Något om avdrag för värdeminskning av byggnad m m i förvärvskällorna annan fastighet och rörelse

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

År 1967 väntas Företagsskatteutredningen lämna ett delbetänkande angående ändrade avskrivningsregler beträffande fast egendom. Vidare är en särskild utredningsman sysselsatt med att överse det skatterättsliga fastighetsbegreppet, som skall anpassas till det civilrättsliga. Som bekant ändrades inte det förstnämnda fastighetsbegreppet i samband med att 1966 års riksdag antog en ny lag om vad som är fast egendom. Då de nya reglerna om avdrag för värdeminskning av byggnad och om fastighetsbegreppet inte kan väntas träda ikraft inom en snar framtid kan det vara av ett visst värde att försöka kartlägga det nuvarande rättsläget angående värdeminskning av byggnad i förvärvskällorna annan fastighet och rörelse. Frågan om värdeminskning av byggnad i annan fastighet har av mig tidigare berörts i tidskriften Taxeringsnämnden 1960 s 171. Följande artikel är en omarbetning och utökning av den tidigare artikeln.

I. Annan fastighet

Ägare av annan fastighet, vars inkomst inte skall redovisas i enlighet med villaschablonen, kan enligt 25 § 1 mom. kommunalskattelagen få avdrag för värdeminskning av byggnad. Avdrag för utrangering av byggnad medges däremot blott vid beräkning av inkomst av bokföringsmässigt redovisat jordbruk eller rörelse.

De närmare bestämmelserna om avdrag för värdeminskning av byggnad återfinns i punkt 2 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen. Dessa har fortfarande samma materiella innehåll som vid lagens tillkomst fastän de numera är annorlunda i redaktionellt hänseende.[1] Detta innebär att avdrag för värdeminskning av byggnad är bundet till det beskattningsår då värdeminskningen uppkommit. Till visst år hänförlig värdeminskning, som den skattskyldige inte kunnat eller inte önskat utnyttja vid motsvarande taxering, får därför inte förskjutas i vidare mån än vad som följer av förordningen om förlustutjämning.[2]

a) Underlaget för värdeminskningen då anskaffningskostnaden är styrkt

Stadgandet om underlaget, sista meningen av punkt 2 anvisningarna till 25 §, lyder "Såsom byggnads värde skall, där

[1] Tidigare hänvisades i anvisningarna i 25 § till anvisningarna i 22 §, där de materiella bestämmelserna då återfanns.

[2] Det i SOU 1937:42 s 238 använda skrivsättet "rörande avdragens utnyttjande" är alltså missvisande. Det hade räckt med att fordra uppgift om anskaffningsår, anskaffningsvärde och procent. Jfr dekl blankett 6 a.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret." Den inskjutna satsen kom till utan någon motivering i propositionen nr 213/1928. Ordalagen ger närmast intrycket av att taxeringsvärdet nästan undantagslöst skulle utgöra underlaget för beräkning av avdrag för värdeminskning. Anskaffningsvärdet skulle alltså få tjäna som underlag blott om taxeringsvärde saknades eller var uppenbart orimligt. Trots ordalagen och de tidigaste förarbetenas avfattning kan emellertid en sådan tolkning inte anses riktig.[3] Det får nämligen anses vara en allmängiltig regel att anskaffningskostnaden i första hand utgör underlaget för beräkning av avdrag för värdeminskning. Detta kan beläggas med följande citat ur 1936 års skattekommittés betänkande (SOU 1937:42 s 249):

"Till ledning för avdragets beräkning i övrigt må här allenast framhållas den allmänna principen, att vad som under ett år bör få avdragas är den på året belöpande bråkdelen av anskaffningskostnaden, och att den omständigheten att avdraget uträknas efter en mera schablonmässig beräkningsgrund, vanligen efter taxeringsvärdet, icke får tagas till intäkt för medgivande av högre avdrag än det som borde följa av huvudprincipen, om denna kunde direkt tillämpas".

Det kan tilläggas att kommittén, vars betänkande ligger till grund för 1938 års lagstiftning angående avdrag för värdeminskning, ansåg att dess förslag i denna punkt inte innebar någon ändring av gällande rätt.

Avfattningen av andra anvisningspunkten får bland annat mot bakgrunden av kommitténs uttalande om huvudprincipen ses såsom ett uttryck för oviljan att godta beräknade anskaffningsvärden. Då de flesta fastigheter förvärvas bebyggda är det ofta svårt att reda ut eller visa anskaffningskostnaderna för byggnaderna. Man blir därför vanligen tvungen att nyttja taxerade byggnadsvärdet som underlag för beräkning av avdrag för värdeminskning. Men om anskaffningskostnaden för byggnad är utredd då skulle sådana särskilda omständigheter anses föreligga att man inte var bunden av taxerade byggnadsvärdet. I vart fall har man i praktiken accepterat anskaffningskostnaden som underlag för beräkning av värdeminskning av byggnad. Så t ex anför Lundevall i sin Skattehandbok, 5:e upplagan s 251: "I stället för taxerade byggnadsvärdet må såsom grund för värdeminskningsavdragets beräknande läggas anskaffningskostnaden för byggnaden, där utredning härom kan förebringas. Samma uppfattning kommer också tillsynes i Handledning för arbetet i taxeringsnämnd 4:e upplagan s 86.

