SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12 1964 **Årg. 14**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Något om avdrag för värdeminskning av byggnader i rörelse

Av regeringsrådet H. Björne

Praxis rörande avskrivningsunderlaget

I ett par artiklar i denna tidskrift — årg. 1960 sid. 277 och 1964 sid. 83 — har jur. dr af Klercker gjort viss erinran mot praxis i vad avser underlaget för avdrag för värdeminskning å byggnad i rörelse. Denna erinran avser fall, då rörelseidkaren inte själv låtit uppföra byggnaden och alltså inte kan visa en renodlad anskaffningskostnad för själva byggnaden. Skattemyndigheter av olika slag skulle, sägs det, vara obenägna att såsom underlag godtaga ett värde på själva byggnaden, beräknat med utgångspunkt från köpeskillingen eller annan anskaffningskostnad för fastigheten i dess helhet. Såsom underlag för värdeminskningsavdraget vill myndigheterna i stället begagna det taxerade byggnadsvärdet.

Då artiklarna och en redaktionell kommentar till den sista artikeln röjer en viss tvekan om innebörden av Regeringsrättens praxis i nämnda hänseende, torde anledning föreligga att ytterligare något belysa frågan taxerat byggnadsvärde — anskaffningsvärde såsom underlag för värdeminskningsavdrag.

Emellertid bör denna fråga inte betraktas som ett helt fristående problem. I första hand bör den ses mot bakgrunden av skattelagstiftningens allmänna inställning till frågan om underlaget för värdeminskningsavdrag av hithörande slag.

Innehållet i lagstiftningen

Det kan vara skäl att först beakta stadgandet om underlaget för avdrag för värdeminskning å byggnad i förvärvskällan *annan fastighet*. Inkomstberäkning i denna förvärvskälla avser nämligen ofta fastighet, som helt eller delvis användes i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:15

rörelse, ehuru denna bedrives av annan än fastighetäsgaren: det kan vara fråga om ett hyreshus, som innehåller vissa lokaler för rörelse, eller ett förvaltningsbolag, som upplåter fastigheter helt avsedda för rörelse. Vidare torde bestämmelserna rörande annan fastighet i viss omfattning ha ansetts analogiskt tillämpliga vid beräkning av inkomst av rörelse. I fråga om underlaget för värdeminskningsavdrag för byggnad gäller i vad avser annan fastighet följande regel i p 2 anvisning till 25 § KL: Såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret. Enligt stadig praxis har man till "särskilda omständigheter" i regel inte velat hänföra differens mellan taxeringsvärde och köpeskilling. Skulle lagstiftaren ha avsett, att köpeskillingen regelmässigt borde ligga till grund för avdraget, hade stadgandet givetvis inte fått den lydelse det har. Avdraget torde få betraktas såsom med avsikt i hög grad schabloniserat. Det vore omöjligt att i varje särskilt fall bedöma storleken av den värdeminskning, som under visst beskattningsår uppkommit för varje fastighet. När man alltså under alla förhållanden är hänvisad till ett mer eller mindre schablonmässigt bestämt avdrag, så har de taxerade byggnadsvärdena ansetts som ett riktigare och jämnare underlag än de starkt varierande köpeskillingarna — därmed givetvis inte sagt att de taxerade byggnadsvärdena alltid är det idealiska värdeminskningsunderlaget.

Vad därefter gäller förvärvskällan *rörelse* föreskrivs i p 7 anvisning till 29 § KL att avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde. Någon hänvisning till det taxerade byggnadsvärdet — liknande den som gäller för förvärvskällan annan fastighet — ges alltså inte för rörelse, men den för annan fastighet stadgade regeln har i stor omfattning ansetts analogiskt tillämplig (se t. ex. redan Skattelagarna av Kuylenstierna m. fl., utg. 1929, sid. 201). Någon ytterligare föreskrift om det värde, som skall ligga till grund för värdeminskningsavdraget för byggnad i rörelse, fanns ursprungligen inte i KL, men år 1938 infördes i nyssnämnda anvisningspunkt ett alltjämt gällande stadgande, att hinder ej möter mot att anskaffningsvärdet för byggnad användes såsom avskrivningsunderlag. Förutsättning därför förklaras dock vara att utredning om anskaffningsvärdet förebringas. I fråga om utredningens beskaffenhet hänvisas i p 7 till p 3 och i denna (b. fjärde stycket) sägs, att såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, den *verkliga* kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Dock skall — och detta är av särskild betydelse då det gäller förvärv av redan uppförda byggnader — iakttagas vissa särskilda bestämmelser, bl. a. att stundom överlåtarens skattemässiga restvärde skall anses som anskaffningsvärde och att anskaffningsvärdet i vissa fall skall jämkas för undvikande av att någon beredes obehörig förmån i beskattningsavseende.

