



Det här verket har digitaliserats vid Göteborgs universitetsbibliotek och är fritt att använda. Alla tryckta texter är OCR-tolkade till maskinläsbar text. Det betyder att du kan söka och kopiera texten från dokumentet. Vissa äldre dokument med dåligt tryck kan vara svåra att OCR-tolka korrekt vilket medför att den OCR-tolkade texten kan innehålla fel och därför bör man visuellt jämföra med verkets bilder för att avgöra vad som är riktigt.

This work has been digitized at Gothenburg University Library and is free to use. All printed texts have been OCR-processed and converted to machine readable text. This means that you can search and copy text from the document. Some early printed books are hard to OCR-process correctly and the text may contain errors, so one should always visually compare it with the images to determine what is correct.



Reparation — Underhåll — Ombyggnad

En jämförelse av begreppen i olika
lagstiftningskomplex

Lasse Gärdlund

R
GML

INSTITUTET FÖR BYGGDOKUMENTATION	
Accnr	Plac Ser

BYGGDOK

Sankt Eriksgatan 46

112 34 Stockholm

tel: 08-617 74 50

fax: 08-617 74 60

R62:1983

REPARATION - UNDERHÅLL - OMBYGGNAD

En jämförelse av begreppen i olika lagstiftningskomplex

Lasse Gärdlund

Denna rapport hänför sig till forskningsanslag 810425-0
från Statens råd för byggnadsforskning till Juridiska
institutionen, Stockholms universitet.

I Byggforskningsrådets rapportserie redovisar forskaren sitt
anslagsprojekt. Publiceringen innebär inte att rådet tagit
ställning till åsikter, slutsatser och resultat.

R62:1983

ISBN 91-540-3921-5

Statens råd för byggnadsforskning, Stockholm

LiberTryck Stockholm 1983

INNEHÅLL

1.	ALLMÄN INLEDNING	7
1.1	Projektets bakgrund och syfte	7
1.2	Projektets uppläggning och redovisning	8
2.	SKATTELAGSTIFTNINGEN - INLEDNING	9
2.1	Skatterättens fastighetsbegrepp	9
2.2	Den löpande beskattningen av annan fastighet - en översikt	11
2.2.1	Konventionell metod	13
2.3	Hur kostnader för hyresfastigheter fördelas över tiden	14
2.3.1	Redovisningsmetoder	14
2.3.2	Avskrivningsregler och reformen 1969	16
2.3.3	Direkt avdragsgilla kostnader (utom reparation och underhåll)	19
2.3.4	Avskrivning av byggnad	21
2.3.5	Viss maskinell utrustning	24
2.3.6	Reparation och underhåll	25
2.3.7	Huvudregler, m m	28
2.3.8	Något om avdragsförbudet för åtgärder finansierade med statliga lån	41
2.4	Genomgång av rättspraxis	43
2.4.1	Arbeten på bärande konstruktioner	44
2.4.2	Arbeten på icke bärande konstruktioner	49
2.4.3	Botande av extraordinära skador	73
2.5	Sammanfattning	75
3.	BOSTADSFINANIERINGSFÖRORDNINGEN - INLEDNING ...	79
3.1	Bostadspolitiken i allmänhet	79
3.1.1	Paritetslånesystemet	80
3.1.2	Den nuvarande bostadspolitiken	81
3.2	Det nuvarande systemet för statlig långivning ...	85
3.2.1	Lån för ombyggnad - flerfamiljshus	90
3.3	Rekvisiten i 8 § BFF	93
3.3.1	Väsentlig ökning av bostadsvärdet	93
3.3.2	Lägsta godtagbara standard	95
3.3.3	Högsta godtagbara standard	97
3.3.4	Viss minsta omfattning	97
3.3.5	Skälig ombyggnadskostnad	97
3.3.6	Hänvisningar till andra författningar	97
3.3.7	Underhåll	98
3.4	Intervjuer med tillämpare av BFF	99
3.4.1	Noterbara likheter och skillnader	100
3.4.2	Bedömningen av vissa åtgärder	100
3.4.3	Några avgöranden från Bostadsstyrelsen och Regeringen	102
4.	JÄMFÖRELSE AV BEGREPPSANVÄNDNINGEN	105
4.1	Likheter	110
4.2	Skillnader	112
4.3	Konsekvenser av att begreppen används olika - några problem	115
4.3.1	Problem hos skattemyndigheterna	116
4.3.2	Problem hos lånemyndigheterna	117
4.3.3	Problem hos fastighetsägarna	118
4.4	Reparation eller ombyggnad - vad är bäst?	119

INNEHÅLL, forts

4.4.1	Reparationskalkylen	122
4.4.2	Ombyggnadskalkylen	124
4.4.3	Resultat	126
5.	SAMMANFATTANDE AVSLUTNING	131
	FÖRKORTNINGAR	135
	LITTERATUR	136
	STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR	140
	PROPOSITIONER	140
	UTSKOTTSBETÄNKANDEN	140
	DEPARTEMENTSPROMEMORIOR	140
	RIKSSKATTEVERKET	141
	RÄTTSFALL	141
	RIKSSKATTENÄMNDENS MEDDELANDE	143
	RÄTTSFALL FRÅN REGERINGS- OCH KAMMARRÄTT	143
	BOSTADSSTYRELSENS BESLUT	143
	REGERINGENS BESLUT	143
	BILAGA 1 Reparationskalkyl	
	BILAGA 2 Ombyggnadskalkyl	

FÖRORD

Intresset för den del av byggnadsverksamheten som avser reparation/underhåll och ombyggnad har ökat de senaste åren. Forskningen har på vissa områden varit omfattande och väl beskrivit de problem som finns. På andra områden är bristerna uppenbara. Detta gäller främst betydelsen av de juridiska problemen.

Föreliggande rapport har två syften, dels att placera in juridiken som en väsentlig del av forskningen kring förnyelseprocessen av våra bostäder, dels att beskriva vilka konsekvenser det får då två fristående områden, skattelagstiftningen och den statliga långivningen, skall samverka för ett gemensamt mål.

Anslag för rapporten har erhållits från Statens Råd för Byggnadsforskning, för vilket jag framför mitt stora tack.

Ett stort tack riktas även till min handledare, professor Sven-Olof Lodin, som med stor entusiasm bidragit till rapportens utformning. Under arbetet med rapporten har hjälp och stöd också erhållits från många håll. Jag vill dock främst tacka professor Anders Victorin, univ lektor Peter Melz och ing Henry Forsgren för värdefulla synpunkter som jag fått på olika delar av rapporten.

Ett stort tack riktas även till byrå ass Ulla Lindqvist, som renskrivit manuskriptet på ett mycket förtjänstfullt sätt.

Stockholm den 1 oktober 1982.

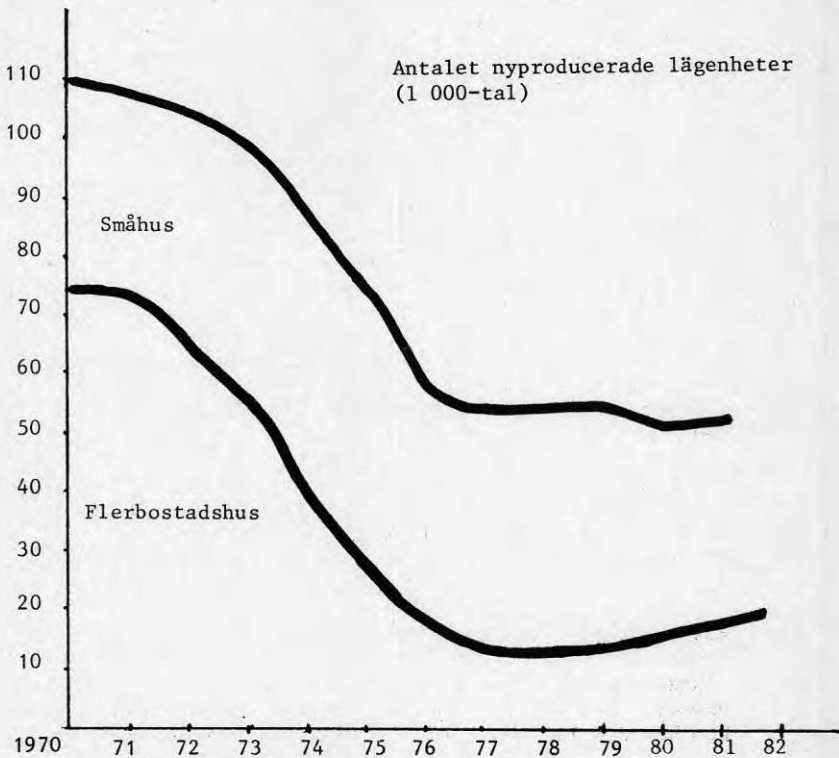
Lasse Gärdlund

1. ALLMÄN INLEDNING

1.1 Projektets bakgrund och syfte

Bostadsbyggandet i Sverige minskade kraftigt under första hälften av 1970-talet - från 110 000 lägenheter 1970 till knappt 52 000 1981. Flerbostadshusen svarade för den kraftigaste minskningen, medan antalet nyproducerade småhus varit i det närmaste konstant. Se nedanstående figur.

Figur 1.



Källa: SCB

Ombyggnadsverksamheten har ökat men inte till en sådan nivå att den motsvarar den tidigare nybyggnadsverksamheten. Antalet ombyggda flerbostadshus ökade från 689 st 1978 till 860 st 1981.¹⁾

1) Källa: SCB.

Man kan således anta att nybyggnationen kommer att minska under de närmaste åren och att man först och främst kommer att renovera och reparera redan byggda hus och anpassa dessa till nya ändamål och behov. Detta kommer sannolikt att ske huvudsakligen genom ombyggnader men även genom reparationer och underhåll. Underhållet kan vidare antas öka, då de hus som byggdes under det s k miljonprogrammet nu uppnått en ålder som kräver allt större insatser för att kapitalförstöring inte skall bli följden.

Dessa omständigheter medför att begreppen reparation, underhåll och ombyggnad kommer att tilldra sig allt större uppmärksamhet. Främst gäller detta behandlingen av begreppen inom skattelagstiftningen och reglerna för den statliga långivningen till bostäder.

Projektets syfte är att söka klargöra vad begreppen reparation, underhåll och ombyggnad verkligen innebär vid tillämpningen av kommunal-skattelagen (KL) och bostadsfinansieringsförordningen (BFF). Undersökningen av begreppen syftar till att belysa effekterna av tillämpningen. Som arbetshypotes gäller att begreppen har olika innebörd och att detta får skilda effekter.

1.2 Projektets uppläggning och redovisning

Undersökningen omfattar begreppsanvändningen i kommunalskattelagen och bostadsfinansieringsförordningen. Gemensamt för de båda områdena är att de utgår från författningstext. Lagändringar har för KL:s del beaktats till och med januari 1981 och för BFF:s del till och med oktober 1981 där ej annat angivits.

Inledningsvis behandlas de båda områdena var för sig med syfte att söka beskriva dels de aktuella reglerna för reparation, underhåll och ombyggnad, dels de kringliggande reglerna som förklarar och uppbär de mera specialiserade bestämmelserna.

Materialinsamlingen har huvudsakligen skett genom studier av författningstext, doktrin och praxis. Kompletteringar har skett genom intervjuer med dem som tillämpar resp regelsystem. För KL:s del är såväl doktrin som praxis mycket omfattande, vilket torde framgå av kapitel 2.

Bostadsfinansieringsförordningen saknar huvudsakligen praxis och doktrin, varför materialet kompletterats med Bostadsstyrelsens anvisningar och med en mängd intervjuer med de som tillämpar BFF på olika nivåer. Kapitel 3 behandlar även bostadspolitiken i allmänhet eftersom bestämmelserna annars framstår som svårgripbara.

I kapitel 4 jämförs de likheter och skillnader som påträffats i de tidigare avsnitten. Till jämförelsen av begreppen reparation, underhåll och ombyggnad har fogats en smärre inventering av begreppsdefinitioner från olika områden. Jämförelsen syftar främst till att belysa aktuella skillnader i begreppsanvändningen och vad detta kan medföra. Även synpunkter från de inblandade tillämparna har inhämtats.

Kapitel 4 avslutas med kalkyler som visar vilken ekonomisk betydelse den skilda begreppsanvändningen får för den enskilde fastighetsägaren.

Rapporten sammanfattas i kapitel 5 där även synpunkter på hur reglerna styr valet mellan reparation och ombyggnad återfinns.

2. SKATTELAGSTIFTNINGEN - INLEDNING

Detta avsnitt avser att beskriva de skatteregler som gäller för enskilt ägda hyresfastigheter.¹⁾ Framställningen syftar dels till en allmän överblick av de aktuella reglerna dels till en noggrannare inblick i de regler, som använder begreppen reparation, underhåll och ombyggnad.

I huvudsak behandlas endast reglerna som rör hyresfastigheter men i de fall där förståelsen underlättas av att även andra regler behandlas har så skett. Framst gäller detta rättsfallsgenomgången (2.4) där många fall är hämtade från förvärvskällan jordbruksfastighet.

I Sverige finns ca 100 000 hyresfastigheter och av dessa är 61 % bostadsfastigheter.²⁾ Dessa ägs till ca 45 % av enskilda personer eller dödsbon vilket innebär att det för ca 30 000 människor är av stor betydelse hur myndigheter tillämpar begreppen reparation/underhåll resp ombyggnad.³⁾

Inledningsvis kommer de grundläggande reglerna för annan fastighet⁴⁾ att behandlas, vad som utgör fastighet inom skatterätten och vilka metoder för beskattning som finns. Framställningen går sedan över på hyresfastigheterna såtillvida att reglerna för dessa genomgås något utförligare. Djupast når framställningen i avsnittet angående reparation och underhåll.⁵⁾ Därefter följer en omfattande rättsfallssammanställning. Denna avser att tjäna två syften. För det första utgör den komplement till den tidigare framställningen som inte har belastats med referat. För det andra har någon mera omfattande sammanställning inte publicerats under de senaste tio åren,⁶⁾ varför denna kanske kan vara någon till hjälp vid bedömningen av aktuella fall.

Avslutningsvis sammanfattas avsnittet med avseende på den jämförelse som skall göras i kapitel 4.

2.1 Skatterättens fastighetsbegrepp

För att kunna avgöra avdragsrätten för reparation och underhåll måste fastställas vad som är fastighet enligt skatterätten. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet har sedan lång tid varit knutet till det civilrättsliga. Till och med 1974 hänfördes till fastighet dels vad som i allmän lag angavs,⁷⁾ dels byggnad som inte utgjorde fast egendom enligt allmän lag. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet har varit föremål för flera utredningar.⁸⁾

-
- 1) Beskattade enl 25 § 1 mom KL.
 - 2) BFR Rapport R 21:1978 - Hyresfastigheter i Sverige. Carlegrim och Skoog.
 - 3) Till denna grupp kommer dels ägare av fastigheter med blandad användning dels ägare av fastigheter som används i rörelse. Reglerna för rörelsefastigheter är dock annorlunda utformade.
 - 4) Egentligen "annan fastighet än jordbruksfastighet"; beskattade enligt 24-26 §§ KL.
 - 5) Se avsnitt 2.3.6 och följande.
 - 6) Senast kända är Bo Rydin i Skattenytt nr 6/1971.
 - 7) Med allmän lag åsyftades 1895 års lag ang vad till fast egendom är att hänföra (SFS 1895:36). Lagen upphävd 1 juli 1967.
 - 8) DS Fi 1971:15 och DS Fi 1973:7.

Departementschefen¹⁾ ansåg att det skulle vara ytterst svårt att åstadkomma ett enhetligt fastighetsbegrepp inom skatterätten. Den lösning man valde var att utgå från de civilrättsliga reglerna i Jordabalken (JB) och till dessa ge särbestämmelser. Byggnad på ofri grund ingår t ex i skatterättens fastighetsbegrepp.

De civilrättsliga reglerna i JB är uppbyggda på följande sätt. Först anges i JB 1:1 att fast egendom är jord och att denna är indelad i fastigheter. Till fastigheterna hör en mängd olika tillbehör enligt JB 2 kap. Dessa brukar indelas i fastighetstillbehör (JB 2:1), byggnadstillbehör (JB 2:2) och industritillbehör (JB 2:3).

Till fastighetstillbehören hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som fastigheten blivit försedd med för stadigvarande bruk. Vidare ingår träd och växter, byggnader som inte ligger på fastighetens mark om de är avsedda för utövande av servitut till förmån för fastigheten.

Till byggnadstillbehören hänförs fast inredning och annat som byggnaden blivit försedd med om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden, t ex fast avbalkning, hiss, ledning för vatten, värme och ljus, vidare kranar, kontakter och sådan utrustning som värmepanna, element, kamin, kakelugn och innanfönster. Dessutom anges att brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel utgör byggnadstillbehör.

Den ovan angivna uppräkningsen i JB 2:2 inleds med ordet "såsom" och det innebär att uppräkningsen endast är exemplifierande och inte på något sätt uttömmande. För bedömningen om ett visst tillbehör ingår i byggnadstillbehören eller inte kan hjälp erhållas från den uppräkningsen av olika tillbehör, som i regel hör till byggnader av skilda slag. I denna uppräkningsen finner man vid bostad följande: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling. Även denna uppräkningsen är endast exemplifierande och det avgörande torde vara den utrustning som är standard vid nybyggen av genomsnittliga bostadstyper.²⁾

JB 2:2 avslutas med konstaterandet att reservdel och dubblett till föremål som uppräknas inte utgör tillbehör.

Den tredje typen av tillbehör enl 2 kap JB utgörs av industritillbehören (JB 2:3). Dessa är aktuella för fastigheter som helt eller delvis är inrättade för industriell verksamhet. Det är här fråga om t ex maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i den verksamhet som bedrivs på denna. Undantagna är fordon, kon-torsutrustning och handverktyg.

För att visst föremål skall anses ingå i den fasta egendomen krävs dessutom att föremålet inte är tillfört fastigheten av nyttjanderätts-havare eller annan än fastighetsägaren (JB 2:4).

För byggnadstillbehören och vissa av fastighetstillbehören krävs att de är ägnade till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Vidare krävs att föremålet har tillförts byggnaden på ett varaktigt sätt. Detta måste kunna konstateras rent objektivt.

1) Prop 1973:162, sid 294 f och 345 f.

2) Prop 1966:24 sid 62 och 89 f.

Fastighetsbegreppet i skattelagstiftningen omfattar således vad som anges som fast egendom enligt JB 1:1 samt därtill hörande tillhör enligt JB 2:1-3. Vidare anger KL 4 § att underlaget för kommunal inkomstskatt bestäms vid fastighetstaxeringen. I andra stycket till 4 § KL ges dessutom särbestämmelsen att byggnad som är lös egendom skall betraktas som fastighet. Enligt 5 § KL¹⁾ undantas dock industritillbehören (JB 2:3) från skatteplikt. Utöver detta finns även vissa rester kvar av vad som enligt 1895 års lag var att hänföra till fastighet. Enligt 10 § Lag om införande av nya jordabalken (SFS 1970:995) skall även fortsättningsvis gälla att byggnad på ofri tomt i stad, vattenverk på annans grund samt i jordeboken upptaget fiskeri skall behandlas som fast egendom om besittningsrätten består efter införandet av nya JB.

Särbestämmelsen att byggnad å annans mark räknas som fastighet får betydelse dels där marken är upplåten med tomträtt dels där marken upplåtits genom någon form av arrende. Det faktiska innehavet är för dessa fall, speciellt med avseende på tomträtt,²⁾ mycket snarlikt ett innehav med äganderätt.

Vid fastighetstaxering fastställs till vilken kategori som fastigheten hör. Fastigheter som huvudsakligen används för jordbruk och skogsbruk taxeras som jordbruksfastigheter. Övriga fastigheter taxeras som annan fastighet. Det är fastighetstaxeringen som avgör hur fastigheten beskattas.³⁾ För jordbruksfastigheter gäller reglerna i 21-23 §§ KL och för annan fastighet 24-26 §§ KL.

2.2 Den löpande beskattningen av annan fastighet - en översikt

Med den löpande beskattningen avses den beskattning som sker av den årliga⁴⁾ avkastningen från fastigheten. Avkastningen beräknas som skillnaden mellan intäkter och kostnader.

Dessutom sker en s k garantibesättning av alla skattepliktiga fastigheter.⁵⁾

Sättet för beskattning av fastigheter skiljer sig åt på flera sätt. Avgörande är dels hur fastigheten används dels vem som äger fastigheten. Vidare föreligger skillnader mellan vad som skall tas upp som intäkt resp vad som får dras av som kostnad.

Huvudregeln, i 24 § 1 mom KL, anger att allt som kommit ägaren till godo som intäkt skall tas upp som inkomst. Avdrag får sedan göras enligt 25 § 1 mom KL för alla kostnader som belöper på fastigheten. Detta är den s k konventionella metoden och den används för alla fastigheter som inte beskattas enligt 24 § 2 och 3 mom KL.

1) KL 5 § är numera upphävd (SFS 1979:1154).

Reglerna är överflyttade till Fastighetstaxeringslagen.

2) Jfr andra situationer där tomträtt jämställs med fast egendom, JB 13:26.

3) 7 § KL med anvisningar.

4) Även andra tidsperioder kan förekomma, då fastigheten redovisas bokföringsmässigt. Se KL 3 § anv 1-3 st eller då fastigheten förvärvats under året.

5) 47 § KL.

De metoder för beskattning som anges i 24 § 2 och 3 mom skall tillämpas då förutsättningarna för resp metod är uppfyllda. Fastighetsägaren har alltså ingen valmöjlighet. I 24 § 2 mom anges att då fastigheten är inrättad till bostad för en eller två familjer skall som intäkt tas upp viss procent av fastighetens taxeringsvärde. Som kostnad får avdras ränta på kapital nedlagt i fastigheten samt för tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Dessutom ges ett avdrag med 1 500 kr för helt år räknat då fastighetsägaren varit mantalsskriven på fastigheten.

Den intäkt som skall tas upp är utformad på ett sätt som innebär att beskattningen blir progressiv. Intäkten beräknas på följande sätt. För helt år räknat tas som intäkt upp 2 % av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret om inte taxeringsvärdet är högre än 450 000 kr. För fastigheter med högre taxeringsvärde än 450 000 kr utgörs intäkten av 9 000 kr (2 % x 450 000), plus 4 % på taxeringsvärdet mellan 450 000 och 600 000, plus 6 % på taxeringsvärde mellan 600 000 och 750 000 kr, plus 8 % på taxeringsvärde överstigande 750 000 kr. Denna form av beskattning, den s k schablonmetoden, tillämpas på villor och fritidshus.¹⁾

En annan form av schablonmetod behandlas i 24 § 3 mom KL och avser fastigheter som tillhör bostadsföreningar, bostadsaktieföretag och allmännyttiga bostadsföretag. Som intäkt skall i dessa fall 3 % av fastighetens taxeringsvärde tas upp. Avdrag får göras för ränta på kapital nedlagt i fastigheten samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

Alla skattepliktiga fastigheter omfattas av den s k garantibeskattningen. Denna utgör de sista resterna av den s k objektskatten som användes före KL:s tillkomst. Garantibeskattningen motiveras numera av att man vill tillförsäkra kommunerna ett visst skatteunderlag. Hur skatten fungerar framgår av nedanstående översikt.²⁾

Uppställning över garantibeskattningens tekniska konstruktion

Förvärvskälla för fastighet

+ Intäkter

./. Kostnader

= Nettointäkt (underskott avdrages mot andra inkomster i samma kommun)

./. Procentavdrag (1,5 % av taxeringsvärdet)

= Inkomst (här får ej uppstå ett negativt belopp)

+ Garantibeloppet (1,5 % av taxeringsvärdet)

= Skattepliktig inkomst av fastigheten

- 1) Dock kan uppdelning av fastigheten ske om en del av fastigheten används i rörelse. Vidare kan den konventionella metoden tillämpas då ett fritidshus hyrs ut regelbundet och intäkten överstiger 4 000 kr. Dessutom finns några andra undantag då schablonregeln inte används men då dessa saknar intresse för den fortsatta framställningen förbises dessa.
- 2) Å Floderus & P Melz: Skatt och Markutnyttjande, Statens institut för byggnadsforskning, M 80:17.

Tablå över den kommunalt taxerade inkomsten med hänsyn till garantibeloppet

Nettointäkt	Skattepliktig inkomst av fastigheten
> 1,5 % av taxeringsvärdet	= nettointäkten
< 1,5 % av taxeringsvärdet men > 0 kr	= garantibeloppet
< 0 kr	= garantibeloppet, underskottet (= den negativa nettointäkten) kan avdragas mot andra inkomster, om sådana finns, i kommunen

2.2.1 Konventionell metod

För fastigheter som inte schablontaxeras skall samtliga intäkter och¹⁾ kostnader redovisas, Denna metod används främst för hyresfastigheter och därför ägnas speciellt intresse åt metoden. Under avsnittet 2.3.1 redogörs för de redovisningsmetoder som får användas.

Den konventionella metoden syftar till att ge en redovisning av fastighetens ekonomi som nära anknyter till det företagsekonomiska synsättet. Som intäkt²⁾ skall räknas förutom hyresinkomster, även bostadsförmån åt ägaren, likvider för försålda produkter från fastigheten, försäkringsersättningar i den mån de motsvaras av skattepliktiga intäkter eller avgälder och annat som influtit från fastigheten.

Avdrag³⁾ får göras för kostnader avseende ränta på kapital nedlagt i fastigheten, tomträttsavgäld eller liknande. Avdrag får vidare göras för driftskostnader såsom fastighetsskötare, vatten, avlopp, värme, renhållning, försäkringar och förbrukningsartiklar i den mån dessa kostnader kan anses åligga fastighetsägaren som sådan. Kostnad för vissa delar av skyddsrum som har betydelse för civilförsvaret är avdragsgilla samt periodiska understöd som utbetalas pga förutvarande anställning på fastigheten.

Avdragsrätt föreligger även för reparationer och underhåll av byggnader och för den värdeminskning som byggnaden undergår. Dessutom får avdrag göras för värdeminskning på maskiner och inventarier som hör till fastigheten.⁴⁾ I 25 § 2 mom finns uppräknig av kostnader som

- 1) Även för t ex obebyggd mark och regelmässigt uthyrda fritidshus.
- 2) Intäkter behandlas i 24 § 1 mom KL.
- 3) Kostnader behandlas i 25 § 1 mom KL.
- 4) Uppräknigen i 25 § 1 mom KL är endast exemplifierande. Sandström, K G A: Beskattning av inkomst av hyresfastighet, sid 123, Stockholm 1975.

det inte medges avdrag för, nämligen kostnader för ny-, till- och ombyggnad samt därmed jämförlig förbättring. Vidare får inte avdrag ske för reparation och underhåll som fastighetsägaren erhållit statligt lån för. Dessutom finns en avdragsbegränsningsregel för s k andelshus och en regel som begränsar avdragsrätten för underhåll av trädgårdsland och liknande.

Från och med 1984 års taxering kommer delvis ändrade regler att tillämpas. Beträffande konventionellt beskattad annan fastighet berör ändringarna i huvudsak följande. Vid benefikt förvärv övertas förre ägarens avskrivningsplan med avseende på byggnader. Maskinerna och inventarierna får skrivas av enligt räkenskapsenlig eller restvärde-metod för byggnader som inte används till bostäder. Dessutom ändras kapitalförlustbegreppet.

2.3 Hur kostnader för hyresfastigheter fördelas över tiden

I detta avsnitt skall behandlas olika kostnader och olika sätt att fördela kostnader över tiden. Framställningen görs med utgångspunkt från de förhållanden som gäller för enskilt ägda hyresfastigheter.

Hyresfastigheter redovisas enligt den konventionella metoden som syftar till så ekonomiskt riktig redovisning som möjligt. För att åstadkomma detta måste vissa kostnader fördelas över tiden. Dessa periodiseringar avser bl a att fördela produktionskostnaden under den tid som byggnaden kan nyttjas.

De olika möjligheter som finns till periodisering av kostnader kommer att behandlas var för sig. De kostnader som det är fråga om avser först och främst själva anskaffnings- eller produktionskostnaden samt de möjligheter som finns till att bryta ut viss maskinell utrustning ur avskrivningsplanen och skriva av denna snabbare än själva byggnaden. Kostnader för reparation och underhåll kan i och för sig dras av omedelbart men även fördelas under viss tid. Vad slutligen gäller de rena driftskostnaderna kan viss periodisering ske med hjälp av de redovisningsmetoder som får användas. Avsnittet om hur kostnader för hyresfastigheter fördelas över tiden inleds med en genomgång av de redovisningsmetoder som förekommer. Efter detta kommer ett avsnitt om de avskrivningsregler som gäller samt en redogörelse för den reform inom området som genomfördes 1969. Sedan följer de olika sätten att fördela kostnaderna över tiden. Inledningsvis behandlas de direkta driftskostnaderna följt av avskrivningsreglerna för byggnader. Därefter behandlas den utbrytbara maskinella utrustningen och avslutningsvis möjligheterna till fördelning av kostnader för reparation och underhåll.

Slutligen ges en utförlig redogörelse för de regler som gäller beträffande reparation och underhåll.

2.3.1 Redovisningsmetoder

Inkomst av annan fastighet som beskattas enligt konventionell metod får enligt ägarens fria val beräknas antingen enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. Har man en gång valt att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder är man sedan skyldig att för efterföljande år redovisa på samma sätt.¹⁾

1) 41 § anv p 1, 1 st KL; 41 § anv p 4, 1 st KL.

Med kontantprincipen avses en redovisning där man jämför utgift med kostnad och inkomst med intäkt. Detta sker genom att en kostnad blir avdragsgill då den betalats samtidigt som en inkomst blir skattepliktig intäkt då den inlevererats. Således skall inkomsten redovisas det år som betalningen inflyter eller blir tillgänglig för lyftning. Motsvarande gäller för utgifterna, på så sätt att då utgiften betalas tas den med som kostnad. För hyresfastigheter gäller dock att hyror som inflyter strax före eller efter beskattningsårets utgång resp ingång, s k årsskiftesbetalningar, får förskjutas så att hyrorna hänförs till det beskattningsår som de avser.¹⁾ Motsvarande gäller för räntekostnader. Räkenskapsår är lika med kalenderår då redovisningen sker enligt kontantprincipen.

Med en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder avses en redovisning som följer 41 § anv p 1, 1 st KL och Bokföringslagens (SFS 1976: 125) regler. Av reglerna i bokföringslagen följer att ägare av hyresfastighet är bokföringsskyldig i de fall då mer än två lägenheter hyrs ut.²⁾ Detta torde i praktiken innebära att så gott som alla hyresfastigheter redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.³⁾

Vid en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skall periodisering av utgifter och inkomster göras. Hänsyn skall således tas till bl a fordringar, varu- och andra omkostnadsskulder samt lager. Vidare skall inkomster hänföras till rätt beskattningsår. Som ingående värden används föregående års utgående värden. Brutet räkenskapsår⁴⁾ kan få användas under vissa förutsättningar, bl a för att åstadkomma samstämmighet mellan flera förvärvskällor och vid påbörjande och avslutande av verksamheten.⁵⁾

Byte av redovisningsmetod kan vara aktuellt i två fall, dels genom en övergång från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder och dels genom en övergång från bokföringsmässig redovisning till kontantprincipen. Det sistnämnda är fallet då fastigheten inte längre skall beskattas enligt den konventionella metoden utan övergå till schablonbeskattning. Speciella regler för detta återfinns i 25 § anv p 8, 2 st KL. Redovisningen av eventuellt utgående lager sker enligt 24 § anv p 10, 2 st KL.

En övergång från kontantprincipen till en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder torde vara det vanligaste och därför redogörs utförligare för detta. Skälen till en övergång kan vara flera. Dels kan bokföringslagens krav på redovisning medföra att det ställer sig enklare att redovisa bokföringsmässigt, dels kan en övergång ske för att åstadkomma samordning mellan flera fastigheter som utgör en förvärvskälla. Reglerna för vad som utgör förvärvskälla behandlas nedan.

1) 41 § anv p 4, 1-2 st KL.

2) Bokföringslagen 1 § 2 st samt då fastigheten ägs av aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar.

3) Infördes fr o m 1979 års taxering. Praxis hade dock godtagit bokföringsmässig redovisning tidigare.

4) Räkenskapsår som omfattar annan tid än kalenderår.

5) Se 12 § Bokföringslagen samt 3 § anv, 1-3 st KL.

I de fall en hyresfastighet har redovisats enligt kontantprincipen och en övergång till bokföringsmässig redovisning sker bör följande beaktas.¹⁾ Som huvudregel gäller att hänsyn icke skall tas till ingående lager, fordringar och skulder vid beräkningen av nettointäkten.²⁾ Undantag från detta görs i de fall där reglerna om årsskifteslikvid²⁾ inneburit att inkomst som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret redan beskattats. Motsvarande gäller för utgifter som betalats i slutet av året innan beskattningsåret men som inte dragits av vid intäktsberäkningen. För dessa fall skall aktuella belopp tas upp som ingående fordran vid den bokföringsmässiga redovisningen. Som ingående skuld skall upptas inkomster som uppburits i slutet av det föregående året men som inte beskattats med stöd av reglerna för årsskiftesbetalningar. Vidare skall som utgående skuld tas upp utgift som varit obetald vid beskattningsårets utgång men som dragits av med stöd av reglerna för årsskiftesbetalningar.

Avslutningsvis kan noteras att Bokföringslagen uppställer något mindre krav på redovisningen i de fall den bokföringspliktiga verksamhetens bruttoomsättning understiger 20 basbelopp.³⁾

Samtidigt med att möjligheten till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder infördes ändrades förvärvskällebegreppet för annan fastighet.⁴⁾ De nya reglerna innebär att då en enskild person äger flera hyresfastigheter skall dessa betraktas som en enda förvärvskälla, även om fastigheterna är belägna i olika kommuner. För att betrakta fastigheterna som en enda förvärvskälla krävs att de har gemensam ledning, drift och förvaltning. I de fall då detta är uppfyllt har fastighetsägaren ingen valmöjlighet utan fastigheterna skall betraktas som en förvärvskälla.

För de fall att en enskild persons fastighetsinnehav skall anses utgöra en förvärvskälla krävs dessutom att samma redovisningsmetod tillämpas för alla fastigheterna. Fastighetsägaren måste alltså välja mellan att redovisa alla fastigheterna enligt endera kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder. I anvisningarna till 18 § punkt 1 KL sägs att gemensam ledning, drift och förvaltning skall anses föreligga i de fall där fastigheterna står under överinseende av ägaren eller dennes representant samt att de framträder som en naturlig enhet ekonomiskt sett vad avser förvaltning och drift.

2.3.2 Avskrivningsregler och reformen 1969

Avskrivningsreglerna syftar till att fördela kostnaden för byggnaden över den tid som byggnaden kan nyttjas.

Inledningsvis skall en kortfattad presentation göras av de regler som gällde före 1969 års reform. Sedan följer en redogörelse för vad reformen 1969 innebär och hur de nya reglerna tillämpas. Se även avsnitt 2.3.4 där en närmare beskrivning av tillämpningen av avskrivningsreglerna för byggnader återfinns.

1) 24 § anv p 10, 1 st och 25 § anv p 8, 1 st KL.

2) 41 § anv p 4, 1-2 st KL.

3) Bokföringslagen 1 § 4 st.

4) 18 § anv p 1 och 2 KL.

Tidigare avskrivningsregler angav det taxerade byggnadsvärdet som avskrivningsunderlag. Några procentsatser var inte angivna i lagtexten men praxis medgav regelmässigt 0,6 % för stenhus och 1,0 % för trähus. Denna avskrivningsmetod innebar att byggnaderna aldrig blev helt avskrivna.¹⁾ Motiven för avskrivningsmetoden var flera. Dels ansåg man att tomtens värdestegring kompenserade de låga avskrivningarna på byggnaderna - detta gällde dock inte alla fastigheter - dels beskattades realisationsvinst inte efter mer än tio års innehav,²⁾ vilket innebar att återvunna avskrivningar på så sätt kunde bli skattefria.

En fördel med det äldre systemet för avskrivning av byggnader var att avskrivningsunderlaget till viss del anpassades efter det försämrade penningvärdet då taxeringsvärdet ändrades med jämna mellanrum. Fastighetsägarna var dock starkt kritiska till de låga avskrivningarna och menade att de icke gav en rättvisande bild då hänsyn icke togs till vare sig teknikens utveckling eller till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

De nya avskrivningsreglerna³⁾ infördes 1969 och tillämpades första gången vid 1970 års taxering. De nya reglerna motiverades av depchefen på följande sätt:

"Den allmänna utvecklingen på byggnadsområdet har medfört att man vid beskattningsreglernas utformning även när det gäller hyresfastigheter i högre grad än förut måste bedöma frågan om en byggnads beräknade användningstid från utgångspunkter som nära ansluter till de företagsökonomiska".⁴⁾

Samtidigt med ändringarna för hyresfastigheter ändrades också reglerna för rörelsebyggnader. De nya reglerna återfinns i 25 § 1 mom anv p 2 a KL. Syftet med ändringen kan sammanfattas i tre punkter: 1) erhålla överensstämmelse med reglerna för rörelsebyggnader; 2) åstadkomma en anpassning till det företagsekonomiska synsättet och 3) beakta de förändringar som den moderna byggnadstekniken medfört. Angående punkt 3) kan konstateras att själva byggnadsstommen under 1930-talet representerade 70-80 % av totalkostnaden för en byggnad. Motsvarande andel är numera 20-30 %.⁵⁾ Skillnaden beror på att byggnadssätten och inrednings- och installationsdetaljerna ändrats. Det är med andra ord en större del av byggnadens totalkostnad som numera belöper på delar som inte beräknas ha en livslängd som motsvarar byggnadens och därför behövs bytas ut en eller flera gånger. Tidigare gällde att avskrivningarna skedde på det taxerade byggnadsvärdet. Detta kunde få till följd att ingen avskrivning alls kunde ske då en viss åtgärd inte betraktades som reparation/underhåll utan som ombyggnad och denna inte var tillräckligt omfattande för att påverka byggnadens taxeringsvärde.

De nuvarande avskrivningsreglerna anger att värdeminskningsskatt skall ges med 1,5 % resp 1,75 %⁶⁾ av anskaffningsvärdet. Med anskaffningsvärde skall enligt 25 § anv p 2 a, 2 st KL förstås den verkliga kostna-

1) Welinder, del I, sid 227 ff (8:e uppl).

2) Ändrades 1967 så att evig reavinstbeskattning infördes.

3) SOU 1968:26 och prop 1969:100.

4) Prop 1969:100 sid 138 f.

5) Helmers-Gustafson: Mark, byggnad, inventarier, 1969. Stomkostnadens andel av produktionskostnaden uppgick 1960 till ca 38 %. "Byggnadsproduktionen - problem och forskningsbehov". Statens Råd för Byggnadsforskning, Stockholm 1963.

6) Beroende på byggnadens material. Stenhus 1,5 % och trähus 1,75 % som numera anges i lagtexten. Avdrag kan medges efter högre procenttal om särskilda omständigheter föreligger.

naden för anskaffandet av byggnaden. Anskaffningskostnaden beräknas på olika sätt beroende på hur byggnaden är förvärvad (mer om detta under avsnitt 2.3.4).

De procentsatser som anges avser 12 månader. Avskrivningen är strikt linjär, vilket medför att en fastighetsägare som inte kan utnyttja värdeminskningssavdraget¹⁾ ändå skall yrka det. Något utrangeringsavdrag förekommer inte. Rivningskostnaden får dock inräknas i den nya byggnadens anskaffningsvärde.

Som huvudregel gäller fortfarande att det endast är själva byggnaden som får skrivas av. Marken anses inte undergå någon värdeminskning som berättigar till något avdrag. Vissa markanläggningar får dock inräknas i anskaffningsvärdet.²⁾

I den reform som genomfördes 1969 ingick även andra ändringar än de som angår avskrivningsreglerna för byggnad. Reformen innehöll även regler om förhöjd avskrivning på vissa byggnadsinventarier samt regler om fördelning av reparationsavdrag under visst antal år. Dessutom infördes rätt till värdeminskningssavdrag för vissa lösa inventarier.³⁾

De regler som infördes beträffande rätt till förhöjt värdeminskningssavdrag för vissa byggnadsinventarier hade till stor del tillämpats av domstolarna redan tidigare. De byggnadsinventarier som åsyftas är t ex värmepannor, hissar och andra särskilt värdefulla tillgångar.⁴⁾ Exakt vilka tillgångar som får skrivas av med förhöjd procentsats anges inte direkt i lagtexten. Denna anger endast några exempel och noterar att tillgången skall ingå i det taxerade byggnadsvärdet. De inventarier som får brytas ut anges i Riksskattenämndens meddelande 1970 1:1, där även procentsats för resp inventarie är angiven.⁵⁾ Villkoren för rätt till den förhöjda avskrivningen är följande. Inventariers anskaffningsvärde skall anges⁶⁾ och brytas ut ur byggnadens anskaffningsvärde, som minskar i motsvarande mån. Fastighetsägaren skall yrka på förhöjt värdeminskningssavdrag (det är helt frivilligt) enligt den procentsats som RSV⁷⁾ angivit för den aktuella utrustningen samt uppföra densamma på särskild avskrivningsplan. Om den maskinella utrustningen byts ut innan den är helt färdigavskriven medges utrangeringsavdrag med oavskrivet belopp. Mer om tillämpningen av rätten till särskild avskrivning på viss maskinell utrustning ges i avsnitt 2.3.5 nedan.

- 1) Fastigheten kan t ex gå med underskott pga omfattande reparationer och ägarens övriga inkomster räcker inte till fastighetens underskott. Underskottet kan dock sparas och användas under de kommande 6 åren. Se Förlustutjämningsförrordningen (SFS 1960:63)
- 2) Se avsnitt 2.3.4 nedan.
- 3) Se 25 § 1 mom och anv p 2 b, samt anv p 7 KL.
- 4) Se Welinder, del I, 8:e uppl, sid 229.
- 5) Procentsatserna varierar mellan 5 och 10 %. Uppräkningen omfattar alla de typer av inventarier som kan brytas ut och särskilt omnämns att rörtrummor och ledningar till resp inventarie inte inräknas i den maskinella utrustningen. Enligt dep chefen (prop 1969:100 sid 141) är RN:s uppräknings bindande.
- 6) Vid nyanskaffning verkliga kostnaden. Vid förvärv i samband med att fastigheten förvärvas kan värdet av de utbrytbara inventarierna styrkas med värdeintyg och slutligen vid förvärv genom gåva, arv eller liknande används överlåtarens restvärde som ingångsvärde på utrustningen.
- 7) Se särtryck RSV 3212.