Tillförlitligen styrkt torde ett anskaffningsvärde blott anses vara i de fall då fastighetsägaren själv byggt eller låtit bygga en obebyggd fastighet samt då man köpt byggnad utan att förvärva marken.

b) Godtas beräknat anskaffningsvärde såsom underlag?

Det råder delade meningar om ett beräknat anskaffningsvärde överhuvud kan anses som tillfyllest beträffande värdeminskningsunderlaget för byggnad i förvärvskällan annan fastighet. Lundevall förnekar inte möjligheten av att nyttja ett beräknat anskaffningsvärde, se s 251 i citerade handbok. Han framhåller emel-

[3] Annan uppfattning Helmers, se SN 1965 s 159. Samma uppfattning som Helmers hade också 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga, se prop nr 191/1951 s 97.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

lertid att förhållandet mellan taxerat byggnadsvärde och markvärde är en alltför osäker grund för uppdelningen, helst om köpeskillingen avviker från taxeringsvärdet. Såsom exempel åberopar han RÅ 1948 Fi 233. Man kan hålla med honom om svårigheten att bevisa genom proportionering men rättsfallet måste anses som ett mindre lyckat exempel. I det fallet hade nämligen prövningsnämnden och kammarrätten utgått från ett beräknat anskaffningsvärde. Regeringsrätten biföll emellertid det skattskyldiga fastighetsbolagets yrkande om avdrag beräknat på det taxerade byggnadsvärdet. Då bolaget inte yrkade godtagande av ett beräknat anskaffningsvärde kan rättsfallet inte anses särskilt representativt. Jämför nedan om tvång.

Författaren till motsvarande avsnitt i den tidigare nämnda handledningen är mer kategorisk och yttrar (s 86):

"Därest en skattskyldig förvärvat en redan tidigare bebyggd fastighet, kan något anskaffningsvärde för själva byggnaden som regel icke beräknas, enär det är alltför ovisst, hur stor del av köpeskillingen, som kan anses belöpa å byggnad respektive tomt. I sistnämnda fall har i praxis icke medgivits, att en beräknad anskaffningskostnad för den förvärvade byggnaden lägges till grund för värdeminskningsavdraget (RÅ 1954 Fi 1265)."

Det sagda stämmer beträffande det åberopade fallet men kan inte ges den räckvidd, som man får anta att den citerade författaren önskat. Så t ex har beräknat anskaffningsvärde godkänts såsom underlag i rättsfallen RÅ 1942 ref. 54 och Fi 857. I fråga om referatmålet framgår det av regeringsrättens årsbok. Beträffande notisfallet måste man gå till akten för att se att det var fråga om beräknat anskaffningsvärde.

Det förefaller dock som om regeringsrätten under en längre tidsperiod varit restriktivare än vad som kommit till uttryck i nyssnämnda fall, där man till och med i förvärvskällan annan fastighet accepterade beräknade anskaffningsvärden. I vart fall synes regeringsrätten under 1950-talet och fram till 1963 i regel inte ha godkänt beräknade anskaffningsvärden vare sig i annan fastighet eller rörelse. Härvid bortses från fall där taxerat byggnadsvärde varit uppenbart felaktigt.

En svängning till en liberalare linje har sedan kommit till synes genom rättsfallet RÅ 1963 ref 49, som gällde rörelse (se vidare avsnittet rörelse). Möjligen gäller liberaliseringen blott rörelse. Åtminstone har man svårt att frigöra sig från den misstanken då man tar del av utgången i rättsfallet RÅ 1964 Fi 1786[4]. Där var det fråga om en byggnad, som användes delvis i ägarens rörelse och i övrigt redovisades i förvärvskällan annan fastighet. Regeringsrätten godkände därvid ett beräknat anskaffningsvärde för byggnad men trots detta tolererades inte det beräknade anskaffningsvärdet såsom grund för beräkning av avdrag för värdeminskning av byggnad i förvärvskällan annan fastighet. Regeringsrätten yttrade i sitt utslag såsom det återges i årsboken:

"I målet har icke förekommit någon omständighet, på grund varav den av bolaget uppgivna anskaffningskostnaden för fastigheten i dess helhet, 387.500 kr, icke skulle kunna läggas till grund för beräkning av det värde å den i rörelsen nyttjade delen av byggnaden, som bör utgöra underlag för värdeminskningsavdraget. Nämnda värde kan på grund av vad i målet förekommit beräknas till åtminstone 360.000 kr, av vilket belopp ⅔ eller 240.000 kr må anses belöpa å del av bygg-

