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

(Forts. från nr 4|1967)

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

II Rörelse

Rörelseidkare, som i sin rörelse investerat eller använder egen byggnad, äger rätt till avdrag för värdeminskning av densamma. I huvudsak gäller samma principer som för annan fastighet men några skiljaktigheter förekommer. Om t. ex. en rörelseidkare har byggt eller låtit uppföra en byggnad i vilket fall anskaffningskostnaden är känd, utgör motsvarande belopp avskrivningsunderlag vid beräkning av avdrag för värdeminskning även om det taxerade byggnadsvärdet är högre. I förhållande till förvärvskällan annan fastighet är detta en skärpning. Liksom vid beräkning av inkomst av annan fastighet kan man inte heller förskjuta värdeminskningsavdrag för byggnad i rörelse i vidare mån än vad som följer av förordningen om förlustavdrag. Detta är dock en sanning med modifikation, vilket sammanhänger med rörelseidkares rätt till avdrag för utrangering av byggnad. Genom att sådan skattskyldig vid utrangering får avdrag för vad som står kvar oavskrivet av byggnadens värde kan man nämligen säga att han på en omväg får avdrag för förskjutna värdeminskningsavdrag.

De närmare bestämmelserna om avdrag för värdeminskning återfinns i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL. Den senaste utformningen erhöll de på förslag av företagsbeskattningskommittén genom 1955 års lagstiftning. Denna innebar emellertid ingen förändring i materiellt hänseende. Lagstiftaren underströk endast att man skall ta hänsyn till en byggnads ekonomiska varaktighetstid vid bedömningen av den tid byggnaden anses kunna nyttjas. Det framhölls också att detta inte innebar någon förändring i dåvarande bestämmelsers principiella innebörd (depch i prop 100/1955 s. 174.) Företagsbeskattningskommittén hade ingen anledning att gå in på värdeminskning av byggnad i annan fastighet men det ligger i sakens natur att den ekonomiska varaktigheten också skall beaktas vid beräkning av värdeminskningsavdrag i förvärvskällan annan fastighet.

Närmast föregående lagstiftning kom till 1938, då den ovan under I c) behandlade avgränsningen mellan byggnad och vissa inventarier genomfördes. Samtidigt infördes också rätt till avdrag för utrangering av byggnad i rörelse.

a) Begreppet byggnad m. m.

Det är ofta svårare i förvärvskällan rörelse än i annan fastighet att avgöra om en tillgång utgör byggnad eller inte. Kommunalskattelagen saknar som bekant en definition av byggnad. För att få ledning måste man därför nu liksom tidigare gå till 1895 års lag angående vad till fast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

egendom är att hänföra. Trots att denna lag numera är upphävd är den nämligen fortfarande normerande för det skatterättsliga fastighetsbegreppet (se SN 1967 s 8). Vid tillämpningen vid de allmänna domstolarna av den lagen gällde frågan ofta fast eller lös egendom. Om tillgång förklarades inte utgöra fast egendom kunde den skatterättsligt aldrig anses såsom byggnad. I förarbetena till lagen definierades byggnad på följande sätt: "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 uppförd konstruktion."

Eftersom rörelseidkare får avdrag för värdeminskning av byggnad men inte för värdeminskning av markanläggning finns det åtskilliga rättsfall angående gränsdragningen mellan dessa två slag av tillgångar.[9] Så t. ex. ansågs A/B Volvos provbana för motorfordon ej utgöra byggnad, RÅ 1960 ref. 3 och inte heller bankropp till travbana, RÅ 1938 Fi 506 och 1964 Fi 1588.[10] I den skatterättsliga debatten kritiseras ofta utgången i rättsfallet RÅ 1960 ref. 3. I allmänhet framhåller man att provbanan borde anses såsom byggnad, vilket också var en skiljaktig ledamots uppfattning i regeringsrätten.[11] Provbanan bestod av en 2.500 meter lång och sju meter bred bana av sand, grus, makadam och asfaltbetong. Beträffande slitlager och ytans jämnhet var kravet betydligt större än för allmänna vägar. Innanför banan fanns en fullständigt horisontell s. k. skipad om 5.000 kvadratmeter, vilken var utförd i samma standard som internationella flygplatser. — Det är möjligt att den omständigheten att regeringsrätten tidigare ej ansett bankropp till travbana utgöra byggnad bidragit till utgången i målet. Det avgörande torde ha varit att man likställt såväl travbanan som provbanan med s. k. anläggningsarbeten.

Frågan om vad som skall förstås med anläggningsarbeten och hur de skatterättsligt bör bedömas har bl. a. berörts av de "Sakkunniga för översyn av lagstiftningen om investeringsfonder m. m.", vilka anförde på s. 45 i sitt betänkande SOU 1945:49:

"De sakkunniga hava vidare till besvarande upptagit frågan huruvida med byggnadsarbeten skola likställas s. k. anläggningsarbeten, varmed här åsyftas vägarbeten, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningsställande i övrigt av tomtområden för bebyggelse samt liknande arbeten. Vid bedömandet av frågan om dessa arbeten skola inrymmas under lagstiftningen torde böra uppmärksammas, att kostnaderna för dessa arbeten icke i taxeringshänseende äro avdragsgilla såsom omkostnader och att ej heller årliga värdeminskningsavdrag medgivas för dylika arbeten." (Jfr också prop. nr 86/1947 s. 72—73 och prop. nr 191/1951 s. 127.)

Även om provbanan är förvillande lik vad som normalt hänförs till anläggningsarbeten t. ex. vägar, kan man inte undgå att hysa förståelse för uppfattningen att provbanan borde anses utgöra

[9] Rättsfall m. m. ang. gränsdragning mellan byggnad och andra tillgångar se bl. a. Geijer, Rosenqvist och Sterner. Taxering av fastighet, 4:e upplagan, SOU 1947:38, K. G. A. Sandström. Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e upplagan s. 417—418, Kuylenstierna i Sv. Skattetidn. 1938 s. 3 ff och Danielsson i SN 1963 s. 302 ff.

[10] I det senare fallet ägde travbolaget inte marken utan var endast arrendator. Majoriteten i regeringsrätten ansåg banan utgöra sådan anläggningstillgång att värdeminskningsavdrag inte kunde medges. — Med hänsyn till att bolaget inte ägde rätt till ersättning för banan av markägaren vid arrendetidens utgång ville emellertid en minoritet medge avdrag för värdeminskning.

[11] RN ansåg för sin del kostnaden för anläggning av banan utgöra driftkostnad i bolagets rörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

byggnad d. v. s. genom människohand å jorden uppförd konstruktion. Det kan nämnas att järnväg hänförs till byggnad, se RÅ 1943 ref. 40. På grund av bankroppens höjd över kringliggande mark är det kanske lättare att anse en sådan anläggning såsom en "på annat därmed jämförligt sätt uppförd konstruktion". — Man måste emellertid beklaga att Volvo inte med nuvarande lagstiftning eller rättsläge kan få avdrag för värdeminskning av provbanan.

Mera typiska anläggningsarbeten förekom i rättsfallet RÅ 1966 Fi 1054, där avdrag inte medgavs för värdeminskning av truckbana, parkeringsplats och gatuanläggning.

Dammanläggning räknas emellertid till byggnad, se t. ex. RR:s utslag den 18 januari 1967 angående J. L. Johanssons inkomsttaxering 1959 där omständigheterna var följande. J. och hans kompanjon drev snickerirörelse på egen fastighet och använde vattenkraft från en damm. Sedan de ersatt en bristfällig trädamm med en av betong yrkade de avdrag för kostnaden. Regeringsrätten förklarade emellertid att dammen utgjorde byggnad varför kompanjonerna endast kunde medges avdrag i form av årliga värdeminskningsavdrag.

I jorden nedlagda ledningar och andra markanläggningar såsom avloppstunnlar m. m.

För stadigvarande bruk i jorden nedlagda ledningar, som tillhör fastighetens ägare, anses civilrättsligt som fast egendom men utgör inte byggnad. Av detta följer att ledning i jorden på annans mark inte heller räknas såsom byggnad. Då ledningar i såväl egen som annans mark inte heller anses såsom inventarier kan man med nuvarande praxis inte få värdeminskningsavdrag för sådana ledningar. De behandlas som markanläggningar, se t. ex. RÅ 1932 ref. 63 och 1956 ref. 34. Till markanläggning hänförs i regel också avloppstunnlar och avloppskanaler, RÅ 1954 ref. 1.