År 1975 infördes i 25 § anv p 2 b en möjlighet att avskrivna anslutningsavgifter och liknande avgälder enligt särskild avskrivningsplan. Avskrivning görs med 5 %¹⁾ årligen och det krävs att nyttigheten är bunden till själva fastigheten.

Reformen 1969 innehöll även rätt till fördelning av reparationskostnader.²⁾ Enligt 25 § anv p 7 KL äger fastighetsägare som under ett beskattningsår haft kostnader för reparation och underhåll överstigande 6 000 kr rätt att fördela denna kostnad på beskattningsåret och de två närmast följande åren. Uppdelningen får göras efter eget önskemål och och avdraget behöver inte vara lika stort de år som kostnaden delas upp på (jfr möjligheterna enligt förlustutjämningsförordningen, SFS 1960:63). Mer om detta under avsnitt 2.3.6 nedan.

Avslutningsvis skall i detta avsnitt beröras möjligheten till värdeminskingsavdrag för lösa inventarier. Det är i dessa fall fråga om inventarier som inte utgör tillbehör till fastigheten eller byggnaden enligt JB:s regler. Enligt 25 § anv p 2 b 3 st KL medges avdrag för årlig värdeminskning på lösa inventarier då dessa sättes upp på särskild avskrivningsplan. Varken i lagstiftning eller i förarbeten lämnas någon uppgift om vilken typ av lösa inventarier som avses.³⁾ Man torde dock kunna anta att de inventarier som åsyftas är sådana som regelmässigt finns och som används för skötsel av fastigheter, t ex gräsklippare, snöplog och sopmaskiner. Då värdeminskingsavdragets storlek inte finns angivet torde de allmänna reglerna om värdeminskning enligt Bokföringslagens värderingsregler vara tillämpliga. Detta skulle då innebära att inventarierna avskrivs i en takt som motsvarar den tekniska och ekonomiska förslitningen.

2.3.3 Direkt avdragsgilla kostnader (utom reparation och underhåll)

Med direkt avdragsgilla kostnader avses sådana kostnader som kostnadsförs omedelbart och därmed påverkar fastighetens resultat. I detta avsnitt skall behandlas de kostnader som brukar betraktas som driftskostnader.

Rätten till avdrag för kostnader finns fastställd i 20 § KL. Där återfinns den allmänna regeln om avdragsrätt för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande samt i 25 § 1 mom KL där det anges vilka kostnader som är avdragsberättigade i förvärvskällan annan fastighet.

Framställningen nedan följer den ordning som är angiven i 25 § 1 mom med avseende på driftskostnaderna. I de fall anvisningspunkter är aktuella anges detta.

Kostnader som får kostnadsföras direkt i förvärvskällan annan fastighet är i huvudsak följande.

Brandförsäkring får dras av och för det fall att försäkringen är tecknad för all framtid ges speciella regler i 25 § anv p 4 KL.

1) Se RSV Dt 1975:50.

2) Önskemål om att kunna fördela kostnaderna för större reparationer hade framförts av bl a Sveriges Fastighetsägareförbund.

3)Handledning för taxering 1981, sid 131.

Löner till vicevärd, portvakt och gårdskarlar är avdragsgilla. I de fall anställd åtnjuter bostadsförmån i fastigheten får icke något avdrag göras för detta om inte motsvarande förmån finns upptagen som intäkt. RN har i sitt meddelande 1953 2:3 angivit regler för hur förvaltningskostnader vid taxering av fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar skall beräknas. Där anges att hänsyn skall tas till omfattningen av det arbete som nedlagts men att ersättning till delägare skall beräknas enligt schablon på sådant sätt att avdrag ges för 5 % av bruttohyrorna.¹⁾ Ersättning till befattningshavare utanför delägar-kretsen beräknas utanför schablonen och tas upp med utbetalade belopp. Avdrag torde dock medges utan närmare undersökning då ersättningarna till såväl delägare som utomstående icke överstiger 10 % av bruttohyrorna.

Avdrag medges naturligtvis för kostnader för vattenförbrukning, uppvärmning, renhållning och belysning i den mån kostnaderna för detta belöper på fastighetsägaren som sådan. Vidare är kostnaden för förbrukningsartiklar avdragsgill.²⁾ Då redovisningen av fastigheten sker enligt bokföringsmässiga grunder torde kostnader för bränsle - kol och olja - och förbrukningsartiklar vara de poster som behöver periodiseras. De utgör ju inläggande lager och skall överföras som ingående värden.

Periodiska understöd som utges pga tidigare anställning i fastigheten är avdragsgilla enligt reglerna för periodiska understöd.³⁾

Avdrag får göras för ränta på lånat kapital nedlagt i fastigheten. För de statliga bostadslånen gäller att avdrag endast får ske med det belopp som räntan överstiger det utbetalda räntebidraget.⁴⁾

Vidare får avdrag göras med kostnader för räntor och avgifter för byggnadskreditiv i den mån de erläggs av fastighetsägaren. Dessutom får avdrag göras för in-tecknings- och andra kapitalanskaffningskostnader.⁵⁾ Räntekostnader skall vid en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder periodiseras så att de hänförs till aktuell period. Möjligheter finns även att justera räntekostnaderna vid en redovisning enligt kontantprincipen.

Avslutningsvis finns en specialregel som anger att avdrag medges för kostnaden för anskaffandet av vissa utrustningsdetaljer i skyddsrum. Domstolarna hade redan före 1958, då regeln infördes, medgivit avdrag för denna typ av kostnad för redan uppförda byggnader, trots att kostnaden torde hänföras till ny-, till- eller ombyggnad.⁶⁾ Rätten till avdrag kan inte extenderas till att gälla andra typer av liknande arbeten.⁷⁾

1) Fördelning av ersättningen på så sätt att 2,5 % belöper på vicevärd och 2,5 % på styrelse och revisorer.

2) 25 § anv p 1 KL.

3) Se 46 § med anvisn KL.

4) 25 § anv p 5 KL.

5) Detta till skillnad från schablontaxerade villafastigheter.

6) Fr o m 1984 års taxering har den direkta avdragsrätten för skyddsrumsdetaljer slopats (SFS 1981:295). Fortsättningsvis utgår statsbidrag för skyddsrumskostnaderna (SFS 1978:782).

7) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 227.

Beträffande de direkt avdragsgilla kostnaderna finns få problem då de flesta är typiska driftskostnader. Även gränsdragningsproblemen är få och dessutom är de flesta kostnaderna lätta att styrka med verifierationer. Taxeringen med avseende på dessa kostnader torde således icke vålla några större svårigheter.

De övriga avdragsgilla kostnaderna som 25 § 1 mom räknar upp behandlas i de avsnitt som följer nedan.

2.3.4 Avskrivning av byggnad

Redovisningen av de regler som gäller för avskrivning av byggnad inleds med en beskrivning av vad som räknas till byggnad och vilka tillgångar som får skrivas av. Därefter behandlas reglerna om beräkning av anskaffningsvärdet i olika situationer och vilka typer av kostnader som kan ingå i anskaffningsvärdet för en byggnad. Avslutningsvis anges de regler som gäller för själva avskrivningen.¹⁾

Enligt 25 § 1 mom KL får avdrag ske för den värdeminskning som byggnaden är underkastad.²⁾ I anvisningarna³⁾ till 25 § ges de materiella reglerna för beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningsprocent och övriga bestämmelser. Bokföringslagens regler,⁴⁾ som är av civilrättslig karaktär, anger de lägsta avskrivningar som får göras. Skälet till detta är att man söker skydda borgenärerna. Dessa skall få en rättvisande bild av tillgångens värde så att de kan skydda sina fordringar.

Skattelagstiftningen anger de största avskrivningarna som får göras. Syftet med detta är att tillgångar inte skall kunna kostnadsföras i fortare takt än tillgångens förslitning.

Man kan således säga att bokföringslagens regler⁵⁾ ger det högsta tillåtna värdet, medan skattelagstiftningen ger det lägsta värdet på tillgången ifråga.

Föremål för avskrivning är i första hand själva byggnaden. Till byggnad räknas också vissa markanläggningar. Lagtexten anger "... plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen." Paralleller torde kunna dras med reglerna i 29 § anv p 16 KL, som behandlar markanläggningar på rörelsefastigheter.⁶⁾ Detta skulle då resultera i att även t ex lekplatser och vägar skulle inräknas bland de markanläggningar som får inräknas i anskaffningskostnaden.

1) Från de äldre reglerna och övergångsbestämmelser bortses.

2) Trots aktsam vård och normalt underhåll.

3) Anv p 2 a.

4) BFL 15 §.

5) Bokföringslagen anger att bestämmelse i annan författning, som strider mot reglerna i bokföringslagen, har företräde. Någon konfliktssituation behöver dock inte uppstå då visst glapp mellan de båda regelsystemen föreligger.

6) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 228.

Av det citerade stycket¹⁾ framgår att anläggningen ifråga måste vara lokaliserad till den egna fastigheten eller vara placerad på mark som fastigheten förfogar över genom servitutsrätt.²⁾

Värdeminskningssavdraget beräknas på byggnadens anskaffningsvärde. Med anskaffningsvärde menas dels den faktiska kostnaden för byggnadens anskaffande dels kostnaden för markanläggningar enligt ovan. Anskaffningsvärdet beräknas på skiftande sätt.

I de fall en fastighetsägare själv (eller via annan) låter uppföra en byggnad får i anskaffningsvärdet följande inräknas. Den verkliga kostnaden för uppförandet, vilket i de flesta fall torde vara entreprenadsumman, eller den sammanlagda kostnaden för arbete, material, projektering, schakt och pålning, m m. Dessutom får inräknas kostnaden för evakuering av hyresgäster och kostnaden för rivning av tidigare byggnad.³⁾ Rivningen får alltså inte kostnadsföras direkt utan skrivs av genom värdeminskningssavdragen.

Fastighetsägarens anskaffningsvärde blir för det aktuella fallet summan av de uppräknade kostnadsposterna med tillägg för markanläggningarnas kostnader.⁴⁾

För fastigheter som förvärvats i bebyggt skick sker beräkningen av värdeminskningssavdraget på ett annat sätt, då den verkliga kostnaden för byggnadens uppförande inte är känd. För dessa fall sker, som huvudregel, en proportionering av hela köpeskillingen i förhållande till det taxerade byggnadsvärdets andel av hela taxeringsvärdet.⁵⁾ Beräkningen framgår av formeln:

$$\text{Anskaffningsvärdet} = \frac{\text{taxerat byggnadsvärde}}{\text{totalt taxeringsvärde}} \times \text{köpeskillingen}$$

De taxeringsvärden som gäller vid förvärvstidpunkten skall användas. Undantagsvis kan justering av anskaffningsvärdet beräknat på ovanstående sätt ske då den återstående delen av anskaffningskostnaden⁶⁾ avsevärt över- resp understiger ett skäligt markvärde.

Fastighetsägarens anskaffningskostnad blir då han förvärvat byggnaden i bebyggt skick summan av följande poster: anskaffningsvärdet (enligt formeln), kostnad för markanläggningar, rivnings- och evakueringskostnader (torde mycket sällan vara aktuella vid förvärv av bebyggd fastighet), kostnad för ny-, till- och ombyggnad samt kostnad för reparation och underhåll finansierat med statligt bostadslån.

1) "... anläggning på fastigheten ...".

2) Handledning för taxering 1981.

3) Enligt prop 1969:100 sid 137 angav dep chefen att en presumtion för att rivningen ej hade samband med nybyggnaden torde gälla i de fall att rivningen skett mer än fem år före nyuppförande.

4) Tillägg kan avse flera olika typer av investeringar. Till anskaffningskostnaden läggs regelmässigt kostnader för ny-, till- och ombyggnad. Vidare kostnad för reparation och underhåll finansierat med statligt bostadslån.

5) 25 § anv p 2 a 2 st KL.

6) Med detta avses det anskaffningsvärde som marken skulle få enligt formeln alternativt = skillnaden mellan köpeskillning och anskaffningsvärde på byggnad.

För det fall att byggnaden som förvärfvas ligger på tomträttsmark räknas normalt hela köpeskillingen hänförlig till byggnaden. Detta innebär att anskaffningsvärdet blir lika med köpeskillingen.¹⁾

Då fastighet förvärfvas genom gåva, arv eller annat benefikt sätt, skall anskaffningsvärdet utgöras av den förre ägarens restvärde.²⁾ Detta värde är annorlunda uttryckt den förre ägarens anskaffningsvärde (med ev tillägg för investeringar i fastigheten) minskat med åtnjutna värdeminskingsavdrag. Den nye fastighetsägaren får således en lägre anskaffningskostnad och går därigenom miste om viss del av avdraget.

Utöver de redovisade sätten att beräkna anskaffningsvärde finns ytterligare regler, bl a hur anskaffningsvärdet beräknas vid fusion mellan aktieföretag resp ekonomiska föreningar.³⁾

Själva avskrivningen sker i form av årliga värdeminskingsavdrag. Procentsatser anges i lagtexten.⁴⁾ För byggnader i sten, tegel, betong eller annat jämförligt material gäller 1,5 %. Träbyggnader skrivs av med 1,75 % årligen. De angivna procentsatserna gäller för beskattningsår som omfattar 12 månader. I de fall fastigheten redovisas för längre eller kortare⁵⁾ period skall de jämkas med hänsyn härtill. Annan, högre, procentsats kan få tillämpas då särskilda omständigheter föreligger.⁶⁾ Så torde vara fallet om byggnaden är uppförd på annans mark och dispositionsrätten till marken upphör efter viss tid utan att förlängning kan påräknas.⁷⁾

Avskrivningsmetoden är strikt linjär. Värdeminskingsavdrag skall yrkas varje år även om fastighetsägaren inte kan utnyttja detta.⁸⁾ Det bör även noteras att något primär- resp utrangeringsavdrag inte förekommer.⁹⁾

Byggnaders livslängd blir med de procentsatser som lagtexten anger 67 år för stenhus och 57 år för byggnader i trä. Höjningen av de tillåtna avskrivningarna motiverades av utredningen¹⁰⁾ med att de gamla hade tillämpats under lång tid och att stora förändringar hade skett och kunde förväntas ske varför bostadsbyggnaders användningstid avsevärt minskar. Vidare motsvarade inte de äldre den verkliga förslitning som byggnader undergår.¹¹⁾

- 1) Bevillningsutskottet uttalade vid reglernas tillkomst att frågan borde avgöras av rättstillämpningen men uttalade samtidigt att proportioneringsregel även kunde vara tillämplig vid förvärv av byggnad på tomträttsmark. Deklarationshandboken, 6:e uppl, sid 158 ff.
- 2) 25 § anv p 2 a 2 st KL.
- 3) Se 25 § anv p 2 a 2 st in fine, samt 29 § anv p 3 b sista styckets två meningar, KL.
- 4) 25 § anv p 2 a 4 st KL.
- 5) Annan period än 12 mån kan vara aktuellt då fastighet förvärfvas eller avyttras samt då redovisningsmetod ändras och överensstämelse med kalenderår åsyftas.
- 6) Enligt Welinder (del I, 8:e uppl, sid 229) skulle så vara fallet då de ordinarie procentsatserna inte motsvarar byggnadens ekonomiska livslängd.
- 7) RÅ 1941 not 268.
- 8) Handledning för taxering 1981. Underskott som inte kan utnyttjas kan användas senare år enl reglerna i Förlustutjämningsförordningen.
- 9) Jfr reglerna för rörelsefastigheter, 29 § KL.
- 10) SOU 1968:26 sid 103.
- 11) Avskrivningsprocenten är högre för rörelsebyggnader, mellan 1,5-5 %.

Avslutningsvis skall de ändringar som införs fr o m 1984 års taxering beröras i de delar de avser beskattningen av annan fastighet, som beskattas enligt konventionell metod (se även avsnitt 2.2.1). Ändringarna²⁾ kommer att införas i anvisningarna till 24 och 25 §§ KL samt i 25 § 1 mom. Vid förvärv av fastighet genom arv, gåva eller annat benefikt fång skall som anskaffningsvärde på fastigheten användas förre ägarens värde och inte som nu förre ägarens restvärde. För de delar av fastigheten som inte används för bostadsändamål får avskrivningsreglerna för rörelsefastighet användas. Vidare ändras kapitalförlustbegreppet (se avsnitt 2.4.3.a)). För byggnader som inte används till bostäder, kommersiella fastigheter, får reglerna för rörelsefastighet användas med avseende på maskiner och inventarier. Dessa får skrivas av enligt räkenskapsenlig metod alternativt restvärdemetod samt att försäljning av dessa räknas intäkten hänförlig till annan fastighet.

2.3.5 Viss maskinell utrustning

Reglerna om förhöjd avskrivning på viss maskinell utrustning har tidigare behandlats i avsnitt 2.3.2. Nedan följer en redogörelse för de närmare detaljerna. Redogörelsen bygger på den tidigare framställningen.

Det är valfritt för fastighetsägaren om han vill bryta ut de aktuella byggnadsinventarierna eller om han vill låta de ingå i avskrivningsunderlaget för byggnaden.³⁾ För de fall där inventarierna bryts ut reduceras avskrivningsunderlaget för byggnaden i motsvarande mån. För beräkning av anskaffningsvärdet på de aktuella byggnadsinventarierna gäller samma regler som för byggnaden i övrigt.⁴⁾ Vid förvärv av fastighet kan antingen separat pris (överlåtarens restvärde el likn) sättas inventarierna eller expertintyg beträffande utrustningens bruksvärde⁵⁾ ligga till grund för beräkningen av anskaffningsvärde på egendomen.⁵⁾ Vid valet mellan metoderna bör följande ägnas åtanke. Om man väljer att bryta ut medges uträgningsavdrag då inventariet byts ut innan det är helt avskrivet.⁶⁾ Det nya inventariet kan då endera sättas upp på särskild avskrivningsplan liksom den tidigare eller läggas till byggnadens anskaffningsvärde. För reparationer av inventariet under innehavstiden medges direkt avdrag för kostnaden.

Om man istället väljer att låta inventariet ingå i byggnadens anskaffningsvärde redan från början medges avdrag på en gång för hela utbyteskostnaden.⁷⁾ Även för detta fall medges avdrag för reparationskostnader under innehavstiden.

Nedanstående förteckning⁸⁾ visar dels vilka inventarier som kan brytas ut dels med vilken procentsats som inventariet ifråga får avskrivas

- 1) Ändringarna bygger på SOU 1977:86 och 87 samt prop 1980/81:68 och 1980/81:25.
- 2) Deklarationshandboken, 6:e uppl, sid 607 ff.
- 3) 25 § anv p 2 b KL.
- 4) Se föregående avsnitt och 25 § anv p 2 b med hänvisning till anv p 2a, 2 st KL.
- 5) Helmers-Gustafsson: Mark, Byggnad, Inventarier, 1969, sid 101.
- 6) Förutsatt att inte uträgningsingen sker i samband med att byggnaden säljs eller rivs.
- 7) Handledning för taxering 1981 sid 130 f.
- 8) RN 1970 1:1.

med. Departementschefens uttalande¹⁾ torde tolkas så att inga andra inventarier än de av RSV angivna får brytas ut och skrivas av separat.²⁾

Slag av utrustning	Avskrivningsprocent
1. Anläggning för värme och varmvatten, innefattande: Värmepannor, oljeeldningsaggregat, stoker, oljecisterner, cirkulationspumpar, rökreningssaggregat, rökgasfläktar, instrumentering och regleringsautomatik för pann- och undercentraler, variatoranläggningar, varmvattenberedare, varmlufts batterier, avhärningsaggregat, undercentraler till fjärrvärme samt värmeväxlare	5 %
2. Anläggning för ventilation m m, innefattande: Evakueringsfläktar (med maskiner), varm- och kallluftsaggregat samt befuktningssanläggningar	5 %
3. Hissmaskinerier (ej gejdrar och hisskorgar) ...	5 %
4. Maskiner till kyllda matkällare	5 %
5. Vibrasuganläggning	10 %
6. Maskineri till centralsugning	5 %
7. Sopsugaranläggning	5 %
8. Sopkomprimatorer	10 %
9. Sopkaruseller och sopsäckväxlare	10 %

Av anvisningarna framgår också att rör, ledningar och trummor inte räknas till den maskinella utrustningen. Vidare får inte gejdrar och hisskorgar räknas med i detta sammanhang.

Källa: Handledning för taxering 1981

2.3.6 Reparation och underhåll

Detta avsnitt skall dels behandla reglerna för avdrag för reparationskostnader, dels söka uppställa några huvudregler samt behandla olika typer av underhållsätgärder.

Inledningsvis³⁾ kommer den teoretiska bakgrunden till avdragsrätten att beröras. Vidare anges de lagregler som gäller reparation och underhåll samt de möjligheter som finns till fördelning av kostnaderna.

1) Prop 1969:100 sid 141.

2) Handledning för taxering 1981 sid 131.

3) Avser avsnitt 2.3.6.

Avsnittet fortsätter¹⁾ sedan med en utförligare redovisning eftersom reglerna för reparation och underhåll utgör underlaget för den bedömning av begrepps användningen som kommer att göras i kap 4. Naturligtvis behandlas även gränsdragningen gentemot ny-, till- eller ombyggnad och därmed jämförlig förbättring.

Man brukar skilja mellan ny- och reinvesteringar i den ekonomiska teorin.²⁾ Med nyinvestering avses sådant som medför en kapitalökning. Reinvesteringar, som innebär att någon kapitalökning inte sker, brukar delas upp i ersättningsanskaffningar och reparation/underhåll. Ersättningsanskaffningar sker främst i form av utbyte av förbrukade delar av en byggnad, medan reparation och underhåll sker i form av lagning och förebyggande åtgärder. Uppdelningen saknar i och för sig betydelse då bägge kategorierna kan ge rätt till avdrag för kostnaderna. De bakomliggande teorierna kan dock tjäna ett visst syfte, nämligen att förklara varför vissa åtgärder betraktas som ny-, till- eller ombyggnad. Dessa typer av åtgärder utgör ju en kapitalökning, vilket medför att investeringen inte kan betraktas som en reinvestering. Rätten till direkt avdrag är därmed inte för handen. Avdragsrätten för reparation och underhåll anses av K G A Sandström vara en rätt grundad på det förhållandet att avdraget utgör ett förlustavdrag.³⁾ Förlusten ifråga har då uppkommit genom att de aktuella byggnadsdelarna skadats eller försämrats och detta har i sin tur föranlett åtgärder i form av reparation/underhåll.

Avdragsrätten för reparation och underhåll framstår dock närmast som en omkostnadspost skild från förlustbegreppet. Det förhållandet att avdrag för reparation och underhåll hänförs till förlustavdragen är till nytta på så sätt att gränsdragningen gentemot de icke avdragsgilla kapitalförlusterna till viss del underlättas. I 20 § 2 st KL stadgas att avdrag icke får göras för kapitalförlust.⁴⁾

Rätten till avdrag för reparation och underhåll finns klart angiven i lagtexten. I 25 § 1 mom anges att avdrag får ske för omkostnader såsom för reparation och underhåll av byggnaden. Någon närmare förklaring av vad reparation/underhåll är för slags åtgärder anges icke.

I 25 § 2 mom stadgas att avdrag icke får göras för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten. Vidare får inte avdrag göras för kostnader, som i och för sig är reparation/underhåll, i den mån åtgärden finansierats med statliga bostadslån eller bidrag.⁵⁾ Avdrag får dock göras för den del av kostnaden som överstiger den för lånet godkända kostnaden och som belöper på reparation och underhåll. Skälet för detta är att kombinationen av förmånliga statliga lån och direkt avdragsrätt för reparation/underhåll ansetts vara alltför förmånligt. Se även avsnitt 2.3.6.b).

1) Avser avsnitt 2.3.6.a) - 2.3.6.c)

2) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 238 samt K G A Sandström, sid 123 och 131 f.

3) Sandström, K G A: Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, sid 131.

4) Närmare bestämmelser finns i 29 § anv p 10; jfr med 20 § anv p 5 KL.

5) Avdragsförbudet omfattar lån och bidrag som beviljats enligt följande författningar: BFF (SFS 1974:946); Energilån (SFS 1977:332); Tilläggs lån för kulturhistoriskt värdefull bebyggelse (SFS 1974:255); Förbättringslån (SFS 1962:538); samt lån enligt bostadslånekungörelsen (SFS 1967:552).

Dessutom föreskrivs i 25 § 2 mom p c) och d) en avdragsbegränsning avseende andelshus¹⁾ och kostnad för plantering och trädgårdsland som i huvudsak betjänar fastighetsägaren.²⁾ För andelshuset gäller att det årliga avdraget för reparation och underhåll är begränsat till andelsägarens andel av 10 % av fastighetens taxeringsvärde för beskattningsåret.

Vad som avses med reparation och underhåll anges inte. Den enda ledning lagtexten ger är att åtgärden inte får vara av karaktären ny-, till- eller ombyggnad. Den får heller inte inrymmas under beteckningen "därmed jämförlig förbättring". Dessutom får naturligtvis inte åtgärden utgöra avhjälpande av kapitalförlust.

En viss fördelning av kostnaderna för reparation och underhåll kan göras med stöd av 25 § anv p 7 KL.³⁾ För de beskattningsår som fastighetsägaren haft kostnader för reparation och underhåll överstigande 6 000 kr får han efter eget önskemål fördela kostnaden på tre år,⁴⁾ med andra ord beskattningsåret och de två närmast följande åren. Valfriheten omfattar dels själva möjligheten till fördelning, dels hur fördelningen mellan åren görs.

I detta sammanhang kan även möjligheterna till fördelning enligt Lag om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst (SFS 1960:63) nämnas. Lagen uppställer vissa krav för att en fördelning skall få göras. Bl a krävs att den skattskyldige varit deklarationsskyldig för beskattningsåret och att han fullgjort sin skyldighet. För enskild skattskyldig bosatt här i riket krävs att han haft bruttointäkter överstigande 6 000 kr. Juridiska personer torde i allmänhet ha rätt till förlustutjämning då de endera alltid är deklarationsskyldiga eller skyldigheten inträder vid en mycket låg bruttointäkt.⁵⁾ Vidare ställs krav på förlustens storlek. Denna måste ha uppgått till minst 1 000 kr. Fördelning av förlusten kan ske på sex resp tio år beroende på till vilken kategori den skattskyldige hör. För enskild person gäller sex år. För underskott i förvärvskällan annan fastighet gäller dessutom med avseende på kommande beskattning att det endast får användas för avräkning mot framtida överskott inom samma kommun.

Eftersom lagtexten inte på något sätt anger vilka åtgärder som är att hänföra till reparation och underhåll har rättsutvecklingen formats av domstolarnas tillämpning.⁶⁾ Trots att de flesta fallen inte avgjorts av högre instanser och heller inte varit s k referatmål kan dock en relativt klar praxis,⁷⁾ som grundas på vissa huvudregler, sägas vara för handen.

- 1) Med andelshus avses fastighet som ägs av minst 3 delägare, antingen direkt eller genom HB och som inrymmer eller avses att inrymma bostad åt minst tre delägare.
- 2) Kostnad för plantering och trädgårdsland i andra fall, dock inte till högre belopp än vad som motsvarar de uppgivna intäkterna av desamma.
- 3) Se även avsnitt 2.3.2.
- 4) Genom den s k "skatteöverenskommelsen" förlängs tiden till sex år.
- 5) Se vidare Handledning för taxering 1981, sid 289 ff.
- 6) Se avsnitt 2.4 - Genomgång av rättspraxis.
- 7) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 238.

2.3.7 Huvudregler, m m

I detta avsnitt skall några huvudregler anges angående hur reparationsbegreppet utformats i skattelagstiftningen. De mest fundamentala reglerna går att ange relativt preciserat då de dels finns återgivna i den rika flora av rättsfall, som finns på området,¹⁾ dels genom att doktrinen²⁾ ägnat stort intresse åt att ange de grundläggande principerna som råder.

Inledningsvis behandlas själva behovet av åtgärden och vilka speciella krav som ställs på detta. Därefter utreds vad som menas med att fastigheten får återställas till sitt ursprungliga skick och hur detta tillämpas, bl a i de situationer då ett annat material än det ursprungliga används vid reparationen. Till detta avsnitt hör även en redogörelse för hur domstolarna bedömt fall där funktionen av den utbytta delen utgjort grunden för avdragsrätten.

Avslutningsvis skall anges hur gränsen dras mellan å ena sidan reparation och underhåll och å andra sidan ny-, till- och ombyggnad och vilka regler som gäller för detta.

Grunden för avdragsrätten för reparationskostnader är dels 25 § 1 mom KL där det anges att just denna typ av kostnad är avdragsgill, dels 20 § KL där den allmänna regeln om att alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla. I 20 § 2 st KL anges att avdrag inte får ske för den skattskyldiges levnadskostnader. Detta medför att kostnader som en fastighetsägare har och som anses utgöra hans personliga levnadskostnader icke är avdragsgilla. Så har man ansett vara fallet då fastighetsägaren t ex målar³⁾ om sitt hus endast av den anledningen att han vill ha en annan kulör.

För att reparationskostnaden skall vara avdragsgill ställs vissa krav på anledningen till att åtgärden utförts. De krav man⁴⁾ brukar ställa på behovet av åtgärden är att åtgärden skall motiveras av en skada eller en försämring på fastigheten.

Dessa krav på själva behovet av åtgärden kan förklaras på följande sätt. Värdeminskningsavdragen är avpassade till den livslängd som byggnadens stomme har. Detta innebär att förslitningen utöver initialinvesteringen av alla de byggnadsdelar som inte hör till stammen och som förbrukas i snabbare takt än denna inte kostnadsförts genom värdeminskningsavdragen. Man räknar alltså med att en mängd byggnadsdelar måste bytas ut alternativt repareras/underhållas under byggnadens livslängd. Den form man valt att kompensera fastighetsägaren för förslitning som inte täcks av värdeminskningsavdragen är således rätten till direkt avdrag för kostnader för reparationer och underhåll.

1) Se avsnitt 2.4.

2) Bland andra Welinder, Sandström, Wennergren, Rydin, Sterner, Grosskopf-Edvardsson, Krasse, Alvin, Helmers, Gustafsson.

3) Sandström, K G A sid 124; Welinder, del I, sid 240 f.

Man kan dock tänka sig fall där en reparation sker för att t ex hyresgästerna i en fastighet så önskar och då torde inte den anledningen att annan kulör önskas vara diskvalificerande, eftersom det i detta fall kan inordnas under det som brukar kallas ekonomiskt betingad reparation.

4) Se not 2) ovan.

Fastighetsägaren har rätt att vidmakthålla sin byggnad till det skick byggnaden hade ursprungligt.¹⁾ Detta innebär att åtgärder som syftar till att återställa fastigheten till ursprungligt skick som regel betraktas som reparation och underhåll. Trots att någon direkt regel saknas för att behov av visst slag skall föreligga, för att åtgärden skall kunna betraktas som reparation och underhåll, har domstolarnas tillämpning i många fall visat att hänsyn tas till själva behovet.²⁾ Således har avdrag vägrats i de fall då behovet av den utförda åtgärden inte var av det slag som kan godtas. Vilka behov anses då som godtagbara? Först och främst godtas såväl teknisk³⁾ som ekonomisk⁴⁾ förslitning. Teknisk förslitning kan anses föreligga dels då de brister som finns medför rent påtagliga effekter, t ex att taket läcker eller färgen flagar, och dels då bristen ännu inte hunnit få dessa effekter men man vet erfarenhetsmässigt att en åtgärd krävs för att hindra fortsatt försämring.⁵⁾

Med ekonomisk förslitning avses sådan som teknikens utveckling förorsakar genom att fastigheten minskar i värde då dess funktionsduglighet försämras. Vidare torde ekonomisk förslitning föreligga då delar av byggnaden inte längre går att använda pga de kostnader som det betingar.⁶⁾ Naturligtvis hänger den ekonomiska förslitningen och den tekniska samman på så sätt att det ena ofta förorsakar det andra. En undermålig teknisk standard medför t ex att bostäderna blir svåra eller omöjliga att hyra ut och därmed förorsakas fastighetsägaren en ekonomisk skada.

I de fall behovet av åtgärden faller inom ovanstående begränsning medför inte detta automatiskt att kostnaden för åtgärden betraktas som reparation och underhåll. De krav som uppställs på behovet av åtgärden är endast ett av flera (se nedan).

Orsaken till en skada eller en försämring, får som tidigare⁷⁾ angivits, inte vara av det slag att den betraktas som kapitalförlust.⁷⁾ Behovet av en reparation kan i dessa fall vara helt tekniskt betingat men för den skull medges inget avdrag.

Byggnaden får återställas till sitt ursprungliga skick.⁸⁾ Det är således tillåtet för fastighetsägaren att vidmakthålla sin byggnad intill det skick denna hade ursprungligt. Överskrides denna gräns är det inte längre fråga om reparation och underhåll utan om ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring.

Med ursprungligt skick avses det skick som fastigheten hade som ny⁹⁾ uppförd eller fastighetens skick efter ny-, till- eller ombyggnad. Detta innebär med andra ord att åtgärder som är nyinvesteringar i fastigheten utgör fastighetens ursprungliga skick vid det tillfälle investeringen är färdigställd.

1) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239; Sandström, K G A, sid 133 ff; Deklarationshandboken sid 112, m fl.

2) RÅ 1954 not 361 och RÅ 1974 ref 73 spec KR motivering, m fl.

3) Teknisk förslitning se: RÅ 1960 not 1507, m fl.

4) Ekonomisk förslitning se: RÅ 1961 not 1066, m fl.

5) Jfr t ex SABO:s underhållsnorm och Byggnadsstyrelsens rapport nr 116, 1974.

6) Se not 4) ovan.

7) 20 § KL.

8) Deklarationshandboken sid 112; Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239; Sandström, K G A, sid 133.

9) Sandström, K G A, sid 133.

Vidare görs bedömningen beträffande vad som är den aktuella fastighetens ursprungliga skick endast med avseende på fastigheten själv. Ägarskiften har ingen betydelse för bedömningen av vad som är fastighetens ursprungliga skick. Då en person förvärvar en nedsliten fastighet och sedermera reparerar denna, bedöms vad som är ursprungligt skick utifrån den standard och utrustning som fastigheten hade som nyuppförd.¹⁾

Att ägarskiften inte har någon betydelse framkommer även för det fall då skadan är hänförlig till kapitalförlust. I ett fall förvärvades en fastighet, som tidigare skadats av brand, och då den nye ägaren yrkade avdrag för de reparationskostnader som uppkom vid åtgärdandet av brandskadorna vägrades detta med motiveringen att ägarskiftet på intet sätt ändrade skadans karaktär.²⁾

Förklaringen till att ägarskiften saknar betydelse vid bedömningen av fastighetens ursprungliga skick är följande. Den nye ägaren förvärvar inga nya avdrag utan övertar endast den förre ägarens ställning. Samhället går inte miste om några skatteinkomster eftersom den tidigare ägaren gjort motsvarande mindre avdrag.³⁾

Som en allmän beskrivning av vad reparation och underhåll innebär, brukar anges att det är sådana åtgärder som någon eller några gånger måste företas under en byggnads livslängd.⁴⁾ Det är alltså fråga om sådana åtgärder som erfarenhetsmässigt måste vidtagas för att inte byggnaden skall försämrans i snabbare takt än värdeminskningsavdragen förmår kompensera.

Fastighetsägaren får, med bibehållen rätt till avdrag, återställa fastigheten till dess ursprungliga skick. Emellertid är detta inte möjligt i alla situationer. Utvecklingen av byggnadsmaterial medför att ett exakt återställande i vissa situationer är omöjligt. Även för de fall, att ett återställande i och för sig är möjligt, har fastighetsägaren en viss valfrihet, som innebär att han kan välja mellan att återställa exakt eller att återställa med användande av något annat material.⁵⁾

Denna regel, vilken numera saknar uttryckligt lagstöd, återfanns tidigare i 22 § anv p 7 KL.⁶⁾ Där angavs att som avdragsgill underhållskostnad skulle bli räknas omläggning av förut anlagd täckdikning. För det fall att dyrbarare material användes än det förut befintliga, skulle avdraget begränsas till vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle ha kostat. Utskottet⁷⁾ motiverade regeln med att

-
- 1) Se t ex RÅ 1930 ref 35; RÅ 1930 not 839; RÅ 1946 not 3; RÅ 1959 not 2108.
 - 2) RÅ 1958 ref 8.
 - 3) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239. Detta gäller dock endast under förutsättning att marginalskatten är lika för de bägge ägarna.
 - 4) Jfr Deklarationshandboken sid 112 f; Welinder, del I, sid 239; Handledning för taxering 1981 sid 124.
 - 5) GRS, del I, sid 157; Deklarationshandboken sid 113 samt RÅ 1930 ref 35; RÅ 1938 not 278; RÅ 1940 not 264; RÅ 1955 not 1000, 1002 och 1005; RÅ 1968 not 2314; RÅ 1945 not 736; RÅ 1958 not 458 samt 1972 not 71, m fl.
 - 6) Upphävd genom lag 23 november 1962.
 - 7) Kuylenstierna, m fl: Skattelagarna sid 147.

då dyrbarare material används måste detta betraktas som en partiell nyanläggning. Eftersom avdrag ej medges för nyanläggning kan endast den kostnad vara avdragsgill som motsvarar kostnaden för vad ett utbyte med användande av ett likvärdigt material kostat. Den icke avdragsgilla delen, nyanläggningsdelen, får läggas till byggnadens anskaffningsvärde och skrivas av genom värdeminskingsavdragen.

Då ett utbyte genomförs med användande av ett annat material måste således avdragsrätten bedömas med hänsyn till den skillnad som det nya materialet innebär med avseende på arbetskostnad och kvalitet jämfört med det ursprungliga. Detta innebär bl a att ett i och för sig dyrbarare material kan användas i de fall där kostnaden för det ursprungliga materialet ändrats sedan tidpunkten för byggnadens uppförande. Prisrelationen mellan olika material kan ha ändrats. Som exempel på detta kan anföras två fall där yttertaket ursprungligen var av spån och ersattes av tegel. I det ena fallet, från 1940,¹⁾ medgavs avdrag för hälften av kostnaden för tegeltaket, i det andra fallet, från 1955,²⁾ medgavs avdrag för hela kostnaden.

Avgörande för den ovan behandlade regeln är alltså jämförelsen mellan vad ett återställande till ursprungligt skick kostar och vad kostnaden är för ett åtgärdande med ett annat material. De olika materialen måste tillgodose samma eller motsvarande funktion tekniskt sett. Detta innebär att byggnaden kan förbättras på så sätt att det nya materialet, som inte drar större kostnad, är bättre rent tekniskt än det ursprungliga. Fastighetsägaren har ju alltid rätt att återställa sin fastighet till dess ursprungliga skick. Som exempel på att fastigheten rent tekniskt kan anses bli förbättrad kan följande rättsfall visa. Kylskåp, som anskaffats 1946, byttes ut mot nya och avdrag medgavs för hela kostnaden.³⁾ I detta fall kan förbättringen sägas bestå av den tekniska utvecklingen som kylskåp undergått. De självcirkulerande kylanläggningarna har t ex ersatts av kompressormatade, större kylvolymmer med oförändrade inbyggnadsmått samt termostatregering och lägre energiförbrukning. Byggnaden tillfördes vid bytet av kylskåp inget nytt, varför avdrag medgavs för hela kostnaden.

Jämförelsen av kostnaden för de olika alternativen görs beträffande prisläget vid reparationsstillfället.⁴⁾ Man jämför således kostnaden för att återställa byggnaden med samma material som det ursprungliga genom att se vad kostnaden för detta är vid den tidpunkt som åtgärden ifrågas vidtages. Detta medför att inflationseffekter elimineras vid jämförelsen, då denna sker i identiskt lika penningvärde. Skillnader kan dock uppstå, som tidigare visats, på grund av andra faktorer, som påverkar kostnaden för viss åtgärd.⁵⁾

I de fall där det ursprungliga materialet inte längre tillverkas, görs jämförelsen med vad kostnaden skulle vara för ett med det ursprungliga likvärdigt material.⁶⁾

1) RÅ 1940 not 264.

2) RÅ 1955 not 1002.

3) RÅ 1972 not 72.

4) Se t ex RÅ 1951 not 253; RÅ 1977 not 220; RÅ 1968 not 1006, m fl.

5) T ex relationen mellan arbets- och materialkostnad för de aktuella åtgärderna.

6) Se Grosskopf-Edvardsson, sid 218.

RÅ 1977 ref 85, spec RR:s motivering. Principen kommer troligtvis att tillämpas i de fall där asbestbaserade sk sidi-plattor småningom måste bytas ut. Den typen av plattor tillverkas inte längre.

Avdragsrätten vid byte till annat material är begränsad till kostnaden för användandet av samma eller därmed likvärdigt material. Den överskjutande kostnaden hänförs till ny-, till- eller ombyggnad och ökar byggnadens anskaffningsvärde.

För de fall där åtgärden utföres med ett annat material än det ursprungliga, samtidigt som kostnaden är högre, måste totalkostnaden för åtgärden delas upp mellan direkt avdragsgill reparationskostnad och kostnad för nyinvestering som kostnadsförs genom värdeminskningsskatt. Användningen av ett nytt dyrbarare material utesluter således inte rätten till reparationsavdrag för den del av kostnaden som belöper på ett identiskt återställande till ursprungligt skick. Den överskjutande kostnaden brukar regelmässigt hänföras till om- eller tillbyggnad eller därmed jämförlig förbättring och läggs till byggnadens anskaffningsvärde.

En åtgärd, som syftar till ett återställande, kan även innebära att det samtidigt tillförs byggnaden någonting nytt. Bedömningen måste då ske i två steg, först vad gäller materialvalet för den del av åtgärden som innebär återställande. Har samma eller likvärdigt material använts medges fullt avdrag för kostnaden. Har annat bättre material använts måste kostnaden delas upp mellan förbättring och reparation. Det andra steget avser den del av åtgärden som innehåller något nytt. Kostnaden för detta tillförs byggnadens avskrivningsunderlag. Som exempel på bedömningsmetoden kan visas ett fall som avsåg utbyte av kylskåp som skåpenhet innehållande såväl kyl som frys¹⁾ samt ett annat där träpanel ersattes av kalksandsten,²⁾ varvid grunden måste förstärkas.