[4] Se SN 1965 s 168 och hänvisningarna där.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

naden, som användes i bolagets rörelse. För värdeminskning å denna del av byggnaden är bolaget berättigat till avdrag enl bestämmelserna i p 7 anv till 29 § kommunalskattelagen och 2 § KF om statlig inkomstskatt, och avdraget bör i enl m bolagets yrkande skäligen beräknas till 2 % av anskaffningsvärdet eller till 4.800 kr. Vad beträffar den övriga delen av byggnaden äro i fråga om värdeminskningsavdrag att tillämpa p 2 anv till 25 § kommunalskattelagen och 2 § KF om statlig inkomstskatt. Särskilda omständigheter ha icke visats föreligga att härvid såsom byggnadsdelens värde anse annat än tax:värdet, utgörande ⅓ av hela byggnadsvärdet 188.000 kr eller 62.677 kr, och värdeminskningsavdraget i fråga om denna del bör icke såvitt handlingarna utvisa skäligen bestämmas till högre än 0,6 % av sistnämnda belopp eller till 376 kr. Enär — — —"

Det är alltid vanskligt att läsa rättsfall men nog förefaller det som om man måste tolka 1964 års fall på så sätt att beräknat anskaffningsvärde kan godtas såsom avskrivningsunderlag i annan fastighet blott då t ex godtagbart taxerat byggnadsvärde saknas.

Det bör kanske framhållas att det — såvitt framgår av de nedan i avsnittet om rörelse redovisade rättsfallen — kan se ut som om det inte råder full enighet inom regeringsrätten om den utsträckning beräknade anskaffningsvärden skall godtagas. Med hänsyn härtill kan det kanske ifrågasättas om rättsfallet RÅ 1964 Fi 1786 kan anses såsom prejudicerande. I vart fall verkar det som om utgången inte stämmer med rättsfallen 1942 ref 54 och Fi 857.

I detta sammanhang bör dessutom rättsfallet RÅ 1962 ref 60 uppmärksammas. Fallet rör ett bolag, som under beskattningsåret inte drev annan verksamhet än förvaltning av en fastighet, som det ägde. Bolaget tillgodoförde sig avdrag för värdeminskning av byggnad på grundval av ett beräknat anskaffningsvärde och yrkade att en del av lagfartskostnaden skulle inräknas i anskaffningsvärdet. Yrkandet bifölls av regeringsrätten. Om man varit lika restriktiv som i fallet från 1964 här ovan hade väl yrkandet om lagfartskostnaden bort ogillas. Anskaffningsvärdet i övrigt hade godkänts redan av prövningsnämnden. Då yrkandet om lagfartskostnaden bifölls frågar man sig om anledningen var annan lagtolkning eller att det fanns några särskilda skäl och i så fall vilka?

Vilken förklaringen än kan vara torde man dock kunna säga att ett lagrum, som kan föranleda så vitt skilda tolkningar såsom i RÅ 1942 ref 54 och RÅ 1964 Fi 1786, inte fyller alla rimliga krav på klarhet. Detsamma gäller förarbetena där frågan om avdrag för värdeminskning av byggnader blötts och stötts under 1920- och 1930-talet[5].

Det har här talats om vanskligheten att beräkna anskaffningsvärdet för en byggnad på en i bebyggt skick anskaffad fastighet. Problemet har emellertid också en annan sida. Antag att en byggnads faktiska anskaffningskostnad är lägre än det taxerade byggnadsvärdet. Kan taxeringsmyndigheterna i så fall tvinga den skattskyldige att beräkna värdeminskningsavdraget på anskaffningskostnaden eller får han fortsätta att skriva av på det taxerade byggnadsvärdet? Han torde — bortsett från byggnader i rörelse — inte kunna tvingas att beräkna värdeminskningsavdraget på grundval av anskaffningskostnaden. Se t ex RÅ 1948 Fi 585 där om-

[5] SOU 1924:53, 1923:69, 1927:23, 1931:40 och 1937:42 samt prop nr 102/1927, nr 213/1928 och nr 281/1937.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

ständigheterna var följande. Kammarrätten hade medgivit ett bolag rätt att använda det taxerade byggnadsvärdet som avskrivningsunderlag. I regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att anskaffningskostnaden, som understeg det taxerade byggnadsvärdet, skulle förklaras utgöra underlag för värdeminskningsavdraget, Regeringsrätten ändrade emellertid inte kammarrättens utslag.

Sammanfattningsvis vågar man kanske säga att det taxerade byggnadsvärdet i regel utgör värdeminskningsunderlag för byggnad i förvärvskällan annan fastighet. Om emellertid den faktiska anskaffningskostnaden för byggnad är känd kan fastighetsägaren, om han så önskar, använda denna kostnad såsom underlag vid beräkning av avdrag för värdeminskning. Däremot är det ytterst osäkert om ett beräknat anskaffningsvärde kan beaktas såsom underlag. I vart fall torde man icke anses kunna styrka anskaffningsvärdet genom en proportionering av köpeskillingen för fastigheten i förhållande till taxerat byggnadsvärde och totalt taxeringsvärde.

c) Gränsdragning mellan byggnad och vissa inventarier

Det har redan sagts att punkt 2 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen reglerar frågorna om avdrag för värdeminskning av byggnader. I nästa punkt av anvisningarna inryms särskilda regler för värdeminskningsavdrag för maskiner och andra inventarier. Det hela kompliceras emellertid genom att en del tillgångar kallas maskiner och inventarier fastän de i värdeminskningshänseende inte följer reglerna i tredje utan i andra anvisningspunkten. Svårigheter uppstår därför då man i det enskilda fallet skall avgöra om reglerna för värdeminskningsavdrag för byggnad eller för inventarier skall tillämpas. Vid bedömningen måste man inte blott ha bestämmelserna i 25 § KL med anvisningar i minnet utan också punkt 5 av anvisningarna till 10 § samma lag samt 3 § i den numera — bortsett från skattesammanhang — upphävda 1895 års lag om vad till fast egendom är att hänföra.