Rättsläget kompliceras emellertid av att regeringsrätten i ett fall medgivit — åtminstone ser det så ut — avdrag för värdeminskning av avloppstunnel, RÅ 1960 Fi 1170 angående Nissaströms Bruk och Kraft A/B. Där har procentsatserna beträffande anläggningskostnadsmetoden, som man använder som uppskattningsgrund vid fastighetstaxeringen, kommit att bli vägledande vid inkomsttaxeringen. Enligt den metoden beaktas vid fastighetstaxeringen också den värdeminskning som tunnlarna kan komma att undergå. Detta kan vara förklaringen — men säkert är det inte — till att det ser ut som om avdrag för värdeminskning av tunnel kommit att medges vid inkomsttaxeringen såsom för byggnad. Om avsikten varit att bryta en tidigare klar praxis borde väl målet ha hänskjutits till plenum. Då så inte skett bör man kanske inte dra några vittgående slutsatser av utgången.[12]

I vart fall har den tidigare tillämpade principen att inte medge avdrag för värdeminskning av tunnlar kommit till synes i det i RN:s meddelande 1966 I nr 5:3 redovisade förhandsbeskedsärendet angående anläggning av ett fjärrvattenverk för sydvästra Sveriges vattenförsörjning,

[12] I GRS II 5:e uppl. s. 46 hänvisas också till RÅ 1960 Fi 80 (Krångede) och 1963 Fi 1319 (Hammarforsens Kraft A/B). Dessa är dock såsom rättsfall i detta hänseende mindre intressanta eftersom avdrag för värdeminskning av tunnlar o. d. medgivits av PN medan såväl KR som RR gjorde ej ändring på bolagens besvär om differentierade procentsatser för olika tillgångar. PN hade medgivit avdrag ett för allt efter 2 procent.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

där omständigheterna var följande. Vattnet skulle ledas genom ett bergtunnelsystem till en bassäng varefter det via vattenverk skulle ledas till anknytningsstationer för de mottagande kommunerna. Ledningarna från bassängen till anknytningsstationerna skulle huvudsakligen bestå av underjordiska rörledningar. Vissa sträckor skulle vattnet dock komma att transporteras genom pipelines d. v. s. i detta fall i ledningar upplagda över marken på särskilda fundament. Riksskattenämnden vars beslut inte ändrades av regeringsrätten fann att såväl tunnlarna som ledningarna under och ovan jord inte kunde hänföras till byggnad eller inventarier.[13] Mot utgången i detta och andra liknande fall, t. ex. RN I 1965 nr 6:3, invänds ofta att åtminstone fjärrvärmeanläggning i ett fall, d. s. k. Oppogafallet, hänförts till byggnad. Så var emellertid knappast fallet och jag tillåter mig att citera vad jag skrev om härom i Skattenytt 1959 s. 174:

"Ibland förekommer tvist om viss tillgång skall hänföras till inventarier eller byggnader. I ett rättsfall, RÅ 1956 not. 1535, yrkade ett bolag avdrag för värdeminskning enligt samma grunder såsom för inventarier å en kulvert mellan en fjärrvärmeanläggning och bolagets övriga byggnader. Yrkandet bifölls inte. Av utgången i målet framgår således att kulverten inte ansågs hänförlig till inventarier. Frågan huruvida kulvert skall anses utgöra del av byggnad prövades emellertid inte, enär avdrag för värdeminskning efter samma grunder såsom för byggnad medgivits redan av PN."[14]

Det tidigare sagda utesluter emellertid inte att det, åtminstone teoretiskt, kan finnas på sådant sätt utformade tunnlar att de kan tänkas utgöra byggnad.

Vad ovan anförts om vattenledningar gäller också i marken nedlagda elkablar. Se t. ex. RR:s utslag den 9 april 1967 angående Luleå stads taxering, där frågan gällde om avdrag för värdeminskning av jordkablar skulle medges vid inkomsttaxering av stadens elverk. Regeringsrätten yttrade: Ifrågavarande i marken nedlagda ledningar är icke att hänföra till vare sig byggnad eller inventarier i den av staden bedrivna rörelsen.

Ovan jord framdragna ledningar

Elledningar ovan jord har mig veterligen inte i något utslag från regeringsrätten hänförts till byggnad (se också Danielsson i SN 1963 s. 305.) Kraftledning tillika tillhörig ägaren av fastigheten över vilken den var dragen har emellertid vid fastighetstaxering hänförts till fastigheten vid bestämning av dess taxeringsvärde, RÅ 1939 ref. 69. Om man anser att sådana ledningar inte utgör byggnad, men trots detta räknar dem till fastigheten, kan de inte heller hänföras till inventarier. Strängt taget skulle detta innebära att fastighetsägaren inte skulle få värdeminskningsavdrag för dessa led-

[13] Angående andra anläggningsarbeten jfr RÅ 1957 Fi 717—720 där ett bolag, som inom eget hamnområde sprängt och muddrat för att kunna ta emot fartyg av ett djupgående av 8,5 m i stället för 7,5 m, endast fick avdrag för muddringskostnaden. Muddringen torde ha ansetts utgöra normalt återkommande arbete. — I rättsfallen RÅ 1964 ref. 8 och RN I 1965 nr 5:2 vägrades avdrag för kostnad för muddring, som företagits på allmänt vattenområde för att möjliggöra att fartyg med ökat djupgående skulle kunna angöra respektive bolags hamnar. Utgången i de två senare målen torde ha berott på att man ansett bolagens hamnanläggningar ökat i värde genom anläggningsarbetena.

[14] Visserligen uttryckte sig KR, som delvis biföll ett annat yrkande, ... ej annan ändring i PN:s beslut... varefter RR gjorde ej ändring i KR:s utslag, men härav kan man enligt min mening ej dra den slutsatsen att KR godkänt PN:s betraktelsesätt. — Se också RÅ 1964 Fi 1377, där avdrag för fjärrvärmeanläggning vägrades, SN 1965 s. 142—143.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

ningar. Av det följande framgår dock att rättsläget inte torde vara så restriktivt.

Om ledningarna går ovan jord över annans mark har avdrag emellertid medgivits såsom för inventarier. Se t. ex. RÅ 1932 Fi 64 där Sydsvenska kraftaktiebolaget av regeringsrätten ansågs äga rätt till avdrag för värdeminskning — såsom för inventarier — av landslinjer och bygdelinjer på trästolpar efter högst fem procent. Det var inte ställt under regeringsrättens prövning huruvida avdrag kunde medges men om regeringsrätten ansett att avdrag för värdeminskning överhuvud inte kunde medges torde skrivsättet blivit annorlunda; se också RÅ 1957 Fi 1661. — Samma betraktelsesätt har tillämpats vid den allmänna varuskatten, se RÅ 1966 ref. 63.

Med hänsyn till att ledningarna över annans mark i regel är förknippade med servitut framhålls det i bland i den skatterättsliga debatten att det är långsökt att i beskattningshänseende behandla sådana elledningar olika alltefter som de går över egen eller annans mark. Enligt Danielsson medger mellankommunala prövningsnämnden avdrag för värdeminskning av kraftledning oavsett över vilkens mark ledning dragits.[15] Ett förfaringssätt som kanske inte helt rimmar med lagen men leder till ett tillfredsställande resultat.

Här kan följande anmärkning vara på sin plats. Enligt förarbetena till 1895 års lag antogs att ledningar ovan jord på egen fastighet utgjorde tillbehör till marken i egenskap av byggnader, se SOU 1947:38 s. 87 och jfr proposition nr 24/1966 s. 88—89. Om man skatterättsligt skulle dra ut konsekvenserna av detta skulle man kunna komma till att kraftledning över annans mark utgjorde byggnad, vilket med nuvarande beskattningsregler inte skulle vara praktiskt genomförbart. Så t. ex. måste ju fråga uppkomma om beskattning för garantibelopp. Ett sådant betraktelsesätt låter sig ej heller förena med utgången i nyssnämnda rättsfall från varuskattens område, RÅ 1966 ref. 63. Detta avser nämligen d. s. k. reduceringsregeln i 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt, vilken i detta fall tillämpades på inventarier. Efter detta rättsfall måste det skatterättsliga läget anses klart innebära att ledningar ovan jord inte kan hänföras till byggnad. Civilrättsligt kan de emellertid, såsom framgår av sistnämnda proposition, i vissa fall utgöra byggnad även efter tillkomsten av 1966 års lag om vad som är fast egendom.

Av översikten torde ha framgått att rättsläget beträffande ledningar ovan jord är så oklart att man inte kan åstadkomma en invändningsfri sammanfattning. Avslutningsvis bör dock framhållas att det inte torde råda någon skillnad i den skatterättsliga bedömningen beträffande elledningar och andra ledningar ovan jord.