Från den gamla 22 § anv p 7 KL har utgått en utvecklingslinje, som anger att även åtgärder som rent faktiskt innebär något annat än ett återställande till ursprungligt skick godtas som reparation och underhåll. Avdrag medges t ex för viss del av kostnaden då kakelugnar byts ut mot en centralvärmeanläggning.³⁾

Den bedömning som vanligtvis sker vid domstolarna för att avgöra om en viss företagen åtgärd skall anses som reparation/underhåll är ofta rent teknisk. Med detta menas, att domstolen bortser från sådana omständigheter som att fastigheten ökat i värde pga den företagna åtgärden. Domstolen ser alltså till vad som åtgärdats rent tekniskt beträffande det utförda arbetet.⁴⁾

I de fall bedömningen inte är tekniskt inriktad, ser domstolarna till själva funktionen hos den utbytta delen. I fallen som avser byte från kakelugnar till centralvärme är således byggnadsdelens funktion, som värmekälla, det avgörande.

Då funktionen är densamma medges avdrag för vad ett återställande till ursprungligt skick skulle ha kostat. Det utmärkande för denna typ av fall är att den förslitna byggnadsdelen ersätts med en ny av annat slag än den tidigare. Utöver fallen med kakelugnarna har regeln även

1) Se RÅ 1972 not 71.

2) RÅ 1977 ref 85.

3) Se avsnitt 2.4.2.d)

4) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239; Handledning för taxering, 1981, sid 124; GRS del I sid 157, m fl.

tillämpats, t ex då en gammal körbro ersattes av en höhiss,¹⁾ körbana i ladugård byttes ut mot en höinjektor,²⁾ kallkälla ersattes av kommunens vattenledning,³⁾ vedspis byttes ut mot el- eller gasspis,⁴⁾ m fl fall. Principen, som anger att byggnadsdelens funktion är det avgörande vid bedömningen av om direkt avdrag skall medges, prövades i ett fall⁵⁾ där ett förslitit kök ersattes med ett nytt, placerat i en tillbyggnad utförd samtidigt med andra reparations- och ombyggnadsåtgärder. KR medgav avdrag och motiverade sitt utslag med att det nya köket fyllde samma funktion som det förslitna. RR vägrade avdrag och detta torde innebära att funktionsresonemanget inte kan användas för utsliten köksinredning.

Naturligtvis gäller även i detta sammanhang regeln som anger att den utbytta delen måste ha varit förbrukad. För de fall där centralvärme installerats har avdrag endast medgivits för den beräknade kostnaden för de kakelugnar och murstockar som varit i behov av reparation/underhåll.⁶⁾

För såväl de fall, där annat material än det ursprungliga använts, som för de fall där utbytet tjänar samma funktion, gäller att det avdragsberättigade beloppet utgörs av en fiktiv kostnad beräknad efter vad ett verkligt återställande till det ursprungliga skicket⁷⁾ skulle ha kostat. Dessutom gäller att avdraget aldrig kan bli större än vad ett återställande till ursprungligt skick med användande av det tidigare materialet skulle ha kostat.⁸⁾ Om den verkliga kostnaden varit lägre än den kostnad som ett återställande till ursprungligt skick skulle ha varit, medges endast avdrag för den verkliga kostnaden.⁹⁾

Närmast följer en redogörelse för hur gränsen dras mellan reparation/underhåll och de olika former för nyinvesteringar som förekommer. Framställningen inleds med de regler som gäller för gränsdragningen gentemot ny- och tillbyggnad.

Inledningsvis skall dock den byggnadstekniska¹⁰⁾ innebörden av ny-, till- och ombyggnad anges. Man¹¹⁾ bör inte dra alltför långtgående slutsatser, då det anses att Byggnadsstadgan (1959:612) är till föga hjälp vid bedömningen av begreppen skattemässigt.

Med nybyggnad menas för det första uppförande av helt ny byggnad. Dessutom anger 75 § BS även en mängd andra företeelser som skall betraktas som nybyggnad. Där återfinns bl a till-, på- och ombyggnad, ändring av byggnads ändamål samt andra åtgärder som gör att byggnaden strider mot planbestämmelser. Tillbyggnad är åtgärder varigenom befintlig byggnad utökas i sidled samt de fall då tillbyggnad omfattas av 75 § BS.

1) RÅ 1957 not 773.

2) RÅ 1967 not 291.

3) RÅ 1973 not 847.

4) RÅ 1945 not 736; RÅ 1958 not 458; RÅ 1951 not 253.

5) RÅ 1975 ref 39.

6) RÅ 1947 not 958.

7) GRS del I sid 157; Deklarationshandboken sid 113.

8) Sandström, K G A, sid 133 ff.

9) Sandström, K G A, sid 134.

10) Enligt Plan- och byggtermer, utgivna av TNC, Stockholm 1980.

11) Wennergren, sid 207-208; Hedelius TN 1959 sid 232; K G A Sandström sid 126.

Påbyggnad kan sägas vara en form av tillbyggnad, då skillnaden endast är att befintlig byggnad utökas i höjddled.

Ombyggnad definieras som "genomgripande yttre eller inre ändring av befintlig byggnad" samt de situationer då ombyggnad hänförs till 75 § BS.

Nybyggnad är den mest typiska formen av nyinvestering. Detta medför att något avdrag för kostnaden inte kan ges. Kostnad för nybyggnation inräknas i fastighetens anskaffningsvärde och kostnadsförs genom de årliga värdeminskningssavdragen.¹⁾

Inte heller i det fall då en nybyggnad ersätter en äldre byggnad medges något avdrag för uppförandekostnaden. Några fall²⁾ där avdrag yrkats anger helt klart att även om den äldre byggnaden var i behov av reparation får inget avdrag göras för beräknad kostnad.

I ett fall,³⁾ där byggnaden rasade samman under renoveringen, bedömdes återuppförandet som nybyggnad. Även i de fall⁴⁾ där den gamla byggnadens virke använts för nybyggnaden har avdrag vägrats. Nybyggnadsbegreppet anses relativt klart⁵⁾ och förorsakar få problem vid taxeringen.⁶⁾

Tillbyggnad brukar i skattesammanhang⁷⁾ innebära att befintlig byggnad utökas i sid- eller höjddled. Dessutom räknas vissa andra arbeten,⁸⁾ t ex målning av förut omålad yta, som tillbyggnad. Uppenbarligen föreligger flera skillnader mellan begrepps användningen i skattelagstiftningen och på mera byggnadstekniska områden.

Även tillbyggnad betraktas som en nyinvestering i fastigheten. Kostnaden för tillbyggnad får läggas till byggnadens anskaffningsvärde⁹⁾ och fördelas över tiden med hjälp av värdeminskningssavdragen.

Vanligast torde vara att tillbyggnader sker helt fristående från reparationer och underhåll. Orsaken till en tillbyggnad är sällan av den karaktär, att något reparationsbehov pga förslitning eller skador föreligger.¹⁰⁾ Vidare hindrar tillbyggnad regelmässigt avdragsrätt för reparations- och underhållskostnader. Även i det fall att tillbyggnaden ersätter delar av den ursprungliga byggnaden medges inte något avdrag.¹¹⁾ Avdrag medges dock för de fall där utbytet sker i form av ändring som godtas på grund av att samma funktion som tidigare tillgodoses. Detta kan vara fallet då en byggnads värmeanläggning ändras från kakelugnar till centralvärme och den nya anläggningen placeras i någon form av tillbyggnad.¹²⁾ Avdragsrätten är begränsad till kostnaden för att återställa byggnaden till dess ursprungliga skick eller med andra ord kostnaden för att sätta kakelugnarna i stånd.

1) Se avsnitt 2.3.4.

2) RÅ 1943 not 714; RÅ 1959 not 59; RÅ 1953 not 224.

3) RN 1955 4:3, förhandsbesked som överklagades till RR.

4) RÅ 1956 not 1905; RÅ 1970 not 2198.

5) Handledning för taxering 1981 sid 124.

6) Se rättsfallsgenomgången 2.4 där få fall som berör nybyggnad återfinns.

7) Grosskopf-Edvardsson, sid 218; K G A Sandström sid 128.

8) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 241.

9) 25 § anv p 2 a 3 st KL.

10) Se RÅ 1964 not 1226.

11) RÅ 1975 ref 39.

12) RÅ 1968 not 1009.

Begreppet tillbyggnad anses också vara relativt klart.¹⁾ Notera dock sammanställningen i slutet av 2.4.2.a).

Om ny- och tillbyggnad anses klara beträffande gränsen gentemot reparation/underhåll är motsatsen förhållandet vad gäller ombyggnad.

Några klara fall av ombyggnad kan urskiljas. Då en byggnads användningsområde ändras har detta ansetts som ombyggnad.²⁾ Dessa fall rymms ju inom den tidigare angivna definitionen. Numera godtas dock, efter reformerna 1969 och 1972, vissa ändringar som vidtas med rörelse- och ekonomibyggnader i jordbruk, se avsnitt 2.4.2.a). Gränsdragningen gentemot reparation/underhåll och kapitalförlust, får som resultat att den företagna åtgärden hänförs till (ny- eller tillbyggnad) ombyggnad då de övriga alternativen är uteslutna av någon anledning.³⁾ Detta innebär, att då den aktuella åtgärden inte hänförs till kapitalförlust, åtgärden endera är hänförlig till reparation/underhåll eller till ombyggnad. Den följande redogörelsen kan således inriktas på att ange vilka faktorer som avgör till vilken kategori en viss åtgärd bör räknas. För bedömningen av konkreta fall hänvisas till avsnitt 2.4 Genomgång av rättspraxis.

För att söka placera och precisera de faktorer som påverkar bedömningen kommer ett antal frågor att uppställas. Svaren på frågorna avser att ge de relevanta faktorerna så mycket substans att en antydning till prognos kan göras för de olika åtgärder som kan förekomma.

a) Har det någon betydelse vilken byggnadsdel som åtgärdas?

Ja, vilken del av byggnaden som åtgärdas har ofta en avgörande betydelse. Förklaringen till detta är följande. Eftersom hela byggnaden skrivs av genom värdeminskningsskatten, kostnadsförs alla byggnadens delar i samma takt. Detta överensstämmer naturligtvis inte med den verkliga förslitningen. Den lösning man valt är att medge direkt avdrag vid utbyte av de delar som inte har en livslängd som motsvarar avskrivningstiden. Denna är avpassad till de sk varaktiga delarna.⁴⁾ Som varaktiga delar brukar anses⁵⁾ en byggnads bärande delar. Dessa är först och främst själva stommen men också grunden och vissa andra delar. Som varaktiga delar brukar anges⁶⁾ grund, ytterväggar, bjälklag, trappstomme, undergolv, bärande innerväggar och takstolar.⁷⁾

För de delar, som således anses ha en varaktighet som överensstämmer med byggnadens avskrivningstid, hänförs samtliga åtgärder som innebär utbyte eller mer omfattande ingrepp till ombyggnad. Endast smärre åtgärder där byggnadsdelen lagas eller justeras hänförs till reparation/underhåll.

1) Handledning för taxering 1981.

2) RÅ 1966 not 387.

3) GRS del I sid 157.

4) Welinder, del I, sid 239; GRS del I sid 157.

5) Sandström, K G A, sid 128 f.

6) Handledning för taxering 1981 sid 125 och SOU 1968:26 sid 31.

7) RÅ 1969 not 2076; RÅ 1969 not 2077; RÅ 1954 not 160.

För de delar av en byggnad som inte har en varaktighet som överensstämmer med byggnadens livslängd medges avdrag för kostnaden för såväl utbyte, lagning och sk skyddsåtgärder. Naturligtvis måste åtgärden vara motiverad av skada eller förslitning samt då utbyte sker med användande av annat material än det ursprungliga avdraget begränsas till vad ett återställande skulle ha kostat.

b) Har åtgärdens omfattning någon betydelse vid bedömningen?

Komprimerat skulle regeln här kunna uttryckas på följande sätt. Desto längre varaktighet en byggnadsdel har ju mindre ingrepp tillåts för att åtgärden skall betraktas som reparation/underhåll. Omvänt gäller då att ju kortare varaktighet delen har desto större ingrepp anses utgöra avdragsgill kostnad.

Det mest ingripande torde vara då en byggnadsdel byts ut helt och hållet. Därefter kommer lagningar av olika slag, t ex rätning, riktning, lappning, utjämning och fästning av byggnadsdelar som lossnat.¹⁾ Som minst ingripande får anses vara olika skyddsåtgärder. Med detta avses främst målning och andra ytbehandlings, m m.²⁾ Det avgörande för dessa är att den behandlade ytan eller den företagna åtgärden varit behandlad förut resp befintlig. Om så ej är fallet betraktas åtgärden sannolikt som tillbyggnad.

Man bör notera de speciella regler som tillämpas för byte av byggnadsdelar och då främst behandlingen av fall där man inte byter till en identiskt lika del.³⁾

För de varaktiga delarna innebär detta att endast smärre ingrepp av typen lagningar och skyddsåtgärder betraktas som reparation/underhåll.

För alla de delar som inte har en varaktighet som motsvaras av avskrivningstiden gäller att såväl utbyte som lagning och skyddsåtgärder regelmässigt behandlas som reparation/underhåll. Uppmärksamhet bör dock iaktas vad gäller den aktuella delens livslängd. Vissa delar kan behöva bytas ut många gånger medan andra har en längre livslängd.⁴⁾ Behov av åtgärden förutsätts föreligga. Se RÅ 1958 not 542,⁵⁾ som exempel på omfattande arbeten där allt hänfördes till reparation/underhåll.

c) Kan sammansatta åtgärder delas upp på reparation/underhåll resp ombyggnad?

En uppdelning innebär att vissa delar av åtgärden betraktas som avdragsgilla reparationer medan andra anses utgöra ombyggnad, trots att de utförts i ett sammanhang. RR:s praxis har vacklat beträffande frågan.⁶⁾ Den numera tillämpade ordningen kan sägas innebära att uppdel-

1) Wennergren sid 213.

2) Som exempel omnämns även återuppsättande av åskledare.

3) Se ovan under a) sista stycket.

4) Som hjälpmedel utöver allmän erfarenhet torde kunna användas dels Byggnadsstyrelsens rapport nr 116 utgiven 1974 samt SABO:s underhållsnorm.

5) Se avsnitt 2.4.2.a).

6) K G A Sandström sid 128 och Handledning för taxering 1981 sid 125.

ningar går bra att göra,¹⁾ men det ställs dock vissa krav. Naturligtvis måste den aktuella åtgärden kunna delas upp, både beträffande utförda åtgärder och kostnadsfördelningen. Dessutom gäller att inga åtgärder som vidtas på om- eller tillbyggda delar kan hänföras till reparation/underhåll.²⁾ Andelen reparation får inte vara helt oväsentlig, utan en viss del av arbetena skall utgöras av underhållsåtgärder.³⁾

Domstolarna anger relativt utförligt vilka åtgärder som anses utgöra reparation resp ombyggnad.⁴⁾ Vad sedan gäller fördelningen av totalkostnaden är exaktheten i uppdelningen mindre. Det är vanligt att beräkningen av kostnaderna för reparation/underhåll sker schablonmässigt eller att mera symboliska belopp utdöms.⁵⁾

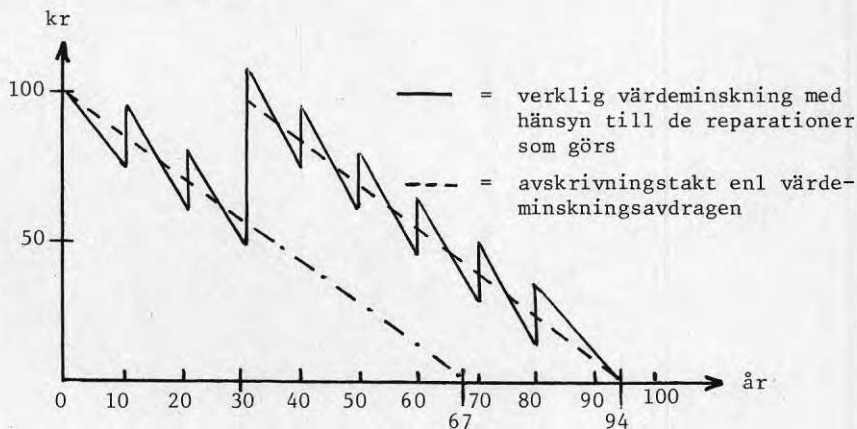
Vid omfattande åtgärder rekommenderas att till deklARATIONEN foga utredning som anger arbetenas omfattning och art. Besiktning före och efter åtgärden utförd av sakkunnig och fristående konsult kan vara en lämplig metod.⁶⁾

d) Påverkas bedömningen av om åtgärderna höjer byggnadens värde?

Varje form av reparation/underhåll alternativt ombyggnad ökar onekligen byggnadens värde. En väl underhållen och fungerande byggnad är ju mera värd än en byggnad med eftersatt underhåll och bristfällig funktion.

Hur värdeminskningssavdragen förhåller sig gentemot de direkt avdragsgilla kostnaderna för reparation och underhåll framgår av nedanstående diagram. Förutsättningarna är följande. År 0 uppförs byggnaden till en kostnad av 100, vilket således är anskaffningskostnaden för byggnaden. Ombyggnad sker år 30 till en kostnad av 40. Vidare repareras byggnaden vart 10:e år för en kostnad av 15. Byggnaden är av sten och skrivs av med 1,5 % årligen. Fastigheten byter inte ägare under den aktuella tiden.

Diagram 1.



Efter 67 år hade fastigheten varit färdigavskriven om inte ombyggnaden företagits. Med hänsyn till ombyggnaden blir nu byggnaden färdigavskriven efter 94 år som framgår av diagrammet.

1) RÅ 1954 not 280; RÅ 1954 not 1133; RÅ 1957 not 2483; RÅ 1967 not 1508.

2) Wennergren sid 217; RÅ 1954 not 1133; RÅ 1957 not 2483.

3) RÅ 1964 not 142.

4) Se t ex RÅ 1967 not 1508.

5) RÅ 1967 not 1508; RÅ 1969 not 265; RÅ 1979 not 124.

6) Deklarationshandboken sid 113; Handledning för taxering 1981 s 125.

Av diagrammet framgår att den verkliga värdeminskningen är större än den som får göras skattemässigt. Detta utmärks av att kurvan är brantare för den verkliga värdeminskningen. Genom att kostnaden för reparation/underhåll är direkt avdragsgill kompenseras fastighetsägaren för detta. Ovan har antagits att fastighetens värde ökar med lika stort belopp som ombyggnaden belöper på. Detta torde dock inte vara fallet vid alla ombyggnader.¹⁾

Skattedomstolarna bortser helt från frågan om byggnaden ökat i värde genom den aktuella åtgärden,²⁾ och ser enbart till om den aktuella åtgärden tekniskt sett är att hänföra till reparation/underhåll³⁾ eller till ombyggnad.⁴⁾

Jämförelser sker icke mellan vad ett nyuppfört hus kostar och vad den aktuella åtgärden kostar. Förslag om detta har tidigare framställts⁵⁾ men inte vunnit något gehör hos domstolarna.

Utöver det tekniska betraktelsesättet förekommer även fall⁶⁾ där den aktuella byggnadsdelens funktion⁷⁾ avgör frågan. Så är fallet då ett annat material än det tidigare använda nyttjas vid bytet och i de fall där en viss byggnadsdel ersätts med en ny av annan karaktär men med samma eller liknande funktion. Domstolarna har dock relativt klart angivit i vilka typer av fall som bedömningen får ske beträffande funktionen hos byggnadsdelen.⁸⁾ Se avsnitt 2.4.

- e) Är orsaken till skada eller försämring, som motiverar viss åtgärd, av betydelse vid bedömningen?

I inledningen till detta avsnitt angavs att viss åtgärd skall vara motiverad beträffande skada eller försämring på fastigheten. Frågan, som här skall behandlas, kan sägas ligga före i tiden jämfört med själva motivet för åtgärden. Här skall behandlas vilka krav som domstolarna uppställer på orsaken till en viss skada eller försämring.

Framställningen inriktas främst på att ange de orsaker som medför att skadan eller försämringen inte utgör grund för att betraktas som en sedvanlig reparation resp ombyggnad för vilken avdrag medges i den ena eller andra formen.

Inledningsvis skall begreppet kapitalförlust (och den planerade lagändringen) behandlas. Därefter följer några andra problem, t ex behandlingen av ursprungliga fel och åtgärder utförda på grund av myndighets föreläggande.

1) Handledning för taxering 1981 sid 124; Sterner sid 119.

2) Sterner sid 122; Handledning för taxering 1981 sid 124.

3) Welinder, del I, 8:e uppl sid 239; Wennergren sid 208.

4) En bedömning görs även huruvida funktionen ändrats i vissa fall. Se avsnitt 2.4.2.d).

5) Hedelius, TN 1959, sid 235 f.

6) Se avsnitt 2.4.2.d) speciellt med avseende på kakelugnarna.

7) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 242.

8) RÅ 1975 ref 39.

Begreppet kapitalförlust är svårt att närmare definiera. Lagregler angående kapitalförlust återfinns i dels 20 § 2 st och anv p 5 KL, dels i 29 § anv p 10 KL. Avdrag får inte göras för kapitalförlust. Detta anges i 20 § 2 st KL, som inte närmare anger vad som menas med kapitalförlust. I anv p 5 till 20 § KL uttalas att vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse anges i 29 § anv p 10 och vad där sägs tillämpas även för andra förvärvskällor.

Motsatsen till kapitalförlust - driftsförlust - brukar definieras¹⁾ som förlust, vilken man normalt kan räkna med i en viss verksamhet. Kapitalförlust skulle då utgöras av sådana förluster som man normalt icke har att räkna med.²⁾

För fastigheters del anges att man med kapitalförlust avser t ex förluster på grund av prisfall eller förstöring genom brand eller olyckshändelse.³⁾ Orsaken till en skada på en fastighet får alltså inte vara av det slag som hänförs till kapitalförlust om rätt till avdrag för reparationskostnaden skall föreligga. Se vidare avsnitt 2.4.3 nedan samt RÅ 1958 ref 8, m fl. De försäkringsersättningar som utgår på grund av kapitalförlust utgör inte skattepliktig intäkt.⁴⁾

I samband med att de nya reglerna för företagsbeskattning⁵⁾ införs ändras kapitalförlustbegreppet. För hyresfastigheter avser ändringarna främst följande. Till kapitalförlust skall för det första hänföras sådan förlust, som inte har samband med någon förvärvskälla och för det andra förlust, som i och för sig har samband med förvärvskälla, men som inte kan anses normal i den aktuella förvärvskällan. Vissa undantag skall dock göras. Det som är intressant för konventionellt beskattade hyresfastigheter är dels vissa skador som i den mån köpeskillingen skulle ha influtit om egendomen ifråga hade sålts, hade utgjort intäkt i förvärvskällan. Bland dessa typer av skador återfinns brand- och stöldskador samt olyckshändelser. För de skador, som inte orsakats av brottslig gärning, torde bestämmelserna överensstämja med redan gällande rätt.⁶⁾

Vidare skall skador orsakade genom brand eller olyckshändelse på byggnader och markanläggningar inte hänföras till kapitalförlust om värdeminskningsavdrag för egendomen kan ifrågakomma. Denna regel skall gälla oavsett om den skattskyldige erhållit ersättning från försäkringsbolag eller ej.⁷⁾ I de fall försäkringsersättning utgår, är denna skattepliktig. Detta torde innebära en inskränkning av kapitalförlustbegreppet.

Skador på byggnader kan vara orsakade av felaktig konstruktion eller felaktigt utförande av riktig konstruktion. Skador kan vidare uppenbara sig i direkt anslutning till byggnadens färdigställande. Dessa olika typer av skador brukar betecknas som ursprungliga fel i fastigheten.

1) 29 § anv p 10 KL; Handledning för taxering 1981 sid 30; Welinder, del I, 8:e uppl, sid 72.

2) Se not 1).

3) Deklarationshandboken sid 144 och 29 § anv p 10 KL.

4) Prop 1980/81:68 sid 124.

5) Prop 1980/81:68 och SkU 1980/81:25.

6) Prop 1980/81:68 sid 198.

7) Deklarationshandboken sid 615.

Reparationskostnader för fel i en nyuppförd fastighet på grund av att byggnaden uppförts på ett felaktigt sätt brukar hänföras till byggnadens anskaffningskostnad, om än något försenad.¹⁾ Detta innebär att kostnaden för att åtgärda felet, läggs till byggnadens anskaffningsvärde och dras av genom de årliga värdeminskningssavdragen, trots att åtgärden rent tekniskt var hänförlig till reparation.²⁾

Då en riktig konstruktion utförts på felaktigt sätt har kostnaden för att åtgärda de uppkomna skadorna hänförts till ombyggnad.³⁾ RR har vid bedömningen varit oenig och rättsläget torde knappast kunna betraktas som klart.⁴⁾ Till bilden hör även den svåra gränsdragningen mellan "fel" och "dåligt" material.⁵⁾ Stor försiktighet är påkallad, då helt perfekta byggnader är sällsynta.⁶⁾ Detta medför att viss marginal måste lämnas både vad avser bedömningen huruvida skadan/felet är ursprungligt eller ej samt för de skiftande typer av material som kan ha använts.⁷⁾

Brister i en fastighet kan även vara av det slag att byggnaden inte uppfyller de normer som samhället uppställer.⁸⁾ För dessa typer av brister synes domstolarna göra en bedömning som ligger helt i linje med den sedvanliga. Man ser med andra ord till behovet av åtgärden, arbetets karaktär, materialval, m m. Behovet av åtgärden anses inte uppfylla kravet, som ställs för reparationer och underhåll, enbart av den anledningen att en myndighet förelagt fastighetsägaren åtgärden ifråga.⁹⁾ Ofta är det här fråga om åtgärder som innebär nyanskaffning av vissa byggnadsdelar och då hänförs naturligtvis åtgärden till ny- eller tillbyggnad.

För kulturhistoriskt värdefull bebyggelse sker prövningen efter de vanliga reglerna.¹⁰⁾ Byggnader av denna karaktär har dock stora möjligheter att erhålla förmånliga statliga lån och bidrag för kostnaderna för reparation och underhåll.¹¹⁾

De godtagbara orsakerna till reparations- och underhållsbehov brukar uttryckas på följande sätt.¹²⁾ Det är åtgärder som betingas av den normala förslitningen som varje byggnad erfarenhetsmässigt är utsatt för. Kostnaderna för åtgärder som orsakats av sådan förslitning är direkt avdragsgill som reparation eller underhållskostnad.

-
- 1) Welinder, del I 8:e uppl, sid 240.
 - 2) RÅ 1951 not 930; jfr RÅ 1955 not 1132.
 - 3) RÅ 1970 ref 39, I och II.
 - 4) Se minoritetens motivering i fallen RÅ 1970 ref 39 I och II. De aktuella fallen torde även kunna hänföras till de som avser felaktig konstruktion.
 - 5) Se K75 1:43.
 - 6) Wennergren sid 210 och Welinder, del I 8:e uppl, sid 240.
 - 7) Wennergren sid 210 och K G A Sandström sid 125.
 - 8) Se t ex SBN 80, Byggnadslag och Byggnadsstadga, Hälsovårdsbestämmelser och Brandstadgor, m fl.
 - 9) Se avsnitt 2.4.2.g).
 - 10) Se RN 1958 1:9; RÅ 1956 not 1750; RÅ 1965 not 2301.
 - 11) Se SFS 1974:255, Kungörelse om tilläggs lån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse.
 - 12) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239 f; GRS, del I, sid 157, m fl.

Problemen kring orsaken till en viss skada är att uppfatta främst på det sättet att vissa orsaker inte medger avdragsrätt på grund av dessas speciella karaktär. Om orsaken inte är hänförlig till någon av de speciella karaktärerna, torde avdragsrätt medges av denna anledning.

2.3.8 Något om avdragsförbudet för åtgärder finansierade med statliga lån

Riksdagens beslut hösten 1979¹⁾ angående ändrade regler för åtgärder finansierade genom statliga lån behandlas nedan.

Syftet med ändringarna är främst att åstadkomma en bättre samordning mellan skattereglerna och de statliga bostadslånereglerna.²⁾ Skälen till ändringarna är statsmakternas strävan att söka skapa neutralitet i kapitalkostnadshänseende mellan olika fastighetsägare och besittningsformer.³⁾

Den genomförda reformen berör beträffande KL ändringar i 25 § 2 mom anv p 2a, och anv p 7 och dessutom ändring beträffande realisationsvinstreglerna i 36 § anv p 2a KL.⁴⁾

Ändringarna innebär i huvudsak följande. Begränsning införs av avdragsrätten för reparation och underhåll som utförs i samband med ombyggnad för vilken statliga lån eller bidrag beviljats.⁵⁾ Det i låneunderlaget fastställda beloppet skall hänföras till byggnadens anskaffningsvärde och avdrag ges med de årliga värdeminskningssavdragen även för de kostnader som skattemässigt betraktas som reparation och underhåll. Endast för kostnaden för reparation och underhåll, som tillsammans med ombyggnadskostnaderna överstiger det av lånemyndigheten fastställda låneunderlaget, medges direkt avdrag.

De nya reglerna skall tillämpas från och med 1980 års taxering i de fall preliminärt lånebeslut meddelats efter utgången av 1979 på ansökan gjord senast 1 november 1979.

Samtidigt med ändringarna i KL genomfördes även ändringar i BFF. Tidigare gällde en lägre lånenivå⁶⁾ för ägare av flerfamiljshus samt att den garanterade räntan var något högre⁷⁾ än för andra kategorier låntagare.

Motivet för de tidigare reglerna var den skillnad som uppkom på grund av de skatteregler som gällde för konventionellt beskattade flerfamiljshus.

Departementschefen framhåller⁸⁾ att reformen skall söka medverka till en bättre balans beträffande de ekonomiska villkoren för ombyggnad av

1) Deklarationshandboken sid 113 f.

2) Prop 1978/79:209 sid 30; Ds B 1978:7; SFS 1979:1017.

3) Ds B 1978:7 sid 60.

4) Från den sistnämnda bortses fortsättningsvis.

5) De aktuella författningarna är BFF (1974:946), Energibesparande åtgärder i bostadshus, m m (1977:332), Tilläggs lån för kulturhistoriskt värdefull bebyggelse (1974:255), Förbättringslån (1962:538), Bostadslånekungörelsen (1967:552).

6) 15 % var låneandelen för ombyggnad av flerfamiljshus som ägdes enskilt.

7) 5 %, jfr med 3,9 % för övriga kategorier.

8) Prop 1978/79:209 sid 31.

enskilt ägda flerfamiljshus och att det framstår som angeläget att begränsa de avsevärda skatteförmåner¹⁾ som kunnat uppstå genom rätten till direkt avdrag för reparationer och underhåll.

Det problem man avsett att lösa är den skillnad som uppstått genom att det dels föreligger en skillnad mellan användningen av begreppen underhåll och ombyggnad i skattelagstiftningen resp BFF,²⁾ dels att det vid den statliga långivningen för ombyggnader får räknas in underhållsåtgärder i låneunderlaget, endera de som är direkt betingade av ombyggnaden eller, i de fall någon uppdelning av projektet inte är möjligt, genom att hela projektkostnaden anses hänförlig till ombyggnad. Be- träffande reglerna i BFF hänvisas till avsnitt 3.3.

Den utökade aktiveringsskyldigheten som införs vid reformen är något mera omfattande än det bakomliggande förslaget som presenterades i departementspromemorian.³⁾ Nedan behandlas endast de genomförda reglerna i enlighet med prop 1978/79:209.

Huvudregel är att avdrag inte medges för reparationskostnader i de fall då projektet genomförts med statligt stöd. Lånereglerna ändras på så sätt att även pantvärdelokaler numera får inräknas i låneunderlaget.⁴⁾ Detta innebär att stödet till ombyggnad av fastigheter med stor andel pantvärdelokaler ökas. Räntebidrag skall dock inte utgå för sådana lokaler.

Någon ändring av värdeminskningsskyldigheten⁵⁾ görs inte. Försättningsvis skall möjligheterna till förhöjd avskrivning av vissa inventarier finnas kvar.⁶⁾

Dep chefen anger sedan att den uteblivna avdragsrätten till fullo kompenseras med det utökade lånestödet för de fastighetsägare som behåller sina fastigheter under längre tid.⁷⁾ Korta spekulativa innehav skulle därmed missgynnas.

Den skillnad som regelmässigt uppstår mellan det primära och slutliga lånebeslutet på grund av att räntor under byggnadstiden ingår i det slutliga beslutet medför att det sker visst dubbelavdrag. Dep chefen anser dock att den skatteförmån som härigenom uppstår är "ganska obetydlig" samt att förenklingsskäl gör att någon särreglering inte är aktuell.⁸⁾

De former av statligt bostadsstöd som innehåller bidragsmoment skall behandlas på sätt som anges i 19 § anv 8:e st KL. I förekommande fall skall avskrivningsunderlaget minskas med bidragets belopp.

-
- 1) Enligt SkU 1979/80:27 uppgick de totala underskottsavdragen för hyresfastigheter till ca 600 milj kr vid 1978 års taxering. Motsvarande för villor var 8 miljarder kr.
 - 2) Se avsnitt 4 samt Ds B 1978:7 sid 63.
 - 3) Jfr Ds B 1978:7 och prop 1978/79:209.
 - 4) Tidigare endast låneunderlagslokaler.
 - 5) 1,5 % stenhus och 1,75 % träbyggnader.
 - 6) Se avsnitt 2.3.5.
 - 7) Prop 1978/79:209.
 - 8) Prop 1978/79:209 sid 32 f.

Den kritik mot förslaget, som bl a FAR framställt, angående det felaktiga och lagstridiga¹⁾ redovisningssätt, som blir följden av att reparationer aktiveras, noteras av dep chefen, men han påpekar samtidigt att detta inte är något unikt. Motsvarande situationer finns i andra skattesammanhang.

Under remissbehandlingen framförde några²⁾ instanser önskemål om klarläggande vad gäller de reparationer som företas på den ombyggda fastigheten några år efter ombyggnaden. För dessa anges att de vanliga reglerna skall tillämpas. Någon utrangering eller minskning av avskrivningsunderlaget skall således icke ske.

I detta sammanhang anges också att de kostnader för reparation och underhåll som inte belånas skall behandlas på sedvanligt sätt, med andra ord medges direkt avdrag för dessa kostnader.

Den möjlighet till fördelning av reparationskostnader på tre år som finns i 25 § anv p 7 KL skall även gälla för de åtgärder som inte finansieras med statliga lån men utförs i samband med statligt belånad ombyggnad.

De närmare reglerna för de situationer som uppkommer då det slutliga lånebeslutet avviker från det preliminära anges i lagtexten.³⁾

Departementschefen avslutar sin motivering med uttalandet att de nya reglerna kräver ett smidigt samarbete mellan skattemyndigheter och lånemyndigheter.⁴⁾

2.4 Genomgång av rättspraxis

Den följande framställningen avser att återge flertalet av de rättsfall som behandlat gränsdragningen mellan reparation och ombyggnad. Framställningen är i huvudsak uppdelad i två avsnitt.

I det första avsnittet behandlas åtgärder på sådana byggnadsdelar som brukar hänföras till en byggnads bärande delar.

I det andra avsnittet behandlas arbeten på icke bärande delar av en byggnad. Många av de redovisade rättsfallen gäller frågor kring taxeringen av jordbruks- och rörelsefastigheter. Före 1969 överensstämde reglerna till fullo mellan hyres-, jordbruks- och rörelsefastigheter, varför de principer som fallen anger även kan tillämpas på annan fastighet som beskattas enligt den konventionella metoden.⁵⁾ Framställningen är kompletterad med kommentarer till fallen där så ansetts nödvändigt på grund av att reglerna ändrats eller för att placera fallen i rätt sammanhang.

1) Jfr 15 § Bokföringslagen.

2) RSV och Sveriges fastighetsägareförbund.

3) 25 § anv p 7, 2 st KL.

4) I BFF 53 och 55 §§ anv p 1 resp 3 anges att lånemyndigheten skall underrätta länsstyrelsen både vad gäller det preliminära som det slutliga lånebeslutet.

5) K G A Sandström sid 131 och GRS, del I, sid 209.

2.4.1 Arbeten på bärande konstruktioner

a) Grunden

Grunden för en byggnad utgör en del av byggnadens bärande delar. För undvikande av eventuella missförstånd skall anges att med grundförbättring förstås arbeten som berör själva marken och inte har något att göra med byggnaden.

I RÅ 1948 ref 12 I hade en hantverksförening yrkat avdrag för grundförstärkning. Den ursprungliga grunden var anlagd på pålar vilka ruttnat till följd av att grundvattnet sjunkit. De genomförda arbetena hade omfattat följande. Bortschaktning av lera, varefter pålarna avsågades och utrymmet upp till grundplattan fylldes med armerad betong. Föreningen hävdade att arbetet varit nödvändigt för att bibehålla fastighetens värde. Taxeringsintendenten ansåg att byggnaden genom åtgärden hade fått en större livslängd och därigenom var att anse som ej avdragsgill förbättring, alternativt att grundförstärkningen, som var nödvändig, borde anses som kapitalförlust. Prövn:ndn medgav avdrag för 3/4 av kostnaden för grundförstärkningen. RR och RR fastställde Prövn:ndns beslut.

I RÅ 1957 not 2027 byttes en grund av ektimmer ut mot en av gråsten och cement som nedfördes till frostfritt djup. RR uttalade här att åtgärden var "förbättring av äldre byggnad" och att avdrag således ej kunde medges. Fallet avsåg en stallbyggnad och var länge vägledande (se Wennergren sid 214).

RÅ 1970 ref 39 I och II. Båda fallen behandlar arbeten på en byggnads bärande delar (grunden). I det första gällde det om förstärkningsarbeten på grunden, pga att grundläggningen utförts på ett felaktigt sätt, var att betrakta som reparation eller ombyggnad. Enligt konstruktionsritningen skulle grundläggningen ske på berg. Grundläggningen utfördes dels på berg och dels på lera och till viss del på stenfyllnad. Till följd av den felaktiga grundläggningen uppstod sprickor i väggar på bottenvåningen kort tid efter garantibesiktningen. De arbeten som utfördes var att leran grävdes ut och gjutning till berg företogs och att bjälklaget lyftes med hjälp av stålbalkar och domkrafter. Nedböjning av bjälklaget åtgärdades genom att stabiliserande stålpelare monterades.

RR:s majoritet ansåg att åtgärderna var ombyggnad och oberoende av att arbetena var betingade av fel utförande. Det spelade vidare ingen roll att bristerna uppdagats så snart efter byggnadens uppförande då arbetena var att betrakta som ombyggnad.

RR:s minoritet började med att konstatera att fallet ej passade in bland de fall som betraktas som kapitalförlust, t ex brandskador och skador till följd av översvämning. Denna typ av skada täcks mestadels av försäkringar medan den typ av skada som det här gällde inte täcks av någon försäkring. Man konstaterade vidare att ingrepp i en byggnads bärande delar, till vilka grunden räknas, i allmänhet är att hänföra till ombyggnad, eftersom avsikten med ingreppen som regel torde vara att förbättra fastigheten beträffande funktionsduglighet, underhållsbehov eller liknande. Undantagsvis kan dock vissa ingrepp betraktas som reparation, nämligen där trädelar ruttnat eller stenar vittrat och bytts ut.

Minoriteten ansåg de i fallet aktuella arbetena vara betingade av en felaktig konstruktion. Vidare resonerade man på följande sätt. Om inte

arbetena hade utförts så skulle byggnaden ha försämrats och försämringen skulle ha fortskridit snabbt. Det man åstadkommit genom arbetena var att hejda takten på försämringen. Därigenom kunde man jämställa den aktuella åtgärden med andra arbeten som också syftade till att hindra en alltför snabb försämrings av byggnaden. Som exempel nämnde man målning, tapetsering, lagning av skadade murdetaljer och snickerier. Dessa åtgärder syftade ju också till att hindra en alltför snabb försämrings av byggnaden

Det andra fallet, II, gällde ett 50 år gammalt hus där mittdelen hade sjunkit och för att åtgärda bristen varit tvungen att lyfta en bärande vägg. Väggen hade stöttats upp med järnrör och balkar. RR:s majoritet uttalade helt kortfattat att de åtgärder som vidtagits var att hänföra till ombyggnad och att utgiften därför icke var avdragsgill. Minoriteten resonerade på följande sätt. De företagna åtgärderna hade inte givit byggnaden en livslängd som var längre än den normala. Åtgärderna syftade vidare till att återställa byggnaden i oskadat skick och då dessa inte var att hänföra till kapitalförlust förelåg rätt till avdrag.

Annorlunda blev utgången av fallet RA 1979 1:70. Här gällde det en byggnad uppförd 1870. Grundläggningen var utförd i form av en rustbädd av stockar som byggnaden vilade på. Stockarna hade murknat och orsaken till detta kunde bero på flera olika faktorer, bl a sänkt grundvattennivå. De arbeten som utförts var i huvudsak att järnbalkar hade nedförts och på dessa hade ett betongfundament gjutits. De utförda arbetena omfattade endast den östra flygeln av byggnaden. Syftet med åtgärderna var att stoppa fortsatt sjunkning och därmed förstörelse av byggnaden. TN medgav avdrag för halva kostnaden. Bägge parter klagade och anförde hos länskattevärdens besvär. Taxeringsintendenten argumenterade på följande sätt. De aktuella arbetena avsåg att förstärka byggnadens grundplatta och denna typ av arbeten torde normalt aldrig bli nödvändig varför hela förstärkningsarbetet måste betraktas som ombyggnad. Länskattevärdens medgav avdrag för hela kostnaden. Kammarrätten uttalade att med hänsyn till arten och omfattningen samt omständigheterna i övrigt, hela kostnaden för åtgärden måste betraktas som reparationskostnad och därför var avdragsgill. Regeringsrätten gjorde ej ändring i KR:s dom. Kostnaden i det aktuella fallet var 90 000 kr att jämföra med taxeringsvärdet som var 320 000 kr. Åtgärden måste således betraktas som relativt omfattande och kostbar med hänsyn till byggnadens värde. Vilka speciella omständigheter som förelegat ger inte referatet någon inblick i, men sannolikt har den omständigheten att byggnaden inte rätades upp utan endast att ytterliga sjunkning stoppats haft viss betydelse. Om sjunkningen hade fått fortgå skulle ju byggnaden skadats och många av de skador som då hade behövts åtgärdas skulle troligen vara att betrakta som reparation. Enligt Wennergren torde regelmässigt utbyte av enskilda delar och mindre lagningar av grunden vara att hänföra till reparation och underhåll.

b) Bjälklag och golv

Bjälklag torde anses höra till byggnadsstommen och därmed vara en sådan bestående del av byggnaden som normalt inte skall behöva bytas ut.