Svårigheterna övervinns lättast om man först erinrar sig förspelet till 1938 års lagstiftning angående annan fastighet samt vidtagna ändringar i anvisningarna till 25 §.

Före 1938 kunde en fastighetsägare beräkna värdeminskningsavdrag enligt reglerna för inventarier för sådana fasta maskiner som t ex värmepannor. Ofta tillgodoförde han sig också avdrag för värdeminskning av byggnad, i vilkens värde samma värmepannor ingick. På grund av bristerna i taxeringskontrollen kunde myndigheterna inte alltid hindra sådana dubbelavdrag. Såsom bot föreslog bolagsskatteberedningen ett inskränkt inventariebegrepp beträffande fasta maskiner och inventarier. Beredningens tankegångar övertogs och utvecklades av 1936 års skattekommitté (SOU 1937:42 s 238), vars betänkande såsom nämnts i huvudsak ligger till grund för 1938 års lagstiftning (prop nr 258/1938).[6]

Man drog därvid gränsen mellan fasta inventarier och byggnader med hänsyn till vad som vid fastighetstaxering hänförts till särskilt maskinvärde eller ej. Med andra ord fasta maskiner och andra inventarier, som ej åsatts särskilt maskinvärde, räknas i allmänhet till byggnad. I punkt 3 av anvisningarna till 25 § uttrycks detta sålunda:

[6] Jfr Taxeringsnämnden 1960 s 171 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

”Fasta maskiner och andra inventarier, för vilka ej enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § redovisas särskilt maskinvärde, skola dock inräknas i byggnadens värde och således bliva föremål för avskrivning enligt punkt 2 här ovan — — —”

Här kan erinras om att enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § särskilt maskinvärde inte förekommer i fråga om byggnad, som uteslutande är avsedd för bostad. Vidare anges där vissa anläggningar, som överhuvud inte skall ingå i särskilt maskinvärde, vare sig byggnaden är inrättad för industriellt ändamål eller ej. Till sistnämnda kategori räknas anläggningar för belysning och uppvärmning, sanitetsanordningar, personhissar eller annat som är avsett att göra byggnaden lämplig såsom uppehållsplats för människor.

d) Punkt 2 av anvisningarna till 25 § tillämpas på vissa maskiner och inventarier

Nyss åberopade författningsrum medför att reglerna för avdrag för värdeminskning av byggnad skall tillämpas i fråga om alla i 3 § första stycket av 1895 års lag avsedda tillbehör till byggnad. Hit räknas bl a värmepannor, oljeeldningsaggregat, personhissar samt värme- och kylskåp, som tillhör byggnadens utrustning ävensom andra fastighetsägaren tillhöriga, för hyresgästernas gemensamma bruk anskaffade inventarier. Såsom ytterligare exempel kan nämnas tvätt- och torkmaskiner, manglar samt centralantenner (jfr prop nr 281/1937 s 92).

e) Avdrag för värdeminskning av vissa av de under d) anmärkta tillgångarna kan erhållas i enlighet med två olika metoder

Fastighetsägaren kan välja mellan följande två metoder.

Metod 1. Den innebär att han yrkar avdrag för värdeminskning av byggnad efter samma procentsats för hela byggnaden. Om en värmepanna eller annat fastighetstillbehör förslits och han byter ut detta mot motsvarande tillbehör får han avdrag för kostnaden såsom för reparation.

Metod 2. Enligt denna kan fastighetsägaren bryta ut vissa av tillbehören och yrka avdrag för värdeminskning av t ex värmepannor efter högre procentsats än för byggnaden i övrigt. Såsom framgår av rubriken ovan kan den metoden inte tillämpas på alla tillbehör. En del sådana, bl a smärre, får nämligen inte brytas ut. Gränsdragningen mellan utbrytningsbara och inte utbrytningsbara tillgångar behandlas nedan under f).