Ledningar i byggnad

Ledningar i byggnad inräknas i dennas värde. Då utbrytning av ledningar inte tillåts i praxis får man inte värdeminskningsavdrag för sådana ledningar. Ett undantag finns dock, vilket fått följande uttryck i punkt 5 av anvisningarna till 10 § KL:

"Då i byggnads värde ingår värde av ledningar och liknande inrättningar, vilka förbinda i särskilt maskinvärde inbegripna maskiner med byggnaden, skall det i det särskilda maskinvärdet ingå även värdet av dessa, därest de närmast är

[15] SN 1963 s. 306.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

att betrakta som tillbehör till maskinerna och hava sitt väsentliga värde tillsammans med dem, samt antagas kan att borttagandet av maskinerna skulle föranleda, att även ledningarna m. m. avlägsnades."

Gränsdragning mellan byggnad och sådana s. k. fasta maskiner och andra inventarier för vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 3 och 4 till 29 § KL tillämpas (jfr s. 181—182 ovan).

Såsom tidigare nämnts följer sådana fasta maskiner och andra inventarier, som vid fastighetstaxering åsatts särskilt maskinvärde, inte reglerna för värdeminskning av byggnad. De följer i stället reglerna i punkterna 3 och 4 i anvisningarna till 29 § KL. Detta innebär att om en rörelseidkare säljer en fabriksfastighet så skall vad som av köpeskillingen kan belöpa på sådana fasta maskiner, för vilka vid fastighetstaxeringen redovisats särskilt maskinvärde, tas upp såsom intäkt av rörelse. Se p. 1 anv. till 28 § och p. 7 till 29 § KL. — Märk dock RR:s utslag d. 18 mars 1964 (se SN 1964 s. 542) i vilket fall en fastighetsägare hyrt ut en industrifastighet. Sedermera erhöll han brandskadeersättning för fasta maskiner, vilken ersättning dock ej skulle tas upp såsom intäkt eftersom det är ett annat inkomstbegrepp i förvärvskällan annan fastighet än i rörelse.

I rättsfallet RN I 1965 nr 6:4 hänfördes en sprinkleranläggning inte till inventarier utan till byggnad. Anläggningen var installerad för brandskyddet i två olika delar av en fabriksanläggning, en silo och en paketeringsavdelning. Majoriteten i såväl riksskattenämnden som regeringsrätten fann att hela sprinkleranläggningen utgjorde fastighet men att det inte var fråga om sådana fasta maskiner m. m. för vilka särskilt maskinvärde skulle redovisas. Både i riksskattenämnden och regeringsrätten fanns det emellertid en minoritet. Denna ansåg att sprinkleranläggningen i silon, vars maskineri i avskrivningshänseende behandlades i enlighet med bestämmelserna i punkterna 3 eller 4 i anvisningarna till 29 §, hade sitt väsentliga värde tillsammans med nyssnämnda maskiner. Med hänsyn härtill ville minoriteten i såväl riksskattenämnden som regeringsrätten inte hänföra sprinkleranläggningen i silon till byggnad.

Fundament till en 200 ton tung rotationspress i ett tidningstryckeri förklarades av kammarrätten utgöra del av byggnad, vilket utslag regeringsrätten ej ändrade, RÅ 1960, Fi 675 (SN 1960 s. 334). Tidningsbolaget hade invänt att betongfundamentet var ritat och avpassat för en speciell rotationspress samt att detsamma hade sitt väsentliga värde tillsammans med pressen, vilken inte kunde bytas utan att fundamentet revs. I tryckerikretsar får man ofta höra kritik mot utgången i målet, t. ex. att i fundamentet löper ledningar för trycksvärta och färg, vilka bli onyttiga vid byte av press. Från fiskalt håll invänds inte sällan kort och gott att betong aldrig kan utgöra maskin. Däremot kan ett fundament till fast maskin bestå av annat än betong t. ex. timmer eller järn (se Sv. Skattetidn. 1938 s. 9).

Sådana maskiner och inventarier, som är till för att göra byggnad lämplig såsom uppehållsplats för människor följer, såsom nämnts i det tidigare avsnittet s. 181—182, reglerna för värdeminskningsavdrag för byggnad. Såsom exempel kan nämnas rättsfallet RÅ 1960 Fi 1300, där ett yr-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

kande om att avdrag för värdeminskning av bl. a. kylskåp och tvättmaskiner enligt reglerna för lösa inventarier ogillades. Jfr nedan under d) om utrangeringsavdrag för del av byggnad.

Det räcker med att byggnad är investerad i förvärvskälla för att man skall få avdrag för värdeminskning

Byggnaden behöver inte vara använd i rörelsen för att ägaren i princip skall ha rätt till avdrag för värdeminskning av densamma. I kommunalskattelagen lyder det "värdeminskning genom slitning eller därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad." Som bidrag till tolkning av uttrycket för användning etc. kan man citera vad departementschefen yttrade om fördelning av procentavdrag i proposition nr 213/1928 s. 269:

"Den omständigheten, att en fastighet helt eller delvis icke utnyttjats i förvärvskällan under beskattningsåret ——— t. ex. en fabrik, som stått stilla, ett hus, som varit underkastat en genomgripande reparation, en jordbruksfastighet, som legat i träda, en nyinköpt fastighet, som ännu icke hunnit för sitt ändamål tagas i anspråk — medför icke, att procentavdrag för denna fastighet icke får åtnjtas. Avgörande för frågan är, att den fastighet eller fastighetsdel, varom fråga är, affärsmässigt kan anses vara investerad i förvärvskällan."[16]

En annan sak är att procentsatsen i ett sådant fall kan bli lägre än normalt.

[16] Ang. tidpunkten då investering skall anses verkställd jfr Förordning om särskild avgift för vissa investeringar (investeringsavgift), SFS nr 794/1951, 6 § sista stycket: Beräknas vid inkomsttaxeringen inkomst av förvärvskälla efter bokföringsmässiga grunder, skall avgiftspliktig investering anses föreligga, då kostnaden för investeringen enligt allmänt vedertagen köpmannased bort i räkenskaperna upptagas såsom omkostnad eller på konto för färdigställda eller levererade tillgångar.

b) Underlaget för värdeminskningen då anskaffningskostnaden är känd

I anvisningspunkten 7 till 29 § KL sägs — "Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas." Det har här tidigare sagts att (s. 178) det får anses vara en allmängiltig regel att anskaffningskostnaden i första hand utgör underlaget för beräkning av avdrag för värdeminskning. Allmängiltigheten kan ytterligare understrykas med hänvisning till RÅ 1931 ref. 49, i vilket fall skattskyldig fick lägga anskaffningskostnaden till grund för beräkningen av värdeminskningsavdrag. Den skattskyldiges motpart framhöll att det taxerade byggnadsvärdet skulle utgöra grunden och åberopade därvid 1924 års skatteberedning, vilken invändning emellertid ogillades.

För beräkning av värdeminskningsavdrag i förvärvskällan rörelse innebär denna allmänna princip, såsom nämnts, att man inte bara får utan också måste använda anskaffningskostnaden såsom värdeminskningsunderlag om densamma är känd d. v. s. då man byggt eller låtit uppföra byggnaden. Detta gäller även om anskaffningskostnaden är lägre än det taxerade byggnadsvärdet. Uttryckligen framgår detta inte av lagtexten utan man måste gå till rättspraxis för att få besked. En praxis grundad på tolkningen av motiv, som inte kan anses fullt klara.

Bland dessa förarbeten kan nämnas SOU 1931:40 s. 13 och 247, SOU 1937:42 s. 13, 237 och 249 samt proposition nr 258/1938 s. 255. Ytterst stöds väl denna lagtillämpning, som dock kan diskuteras, av det förhållandet att räkenskaperna skall ligga till grund för beräkning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

av inkomst av rörelse samt att anskaffningskostnaden finns eller åtminstone skall finnas upptagen i räkenskaperna om rörelseidkaren själv byggt eller låtit bygga. Följande uttalande av bolagsskatteberedningen (SOU 1931:40 s. 247) lär också ha bidragit till det nuvarande rättsläget: "Framhållas må, att i rörelse där det förs räkenskaper det torde vara lättare än i andra förvärvskällor att utreda anskaffningsvärdet."

Rättsläget framgår av rättsfallen, RÅ 1935 Fi 105 och 1957 ref. 18.[17] I båda fallen tvingades rörelseidkare att använda anskaffningskostnaden såsom avskrivningsunderlag fastän de taxerade byggnadsvärdena var högre.

I detta sammanhang kan lämpligen några rader ägnas två omständigheter, som föranlett missförstånd. Den ena är följande mening i sjunde anvisningspunkten:

"Hinder möter ej att där utredning rörande anskaffningsvärde som avses i punkt 3 härovan förebringas, för byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, beräkna värdeminskningsavdraget enligt avskrivningsplan på sätt i nämnda punkt angives."