I RA 1930 ref 35 hade en byggnad genomgått en omfattande upprustning för totalt ca 26 000 kr. Bland de kostnader som den skattskyldige yrkade avdrag för fanns bl a inläggning av nya bjälklagar och golv för 1 188 kr. I referatet sägs att "de sålunda upptagna beloppen vore häm-

tade från företedda räkningar". RR motiverade sitt utslag med att den förebragta utredningen godtagits av kronombudet. RR godtog här de yrkade avdragen.

I RA 1968 not 2314 hade såväl bjälklag som golv bytts ut på grund av att bjälkarna varit uppruttna och golvet för att lägga in parkett. PN godtog avdraget för byte av golv men vägrade medge avdrag för byte av bjälkarna. KR och RR: ej ändring. Här fastslogs också att golvet inte utgjorde tillbehör till själva bjälklaget utan delarna kunde särbehandlas.

RA 1969 not 861. Fallet avsåg en ladugård som hade reparerats och byggts om för drygt 39 000 kr. De poster man ej medgav avdrag för avsåg utbyte av bjälklag och utbyte av bärlinor till en sammanlagd kostnad av 4 100 kr. RR angav här i sin motivering att utbytet av bjälklaget och bärlinorna var att betrakta som ombyggnad och därför icke var avdragsgillt.

RA 1974 not 1238. Ett bottenbjälklag av trä byttes ut mot ett armerat betongvalv. PN uttalade att byte av bjälklag, som utgör en sådan del av byggnaden som normalt inte behöver bytas ut under dess livslängd, inte kunde hänföras till reparation. Avdrag vägrades därför. RR gjorde ej ändring.

Vad gäller golven kan redan nu sägas att de är av sådan natur att de erfarenhetsmässigt måste bytas ut någon eller några gånger under en byggnads livslängd (se Wennergren sid 215).

Då ytbeläggningsen byts ut mot samma material som det tidigare är kostnaden för detta avdragsgill. Används ett dyrbarare material är kostnaden för vad det skulle ha kostat att använda det ursprungliga materialet avdragsgill.

RA 1936 not 56. I detta fall byttes ett grangolv ut mot ett parkettgolv. Den skattskyldige påvisade att det blev billigare med parkett än med gran och RR medgav avdrag för hela kostnaden.

Fallet torde inte kunna användas som grund för att motsvarande byte skulle gå bra idag, utan det avgörande var att kostnaden för ett byte till det nya materialet inte kostade mer än vad ett byte med användande av det ursprungliga materialet skulle ha gjort.

RA 1945 not 500. Här fastslogs att byte av träsklar, golv och korkmatta var att hänföra till reparation och underhåll. Man ansåg dessa delar vara sådana att de behövdes bytas ut någon gång under byggnadens livstid.

RA 1968 not 2314. Avdrag medgavs i detta fall för byte av golv. Korkmattorna hade bytts ut i alla rum, som försetts med parkett. Då parkettgolven var dyrare än golv av korkmatta medgavs avdrag för vad byte till korkmattor skulle ha kostat.

c) Stomme, takstolar och yttertak

Stommen anses vara en sådan del av byggnaden som normalt bör bestå under byggnadens hela livstid. De årliga värdeminskningssavdragen avser att beakta förslitningen av stommen. Detta leder naturligtvis till att reparationer och underhåll på stommen endast i mycket liten utsträckning kan kostnadsföras omedelbart genom fullt avdrag. Ingrepp i

stommen betraktas ofta som ombyggnad och kostnaden skall då fördelas genom värdeminskningsskatt. Med stomme avses för det första bärande delar av ytterväggar och innerväggar. Vidare avses takstolar och andra delar på en byggnad som rent konstruktionsmässigt fyller en bärande funktion.

Här behandlas först de bärande delarna av väggarna (stommen), sedan takstolar och slutligen yttertaken.

RÅ 1958 not 2543. En ladugårdsvägg av timmer ersattes till 4/5 av cementtegel, vilket blev billigare än ny timmervägg. Avdrag vägrades för kostnaden på 5 000 kr.

RÅ 1960 not 1507. I detta fall var en ladugårdsvägg uppförd av stolpvirke med spånfillnad. Väggen var rutten och ersattes med vibroblock som kläddes med krellitplattor på insidan. Avdrag vägrades då arbetet ansågs utgöra ombyggnad.

RÅ 1965 not 629. I detta fall byttes en uppruttnad vägg ut, samtliga väggar höjdes med 1/2 meter samtidigt som andra åtgärder vidtogs. Av yrkade 27 % av totalkostnaden godkändes 25 %. Största delen hänföres till ombyggnad.

RÅ 1967 not 1140. Även i detta fall avsågs en ladugård där väggarna till viss del hade bytts ut från timmer till gasbetong. KR, som utförde syn, ansåg att reparation förelåg. Eftersom det blivit billigare med gasbetong jämfört med trä och det endast avsågs en mindre del av byggnadens väggytor medgavs avdrag för kostnaden. RR vägrade avdrag under motivering av att de gamla väggarna rivits ner och ersatts med nya och att åtgärden måste anses så genomgripande att ombyggnad förelåg.

RÅ 1970 ref 39 II. Ett 50 år gammalt hus vars mittdel sjunkit hade åtgärdats på så sätt att man lyft delar av huset med domkrafter och utfört nya upplag bestående av järnrör och tvärbalkar. RR konstaterade att det rörde sig om en bärande vägg, som var 50 år gammal och vars mittdel sjunkit och därför försetts med underlag av balkar och järnrör. "En sådan åtgärd är att hänföra till ombyggnad och utgiften är därför icke avdragsgill." RR var inte helt enig utan två regeringsråd var skiljaktiga och anförde följande. De åtgärder som vidtagits på byggnaden hade inte medfört annat än att byggnaden hade återställts i oskadat skick. Byggnaden kunde inte sägas ha fått längre livslängd genom de företagna åtgärderna och att åtgärderna icke var att betrakta som kapitalförlust. Avdrag medgavs för kostnaderna.

RÅ 1974 not 1238. En ladugård rustades upp och bärande stolpar av trä byttes ut mot stolpar av armerad betong. PN motiverade sitt utslag, som ej ändrades av RR, med att bärande delar i en byggnad icke skulle behöva bytas ut under byggnadens livslängd och att därför de företagna åtgärderna var ombyggnadsåtgärder.

Takstolar inräknas bland de delar på en byggnad som är bärande och som normalt inte skall behöva bytas ut under byggnadens livstid.

RÅ 1954 not 160. Avdrag vägrades för byte av takstolar till en logbyggnad.

RÅ 1961 not 1615. På grund av angrepp från skadedjur (or) och att vissa byggnadsdelar varit helt uppruttna hade en sommarstuga reparerats. Man hade bl a bytt ut takstol, bägge gavlarna, fönster samt innergolv på vinden. Totalkostnaden var 4 160 kr och avdrag medgavs i de olika

instanserna enligt följande: PN 500 kr, KR 1 500 kr och RR 2 500 kr. RR motiverade icke sitt utslag och talade heller inte om vilka delar som avdraget belöpte på.

RA 1965 not 1038. PN medgav avdrag för nytt yttertak men vägrade medge avdrag för ny takresning. TI yrkade att avdraget borde vägras helt, då yttertaget var att anse som tillbehör till den mer varaktiga takkonstruktionen. Vare sig KR eller RR gjorde någon ändring av PN:s bedömning. Takstolar och yttertak kan således särbehandlas.

RA 1969 not 2076. En äldre stallbyggnad hade ett tegelklätt yttertak. På grund av sin konstruktion hade taket varit otätt. Detta hade i sin tur fått till följd att taket hade ruttnat. Byggnaden hade försetts med ett nytt tak av annan konstruktion och utvändigt beklätts med eternit. Totalkostnaden hade varit drygt 52 000 kr. RR ansåg att den del av kostnaden som belöpte på yttertaksbeklädningen var hänförlig till reparation och därför avdragsgill medan de andra åtgärderna icke var hänförliga till reparation och således icke avdragsgilla. RR uppskattade kostnaden för bytet av yttertaget till 10 000 kr och medgav avdrag med detta belopp. De åtgärder som avsåg de bärande delarna av takkonstruktionen medförde alltså ingen rätt till avdrag.

RA 1969 not 2077. En fabriksbyggnad byggdes till och försågs i samband med detta med ett nytt utökat tak av annan konstruktion än det tidigare. Taket över den äldre delen hade varit rötskadat och därför i omedelbart behov av omläggning. Avdrag yrkades för vad reparation av det gamla taket skulle ha kostat. RR vägrade emellertid avdrag helt och hållet. Man motiverade detta på följande sätt. Då det tidigare taket i samband med tillbyggnaden ersatts med ett nytt, utökat tak av ändrad konstruktion kunde kostnaderna för detta icke till någon del anses hänförliga till reparation.

I detta fall torde förhållandet att byggnaden byggdes till samtidigt med att både det nya och gamla taket byggdes om ha påverkat utgången (jfr fallet ovan, där takkonstruktionen också ändrades men yttertaget kom att betjäna samma byggnad som tidigare). I det senare fallet kom ju det nya yttertaget att betjäna dels den gamla delen av byggnaden, dels den tillbyggda delen.

Yttertaget tillhör de delar av en byggnad som erfarenhetsmässigt måste bytas ut någon eller några gånger under en byggnads livslängd. Till yttertaget hör först och främst själva yttertaksbeklädningen. Vidare torde inräknas det närmast underliggande skiktet som behövs, t ex brädlag, papp och läkt. Att det inte med full säkerhet kan anges om "tillbehören" till yttertaksbeklädningen ingår, beror på att domstolarna inte i något fall särskilt har omtalat detta, utan endast angett kostnaden för takbytet och vad själva yttertaget är av för sorts material.

En ofta tillämpad princip vid byte av yttertak är att avdrag medges för vad det skulle ha kostat att lägga om taket med det ursprungliga materialet och om det verkliga bytet varit mer kostsamt. Om det verkliga bytet kostat mindre än vad ett återställande med det ursprungliga materialet skulle ha gjort medges naturligtvis endast avdrag med den verkliga kostnaden för bytet.

RA 1930 ref 35. Skiffertak byttes ut mot tegeltak. RA 1938 not 278. Skiffer byttes ut mot koppar. RA 1940 not 264. Spån byttes ut mot tegel. I detta fall medgavs avdrag med halva kostnaden för tegeltaket. Relationen har sannolikt ändrats sedan dess. RA 1955 not 1000, 1002,

1005. Spåntak byttes ut mot eternit resp spåntak mot tegeltak. I ett av fallen var tegel billigare än omläggning med spån, varför hela kostnaden för tegeltaket var avdragsgillt. RÅ 1969 not 1377. Halmtak byttes ut mot tegeltak.

För det fall att hela takkonstruktionen åtgärdas kan uppenbarligen kostnaden delas upp mellan icke avdragsgilla och avdragsgilla poster. En annan åsikt har dock framförts av Ulf Krasse i SN 1963 sid 145. Som stöd för uppfattningen att den totala kostnaden kan delas upp på olika delar åberopas fallen RÅ 1965 not 1038, RÅ 1969 not 2076 samt RÅ 1974 not 1238.

2.4.2 Arbeten på icke bärande konstruktioner

Med arbeten på icke bärande konstruktioner avses åtgärder på byggnadsdelar som inte är avsedda att ha en livslängd som är lika med byggnadens.

Först behandlas innerväggar som inte är bärande och ändrade dispositioner. Dessa båda typer av åtgärder sammanfaller i vissa fall, då åtgärder med innerväggar medför ändrad disposition av byggnaden. Först behandlas åtgärder vidtagna med innerväggar, vidare ändringar av byggnaders dispositioner med avseende på ladugårdar, därefter rörelsefastigheter och slutligen mera omfattande fall. Därefter behandlas hur och i vilken omfattning kök kan åtgärdas för att reparation resp ombyggnad skall vara för handen. Inom detta avsnitt tas även andra fasta inventarier upp samt fönster och dörrar.

I de fall då ytterväggar och fasader inte ingår i byggnadens bärande delar har de behandlats på ett annat sätt än det som tidigare redovisats i avsnittet om stomme.

En särställning intar, som tidigare beskrivits, domstolarnas behandling av värmeanläggningar och utbyte av dessa.

Avslutningsvis behandlas inom avsnittet icke bärande delar, reparation och ombyggnad av terrasser, verandor och liknande. Dessutom behandlas några fall rörande vattentäkter och elinstallationer.

a) Innerväggar, ändrad disposition och totalsaneringar

Inledningsvis några fall som behandlar innerväggar.

RÅ 1945 not 500 och RÅ 1956 not 813. I båda fallen gällde byte av beklädnad på innerväggar från ganska primitiv beklädnad till träfiberplattor. Avdrag medgavs.

I ett fall från KR i Jönköping (dom 1979-10-12, mål nr 1884-1977) behövde väggarna rätas upp innan tapetsering kunde ske. KR medgav avdrag för beklädnad av väggarna med gipsplattor under motiveringen att arbetet hade utgjort förutsättning för att tapetsering skulle kunna ske.

Liknande resonemang torde kunna ske vad gäller åtgärder med innertak och golv.

Sedvanliga underhållsåtgärder såsom ommålning och omtapetsering vållar sällan några problem utan avdragsrätt föreligger. Att observera är dock att den behandlade ytan måste ha varit behandlad tidigare. Om en

omålad vägg målas utgör detta inte underhåll/reparation utan kostnaden för detta skall tillföras fastighetens anskaffningsvärde och fördelas genom de årliga värdeminskningsavdragen.

För det fall det är fråga om att utföra reparationen med annat material än det tidigare använda torde gälla samma princip som för exempelvis yttertaket, nämligen att avdrag medges för vad reparation med det ursprungliga materialet skulle ha kostat även om annat material har använts. Delvis annan åsikt framförs av U Krasse, SN 1963 sid 144.

Förutsättningen för att avdrag skall medges är att den åtgärdade väggen alternativt taket eller golvet, inte flyttats eller på annat sätt omdisponerats.

Rättsfallen som behandlar ändrad disposition eller inredning avser i huvudsak fall avseende jordbruksfastigheters ekonomibyggnader samt rörelsebyggnader.

Vid studiet av fallen måste observeras att reglerna numera än ändrade för såväl jordbruksfastigheter (SOU 1971:78, prop 1972:120) som för rörelsefastigheter (SOU 1968:26, prop 1969:100).

Ändringarna innebär följande. Vissa typer av ändringsarbeten såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller ändrad inredning i samband med omdisponering, som normalt är påräknelig för den verksamhet som bedrivs på fastigheten, skall betraktas som reparation/underhåll. Man har med andra ord utvidgat reparationsbegreppet för dessa typer av fastigheter. Den nuvarande lagtexten återfinns dels i KL 22 § anv p 1 st 2 vad gäller jordbruksfastigheter, dels i KL 29 § anv p 17 vad avser rörelsefastigheter.

Det finns dock skäl att beakta rättsfallen av den anledningen att de principer som där tillämpas fortfarande gäller bl a hyresfastigheter.¹⁾

Först behandlas ett antal fall som gäller åtgärder företagna med ladugårdar, därefter behandlas fall avseende rörelsefastigheter och slutligen ett antal fall som belyser behandlingen av totalsaneringar och andra mer omfattande åtgärder.

Först behandlas fall avseende ändrad disposition i ladugårdar och liknande byggnader.

I RÅ 1952 not 619 hade en ladugård åtgärdats på så sätt att samtliga innerväggar och foderbord rivits. Dessutom hade samtliga fönster och dörrar samt bärande konstruktioner för bjälklagen rivits. Det konstaterades att alla utrivna delar var utslitna och att det således förelåg behov av åtgärderna. Samtliga delar ersattes med nya av samma utförande. TI ansåg att det i realiteten hade blivit en ny byggnad. RR medgav avdrag för hela åtgärden som alltså betraktades som reparation.

Märk att alla delar byttes ut mot nya av samma utförande och att dispositionen inte ändrades.

RÅ 1968 not 1094. I detta fall begärde en lantbrukare förhandsbesked om hur olika investeringsalternativ skulle komma att betraktas skattemässigt beträffande avdrag för reparationer. Alternativ I avsåg att återställa ladugården i ursprungligt skick och åtgärda bl a vatten- och elinstallation samt gödselplatta. Alternativ II syftade till att övergå till enbart mjölkkor och för detta krävdes dels omdisponering av utrymmena, dels installation av flytgödselanläggning. Alternativ

1) K G A Sandström sid 131.

III avsåg att göra ladugården lämplig för slaktsvinproduktion och även för detta fall krävdes dels ändrad disposition och ny gödselanläggning. RN fann att endast omläggning av betonggolvet var att betrakta som reparation. RR började med att konstatera att ladugården i befintligt skick vad gällde utrustningen för såväl kor som svin var att anse som utsliten. Vidare ansågs både vatten- och elinstallation vara i behov av utbyte. RR bedömde sedan de olika investeringsalternativen och kom då fram till följande slutsatser.

Alternativ I som syftade till återställande i ursprungligt skick kunde inte anses vara ekonomiskt försvarbart då den strukturrationalisering som jordbruket undergår syftar till en ökad specialisering. Vidare måste djurstallet oberoende av produktionsinriktning anpassas till den tekniska utvecklingen för att möjliggöra rationell jordbruksdrift. RR valde inte mellan alternativ II och III utan uttalade endast att den förnyelse och omändring som alternativen utgjorde var att betrakta som icke avdragsgill ombyggnadskostnad med undantag för omläggning av betonggolvet. Vad gällde vatten- och elinstallationerna sades att om dessa utan egentlig ändring av nuvarande sträckning kunde användas i alternativ II eller III var de att hänföra till avdragsgill reparationskostnad.

Av fallet framgår att omdisponeringen medförde att åtgärderna betraktades som ombyggnad och att de åtgärder som inte syftade till någon ändring utan endast till att återställa ladugården i ursprungligt skick skulle betraktas som reparation. Att märka var dessutom följande. RR utredde och tog ställning till vilka delar som ansågs vara utjänta och för vilka behov av utbyte förelåg. Vidare angavs att om vissa delar av åtgärderna skulle kunna ses som reparation krävdes att utbytet av dessa skedde utan egentlig ändring och att de placerades på tidigare ställe. Dessutom var det värt att notera att RR uppenbarligen i detta fall ansåg att även omfattande åtgärder med en byggad kunde delas upp i dels en ombyggnadsdel, dels en reparationsdel.

RA 1969 not 867. En ladugård reparerades och byggdes till. Utöver omläggning av betonggolv företogs en mängd arbeten. Ladugården hade före ombyggnaden inrymt dels två foderbord för 20 nötkreatur, dels boxar för 15 svin och kalvar samt mjölkkrum. Efter ombyggnaden hade ladugården inretts med 14 svinboxar och tre grisningsburar. RR konstaterade att dispositionen ändrats samt att en mellanvägg murats upp, en vägg rivits ned och att ladugården genom en tillbyggnad utökats med plats för 40 nötkreatur jämte nytt mjölkkrum. Med hänsyn till att ladugården både omdisponerats och utökats betraktade RR utgifterna för den nya inredningen i sin helhet som hänförliga till ombyggnadskostnader och sålunda ej avdragsgilla. Avdrag medgavs dock för omläggningen av betonggolvet i den mån kostnaderna svarade mot vad ett återställande av golvet i ursprungligt skick hade kostat.

I detta fall särbehandlades endast omläggningen av betonggolvet medan de övriga åtgärderna betraktades sammanhängande och inte utbytbara.

RA 1969 not 950. A yrkade avdrag med 75 % av reparationskostnaderna. Reparationen hade omfattat golv, gödselstad och urinbrunn samt ladugårdsinredningen. RR konstaterade att reparationen utförts pga förslitning och att ladugården inrymde samma antal kreatur som före reparationen. I golvet hade gödselrännan fördjupats för att möjliggöra sväm-utgödsling och gödselstaden och urinbrunnen hade ersatts med en gödselbassäng. I målet hade uppgivits att ett återställande av ladugården i ursprungligt skick icke skulle ha understigit det yrkade avdraget (75 % av nedlagda kostnader). RR fann att golvet, bortsett från fördjupningen, och inredningen var att hänföra till avdragsgill reparationskostnad

och att denna kostnad icke torde ha understigit 50 % av nedlagda kostnader.

Här gjordes en uppdelning av olika kostnader och avdrag medgavs för de kostnader som syftade till ett återställande och således inte innebar någon omdaning. De kostnader som belöpte på sådant som tidigare inte fanns betraktades som icke avdragsgilla. Här medgavs ju inte avdrag för gödselbassängen som ersatte gödselstad och urinbrunn och inte heller något avdrag för vad det skulle ha kostat att sätta gödselstad och urinbrunn i ursprungligt skick. Däremot medgavs avdrag för omläggningen av betonggolvet trots att golvet utrustats med en gödselränna av annat slag än den ursprungliga. Avdrag medgavs även för den nya inredningen trots att den inte helt motsvarade den ursprungliga.

Vad gäller just ladugårdar har Bo Rydin i Skattenytt 1971 sid 229 hävdad, att reparationsavdrag även ges för de fall där den nya inredningen inte placeras på samma sätt som den utbytta under förutsättning att den nya inredningen betjänar samma antal djur som tidigare och att någon produktionsomläggning inte sker (jfr Wennergren i SN 1959 sid 216-218).

De ovan redovisade fallen har alla gällt ladugårdar eller liknande byggnader och det sätt som domstolarna resonerat på har framgått till viss del. Dessutom är att märka att den tidigare omtalade lagändringen 1972 inte tillämpats i något av de ovan anförda fallen.

Omdisponeringar av rörelsebyggnader torde vara vanligt förekommande och som tidigare omtalats har reglerna ändrats på så sätt att reparationsbegreppet utvidgats till att omfatta t ex upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar. De nya reglerna tillämpades första gången vid taxeringen 1970.

RÅ 1968 not 1933. En bank vägrades avdrag för kostnader i samband med flyttning av notariatavdelningen. Följande åtgärder hade vidtagits. Sammanslagning med andra lokaler, inrättande av rum, flyttning av entre och ändring av fönster mot gata.

RÅ 1970 not 962. Ett varuhus vägrades avdrag för kostnaden för provisoriska mellanväggar i samband med att man byggde till varuhuset.

Dessa båda fall härrör från tiden innan lagändringen och utgången hade sannolikt blivit annorlunda om de nya reglerna hade tillämpats.

Vid totalsaneringar och andra mer ingripande åtgärder är svårigheterna att särskilja vilka av de företagna åtgärderna som är reparation resp ombyggnad särskilt komplicerat. Vid dessa typer av ingrepp går många av de utförda arbetena i varandra och en uppdelning kan, om den skall göras, endast bli skönsmässig.

Några grundsatser finns dock som kan ge viss ledning för bedömningen. Wennergren uttalar att "inga åtgärder som vidtagas med om- eller tillbyggda delar kunna hänföras till reparation och underhåll" och hänvisar till RÅ 1954 not 1133 och RÅ 1957 not 2483. Rydin hävdar att i de fall då ombyggnaden är så omfattande att en ny byggnad i realiteten tillskapas inget avdrag ges för kostnader belöpande på åtgärder av reparationskaraktär och anför som stöd RÅ 1955 not 1232-1233 samt RÅ 1958 not 2123.

En ändring av RR:s praxis skedde i mitten av 1950-talet, varför Rydins åsikt torde representera den äldre synen. Rättsfall som belyser denna syn är RÅ 1947 not 1190, RÅ 1951 not 371 och RÅ 1955 not 1232-1233.

Nedan redovisas endast fall som ligger senare i tiden eller som ligger vid brytpunkten och företräder den mera liberala inställningen som RR numera intar.

RA 1954 not 280. Avdrag medgavs för reparation och underhåll av inredningen i en ladugård där såväl ytterväggar som golv bytts ut.

RA 1954 not 1133. En bostadsbyggnad i Skåne hade genomgått en omfattande renovering. Enligt utredning fanns bara ytterväggarna av korsvirke, takstolarna och delar av grundmurarna kvar av den ursprungliga byggnaden. RR medgav 10 % avdrag av totalkostnaden för reparation och underhåll. Motiveringen var att reparationer hade utförts på icke ändrade eller ombyggda delar och att kostnaden skäligen kunde uppskattas till 8 000 kr.

RA 1956 not 570. Då en tvåfamiljsvilla byggdes om till enfamiljsvilla medgavs avdrag för reparationskostnader i samband med ombyggnaden.

RA 1956 not 1574. Avdrag medgavs för reparationskostnader i samband med ombyggnad av två arbetarbostäder till en rättarbostad.

RA 1957 not 2483. En skattskyldig hade, efter föreläggande från lantbruksnämnden, renoverat mangårdsbyggnaden. Såväl ytter- som innerväggar hade bibehållits. Totalkostnaden uppgick till 60 000 kr och den skattskyldige uppskattade att 30 000 kr belöpte på reparation och underhåll. Vid 1952 års taxering yrkade han avdrag med drygt 19 000 kr. PN medgav inget avdrag. KR medgav avdrag med skäliga 10 000 kr. RR uttalade att vid renoveringen av byggnaden hade så betydande delar av den ursprungliga byggnaden bibehållits i väsentligt oförändrat skick att arbetet inte borde i sin helhet betraktas som ombyggnad. Vidare konstaterades att de icke ombyggda delarna hade reparerats och att KR icke beräknat kostnaderna för detta till för högt belopp varför RR fastställde det beslut vartill KR kommit och således medgav avdrag för 10 000 kr. Att observera är att rumsindelningen var oförändrad och att inga fönster eller dörröppningar hade flyttats. Såväl ytter- som innerväggarna hade bibehållits.

RA 1958 not 542. En villa på Djurgården uppförd 1836 hade 1952 renoverats på följande sätt. Rivning av söndervittrade delar och påmurning av tre skorstenar över tak, utbyte av sönderrostad plåt på tak, skorstenar, vindskupor, fotrännor och fönsterbleck, utbyte av bjälklag till veranda och förstärkning av hammarband och isolering. Förstugan och garaget hade försetts med nya syllar, plank och omkittning av fönster. Dessutom hade utvändig putsning och målning skett. Den skattskyldige yrkade avdrag med hela kostnaden, 39 000 kr. TI hävdade att byggnadsstommen var delvis förbrukad och att kostnaderna därför icke var avdragsgilla då de avsåg förnyelse av stommen. Både beskattningsnämnden och KR medgav avdrag med nedsatt belopp medan RR medgav avdrag för hela det yrkade beloppet.

RA 1959 not 2108. En skattskyldig hade förvärvat en korsvirkesbyggnad vilken hade stått obebodd i 15 år och "varit i ytterst fallfärdigt skick". Byggnaden hade genomgått renovering då följande åtgärdades. Omläggning av halmtak, ny grund, ommurning av så gott som samtliga ytterväggar, ommurning av skorstensstock, utbyte av rötskadade bjälkar och insättning av nya ytterdörrar. Totalt hade 8 000 kr nedlagts på fastigheten. Avdrag yrkades med 2 393 kr 1953 och 2 329 kr 1954. Avdraget vid taxeringen 1953 hade medgivits medan tvist stod om avdraget 1954. Den skattskyldige hävdade att det rörde sig om kostnader för direkt underhåll. Samtliga instanser vägrade avdrag.

RÅ 1960 not 1680. En 200 år gammal mangårdsbyggnad hade renoverats för totalt 68 000 kr. Någon större reparation hade inte ägt rum de senaste 35 åren. Under 1954 hade 47 000 kr utbetalats och avdrag för reparation yrkades med 22 259 kr. Byggnaden hade bl a åtgärdats på följande punkter. Byte av tak, gammal mur riven och ersatt med ny mur, byte av golv och takåsar, yttre brädfodring, fönster och dörrar. Vidare hade värmeledning i övervåning och ny panna installerats.

TI hävdade, att med nybyggnad jämförlig ombyggnad förelåg. Den skattskyldige genmålde att någon nybyggnad icke förelåg men väl en genomgående renovering, att ingen vägg blivit flyttad och att något nytt fönster blivit upptaget. PN och KR medgav avdrag med 3 000 kr och RR med ytterligare 7 000 kr.

RÅ 1960 not 1911. Även detta fall avser en äldre mangårdsbyggnad som inte genomgått någon renovering sedan den uppfördes. År 1953 hade 42 000 kr nedlagts på fastigheten. Drygt 12 000 kr hänfördes till grundförbättringar. TN medgav avdrag för hälften av totalkostnaden eller ca 18 500 kr. Den skattskyldige yrkade avdrag med 25 000 kr hos PN. TI yrkade att något avdrag för reparation överhuvud taget icke skulle medges då det visat sig att byggnadens ytterväggar varit i så dåligt skick att endast en gavelvägg fanns kvar från den ursprungliga byggnaden. Samtliga innerväggar hade vidare bytts ut och placerats om. PN vägrade avdrag helt, liksom även KR.

RR uttalade att eftersom de arbeten som utförts på byggnaden varit av sådan omfattning och beskaffenhet att de i sin helhet var att hänföra till ombyggnad något avdrag för reparation och underhåll ej kunde medges.

Utgången torde kunna förklaras med att allt utom en yttervägg och samtliga innerväggar blivit utbytta och att dispositionen hade ändrats.

RÅ 1961 not 1319. Under åren 1953 och 1954 hade en mangårdsbyggnad genomgått byggnadsarbeten för en totalkostnad av ca 150 000 kr. Byggnaden hade flyttats ca 50 m till en ny grund med källare och garage. Den gamla grunden hade varit dålig och icke försedd med någon inredd källare. Taket hade lagts om, nya murstockar uppförts, ny bjälklag och trossbotten i bottenvåningen hade lagts in, väggar klätts med plattor och dessutom hade badrum och två WC inrättats samt en mindre tillbyggnad avsedd till kontor uppförts.

Den skattskyldige yrkade avdrag med 60 % av totalkostnaden. TN medgav 30 %. PN vägrade avdrag helt med motiveringen att det var fråga om nybyggnadskostnader. KR medgav avdrag med 50 % avseende 1954 års taxering med vägrade avdrag för 1955. RR ansåg hälften av den totala kostnaden hänförlig till reparation och underhåll och medgav avdrag med motsvarande belopp vid vardera taxeringarna.

I detta fall medgavs avdrag trots att byggnaden flyttats och byggts om till relativt stor del. Någon närmare fördelning av kostnaderna verkar inte ha gjorts utan man bedömde skönsmässigt att hälften avsåg avdragsgilla poster.

RÅ 1964 not 142. Avdrag yrkades för kostnader avseende reparation av en träbyggnad som flyttats och som i samband med detta även hade byggts om. RR medgav avdrag med motiveringen att i samband med ombyggnaden det även hade företagits reparationer "vilka emellertid icke kunna anses så oväsentliga att byggnadsarbetena i sin helhet böra hänföras till ombyggnadsåtgärder." K G A Sandström uttolkar den citerade meningen på

följande sätt: Reparationer som verkstälts på kvarstående delar av den ursprungliga byggnadskroppen och som utgjort en icke oväsentlig del därav samt att då dessa reparationsarbeten ej heller i sig varit oväsentliga, de är avdragsgilla. (K G A Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastighet.)

RA 1967 not 1140. En ekonomibyggnad på en jordbruksfastighet åtgärdades efter ett åläggande från Lst enligt Vanhävdslagen. Ytterväggar hade rivits och ersatts med nya i gasbetong och plåt hade lagts på taket istället för det tidigare spåntaket. Dessutom hade vissa arbeten utförts på bärkonstruktionen.

RR konstaterar här att ytterväggarna rivits ner och ersatts med nya och att detta är en så genomgripande åtgärd att den måste hänföras till ombyggnad. Avdrag medgavs ej för kostnaden.

RA 1967 not 1508. Fallet avsåg en renoverad svinstia. Ytterväggar och därtill hörande fönster och dörrar hade bytts ut. Vidare hade bjälklaget bytts ut, nytt skullgolv lagts in, boxinredningen förnyats och golvet försetts med en ny slityta. Dessutom hade elektriska ledningar lagts om. RR hänförde till avdragsgilla reparationskostnader följande poster: Kostnaderna för golv, ny boxinredning, och kostnaderna för den elektriska installationen och vissa smärre arbeten. I detta fall angav RR klart vilka arbeten som var avdragsgilla, men gjorde en uppskattning av kostnaden, i detta fall med 4 000 kr av totalt yrkade 10 000 kr.

RA 1969 not 265. Fallet avsåg en bostadsbyggnad som renoverats på följande sätt. Samtliga innerväggar och merparten av ytterväggarna hade rivits ned och senare återuppbyggs - dock med en annan rumsindelning. Man hade vidare tagit upp nya fönster- och dörröppningar och bytt ut samtliga fönster och dörrar. Golven hade gjutits om och innertaken omlagts, värmeledning installerats och pannrum och skafferier tillbyggts. KR vägrade avdrag helt medan RR medgav ett symboliskt belopp.

RA 1979 not 124. En bostadsbyggnad genomgick en omfattande renovering. Totalkostnaden uppgick till 293 422 kr och avdrag yrkades med 205 812 kr. KR företog syn och muntlig förhandling. Av utredningen framgick att de byggnadsarbeten som kunde betraktas som reparation och underhåll var följande: Tapetsering, målning, golvbeläggning, installationerna för elektricitet och VVS, vissa arbeten på yttertak och fasad. För samtliga åtgärder konstaterades att behov av resp åtgärd förelegat och KR ansåg att skäligt belopp borde medges för reparations- och underhållskostnaderna. RR kom till samma slutresultat men konstaterade att det inte kunde fastställas hur stor del av totalkostnaden som belöpte på de avdragsgilla åtgärderna. Man gjorde en uppskattning av beloppet och medgav avdrag på 110 000 kr.

Rättspraxis syn på mera omfattande arbeten och genomgripande renoveringar är svår att exakt ange. Några stödpunkter och genomgående linjer kan dock vara värda att notera, nämligen

- att rätt till avdrag för reparationer och underhåll föreligger även i de situationer då dessa arbeten är samordnade med om- eller tillbyggnad,
- att rätt till avdrag för reparationer och underhåll föreligger för arbeten utförda på icke ombyggda eller ändrade delar av byggnaden,
- att domstolarna inte alltid söker efter en materiellt riktig lösning utan ofta gör uppskattningar skönsmässigt,

att det förhållandet att många åtgärder som utgör reparation och underhåll företas samtidigt inte medför att arbetet betraktas som ombyggnad utan att full avdragsrätt föreligger,
att jämförelser mellan vad ett helt nytt hus betingar och vad de aktuella åtgärderna har kostat saknar betydelse vid domstolarnas bedömning,
att avdrag för reparation och underhåll inte ges för i och för sig behövliga arbeten på till- eller ombyggda delar av byggnaden, samt
att även vid mycket omfattande ombyggnader smärre avdrag ges för reparation och underhåll, i vissa fall rent symboliskt.

b) Kök och fasta inventarier samt fönster och dörrar

Först i detta avsnitt behandlas kök och fasta inventarier eftersom det rent faktiska innehållet till viss del sammanfaller. De delas dock upp då de grundsatsar som är till hjälp vid bedömningen är av skilda slag. Det som sammanfaller är främst att köket innehåller en mängd fasta inventarier och eftersom köket och inventarierna behandlas enligt delvis skilda principer förefaller det mest översiktligt att behandla de bägge typerna i anslutning till varandra.

Sedan behandlas fönster och dörrar. Dessa typer av byggnadstillbehör är svåra att inordna under andra byggnadsdelar, varför de får ett eget avsnitt.

KÖK

Köket intar på flera sätt en särställning. Köket är dels en av de mest kostsamma delarna att bygga i en lägenhet eller i ett bostadshus. Köket är vidare ett av de mest använda och därmed även ett av de utrymmen som förslits hårdast. Detta medför att kök ofta renoveras relativt grundligt och av nödvändighet ofta hela köket samtidigt. Köket är ett av de mest standardiserade utrymmen som finns i en bostad och medför att partiella köksrenoveringar ofta är omöjliga att genomföra.

För kök gäller även de regler som tillämpas beträffande omdisponeringar och mera omfattande renoveringar vilket i vissa situationer leder till komplikationer för den skattskyldige.

RÅ 1957 not 873. Då diskbänk och skåp byttes ut betraktades detta som reparation och underhåll, varför avdrag medgavs. RR gav här uttryck för att såväl diskbänk som skåp är bland de delar som måste bytas ut under byggnadens livstid.

För andra delar av kök som golv, väggar och tak hänvisas till de avsnitt där respektive byggnadsdel behandlas.

RÅ 1972 not 575. I detta fall renoverades köket i samband med att huset byggdes om. Efter ombyggnaden kom köket att endast delvis ligga på samma yta som tidigare. Avdrag yrkades för köksinredningen men vägrades.

Här tillämpade uppenbarligen domstolarna den grundsats som anger att avdrag för reparation och underhåll inte ges för i och för sig behövliga arbeten på ombyggda delar av byggnaden (se avsnitt 2.4.2.a) in fine).

RÅ 1975 ref 39. En mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet renoverades och byggdes till under åren 1968-69. I samband med detta flyttades köket från den äldre byggnaden till tillbyggnaden. Den äldre köksskåpsinredningen var försliten och i behov av utbyte. TN medgav avdrag med yrkat belopp. TI yrkade i länsskatterätten att avdraget ej skulle medges och rätten biföll TI:s talan. Den skattskyldige besvärade sig till KR som argumenterade på följande sätt. Klarlagt i målet är att köket flyttats från en äldre del av byggnaden till en tillbyggd del samt att ny skåpinredning installerats i det nya köket. I målet har vidare inte annat utretts än att den äldre skåpinredningen varit så försliten att behov av utbyte förelegat. KR fortsatte sedan med: "Den omständigheten att köket inretts på ny plats inom byggnaden bör ej utgöra hinder för att kostnaden för utbytet hänförs till kostnad för underhåll och reparation av byggnad, eftersom den nya skåpinredningen måste antas fylla samma funktion som den gamla skåpinredningen."

RR konstaterade att byggnaden blivit tillbyggd och att köket numera var placerat i tillbyggnaden och fortsatte: "Kostnaden för det tillbyggda köket kan icke till någon del anses som reparation av byggnadens dittillsvarande kök. Avdrag vägras för kostnaden avseende ny skåpinredning för köket."

Även här hade uppenbarligen tillbyggnaden i sig varit hinder för att medge avdrag för en kostnad som i och för sig var hänförlig till underhåll och reparation.

KR argumenterade på ett sätt som liknar argumenteringen som använts för att medge avdrag för kostnader för byte av kakelugnar mot centralvärme. Man angav att då funktionen hos den aktuella byggnadsdelen var densamma som hos den utbytta, rätt till avdrag för kostnaden för reparation och underhåll förelåg. RR godtog dock inte argumenteringen i detta fall.

RÅ 1975 not 397. Då ett bostadshus byggdes om ändrades dispositionen av köket på så sätt att en särskilt avdelad matplats tillskapades. Köket var dock lokaliserat på likartat sätt som tidigare. Dessutom utökades antalet köksskåp. TI yrkade att avdraget för köksskåp skulle reduceras med hänsyn till att antalet utökats. RR biföll yrkandet och beviljade avdrag för kostnaden som motsvarade vad oförändrad skåpstandard skulle ha belöpt på. Här tillämpades regeln att avdrag för reparation och underhåll endast ges för återställande till ursprungligt skick. Överskjutande del som tillför byggnaden något som tidigare sagnades betraktas som ombyggnad och kostnaden för detta läggs till avskrivningsunderlaget.

KR i Jönköping, dom 1979-10-12, målnr 1884-1977. I detta fall hade vid ombyggnad av en mangårdsbyggnad köket placerats i ett utrymme bredvid det tidigare köket. Det gamla köket hade blivit duschrum och grovkök. TN godkände avdrag för kostnaden för att byta ut den gamla och förslitna köksutrustningen. Såväl länsskatterätt som KR hänförde kostnaden för köksutrustningen till ombyggnad och vägrade således avdrag för reparation och underhåll. RR vägrade prövningstillstånd.

Här tillämpades grundsatsen att avdrag medges för kostnader för reparationer och underhåll utförda på icke ändrade eller till- eller ombyggda delar av en byggnad. Ändringen bestod i detta fall av att köket flyttades till en annan del av byggnaden.

FASTA INVENTARIER

För att avdrag skall kunna medges beträffande fasta inventarier krävs för det första att de ingår i den fastighet varom fråga är. Inventarier av det slag som skall behandlas nedan (spisar, kyl- och frysskåp, tvätt- och diskmaskiner) måste för att höra till fastigheten som byggnadstillbehör vara avsedda för stadigvarande bruk och ha anbringats byggnaden på ett varaktigt sätt. Det krävs vidare att byggnaden varit utrustad med aktuell inventarie för att rätt till avdrag för kostnaden för utbytet skall föreligga.

Speciellt för de fasta inventarierna är att den tekniska utvecklingen medfört att identiska byten av inventarierna ofta är omöjliga att göra. Vissa av inventarierna är vidare av sådan karaktär att fråga är om de överhuvud taget kan inräknas bland byggnadstillbehören. För de fall då inventarien inte kan anses ingå i byggnadstillbehören föreligger heller inte någon avdragsrätt för kostnaden för reparation och underhåll. Det uppkommer dessutom ofta problem på grund av att den nya inventarien är såväl bättre som dyrare än den utbytta. Här tillämpar domstolarna i stor utsträckning principen om att avdragsrätt föreligger för kostnaden för vad ett byte till en inventarie av ursprunglig typ skulle ha kostat.

RÅ 1945 not 736 och RÅ 1958 not 458. En vedspis (järnspis) byttes ut mot en ny elspis och avdrag medgavs för vad en ny vedspis skulle ha kostat. I dessa fall hade man således sett till funktionen och bedömt avdragsrätten på ett sådant sätt att byggnaden fått återställas till ursprungligt skick men inte till ett skick som var bättre än byggnaden som ny-, till- eller ombyggd.

RÅ 1951 not 253. En vedspis byttes ut mot en agaspis för en kostnad av 1 446 kr. Avdrag medgavs för vad en ny vedspis skulle ha kostat, i detta fall 200 kr.