Påståendet att fastighetsägare kan välja mellan att få särskilt avdrag för värdeminskning av utbrytningsbara maskiner eller fullt avdrag vid ersättningsanskaffning finner belägg i rättsfallet RÅ 1957 Fi 1866, där ett dödsbo medgavs avdrag för kostnad för utbyte av fyra värmepannor och en ångcentral samt ett oljeeldningsaggregat. Taxeringsintendenten hade invänt att kostnaderna var av sådant slag att de ej borde få dras av på en gång. Invändningen ogillades av regeringsrätten med följande motivering:

”Enär enligt en av dödsboet lämnad, i målet obestridd uppgift den avlidne icke tidigare erhållit särskilda avdrag för värdeminskning å ifrågavarande, under beskattningsåret utbytta tillgångar samt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

dödsboet vid sådant förhållande måste anses berättigat att vid taxeringarna åtnjuta avdrag för utbyteskostnaden med därutinnan fordrade, av taxeringsintendenten utan erinran lämnade belopp men däremot icke att erhålla särskilt avdrag för värdeminskning å samma tillgångar, alltså och då — — —"

Det bör understrykas att avdraget för värdeminskning av dessa tillgångar regleras av författningsbestämmelserna angående avdrag för värdeminskning av byggnad. Föreskrifterna om värdeminskningsavdrag för inventarier i punkt 3 tillämpas alltså inte. Väljer fastighetsägaren den andra metoden d v s avdrag för värdeminskning efter högre procentsats än för byggnaden i övrigt får han inte avdrag för kostnad för utbyte. Fick han också avdrag för sådan kostnad skulle det bli dubbelt avdrag (se SOU 1937:42 s 238).

Om fastighetsägaren väljer att tillgodoföra sig särskilt avdrag för värdeminskning av utbrytningsbara tillgångar beräknas avdraget med utgångspunkt från det faktiska anskaffningspriset. Avskrivningsunderlaget för byggnaden d v s i regel det taxerade byggnadsvärdet reduceras då med samma belopp. I det taxerade byggnadsvärdet ingår emellertid t ex värmepannan icke med nyssnämnda belopp utan med ett inte närmare bestämt belopp, som framkommit i samband med uppskattning av taxeringsvärdet i dess helhet efter avkastningsmetoden (jfr prop nr 281/1937 s 94—95). Det är därför i någon mån en fiktion, då man säger att avdraget för värdeminskning av sådana tillgångar ingår i avdraget för värdeminskning av byggnaden.

Om särskilt anskaffningspris saknas för sådan tillgång på grund av att den funnits i byggnaden vid förvärvet av densamma torde värdeminskningsunderlaget för sådan utbrytningsbar tillgång beräknas till belopp, motsvarande marknadsvärdet för en tillgång i motsvarande skick, monteringskostnaden inbegripen.

Detta bör enligt min mening också gälla om fastigheten förvärvats genom arv och gåva. Ibland hävdas emellertid motsatt uppfattning i den skatterättsliga debatten. Den uppfattningen innebär att värdet skall tas upp till förre ägarens restvärde. Om detta är riktigt skulle det betyda att kontinuitet råder i beskattningen vid överlåtelse av byggnad eller fastighet. Att så ej kan eller åtminstone inte bör vara fallet torde emellertid framgå av det följande. Enligt det före 1938 härskande inkomstbegreppet beskattades återvunna värdeminskningsavdrag på anläggningstillgångar blott i den mån förutsättning förelåg enligt reglerna om beskattning av realisationsvinst. I samband med att avskrivningsreglerna för inventarier i rörelse mjukades upp genom 1938 års lagstiftning säkrades visserligen kontinuiteten i beskattningen i vissa fall vid arv och gåva. Stadgandet härom infördes i punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Till detta författningsrum hänvisar emellertid inte punkt 2 av anvisningarna till 25 §. Med hänsyn härtill torde man inte kunna tillämpa kontinuitetsprincipen i fråga om maskiner och andra inventarier, som ingår i byggnadsvärdet.

Då såsom nämnts reglerna för värdeminskning av byggnad tillämpas beträffande de utbrytningsbara tillgångarna kan utrangeringsavdrag inte medges om en sådan tillgång skulle bli obrukbar innan den slutavskrivits. Se t ex RÅ 1957 Fi 337, där skattskyldig vägrades avdrag för utrangering av en halvgaspanna, som han ersatt med annan värmeanläggning och på vilken anläggning han tillgodoförde sig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

värdeminskningsavdrag efter högre procentsats än för byggnaden i övrigt. Samma utgång förekom också i RÅ 1946 Fi 76.[7]

Från senare tid kan noteras RÅ 1964 Fi 195 där omständigheterna var följande. Bolaget M, som var dotterbolag till bolaget P, hade till uppgift att äga en fastighet. Moderbolaget nyttjade fastigheten i sin rörelse. Dotterbolaget M vägrades avdrag för utrangering av hiss enär avdrag för värdeminskning skulle beräknas enligt bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen samt vid sådan beräkning avdrag i anledning av hissens utrangering inte kunde erhållas etc. Motsvarande utgång förekom i RÅ 1965 Fi 1327 där en person, som skulle lägga om värmesystemet till fjärrvärme, vägrades avdrag för utrangeringsavdrag, som yrkats i form av avdrag för beräknad återanskaffningskostnad för onyttigblivna värmepannor.

Om skattskyldig får särskilt värdeminskningsavdrag för utbrytningsbar maskin reduceras avskrivningsunderlaget — d v s i allmänhet det taxerade byggnadsvärdet — för byggnaden med den utbrutna maskinens värde. Denna reducering varar emellertid inte under hela tiden av byggnadens återstående livslängd. Sedan maskinen slutavskrivits äger nämligen den skattskyldige rätt att beräkna avdraget för värdeminskning av byggnaden med utgångspunkt från ett oreducerat byggnadsvärde. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1957 Fi 2113, vilket dock ej gäller då anskaffningskostnad utgör avskrivningsunderlag för byggnad.