Stadgandet är så tillvida förbryllande att det skulle kunna tolkas så att taxeringsvärdet skulle vara det primära avskrivningsunderlaget. Att så inte ansetts vara fallet har redan belagts med hänvisning till rättsfall. Anledningen till detta genom 1938 års lagstiftning tillkomna stadgande kan möjligen ha varit att lagstiftaren — till skillnad från senare rättspraxis — inte helt kategoriskt ansett att en rörelseidkare beträffande avskrivningsunderlag skulle vara helt bunden till anskaffningskostnaden då denna är känd. Inte heller utgör den citerade meningen stöd för att förskjutning av värdeminskningsavdrag för byggnad skulle vara tillåtet.[18]

Den andra anledningen till missförstånd utgör det s. k. NK-fallet, RÅ 1955 Fi 1595, där följande omständigheter förekom. Aktiebolaget Nordiska Kompaniet hade tidigare av lägre instanser tillåtits att såsom värdeminskningsunderlag använda ett beräknat anskaffningsvärde. Sedermera d. v. s. vid senare års taxeringar yrkade NK att det taxerade byggnadsvärdet skulle läggas till grund vid beräkningen av värdeminskningsavdrag. Det beräknade anskaffningsvärdet var emellertid inte i så måtto tillförlitligen styrkt att det kunde antas ha blivit godtaget i en skatteprocess.[19] Den omständigheten att taxeringsnämnden tidigare medgivit värdeminskningsavdrag, som beräknats på ett inte tillförlitligen styrkt anskaffningsvärde ansågs av regeringsrättens majoritet inte utgöra tillräcklig grund för att vägra NK att använda taxeringsvärdet såsom avskrivningsunderlag. Regeringsrätten biföll därför NK:s talan. Majoritetens inställning missförstås ofta så tillvida att man tror att en rörelseidkare kan övergå från ett beräknat anskaffningsvärde till ett taxerat byggnadsvärde såsom värdeminskningsunderlag, när detsamma kommit att överstiga förstnämnda värde. — En ledamot var emellertid skiljaktig och framhöll att NK:s yrkande att få använda ett

[17] Förutom nämnda förarbeten jfr också SOU 1924:53 s. 410—412 och 417, prop. nr 102/1927 s. 364, prop. nr 213/1928 s. 253. Se också Sv. Skattetidn. 1939 s. 124, jfr SN 1966 s. 113 o. ff.

[18] Se också GRS I 6:e upplagan s. 302.

[19] Framför allt inte vid den tidpunkten, då den praxis, vilken behandlas i nästa avsnitt, ännu ej slagit igenom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

beräknat anskaffningsvärde såsom avskrivningsunderlag vid tidigare taxeringar godkänts samt att NK då icke invänt något mot beräkningen av värdet. Med hänsyn härtill lämnade han NK:s yrkande utan bifall.

c) Beräknat anskaffningsvärde kan godtas såsom avskrivningsunderlag men stora krav måste uppfyllas för att anskaffningskostnaden skall anses såsom tillförlitligen styrkt

Redan i framställningen om annan fastighet här ovan (s. 178—181) har det sagts att regeringsrätten under en längre tidsperiod inte godtagit beräknade anskaffningsvärden såsom värdeminskningsunderlag men att praxis svängt eller i vart fall — för att använda ett modeord — liberaliserats.[20]

Detta fick sitt första uttryck i förenämnda rättsfall RÅ 1963 ref. 49. Den skattskyldige yrkade där att av inköpspriset för fastigheten ett belopp av 86.700 kronor måtte anses belöpa på byggnaderna. Han framhöll att det exakta anskaffningsvärdet kanske inte kunde utredas men att man otvivelaktigt kunde fastställa ett minimianskaffningspris för byggnaderna med ledning av vad som var känt om priset i orten för likartad mark i obebyggt skick. Regeringsrätten fann att anskaffningskostnaden för byggnaderna åtminstone fick beräknas till 85.000 kronor.

Ett liknande sätt för beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad kom till användning i ett fall där ett maskinbolag fick beräkna värdeminskningsavdrag för en i bolagets rörelse använd del av byggnad, RÅ 1964 Fi 1786 (samma rättsfall är också behandlat på s. 179—180).

Såsom exempel på liknande, godtagen beräkning kan nämnas regeringsrättens utslag den 15 februari 1967 angående Aktiebolaget Clins inkomsttaxering 1959, där följande omständigheter förekom.

Bolaget köpte 1956 fastigheterna Varva 1:8 och 2:87, vilka bildats genom sammanläggning av Varva 2:88 och vissa områden. År 1951 hade ett annat bolag för 150.000 kronor förvärvat sistnämnda fastighet om 4.806 m². Efter ett högsta dagsvärde år 1959 av 3 kronor/m² för fullt jämförbar mark, kunde det i det totala anskaffningsvärdet, 150.000 kronor, ingående markvärdet skäligen ej beräknas ha överstigit 14.500 kronor. Återstoden av beloppet 150.000 kronor kunde då beräknas ha motsvarat fabriksbyggnadens värde år 1951. Med hänsyn härtill och med beaktande av indexstegringen kunde därför fabriksbyggnadens värde år 1956 beräknas till 142.000 kronor vartill kom 2.840 kronor för därpå belöpande lagfartskostnad.

Förhållandet mellan taxerat byggnadsvärde och markvärde torde i allmänhet inte utgöra tillräcklig grund för att styrka ett beräknat anskaffningsvärde.

Såsom nämnts utesluter inte Lundevall möjligheten av att använda ett beräknat anskaffningsvärde såsom avskrivningsunderlag (se s. 178 ovan). Han anser emellertid att förhållandet mellan taxerat byggnadsvärde och markvärde inte utgör tillräcklig grund för att styrka ett sådant anskaffningsvärde. Samma uppfattning kommer också till synes i kommunalskattekommitténs betänkande, SOU 1924:53 s. 410—412.

Om rättspraxis även efter d. s. k. liberaliseringen har samma restriktiva hållning är naturligtvis svårt att kategoriskt

[20] Såsom exempel från 1950-talet att avdrag ej medgavs för värdeminskning, som grundats på en beräknad anskaffningskostnad kan nämnas RÅ 1955 Fi 598.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

yttra sig om. Det kan t. ex. råda olika meningar inom regeringsrätten. Med hänsyn till uttalandet av kommunalskattekommittén och då det åtminstone inte sedan lång tid tillbaka förekommit något rättsfall, där proportioneringsmetoden direkt godtagits vid beräkning av anskaffningsvärde får man nog anta att densamma i regel anses som otillförlitlig. Såsom exempel på rättsfall kan nämnas RÅ 1960 Fi 21 samt 1964 Fi 1109, jfr dock nedan om rättsfallet RÅ 1958 ref. 19.

Ett liknande förfaringssätt underkändes i rättsfallet RÅ 1964 Fi 21, där en mejeriförening gått tillväga på följande sätt. Föreningen förvärvade av annan förening, som var i likvidation, tre bebyggda fastigheter för 570.750 kronor. Den förvärvande föreningen yrkade avdrag för värdeminskning av byggnader, beräknat på ett avskrivningsunderlag av 564.332 kronor, varav 504.250 kronor (= 570.750 kronor minskat med taxerat markvärde, 16.500 kronor, och taxerat maskinvärde 50.000 kronor) avsåg byggnadernas beräknade anskaffningsvärde och 60.082 kronor vissa reparations- och grundförbättringskostnader. Regeringsrätten ansåg emellertid att utredningen om byggnadernas anskaffningsvärde inte var tillförlitlig. I detta fall kan det inte uteslutas att den övertagande föreningen förutom fastigheterna också övertagit dolda tillgångar.[21]

Möjligheten att tillsammans med fastighet dolt förvärva andra tillgångar d.v.s. att en del av inköpspriset belöpt på annat än mark och byggnader torde utgöra en av anledningarna till myndigheternas och domstolarnas återhållsamhet att godta beräknade anskaffningsvärden.

Risken för att dolda värden kunde ha övertagits vid fastighetsköp bidrog möjligen till utgången i ett mål angående AB Scania-Vabis inkomsttaxering 1958 och följande år, regeringsrättens utslag den 28 februari 1967. Följande omständigheter förekom (jfr s. 419).

Bolaget köpte 1956 och 1957 två fastigheter av AB Svenska Maskinverken för 11 miljoner kronor, varav klagandebolaget ansåg att 6.800.000 kronor belöpte på byggnader. Allmänna ombudet yrkade hos mellankommunala prövningsnämnden, att avskrivningsunderlaget inte borde upptas till högre värde än restvärdet för byggnader hos Maskinverken, 2.620.000 kronor, jämte tillägg för lagfartskostnad med 52.400 kronor eller tillhopa 2.672.400 kronor. Bolaget yrkade att avskrivningsunderlaget måtte beräknas till 6.936.000 kronor (6.800.000 + lagfartskostn. 136.000). Mellankommunala prövningsnämnden biföll allmänna ombudets yrkande. Kammarrätten, där bolaget vidhöll sitt yrkande, ansåg, att bolaget icke styrkt anskaffningskostnaden och därför endast var berättigat till avdrag för värdeminskning, beräknad på det taxerade byggnadsvärdet, 2.228.000 kronor. Regeringsrätten gjorde ej ändring på besvär av bolaget. Vid senare års taxeringar hade värdeminskningsavdraget beräknats med det taxerade byggnadsvärdet som underlag och regeringsrätten har ej gjort ändring härutinnan.