RÅ 1961 not 1066. En fastighetsägare i Linköping hade bytt ut gasspisar mot elspisar. Bakgrunden var följande. Stadens gasverk skulle avvecklas och i samband med detta erbjöd man de fastighetsägare som hade gasspisar att byta ut dessa. Staden stod för kostnaden för de nya spisarna medan fastighetsägarna skulle bekosta installationsändringarna. För elspisarna krävdes det att fastigheterna utrustades med 3-fas elektricitet. Den aktuella fastighetsägaren yrkade avdrag för en kostnad av 4 000 kr. Denna kostnad belöpte sig på installationsändringen och övriga kostnader i samband med bytet av spisarna i två av honom ägda hyresfastigheter. PN medgav avdrag. Hos KR yrkade TI att kostnaden var att hänföra till förbättring av fastigheten och därför inte omedelbart avdragsgill. TI hävdade att det dels var fråga om förbättringar på grund av att de gamla gasledningarna ej var utbrända och att något behov ej fanns för bytet, dels möjliggjorde de nya elledningarna med 3-fas att såväl frysboxar som tvättmaskiner kunde användas i fastigheten och att den nya installationen även gjorde det möjligt att ansluta fastigheten till stadens fjärrvärmeverk. Fastighetsägaren genmälde att kostnaden för elledningar icke var dyrare än gasledningar och att el och gas ur kostnadshänseende var likvärdigt samt att den nya installationen av 3-fas motsvarades av den äldre bestående av 1-fas plus gas.

KR ogillade TI:s talan. Motiveringen var att de kostnader som fastighetsägaren hade yrkat avdrag för hade direkt samband med installationen av elspisar till ersättande av äldre gasspisar och att på grund av omständigheterna denna kostnad var avdragsgill samt att det icke

kunde antagas att det i det yrkade beloppet inräknats någon kostnad för förbättring. RR ändrade inte domen.

Värt att notera i detta fall är att vare sig fastighetsägaren eller KR ansåg att bytet skett pga att spisarna eller gasledningarna var förbrukade. Behovsrekvisitetet är alltså inte uppfyllt på rent tekniska grunder utan möjligen genom den omständigheten att gas inte längre skulle distribueras.

RÅ 1966 not 704. En jordbrukare yrkade avdrag för byte av frysbox. PN vägrade då frysbox ej ansågs utgöra nödvändigt inventarium för jordbruksdriften. KR och RR: ej ändring. Jämför RÅ 1973 ref 79 och RÅ 1972 not 72. Att notera är att fallet med frysboxen avsåg taxeringen 1960 och att förekomsten av frysboxar torde ha varit begränsad vid den tiden.

RÅ 1971 not 1820. Avdrag hade gjorts för byte av kylskåp. TI yrkade vid eftertaxeringen att avdrag skulle ogillas då kylskåp icke kunde anses utgöra ett för jordbruksdriften nödvändigt inventarium. Såväl PN som KR godtog TI:s yrkande. RR kom till ett annat resultat. Man ansåg att kylskåp utgjorde tillbehör till bostadsbyggnaden på fastigheten och att därför avdrag för kostnaden för byte av kylskåp var avdragsgill som kostnad för underhåll. En dissident i RR ansåg att kylskåpet varken kunde betraktas som nödvändigt inventarium för jordbruksdriften eller som tillbehör till mangårdsbyggnaden.

Fallet avsåg taxeringen 1965. RR fann här att kylskåp var ett normalt byggnadstillbehör och kunde därför medge avdraget.

RÅ 1972 not 72. Även detta fall gällde byte av kylskåp. Det utbytta kylskåpet hade införskaffats 1946 och ansågs förbrukat. Såväl TN, PN och KR vägrade avdrag då de hävdade att kylskåpet inte var inventarium i jordbruket. RR slog fast att kylskåp utgör tillbehör till bostadsbyggnad och att avdrag därför skulle beviljas för kostnaden för bytet.

Anmärkas bör att kylskåp utgör tillbehör oberoende av om det är inbyggt eller fristående. Det avgörande torde vara att fastigheten och kylskåpet är i samme ägares händer. Se avsnitt 2.1.

RÅ 1972 not 71. I detta fall byttes ett kylskåp ut mot ett kombinerat kyl- och frysskåp. Avdrag yrkades för byteskostnaden på 1 000 kr (mellangiften 1 666 kr). TN medgav 500 kr vilket ansågs vara återanskaffningskostnaden för ett kylskåp.

Hos PN yrkade den skattskyldige avdrag med hela mellangiften, 1 666 kr. PN medgav 1 000 kr "såsom ett skäligt belopp".

TI yrkade hos KR att avdrag helt skulle vägras då kylskåpet ej kunde anses utgöra tillbehör till byggnad och ej heller inventarium i jordbruk. KR fann det inte utrett att något av de aktuella skåpen varit fogade till byggnaden på sådant sätt att de kunde betraktas som tillbehör till byggnaden. KR vägrade avdrag helt. I RR blev utgången en annan. Först noteras att kylskåpet utgjort tillbehör till byggnaden. Sedan medgavs avdrag med motiveringen: "... för den del av utbyteskostnaden som kan anses motsvara kostnaden för ett nytt kylskåp av samma art som det äldre." Avdraget bestämdes till 1 000 kr.

Som tidigare noterats utgör kylskåp tillbehör till fastigheten oberoende av hur det är infogat. Dessutom anger här RR dels att totalkostnaden får delas upp i underhåll resp förbättring, dels att frysdelen betraktas som förbättring då denna funktion tidigare saknades.

RÅ 1973 ref 79. Avdrag yrkades för mellangift vid utbyte av tvättmaskin. PN vägrade avdrag medan såväl KR som RR medgav avdrag. RR motiverade sitt utslag med, att då tvättmaskinen var att hänföra till tillbehör till bostadsbyggnaden, måste utbyte anses hänförligt till underhåll av byggnaden och därmed avdragsgillt.

I ett fall i KR, K 1972 1:93, gällde frågan byte av diskmaskin. Då RR konstaterat att diskmaskinen var tillbehör till byggnaden medgavs avdrag för mellangiften.

FÖNSTER OCH DÖRRAR

Fönster och dörrar torde erfarenhetsmässigt vara att hänföra till de delar av en byggnad som måste bytas ut under byggnadens livstid. För dessa byggnadsdelar medges avdrag för det fall bytet icke skett i samband med ny-, till- eller ombyggnad. För att avdrag skall medges krävs vidare att de nya delarna icke är av avsevärt högre kvalitet än de utbytta. Här bör dock noteras att den förbättring som det kan innebära att använda nya standardfönster istället för att specialbeställa fönster av den ursprungliga typen inte medför att avdragsrätten går förlorad. Endast i de fall där t ex en gammal dörr av enkel beskaffenhet byts ut mot en ny med avsevärt bättre material och konstruktion begränsas avdraget till vad en dörr av den ursprungliga typen skulle ha kostat.

RÅ 1945 not 500. Avdrag medgavs för utbyte av såväl dörrar, fönster som fönsterbågar.

Ett ännu olöst problem är de fall där äldre förbrukade tvåglasfönster byts ut mot nya treglasfönster av isolertyp. Eventuellt kan en del av kostnaden anses som förbättring i form av ombyggnad och avdrag för den delen torde i så fall få ske genom värdeminskningsavdrag. Liknande problem finns vid byte av uppvärmningsanläggningar. Se detta avsnitt.

c) Fasader

Med fasader i detta avsnitt avses ytterväggarnas beklädnad. Själva ytterväggarna har tidigare behandlats under 2.4.1.c) där även övriga delar av stommen behandlades.

På en mängd typer av väggkonstruktioner kan fasaden särskiljas från den bärande delen av väggen och för dessa fall gäller delvis andra regler än för de fall där fasad och bärande del är en och samma. Fall kan vidare förekomma där byte av fasad sker till annat material än det tidigare och i dessa fall kan jämförelser göras med yttertaksbeklädnader. Avdrag medges för vad det skulle ha kostat att sätta den ursprungliga fasaden i skick medan överskjutande kostnad betraktas som ombyggnad.

I detta avsnitt behandlas fall där fasaden kan särskiljas från de bärande delarna av ytterväggen. Fall avseende utbyte av fasadmaterial genom montering av s k sidiplattor på den ursprungliga fasaden har bedömts på så sätt att avdrag medgivits för vad behandling av den ursprungliga fasaden skulle ha kostat. Enligt Ulf Krasse i SN 1963 sid 143, har avdrag för dessa fall medgivits med 2/3 av kostnaden för plattorna. I vissa fall har dock högre avdrag medgivits på grund av att underarbetet vid plattsättning är avsevärt enklare och att utbyte av smärre rötskadade delar inte är behövligt då plattor monteras utanpå.

För de fall där fasadbyte även innebär att ytterväggarnas isolering ökas genom att tilläggsisolering placeras mellan den gamla fasaden och den nya torde kostnaden för tilläggsisolering vara att betrakta som förbättring/ombyggnad och därför inte vara direkt avdragsgill.

RA 1970 not 1229. Fasaden på en byggnad sattes i stånd genom att tegel lades direkt på den förslitna träpanelen. Grunden förstärktes för att bära tegelväggen samtidigt som källaren byggdes ut. RR ansåg i detta fall det vara fråga om så genomgripande åtgärder att kostnaderna icke kunde hänföras till underhåll.

RA 1977 ref 85. En jordbrukare rustade upp sitt bostadshus och därvid byttes den yttre träpanelen ut mot kalksandsten. TN satte ned det yrkade avdraget med 10 000 kr utan att närmare ange hur beräkningen skett. Den skattskyldige besvärade sig hos Länskatteväsendet och yrkade avdrag i enlighet med deklarationen eller totalt drygt 14 000 kr som belöpte på bostadsbyggnaden. TI åberopade ett utlåtande från länsstyrelsens byggnadssakkunnige och yrkade att då kostnaden för att förse en äldre panelklädd byggnad med tegelfasad var att betrakta som ombyggnad och därför inte avdragsgill. Länskatteväsendet medgav avdrag i enlighet med TI:s yrkande. Den skattskyldige besvärade sig till KR, som redogjorde för vad som förevarit genom att konstatera att den gamla panelen rivits ned och att ytterväggarna därefter försetts med isolering och tegelfasad. För att bära tegelfasaden hade sockeln pågjutits och grunden förstärkts. KR lämnade besvaren utan bifall med motiveringen att då den nya fasadbeklädnaden erfordrat förstärkning och pågjutning av sockeln och grundarbetet därför icke kunde hänföras till reparation vägrades avdrag. En ledamot i KR var skiljaktig och menade att ersättandet av den förslitna ytterbeklädnaden med tegel skulle hänföras till reparation till den del som svarade mot vad ett återställande till ursprungligt skick hade kostat. Omständigheten att grund och sockel förstärkts borde icke förta rätten till avdrag för själva fasadbytet. Kostnaden för grundförstärkningen och arbetena på sockeln skulle därför hänföras till ombyggnadskostnad.

RR angav till en början att den gamla träpanelen varit så försliten att den var i behov av utbyte. Fastighetsägaren hade i detta fall klätt väggarna med kalksandsten i stället för att sätta upp ny träpanel. För att bära den nya fasaden hade även grunden till viss del förstärkts. Denna omständighet föranledde inte att bytet av väggbeklädnaden skulle betraktas som någonting annat än en behövlig reparation. Avdragets storlek borde bestämmas på så sätt att en kostnad motsvarande vad det skulle ha kostat att återställa fasaden till ursprungligt skick medgavs. RR uttalade även att kostnaden för att återställa till ursprungligt skick kunde bestämmas utifrån kostnaden för fasadbyte med annat likvärdigt material.

RA 1977 not 220. Detta fall behandlar ett byte av fasad där den ursprungliga ytterväggen var reverterad och byttes ut mot fasadtegel. KR uttalade att kostnaderna var avdragsgilla till den del de svarade mot vad ett återställande med användning av det förutvarande materialet skulle ha kostat. Byggnadsnämndens besiktningsman fick här i uppdrag att beräkna kostnaderna för återställd revertering.

Beloppen för de olika posterna i målet var oklara. Det verkade dock som om KR inte till fullo medgav avdrag för den beräknade kostnaden för vad en revertering skulle ha kostat. Principen att kostnaden för byte av fasadmateriäl är avdragsgill intill vad ett återställande skulle ha kostat är dock klarlagd.

d) Värmeanläggningar, brunnar, elinstallationer

Under denna rubrik kommer sådana delar av en byggnad att behandlas som är av speciell teknisk natur på det sättet att teknikens framsteg medfört att domstolarna modifierat sitt synsätt.

Först studeras behandlingen av olika värmeanläggningar för byggnader. Här märks främst RR:s avsteg eller ändrade syn vad gäller byte från kakelugnar till centralvärme men även andra ändringar i uppvärmningen av byggnader finns med.

Som andra del behandlas hur vattenförsörjningen för fastigheterna betraktas då någon form av byte eller omändring äger rum. Främst uppmärksammas här vad som gäller för brunnar som sinat, förorenats eller på annat sätt inte längre kan förse fastigheten med vatten.

Avslutningsvis skall en översikt beträffande ändringar av elinstallationer göras med avseende på rätten till direkt avdrag.

VÄRMEANLÄGGNINGAR

RA 1951 not 1458. Avdrag medgavs för ommurning av murstock, där hela muren först rivits för att sedan uppföras på samma plats.

RA 1965 not 1327. Då en fastighet skulle anslutas till en fjärrvärmeanläggning uttrangerades de icke helt avskrivna värmepannorna och gjordes vissa rörinstallationer. Avdrag vägrades helt, både vad gällde kostnaden för rörinstallationerna, som betraktades som förbättringskostnader, och för de oavskrivna värmepannorna. Fallet avsåg taxeringen 1959.

Fallen som behandlar byte från kakelugnar till centralvärme är många. Här redovisas de senaste och de som är av principiell betydelse. Utöver de nedan anförda se även 1941:144, 1947:958 och 1952:896.

RA 1968 not 1006. En jordbrukare bytte ut värmesystemet i boningshuset. Ursprungligen fanns flera eldstäder och en bakugn. Omläggningen till centralvärme kostade 7 051 kr. Enligt utredning i målet skulle kostnaden för att återställa den ursprungliga värmeanläggningen belöpa sig på 4 000 kr för murstocken och 2 700 kr för eldstäder och bakugn. RR beslöt att godkänna det billigaste alternativet såsom reparationskostnad. Avdrag medgavs i detta fall med kostnaden för återställandet av den ursprungliga värmeanläggningen, kr 6 700.

RA 1968 not 1008. Installation av centralvärme hade kostat 10 245 kr. Den ursprungliga värmeanläggningen bestod av 7 kakelugnar, 1 öppen spis och 1 bakugn. Dessa var anslutna till två murstockar. Den beräknade kostnaden för att återställa den ursprungliga anläggningen var 4 400 kr för eldstäderna och en murstock samt 2 300 kr för den andra murstocken.

TI yrkade hos PN att kostnaden för den andra murstocken icke skulle inberäknas i vad ett återställande skulle ha kostat oberoende av om den var förbrukad. Såväl PN, KR och RR medgav avdrag för 4 400 + 2 300 kr.

RA 1968 not 1009. Centralvärme installerades i en mangårdsbyggnad på så sätt att panncentral och ny skorsten uppfördes i en annan byggnad belägen 20 m från mangårdsbyggnaden. Mellan byggnaderna drogs en kulvert. Denna form ställde sig billigare än att uppföra en ny murstock

i mangårdsbyggnaden. PN medgav avdrag för vad det skulle ha kostat att återställa den ursprungliga värmeanläggningen. TI besvärade sig hos KR som uttalade att fastighetsägaren var berättigad till avdrag för vad det skulle ha kostat att uppföra en ny murstock i mangårdsbyggnaden samt kostnaden för omsättning av kakelugnar, oberoende av att den nya installationen hade förlagts till en annan byggnad. Den nya anläggningen tjänade samma syfte, nämligen att värma upp mangårdsbyggnaden. RR gjorde ingen ändring utan medgav avdrag för den beräknade kostnaden för att återställa den ursprungliga uppvärmingsanläggningen.

I detta fall förs funktionsresonemanget långt och domstolarna godtar att det räcker med att den nya anläggningen fullgör samma funktion som den tidigare för att rätt till avdrag skall föreligga.

RÅ 1970 not 275. Tre uttjanta värmepannor försåg två flyglar och huvudbyggnaden med värme. Dessa ersattes av en gemensam panncentral i huvudbyggnaden. Avdrag medgavs för en beräknad kostnad för byte av två värmepannor och ommurning av murstock.

Även i detta fall placerades den nya uppvärmingsanordningen på annat ställe än den tidigare vilket inte hindrade att avdrag medgavs för vad det skulle ha kostat att återställa den ursprungliga anläggningen.

För nya typer av uppvärmningssystem, t ex solvärme, fliseldning, värmewäxlare, m fl, har inte några fall som anger läget prövats ännu. Rättsläget är för dessa med andra ord oklart. Sannolikt torde de grundläggande principerna komma att tillämpas även för sådana system.

BRUNNAR

RR har i stor utsträckning prövat fall avseende vattentillgången och kostnader för nya vattentäkter. Nedan redovisas dels de senaste fallen, dels fall som exemplifierar den rättstillämpning som gäller. Andra fall anges dessutom i de sammanhang där de kan ha betydelse.

Framställningen vad gäller brunnar avviker till viss del från de andra avsnitten i rättsfallsgenomgången. För brunnarnas del redovisas fallen utifrån den praxis som kan sägas råda. Jämför GRS del I sid 159.

De principer som RR använder vid sin bedömning kan sammanfattas till följande punkter.

Det krävs att fastigheten från början varit utrustad med vattentäkt som tillgodosett det aktuella behovet. I de fall där vattentäkten varit bristfällig redan från början har avdrag ej medgivits. För sådana fall anses anskaffandet av vattentäkten utgöra investering i fastigheten och kostnaden för detta skall fördelas över tiden med hjälp av värdeminskningssavdragen (se fallen 1947:1517, 1949:895, 1953:85, 1961:1568). För det andra krävs att bristfälligheten i vattentäkten uppkommit på ett normalt påräkneligt sätt. Med detta menas att bristen beror på att nya brunnar upptagits i grannskapet, täckdikning eller annan dränering som påverkat brunnen eller förändringar i grundvattennivån (se fallen 1947:539, 1073, 1948:987, 1953:1960, 1957:341). Vidare godtas situationer som normalt påräkneliga då vattnet förorenats (se 1961:1793). Situationer som i rättstillämpningen har ansetts icke normalt påräkneliga är då den äldre vattentäkten låg på en annan fastighet och detta uppdagades vid lantmäteriförrättning (1954:1343) samt påbud från hälsovårdsnämnd att viss å inte fick användas som vattentäkt (1955:1356). Misslyckade borrningsarbeten, då något vatten inte hittats,

hänförs även till situationer som inte betraktas som normalt påräkneliga (1958:2592; jfr 1966:1578). För det tredje jämkas avdraget för de fall där vattentillgången blir bättre än vad som gällde ursprungligen. Avdrag medges för dessa fall intill vad ett återställande skulle ha kostat (se 1951:626, 1953:1960).

Nedan återges några av de ovanstående fallen samt nyare fall av betydelse.

RA 1959 not 993. Fastighetens behov av vatten hade tillgodosetts genom två brunnar. Vattentillgången minskade trots att den ena brunnen hade fördjupats. Istället för att borra en ny brunn, till en beräknad kostnad av 8 800 kr, hade fastigheten anslutits till kommunens vattennät. Kostnaden för anslutningen uppgick till 9 992 kr. TN och PN vägrade avdrag helt. KR medgav avdrag med hälften av den verkliga kostnaden. Utredningen var bristfällig i målet, varför nedsättningen av avdraget kunde bero på detta eller att man ansåg att en förbättring av fastigheten hade ägt rum och att därför viss del av kostnaden skulle betraktas som investering.

RA 1960 not 112. Istället för att reparera en sönderrostad vattenledning från en damm försågs en befintlig bergbrunn med djupsugare och kunde på detta sätt förse fastigheten med samma mängd vatten som tidigare. PN vägrade avdrag med hänvisning till att det var fråga om nyinvestering. KR medgav avdrag då en reparation av den sönderrostade vattenledningen hade ställt sig dyrare.

RA 1961 not 1568. En grävd brunn, vars källflöde rann under en allmän väg, brukade sina på vintern till följd av att ådern frös. En ny brunn grävdes och avdrag yrkades för kostnaden. PN vägrade avdrag men KR medgav avdrag för kostnaden för den nya brunnen. TI besvärade sig hos RR och hävdade att brunnen varit felplacerad från början och att därför inget avdrag kunde medges. Den allmänna vägen ifråga hade inte ändrats på något sätt sedan anläggandet av den bristfälliga brunnen. RR vägrade avdrag.

Detta fall brukar anges som stöd att vägra avdrag för nya brunnar, då den gamla blivit bristfällig på grund av att den placerats felaktigt från början.

RA 1963 not 266. Av fyra brunnar hade tre sinat och den fjärde hade dåligt vatten på grund av närheten till en gödselstack. Avdrag yrkades för kostnaden för att gräva en ny brunn med 7 640 kr. Det angavs att kostnaden för att fördjupa de tre sinade brunnarna skulle ha varit högre än kostnaden för den nya brunnen. Avdrag medgavs med 4 000 kr. Invändning mot att den fjärde brunnen varit felplacerad gjordes. Hur invändningen beaktades är svårt att ange, men avdrag medgavs inte för hela kostnaden för den nya brunnen.

RA 1963 not 1083. Vattenrenare installerades i en ny brunn sedan vattnet förorenats. Avdrag vägrades för kostnaden. Möjligen ansågs den nya brunnen vara felplacerad.

RA 1964 not 1013. En hyresfastighet anslöts till kommunens VA-nät. Ägaren fick avdrag med halva beloppet under motiveringen att han dels hade tvingats ansluta fastigheten, dels att det funnits såväl vatten som avlopp tidigare på fastigheten samt att kostnaderna efter anslutningen blivit högre och att anslutningen icke hade ökat fastighetens värde.

Detta fall synes anmärkningsvärt på så sätt att det dels saknas egentligt behov av åtgärden (kommunens tvångsanslutning torde knappast gälla som godtagbart behov), dels att det anses uppenbart att den aktuella åtgärden både är förbättring och reparation/underhåll, vilket torde kunna ifrågasättas.

RÅ 1964 not 1273. En hyresfastighet hade sin vattenförsörjning från en källa. Denna dömdes ut och ersattes med en grävd brunn för vilken ägaren fick avdrag för kostnaden. Då den nya brunnen inte lämnade tillräckligt med vatten borrades en ny brunn för vilken ägaren yrkade avdrag. Avdraget vägrades då domstolarna ansåg att det tidigare medgivna avdraget var tillräckligt. Orsaken till att källan dömdes ut var att ledningarna från denna läckte. Huruvida man ansåg den grävda brunnen felplacerad framgick inte av referatet.

RÅ 1964 not 1274. Avdrag medgavs för ny brunn då grundvattnet sjunkit. Fastigheten ifråga var ett cementgjuteri och vattentillgången hade stor betydelse för rörelsen som bedrevs på fastigheten.

RÅ 1964 not 1275. Avdrag vägrades för ny brunn då den gamla ansågs felplacerad eftersom den var förlagd i närheten av en urinbrunn.

RÅ 1964 not 1277. Avdrag medgavs för ny brunn trots att den förorenats på grund av närheten till en urinbrunn. Den gamla brunnen hade fungerat klanderfritt under en mängd år men blivit förorenad under senare tid.

RÅ 1964 not 2229. En fastighet försågs med vatten från Hjälmarekanal. Sedan vattnet utdömts borrades en ny brunn som försågs med reningsaggregat, hydrofor och djupvattenpump. Avdrag vägrades då domstolarna ansåg att det var fråga om nyanläggning och att vattnet från kanalen redan från början varit bristfälligt även om viss försämring senare skett.

RÅ 1966 not 1578. Brunnen på en jordbruksfastighet hade blivit obrukbar på grund av förorening. Ägaren gjorde tre försök att borra efter vatten men misslyckades alla tre gångerna. Kostnaden för borringen uppgick till 5 090 kr. Brukbart vatten hade slutligen erhållits genom att gräva en fjärde brunn. TN vägrade avdrag då föroreningen främst berott på att en silo uppförts på fastigheten. PN vägrade avdrag och ansåg att kostnaden för de tre borrhålen utgjorde kapitalförlust.

KR medgav heller inget avdrag trots att den skattskyldige visade att föroreningen inte kunde lastas honom utan torde berott på andra faktorer. RR konstaterar att föroreningen inte berott på något som ägaren haft att svara för och fortsätter "... är vidare i målet upplyst att K numera genom grävning av brunn på ytterligare ett ställe på fastigheten, lyckats återställa den tidigare tillgången på brukbart vatten." Avdrag medgavs för kostnaden för alla fyra brunnarna.

Jämför olika tolkningar av rättsfallet Sagnert i SN 1961 sid 210 och Sterner i SST 1963 sid 433 samt RÅ 1958:2592. En betydelsefull skillnad finns mellan detta fall och 1958:2592, nämligen att i 1966:1578 vattentillgången återställdes till ursprunglig nivå.

RÅ 1968 not 2471. En fastighet försågs med vatten från en å i vilken kommunen fick rätt att släppa ut kloakvatten. Detta medförde att åvattnet inte längre var användbart. En ny brunn borrades för en kostnad av 8 000 kr. Beloppet dömdes ut av Vattendomstolen i samband med kommunens rätt att släppa ut kloakvatten. TN och PN vägrade avdrag helt. KR medgav avdrag med det yrkade beloppet på kr 8 000. TI besvarade sig till

RR som medgav 4 000 kr och motiverade sitt utslag på följande sätt. "Den nya vattentäkten är att anse som en åtgärd för att återställa fastighetens vattenförsörjning men innefattar tillika en viss standardförbättring jämfört med tidigare förhållande."

Uppenbarligen godtog man föreningen som skäl för den nya brunnen. Den nya brunnen innefattade dock även en viss standardförbättring, varför avdraget begränsades.

RRK 1972 1:65. Ägaren av en hyresfastighet yrkade avdrag för anläggning av ny brunn. Den tidigare använda vattentäkten var belägen på grannfastigheten. TN vägrade avdrag. Länsskatterätten ansåg att det var fråga om nyanläggning och biföll icke besvären. Fastighetsägaren besvärade sig till KR. Av utredningen framgick att fastighetens tidigare försetts med vatten från grannfastigheten, vars ägare aldrig nekat rätten till vatten. Vidare hade heller inget krav från grannfastighetens ägare angående anläggandet av den nya brunnen framförts. Vattentillgången på grannfastigheten hade minskat senare år, varför en egen brunn ansågs önskvärd. KR gjorde ej ändring i länsskatterättens beslut.

Att avdrag vägrades här torde kunna förklaras av att behov för den nya brunnen ej kunde konstateras på ett tillfredsställande sätt. I fallet var det ju endast fastighetsägaren som ansett det nödvändigt att förse fastigheten med en ny brunn.

RÅ 1973 not 847. En jordbruksfastighet hade anslutits till kommunens vattennät sedan den källa som försett fastigheten med vatten sinat. Avdrag yrkades för kostnaderna för ny vattenledning och grävningsarbeten i samband med anslutningen till den allmänna vattenanläggningen.

PN medgav avdrag för kostnaderna. TI besvärade sig till KR som uttalade att den utförda anläggningen var av helt annan beskaffenhet än den tidigare och att avdrag därför icke kunde medges. Den nya anläggningen betraktades som nybyggnad och grund saknades för att hänföra någon del till reparation och underhåll.

Den skattskyldige besvärade sig hos RR och yrkade att PN:s beslut skulle fastställas. RR medgav avdrag och motiverade sitt utslag på följande sätt.

Fastigheten hade tidigare försetts med vatten från en källa. Denna vattenanläggning hade upphört att fungera, antingen beroende på att källan sinat eller att ledningen förstörts. Fastighetsägaren var därför berättigad till avdrag för kostnaderna för att ånyo erhålla vatten i tidigare omfattning. Att fastighetsägaren i detta fall valt att återställa vattentillgången genom att ansluta fastigheten till det allmänna vattenledningsnätet betog honom icke rätten till avdrag.

Beträffande RR:s sätt att avgöra den aktuella frågan kan noteras följande. Man började med att ta ställning till om den företagna åtgärden var motiverad, eller med andra ord, behov av åtgärden var för handen. Då så var fallet uttalade man att rätt till avdrag förelåg för kostnaden för återställande av fastigheten till ursprungligt skick. Med ursprungligt skick menades i detta fall uppenbarligen såväl själva tillgången på vatten som mängden vatten. Därefter konstaterades att sättet att återställa fastigheten till ursprungligt skick inte hade någon direkt inverkan utan att valfrihet för fastighetsägaren förelåg. Dessutom anmärktes i fallet att avdraget avsåg kostnader för ny vattenledning och grävningsarbeten.

ELINSTALLATIONER

För elinstallationer är det i huvudsak två problem, nämligen om ändringen av installationen verkligen är att betrakta som avdragsgill kostnad överhuvud taget (direkt eller indirekt) eller är att hänföra till kapitalförlust och därmed icke avdragsgill. Det andra problemet avser motivet till omläggningen. Avdrag har medgivits även i fall där den befintliga elanläggningen icke varit försliten. Behovet av åtgärden har här varit att elleverantören ämnat ändra spänningen.

Det gäller naturligtvis även för åtgärder i detta avsnitt att det inte föreligger avdragsrätt för installationskostnaden då el tidigare saknats på fastigheten. I dessa fall är det ju fråga om en förbättring jämförd med nybyggnad.

RA 1954 not 361. En fastighet hade en fotogenmotor som via en generator försåg fastigheten med elkraft. Fastigheten anslöts till ett kraftföretags ledningsnät och avdrag yrkades för anslutningsavgiften och kostnader förenade med anslutningen. Avdrag vägrades då den befintliga anläggningen icke varit i behov av reparation. Detta var ett av de få fall där brist på behov av åtgärderna beaktades på sådant sätt att avdrag vägrades.

RA 1959 not 1729. En fastighetsägare hade redan 1917 elektrifierat sina fastigheter genom att på egen bekostnad framdraga ledningar från ett kraftverk. Detta kraftverk hade sedermera blivit förslitet och distributionsnätet var i behov av reparation. Kraftverket revs och bolaget, till vilket fastighetsägaren hade anslutit sig, uppförde ett nytt. Strömstyrkan var oförändrad 220V. Anläggningen ändrades dock genom att likström tidigare hade levererats mot numera växelspänning. Fastighetsägaren yrkade avdrag för anslutningsavgiften till elbolaget och menade att denna kostnad på kr 1 710 var mindre än vad kostnaden skulle ha blivit om han hade reparerat den ursprungliga anläggningen. Samtliga instanser vägrade avdrag.

RA 1960 not 44. Avdrag yrkades för kostnaden för omläggning av elledningar. Orsaken till omläggningen var att elleverantören skulle ändra spänningen från 127V till 220V. Såväl PN som KR vägrade avdrag. RR, som medgav avdrag, motiverade sitt utslag kortfattat och angav att även om de befintliga ledningarna icke varit i behov av reparation då spänningen var 127V, måste ledningarna likväl anses otjänliga för den högre spänningen på 220V.

I detta fall bortsåg alltså RR från det faktiska reparationsbehovet och godtog istället ett behov grundat på det förhållandet att elleverantören skulle ändra spänningen.

RA 1961 not 608. En hemmansägare hade flyttat mätarcentralen från en logvägg till en s k slutstolpe. Orsaken var den att kraftbolaget flyttat sin serviceavdelning på grund av brandsäkerhetsskäl. Hemmansägaren yrkade avdrag för kostnaden för flyttningen av mätarcentralen och vissa följdarbeten. PN vägrade avdrag. KR medgav avdrag och TI besvärade sig till RR. TI hävdade att anläggningen icke varit i sådant skick att reparationsarbeten av det aktuella slaget hade behövts. Kraftbolaget hade vidare ålagt hemmansägaren att företa de utförda arbetena. RR:s majoritet ansåg att den verkställda omläggningen var att betrakta som ombyggnad och därför icke var direkt avdragsgill. Två regeringsråd ville medge avdrag.

Enligt GRS del I sid 159 skulle detta fall vara ett exempel på kapitalförlust med avseende på den gamla anläggningen som utrangerades utan avdrag samtidigt som förvärvskällan förbättrats på sådant sätt att icke omedelbart avdrag kunde medges.

Viss försiktighet i uttolkningen av fallet torde dock vara påkallad, eftersom det dels rörde sig om ett notisfall, dels att röstsiffrorna var 3-2 i RR.

RA 1961 not 1266. En lantbrukare hade 1919 anslutit sin fastighet till ett kraftbolags distributionsnät. 1956 hade bolaget överlåtit den bristfälligt underhållna anläggningen till en distributionsförening, som avsåg att rusta upp anläggningen. Vid överlåtelsen av anläggningen från bolaget till föreningen betalade lantbrukaren en anslutningsavgift till föreningen och yrkade avdrag för denna. Såväl PN som KR vägrade avdrag. RR:s majoritet uttalade att hälften av avgiften utgjorde avdragsgill omkostnad för underhåll av befintlig anläggning. RR:s minoritet ansåg att det var fråga om icke avdragsgill anslutningsavgift.

Även detta fall torde betraktas med viss försiktighet. Den omständigheten att föreningen avsåg att rusta upp distributionsanläggningen verkade inte vara hela förklaringen till utgången. Vissa antydningar om hur de olika anslutningsavgifterna beräknats kan också ha påverkat utgången. Dessutom är det ju även här fråga om ett notismål med olika meningar i RR.

Någon klarhet ger dock nästa fall, som behandlar en likartad situation.

RA 1962 not 172. En jordbruksfastighet hade försetts med elström 127V från ett elverk. Elverket såldes och ägaren till jordbruksfastigheten träffade avtal med köparen om leverans av elström 220V. För att kunna ta emot 220V spänning måste vissa ledningar läggas om. Fastighetsägaren yrkade avdrag dels för anslutningsavgiften till köparen av elverket med 2 450 kr, dels för kostnaden för omläggningen av elledningarna med 1 817 kr.

Både PN och KR vägrade avdrag helt. RR ansåg att halva anslutningsavgiften avsåg avdragsgill underhållskostnad för befintlig anläggning och att hela kostnaden för omläggningen av ledningarna var avdragsgill.

Värt att notera är, att som behov för omläggningen av ledningarna godtog uppenbarligen RR ändringen från 127 till 220 volt. Den befintliga anläggningen behövde således icke rent tekniskt sett vara förbrukad.

RA 1964 not 1002. Anslutningsavgift som erlagts till elektrisk andelsförening för upprustning och förstärkning av ledningsnätet ansågs till hälften vara avdragsgill.

De typer av anslutningsavgifter som förekommer kan sägas vara av två slag. Det ena avser fallet, att en fastighet skall anslutas för första gången och för detta fall är avgiften att betrakta som investering i fastigheten och således icke avdragsgill. Det andra fallet avser då eldistributören tar ut en ny anslutningsavgift för att reparera och förbättra elnätet. För detta fall är en del avdragsgill, nämligen den delen som avser att täcka kostnaden för reparationen. Den andra delen, som skall användas för förbättring av elnätet, är icke avdragsgill. RR har i sin tillämpning valt att schablonmässigt bedöma hälften som avdragsgill del. Orsaken till att man valt att bedöma detta schablonmässigt är troligen de stora svårigheter som en exakt beräkning skulle medföra. Se även K G A Sandström sid 137.

e) Verandor, terrasser, och liknande

Under detta avsnitt skall behandlingen av verandor, terrasser och balkonger genomgå. Dessa byggnadsdelar är ofta utsatta för snabb förslitning då de placeras oskyddade från väder och vind. Dessutom är ofta dessa byggnadsdelar rent tekniskt nära förbundna med byggnadens stomme.

Allmänt kan sägas att de vanliga kraven för avdragsrätt gäller även här, med andra ord får det inte vara fråga om nyanläggning utan det skall vara reparation eller underhåll av befintlig byggnadsdel. Det krävs vidare att behov av åtgärden föreligger.

RA 1947 not 893. På en 80 år gammal träveranda hade taket rasat in. En reparation skulle ha kostat 1 780 kr. Istället för att reparera byggdes en ny veranda av sten, som dessutom gjordes bredare än den tidigare, till en kostnad av 2 600 kr. Avdrag yrkades med den beräknade reparationskostnaden. RR medgav avdrag för den beräknade kostnaden då veranda ansågs höra till byggnaden och det aktuella arbetet till viss del även omfattat reparation.

RA 1968 not 2316. Till en hotellbyggnad hörde en friliggande terrass av trä. Då denna var rutten ersattes den av en cementerad terrass. Den nya terrassen hade samma storlek och placering som den äldre av trä. Avdrag yrkades för en kostnad som motsvarade vad en ny träterrass skulle ha kostat. Samtliga instanser avtog yrkandet med motiveringen att det var fråga om en friliggande terrass, som inte var sammanbyggd med själva hotellbyggnaden. Då en anläggning av denna karaktär rives ned helt och ersätts med en annan kan det inte betraktas som en reparation, utan hänförs till nybyggnad.

RA 1968 not 2317. På en flerfamiljsbyggnad fanns en 75 år gammal träveranda som ersattes med en ny av annat slag, bl a försågs den nya verandan med tak och nedgång till källaren. Avdrag yrkades för vad reparation av den gamla verandan skulle ha kostat. TN godkände avdraget. PN beslutade, i enlighet med TI:s yrkande, att det var fråga om en icke avdragsgill ombyggnadskostnad. Fastighetsägaren besvårade sig till KR som uttalade följande. "Veranda får anses höra till sådana delar av byggnad som erfarenhetsmässigt icke håller lika länge som byggnaden i övrigt utan normalt måste ersättas en eller flera gånger under byggnads bestånd." Avdrag medgavs för det yrkade beloppet. RR gjorde ingen ändring i domen.

Här uttalar KR helt klart att veranda är en sådan del av byggnaden som måste bytas ut någon eller några gånger under byggnadens livstid och att avdrag för reparation och underhåll därför skall medges.

RA 1974 ref 73. På en hyresfastighet, uppförd 1931, nedrevs och återuppfördes yttertrappa, terrass och balkong. Avdrag yrkades för kostnaden. TN hänförde kostnaden till nybyggnad och vägrade avdrag. PN ansåg att orsaken till rivningen och nybyggnaden var brister i den ursprungliga konstruktionen och vägrade avdrag. KR, som också vägrade avdrag, anförde att det icke framgick att de aktuella byggnadsdelarna varit utsatta för hastigare förslitning än byggnaden i övrigt och att det heller icke var belagt att delarna var förslitna. KR betraktade åtgärderna som ombyggnad.

Fastighetsägaren besvårade sig till RR som uttalade följande: "Träkonstruktioner av typen trappa, terrass och balkong varom i målet är fråga får anses höra till sådana delar av byggnad som erfarenhetsmässigt icke håller lika länge som byggnad i övrigt utan normalt måste

ersättas någon gång under byggnadens bestånd." Avdrag medgavs därför för kostnader för uppförande av ny, med tidigare likvärdig, trappa, terrass och balkong.

I detta fall kan lätt ses hur olika ett visst ingrepp behandlas i de instanser som har att avgöra skatteärenden. Här bedöms de aktuella åtgärderna som nybyggnad, brist i ursprunglig konstruktion, ombyggnad och slutligen som reparation och underhåll.

Den omständigheten att RR icke helt klart angav att man ansåg de utbytta delarna förbrukade och att behov förelåg, kan sannolikt förklaras med hänvisningen till vad som erfarenhetsmässigt måste bytas ut under byggnadens livslängd.

f) Flyttning av byggnad

Avsnittet skall behandla två problem i samband med flyttning av byggnad. För det första hur kostnaderna för själva flyttningen behandlas och för det andra hur reparationskostnader på flyttad byggnad bedöms.

Avdrag för själva flyttkostnaden har inte medgetts i något fall. Denna kostnad har ju inget med byggnadens underhåll att göra. Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, 5 uppl, sid 271, hävdar att undantag skulle kunna göras då flyttningen motiveras av exempelvis förskjutningar i marken och byggnaden måste flyttas för att hindra värdeförstöring. Några rättsfall till stöd för uppfattningen har dock inte gått att uppbringa.

Flyttningen av själva byggnaden kan ske på två sätt, dels genom att byggnaden plockas isär och återuppbyggs, dels att hela byggnaden flyttas.

RA 1956 not 1905. Avdrag vägrades för kostnaden för att ta isär en lada och återuppbygga den 100 m från den ursprungliga platsen.

RA 1970 not 2198. En fastighetsägare inköpte en lada och flyttade denna till sin egen mark. Avdrag yrkades för flyttkostnaden. Såväl TN, PN, KR som RR vägrade avdrag med motiveringen att det var fråga om kostnad som för ny-, till- eller ombyggnad.

I samband med flyttning av en byggnad utförs ofta reparationsåtgärder. För att bedöma rätten till avdrag för dessa reparationer är det av vikt att reda ut hur de skador eller brister som åtgärdas har uppkommit. De skador som uppkommer på grund av flyttningen är inte avdragsgilla som reparation och underhåll, då ju orsaken till skadan inte är förslitning utan mera av karaktären transportskada. Kostnader för skador orsakade av själva flyttningen är att betrakta som ny-, till- eller ombyggnadskostnader.

I de fall där byggnaden behöver repareras före flyttningen och reparationsarbetet utföres efter flyttningen är det av vikt hur byggnaden flyttas. Om byggnaden flyttas på så sätt att den plockas isär och sedan återuppbyggs medges inget avdrag för reparationer utan hela kostnaden betraktas som ny-, till- eller ombyggnadskostnad. Om byggnaden flyttas i sin helhet till en annan plats kan avdrag medges för reparation om behov av åtgärden förelåg före flyttningen.

RA 1946 not 993. En lada hade flyttats ca 200 m. Avdrag yrkades för utbyte av golv, byte av några timmerstockar samt reparation av taket.

Flyttningen hade skett så att ladan rivits ned och sedan återuppbyggs. Avdrag yrkades icke för själva flyttkostnaden. De yrkade avdragen vägrades.

RÅ 1961 not 1319. En mangårdsbyggnad hade flyttats i sin helhet till en ny grund då den gamla var dålig. Byggnaden genomgick en omfattande renovering, där bl a taket lades om, nya murstockar uppfördes, nya bjälklag och trossbottnar lades in i bottenvåningen och innerväggarna kläddes med plattor. TN medgav avdrag med 30 % av totalkostnaden. PN vägrade helt och ansåg det vara fråga om nybyggnad. KR vägrade avdrag helt trots tillstyrkan från såväl TO som TI. RR ansåg att hälften av den nedlagda kostnaden var hänförlig till reparation och underhåll och medgav avdrag med 50 % av totalkostnaden.

