt i tredje hand till annat skäligt belopp.

Såsom grund för förstahandsyrkandet låg helt enkelt det antagandet att tomtvärdet icke representerade ett högre värde än taxeringsvärdet för tomten, dvs. 1.000 kronor. Det andra yrkandet grundade sig på en proportionering i förhållande till taxeringsvärdets olika delar. I taxeringsvärdet ingick nämligen tomtvärdet med allenast 1/35-del och klaganden ansåg det då rimligt att icke heller i den totala anskaffningskostnaden tomtmarken borde beräknas ha ingått med större andel. Den skattskyldige medgav emellertid i samband med utvecklingen av sitt tredjehandsyrkande att den beräknade anskaffningskostnaden för själva byggnaderna, därest så ansågs erforderligt för att komma "på den säkra sidan", ytterligare kunde få reduceras. Han framförde därvid att det enligt hans uppfattning var uppenbart att anskaffningskostnaden för enbart byggnaderna måste ligga över 85.000 kronor.

Kammarrätten biföll emellertid icke besvären och gjorde ingen ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten däremot medgav avdraget för värdeminskning å byggnaderna i förhållande till ett beräknat anskaffningsvärde och motiverade sitt beslut på följande sätt: "Enär på grund av vad i målet förekommit handelsbolagets anskaffningskostnad för ifrågavarande byggnader må beräknas till åtminstone 85.000 kronor, och bolaget får anses berättigat till avdrag för värdeminskning med tre procent av sålunda beräknat anskaffningsvärde, finner Kungl. Maj:t skäligt på det sätt ändra kammarrättens utslag, att — — —."

Kungl. Maj:ts utslag måste enligt mitt förmenande hälsas med stor tillfredsställelse, i all synnerhet som hittillsvarande praxis beträffande beräkningen av avskrivningsunderlag för byggnader, vilka förvärvats genom köp, synes ha missförstått eller ha tolkats alltför extensivt av vissa skattemyndigheter. Redan av rättsfallet RÅ 1962 ref. 60 synes man emellertid kunna utläsa att Regeringsrätten i princip accepterat att avdrag för värdeminskning å byggnader får ske i förhållande till ett beräknat anskaffningsvärde. Det säger sig emellertid självt att Regeringsrättens utslag i Vintrosa-fallet icke bör tolkas så att en skattskyldig, som förvärvar en fastighet med för hans rörelse avsedda byggnader, i alla lägen är berättigad att erhålla avdrag för värdeminskning å byggnaderna i förhållande till en beräknad anskaffningskostnad å dessa. Man torde knappast kunna dra längre gående slutsatser av det ovan relaterade rättsfallet än att i sådana fall, där tomtvärdet representerar endast en relativt liten del av den totala anskaffningskostnaden, möjligheter finnas att erhålla avdrag för värdeminskning å byggnaderna i förhållande till ett beräknat anskaffningsvärde. Denna utredning behöver och kan av naturliga skäl icke heller vara exakt, utan det torde vara tillräckligt att det är uppenbart att den beräknade anskaffningskostnaden för byggnaderna utgör den del av totala anskaffningskostnaden, som kvarstår sedan ett med hänsyn till omständigheterna beräknat *maximalt* anskaffningsvärde för marken frångragits. Av rättsfallet att döma förefaller det vidare som om Regeringsrätten icke vore benägen att utan vidare acceptera den i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:45

praxis tidigare tillämpade — och mycket enkla och praktiska — metoden att vid beräkning av anskaffningskostnaden för i ett fastighetsköp ingående byggnader proportionera köpeskillingen i förhållande till de i köpet ingående fastigheternas taxerade byggnadsvärde resp. tomtvärde.

Såsom ett kuriosum kan antecknas att samme skattskyldige som i Vintrosa-fallet till Regeringsrätten överklagade även senare års taxeringar, för vilka reglerna om prövningstillstånd gällde. Prövningstillstånd meddelades emellertid icke, vilket kan synas materiellt stötande, men som väl måste tolkas som om Regeringsrätten icke velat tillmäta utgången i det ifrågavarande målet alltför stor prejudicerande betydelse utan velat betona att det här närmast gällt en utredningsfråga. Man får emellertid hoppas att det ifrågavarande rättsfallet åtminstone får den effekten att vissa skattemyndigheter upphöra med att söka "riva upp" sådana avskrivningsplaner för byggnader i rörelsen, vilka stundom upprättats för flera årtionden sedan och vilka ofta helt eller delvis baserats på beräknat anskaffningsvärde. Genom en dylik aktivitet har man velat tvinga de skattskyldiga att i stället för anskaffningsvärdet resp. det beräknade anskaffningsvärdet lägga det taxerade byggnadsvärdet till grund för värdeminskningsavdragen för samtliga byggnader. Ofta torde en dylik omläggning icke ha någon större fiskalisk betydelse genom att taxeringsvärdena successivt höjts och sannolikt även i framtiden komma att höjas. Dessa ingripanden från taxeringsmyndigheternas sida ha dock i många fall medfört en icke önskvärd irritation hos de skattskyldiga. Man får därför hoppas att gamla en gång godkända avskrivningsplaner för byggnader i rörelsen lämnas i fred, även om de i viss utsträckning baserats på beräknade anskaffningsvärden.

Anm.: Sedan artikeln skrivits har RR i ett den 8 januari 1964 avgjort mål angående Gotlands mejeriförening inte medgivit att beräknad anskaffningskostnad lades till grund för värdeminskningsavdrag. Då skillnaden mellan omständigheterna i de båda målen inte var särskilt stor förefaller det som om det finns olika meningar inom RR om möjligheten att medge avdrag för värdeminskning, som baseras på beräknad anskaffningskostnad. Ett antagande som i viss mån får stöd av skrivsättet i rättsfallet RÅ 1960 Fi 557. Jfr RÅ 1958 ref. 19 ävensom det i artikeln omnämnda fallet, RÅ 1962 ref. 60.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:45