Sammanfattningsvis torde man kanske kunna säga att det ställs *ytterst stora krav* på utredningen för att ett beräknat anskaffningsvärde skall anses styrkt. Ett godtagbart sätt är t. ex. att utreda priset på likartad obebyggd mark vid tidpunkten för förvärvet och därefter minska inköpspriset för fastigheten med det på så sätt beräknade markvärdet. Därutöver måste man också kunna frita sig från eventuella misstankar om att man tillsammans med fastigheten inte övertagit andra värden, vilket väl i allmänhet inte torde vara särskilt svårt.

[21] Jfr H. Björne i SN 1964 s. 513 samt SN 1965 s. 168 och hänvisningarna där.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

Den s. k. proportioneringsmetoden torde däremot i regel inte anses såsom ett tillräckligt hjälpmedel vid beräkning av anskaffningsvärden för byggnader. Detsamma kan nog också sägas om tillvägagångssättet att med hjälp av ett genomsnittligt produktionspris för likartade byggnader försöka styrka anskaffningskostnaden för en byggnad.

Även om regeringsrätten innan uppmjukningen av praxis beträffande beräknade anskaffningsvärden åtminstone under en lång följd av år var ytterst restriktiv i detta hänsende förekom dock en friare bedömning i en del lägre instanser, se t. ex. NK-fallet här ovan, RÅ 1955 Fi 1595.

Det förekommer att rörelseidkare sedan lång tid med taxeringsmyndigheternas medgivande beräknat sina värdeminskningsavdrag enligt plan, vilken grundats på beräknad anskaffningskostnad. I en del fall kan väl utredningen antas ha sådan kvalitet att anskaffningsvärdet också vid bedömning i den sista instansen efter dagens måttstock skulle anses styrkt, medan den i andra fall kanske inte håller måttet. De skattskyldiga har av taxeringsmyndigheternas handlande eller brist på handlande bibringats uppfattningen att de beräknade anskaffningskostnaderna kunde anses såsom godtagna. Nu lär det emellertid förekomma att taxeringsmyndigheterna i vissa distrikt vill tvinga också dessa skattskyldiga att beräkna värdeminskningsavdrag på taxerat byggnadsvärde. Det kan nämnas att det var NK som yrkade att det taxerade byggnadsvärdet skulle anses utgöra avskrivningsunderlag. Framhållas bör också att en ledamot i regeringsrätten var skiljaktig. I de här fallen är det emellertid det allmännas representanter som vill återställa ordningen. Härom är väl i och för sig intet att säga om det beräknade anskaffningsvärdet uppenbarligen inte kan anses tillförlitligen styrkt. Men om det beräknade anskaffningsvärdet är någorlunda styrkt kan man åtminstone i en del fall komma till annan uppfattning om man beaktar följande. En del nämnder och instanser godtog förr på grundval av förhållandet mellan taxerat byggnads- och markvärde ett beräknat anskaffningsvärde. Så var t. ex. förhållandet i mellankommunala prövningsnämnden under början av 1950-talet, vilket framgår av rättsfallet RÅ 1958 ref. 19, där ett rörelsedrivande bolag beräknade anskaffningskostnaden för byggnader genom proportionering. Mellankommunala prövningsnämnden godtog proportioneringen i och för sig men vägrade dock att ta med lagfartskostnaden. Regeringsrätten biföll emellertid bolagets talan.[22] Det bör understrykas att utslaget tillkom under den tid då regeringsrätten var ytterst restriktiv beträffande beräknade anskaffningsvärden. Trots detta biföll regeringsrätten bolagets talan, vilket indirekt innebar ett accepterande av beräknat anskaffningsvärde. Man kan därför förstå den irritation, som en del företag nu lär känna inför tvånget att behöva gå ifrån sina med myndigheternas tidigare medgivande tillämpade avskrivningsplaner. För ett företag torde det nämligen framstå som givet att det bör krävas alldeles särskilda skäl för att myndigheterna skall gå ifrån sina under lång tid tillämpade metoder. Dessutom är det självklart att de skattskyldiga har stora svårigheter att i efterhand förete fullt godtagbar utredning beträffande anskaffningsvärden.

[22] Jfr s. 180 ang. RÅ 1962 ref. 60.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

d) Utrangering

Om rörelseidkare utrangerar eller låter riva en i rörelsen använd byggnad äger han i princip rätt till utrangeringsavdrag. Det fordras emellertid att han kan reda ut anskaffningsvärdet och de värdeminskningsavdrag, som han fått tidigare. Däremot krävs det inte att värdeminskningsavdragen beräknats enligt plan.[23] Man får avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet om detta belopp överstiger vad som influtit vid försäljning av byggnadsmaterial och dylikt i samband med utrangeringen. Stadgandet härom, som infördes genom 1938 års lagstiftning, återfinns i sista stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Utrangeringsavdraget kompenserar den skattskyldige för tidigare otillräckliga värdeminskningsavdrag.

För utrangeringsavdrag krävs att byggnaden inte kan nyttjas för sitt ändamål

I den till grund för 1938 års lagstiftning utarbetade departementspromemorian (prop nr 258/1938 s. 241) framhölls, att utrangeringsavdrag ofta blev aktuellt av den anledningen att beskattningsmyndigheterna medgivit allt för låg avskrivningsprocent. Billigheten kunde kanske därför anses kräva att detta rättades till vid utrangering eller rivning av byggnad. — Den omständigheten att en i rörelse använd byggnad försäljs, med eller utan samband med marken, i icke slutavskrivet skick utgör emellertid inte någon grund för utrangering, se t. ex. RÅ 1942 ref 13. Det avgörande får i stället avses vara det att "byggnaden avföres därför att den ej längre är användbar för sitt ändamål."[24] Den omständigheten att utrangerad byggnad försäljs utesluter emellertid inte avdrag för utrangering.

I ett i riksskattenämndens meddelanden — RN 1964 I nr 4:5, SN 1965 s. 25 — återgivet fall ansåg riksskattenämnden blott vissa av ifrågakomna byggnader kunna bli föremål för utrangeringsavdrag i samband med att ett bolag skulle lägga ned sin gruvdrift. De förstnämnda utgjordes av industribyggnader för vilka användning i framtiden saknades av den anledningen att det ej längre fanns ekonomiska förutsättningar för gruvdrift på orten. Beträffande bostadsbyggnaderna ansåg däremot riksskattenämnden — så vitt visats — att de inte var utrangerade i och med att gruvdriften nedlades. Såväl taxeringsintendenten som bolaget klagade men regeringsrätten ändrade inte riksskattenämndens beslut. Här kan kanske taxeringsmyndigheterna ansetts tidigare ha medgivit för låga avdrag för gruvbyggnaderna d. v. s. inte beaktat att byggnadernas värde för rörelsen kunde vara begränsade till förhållandevis kort tid. Om bolaget kunnat visa att bostadsbyggnaderna på grund av ortens avfolkning vid gruvdriftens nedläggning inte mer kunde väntas bli använda för sitt ändamål, kan man kanske anta att utrangeringsavdraget också kommit att omfatta dessa byggnader.

Utrangeringsavdrag får ej förskjutas

Bortsett från fall där förutsättning för förlustutjämning finns, måste avdrag för utrangering ske det år då utrangeringen äger rum. I rättsfallet RÅ 1959

[23] Se Bev N nr 37/1938; jfr prop. nr 258/1938.

[24] Se K. G. A. Sandström s. 447 och af Klercker, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår s. 211.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

Fi 2056 vägrades en skattskyldig vid 1955 års taxering ett med 5.076 kronor yrkat avdrag för förlust vid försäljning av fastighet, vilken använts i en av den skattskyldige 1948 startad, men 1950 nedlagd cementgjuterirörelse. I Sv. Skattetidnings rättsfallshäfte 1959 redovisas fallet såsom exempel på vägrat utrangeringsavdrag, vilket kan vara rätt rubricering. Man kan dock inte utesluta möjligheten av att det redan från början var kapitalförlust.

Kan avdrag för utrangering erhållas om avskrivningsunderlaget utgör beräknat anskaffningsvärde?