RÅ 1969 not 1754. En byggnad som köpts 1959 flyttades till köparens fastighet 1960. Flyttningen utfördes så att huset sågades isär och sammanfogades på köparens fastighet. Byggnaden genomgick därefter en omfattande renovering. Avdrag yrkades med 3 322 kr (totalkostnad 14 593 kr). PN medgav avdrag med 2 922 kr. KR vägrade avdrag då förvärvet av byggnaden var att betrakta som material till nybyggnad. Man ansåg vidare att de nedlagda kostnaderna till ingen del var hänförliga till reparation och underhåll. RR, som också helt vägrade avdrag, ansåg att de åtgärder som vidtagits varit av sådan omfattning, att de i sin helhet var att betrakta som ombyggnad.

Vad gäller bedömningen av rätten till avdrag för kostnader för reparation och underhåll nedlagda i samband med att hela byggnaden flyttas, sker denna efter samma principer som då byggnaden icke har flyttats. Noteras bör att avdrag uppenbarligen endast kan ifrågakomma i de fall då hela byggnaden flyttats samtidigt och att avdrag aldrig ges för själva flyttkostnaden.

- g) Av myndigheter förelagda arbeten och arbeten på kulturhistoriskt värdefulla byggnader

Inledningsvis kan konstateras att myndigheter kräver en mängd åtgärder av fastighetsägare. Samhällets tillsyn över fastighetsbeståndet sker i en mängd olika former. De problem som skall behandlas under detta avsnitt utgör endast en mycket liten del.

För de flesta åtgärder med en byggnad finns lagar, författningar och andra regler som reglerar hur åtgärden skall utföras. SBN 1980 anger t ex hur byggnader skall utformas och konstrueras. Dessa regler kan sägas vara av myndigheter förelagda men kommer inte att behandlas här.

I det följande avses med "av myndigheter förelagda arbeten" sådana arbeten som någon myndighet eller författning ålägger fastighetsägare att vidta med sin byggnad sedan den väl uppförts.

Vad beträffar arbeten på kulturhistoriskt värdefull bebyggelse skall endast fall som har prövats av skattedomstolarna redovisas. Några mer långtgående slutsatser kan inte dras.

Vad först gäller förelagda arbeten kan konstateras att det förhållandet att myndighet ålagt fastighetsägaren att vidta åtgärden inte i sig medför någon rätt till avdrag för kostnad avseende reparation och underhåll. Det utförda arbetet betraktas som huvudregel utifrån de tidigare redovisade principerna.

RA 1931 not 1255. Fastighetsägaren ålades att uppföra en brandmur på vinden i sin byggnad. Avdrag vägrades.

RA 1945 not 1148. Brandchefen ålade en fastighetsägare att riva ned ett torn på byggnaden av brandsäkerhetsskäl. Avdrag vägrades.

RA 1947 not 1406. En snickeriverkstad fick åläggande av brandchef att putsa eller klä innerväggarna med gipsskivor. Avdrag vägrades.

RA 1947 not 1550. Brandchef ålade fastighetsägaren till en fabrik att förse byggnaden med brandtrappa. Avdrag vägrades.

RA 1954 not 728. Ett garveri ålades att lägga om och förlänga sin avloppsledning av provinsialläkaren. Åtgärderna var inte betingade av driften utan snarare till men då mottrycket i ledningarna ökade. KR medgav avdrag. TI besvarade sig till RR som inte gjorde någon ändring i domen.

RR motiverade dock inte sitt utslag och försiktighet vid uttolkningen torde vara motiverad.

RA 1954 not 1334. Avdrag medgavs ej för komplettering av befintligt avloppssystem med septitank. Åtgärden var förelagd av hälsovårdsnämnd.

RA 1956 not 884. Ett fastighetsbolag hade för att uppfylla kommande normer satt upp skyddsräcken på taket på en byggnad och yrkade avdrag för detta. Avdrag vägrades.

RA 1957 not 468. Hälsovårdsnämnd hade påfordrat anslutning till det kommunala avloppssystemet. Avdrag vägrades.

RA 1962 not 1313. Avdrag vägrades för kostnad att uppsätta skyddsräcken på tak, sedan normerna om detta trätt i kraft.

Som genomgången visar medför åläggande eller åtgärd företagen för att uppfylla vissa normer inte någon rätt till avdrag för kostnaden. Då den aktuella åtgärden sedermera repareras eller underhålls, medges naturligtvis avdrag för detta. I vissa fall kan vidare kostnader som drabbar fastighetsägare vara avdragsgilla inom den rörelse som bedrivs på fastigheten. Dessa fall beaktas dock icke här.

Vad därefter gäller för arbeten på kulturhistoriska byggnader finns två fall att redovisa.

RA 1956 not 1750. En fastighetsägare hade tagit fram äldre målningar och färger på väggar, dörrar, paneler och listverk. Han yrkade avdrag för vad en ommålning skulle ha kostat. Behov av åtgärden förelåg men RR vägrade avdrag med hänvisning till att ytornas karaktär ändrades så väsentligt att det icke kunde vara fråga om reparation eller underhåll.

RA 1965 not 2301. På en slottsbyggnad hade vissa konserveringsarbeten utförts, bl a framtagande av äldre målningar. Avdrag medgavs då kostnaden inte varit större än vad kostnaden för omtapetsering skulle ha varit.

RN 1958 1:9. Fallet avsåg ett förhandsbesked där en fideikommissarie, som hade skyldighet att vårda fideikommisset, ville veta om avdragsrätt förelåg för konservering av byggnadens konstsamlingar. RN tog inte ställning till de konkreta frågorna utan angav i sitt förhandsbesked att i den utsträckning som arbetena var att betrakta som underhåll och reparation av byggnad förelåg avdragsrätt. RR ändrade inte på beskedet.

Sammanfattningsvis kan beträffande ålagda arbeten och arbeten på kulturbyggnader sägas att de i huvudsak följer de vanliga reglerna för rätt till avdrag för reparation och underhåll. Det krävs med andra ord att ett behov av åtgärden finns rent faktiskt (själva åläggandet motiverar inte i sig) och att arbetet i fråga är av reparationskaraktär. Nyanskaffning av byggnadsdelar räknas naturligtvis inte som underhåll, då delen inte tidigare fanns anbringad på byggnaden. Ett undantag finns dock, nämligen för inrättande av skyddsrum med värde ur civilförsvars-synpunkt. Enligt förarbetena, prop 1958:124 sid 45, skall inte detta extenderas till att gälla andra åtgärder.

2.4.3 Botande av extraordinära skador

Med extraordinära skador menas sådana som inte är normalt påräkneliga. Det kan t ex vara fråga om skador orsakade av brand, storm och översvämning, m m. Kostnaden för att bota skador av denna typ brukar inte räknas in bland driftskostnaderna utan betraktas som kapitalförlust. Att avdrag inte får göras för kapitalförlust framgår av 20 § KL. Det som domstolarna har haft att pröva i de nedan redovisade fallen är alltså huruvida den aktuella skadan uppkommit genom händelse som är normalt påräknelig eller ej.

Från och med 1984 års taxering kommer ändrade regler att tillämpas vad gäller gränsen mot kapitalförlust. Bland annat införs rätt till avdrag för kostnader för botande av skador orsakade av brand eller olyckshändelse.

Notera den förestående lagändringen vad gäller kapitalförlustbegreppet vid nedanstående rättsfallsgenomgång.

RÅ 1940 not 368. En lada hade skadats vid en storm och avdrag yrkades för reparationskostnaden. RR medgav avdrag utan någon utförligare motivering. Se under 2.4.1.a) RÅ 1948 ref 12 I.

RÅ 1948 not 972. På en tillbyggnad under uppförande förstördes taket av en storm. Avdrag vägrades för kostnaden för nytt tak.

RÅ 1951 not 930. Nyligen tillbyggda altaner läckte och måste byggas om. Fastighetsägaren fick, via skiljedom, endast del av kostnaden täckt, varför avdrag yrkades för resterande del. Avdrag vägrades för den förlust fastighetsägaren gjorde.

RÅ 1952 not 1384. Skador orsakade av svampbildning reparerades till en kostnad av 23 682 kr. Skadorna hade uppkommit genom att en mjölkbutik i fastigheten hade haft en vattenbassäng. RR medgav avdrag.

RN 1955 4:3. Under arbeten på en mangårdsbyggnad rasade hela byggnaden samman och återuppfördes sedan med användande av det gamla virket. Fråga var i vilken omfattning rätt till avdrag för reparation och underhåll kunde ges. RN uttalade att avdrag skulle medges för dels de reparations- och underhållsarbeten som utförts före raset, dels för sådana kostnader som skulle ha varit avdragsgilla om raset aldrig inträffat.

RR ändrade RN:s beslut på så sätt att endast kostnaden för de reparationer som hunnit utföras före raset var avdragsgilla.

RÅ 1955 not 1132. En altan hade vid byggnadens uppförande gjutits felaktigt och därigenom hade altanen dels frusit sönder, dels fukt trängt

in i väggen. Reparationsarbetena, omläggning av altan och väggisoleering, kostade 535 kr. Avdrag medgavs trots att TI hävdade att felet var ursprungligt.

RA 1958 ref 8. Ett trevåningshus eldhärjades 1950 varvid andra och tredje våningen skadades. Andra våningen reparerades för försäkringsersättningen. Fastigheten såldes och den nye ägaren reparerade den tredje våningen 1952. Avdrag yrkades för reparationskostnaden. RR vägrade avdrag med motiveringen att brandskadan var hänförlig till kapitalförlust och den omständigheten att fastigheten bytt ägare mellan skadetillfället och reparationstidpunkten icke föranledde annan bedömning.

Att skadan var av karaktären kapitalförlust medförde alltså att all rätt till avdrag för reparation av densamma uteslöts även då fastigheten bytt ägare. Jämför med fall där en nedsliten fastighet förvärvas och repareras upp av den nye ägaren.

RA 1958 not 1723. På grund av snötryck rasade ett svinhus samman så att det som återstod endast var 1/3 av väggarna, taket och inredningen. Vid reparationen av byggnaden användes huvudsakligen det ursprungliga materialet. Avdrag medgavs för kostnaden. Ett regeringsråd ville dock vägra avdrag helt.

RA 1961 not 1615. Se under 2.4.1.c).

RA 1965 ref 6. Ett bjälklag rasade samman på grund av överbelastning och fastighetsägaren fick 30 000 kr för "den kommande reparationen" av hyresgästen som svarade för skadan. Fastighetsägaren eftertaxerades för beloppet och besvärade sig. RR undanröjde eftertaxeringen och motiverade sitt utslag på följande sätt. Den förlust som uppkommit för fastighetsägaren genom raset var att hänföra till kapitalförlust och då avdrag för sådan förlust icke medgavs vare sig då skadan uppkommit eller då den reparerats utgjorde heller inte ersättningen för skadan skattepliktig inkomst.

RA 1965 not 1039. Taket på en ladugård blåste av på grund av ett skydrag (= luftvirvel, som drar upp jord, vatten, etc). Avdrag yrkades för den del av reparationskostnaden som inte täcktes av försäkringsersättning. KR medgav avdrag trots invändning om att skadorna orsakats av att stormen varit onormalt hård eller att byggnadens konstruktion varit onormalt svag. RR, som också medgav avdrag, motiverade sitt utslag med att skadorna icke varit mer omfattande än att de kunnat avhjälpas med en reparation som man i alla fall borde ha räknat med vid något tillfälle under byggnadens livslängd. Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg kostnaden hänförlig till kapitalförlust.

RA 1970 ref 39 I. Se under 2.4.1.a).

RA 1970 not 2326. Avdrag medgavs för reparation av icke brandskadade delar. Den skattskyldige gjorde sannolikt att huvuddelen av kostnaden för dörrar, fönster och delar av taket, avsåg underhåll av icke eldhärjade delar.

RA 1974 ref 9. Ett brott på kommunens vattenledning förorsakade skador på en fastighet som användes som hyreshus och hotell. De skador som uppkommit, var att vatten trängt in i källaren och garaget. När vattnet frös uppstod sättningar i grunden och skador på väggputsen såväl in- som utvändigt. Dessutom rännade garagetaket. Kostnaderna för att åtgärda skadorna uppgick till 28 700 kr. Försäkringsersättning utbetalades med 11 000 kr.

Fastighetsägaren yrkade i sin deklaration avdrag för hela reparationskostnaden men tog samtidigt upp försäkringsersättningen som inkomst. KR ansåg kostnaden för att avhjälpa de aktuella skadorna hänförlig till icke avdragsgill kapitalförlust. Under dessa omständigheter skulle inte försäkringsersättningen upptas som skattepliktig intäkt.

RR:s majoritet finner i likhet med KR att kostnaden för att avhjälpa de aktuella skadorna var att hänföra till icke avdragsgill kapitalförlust. RR:s minoritet (två regeringsråd) var skiljaktiga och ansåg att skadorna på grund av uppkomst och omfattning icke var så opåräknliga att de borde hänföras till kapitalförlust. Eftersom kostnaden för att avhjälpa skadorna ansågs avdragsgill skulle försäkringsersättningen tas upp som skattepliktig intäkt.

I detta fall är uppenbart att frågan hur påräkneliga eller normalt förekommande skadorna är bedömes av stor vikt vid gränsdragningen mellan avdragsgill reparationskostnad och icke avdragsgill kapitalförlust.

K75 1:43. En ägare till en hyresfastighet yrkade avdrag för en kostnad avseende reparation av vattenskador, som uppkommit på grund av att undermåligt material använts som isolering kring en golvbrunn. TN medgav inte avdrag med hänvisning till att de aktuella skadorna ej var att betrakta som normalt påräkneliga. Länsrätten vägrade avdrag med motiveringen att kostnaderna för avhjälpandet var att anse som kapitalförlust.

I sina besvär till KR hävdade fastighetsägaren att vattenskador är av den art som måste anses som en normalt påräknelig risk vid fastighetsförvaltning. KR, som medgav avdrag, motiverade sitt utslag med att för det första konstatera att skadorna uppkommit genom att isoleringen kring en golvbrunn varit utförd med undermåligt material (kristidsmaterial) och på grund av sättningar mellan golv och vägg. Därefter uttalade man att då skadorna icke orsakats av en olyckshändelse eller "annan därmed jämförlig ej påräknelig omständighet" kunde kostnaden för avhjälpande icke hänföras till kapitalförlust. Vidare kunde inte heller avhjälpandet hänföras till ny-, till- eller ombyggnad, varför avdrag medgavs för kostnaden såsom reparationskostnad.

Även i detta fall resonerar domstolen kring vilken karaktär skadan har och då den anses vara normalt påräknelig, samtidigt som den icke kunde hänföras till ny-, till- eller ombyggnad, medgavs avdrag för reparationskostnaden.

2.5 Sammanfattning

Begreppen reparation, underhåll och ombyggnad kan som den tidigare framställningen visat inte beskrivas med några definitioner. Begreppen måste beskrivas utifrån vissa principer som utkristalliserats främst från regeringsrättens domslut. Dessa principer behandlas nedan med sikte på den jämförelse av begreppens innebörd som görs i kapitel 4.

a) Det krävs att den aktuella bygnadsdelen är skadad eller försliten och på grund därav i behov av utbyte eller reparation. Om så icke är fallet anses kostnaden för åtgärden hänförlig till fastighetsägarens personliga levnadskostnader för vilka avdrag ej medges. Vanligast torde dock vara att arbetet hänförs till ombyggnad och kostnaden tillförs byggnadens anskaffningsvärde.

b) Förslitningen ska vara av teknisk eller ekonomisk karaktär. Den tekniska förslitningen är i allmänhet lätt att konstatera, t ex att taket läcker eller färgen flagar. Den ekonomiska förslitningen är svårare att beskriva lika konkret. Som exempel kan nämnas ett fall där avdrag medgavs för utbyte av funktionsdugliga gasspisar (som alltså inte var tekniskt sett förbrukade) mot nya elspisar då stadens gasverk skulle läggas ned och gas således icke längre skulle kunna levereras.

Om skadorna är hänförliga till kapitalförlust, t ex brandskador, utesluter detta avdragsrätt för reparationskostnaden. Å andra sidan behöver inte försäkringsersättningen upptas som intäkt.

c) Fastighetsägaren har i allmänhet rätt att vidmakthålla sin fastighet till det skick den hade ursprungligt. Med ursprungligt skick avses fastighetens status som nyuppförd inklusive de ändringar som färdigställda ny-, till- och ombyggnader medfört. Vid bestämmandet av fastighetens ursprungliga skick bortses helt från ägarskiftet, bedömningen avser endast själva fastigheten.

d) Ett exakt återställande av fastigheten till ursprungligt skick kan i många fall vara omöjligt då byggnadsmaterialen utvecklas i snabb takt och/eller det ursprungliga materialet inte längre saluförs. För det fall då byggnaden åtgärdas med användande av annat material än det ursprungliga har domstolarna medgett avdrag för vad ett återställande med användande av ursprungligt material skulle ha kostat. Denna kostnad är hypotetisk eftersom åtgärden inte utförts med användande av det ursprungliga materialet. Då ett dyrbarare material används betraktas åtgärden som en partiell nyanläggning och merkostnaden läggs till byggnadens anskaffningsvärde. Den hypotetiska kostnaden omfattar naturligtvis både material- och arbetskostnad, vilket medför att prisrelationen mellan olika byggnadsmaterial kan komma att ändras. På så sätt kan ett tekniskt sett bättre material dra en lägre kostnad jämfört med vad ett återställande med användande av ursprungligt material skulle ha gjort. Som exempel kan nämnas ett fall från 1940-talet där ett spåntak ersattes med ett tegeltak och avdrag medgavs för hälften av kostnaden. I ett likartat fall från 1950-talet, medgavs direkt avdrag för hela kostnaden. Den direkta avdragsrätten är naturligtvis begränsad till den verkliga kostnaden.

e) För vissa typer av åtgärder medges direkt avdrag trots att något återställande knappast kan sägas föreligga. Mest kända är fallen där kakelugnar bytts ut mot centralvärme och avdrag medgivits för vad det skulle ha kostat att försätta de utbrända ugnarna i funktionsdugligt skick. Förklaringen till detta är att domstolarna ser till den aktuella byggnadsdelens funktion för byggnaden, och då funktionen är densamma (värmekälla) medges avdrag för vad ett verkligt återställande hade kostat. Det väsentliga är således att byggnaden inte tillförs någonting nytt rent funktionsmässigt. Ett exempel: Förslitna kylskåp ersattes av kombinerade kyl- och frysskåp och avdrag medgavs endast för den del av kostnaden som avsåg kylskåpen.

Domstolarna tillämpar dock inte funktionsprincipen för alla typer av åtgärder. I samband med att en mangårdsbyggnad renoverades och byggdes till, ersattes det gamla och förslitna köket med ett nytt placerat i tillbyggnaden. Fastighetsägaren yrkade avdrag för bl a skåpinredningarna. Målet överklagades till kammarrätten som medgav avdrag med följande motivering: "Den omständighet att köket inretts på ny plats inom byggnaden bör ej utgöra hinder för att kostnaden för utbytet hänförs till kostnad för reparation och underhåll av byggnad, eftersom den nya skåpinredningen måste antas fylla samma funktion som den gamla

skåpinredningen." I regeringsrätten blev dock utgången en annan. Avdrag vägrades med motiveringen: "Kostnaden för det tillbyggda köket kan icke till någon del anses som reparation av byggnadens dittillsvarande kök."

f) Reparationer och underhåll brukar uppdelas i olika typer såsom skyddsåtgärder, lagningar och utbyten. Bland skyddsåtgärderna återfinns t ex behandling av tidigare behandlad yta (om obehandlad yta behandlas betraktas detta som tillbyggnad). Med lagning avses åtgärder som att räta, rikta, lappa och fästa detaljer som lossnat. Den mest ingripande typen av åtgärd är utbyten där aktuell byggnadsdel ersätts.

För att en viss åtgärd ska kunna betraktas som reparation krävs att åtgärden inte är så omfattande att ny-, till- eller ombyggnad föreligger. Av betydelse är då vilken byggnadsdel som åtgärdas. Som tidigare nämdes är avskrivningstakten avpassad till livslängden hos byggnadens stomme. Den aktuella principen skulle kunna uttryckas på följande sätt: Ju varaktigare byggnadsdelen är desto mindre ingrepp tillåts för att åtgärden skall betraktas som reparation. Med mindre ingrepp avses både åtgärdens omfattning och periodicitet. För stommens del innebär detta endast att skyddsåtgärder och lagningar kan bedömas som reparationer. Om stommen byts ut är det regelmässig ombyggnad.

Någon förteckning över olika byggnadsdelars livslängd saknas. I praktiken torde frågan om vilken periodicitet som är rimlig sällan vålla några problem. Som hjälpmedel, utöver allmän erfarenhet, kan användas Byggnadsstyrelsens rapport nr 116 utgiven 1974, SABO:s underhållsnorm samt den förteckning som finns över olika byggnadsdelars livslängd i RSV:s utbildningsmaterial, RSV Au 2-6 utg 1, 1981.

g) En mycket vanlig företeelse är att reparationer utförs i samband med ombyggnader. Totalkostnaden måste i dessa fall delas upp mellan de direkt avdragsgilla reparationskostnaderna och de kostnader som skall tillföras byggnadens anskaffningsvärde. Regeringsrättens praxis har tidigare varit vacklande men torde numera kunna sammanfattas i följande punkter:

1. Rätt till avdrag för reparationskostnaderna föreligger även i de fall åtgärderna är samordnade med till- eller ombyggnader.
2. Avdragsrätt föreligger för de reparationsåtgärder som utförs på icke till- eller ombyggda delar av byggnaden. Reparationsarbeten utförda på ombyggda delar hänförs till ombyggnaden.
3. Reparationsarbetenas omfattning på icke till- eller ombyggda delar bör inte vara helt obetydlig för att en fördelning av kostnaderna skall kunna ske. Andelens storlek torde variera för olika projekt.

3. BOSTADSFINANSIERINGSFÖRORDNINGEN - INLEDNING

I detta kapitel skall systemet för statlig långgivning beskrivas. Inledningsvis behandlas bostadspolitiken i allmänhet och det lånesystem som tillämpades före BFF:s införande. Framställningen övergår sedan till en genomgång av de allmänna reglerna för bostadslån samt en mera ingående studie av rekvisiten för ombyggnadslån.

För att närmare kunna beskriva hur gränsdragningen sker mellan reparation/underhåll och ombyggnad har de som tillämpar BFF på olika nivåer intervjuats. Denna något okonventionella metod har valts av flera skäl. För det första är BFF en mycket tekniskt komplicerad författning som är svårtolkad utan praktisk erfarenhet. Intervjuerna bidrar här till en inblick i tillämpningen av BFF. För det andra är den besvärsordning som gäller för BFF utformad så att studier av praxis är mycket svåra att göra. Intervjuerna bidrar här med en redovisning av hur delar av BFF tillämpas. Slutligen är doktrinen¹⁾ inom BFF:s område mycket begränsad varför intervjuerna bidrar till att fylla ut många luckor som annars skulle ha gjort framställningen svårförstådd.

3.1 Bostadspolitiken i allmänhet

Samhället har alltsedan seklets början bedrivit en bostadspolitik som till stora delar gått ut på att ordna finansiering till bostadsbyggnade. Bakgrunden har varierat. 1904 infördes egnahemslånefonden för att motverka emigrationen. Hyreslagstiftning och tomträttsinstitutet infördes 1907 med syften som kan gälla än idag, nämligen att reglera hyressättningen och för att upplåta marken i stället för att sälja den till dem som byggde bostäder. Första steget med syfte att ordna finansiering till bostadsbyggande togs 1909 då stadshypoteksinstitutionen tillkom. Stadshypoteken fick en statlig grundfond samt rätt att ta upp obligationslån. Hypoteksföreningarna består än idag och deras uppgift är främst att ordna de långfristiga lån som bostadsmarknaden kräver.

Grunden till den bostadspolitik som vi har idag lades främst genom de reformer som kom åren närmast efter andra världskriget. De tankegångar som låg till grund då gäller fortfarande med vissa variationer. Tankegångarna gick i huvudsak ut på följande. Staten och kommunerna skulle samverka för att åstadkomma god tillgång på bostäder både vad gäller kvantitet och kvalitet. Trångboddheten skulle avskaffas och utrymme-standarden skulle öka. Vidare fanns bland tankegångarna önskemål om att påverka prisnivån för bostäder samt att ändra ägarstrukturen.

Vad menas med bostadspolitik? Frågan har²⁾ försökt besvaras av en mängd författare och i olika utredningar. Någon klar definition av begreppet står icke att finna. I ett komplicerat samhälle som vårt går en stor mängd av åtgärder i varandra och vad man väljer att blanda in är främst en fråga om vilken bit av systemet man avser att beskriva. Vissa delar är återkommande i de flesta framställningar och kan således anses utgöra basrekvisit för begreppet bostadspolitik. Bland dessa märks finansiering, planering och skatteregler.

-
- 1) Det enda heltäckande verket är Johansson-Karlberg: Bostadspolitiken, 1979.
 - 2) Johansson-Karlberg: Bostadspolitiken. Bostadsstyrelsen, Statistik/Utredningar/Information, nr 1979:28, prop 1974:150.

Staten har kommit att i huvudsak ansvara för kreditförsörjningen, regler kring själva byggandet samt de mera övergripande principerna. Kommunerna svarar för bostadsförsörjningen inom den egna kommunen genom att ha ansvaret för själva samhällsbyggandet i konkret form. Markförsörjningen och den fysiska planeringen är kommunala uppgifter. Kommunen är vidare förmedlare av de statliga bostadslånen.

3.1.1 Paritetslånesystemet¹⁾

För att avskaffa bostadsbristen och förbättra bostadsförhållandena antogs 1966 det s k "miljonprogrammet". Detta syftade till att man under perioden 1965-1974 skulle bygga en miljon nya lägenheter.²⁾ För att detta, och en omfördelning av kapitalkostnaderna mellan olika årgångar av bostäder skulle möjliggöras, infördes paritetslånesystemet. Systemet innefattade inte några subventioner utan staten skulle på sikt få in så mycket räntor att det skulle räcka till dels kostnaden för statens egen upplåning dels administrationen av systemet. Hela bostadslånet skulle betalas tillbaka. Systemet infördes 1968 efter ett omfattande utredningsarbete.³⁾ Ett av de huvudsakliga motiven för systemet var att kapitalkostnaderna för det äldre bostadsbeståndet skulle anpassas till nyproduktionens. Detta skulle ske genom en bestämd basannuitet (5,1 % för flerfamiljshus och 5,3 % för småhus) vid systemets införande, som med hjälp av ett paritetstal bestående av dels en åldersfaktor dels byggnadsprisindex skulle åstadkomma önskad omfördelning. Paritetstalet skulle bestämmas genom politiska beslut och ändras årligen. Man beräknade ett låneunderlag och ett pantvärde utifrån kostnadsschabloner; se avsnittet om det nuvarande systemet. Omfördelningen skedde rent tekniskt på följande sätt. Låntagaren betalade varje år den s k baskostnaden, som bestod av fastighetskapitalet multiplicerat med basannuiteten och paritetstalet. Den på detta sätt framräknade kapitalkostnaden skulle användas till att betala i nu nämnd ordning ränta och amortering på bottenlånet samt ränta och amortering på bostadslånet. Detta medförde att underskott uppkom de första åren eftersom basannuiteten 5,1 % avsevärt understeg marknadsräntan. Dessa underskott betalades av staten genom nya lån och skulden ökade alltså de första åren. Det var först då baskostnaden genom en uppräknings via paritetstalet och basannuiteten kom att överstiga marknadsräntan som lånen kunde börja amorteras.

Förutsättningen för att systemet skulle fungera var alltså att paritetstalet uppräknades efter den verkliga ökningen av byggnadspriserna och att det allmänna ränteläget var någorlunda stabilt. Den höga inflationstakten samt den höjda räntenivån och till viss del den höjda standarden, medförde att det i början av 1970-talet skulle ha krävts stora förändringar av paritetstalet för att erhålla den önskade hyresparitet mellan olika årgångar av bostäder. En höjning av paritetstalet till erforderlig nivå hade inneburit kraftigt ökade kapitalkostnader för det äldre bostadsbeståndet. Detta hade i sin tur lett till kännebara hyreshöjningar vilka man inte var beredda att ta. Man valde att inte höja paritetstalet till den höjd som hade krävts för att

-
- 1) Se Pehr Jacobson: Statlig bostadsfinansiering vid nybyggnad. Uppsats i tillämpade studier i fastighetsrätt, jur fak, Stockholms universitet, vt 1978.
 - 2) Målet uppnåddes nästan exakt.
 - 3) SOU 1966:44, prop 1967:100.

hyresparitet skulle fortsätta att råda. Regeringen, som beslutade om höjningen, höjde paritetstalet för 1973 med hälften av vad som behövdes för att systemet skulle fungera som det var tänkt. För 1974 gjordes ingen ändring alls av paritetstalet.¹⁾ Dessa beslut medförde att subventionerna till bostadssektorn ökade i snabb takt. Genom att baskostnaden inte ökade då paritetstalet var oförändrat ökade skuld-
uppräknningen och statens utestående fordringar. Effekterna av detta var flera. Den hyresparitet som man tidigare eftersträvat fick man nu överge och en ökad skillnad mellan äldre bostäder och nyproduktion blev följden. En annan effekt var att man lånade till räntan och därmed flyttade problemen framåt i tiden. Detta var naturligtvis ohållbart i längden varför man tillsatte en utredning som skulle arbeta fram ett nytt lånesystem.²⁾

Utredningen föreslog ett system med utjämningslån. Förslaget fick emellertid en omfattande kritik och avstyrktes av de flesta remissinstanser. Detta medförde att någon proposition i anledning av utredningens förslag aldrig lades fram utan istället arbetades fram ett lånesystem med garanterade räntor.³⁾

3.1.2 Den nuvarande bostadspolitiken

Riktlinjerna för den nuvarande bostadspolitiken finns bl a uttryckta i propositionen 1974:150 och innebär i korthet följande.

Man tar klart avstånd från att låta de nominella kapitalkostnaderna slå igenom i nyproduktionen. Vidare uttalas att subventionerna bör öka och att kostnadsparitet mellan olika upplåtelseformer och olika årgångar av bostäder bör eftersträvas.

Ett nytt finansieringssystem⁴⁾ infördes som genom subventionerade räntekostnader åstadkom en kapitalkostnadsnivå av 4 %⁵⁾ i nyproduktionen. Subventioneringen sker genom räntebidrag som täcker skillnaden mellan den faktiska och den garanterade räntan. Räntebidrag utgår både till det statliga bostadslånets räntor och till den del av bottenlånets räntor, som omfattas av låneunderlaget.

Räntebidragen avtrappas successivt genom att den garanterade räntan stiger för varje år och till sist uppgår till den verkliga räntekostnaden.

För de statliga bostadslånen gäller som regel en amorteringstid av 30 år. Kortare amorteringstid förekommer för vissa typer av lån.

Man syftar vidare till att förbättra boendemiljön för hyresgäster genom en mängd åtgärder. Hyresgästernas inflytande över såväl önskvärda som icke önskvärda åtgärder ökas och hyresgäster erhåller också rätt att själva utföra vissa reparationer.

-
- 1) Inflationstakten enl RSV:s omräkningstal för de aktuella åren var ca 10 % årligen.
 - 2) SOU 1974:17-18.
 - 3) Prop 1974:150.
 - 4) Infördes 1975.
 - 5) Gällde vid införandet, numera ändrat.

Man vill även söka förbättra boendemiljön och särskilda bidrag och lånemöjligheter till detta har införts.

Riktlinjerna för den nuvarande bostadspolitiken kan sammanfattas till följande punkter:

- samhället har ansvaret för bostadsförörjningen,
- likvärdiga bostäder bör betinga en likvärdig kostnad för den boende oberoende av upplåtelseform och produktionstidpunkt,
- hyresgäster ges ökade möjligheter att påverka både sin bostad och sin närmiljö,
- kommunerna måste bedriva en aktiv markpolitik för att säkra det allmännas inflytande över samhällsutbyggnaden,
- energifrågorna betonas.

Det statliga stödet till bostadssektorn sker i en mängd former.¹⁾ I detta arbete behandlas främst bostadslån enligt Bostadsfinansieringsförordningen (1974:946).

Andra stödinsatser sker genom:

- Förbättringslån (BOFS 1980:67) enligt Förbättringslåneförordningen (1980:261)
- Bostadsanpassningsbidrag (BOFS 1979:31) enligt kungörelsen (1973:327)
- Tilläggs lån för kulturhistoriskt värdefull bebyggelse (BOFS 1980:25) kungörelse (1974:255)
- Energilån (BOFS 1981:42) enligt Energilåneförordningen (1981:589)
- Förordningen (1979:816) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i kommunala och landstingskommunala byggnader (BOFS 1980:62)
- Förordningen (1975:129) om bidrag av statsmedel till förbättring av boendemiljöer (BOFS 1980:58)
- Kungörelsen (1973:400) om statligt stöd till allmänna samlingslokaler (BOFS 1981:7)
- Förordningen (1976:260) om hyresförlustlån (BOFS 1981:16)
- Förordningen (1981:473) om lån för byggnadstekniska åtgärder i bostadshus (BOFS 1981:74)
- Tomträttslånekungörelsen (1965:905) (BOFS 1978:45)
- Bostadslånekungörelsen (1967:552) (BOFS 1980:83)
- Räntelånekungörelsen (1967:553) (BOFS 1980:84)
- Kungörelsen (1959:371) om lån från lånefonden för inventarier i vissa specialbostäder (BOFS 1979:44)
- Förordningen (1976:257) om lån till förvärv av egnahemsfastigheter i vissa fall (BOFS 1980:38)
- Förordningen (1978:992) om lån för underhåll av vissa bostadshus (BOFS 1980:76)

1) Se översikt nästa sida: Lån och bidrag vid ombyggnad, 1982.

Lån och bidrag vid ombyggnad

Räntesatserna 1982

Låne-, bidragsform	Användningsområde	Speciella villkor	Amortering, ränta	Bidrag, subvention
Bostadslån	ombyggnad av flerfamiljshus, gårdssanering, större ombyggnad av småhus	väsentlig ökning av bostadsvärdet, viss omfattning, skäligen kostnader, markvillkor	annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	räntebidrag
	ombyggnad eller nybyggnad av lokaler i äldre bostadsområden	avsedd för bostadsområdet	nybyggnad - rak amortering ombyggnad - annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	-
	mindre ombyggnad av småhus	låneunderlag högst 25 000 kr i övrigt som större ombyggnad	annuitetslån max 20 år, 13 % ränta	-
	ändrad lägenhetssammansättning	till nyare hus med uthyrningssvårigheter och till äldre hus för att skapa bättre hushållssammansättning i området	annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	räntebidrag
	förhöjt låneunderlag för ombyggnad av kulturhistoriskt värdefull bostadsbebyggelse		annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	räntebidrag
Sophanteringslån	förbättrad avfallshantering i flerfamiljshus	godkänd kostnad minst 7 000 kr	annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	räntebidrag
Radonlån	minskning av hälsofarligt hög radonotterhalt	intyg från hälsovårdsnämnd ang hög radonotterhalt lån endast om godkänd kostnad är över 7 000 kr	annuitetslån max 20 år, 13 % ränta	räntebidrag på den del av låneunderlaget som är över 25 000 kr. I vissa fall kan belopp överstigande 25 000 kr göras helt eller delvis amorteringsfritt under en femårsperiod
Miljöförbättringsbidrag	förbättring av boendemiljö, flerfamiljshus (i undantagsfall småhus)	i första hand områden med uthyrda lägenheter, byggda före 1975. Samråd med hyresgäster		75 % av godkänd kostnad, max 3 000 kr/lägenhet

LÅN OCH BIDRAG VID OMBYGGNAD, forts

Räntesatserna 1982

Låne-, bidragsform	Användningsområde	Speciella villkor	Amortering, ränta	Bidrag, subvention
Miljöbidragslån	förbättring av boendemiljö i flerfamiljshusområde, kompletterar miljöbidrag	områden med sociala problem och/eller outhyrda lägenheter	annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	räntebidrag
Miljölån	förbättring av boendemiljön i flerfamiljshusområde där bidrag inte ges		annuitetslån max 30 år, 13 % ränta	
Tilläggs lån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse	ombyggnad av kulturhistoriskt värdefull bostadsbebyggelse	byggnadsminne/motsvarande, bostadslån förutsatts	ränte- och amorteringsvillkor bestäms av regeringen när ränte- och amorteringsfria tiden är slut	hela lånet ränte- och amorteringsfritt i 10-20 år, kan ev avskrivs
Energilån	energisparande åtgärder i bostadshus	minst 3 000 kr resp 5 000 kr godkänd kostnad	annuitetslån max 20 år, 13 % ränta	räntebidrag till flerfamiljshus
Förbättringslån	förbättring av småhus för speciella kategorier	bostad för person som fyllt 60 år, folkpensionär, handikappad m fl. Inkomst- och behovsprövning	för amorteringsdel, amorteringstid i regel 15 eller 20 år, 13 % ränta	max 20 000 kr ränte- och amorteringsfritt lån räntebidrag för lån på 25 000 kr eller mer
Bostadsanpassningsbidrag	handikappanpassning av bostäder	(även till hyresgäst)	-	i regel max 20 000 kr/lägenhet

3.2 Det nuvarande systemet för statlig långivning

Innan syftena med det nuvarande systemet behandlas skall en översiktlig beskrivning av ansvarsfördelningen mellan stat och kommun och andra inblandade myndigheter göras.¹⁾

Staten (riksdagen) fastlägger de allmänna riktlinjerna. Riksdagen fastställer varje år en bostadsbyggnadsplan och ramarna för den statliga långivningen för bostadsändamål.

Inom statsdepartementen handhas bostadsfrågorna av bostadsdepartementet. Under detta departement sorterar bl a bostadsstyrelsen och länsbostadsnämnderna.

Regeringen (bostadsdepartementet) är sista besvärinstans i de flesta ärenden om lån och bidrag.

Bostadsstyrelsen är central förvaltningsmyndighet för den statliga bostadspolitiken. Det åligger styrelsen bl a att handha den bostadspolitiska låne- och bidragsverksamheten.

Styrelsen utfärdar på regeringens uppdrag tillämpningsföreskrifter till låne- och bidragsförfattningarna och är besvärinstans vad gäller länsbostadsnämndernas beslut.

Länsbostadsnämnderna (24 st) är regionala organ för den statliga bostadspolitiken. De beslutar i samtliga låne- och bidragsärenden där beslutanderätten inte tillkommer bostadsstyrelsen eller regeringen.

Kommunernas uppgifter inom bostadspolitiken har angivits i en särskild lag, lagen om kommunala åtgärder till bostadsförsörjningens främjande m m (1947:523)

Kommunerna är vidare ålagda att varje år upprätta och redovisa bostadsförsörjningsprogram för de närmaste fem åren (förrordningen 1978:397).

Den statliga långivningen till bostadssektorn har av tradition haft fyra huvudsyften och dessa gäller även för de 1975 införda lånesystemet. Nämligen

- att ställa kapital i högt riskläge till förfogande för önskvärt bostadsbyggande,
- att hålla kapitalkostnaderna nere genom förmånliga lånevillkor och subventioner,
- att garantera bostadsbyggande av hög kvalitet,
- att söka hålla kostnaderna nere genom olika villkor.

De fyra huvudsyftena får tjäna som disposition för en översiktlig beskrivning av det system som nu gäller.

För att förstå hur de statliga lånen förser bostadsmarknaden med riskkapital måste vissa grundläggande principer om hur lånen är konstruerade anges. Man utgår från att det i fastigheten finns ett bottenlån som omfattar 70 % av fastighetens värde. Bottenlån förmedlas i huvudsak av

1) Information ur: Bostadsstyrelsen: Statistik/Utredningar/
Information, 1982:2.

hypoteksinstitutet BOFAB¹⁾ och Spintab²⁾ samt försäkringsbolagen. Den statliga långivningen omfattar utrymmet närmast över bottenlånen och storleken är beroende av till vilken kategori som låntagaren hör. För kommuner och allmännyttiga bostadsföretag gäller att de får låna 30 % av det fastställda låneunderlaget och således kan erhålla total lånefinansiering genom att bottenlånet antas svara för 70 % av låneunderlaget. För bostadsrättsföreningar finns möjlighet att låna 29 % och för ägare av småhus 25 %.³⁾ Ägare av hyresfastigheter får låna 22 % av låneunderlaget. Detta medför att en hyresfastighetsägare kan få en lånebild som alltså ser ut på följande sätt: bottenlån 70 %, bostadslån 22 % plus egen insats 8 %. De olika storlekarna på bostadslånen är anpassade så att lånen skall verka utjämnande främst med avseende på hur de olika skattereglerna slår för skilda typer av fastighetsinnehav.

Låneunderlaget är en beräkning av byggnadens produktionspris enligt schabloner och vad som får räknas in i låneunderlaget varierar beroende på vilken typ av statligt lån som det gäller.⁴⁾

Säkerhet för det statliga bostadslånet skall som regel ställas i form av pantbrev i fastigheten. Även borgen förekommer i vissa fall. För att säkerheten skall vara betryggande fastställs i varje låneärende ett pantvärde.⁵⁾ Även pantvärdet beräknas enligt schabloner. Låneunderlaget ingår alltid i fastighetens pantvärde. Vidare får markens värde före ny- resp ombyggnad ingå om det inte ingår i låneunderlaget. Som en följd av detta gäller att pantvärdet vid ombyggnad varierar med åtgärdernas omfattning och ofta är avsevärt större än låneunderlaget.

Panträtten för bostadslånet skall placeras inom 100 % av pantvärdet för kommuner och allmännyttiga företag. För övriga kategorier av låntagare gäller att panträtten skall placeras inom 99, 95 resp 92 % av pantvärdet.

Som synes är de statliga bostadslånen placerade i ett högt riskläge och detta var ju ett av syftena med långivningen. Ett annat syfte var att hålla kapitalkostnaderna nere genom förmånliga villkor och inslag av subventioner. Detta syfte är tillgodosett genom att staten betalar räntebidrag för lån inom låneunderlaget under förutsättning att lånen avser bostäder. Räntebidrag betalas inte ut för lån som avser lokaler.⁶⁾ Bostadslånet löper med en ränta som regeringen fastställer årligen. Räntan anpassas till nivån för statsobligationer plus visst tillägg och är f n 13,0 %.⁷⁾

Amorteringstiderna varierar för olika ändamål, hustyper och upplåtelseformer. Amorteringstiden är som regel 30 år men kortare tider förekommer. Bl a kan amorteringstiden för ombyggnadslån kortas av och anpassas till byggnadens återstående användningstid och den tid som ombyggnadsåtgärden kan nyttiggöras. Vidare är amorteringstiden kortare för vissa typer av speciallån, ex vis radonlån.