Därjämte må rättsfallet RÅ 1947 Fi 553 tjäna till belysning av vad som ovan sagts om att avskrivningsunderlaget i viss mån kan utgöra en fiktion. Omständigheterna i rättsfallet var följande. Ett bolag medgavs särskilt avdrag för värdeminskning av hissar. Trots att dessa anskaffats efter senaste fastighetstaxering reducerades avskrivningsunderlaget för byggnaden med hissarnas värde.

f) Gränsdragning mellan utbrytningsbara och ej utbrytningsbara tillgångar

Fastighetsägarens valrätt att beräkna avdrag för värdeminskning av vissa tillgångar efter högre procentsats än för byggnaden i övrigt är inte begränsad till värmepannor och oljeeldningsaggregat utan gäller även andra maskiner. Rätten omfattar emellertid inte alla maskiner och tillbehör till byggnad. Då förarbetena och punkt 2 av anvisningarna inte lämnar någon ledning för gränsdragningen är man hänvisad att söka ledning i praxis. Av denna syns det som om utbrytning av större och mera dyrbara maskiner är tillåten. Såsom exempel kan nämnas hissmaskinerier (ej gejdrar och hisskorgar se RÅ 1960 Fi 548), cirkulationspumpar, varmvattencisterner, aggregat för luftkonditionering och större kylanläggningar.

Grunden till att särskilt avdrag inte medges för värdeminskning av vissa tillbehör till byggnad torde bl a vara den omständigheten att deras värde är för obetydligt att rättfärdiga en utbrytning ur byggnadens värde d v s i regel det taxerade byggnadsvärdet (jfr ovan om fik-

[7] Det finns emellertid åtminstone ett tidigare rättsfall med motsatt utgång, nämligen 1934 Fi 144, där skattskyldig medgavs avdrag för utrangering av värmepannan. Rättsfallet avser tid före ikraftträdandet av 1938 års lagstiftning och torde därför anses såsom ointressant. — I vissa skattehandböcker återges också 1944 Fi 889 under 25 § såsom stöd för utrangering av hissar (en personhiss och två varudito). Byggnaden nyttjades emellertid huvudsakligen i egen rörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

tion). En viss roll spelar kanske också de bristande möjligheterna till kontroll.

Rättspraxis angående rätten att bryta ut tillgångar är inte alldeles entydig. Se t ex RÅ 1944 Fi 1067 där utbrytning tillläts av aggregat för luftkonditionering. I rättsfallet RÅ 1946 Fi 883 tilläts emellertid inte utbrytning av följande tillgångar: 1) fläktanordning med självreglerande luftkonditioneringsanläggningar, bestående av fyra varmluftsaggregat med fläktar och motor till en kostnad av 7.800 kronor, 2) aerotempers, bestående av fem aerotempers med motor till en kostnad av 3.400 kronor samt 3) evakueringsanläggningar bestående av fem fläktar med motor till en kostnad av 4.300 kronor. Den inställning som kommit till uttryck i rättsfallet förefaller emellertid föråldrad och det kan ifrågasättas om den överensstämmer med nu gällande rätt. I ett annat fall, RÅ 1948 Fi 585, hade kammarrätten medgivit avdrag efter särskild procentsats för bl a luftkonditioneringsapparater. Regeringsrätten gjorde ej ändring på besvär av taxeringsintendenten (oklart yrkande). Jämför också nedan under rubriken specialinredningar.

g) På vilka tillgångar tillämpas punkt 3 av anvisningarna till 25 §?

Eftersom både andra och tredje anvisningspunkterna tillämpas på maskiner och andra inventarier kan man indela dessa i två huvudgrupper. Den ena består av sådana tillgångar — utbrytningsbara eller ej — som ingår i byggnadsvärdet men för vilka ej enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § redovisats särskilt maskinvärde. Dessa tillgångar har redan behandlats ovan under c)—f) och kan nu lämnas därhän. Såsom nämnts tillämpas punkt 2 av anvisningarna beträffande nyssnämnda tillgångar.

Den andra huvudgruppen av tillgångar, för vilken tredje anvisningspunkten gäller, kan i sin tur delas upp i två undergrupper. Den ena omfattar sådana fasta maskiner och andra inventarier för vilka särskilt maskinvärde enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § redovisats. Fasta maskiner med särskilt maskinvärde förekommer i regel inte i bostadsfastigheter. Men om en industrifastighet hyrs ut kan det bli anledning för fastighetsägaren att vid beräkning av inkomst av annan fastighet yrka avdrag för värdeminskning enligt tredje anvisningspunkten. Angående sådana maskiner se vidare i avsnittet om rörelse.