Genom att regeringsrätten under en lång tid inte medgav avdrag för värdeminskning grundad på beräknat anskaffningsvärde saknas det för närvarande vägledande utslag härutinnan beträffande utrangeringsavdrag. Frågan prövades visserligen i ett förhandsbeskedsärende, RN 1967 I nr 3:2, där avdrag vägrades. Utredningen var emellertid så bristfällig att anskaffningsvärdet inte kan anses ha varit tillförlitligen styrkt, varför målet inte kan betraktas som vägledande. Hur svårt det än är att styrka beräknade anskaffningsvärden tycker man dock att om ett sådant värde är i sådan grad tillförlitligen styrkt, att det kan utgöra underlag för beräkning av värdeminskningsavdrag, det också bör kunna ligga till grund för avdrag för utrangering. Har t. ex. skattskyldig i process i regeringsrätten fått ett beräknat anskaffningsvärde godtaget kan han inte i framtiden, då det taxerade byggnadsvärdet är högre, gå över till detta värde såsom avskrivningsunderlag. Vid sådant förhållande förefaller det orimligt om han inte skulle kunna få avdrag för utrangering. Men då rättsfall ännu saknas kan man inte kategoriskt säga att det förhåller sig så.[25]

Kan utrangeringsavdrag medges för del av byggnad?

I den skatterättsliga debatten hävdas ibland att utrangeringsavdrag principiellt inte kan medges för del av byggnad. Om avdrag skulle medges skulle den skattskyldige i så fall på en omväg få dela upp utrangeringsavdraget på flera år. Den invändningen reste taxeringsnämndens ordförande i rättsfallet, RÅ 1947 Fi 388, där avdrag inte medgavs. Detta förhållande kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet ej anses utgöra belägg för att avdrag för utrangering av del av byggnad överhuvud inte kan medges. Man är nog på säkrare mark om man inskränker sig till att påstå, att det är synnerligen svårt att reda ut hur mycket av en byggnads anskaffningskostnad, som belöper på en del av byggnaden. Se t. ex. RÅ 1947 Fi 148, där avdrag för utrangering vägrades. I målet förekom motstridiga uppgifter om en tillbyggnad rivits eller inte. Målet har i Sv. Skattetidnings rättsfallshäfte återgetts som belägg för att utrangering av del av bygnad inte kan medföra avdrag. Regeringsrätten skrev emellertid att klaganden icke förebragt sådan utredning, som mot mött bestridande kunde föranleda ändring. Det är diskutabelt om man kan dra andra slutsatser av målet än att det anses svårt att prestera utredning, som kan medföra utrangering för del av byggnad.

Sådana maskiner, som vid fastighets-

[25] Se K. G. A. Sandström s. 450.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

taxering åsatts särskilt maskinvärde följer, såsom nämnts, reglerna för lösa inventarier d. v. s. punkterna 3 och 4 i anvisningarna till 29 § KL. Från värdeminskning och utrangering av dessa inventarier kan här bortses. Vad som intresserar är däremot sådana tillgångar som t. ex. värmepannor, vilka följer samma regler som gäller för byggnad. För fastighet vars inkomst skall redovisas i förvärvskällan annan fastighet saknas rätt till avdrag för utrangering av byggnad. Av framställningen om förvärvskällan annan fastighet framgick att man därför inte kunde få avdrag för utrangering av värmepanna (se s. 183—184.) Men eftersom rätt till utrangeringsavdrag för byggnader föreligger i förvärvskällan rörelse är det här enligt min åsikt inget principiellt hinder mot avdrag. Då några praktiska svårigheter att visa värmepannans anskaffningskostnad och vad som står kvar oavskrivet i allmänhet inte heller behöver förekomma är det kanske inte omöjligt att man i förvärvskällan rörelse kan få utrangeringsavdrag för de i byggnadens värde ingående tillgångarna. Det bör dock framhållas, att antagandet inte direkt kan beläggas med något otvetydigt rättsfall. Jämför dock det i not 7 på s. 184 anmärkta fallet.

III Värdeminskningsprocent

I stort sett har alla utredningar, som under de senast 40 åren kommit in på frågan om värdeminskning av byggnad, ansett att avdragen i allmänhet varit för snålt tilltagna samt att reglerna för avdrag för värdeminskning i vissa avseenden var för snävt avgränsade. Så länge man liksom hittills endast beskattade vid försäljning återvunna värdeminskningsavdrag under förutsättning att vinsten vid fastighetsförsäljningen beskattades såsom realisationsvinst — här bortses från fastigheter som ingår i lager — ansåg man sig emellertid inte kunna föreslå en i övrigt önskvärd uppmjukning. En viss förbättring trodde man sig dock kunna uppnå utan lagändring eller såsom 1936 års skattekommitté anförde, SOU 1937:42 s. 237:

"Emellertid finner sig kommittén böra framhålla, att även vid bibehållande av nuvarande avskrivningsregler skäl ofta torde föreligga att medge större värdeminskningsavdrag beträffande byggnader än de hittills tillämpade, därför att utvecklingen på byggnadsområdet numera går i så hastig takt, att en byggnads livslängd i många fall beräknas bliva väsentligt kortare än den man förut ansett sig böra räkna med. Detta gäller såväl byggnader, avsedda att användas i rörelse, som andra byggnader. Beträffande bostadsfastigheter tager sig förhållandet uttryck ej minst i de bestämmelser i stadsplaneringslagstiftning m. m., som nödvändiggjorts för att nutidens krav och framtidens sannolika krav på tillfredsställande bostäder skola kunna tillgodoses. Kommittén skulle för sin del finna det lämpligt, att beskattningsnämndernas uppmärksamhet fästes härå" — — —

Detta framhölls ytterligare genom att bevillningsutskottet vid 1938 års riksdag i sitt betänkande nr 32 s. 57—58 underströk betydelsen av att gällande regler ej tillämpades på sådant sätt att med hänsyn till byggnadernas antagliga livslängd rimliga värdeminskningsavdrag vägrades.

Samma tankegång kom igen i företagsbeskattningskommitténs betänkande, SOU 1954:19, och resulterade i nuvarande avfattning av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (jfr ovan s. 426). Trots den kritik företagsbeskattningskommittén riktade mot

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

de tillämpande organens bristande förståelse för den ekonomiska varaktighetstiden ansåg sig kommittén dock kunna konstatera en viss tendens att medge större avdrag än tidigare.

Företagsbeskattningskommittén hade bara att yttra sig om byggnader i rörelse men kritik mot procentsatsen beträffande bostadsbyggnader har kommit från andra håll. Se t. ex. rapport 66, som utgivits av Statens råd för byggnadsforskning och har rubriken "värdeminskningsgruppen" inom Statens nämnd för byggnadsforskning. Av rapporten framgår klart att nuvarande procentsats för beräkning av värdeminskningsavdrag för bostadsbyggnader måste anses som otillräcklig. Såsom försvar för den allmänt tillämpade procentsatsen 0,6 beträffande bostadsbyggnader av sten brukar det i den skatterättsliga debatten ofta framhållas att fastighetsägare kan underhålla byggnad så att den rent tekniskt sett inte undergår någon försämring. I rapporten påpekar man emellertid att detta endast gäller i teorin, i praktiken förekommer det ej. Man kritiserar också de värdeminskningstabeller, som juris doktor C. W. Kuylenstierna publicerat i Sv. Skattetidn. 1939 s. 87 ff.

Ett försök att bryta den i praxis härskande restriktiva inställningen kom till synes i Stockholms stads prövningsnämnds anvisningar till ledning för 1965 års taxering, i vilka man förordade 0,75 procent för stenhus. Sedan riksskattenämnden inte velat rekommendera en höjning av procentsatsen till 0,75 har emellertid allt blivit vid det gamla d. v. s. 0,6 procent. Innan riksskattenämnden fattade sitt beslut infordrades yttrande från samtliga landskamrerare och 1:e taxeringsintendenter. Majoriteten av dessa var emot en höjning men förespråkare fanns dock för 0,75 procent. En närmare redogörelse för omständigheterna kring dessa numera "överspelade" Stockholmsanvisningar har lämnats av pol. mag. Per Landgren i Skattenytt 1966 s. 113 ff, där han också kritiserar ännu allmänt tillämpade procentsatser.