I fråga om skattelagstiftningens inställning till värdeminskningsavdraget för byggnader i rörelse kan man slutligen inte undgå att ta hänsyn till det förhållandet, att återbekomma värdeminskningsavdrag för byggnader aldrig beskattas, om fastighet eller byggnad avyttras efter mer än

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:15

tio års innehav. Lagstiftningen kan alltså anses förutsätta, att värdeminskningsavdrag för byggnader inte skall medges enligt samma liberala grunder som gäller för inventarier. Beträffande inventarier gäller ju, att återbekomna avdrag beskattas oavsett hur lång tid inventarierna innehafts. Sambandet mellan avdragsreglerna och möjligheterna att beskatta återbekomna värdeminskningsavdrag har betonats i olika sammanhang, se t. ex. bevillningsutskottets betänkande 1964: 21. Detta samband är av betydelse inte minst då det gäller grunderna för avdragsunderlagets bedömande.

Tillämpningen

För att därefter övergå till hur den ovan högst summariskt återgivna lagstiftningen tillämpas kan först framhållas, att enligt RegR:s praxis i princip något hinder inte anses föreligga mot att värdeminskningsavdrag för byggnad i rörelse beräknas på anskaffningsvärdet även då byggnaden anskaffats i färdigt skick och tillsammans med den mark, varå byggnaden är belägen. RÅ 1963: ref. 49 (Vintrosafallet) ger uttryck åt denna principiella ståndpunkt. Några delade meningar härom torde, såsom nedan skall beröras, inte ha kommit till uttryck i mål som avgjorts av RegR.

Emellertid måste understrykas, att i praktiken det inte alltid är så lätt att med utgångspunkt från en uppgiven köpeskilling för en fastighet i dess helhet bedöma, hur stor köparens anskaffningskostnad för själva byggnaden varit. Felkällorna är inte få och utredningarna är nästan regelmässigt ensidiga och ofullständiga.

För att först nämna några av felkällorna så är det ju den *verkliga* anskaffningskostnaden för byggnaden — och endast för denna — som man skall söka få fram. Redan den totala köpeskillingen kan vara sådan, att den inte utan vidare lämpar sig som utgångspunkt för bedömning av byggnadens värde. Köpeskillingen kan innefatta vederlag för den i byggnaden bedrivna rörelsen eller för inkomst av rörelsen, som säljaren går miste om. Förvärvet kan vara föranlett av en önskan att komma över en tomt eller ett affärsläge och detta kan ha påverkat köpeskillingen högst väsentligt. Vid överlåtelse mellan närstående parter kan en relativt hög köpeskilling te sig fördelaktig ur skattesynpunkt, t. ex. då en enskild rörelseidkare efter mer än tio års innehav av fastighet, som nyttjas i rörelse, ombildar sitt företag till aktiebolag. Även om den för en fastighet i dess helhet avtalade köpeskillingen skulle befinnas avse enbart fastigheten såsom sådan, återstår den vanskliga fördelningen av köpeskillingen mellan å ena sidan marken och å andra sidan själva byggnaden. En proportionering efter de i taxeringsvärdet ingående mark- och byggnadsvärdena kan väl någon gång ge ett nöjaktigt resultat, men man behöver inte ha stor erfarenhet av praktiska fall för att kunna konstatera, att metoden — i regel torde man våga säga — inte leder till riktigt avdrag. Bedömningen av markvärdena sker vid fastighetstaxeringen efter olika grunder och stundom på ett ganska verklighetsfrämmande sätt. Framför allt torde den numera snabba värdestegringen av mark inom tätorter icke alltid beaktas. Vidare kan en fastighets läge — och därmed i första hand markvärdet — snabbt förändras genom omläggning av trafikleder, planläggningsåtgärder o. dyl. En undersökning av omständigheterna i det särskilda fallet är därför som regel ofrånkomlig. Propor-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:15

tioneringsmetoden är visserligen — såsom i de tidigare artiklarna anförts — enkel och lättillämplig, men den torde ofta ge så föga tillfredsställande resultat, att den minst lika enkla och lättillämpliga metoden att beräkna avdraget på det taxerade byggnadsvärdet ger ett med skattelagstiftningen mera förenligt utfall.

De här anförda — kanske av dystra erfarenheter från praktiken väl mörkt färgade — synpunkterna på möjligheterna att med avtalad köpeskilling för fastighet såsom utgångspunkt bestämma ett riktigt underlag för värdeminskningsavdraget får naturligtvis inte hindra, att en sådan möjlighet utnyttjas när den föreligger. Man kommer därmed in på utredningsfrågan. Det är angeläget att rörelseidkare, som vill beräkna värdeminskningsavdraget på ett uppskattat anskaffningsvärde, lämnar så fullständiga upplysningar om sitt förvärv, att den tvekan att godta sådana värden, som nog stundom — och ofta med rätta — gör sig gällande hos taxeringsmyndigheterna, förebygges. Men det är också viktigt att taxeringsmyndigheterna ingår på ett sakligt och såvitt möjligt fullständigt bedömande av köpeskillingens användbarhet för beräknande av ett riktigt värdeminskningsunderlag. Taxeringsmyndigheterna bör alltså inte onödigtvis skjuta fram det taxerade byggnadsvärdet enbart därför att det är förenat med viss omgång att ingå på frågan om storleken av den verkliga anskaffningskostnaden. Initiativet torde dock i första hand ankomma på den skattskyldige. Det är han som — givetvis inom rimliga gränser — skall utreda sitt anskaffningsvärde. Men taxeringsmyndigheterna bör där så erfordras ange vilka upplysningar de behöver för ett materiellt ståndpunktstagande.