Den andra undergruppen är begränsad till sin omfattning. Till den hör sådana tillgångar, som faller utanför det skatterättsliga fastighetsbegreppet.[8] Hit hör sådana inventarier, som inte anskaffats för byggnadens stadigvarande behov och som civilrättsligt i allmänhet hänförs till lös egendom. T ex fastighetsägaren tillhöriga inventarier, som inte anskaffats för byggnaden såsom sådan utan för en särskild inrättning däri. Det bör kanske tilläggas att ej heller byggnaden får vara varaktigt anpassad till nämnda inrättning (jfr prop nr 281/1937 s 92—93).

På grund av brist på rättsfall angående den andra undergruppens tillgångar nödgas man gå till det civilrättsliga området för att få gränsdragningen mellan sådana inventarier och tillbehör belyst. Så t ex kan nämnas att apoteksinredning av fasta skåp, hyllor och diskar m m hänförts till

[8] Detta överensstämmer i stort med 1895 års lag, dock med den utvidgningen att byggnad på annan mark räknas till fastighet om värdet ej understiger 5.000 kronor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

lös egendom (NJA 1919 s 525). Det samma har skett med biografstolar, som varit fastskruvade i golvet (NJA 1934 s 44). Beträffande apoteksfallet har de speciella förhållandena inom branschen tillmätts stor betydelse (se SOU 1944 f: 38 s 94).

Enligt en hovrättsdom har emellertid följande tillgångar förklarats såsom tillbehör till byggnad d v s såsom fast egendom, nämligen vissa löst uppställda inredningsföremål i en speceributik och en mjölkbutik såsom diskar, skyltlådor och hyllfack. Det är ovisst hur stort prejudikatvärde det sista fallet har. I vart fall får det väl antas att en exklusiv butiksinredning, som blott avser att tjäna ett mer tillfälligt behov, inte räknas som tillbehör till byggnad (jfr prop nr 24/1966). Det är väl just i sådana fall som tredje anvisningspunkten — bortsett från maskiner med särskilt maskinvärde — kan ha någon betydelse.

Apoteksinventarier har också varit under bedömande i taxeringshänseende, se RÅ 1957 Fi 2508. Fastighetsägaren fick där avdrag för värdeminskning av inredning och inventarier i en i fastigheten inrymd apotekslokal. Inredningen bestod av "fläkt- och evakueringssystem, diskanordningar, torkanläggningar, monteringsbart hyllsystem, klädskåp för personalen, gasapparat för varmvattenberedning, elektrisk apparat för d:o, vatten- och gasledningar för speciella apoteksändamål, rostfria bänkar och diskar, kylanläggning, uppsättande av skiljeväggar av glas och dylikt".

Varken kammarrätten eller regeringsrätten har antytt vilken anvisningspunkt man tillämpat eller om en av punkterna 2 eller 3 blott tillämpats beträffande vissa tillgångar. Frågan är inte utan intresse i sådana fall då det gäller utrangeringsavdrag. Är det sådana tillgångar som följer reglerna i punkt 2 av anvisningarna kan, såsom sagts, utrangeringsavdrag inte erhållas. Av framställningen vid h) här nedan framgår emellertid att utrangeringsavdrag i förekommande fall kan medges för inventarier för vilka tredje anvisningspunkten gäller. Det var visserligen inte fråga om avdrag för utrangering i rättsfallet RÅ 1957 Fi 2508. Det hade ändå varit av värde om man av utslaget fått veta vad för slags inventarier frågan gällde. Man får emellertid anta att det var punkt 3 av anvisningarna, som tillämpades.

Det är inte bara beskattningsdomstolarna som syndar i dessa fall utan framför allt de skattskyldiga samt i någon mån taxeringsnämnderna. Ofta yrkar de skattskyldiga på ett bräde avdrag för värdeminskning av inventarier, varav de flesta hör till gruppen e) härovan medan någon gång en mindre del hör till gruppen g). Taxeringsnämnderna, som lätt förbiser dessa undantagsfall, konstaterar bara att inventarierna inte är utbrytningsbara och vägrar särskilt avdrag. Eftersom det blott i ett fåtal fall är fråga om inventarier för vilka punkt 3 av anvisningarna skall tillämpas är det ingen riksolycka. Men när nu tredje anvisningspunkten finns — eller åtminstone så länge den finns — bör den också användas.

h) Förskjutning av avdrag för värdeminskning samt utrangeringsavdrag enligt punkt 3 av anvisningarna till 25 §

Avdragen för värdeminskning enligt punkt 3 av anvisningarna kan — till skillnad från avdragen enligt punkt 2 — förskjutas till ett senare år. Bestämmelserna i tredje anvisningspunkt hänvisar nämligen till punkt 3 a—c i anvisningarna till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

29 § kommunalskattelagen. På grund av hänvisningen äger fastighetsägare även rätt till växlande avdrag för värdeminskning inom värdeminskningsplanen.