Rättspraxis

För undvika av missförstånd bör det kanske framhållas att procentsatsens storlek inte är beroende av förvärvskällans utan av byggnadens art. Så t. ex. tillämpas samma procentsats för bostadbyggnader av sten oavsett om de är investerade i förvärvskällan annan fastighet eller rörelse.

a) Bostads- och kontorsbyggnader

Av framställningen ovan torde ha framgått att trots långvarig kritik mot procentsatserna dessa alltjämt tillämpas oförändrade, d. v. s. i regel 0,6 procent för stenhus och en procent för byggnader av trä. Detta gäller också om byggnad inrymmande vissa andra lokaliteter än bostäder och kontor. Se t. ex. RÅ 1964 Fi 1766 (SN 1965 s. 167), som gällde Fastighetsaktiebolaget Hufvudstadens inkomsttaxering 1956. Kammarrätten hade medgivit avdrag, beräknat efter 0,75 procent men regeringsrätten biföll taxeringsintendentens yrkande att avdraget skulle beräknas efter 0,6 procent. Enligt bolagets uppgifter uthyrdes av dess fastighetsbestånd 35 procent till kontor och verkstäder, 25 procent till butiker samt 16 procent till biografer, teatrar, restauranger och lager m. m. Trots dessa uppgifter var utredningen inte tillfredsställande så t.ex. saknades

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

uppgift om fördelningen mellan kontors- och verkstadsutrymmen. Om verkstadsutrymmena inte blott i obetydlig utan i mer avsevärd omfattning ingått i fastighetsbeståndet får man emellertid enligt min mening anta att utgången blivit en annan.[26] Även om en bostads- eller kontorsbyggnad i inte blott obetydlig omfattning inrymmer andra affärsutrymmen än verkstäder förefaller det emellertid som om regeringsrätten inte är särskilt benägen att gå utöver 0,6 procent.[27]

Det sist sagda kan beläggas med en hänvisning till RÅ 1965 Fi 138 (SN 1965 s. 293) i vilket fall bostadsdelen blott utgjorde 10 procent av fastighetens volym. I fastigheten fanns dessutom affärs-, praktik-, bank-, kontors- och lagerlokaler samt en biograf och garage. Kammarrätten medgav avdrag för värdeminskning beräknad efter en procent men på yrkande av taxeringsintendenten medgav regeringsrätten avdrag blott efter 0,75 procent, vars majoritet yttrade. Utredningen giver icke vid handen, att byggnaden är underkastad större värdeminksning än byggnad av gängse slag med bostäder samt kontors- och affärslokaler. Avdrag för värdeminskning bör därför för ifrågavarande beskattningsår icke medgivas efter förmånligare grund än taxeringsintendenten yrkat eller med 0,75 procent. — Man får kanske anta att majoriteten med sitt skrivsätt önskat ge uttryck för att avdrag egentligen inte bort medges efter högre procentsats än 0,6. Regeringsrätten kunde emellertid inte gå ned till 0,6 procent eftersom taxeringsintendenten yrkade att avdraget skulle beräknas efter 0,75 procent. Antagandet vinner stöd av utgången i rättsfallet RÅ 1964 Fi 1773, där Fastighetsaktiebolaget — Lundabiografen fick avdrag efter blott 0,6 procent.[28] Det bör emellertid nämnas att en minoritet i regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1965 Fi 138 fann det av kammarrätten medgivna avdraget skäligt.

Ytterligare belägg för att värdeminskningsavdraget beräknas efter 0,6 procent för en byggnad, som innehåller kontor och andra affärslokaler utgör regeringsrättens utslag den 21 september 1967 angående Fastighetsföreningen Lärjungen nr 1 i Stockholm. Föreningen redovisade 94 procent av fastigheten i förvärvskällan annan fastighet och återstoden i rörelse. Byggnadens yta omfattade 7.795 kvadratmeter, varav blott 60 kvadratmeter upptogs av en bostadslägenhet. I övrigt innehöll byggnaden i stort sett lokaler för garage, butiker, kontor och restaurant samt en samlingslokal. I byggnaden var expeditionen för landets största fackförening d. s. k. Metallettan inrymd. Till expeditionslokalen hörde en hålkorts- och adresseringsavdelning med maskiner av sådan tung beskaffenhet att föreningen ville jämställa lokaliteten med en verkstadslokal. Expeditionslokalen upptog emellertid blott 252 kvadratmeter varför förening-

[26] Jfr RN 1957 nr 3: 1.

[27] Vid pressläggningen har det blivit bekant att RR i utslag den 25/10 1967 på så sätt bifallit en TI:s talan att ett Folkets Hus i en större stad fått avdrag efter 0,8 %. KR hade medgivit 1 % och TI yrkat 0,6 %. — Utgången torde inte innebära att 0,8 % skall betraktas såsom gängse % för kontorshus med däri inrymda affärslokaler.

[28] Jfr dock RÅ 1958 Fi 271, i vilket fall avdrag medgavs efter en procent för en byggnad som till 85 % disponerades för bussväntsal, apotek, konditori, damfrisör och läkarpraktik. Det bör emellertid påpekas att huset var från 1830-talet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

ens påstående om särskild förslitning på grund av adresseringsmaskinerna överhuvud icke kunde inverka på utgången i målet.[29]

Sitt största intresse har emellertid detta utslag därigenom att föreningen, vars avskrivningsunderlag utgjordes av beräknad anskaffningskostnad, inte fick räkna in rivnings- och evakueringskostnad i avskrivningsunderlaget.[30]

Om en byggnads värde av en eller annan orsak skulle ha sjunkit t. ex. med mer än summan av tidigare medgivna värdeminskningsavdrag kan en fastighetsägare inte få den kompensation, som en rörelseidkare kan få enligt punkt 3 näst sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Detta sammanhänger med att värdeminskningsavdrag för byggnad inte får förskjutas. För värdeminskningen under byggnadens återstående livslängd kan han naturligtvis få avdrag efter högre procentsats. Se. t. ex. RÅ 1958 Fi 1745, där fastighetsägare fick avdrag för värdeminskning efter två procent för hyresfastigheter.[31]

Den särskilda förslitning, som en byggnad i kustbandet i Hallands samt Göteborgs och Bohus län kan vara utsatt för, har inte ansetts utgöra tillräcklig grund för avdrag efter högre procentsats än för byggnader i övriga delar av riket. Se RÅ 1959 Fi 1208 (SN 1960 s. 38), där avdrag för värdeminskning av träbyggnad medgavs efter en i stället för yrkade 1,5 procent.

I rättsfallet RÅ 1960 Fi 556 (se SN 1960 s. 290) önskade ett fastighetsbolag vid beräkning av inkomst av annan fastighet som avskrivningsunderlag tillämpa summan av taxerade byggnadsvärdet på grundval av gällande taxeringsvärde och kostnaden för ombyggnader, som utförts efter senaste fastighetstaxering. Bolagets yrkande godkändes av kammarrätten men underkändes av regeringsrätten, som biföll taxeringsintendentens ändringsyrkande. Den s. k. kombinerade metoden, som enligt riksskattenämndens anvisningar, RN 1954 nr 4:1, kan tillämpas beträffande jordbruksfastighet, underkändes alltså i detta fallet vid beräkning av annan fastighet.[32]

I ett ej överklagat ärende om förhandsbesked, RN 1965 I nr 6:5, har riksskattenämnden förklarat att den kombinerade metoden ej heller får användas vid beräkning av inkomst av rörelse. Det kan väl ifrågasättas om detta borde vara fallet också sedan regeringsrätten accepterat beräknade anskaffningsvärden såsom avskrivningsunderlag.[33] Det skulle emellertid vara olyckligt om den möjligheten skulle godtas då frågan om avdrag för värdeminskning av byggnad är under utredning.

b) Fabriks- och verkstadsbyggnader

I allmänhet torde avdrag medges efter två — tre procent. Efter utredning, som visar förhandenvaron av särskilt stor förslitning, medges högre avdrag.

[29] I detta sammanhang kan det vara lämpligt att erinra om RÅ 1959 Fi 367, där en fastighetsägare yrkat avdrag efter 4 % för inredningsdetaljerna för ett barndaghem och efter 0,6 % för byggnaden i övrigt blott fick avdrag efter 0,6 % för hela byggnaden. I det fallet skulle möjligen utrymme ha funnits för tillämpning av punkten 3 av anvisningarna till 25 § KL, jfr s. 185 och 187.

[30] Jfr af Klercker s. 212—213.

[31] Se C. O. Sandström SN 1960 s. 109.

[32] Jfr dock den kritiserade utgången i rättsfallet RÅ 1953 Fi 1265, se också SN 1960 s. 290.

[33] Jfr prop 191/1951 s. 121—122.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

I rättsfallet RÅ 1958 ref. 49 medgav regeringsrätten ett bolag, som sålde bilar och idkade verkstadsrörelse, avdrag för värdeminskning av en bilverkstadsbyggnad av sten efter tre procent. Till skillnad från ett tidigare mål med annan utgång — RÅ 1956 Fi 1385 — fanns det egentligen ingen utredning i referatmålet. Regeringsrätten biföll emellertid bolagets yrkande i referatmålet med hänvisning till byggnadens beräknade ekonomiska varaktighetstid. Utgången kan på goda grunder anses vara en ren följd av företagsbeskattningskommitténs påpekande om att hänsyn måste tas till den ekonomiska varaktighetstiden och den därav följande omredigeringen av punkt 7 i anvisningarna till 29 § KL. Såsom nämnts innebar denna redigering icke någon ändring i gällande rätt. Referatmålet rörde 1953 års taxering och den nya utformningen av anvisningspunkten trädde i kraft först 1958.