1) Svensk Bostadsfinansiering AB.

2) Sparbankernas Intecknings AB.

3) 25-28 §§ BFF.

4) 24 § BFF.

5) 32 § BFF.

6) Detta är huvudregeln. Vissa undantag finns.

7) Enl 35 § BFF.

Bostadslån amorteras enligt tre olika metoder.¹⁾ Annuitetsmetod används för lån till ombyggnad och till styckebyggda småhus som skall säljas till de boende. Amortering sker halvårsvis enligt 8,84 % annuitet och 8 % ränta.

Den andra amorteringsmetoden utgörs av lån med uppskjuten amortering. Denna metod används vid nybyggnad av flerfamiljshus (oavsett upplåtelseform) samt vid nybyggnad av småhus som upplåts med hyresrätt eller bostadsrätt. Den del av låneunderlaget som avser lokaler omfattas inte av amorteringsmetoden. Lån med uppskjuten amortering fungerar på följande sätt. Så länge räntebidrag utgår är lånet amorteringsfritt och först då räntebidrag har slutat att utgå påbörjas återbetalningen. Amorteringstakten ökas sedan årsvis med viss procentsats.

Den tredje amorteringsmetoden är lån med rak amortering och används endast för återbetalning av lån vid nybyggnad som belöper på lokaler. Någon valfrihet mellan de olika amorteringssystemen finns inte utan de är bundna till vissa åtgärder, hustyper och upplåtelseformer.

Den subventionering som ges till bostadssektorn via de statliga lånen utgår i form av räntebidrag. Räntebidragen avser att täcka skillnaden mellan den faktiska räntan på såväl bottenlån som bostadslån och den garanterade räntan. Den garanterade räntan varierar på två sätt.²⁾ Dels är den ursprungliga garanterade räntan beroende av vilken hustyp och upplåtelseform det gäller, dels sker avtrappningen av räntebidraget genom att den garanterade räntan årligen höjs med viss procentsats som varierar för olika hustyper och åtgärder. För nybyggnad av flerfamiljshus gäller en garanterad ränta av 3,0 % första året om arbetena är påbörjade senast den 1 november 1980. Uppräkningen av den garanterade räntan sker sedan med 0,25 % per år. För nybyggda småhus som skall bebos av ägaren gäller att den garanterade räntan under första året är 5,5 % och arbetena påbörjats senast 1978. Uppräkningen sker sedan med 0,50 % per år. Vad gäller ombyggnad av flerfamiljshus som är enskilt ägda tillämpas en garanterad ränta av 3,0 % första året. Avtrappningen sker sedan med 0,25 % per år.

Vissa uppgifter om lån och bidragsgivningens omfattning³⁾

Beslut under budgetåret 1980/81

	Antal lägenheter	Beviljade be- lopp, milj kr
Bostadslån:		
nybyggnad av flerbostadshus	17 200	2 339
ombyggnad " "	11 900	651
nybyggnad av småhus	26 800	2 939
ombyggnad " "	9 900	404
Förbättringslån	1 500	47
Bostadsanpassningsbidrag	8 700	77
Stöd till energibesparande åtgärder	344 800	915

1) 40-44 §§ BFF.

2) 38 och 38 a §§ BFF.

3) BoS S/U/I, 1982:2.

Under budgetåret 1980/81 beviljades bostadslån (inkl andra subventionerade lån för speciella åtgärder) med närmare 7 miljarder kronor (se tabell på föregående sida).¹⁾ Räntesubventionerna genom räntebidrag uppgick under samma tid till 5 miljarder kronor.²⁾ Dessa belopp ger inte någon komplett bild av samhällets stöd till bostadssektorn utan anger endast hur stort stödet genom den statliga långivningen är för närvarande.

Omfattningen av visst samhällsstöd till bostadsproduktion och bostadskonsumtion inom bostadspolitikens och skattepolitikens ram³⁾

I följande tablå, som hämtats från prop 1981/82:100, bil 16, sid 21, redovisas utvecklingen av vissa subventionsformer under åren 1978-1980 (miljarder kr).

	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>
Bostadsbidrag	5,3	5,0	6,0
Räntebidrag	3,1	3,7	5,0
Skattesubvention till egnahemsägare	6,0	ca 7,0 ^{x)}	ca 9,5 ^{x)}
Summa	14,4	15,7	20,5

x) Prel beräkning

Det tredje av huvudsyftena, att garantera hög kvalité inom bostadsbyggandet, gäller inte så mycket det nuvarande l nesystemet. Kvalitetskontrollen har flyttats från långivningen till byggnadslovsprövningen. Reglerna för hur bostäder skall vara utformade finns sedan 1975 införda i Svensk Byggnorm (SBN) som utges av Planverket. SBN gäller för allt byggande och således inte speciellt för det byggande som sker med statliga l n.

Till viss del kan dock det nuvarande l nesystemet sägas beakta de kvalitetskrav som SBN uppställer. Förutsättningen för att bostadsl n skall kunna ges  r nämligen att byggnadslov har beviljats. Vid byggnadslovsprövningen sker kvalitetskontrollen av byggnadsnämnderna och då samarbetet mellan dessa och de kommunala förmedlingsorganen ofta är intimt kommer således kvalitetskontrollen att indirekt vara avgörande f r om statliga l n skall beviljas. Vidare gäller för de lönegrundande åtgärder, som inte kräver byggnadslov, att kvalitetskontrollen sker hos förmedlingsorganet.

Det fjärde av huvudsyftena, att genom villkor söka hålla byggkostnaderna nere,  r tillgodosett genom en mängd regler.

Först kan observeras det s k markvillkoret.⁴⁾ Som förutsättning för att få statliga lån gäller att man fått tillgång till marken genom kommunen. Syftet är att kommunen skall kontrollera och styra markpriserna och därigenom påverka produktionskostnaden. Vissa undantag från markvillkoret finns dock; se 6 § BFF.

1) Bostadsstyrelsen/Planeringsbyr n/Söderlund.

2) D:o

3) BoS S/U/I, 1982:2.

4) Temporärt upphörande fr o m 1/7 1981 och ett  r framåt. Nytt beslut om ytterligare ett  r 1/7 1982.

De schabloner man beräknar låneunderlaget efter är utformade på sådant sätt att aktuella byggnadsåtgärder finns prissatta. För att uppmuntra konkurrens finns i 10-14 §§ BFF regler om att anbudsförfarande skall användas. Detta är det s k konkurrensvillkoret som syftar till att pressa produktionskostnaden till lägsta möjliga. Konkurrensvillkoret fungerar dock endast på det sättet att anbud skall tas in och som huvudregel skall det lägsta anbudet antas. Beräkningen av såväl låneunderlag och pantvärde sker, som tidigare omtalats, enligt schabloner som inte direkt är anpassade efter de verkliga kostnaderna utan mer enligt vad som betraktas som skäligt.

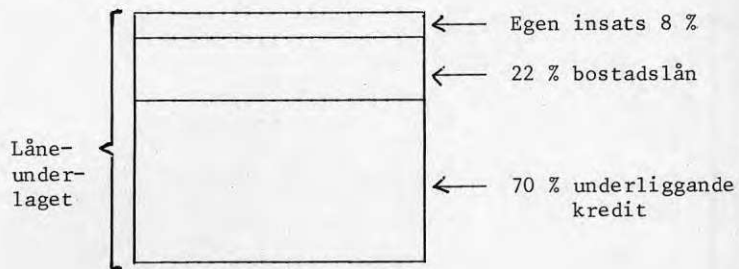
Lånets storlek bestäms med utgångspunkt från det låneunderlag som lånemyndigheten räknar ut för varje ärende.¹⁾ Låneunderlaget är en beräkning av schablonmässig natur som anger en viss produktionskostnad och som anses vara rimlig. Låneunderlaget består av olika belopp för mark, byggnad och tillägg för vissa andra ändamål. Beloppet för byggnad omräknas för att riktigare återge det aktuella byggprisläget och ortsprisläget. För denna omräkning används en tidskoefficient²⁾ för byggprisläget och en ortspriskoefficient³⁾ för kostnadsläget på byggor-
orten.

Utöver beloppet för mark samt det omräknade värdet för byggnaden ges en mängd olika tillägg, ex vis vintertillägg, konstnärlig utsmyckning, besiktning och kontroll, m fl.

Även lokaler får ingå i låneunderlaget. Som regel krävs att lokalerna skall vara till nytta för de som bor i området.

Hur mycket lånet slutligen kommer att uppgå till beror på vem som skall låna. Bostadslånets andel av låneunderlaget varierar, som tidigare omtalats, mellan 22-30 %. Man utgår, underförstått, från att fastigheten har ett bottenlån på 70 % av låneunderlaget. Bostadslånet är avsett att placeras ovanpå bottenlånet. Skillnaden mellan låneunderlag och bottenlån plus bostadslån utgör således den egna insatsen. För enskilt ägda flerfamiljshus gäller att det statliga bostadslånet kan uppgå till 22 % av låneunderlaget; se figur 1. För lånen skall ställas säkerhet och därför fastställs i varje låneärende ett pantvärde.⁴⁾

Figur 1. Bostadslån för enskild ägare av hyresfastighet



- 1) 24 § BFF.
- 2) 24 § BFF och 7 § BLP.
- 3) 24 § BFF och 8 § BLP.
- 4) 32 § BFF.

I pantvärdet ingår förutom låneunderlaget fastighetens värde före de åtgärder lånet syftar till. Vid ombyggnad blir således pantvärdet avsevärt större än låneunderlaget.¹⁾ Pantvärdet får dock inte sättas högre än att tillfredsställande säkerhet för lånet erhålles. Det räntebidrag som utbetalas skall täcka dels skillnaden mellan den garanterade räntan och räntan för själva bostadslånet, dels skillnaden mellan bottenlånets ränta och den garanterade räntan. Vid ombyggnad av flerfamiljshus kan vidare räntebidraget även omfatta räntor på lån som ligger utanför låneunderlaget.

I det följande avsnittet avser jag att behandla de regler som gäller för statliga lån till ombyggnad av flerfamiljshus.

3.2.1 Lån för ombyggnad - flerfamiljshus

Lån för ombyggnad av flerfamiljshus omfattar begreppsmässigt även tillbyggnad. Med tillbyggnad torde avses att befintlig byggnad utökas endera i sidled (den egentliga betydelsen av tillbyggnad enl TNC) eller i höjdd (enl TNC påbyggnad). Det som främst kommer att behandlas är dock hur BFF använder begreppet ombyggnad och underhåll.

Lån kan vidare ges för ombyggnad avseende gårdssanering, lokaler i äldre bostadsområden, ändrad lägenhetssammansättning samt för förbättrad avfallshantering och för kulturhistoriskt värdefull bostadsbebyggelse (jfr 3.1.2).

Bostadslån för ombyggnad av flerfamiljshus är ett s k tvåbeslutsärendet.²⁾ Detta innebär att sedan kommunens förmedlingsorgan till- eller avstyrkt ansökan, länsbostadsnämnden fattar ett preliminärt beslut innan arbetena får påbörjas och ett slutligt beslut då arbetena är slutförda och de verkliga kostnaderna är kända. Vissa allmänna villkor för bostadslån måste vara uppfyllda. Arbetena får inte påbörjas innan det preliminära beslutet, att godtagbar säkerhet skall ställas (panträtt eller kommunal borgen) och att markvillkoret gäller till vissa delar (ändrat 1 juli 1981).³⁾

Utöver de allmänna villkoren gäller dessutom för flerfamiljshus följande. Låntagaren skall kunna fullgöra sina skyldigheter och förvalta fastigheten på ett tillfredsställande sätt. Kostnaderna får inte bli större än att de kan täckas av normala hyror. Fastigheten bör om möjlighet finns anslutas till fjärrvärmeanläggning.

För ombyggnad gäller dessutom ett antal särskilda villkor enl 8 § BFF som kan sägas ge grunden för hur begreppen underhåll och ombyggnad används. Dessa villkor är:

- a) Bostadsvärdet skall öka väsentligt genom ombyggnaden.
- b) Fastigheten skall uppfylla kraven på lägsta godtagbara standard. Härmed menas att kraven enligt Bostadssaneringslagen (2 b §) med avseende på lägsta godtagbara standard skall vara uppfyllda.
- c) Standarden får inte bli väsentligt högre än i nyproducerade hus av motsvarande karaktär.

1) Då inte ombyggnaden är mycket omfattande.

2) 53 § BFF.

3) Se 6 § BFF.

- d) Ombyggnadskostnaden får inte vara hur liten som helst - en kostnadsgräns på 25 000 kr gäller för flerfamiljshus.
- e) Ombyggnadskostnaden skall vara skälig med hänsyn till arbetenas art och husets fortsatta livslängd.

Nedan följer en genomgång av de olika villkoren och vad de kan sägas innebära. Utgångspunkten är naturligtvis författningstexten. Till denna kommer Bostadsstyrelsens anvisningar till BFF.

Som bindande regler är att betrakta dels författningstexten i BFF dels enligt 69 § BFF de ytterligare föreskrifter som Bostadsstyrelsen utger i form av anvisningar till BFF. Anvisningarna är till viss del exemplifierande och skiftande tolkningar torde rymmas i många fall.

SBN 80 är bindande med avseende på de stycken och rader som är markerade med kvadrat. Dessa innehåller föreskrifter medan den övriga texten är att betrakta som rådgivande,¹⁾ dessutom anges vid kapitelnummer, om bestämmelsen ifråga är s k ombyggnadsbestämmelse. Naturligtvis är även Byggnadslagen och Byggnadsstadgan bindande för länmyndigheten.

Före genomgången av de speciella rekvisiten för ombyggnad sker en redogörelse för de regler som behandlar beräkning av låneunderlag och pantvärde. Därefter följer under skilda avsnitt en redovisning av rekvisiten i 8 § BFF.

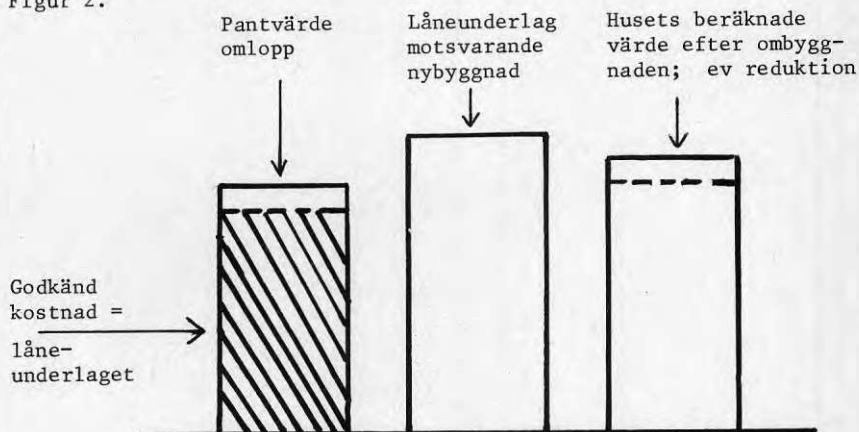
Länsbostadsnämnderna är beslutande organ i första instans. De beslutar i samtliga delar av BFF. Regeringen beslutar dock i fall som avses i 10 § och Bostadsstyrelsen beslutar i fall enligt 24 § 4 st.

Nedan redovisas hur låneunderlag och pantvärde förhåller sig till varandra och vad som gäller speciellt med avseende på ombyggnad.

Länsbostadsnämnderna beräknar låneunderlag och pantvärde.

Vid ombyggnad gäller att den godkända kostnaden för ombyggnaden (= (= låneunderlaget) inte får överstiga pantvärdet eller låneunderlaget vid motsvarande nybyggnad. Det får inte heller överstiga husets beräknade värde efter ombyggnaden; ev reduktion

Figur 2.



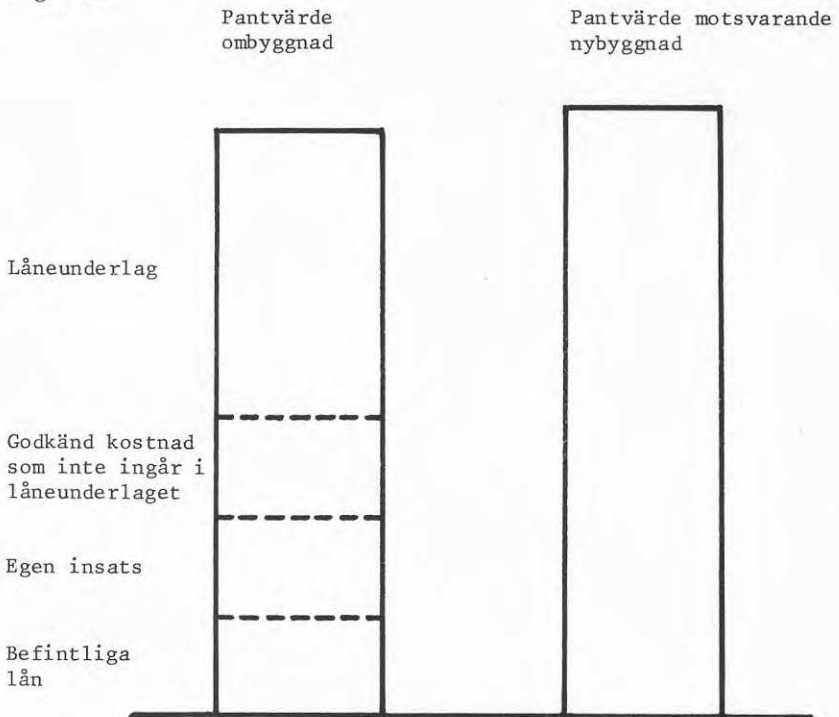
1) SBN 80 sid 21 ff.

I den godkända kostnaden får kostnader för mark inräknas i vissa fall, nämligen om sökanden förvärvat eller innehaft marken efter 1/11 1974, ansökan om lån inkommit senast fem år efter förvärvet, ombyggnaden inte enbart omfattar åtgärder som anses vara små i förhållande till fastighetens totala pantvärde (ex vis miljölán, energilán, radonlán, m fl).

Den kostnad för mark som får inräknas i vissa fall får dock inte överstiga tomt- och grundberedningskostnaden för motsvarande nybyggnad. Då marken innehas med tomträtt reduceras markvärdet med det kapitaliserade värdet av tomträttsavgälden. Markkostnaden inräknas med ett belopp som motsvarar 40 % av den godkända ombyggnadskostnaden¹⁾ Har bostadslán tidigare utgått för markkostnaden reduceras tillägget med viss del därav.

Länsbostadsnämnden skall därefter bestämma ett pantvärde för fastigheten. I pantvärdet ingår förutom láneunderlaget även befintliga lán, egen insats samt godtagbara ombyggnadskostnader som inte ingår i láneunderlaget. Det pantvärde man kommer fram till får inte vara högre än pantvärdet för en motsvarande nybyggnad (ev minskat med skäligt belopp, då standarden i ombyggnaden inte motsvarar nybyggnadsstandard). Vid mindre omfattande ombyggnader kontrolleras endast att det statliga bostadslánet får ett säkert láge eftersom reglerna om reducerat nybyggnadspantvärde är svårtillämpade. Vid omfattande ombyggnader bestämmer man dock pantvärdet normalt utifrån ett reducerat nybyggnadspantvärde. Se figur 3.

Figur 3.



1) Alt schablon för markkostnad. Det billigaste alternativet skall inräknas.

Det finns en länsbostadsnämnd i varje län (utom Gotlands län där länsstyrelsen handhar motsvarande uppgifter) och de är som tidigare omtalats beslutande i samtliga läneärenden som inte ankommer på Bostadsstyrelsen eller regeringen.

Varje länsbostadsnämnd är en självständig myndighet som fattar egna beslut. Dessa beslut kan överklagas till Bostadsstyrelsen som alltså överprövar länsbostadsnämndernas beslut. Därigenom uppstår en viss praxis vid tillämpningen av BFF. Det fall som avgörs av Bostadsstyrelsen distribueras till samtliga länsbostadsnämnder som tar del av ändrad eller nytillkommen praxis. Dessutom arrangerar länsbostadsnämnderna konferenser där aktuella tillämpningsproblem behandlas. Vid dessa möten med representanter från hela Sverige sker samordning av tillämpningen av BFF.

3.3 Rekvisiten i 8 § BFF.

3.3.1 Väsentlig ökning av bostadsvärdet

I 8 § 1 st 2 p BFF anges att bostadsvärdet skall öka väsentligt genom ombyggnaden. Utformningen av rekvisitet ger intryck av att det är ekonomiskt betingat, men så är icke fallet. Det kan snarast karaktäriseras som tekniskt-politiskt, då det är vissa tekniska normer, som i huvudsak syftar till att åstadkomma fullvärdiga bostäder. Vad som avses med väsentlig ökning av bostadsvärdet anges inte närmare i lagtexten. Anvisningarna ger dels en uppdelning på olika ingrepp dels en exemplifiering av möjliga åtgärder.

Åtgärder som syftar till att bota bostads- och byggnadstekniska brister i bostäder och bostadskomplement (lokaler som de boende har nytta av) och som är standardhöjande, fyller kravet på väsentligt ökat bostadsvärde. Anvisningarna ger också exempel på olika åtgärder som på skiftande sätt kan anses höja bostadsvärdet.

Vad gäller inredning och utrustning omtalas sådana åtgärder som går ut på att upprusta genom utbyte, omdisponering och anordnande av vissa bostadsfunktioner. Vidare hänvisar man till ombyggnadsbestämmelserna i SBN som kan tjänstgöra som vägledning beträffande de olika utrymmenas standard och utformning. Som exempel kan nämnas att då bänkhöjden i ett kök är lägre än 85 cm anses det öka bostadsvärdet väsentligt då höjden ökas till 90 cm,¹⁾ detta trots att SBN:s ombyggnadsregler tillåter bänkhöjder på 85 cm med avseende på diskbänk och 80 cm med avseende på arbetsbänk.²⁾

Ombyggnader som går ut på att ändra planlösningen godtas om syftet³⁾ med ändringen är att förbättra rumssamband eller uppnå tillräckliga mått ex vis i kök.

Belåningsbara åtgärder på bostadskomplement är främst av typen att anordna något som fattas, ex vis närlokal, förråd och tvättstuga. Att ställa iordning en ofunktionell tvättstuga nämns även som exempel.

Anpassning för äldre och handikappade är åtgärder som betraktas som väsentlig ökning av bostadsvärdet.

1) Svensk standard enl SS834128-43.

2) SBN 80 71omb:214, sid 528.

3) Enl SBN.

För att beskriva vad ombyggnadslån kan ges till anger anvisningarna även vissa åtgärder som inte medför att bostadsvärdet anses öka väsentligt.

De åtgärder som normalt inte ökar bostadsvärdet tillräckligt är byte av spisar, kylskåp, tvättmaskiner och torkskåp, fasadrenoveringar och sammanslagning av sovrum till överdimensionerade vardagsrum.¹⁾

Gränsen mellan ombyggnadsåtgärder och underhållsarbeten är beskriven på följande sätt. Till ombyggnad räknas icke åtgärder som endast avser löpande underhåll. Löpande underhåll kan dock räknas som ombyggnad under förutsättning att de arbeten som avses med löpande underhåll är direkt betingade av åtgärder som är låneberättigade. Vidare sägs att då ombyggnaden är av mer fullständig natur så skall fastigheten betraktas som en helhet och åtgärder som går ut på att åtgärda eftersatt underhåll bör även inräknas i låneunderlaget. Är ombyggnaden av mindre omfattning får endast sådana åtgärder som är direkt betingade av de låneberättigade inräknas i låneunderlaget.

Som tolkningsregel uttalas att, i de fall då gränsen mellan ombyggnad och underhåll är svår att dra, bedömningen inte skall vara restriktiv.²⁾

Om ett projekt är sådant att det kan uppdelas på olika beståndsdelar skall sådan uppdelning göras. För de delar av projektet som medför väsentligt ökat bostadsvärde och de därav betingade underhållsåtgärderna beviljas bostadslån. Det räcker här att åtgärderna till övervägande del medför väsentligt ökat bostadsvärde. Enstaka avvikelser i projektet anses då kunna ingå i låneunderlaget. Om projektet är av sådan art att det inte kan uppdelas skall en helhetsbedömning göras av om projektet väsentligt ökar bostadsvärdet. Om större delen av åtgärderna i projektet är sådant att bostadsvärdet ökar väsentligt ges även bostadslån till dels resterande åtgärder dels till åtgärder som utgör underhåll och som är betingat av de övriga delarna i projektet.

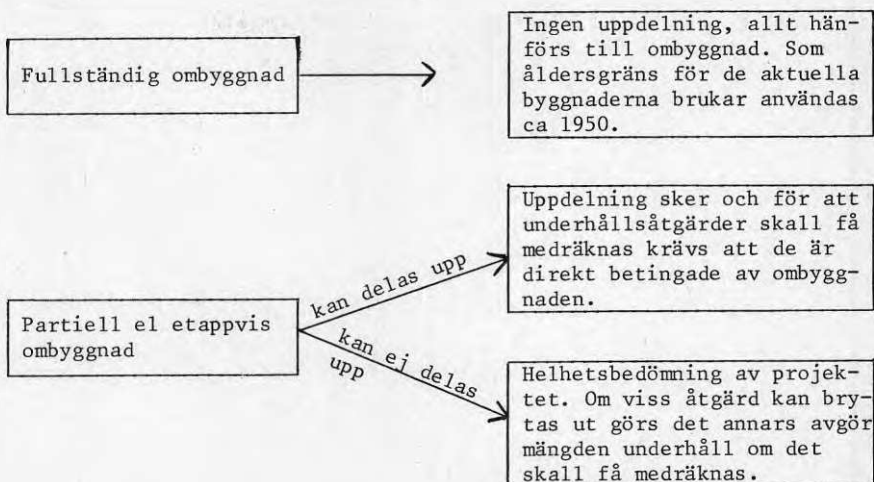
Om endast en mindre del av projektet innehåller sådana åtgärder som medför väsentligt ökat bostadsvärde ges inte bostadslån till någon del alls. Bostadskomplement eller gemensamma lokaler anses medföra väsentligt ökat bostadsvärde även då åtgärderna är relativt små eftersom flera hushåll drar nytta av att sådana lokaler anordnas eller byggs om.

För vissa speciella fall av ombyggnad gäller inte något krav på att åtgärderna skall medföra väsentligt ökat bostadsvärde. De åtgärder detta gäller för anges i 9 § BFF och avser följande typer av lån: miljöbidragslån/miljöslån, energilån, radonlån, sopherteringslån och lån för ändrad lägenhetssammansättning.

1) Anv p 3.1.6 till 8 § BFF. Fasadarbeten hänförs till underhåll, då de föranleds av byte till 3-glasfönster.

2) Anv p 7 till 8 § BFF.

Den uppdelning av projekt som sker med avseende på omfattningen och hur gränsen mot underhåll skall fastställas kan förklaras med hjälp av nedanstående figur.



3.3.2 Lägsta godtagbara standard

I 8 § 1 st 4 p BFF anges att ombyggnaden skall medföra att bostadslägenheterna får en standard som inte är lägre än den standard som krävs enligt Bostadssaneringslagen 2 b § (lägsta godtagbara standard LGS). Bestämmelsen syftar till att ombyggda bostäder åtminstone får en viss minimistandard. Man kan säga att kravet ger den lägre gränsen vid en ombyggnad. Efter ombyggnaden måste bostäderna minst uppfylla kravet på LGS enligt Bostadssaneringslagen. Prövningen av kravet på lägsta godtagbara standard sker på olika sätt beroende på om de aktuella åtgärderna kräver byggnadslov eller ej. För de fall att byggnadslov krävs för ombyggnaden sker prövningen av LGS i och med byggnadslovsansökan.¹⁾ Har byggnadslov beviljats anses därigenom kravet uppfyllt. För de fall att ombyggnaden görs pga ett upprustningsföreläggande enligt 2 § Bostadssaneringslagen är kravet uppfyllt i och med detta.

Vidare gäller för de ombyggnader, som kräver byggnadslov, att hyresgästernas inflytande över standarden enligt 2 a § Bostadssaneringslagen beaktas vid byggnadslovsprövningen. Hyresgästerna kan motsätta sig en upprustning som går längre än till LGS. Ofta krävs s k hyresgästintyg angående vilken standard som godtagits utöver vad som LGS föreskriver.

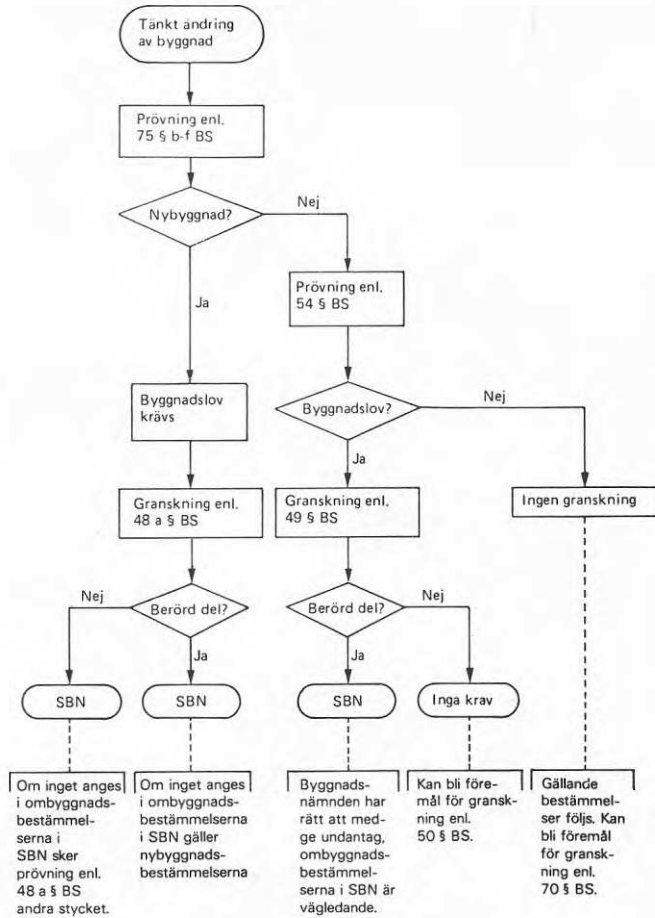
För ombyggnadsarbeten som ej kräver byggnadslov, måste lånemyndigheten²⁾ se till att LGS blir tillgodosedd. Detta gäller även för de bostadskomplement som 2 b § BSL kräver. Dessutom måste lånemyndigheten kontrollera att hyresnämnden inte beslutat förbjuda viss upprustning eller begäran om sådant förbud är väckt av hyresgästorganisation hos hyresnämnden.

1) Kommunens byggnadsnämnd.

2) Länsbostadsnämnden.

Frågan om byggnadslov behövs eller ej avgörs i enlighet med figur 4. Länmyndigheten skall i de fall byggnadslov ej krävs tillämpa bestämmelserna i SBN vad avser 2 b § BSL på samma sätt som vid byggnadslovsprövning. Mindre avvikelser får dock göras för att t ex undvika kostsamma väggflyttningar om inte funktionen allvarligt blir lidande.

Figur 4. Beslutsschema för bestämmelser vid ombyggnad



Källa: SBN nr 1975:5.

3.3.3 Högsta godtagbara standard

Bostadslägenheternas standard efter ombyggnaden får inte väsentligt överstiga normal standard i nyproducerade lägenheter enligt 8 § 1 st 5 p BFF. Med lägenhetens standard avses utformning och utrustning samt det tekniska utförandet. I och med att man hänvisar till nyproduktionen kan relativt klara regler ges. För nyproduktion gäller SBN fullt ut och dessutom finns det gott om jämförelseobjekt.

Bestämmelsen syftar till att lyxutrustade lägenheter och överdimensionerade våningar inte skall kunna finansieras med hjälp av statliga lån utan att dessa skall förbehållas den normala bostadsproduktionen.

3.3.4 Viss minsta omfattning

I 8 § 1 st 1 p krävs att ombyggnaden inte endast är av ringa omfattning för att bostadslån skall få beviljas. Ringa omfattning anses ombyggnaden ha vid flerfamiljshus om den godkända kostnaden är mindre än 25 000 kr.

Kravet på viss omfattning gäller inte för miljöbidragslån och energilån enligt 9 § BFF. För sophanteringslån gäller en minsta kostnad av 7 000 kr.

3.3.5 Skälig ombyggnadskostnad

I 8 § 1 st 3 p sägs att kostnaden för ombyggnaden skall vara skälig med avseende på arbetenas art och omfattning samt byggnadens återstående användningstid. Man ser dels till den ökning av bostadsvärdet som ombyggnaden medför dels till kostnaden för material och arbete. Vid bedömningen skall hänsyn tas till alternativa utföranden samt till husets återstående användningstid. Då lånen som regel löper på 30 år är denna tid avgörande för bedömningen. En kortare amorteringstid kan sättas om åtgärderna inte anses kunna nyttiggöras under hela den ordinarie amorteringstiden.

3.3.6 Hänvisningar till andra författningar

Reglerna i 8 § BFF hänvisar till ett antal andra författningar vilka reglerar speciella företeelser. De statliga lånebestämmelserna har här helt överlämnat kravet på minimistandard till BSL och de som tillämpar denna. Till 8 § BFF har ett utdrag av BSL fogats. Detta innehåller bl a 2 b § som just behandlar vad lägsta godtagbara standard skall innebära. Det krävs enligt 2 b § BSL att bostadslägenhet skall vara utrustad med följande komponenter för att LGS skall vara uppfylld. Kontinuerlig uppvärmning, tillgång till kallt och varmt vatten, avlopp, toalett, tvättställ och bad eller dusch, elström, spis, diskho, kylskåp samt förvaringsutrymmen och avställningsytor. Vidare ställs vissa krav på bostadskomplement såsom förråd och tvättstuga. Det gäller dessutom att huset inte får ha sådana brister som anges i 48 a § 2 st BS. Där talas om bristande hållfasthet och brister vad gäller brandfara och sanitära förhållanden.

I de fall länmyndigheten skall bedöma om LGS är uppfyllt (med andra ord de fall där byggnadslov ej krävs för ombyggnaden) har man att följa SBN. Anvisningarna till BFF har utförliga hänvisningar till aktuella delar av SBN, som anger vilken standard som krävs på olika de-

lar av en byggnad. Standarden uttrycks i minimimått och krav på vissa funktioner som skall uppfyllas.

Anvisningarna till 8 § BFF erinrar vidare om vissa bestämmelser i Hälsovårdsstadgan (1958:663) 15-19 §§, som främst behandlar de krav man ställer på en bostad för att inte sanitär olägenhet skall uppkomma. Dessutom erinras om bestämmelsen i Byggnadsstadgans 50 § och 53 § och att innehållet återges i 53 § 4 mom.

3.3.7 Underhåll

I anvisningarna till 8 § BFF¹⁾ meddelas regler som beskriver hur underhåll ingående i ombyggnaden skall behandlas. Vad som avses med underhåll anges inte utan endast i vilka situationer som statligt lån kan omfatta även underhållsåtgärder.

Inledningsvis anges att arbeten som endast avser "löpande underhåll" inte hänförs till ombyggnad. Med "löpande underhåll" torde inte förstås någon speciell form av underhåll utan detta anger endast att underhållet inte har det samband med någon ombyggnad som krävs för att kunna inräknas i låneunderlaget.

Det avgörande för om underhållsåtgärder hänförs till ombyggnad är om åtgärden har visst samband med själva ombyggnaden. Sambandet kan vara av olika karaktär. Då underhållet ifråga är direkt betingat av åtgärd för vilken statligt bostadslån utgår, får även underhållet inräknas.

I de fall ombyggnaden är av mera fullständig karaktär bör fastigheten betraktas som en helhet. Detta innebär att även underhåll som inte är direkt betingat av själva ombyggnaden kan belånas. Målsättningen med en fullständig ombyggnad är att ge "helheten ett gott och varaktigt resultat". Med detta avses att även underhållsåtgärder som inte är direkt betingade av ombyggnaden skall få medräknas i de fall underhållet bidrar till att ge fastigheten en status som inte innehåller latenta behov pga eftersatt underhåll. Regeln syftar närmast på total-saneringar där det är rationellt att utföra de aktuella åtgärderna i ett sammanhang. Detta framgår även av de redovisade erfarenheterna från länsbostadsnämnden, där uppdelningar mellan ombyggnad och underhåll inte alls görs för dessa typer av projekt.²⁾ I de fall en total-sanering sker i etapper eller omgångar skall inte fastigheten betraktas som en helhet varför underhållsåtgärder måste vara direkt betingade av själva ombyggnaden för att inräknas i låneunderlaget. Detta gäller även vid mindre omfattande ombyggnader.

Avslutningsvis anges en tolkningsregel³⁾ som uttalar att då gränsen mellan ombyggnad och underhåll är svår att dra skall tillämpningen inte vara restriktiv. Man skall således hellre fria än fälla i tveksamma fall. Detta stämmer väl överens med de syften som uppbär reglerna för den statliga långivningen.⁴⁾

-
- 1) Anvisn punkt 7.
 - 2) Se avsnitt 3.3.1 in fine.
 - 3) 8 § BFF anv p 7 sista st.
 - 4) Se avsnitt 3.2.

Bostadslån ges normalt för standardhöjande åtgärder men inte för åtgärder som enbart innefattar underhåll. Underhållsåtgärder kan dock belånas i den omfattning de är direkt betingade av ombyggnadsåtgärd. Som exempel på detta nämns att en fasadrenovering kan inräknas då den föranleds av att man byter fönster.¹⁾

3.4 Intervjuer med tillämpare av BFF

I detta avsnitt skall resultaten från intervjuerna med tillämparna av BFF redovisas. De tillämpare av BFF som intervjuats representerar förmedlingsorganen i Stockholm²⁾ och Norrtälje³⁾ Länsbostadsnämnden i Stockholm⁴⁾ samt Bostadsstyrelsen.⁵⁾ Det bör dock påpekas att stor akt-samhet med långtgående slutsatser bör iakttas då sammanställningen är byggd på personliga intervjuer med enskilda befattningshavare inom resp myndighet.

Motiven för att beskriva delar av BFF med hjälp av intervjuer är flera. I inledningen till kapitel 3 angavs tre huvudsakliga skäl, nämligen bristen på praxis, BFF:s tekniska karaktär och den begränsade doktrinen.

Bristen på praxis är till stor del beroende av instansordningen. Länsbostadsnämndernas beslut överklagas till Bostadsstyrelsen och därifrån till regeringen. Ingen av de aktuella instanserna utger någon form av sammanställningar över avgjorda fall utan den samordning av organisationen som görs sker huvudsakligen genom de riksomfattande konferenser som Bostadsstyrelsen anordnar för länsbostadsnämndernas personal. De ärenden som regeringen avgör är speciella och några slutsatser från dessa är omöjliga att dra.⁶⁾ Om någon praxis överhuvud taget finns att redovisa är tveksamt.

Den brist på praxis som råder gör det mycket svårt att beskriva BFF med siktet inställt på gränsdragningen mellan underhåll och ombyggnad.

Det förhållandet att BFF är en mycket teknisk författning, även jämfört med KL, gör inte saken lättare. För att öka förståelsen har erfarenheter från de som tillämpar BFF tagits tillvara på två sett, dels genom de beskrivningar och redogörelser för hur gränsdragningar och justeringar görs i vissa fall, dels genom att befattningshavare vid de resp myndigheterna har bedömt situationer som kan anses klarlagda enligt skattelagstiftningen. Det senare bidrar även till att lättare kunna göra jämförelser mellan begrepps användningen inom de resp regelområdena.

Vad gäller det tredje skälet för intervjumetoden kan slutligen sägas följande. Bristen på doktrin gör att det dels är svårt att få någon mera fullständig överblick av BFF dels att många detaljer i BFF är oklara. Förhoppningsvis bidrar här intervjuerna till att öka klarheten och fylla ut luckor.

1) Lån och bidrag till ombyggnad av bostäder, BoS 1982, sid 5.

2) Martin Adolfsson och Gunnar Olsson.

3) Kurt Boxström.

4) Henry Forsgren, Göte Ljungdahl och Olle Ölund.

5) Gabriel Hallbäck och Lars Torell.

6) Se avsnitt 3.4.3.

3.4.1 Noterbara likheter och skillnader

Hos de som tillämpar BFF, förmedlingsorgan, länsbostadsnämnder och Bostadsstyrelsen, kan vissa likheter och skillnader påtalas.

Det mest iögonenfallande är att samtliga organ tillämpar SBN 80 som om hela byggnormen vore bindande.¹⁾ Man använder således även de rådgivande och exemplifierande delarna vid sina beslut. Något rättsligt stöd för detta saknas helt och torde få betraktas som rättsstridigt. För många fall torde tillämpningen av de rådgivande reglerna medföra fördyrande ombyggnader och mer omfattande åtgärder än vad som egentligen krävs.

Det kan även noteras att den numera helt utmönstrade publikationen God Bostad används till viss del som referens och att en av de intervjuade tillämparna inte ansåg att anvisningarna till BFF var bindande utan endast skulle betraktas som rådgivande.

Motivet till att belåna underhållsarbeten är i huvudsak att säkerheten för ombyggnadslånet inte skall äventyras genom att fastigheten minskar i värde pga eftersatt underhåll. De som tillämpar BFF synes hellre fria än fälla vid gränsdragningen mellan ombyggnad och underhåll. Detta överensstämmer ju även med tolkningsregeln i anvisningarna till 8 § BFF. Personalen som gör bedömningarna av låneärendena är företrädesvis tekniskt utbildad och detta genomsyrar bedömningen på så sätt att man låter det tekniska avgöra om viss åtgärd är underhåll eller ombyggnad. Det uppges att hjälp inte hämtas från andra regelsystem t ex byggnadslag eller skattelagstiftning. Begreppsbildningen synes dock ha sin grund i det rent byggnadstekniska.

För vissa fall görs justeringar av beräkningsgrunderna för låneunderlaget. I de fall det gäller en begränsad ombyggnad brukar visst avdrag göras för underhållsåtgärden. För de fall där dyrbarare material används kan viss uppjustering göras om materialet framledes kräver mindre underhåll.