Såsom nämnts kan fastighetsägare enligt 25 § kommunalskattelagen beträffande inventarier — till skillnad mot vad som gäller byggnad — erhålla avdrag för utrangering. Detta avdrag gäller emellertid blott sådana inventarier, som avses i tredje anvisningspunkten. Andra maskiner och inventarier följer reglerna för byggnad. I punkt 3 av anvisningarna till 25 § sägs emellertid inte hur utrangeringsavdraget skall beräknas. Hänvisningen till anvisningarna till 29 § omfattar nämligen blott a—c, inte d, i vilket avsnitt utrangeringsavdrag för inventarier i rörelse behandlas. Det finns alltså en lucka i bestämmelserna om avdrag för utrangering av maskiner och andra inventarier i annan fastighet.

Anledningen härtill torde vara den utvidgning av inkomstbegreppet i rörelse, vilken infördes 1938 såsom en följd av att man då mjukade upp reglerna för avskrivning av inventarier i rörelse. Utvidgningen, som bl a kom till uttryck i punkt 3 av anvisningarna till 29 §, innebar att vid försäljning av inventarier i rörelse återbekomna värdeminskningsavdrag skulle upptas såsom intäkt av rörelse. Då motsvarande utvidgning av inkomstbegreppet för annan fastighet inte avsågs med 1938 års lagstiftning, kunde man vid avfattningen av punkt 3 av anvisningarna till 25 § inte hänvisa till d i punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Följden blev den påtalade luckan. Den fanns alltså inte före 1938. På den tiden kunde man nämligen hänvisa till hela den punkt av anvisningarna till 29 §, vilken reglerade avdrag för värdeminskning och utrangering av inventarier i rörelse. Några komplikationer uppstod inte eftersom samma inkomstbegrepp rådde vid försäljning av inventarier, vare sig dessa hörde till rörelse eller annan fastighet.

Den oklarhet, som den här påvisade luckan medfört, hade kunnat undvikas, om man 1938 till punkt 3 av anvisningarna till 25 § flyttat över den i punkt 4 av anvisningarna till 29 § då inrymda bestämmelsen om utrangering av inventarier. Innebörden av sistnämnda bestämmelse torde trots detta anses normerande för utrangering av maskiner och andra inventarier i annan fastighet. I allt fall äger fastighetsägare enligt huvudstadgandet i 25 § rätt till avdrag för sådan utrangering.

i) Specialinredningar

Det har under senare år blivit vanligt att fastighetsägare yrkar avdrag med högre procentsats än för byggnadsstommen — förutom på värmepannor, hissmaskiner och aggregat för luftkonditionering — på en del specialinredningar. Detta förekommer särskilt beträffande varuhus och andra affärs- och servicehus i tätortscentra.

Yrkandena motiveras av de skattskyldiga med att inredningarna, som tillkommit efter hyresgästernas önskemål, skulle bli onyttiga vid byte av hyresgäst. Såsom exempel på inredningar kan nämnas kassavalv och bankfack för bankkontor, viss kontorsinredning för postkontor eller polisvaktkontor med arrestlokaler samt biograflokaler ävensom serviceverkstäder.

Möjligheten att i dessa fall medge avdrag för värdeminskning efter högre procentsats har bedömts olika av en del prövningsnämnder. Skilda meningar har också förekommit i kammarrätten. Då frågan så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52

småningom torde komma att prövas av regeringsrätten kan det vara lämpligt att avvakta vägledande utslag och här inskränka sig till ovanstående presentation av frågan. Några rader skall dock ägnas några vanligen förekommande felslut i dessa sammanhang.

Specialinredningarna är ofta av karaktären tillbehör till byggnad. Undantagsvis förekommer emellertid sådana förhållanden att punkt 3 av anvisningarna till 25 § skall tillämpas beträffande en en del av inredningarna. De få gånger som möjligheterna finns förbises de i allmänhet av parterna. Eftersom utrangeringsavdrag endast kan medges beträffande de i tredje anvisningspunkten avsedda inventarierna kan rubriceringen få betydelse.

Fastighetsägarnas påstående att inredningarna blir onyttiga vid byte av hyresgäst — t ex bank mot konditori — avvisas ej sällan med påståendet att han får avdrag för kostnaderna för installerandet av konditoriet. Därvid förbiser man emellertid den förlust, som han gör genom att den gamla oavskrivna inredningen blir onyttig. Förlusten kan emellertid blott kompenseras genom avdrag för utrangering, jfr ovan.

j) Ett specialproblem beträffande värdeminskning av byggnader, som ingår i byggnadsrörelse eller försäkringsrörelse

Tidigare ansågs en byggmästare inte äga rätt till avdrag för värdeminskning av byggnad beträffande fastighet, som samtidigt nedskrivits i rörelsen. Sedan ett pleniavgörande i regeringsrätten, RÅ 1963 ref 5, föreligger emellertid sådan rätt. Samma favör tillkommer försäkringsanstalter. Skatteflyktskommittén ansåg att rätten till nedskrivning av varulagret borde utesluta rätt till avdrag för värdeminskning i förvärvskällan annan fastighet. Kommittén lade visserligen inte fram något förslag i denna fråga men framhöll dock att lagen borde ändras så att möjligheten till dubbelavdrag förhindrades (SOU 1963: 52 s 183).

(Forts i nästa nummer ang rörelse och procentsatser för värdeminskningsavdrag)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:52