Kommentar till några rättsfall

Till sist några ord om de rättsfall, som föranlett tvekan om innebörden av praxis hos författaren av de tidigare artiklarna och i den redaktionella kommentaren till den sista artikeln.

Utslaget 8 jan. 1964 angående Gotlands mejeriförening innebär inte något avsteg från 1963: ref. 49. Det var nämligen i 1964 års utslag fråga om överlåtelse av fastighet från en mejeriförening i likvidation till annan mejeriförening och omständigheterna var inte sådana, att den avtalade köpeskillingen ansågs som en lämplig uutgångspunkt för bestämmande av verkligt anskaffningsvärde för byggnad.

RÅ 1960: fi 557 rörde såvitt framgår av handlingarna icke inkomst av rörelse utan ett förvaltningsbolagets inkomst av annan fastighet. Härom hänvisas till vad ovan anförts om skillnaden i förevarande hänseende mellan de båda förvärvskällorna.

RÅ 1958: ref. 19 uttrycker blott att *om* värdeminskningsavdrag beräknas på anskaffningsvärdet, så får i detta inräknas även lagfartskostnad. Vidare torde genom skrivsättet markeras, att hänsynstagandet till lagfartskostnad icke är aktuellt, då avdraget beräknas på annat sätt, t. ex. på taxerat byggnadsvärde.

RÅ 1962: ref. 60 ger uttryck för att den i 1958: ref. 19 tillämpade regeln gäller även vid beräkning av inkomst av annan fastighet. I detta rättsfall hade inte från något håll ifrågasatts annat än att avdraget skulle beräknas på anskaffningskostnaden, och rättsfallet innefattar därför inte något ståndpunktstagande i frågan vilka särskilda omständigheter som skall föreligga för att så skall få ske, då det gäller förvärvskällan annan fastighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:15

I rättsfallet RÅ 1958: Fi 1274 var fråga om en skattskyldig, som tidigare varit den ene av de två huvudaktieägarna i ett aktiebolag och i samband med överlåtelse av sin hälft av aktiestocken från bolaget förvärvat en fastighet för 750.000 kr. Av nämnda belopp belöpte enligt den skattskyldige på byggnaden 700.000 kr., och värdeminskningsavdrag yrkades på sistnämnda belopp. Avdrag medgavs emellertid beräknat på taxerade byggnadsvärdet 450.000 kr. (Dessutom tvist rörande procenttalet.) Av vad som tidigare anförts torde framgå att i detta fall det uppgivna anskaffningsvärdet för byggnaden inte var av beskaffenhet att kunna godtas såsom underlag för värdeminskningsavdraget. I detta sammanhang kan erinras om rättsfallet RÅ 1949: ref. 39, som utgör ett exempel på tillämpningen av p 3 b. fjärde stycket anvisning till 29 § KL. Ett aktiebolag, som förvärvat byggnader från ett närstående företag, fick inte tillgodoräkna sig högre anskaffningsvärde än det närstående företagets skattemässiga restvärde.

Frågan om värdeminskningsavdrag för byggnader omfattar — såsom i många olika sammanhang framhållits och även i någon mån torde framgå av förestående anteckningar — åtskilliga problem av delvis mycket besvärlig natur. Det är både för de skattskyldiga och för de tillämpande myndigheterna beklagligt, att bestämmelserna på området är så knapphändiga och delvis så omoderna som för närvarande är fallet. En utredning om komplettering av bestämmelserna har ställts i utsikt och vore utan tvivel välkommen.

I den sista artikeln berör dr af Klercker även frågan om meddelande av prövningstillstånd. Att sådant tillstånd vägrats den skattskyldige, som i princip fick bifall i Vintrosa-fallet, beträffande senare års taxeringar beror inte på något bristande prejudikatvärde av Vintrosa-fallet utan därpå, att fullföljdstillstånd författningsenligt skall ges endast då så erfordras med hänsyn till betydelsen av att få prejudikat eller emedan utgången i målet har mera avsevärd betydelse utöver vad som är fråga om i målet. Sedan Vintrosa-fallet 1963: ref. 49 avgjorts och refererats, ansågs ej författningsenliga skäl föreligga att meddela fullföljdsdispens beträffande senare års taxeringar. Någon s. k. ändringsdispens är ju ej medgiven i taxeringsmål. Det förutsättes, att lägre instanser efter det RegR meddelat prejudicerande utslag följer dessa. Skulle så ej ske, torde förutsättningar föreligga för meddelande av fullföljdstillstånd, även om prejudikat föreligger. Då är nämligen sådant tillstånd erforderligt för genomförande av enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:15