Av referat 49/1958 kan man alltså dra slutsatsen att värdeminskningsavdragen för bilverkstadsbyggnader i allmänhet skall beräknas efter 3 procent men i vilken omfattning det kan tillämpas på andra verkstadsbyggnader är oklart.

I ett mål angående Fastighets AB Lützen, RÅ 1961 Fi 409 (SN 1961 s. 275) medgav regeringsrätten avdrag efter två procent medan bolaget yrkat 2,5 procent. Bolagets fastighet var uthyrd till en bilfirma, som där hade utställnings- och kontorslokaler samt reparationsverkstäder och garage.

I ett fall var en byggnad, uppförd i betong och tegel och med ett taxeringsvärde av närmare två miljoner kronor, huvudsakligen uthyrd till större och mindre industriföretag för att av dem användas för tillverkning, lager och därtill hörande kontor. Regeringsrätten medgav i enlighet med bolagets yrkande avdrag för värdeminskning beräknad efter två procent medan underinstanserna blott godkänt 1,5 procent, RÅ 1959 Fi 1224.

Såsom nämnts kan efter utredning, som visar att förslitningen är onormalt stor, avdrag medges med högre procentsats än tre. Se t. ex. RÅ 1956 Fi 1911, där fyra procent medgavs för driftbyggnader vid tegelbruk. Samma procentsats tillämpades beträffande sulfitfabrik RÅ 1959 Fi 190.

c) Avdrag för värdeminskning av byggnad på ofri grund

Den omständigheten att en byggnadsägare enligt kontrakt endast har rätt att disponera tomtmarken ett visst antal år medför i regel inte att byggnadens ägare får skriva av byggnaden under motsvarande antal år. Se t. ex. RÅ 1961 Fi 38 (SN 1961 s. 231) där omständigheterna var följande. K. hade hyrt en tomt för en tid av 20 år, varefter kontraktet skulle upphöra utan uppsägning. K. yrkade avdrag för värdeminskning av byggnader efter 1,5 procent. Han fick bara avdrag efter en procent trots att det inte fanns någon möjlighet att uttala sig om sannolikheten av kontraktets förlängning vid utgången av det tjugonde året, då tomtägaren kunde begära byggnadernas undanskaffande.[34] Motsvarande utgång noteras i ett av regeringsrätten den 9 november 1953 avgjort förhandsbeskedsärende, se Sv. Skattetidn. RR-utslag 1953 s. 28. Såsom ytterligare exempel kan nämnas RÅ 1957 Fi 790 samt RÅ 1964 Fi 1775 (SN 1965 s. 167). I sistnämnda fall var omstän-

[34] Jfr SN 1960 s. 264.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

digheterna följande. Restaurant Godthems byggnad på Kungl. Djurgården var uppförd av trä 1897. Markarrendet, som löpt sedan 1949, skulle upphöra 1969. Restaurantbolaget yrkade värdeminskningsavdrag efter 6,5 procent men prövningsnämnden medgav blott avdrag efter 3 procent. Sedan kammarrätten medgivit yrkat avdrag fastställde regeringsrätten efter besvär av taxeringsintendenten prövningsnämndens beslut och yttrade därvid:

Enär icke visats, att värdeminskningsavdraget för byggnaden med hänsyn till dennas beskaffenhet och den tid byggnaden anses kunna nyttjas bör beräknas efter högre procenttal än 3, samt med hänsyn till föreliggande omständigheter ej heller det förhållandet att byggnaden är belägen å annans mark utgör tillräcklig grund för tillämpning av högre procenttal. — — —

Kan ägaren av byggnaden emellertid visa eller göra sannolikt att kontraktet inte kommer att förlängas eller att markägaren icke kommer att lösa in byggnaden då avtalet upphör att gälla medges däremot avdrag för värdeminskning efter högre än gängse procentsats. Såsom exempel kan nämnas RÅ 1954 Fi 1360 i vilket fall ett bolag haft en fabriksbyggnad på annans mark alltsedan 1942. Sedan bolaget visat att kontraktet var uppsagt till den 1 januari 1957 och därefter blott ägde att begagna tomten tills byggnadstillstånd meddelats för ny byggnad fick bolaget avdrag efter 10 procent. Motsvarande avdrag fick den skattskyldige av prövningsnämnden i rättsfallet RÅ 1959 Fi 492 där följande omständigheter förekom. En verkstadsägare byggde 1947 till ett av honom hyrt garage. Den 31 oktober 1952 skulle tillbyggnaden utan ersättning överlåtas till markägaren. Byggnadens ägare fick vid 1953 års taxering av prövningsnämnden avdrag med en femtedel av anskaffningskostnaden. Han hade yrkat avdrag för hela anskaffningskostnaden och därvid framhållit att han tidigare inte haft möjlighet att skriva av på byggnaden. Samtliga insatanser vägrade emellertid det sistnämnda avdraget. Om han skulle fått avdrag för hela beloppet vid 1953 års taxering hade detta inneburit att han fått avdrag för tidigare ej utnyttjade värdeminskningsavdrag för byggnad.[35] Slutligen kan också nämnas regeringsrättens utslag den 21 september 1967 angående K. G. I. Anderssons inkomsttaxering 1962. Han fick avdrag efter fem procent för en magasinsbyggnad som låg på dispens d. v. s. den skattskyldige kunde efter utgången av varje år åläggas att riva byggnaden.

d) Tillfälliga byggnader

Enligt punkt 7 anvisningarna till 29 § KL kan rörelseidkare dra av kostnaden för rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, det år då han haft utgiften. Se t. ex. regeringsrättens utslag den 22 februari 1967 angående K. G. Ryns inkomsttaxering 1957. R. var skyldig att tre år efter det byggnadstillstånd meddelats ta bort en på annans mark stående tillbyggnad till en av honom hyrd lokal. Sedan det var upplyst att byggnaden rivits fick R. av regeringsrätten avdrag för hela byggnadskostnaden på en gång.

[35] I en del fall har viss men inte full hänsyn tagits till att kontrakt endast gällt viss tid, se t. ex. RÅ 1946 Fi 997 och 1949 Fi 426. I det senare fallet bidrog också byggnadernas ålder vid förvärvet till utgången i målet. I rättsfallet RÅ 1952 Fi 702 var arrendetiden 25 år för mark i en hamn men hamnstyrelsen hade rätt att häva kontraktet om styrelsen behövde marken för egen del. Bolaget yrkade 20 % fick 5 % av PN, övriga instanser ej ändring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05

IV Behov av nya bestämmelser

Reglerna om avdrag för värdeminskning av byggnad i förvärvskällorna annan fastighet och rörelse är såsom framhållits inte invändningsfria. Trots att bestämmelserna i huvudsak inte ändrats sedan 1938 råder osäkerhet om hur de skall tillämpas. Sedda tillsammans ger kanske bristerna en orättvis bild av förhållandena. Såsom annars ofta är fallet torde nämligen verkligheten beträffande avdrag för värdeminskning också vara bättre än sitt rykte. Det är alltså inte dessa bristfälligheter utan den tekniska utvecklingen, som oundgängligen kräver hänsyn i form av ändrade regler. De besvär sådana kommer att medföra genom att såväl tillämpande organ som skattskyldiga tvingas att tänka om och göra sig förtrogna med nya gränslinjer, rättfärdigas av den gällande lagens otillräcklighet i det nuvarande tekniskt sett högt utvecklade samhället.

Såsom exempel på fall där nuvarande regler inte passar i situationer föranledda av den tekniska utvecklingen kan nämnas att bilfabriker inte kan få avdrag för värdeminskning av sina provbanor eller att vattenverk inte får avdrag för värdeminskning av tunnlar och andra ledningar.

Det moderna byggnadssättet, som medger ett flexibelt nyttjande av byggnader, medför också problem. Såsom exempel kan nämnas kravet på olika procentsatser vid beräkning av avdrag för byggnadsstommen och för specialinredningar.

Även om procentsatserna inte i detalj kan regleras av lagstiftaren måste det från det hållet nog också komma en viljeyttring för att den restriktiva inställning, som t. ex. kommit till uttryck i rättsfallet RÅ 1964 Fi 1766 (Fastighetsbol. Hufvudstaden), skall brytas.[36]

[36] Rättelse: Det på s. 185 anmärkta rättsfallet RÅ 1946 Fi 883 avser 1946 Fi 833.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:05