3.4.2 Bedömningen av vissa åtgärder

För att i konkreta fall kunna jämföra tillämpningen av begreppen underhåll och ombyggnad mellan BFF och KL fick tillämparna ange sin syn på hur några i skattesammanhang klarlagda fall skulle behandlats enligt BFF. Framställningen följer i huvudsak den indelning som användes vid genomgången av rättsfall från skatterättens område.²⁾

Inledningsvis behandlas de bärande delarna av en byggnad.³⁾ Genomgående för dessa är att de åtgärder som kan vara aktuella knappast i något fall uppfyller de allmänna kraven för statligt ombyggnadslån. Det krävs nämligen att åtgärden skall vara standardhöjande med avseende på att bota brister i bostads- eller byggnadstekniskt hänseende. Standardhöjningen beaktas genom att jämförelsen görs med byggnadens ursprungliga skick. Detta medför att åtgärder på bärande delar mycket sällan är belåningsbara. När så är fallet torde den aktuella åtgärden ha sådant samband med åtgärderna i övrigt att den under alla omständigheter skall hänföras till ombyggnad. Även underhåll betingat av ombyggnaden är belåningsbart och får inräknas.

1) Se även SvD 1982-09-04, Prof Carl-Axel Acking, Arkitekten i tiden.

2) Se avsnitt 2.4 ff.

3) Grund, bjälklag och stomme samt takstolar.

De icke bärande delarna i en byggnad är av skiftande slag.¹⁾ Den mest ingripande åtgärden torde vara en totalsanering. Om totalsaneringen uppfyller de allmänna kraven för statligt bostadslån kan hela projektet belånas. Det innebär att även de delar som utgör underhåll inräknas bland ombyggnadskostnaden.

En något mer begränsad åtgärd är omdisponeringar som sker t ex för att ändra lägenhetssammansättningen. För detta fall gäller att allt som har direkt samband med omdisponeringen kan belånas. Således hänförs de underhållskostnader som är direkt betingade av ändringarna till ombyggnaden. För enskilda arbeten, t ex iordningställande av nedslitet bostadsrum, hänförs hela kostnaden till löpande underhåll.

Genom att ändra rumssamband kan bättre lösningar åstadkommas. BFF ser här till de krav som SBN uppställer. I de fall en lösning sammanfaller med dessa krav (både som bindande och som rådgivande regler) kan lån beviljas för projektet.

För upprustning av kök anges i anvisningarna till 8 § BFF en mängd exempel. Som standardhöjande åtgärder, för vilka lån beviljas, anges bl a att upprusta kök. I de fall bänkhöjden är för låg och där otillräckliga eller olämpligt disponerade bänkytor resp förvaringsmöjligheter åtgärdas kan hela kostnaden belånas.²⁾ Här tillämpar BoS följande gränsvärden. Bänkhöjden måste vara lägre än 85 cm och arbetsytan mellan spis och utslagsträtt (slask) skall vara mindre än 60 cm³⁾ för att åtgärden skall anses höja bostadsvärdet i väsentlig grad. Planlösningen kan behöva ändras för att uppnå tillräckliga mått och då anses även omdisponeringen höja bostadsvärdet tillräckligt.

Ett antal exempel⁴⁾ ges vidare på åtgärder som inte anses höja bostadsvärdet i sådan grad att statliga lån kan utgå. Detta är fallet då enbart byte sker av t ex spisar, kylskåp, tvättmaskiner och torkskåp. Då bytet sker i samband med annat ingrepp kan dock dessa typer av fasta inventarier ingå i låneunderlaget. Vid bedömningen av dessa fall sker en jämförelse med den standard som nyproduktionen har och högre standard än denna belånas som regel inte.

Åtgärder på fasader belånas icke då bostadsvärdet inte anses öka tillräckligt. I vissa fall kan dock fasadåtgärder belånas, nämligen då fasadarbetet är direkt betingat av annat arbete, t ex då fönster byts ut eller tilläggsisolering sker.

De problem som gäller värmeanläggningar av olika slag har lösts på ett sätt som avviker från själva BFF. Huvudsakligen sker långivningen via energilåneförordningen (1981:589). Även lån enligt denna är en form av bostadslån.⁵⁾ Detta innebär att då värmeanläggningen åtgärdas kombineras lån enligt BFF och energilåneförordningen. I anvisningarna⁶⁾ anges dock till 8 § BFF att anslutning till fjärrvärmeanläggning höjer bostadsvärdet väsentligt och därför kan inräknas i låneunderlaget vid en ombyggnad.

1) Se avsnitt 2.4.2 ff.

2) Se anvisn till 8 § BFF, 3.1.1.

3) SBN 80 kräver för nyproduktion 90 cm bänkhöjd samt arbetsytan mellan 60 och 120 cm beroende på bostadens storlek.

4) Se anvisn till 8 § BFF 3.1.6.

5) Se BOFS 1981:42 sid 1.

6) Se anv till 8 § BFF 3.1.2.

Byte av kakelugnar mot centralvärme (inkl varmvattenberedning) anses enligt BFF vara ombyggnad liksom även de följdförändringar detta utbyte medför.

För brunnar och elinstallationer finns endast regler som avser småhus.¹⁾ För installationer i övrigt, t ex byte av ledningar för vatten och avlopp, finns regler i anvisningarna.²⁾ Då ledningarna byts i samband med nödvändiga köks-, tvätt- och badrumsombyggnader, får även kostnaden för uttjänta ledningar medräknas.

Då man använder ett annat bättre material än det tidigare använda kan detta komma att betraktas som överstandard. Viss överstandard godtar man dock om driftskostnaderna därigenom blir lägre. Upp till 2 % av låneunderlaget kan man tänka sig att godta på grund av annat material än det ursprungliga. Länsbostadsnämnden jämför endast med SBN och nyproduktionen.

Åtgärder på verandor, terrasser, trappor och balkonger kan som regel inte räknas med i låneunderlaget. Bostadsvärdet anses inte öka väsentligt då det endast är fråga om underhållsåtgärder. Arbeten som syftar till handikappsanpassning av byggnaden kan dock belånas, t ex uppfartsramper o likn. I vissa fall kan trappor tas med då åtgärden har samband med att hiss installeras i byggnaden.

Arbeten förelagda av myndigheter behandlas inte på något särskilt sätt utan då åtgärden, som utförs är av underhållskaraktär, denna får inräknas då den är betingad av ombyggnaden i övrigt.³⁾ På motsvarande sätt behandlas arbeten på kulturhistoriskt värdefull bebyggelse. Här föreligger dock speciella möjligheter till lån. Tilläggsloan till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse (1974:255) kan utgå. Detta är att se som ett komplement till BFF och fungerar på så sätt att tilläggslånen utgår på ett förhöjt låneunderlag.

För extraordinära skador finns inga speciella regler. Dessa behandlas i huvudsak som andra åtgärder. Vissa av de specialförfattningar som finns kan dock sägas fånga in några typer av de skador som orsakats av extraordinära händelser. Så är fallet med radonlånen,⁴⁾ lånen för byggnadstekniska åtgärder i bostadshus⁵⁾ och sophanteringslånen.⁶⁾

Som framgår av redogörelsen ovan är det främst två omständigheter som är av central betydelse vid bedömningen av om åtgärden skall hänföras till ombyggnad eller underhåll. Den ena avser innebörden av "väsentligt ökat bostadsvärde" och den andra vad som avses med att ett arbete är (direkt) betingad av ombyggnaden.

3.4.3 Några avgöranden från Bostadsstyrelsen och Regeringen

Under detta avsnitt avser jag att redovisa några avgöranden från regeringen och bostadsstyrelsen. Avsikten är att påvisa de argument som används och placera dessa i sitt sammanhang. Genomgången gör inget anspråk på att redovisa den praxis som råder utan målsättningen är endast att påvisa hur några av de rekvisit som 8 § BFF innehåller tillämpas.

1) Se anv p 8 till 8 § BFF.

2) Se anv p 3.1.2 till 8 § BFF.

3) Jfr nedan ang extraordinära skador.

4) 9 § 3 st BFF.

5) 1981:473 - BOFS 1981:74.

6) 9 § 4 st BFF.

Det första fallet¹⁾ gällde en ombyggnad av ett småhus där inredningen i ett kök byttes ut samt att ett WC (1,2 kvm) byggdes om till badrum (5,5 kvm). Besvärerna avsåg beräkningen av låneunderlaget. BoS noterar att enligt 8 § BFF kan bostadslån utgå för ombyggnad då denna medför att bostadsvärdet väsentligt ökas och att bostadslån vidare kan utgå till ombyggnad som innebär att huset kompletteras med normala bostadsfunktioner som tidigare saknats.

I detta fall ansågs såväl köksinredningen som badrummet medföra ett väsentligt ökat bostadsvärde varför bostadslån utgick till de båda åtgärderna.

Det andra fallet²⁾ gällde en mängd arbeten på ett småhus som länsbostadsnämnden ansåg vara underhåll och därför inte låneberättigat. Sökanden besvärade sig till BoS och anförde att ombyggnaden utgjorde en väsentlig standardhöjning varför ombyggnadslån borde utgå.

BoS konstaterar att lån för löpande underhåll inte kan utgå då åtgärderna ifråga inte är direkt betingade av andra åtgärder för vilka lån kan utgå. I det aktuella fallet var endast iordningställande av rymligare matplats i köket och duschplats i tvättstugan att betrakta som låneberättigade åtgärder. Dessa var dock av så begränsad omfattning att bostadslån inte kunde utgå och därmed heller ingenting för de underhållsarbeten som skulle utföras. BoS lämnade besvärerna utan bifall liksom även regeringen.

Det tredje fallet³⁾ gällde ett flerfamiljshus där ombyggnadsprojektet omfattade byte av köks- och badrumsinredningar samt ny inredning i tvättstuga och mangelrum. Byggnaden var uppförd 1949 och innehöll 6 lägenheter.

Länsbostadsnämnden avslog låneansökan med motiveringen att de aktuella åtgärderna inte medförde någon väsentlig ökning av bostadsvärdet (8 § BFF).

BoS ansåg att åtgärderna beträffande tvättstuga och mangelrum var låneberättigade medan de övriga åtgärderna inte medförde väsentlig ökning av bostadsvärdet. Att åtgärderna som avsåg tvättstuga och mangelrum ökade bostadsvärdet väsentligt motiverades av att även små åtgärder i flerfamiljshus ansågs öka bostadsvärdet väsentligt enligt tillämpningsföreskrifterna till 8 § BFF.

Det fjärde fallet⁴⁾ gällde en fastighet som var i behov av en reningsanläggning för färskvatten. Länsbostadsnämnden hade avslagit bostadslåneansökan och fastighetsägaren besvärade sig till BoS. Utredningen omfattade bl a hälsovårdsförvaltningens protokoll samt uppgift om att fastigheten ifråga låg utanför kommunens verksamhetsområde med avseende på VA.

BoS fann att installation av reningsanläggning medförde väsentligt ökat bostadsvärde och medgav bostadslån för anskaffandet.

1) Bostadsstyrelsens beslut 1981-07-22. Diarienumr: 41-980.

2) Regeringens beslut 1975-11-20, B 1581/75.

3) Bostadsstyrelsens beslut 1981-08-13. Diarienumr: 41-772.

4) Bostadsstyrelsens beslut 1981-06-10. Diarienumr: 41-1141.

Det femte fallet¹⁾ avser tillämpningen av Förbättringslånekungörelsen²⁾ (1962:538). Lånesökanden avsåg att renovera köket och anordna en dusch. Länsbostadsnämnden beviljade inte lån för utbyte av kylskåp och elspis varför sökanden besvärade sig.

BoS konstaterade att lån inte kan utgå för sådana arbeten som är att hänföra till löpande underhåll och att undantag endast sker då åtgärden är direkt betingad av de låneberättigade arbetena. Man motiverade sitt utslag på följande sätt. "Enär utbyte av kylskåp och elspis är att hänföra till löpande underhåll och utbytet inte kan anses direkt betingat av andra åtgärder till vilka förbättringslån beviljats lämnas besvären utan bifall". Även regeringen lämnade besvären utan bifall. Utgången kan verka förvånande med hänsyn till det ovan anförda³⁾ men torde kunna förklaras av att det dels är fråga om en författning som till vissa delar har andra syften än BFF, dels av att fallet kan betraktas som gammalt då reglerna för bostadslån ändras i relativt stor omfattning; jfr dock anvisningspunkt 3.1.6 till 8 § BFF.

Det sjätte fallet⁴⁾ gällde en hyresfastighet där låneansökan avslogs pga att hiss inte skulle installeras i samband med ombyggnaden. Länsbostadsnämndens motivering, i vilken även BoS instämde, var följande. Då fråga är om hus som fyller ett varaktigt behov skall anvisningarna till 8 § BFF "God bostad 1964 vid ombyggnad" tillämpas. Dessa kräver att det i byggnader med mer än fyra våningar anordnas hiss om det inte medför orimliga kostnader eller andra avsevärda olägenheter. I det aktuella fallet fann man inte att vare sig planmässiga, tekniska eller ekonomiska hinder förelåg, varför bostadslån inte beviljades.

Regeringen, som också avsåg ansökan, motiverade sitt utslag med att byggnaden inte uppfyllde skäligen krav på god bostadsstandard i ett väsentligt avseende och att skäl inte förelåg att godta lägre standard i detta avseende.

Hänvisningen som görs till "God bostad 1964 vid ombyggnad" återfanns i anvisningarna till 8 § BFF av 1975 års utgåva just till denna publikation.⁵⁾ I själva lagtexten återfanns den inte utan syftet med hänvisningen var att för speciella fall kräva en högre standard än vanligt. Den högre standarden, som man lät God Bostad 1964 beskriva, skulle tillämpas för hus som fyllde ett varaktigt behov.

1) Regeringens beslut 1975-11-20, B 1874/75.

2) Numera Förbättringslån (1980:261).

3) Se bl a 3.3.7.

4) Regeringens beslut 1977-06-09, B 2277/76.

5) Enl BFF (1974:946) Tillämpningsföreskrifter och anvisningar.

4. JÄMFÖRELSE AV BEGREPPSANVÄNDNINGEN

När man avser att göra direkta jämförelser mellan så olika områden som skattelagstiftningen och den statliga långivningen måste det klart anges vad som skall jämföras.

En form av jämförelse kan ske genom att definitioner på olika termer sammanställs. Denna metod säger dock ingenting annat än att vissa termer, som används inom de båda aktuella områdena, delvis har skilda betydelser. En sådan jämförelse kommer att ske i detta avsnitt för att påvisa hur lite en jämförelse mellan definitioner ger, då frågan är att söka ange vad de respektive begreppen har för egentlig innebörd. Begreppens egentliga innebörd torde även vara det mest intressanta för den praktiska tillämpningen av resp regelsystem.

Direkt efter jämförelsen av definitionerna kommer två avsnitt som avser att något ange de likheter resp skillnader som föreligger med avseende på begreppen. Det faktum att begreppen används olika får naturligtvis en mängd konsekvenser. Detta kommer att behandlas dels rent allmänt, dels i en mer specialiserad form där de problem, som uppstår hos tillämparna belyses.

Avslutningsvis kommer en jämförelse mellan reparation/underhåll och ombyggnad att göras med hänsyn till vad som är bäst. Denna syftar på intet sätt att framställa något alternativ som "bäst" i bemärkelsen "överlägsen" i samtliga situationer, utan endast att något redogöra för vilka ekonomiska konsekvenser de olika handlingsalternativen har.

Den stora mängd av definitioner som förekommer kan verka förvånande, då arbetet med definitioner och standardisering är relativt omfattande. Med definitioner arbetar bl a TNC.¹⁾ Standardiseringen sker i olika former, dels genom publikationen SBN²⁾ där vissa standardiserade lösningar anges, dels genom SIS:s verksamhet inom byggnadsområdet där främst utgivningen av Svensk Standard kan uppmärksammas.

Nedan följer definitioner av de uttryck som är aktuella då man skall göra en jämförelse mellan begreppen reparation/underhåll och ombyggnad. Inledningsvis redovisas den vanliga språkliga meningen av orden reparera, underhålla och ombygga. Därefter följer TNC:s definitioner och vidare den terminologi som Saneringsutredningen³⁾ använt sig av. Några rapporter från BFR har definierat vissa termer och dessa samt Riksantikvarieämbetets⁴⁾ återges. Slutligen anges några av de försök till definitioner som gjorts med avseende på skattelagstiftningens tillämpning av de aktuella begreppen.

Rent språkligt⁵⁾ torde med ombygga förstås åtgärder som syftar till att restaurera eller renovera. Med reparera förstås åtgärder som syftar till att iståndsätta, laga, lappa, förbättra, renovera, underhålla, kurerat, bota eller operera. Med underhåll avses åtgärder av typen skötsel, tillsyn eller vidmakthållande.⁶⁾

-
- 1) Tekniska Nomenklaturcentralen. Se publ nr 58, Plan och bygftermer, 1975.
 - 2) Svensk Byggnorm 1980. Planverkets tillämpningsföreskrifter till Byggnadsstadgan.
 - 3) SOU 1971:65.
 - 4) Linn, B. Husen vi äger, en tillgång att vårda. Riksantikvarieämbetet.
 - 5) Strömbergs Synonymordbok, 5:e uppl, Borås 1979.
 - 6) Enl Welinder del I sid 239, torde begreppet underhåll vara mera vidsträckt än reparation.

Tekniska Nomenklaturcentralen har givit ut en publikation (nr 58) med titeln "Plan och byggtermer 1975".¹⁾ I denna publikation ges definitioner som bör användas av samtliga inom byggsektorn.

OMBYGGNAD

Genomgripande yttre eller inre ändring av befintlig byggnad. Ombyggnad kan emellertid juridiskt sett i vissa fall hänföras till nybyggnad.

RENOVERING

Återställande av byggnad, byggnadsdel o dyl till skick jämförbart med nytt.

REPARATION

Avhjälpande av fel till driftdugligt skick, ev genom byte av delar. Reparation är ett slag av underhåll.

RESTAURERING

Återställande av byggnad, byggnadsdel o dyl i ursprungligt eller förutvarande skick. Restaurering kan bli aktuell vid byggnad av kulturhistoriskt värde.

UNDERHÅLL

Åtgärder som erfordras för bibehållande i brukbart skick. Underhåll kan indelas i förebyggande underhåll och felavhjälpande underhåll (reparation).

I Saneringsutredningens betänkande²⁾ definierades och användes följande begrepp.

BOSTADSSANERING

Förnyelse genom total sanering eller modernisering, som medför att standarden väsentligt förbättras ur funktionell, teknisk eller hygienisk synpunkt.

TOTALSANERING

Förnyelse genom rivning och nybyggnad.

MODERNISERING

Sammanfattande begrepp för alla standardhöjande åtgärder i befintliga hus.

1) Numera ersatt av Plan och Byggtermer 1980, TNC publ nr 75. Identiska definitioner.

2) SOU 1971:65.

OMBYGGNAD

Åtgärder som höjer standarden i befintlig bebyggelse till ombyggnadsstandard.

UPPRUSTNING - FÖRBÄTTRING

Åtgärder som höjer standarden i befintlig bebyggelse i begränsad omfattning, när det gäller flerfamiljshus åtminstone till lägsta godtagbara standard.

Några av Bygghälsningsrådets rapporter¹⁾ har definierat vissa begrepp. Naturligtvis har inte dessa definitioner någon "officiell" ställning utan de anger endast vilken betydelse som vissa begrepp har i den aktuella rapporten. Det är dock värt att notera att rapporterna är skrivna av personer som besitter stor kunskap inom de områden som behandlas i resp rapport.

BEGRÄNSAD OMBYGGNAD

Åtgärd, som förutom till i dagens läge önskvärda renoveringar, även syftar till standardhöjning till en nivå som motsvarar vad som numera godtas även på längre sikt.

FÖRBÄTTRING

Åtgärd, som utom till behövliga renoveringar av underhållskaraktär, även syftar till standardhöjning till den lägsta nivå som numera godtas, åtminstone på kort sikt.

GENOMGRIPANDE OMBYGGNAD

Åtgärd som syftar till att uppnå nybyggnadsstandard.

OMBYGGNAD

Ombyggnad innebär att planlösningen i byggnaden förändras. Lägenhetsindelningen förändras på något sätt, dvs väggar rivs eller väggar sätts upp. Detta kan ske i mindre eller större omfattning. Ombyggnad innebär också att standarden förbättras med avseende på el- eller VVS-installationerna. Ombyggnad är alltså en modernisering och relateras till standard som i nyproduktion, lägsta godtagbara standard som bestäms av länevillkor eller till något förhöjd standard.

REPARATION

Reparation innebär ett åtgärdande av fel eller skada eventuellt genom utbyte av vissa delar. Reparation relateras till felet eller skadans karaktär.

1) Bygghälsningsrapporterna R32:1971 och R48:1976.

RESTAURERING

Restaurering innebär att återställa en byggnad eller byggnadsdel i ursprungligt skick. Ofta gäller det en byggnad av kulturhistoriskt värde. Det kulturhistoriska värdet sammanhänger med att byggnaden är unik eller typisk för sin tid. Restaurering relateras till olika tidsepoker.

SANERING

Sanering innebär förnyelse genom rivning och nybyggnad. Begreppet relateras till saneringens omfattning.

UNDERHÅLL

Underhåll innebär att bibehålla byggnad eller delar av denna i brukbart skick. En byggnad eller byggnadsdel fordrar ett visst mer eller mindre tidsbundet underhåll. Underhållet är sålunda i viss mån periodiserat.

Underhållet kan relateras till typ av åtgärd exempelvis målning, VVS eller stomkomplettering.

UPPRUSTNING

Lättare renoveringar och reparationer med utbyte av förslitna delar och som syftar till fastighetens underhåll med begränsad standardhöjning.

I skriften "Husen vi äger, en tillgång att vårda"¹⁾ har Björn Linn redovisat ett antal begrepp av intresse.

FÖRBÄTTRING

I bostadspolitisk bemärkelse en begränsad modernisering av äldre hus som avser att ge de boende en godtagbar standard under den tid huset beräknas kvarstå i bruk.

MODERNISERING

Att göra ett äldre hus mer likvärdigt ett nybyggt. Som bostadspolitisk term används begreppet som sammanfattning för ombyggnad och förbättring.

OMBYGGNAD

Ombyggnad kan definieras som dels åtgärder varigenom en byggnads inre eller yttre utförande ändras, dels inredande av en byggnad eller del av den till väsentligen annat ändamål än förut. Byggnadsstadgans 54 och 75 §§ talar om när byggnadslov behövs. Beträffande ombyggnad av kulturhistoriskt värdefulla (men inte formellt skyddade) byggnader ger 38 § byggnadsstadgan den generella anvisningen att sådan byggnad icke må "förvanskas vare sig genom arbeten å själva byggnaden eller genom bebyggelse i grannskapet". Bestämmelsen ger dock inte möjlighet att hindra rivning av byggnaden.

1) Utgiven av Riksantikvarieämbetet.

RENOVERING

Ordet bör användas i sin bokstavliga betydelse: att återställa något (en byggnad eller del av den) till ett skick som är likvärdigt med nytt.

REPARATION

Avhjälpande av fel eller skada, huvudsakligen i teknisk bemärkelse.

UNDERHÅLL

Löpande underhåll är den rutinmässiga vård ett byggnadsverk regelbundet kräver för att inte förfalla. Utmärkande för underhållet är således att det med god sannolikhet kan förutses, till skillnad från sådana reparationer som förorsakas av oväntade skador (brand, vattenläcka e d).

UPPRUSTNING

Härmed avses i allmänhet begränsade moderniserings- (förbättrings-) åtgärder i en äldre byggnad.

Även den skatterättsliga doktrinen innehåller en mängd definitioner av begreppen reparation/underhåll och ombyggnad. Syftet med dessa definitioner har varit att åstadkomma en "formel" som avgör när en viss åtgärd skall hänföras endera till de direkt avdragsgilla reparationskostnaderna eller till de kostnader för ombyggnad som måste aktiveras. Ingen av de nedan redovisade definitionerna ger hela sanningen utan vissa kompletteringar måste sannolikt ske om de skall kunna användas i praktisk verksamhet.

H Sterner¹⁾ ger följande definition av underhållsarbete. "Som underhållsarbete anses därvid åtgärder, som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd, såsom ommålning, omläggning av tak, insättning av nya fönster etc."

K G A Sandström²⁾ definierar reparation och underhåll på följande sätt. "Med reparation och underhåll av byggnad förstås sådana åtgärder som, då byggnad lidit skada eller eljest undergått försämring, vidtages för att helt eller delvis avhjälpa skadan eller försämringen men som inte sträcker sig så långt att ny-, till- eller ombyggnad därigenom uppkommer."

I Skattehandboken³⁾ beskrivs reparation/underhåll som sådana åtgärder som syftar till att "bevara förvärvskällans byggnader i ursprungligt skick".

1) Svensk skattetidning 1946, sid 122.

2) Beskattning av inkomst av hyresfastighet, Stockholm 1975, sid 123.

3) Geijer-Rosenqvist-Sterner, del I, sid 156 f.

C Welinder¹⁾ definierar begreppen utifrån ett tekniskt och ekonomiskt synsätt. Tekniskt med avseende på de delar av byggnaden som någon eller några gånger under dess livslängd behöver bytas ut för att bevara den i dess ursprungliga skick, det ekonomiska med avseende på byggnadens funktionssätt och dess ekonomiska värde, där även hänsyn tas till den tekniska utvecklingen.

Utöver dessa definitioner finns även en mängd andra som modifierar de ovanstående med hänsyn till inskränkningar och utvidgningar.²⁾ Någon helt bra definition står icke att finna; jfr kap 2 ovan.

Som framgår av de olika definitionerna är det en ganska vildvuxen terminologi som uppkommit på detta område. En del av definitionerna är relaterade till byggnormer och lånevillkor andra till skattelagstiftningen. På den rent byggtkniska sidan finns definitioner som passar för detta ändamål och strikt ekonomiskt finns definitioner som är anpassade till de bakomliggande teorierna.

Alla definitionerna är naturligtvis riktiga i de sammanhang de hör hemma. Problem uppkommer först när olika områden skall samarbeta eller när mera övergripande utredningar skall göras.

Den följande framställningen kommer helt att ägnas åt en jämförelse mellan de skilda begreppsansvändningarna i skattelagstiftningen och bostadsfinansieringsförordningen. För de betydelser eller för de aktuella innehållen i de olika begreppen hänvisas till resp avsnitt. Notera speciellt att några försök till definitioner i resp avsnitt inte har gjorts då detta framstått som omöjligt. En definition skulle med stor säkerhet tvingas bli mycket omfattande utan att för den skull bli helt korrekt. Även mängden undantag skulle troligen bli så stor att den praktiska nyttan av definitionen därmed konsumeras.

4.1 Likheter

Vid jämförelser av tillämpningen av begrepp³⁾ brukar den använda metoden gå ut på att fastställa de rekvisit⁴⁾ som är gemensamma för tillämpningen inom skilda områden.

Denna metod skall användas även i detta fall, då jämförelsen går ut på att söka utreda vilka rekvisit som är gemensamma vid tillämpningen av skattelagstiftningen resp bostadsfinansieringsförordningen. Det bör redan nu noteras att de båda regelområdenas olika tillämpning av begreppen är helt riktiga inom det område som avgörandet gäller. Av de skilda tillämpningarna är ingen felaktig eller att föredra framför den andra.

1) Welinder, del I, 8:e uppl, sid 239 ff.

2) Erik Hedelius, Taxeringsnämnden 1959, sid 231 ff. Bror Alvin, Skattenytt 1958, sid 278 ff. Ulf Krasse, Skattenytt 1963, sid 139 f och 143 ff. E.G. Leksell, Skattenytt 1958, sid 385 f. Bo Rydin, Skattenytt 1971, sid 221 ff. Bertil Wennergren, Skattenytt 1959, sid 208 ff. Stig Sagnert, Skattenytt 1961, sid 207 f. C.O. Sandström, Skattenytt 1969, sid 279 ff. D Helmers-A Gustafsson, Mark, Byggnad, Inventarier, Stockholm 1970, sid 50 f och 84 ff, m fl.

3) Se Sture Bergström, Skatter och Civilrätt, Stockholm 1978, sid 76 ff och där anförd litteratur.

4) Rekvisit = förutsättning enl Juridikens termer, 4:e uppl, Stockholm 1975.

Utgångspunkten för jämförelsen skulle således vara de rekvisit som gäller för reparation/underhåll och ombyggnad. Som framgår av föregående avsnitt finns ingen användbar definition av något av begreppen.¹⁾ Detta medför att jämförelsen tvingas utgå från de beskrivningar av de bägge systemen som återfinns i kapitel 2 och 3.

Framställningen av likheter mellan de båda regelsystemens begreppsanvändning har sannolikt vissa brister. Detta torde förklaras av att det är svårare att identifiera likheter, då dessa inte alltid kommer till klart uttryck utan ofta ligger outtalade. Detta gäller främst begreppen reparation/underhåll, där sannolikt en stor del av begreppets substans inte uttalas därför att alla som handhar tillämpningen grundar sin uppfattning på egna erfarenheter.

Efter genomgången av likheter, kan man troligen inte uppställa ett antal rekvisit som på ett tillfredsställande sätt beskriver vad reparation/underhåll egentligen är för något. Bristen kompenseras dock något av den följande framställningen²⁾ där skillnader mellan begreppsanvändningen gör bilden något klarare.

De likheter som påträffats är i huvudsak följande. Åtgärderna skall avse byggnader eller anläggningar i anslutning till byggnader. Civilrättens fastighetsbegrepp³⁾ med dess olika typer av tillbehör synes tillämpade fullt ut.

I bägge systemen finns ett krav på att åtgärden skall vara motiverad. Självva motivet är dock inte helt enhetligt. För skattelagstiftningen krävs ju att åtgärden motiveras av teknisk eller ekonomisk förslitning medan BFF mera ser till faktiska brister eller till de önskvärda förbättringarna.

Något krav på att samma eller likvärdigt material används vid åtgärdens utförande finns inte i något av systemen. Vidare godtas i båda systemen åtgärder som syftar till ett återställande med användande av byggnadsdel som fyller samma funktion som den tidigare.

Gemensamt för de båda systemen är att alla beräkningar görs i dagens penningvärde. Någon justering med hänsyn till inflation förekommer således icke. Vilken byggnadsdel som åtgärdas har stor betydelse för bedömningen både enligt KL och BFF. Skälet till detta är dock inte det samma för de båda systemen. KL:s regler innebär ju att åtgärder på bärande byggnadsdelar inte fick ha alltför stor omfattning om de skulle kunna hänföras till reparation/underhåll. För BFF:s del gäller kravet att åtgärden måste höja bostadsvärdet väsentligt. Så anses inte vara fallet då bärande delar åtgärdas, eftersom dessa typer av åtgärder mera syftar till botande av byggnadstekniska brister.

En betydelsefull likhet är att man i båda systemen tar hänsyn till åtgärdernas omfattning. I de fall åtgärderna syftar till en totalsanering eller liknande betraktas ofta samtliga företagna åtgärder som ombyggnad. För KL:s del medför detta att inget direkt avdrag för re-

1) Definitioner innehåller ofta de rekvisit som krävs för att visst begrepp skall vara för handen. Jfr t ex gåva = benefik rättshandling med avseende på sak eller pengar.

2) Se avsnitt 4.2.

3) Se avsnitt 2.1.

paration/underhåll medges och för BFF:s del att samtliga åtgärder inräknas i låneunderlaget och således kan finansieras med hjälp av statliga lån. Slutligen skall en speciell likhet beröras, nämligen den att båda systemen har vissa särbestämmelser för skador av extraordinärt slag. För byggnader med för hög halt radon finns möjligheter till speciella statliga lån. De åtgärder som utförs skulle sannolikt ha behandlats som extraordinära skador enligt KL. Detta skulle då medföra att kostnaden för åtgärderna inte berättigar till direkt avdrag för reparation/underhåll utan hänförs till kapitalförlust.

Utöver de ovan anförda likheterna finns troligen en mängd andra som inte är direkt identifierbara. Bland dessa återfinns sannolikt underhållsåtgärder av typen ommålning, omtapetsering och utbyte av byggnadsdelar med kort livslängd.

Vidare bör det noteras att bilden av de båda systemens begrepps användning måste kompletteras med de syften som uppstår resp system. Dessutom gäller att resp begrepp används inom sitt eget område i samspel med systemens övriga regler.

4.2. Skillnader

Inledningsvis kan konstateras att BFF har en bättre beskrivning av vad som avses med ombyggnad resp underhåll. KL saknar helt beskrivningar av de olika begreppen. De skillnader som redovisas nedan kan delas in i två kategorier. Den ena kategorin avser sådana skillnader som betingas av de båda systemens helt skilda syften. Den andra kategorin av skillnader kan hänföras till det faktum att befattningshavaren inom de respektive systemen har skilda bakgrunder. För skattelagstiftningens del dominerar jurister och ekonomer medan arkitekter och ingenjörer dominerar beträffande BFF.

För själva ombyggnadsprojektet uppställer BFF vissa krav för att statligt lån skall kunna beviljas. Sådana krav saknas i KL, där beslutanderätten, huruvida visst projekt skall genomföras, helt ligger hos fastighetsägaren.

BFF uppställer vidare vissa krav på åtgärdernas omfattning. Det krävs att åtgärderna har minst en omfattning som innebär att de godkända kostnaderna uppgår till kr 25 000 vid flerfamiljshus. Motsvarande krav saknas helt i KL.

Frågan huruvida kostnaderna för åtgärderna är rimliga behandlas inte alls i KL. BFF behandlar detta eftersom bestämmelserna syftar till utlåning av pengar och erforderlig säkerhet måste ställas.

I samband med detta kan även noteras att BFF i vissa fall stoppar åtgärder där ett dyrbarare material än det ursprungliga används. Så är fallet t ex vid sklyxåtgärder. BFF godtar en standard upp till den nivå som nyproduktionen håller vid den aktuella tidpunkten. Enligt KL har valet av material ingen direkt betydelse utom att det direkta avdraget begränsas till vad det skulle ha kostat att återställa med användande av det ursprungliga eller med detta likvärdigt material.

De kostnadsjämförelser som görs enligt BFF relaterar sig huvudsakligen till kostnaden för nyproduktion. Skattelagstiftningens kostnadsjämförelser inskränker sig till vad ett återställande till ursprungligt skick kostar vid den aktuella tidpunkten. Ursprungligt skick är ett begrepp som helt saknas i BFF men som intar en central plats i KL.

Även bedömningen av åtgärdernas effekt för fastighetens värde skiljer de båda systemen åt. Skattelagstiftningen bortser helt från fastighetens värdeförändring på grund av de utförda åtgärderna. I de fall viss åtgärd betraktas som ombyggnad läggs visserligen kostnaden för detta till byggnadens anskaffningsvärde men i övrigt tar inte skattemestolarna någon hänsyn till eventuell värdeförändring vid bedömningen av själva åtgärden. För den statliga långivningen är situationen en annan. I dessa fall måste åtgärden höja byggnadens värde eftersom fullgod säkerhet skall ställas inom det pantvärde som framräknas. I detta sammanhang kan det observeras att den ökning i bostadsvärde som åsyftas inte har något att göra med fastighetens ekonomiska värde utan med värdet såsom bostad.

För bostadslånens del beaktas åtgärdens inverkan på fastighetens värde genom att låneunderlaget ingår i pantvärdet.

På motsvarande sätt behandlas frågan om åtgärden måste vara standardhöjande för att godtas. KL uppställer inget sådant krav och beaktar endast standardhöjning i samband med att ett annat material än det ursprungligt används medför att fastigheten förbättras. För ombyggnader beaktas inte i något sammanhang åtgärdens effekt med avseende på fastighetens standard. I BFF uppställs däremot krav på att åtgärden skall vara standardhöjande. Standardhöjningen skall avse bostads- eller byggnadstekniska brister. Även kvaliteten beaktas enligt BFF. Detta sker främst i de fall lägsta godtagbara standard beaktas och då utövas kontrollen i huvudsak av byggnadsnämnderna vid byggnadslovsprövningen. KL beaktar, som tidigare angetts, kvaliteten endast i de fall annat material än det ursprungliga används.

För projekt av större omfattning skiljer de båda systemen sig åt genom att då en omfattande ombyggnad sker alla åtgärder betraktas som ombyggnad enligt BFF medan en uppdelning mellan de ingående åtgärderna är möjlig enligt KL. Att just typiska underhållsåtgärder betraktas som ombyggnad i de fall de är betingade av ombyggnaden i övrigt utgör en av de största skillnaderna mellan systemen.

Enligt KL sker i flertalet fall en strikt uppdelning mellan åtgärder som hänförs till ombyggnad resp reparation/underhåll. Naturligtvis är det i fastighetsägarnas intresse att så stor del som möjligt hänförs till reparation/underhåll då kostnaden för detta är direkt avdragsgill. Motsatt förhållande kan sägas råda beträffande den statliga långivningen. I dessa fall vill naturligtvis fastighetsägaren ha så stor del som möjligt hänförlig till ombyggnaden då lån endast utgår för åtgärder som ryms inom låneunderlaget.

Eventuella ägarskiften spelar ingen roll enligt KL utan åtgärderna bedöms utifrån rent tekniska eller ekonomiska utgångspunkter. En fastighet med eftersatt underhåll kan således förvärfas till en låg kostnad och sedan repareras upp med fullt avdrag för den nye ägaren.

BFF tar i vissa situationer hänsyn till ägarskiften. Det s k markvillkoret hindrar i en del fall nyblivna fastighetsägare att erhålla statliga lån.

Bebyggelse med kulturhistoriskt värde särbehandlas vid den statliga långivningen på så sätt att extra lån kan erhållas för vissa åtgärder. Någon sådan särbehandling förekommer inte enligt KL. De åtgärder, som utförs på bebyggelse av det aktuella slaget, behandlas som vilka åtgärder som helst och endast de åtgärder som normalt sett betraktas som reparation/underhåll berättigar till direkt avdrag för kostnaden.

Ytterligare en skillnad är den som föreligger beträffande åtgärder av extraordinär natur. Främst avses här sådana åtgärder som utförs på grund av myndighets föreläggande. Som exempel kan nämnas upprustningsåläggande enligt BSL 2 § och föreläggande från yrkesinspektionen avseende sophantering. KL behandlar de typer av åtgärder som kan bli aktuella på grund av förelägganden som vilka andra åtgärder som helst och de hänförs till ombyggnad resp reparation/underhåll. BFF har för vissa typer av förelägganden möjligheter till långivning utöver de normala, bl a kan lån erhållas för att ordna sophantering på ett tillfredsställande sätt.

Avslutningsvis skall de faktorer anges, som inom respektive område dominerar gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ombyggnad.

Centrala faktorer för den statliga långivningen enligt BFF är dels rekvisitet "väsentlig ökning av bostadsvärdet", dels det förhållandet att underhållsåtgärd får inräknas i den godkända ombyggnadskostnaden då arbetet är (direkt/indirekt) betingat av andra arbeten, för vilka lån kan beviljas.

De centrala och betydelsefulla faktorerna vid bedömningen enligt KL är å ena sidan flera till antalet än enligt BFF men å andra sidan har en omfattande praxis under ett stort antal år klargjort de flesta faktorerna. I sammanfattad form skulle de aktuella faktorerna kunna uttryckas på följande sätt i punktform.

- a) Behovet av åtgärden skall vara tekniskt eller ekonomiskt betingat och inte hänförligt till kapitalförlust.
- b) Den utförda åtgärden skall tekniskt sett kunna hänföras till reparation/underhåll.
- c) Det är fastighetens ursprungliga skick som avgör hur omfattande en åtgärd kan vara innan den övergår till att vara ombyggnad. Med ursprungligt skick menas den status som fastigheten hade som ny-, till- eller ombyggnad.
- d) I de fall dyrbarare eller annat material än det ursprungliga används begränsas den direkta avdragsrätten av vad ett återställande med ursprungligt material skulle ha kostat. I vissa situationer ser man till den aktuella byggnadsdelens funktion och medger direkt avdrag för utbytet då detta skett med användande av en annan typ av byggnadsdel.
- e) Ju varaktigare en byggnadsdel är desto mindre ingrepp tillåts om åtgärden skall betraktas som reparation/underhåll.
- f) Det aktuella arbetet får inte anses hänförligt till ny-, till- eller ombyggnad om avdrag för reparation/underhåll skall kunna medges. Avdrag för ny-, till- och ombyggnad sker i form av årliga värdeminskningssavdrag.
- g) Skattelagstiftningen bedömer även åtgärder föranledda av extraordinära händelser, eller arbeten förelagda av myndighet, efter den "normala" metoden. Så är även fallet med arbeten på byggnader med kulturhistoriskt värde.
- h) Sammansatta åtgärder kan uppdelas i ombyggnad resp reparation/underhåll.

4.3 Konsekvenser av att begreppen används olika - några problem

En av utgångspunkterna för detta arbete var att begreppsanvändningen inte var identisk i de olika författningarna. Som framgått av föregående kapitel verkar detta vara fallet då man studerar användningen av begreppen reparation/underhåll och ombyggnad.

I detta avsnitt skall inledningsvis behandlas frågan om vilka konsekvenser den skilda begreppsanvändningen får. Vidare skall problem hos de inblandade parterna anges, dock utan att några lösningar presenteras.

De konsekvenser som uppstår på grund av den skilda begreppsanvändningen är av flera olika kategorier.

Till den juridiska kategorin kan man hänföra de problem som rör rättssäkerheten. Med rättssäkerhet avses vissa principer eller allmänna regler som syftar till att konkreta fall behandlas i enlighet med gällande lagar och författningar. Legalitetsprincipens två komponenter brukar vidare hänföras till grunden för rättssäkerheten. Dessa två komponenter utgörs av att bedömningen skall vara fri från godtycke och förutsebar.¹⁾ En bedömning anses vara fri från godtycke då lika fall behandlas lika. Kravet på förutsebarhet brukar anses uppfyllt då bedömningen görs med stöd i lag som inte tolkas extensivt eller analogt.²⁾

Rättssäkerheten innehåller ytterligare en mängd komponenter. Bland dessa märks förbudet mot retroaktiv lagstiftning, möjligheterna till överklaganden genom besvär, motiverade utslag från domstolar och att utslag vinner laga kraft. Dessutom brukar det anses att rättssäkerheten skall skydda individen mot alltför ingripande åtgärder från myndigheterna.

De konsekvenser den skilda begreppsanvändningen får på rättssäkerheten är främst att kravet på förutsebarhet inte till fullo kan anses uppnå önskvärd nivå. Förklaringen till detta är följande. Bedömningsgrunderna inom respektive system är så oklara och diffusa att det framstår som mycket svårt att göra någon bedömning av de sammantagna effekterna av en viss företagen åtgärd. Detta förstärks av att skattedomstolarna i större omfattning än tidigare ger sina utslag utan att bedömningen av de separata delarna framgår av motiveringen. Domslut med skönsmässiga uppskattningar och symboliska belopp synes ha ökat under senare tid.³⁾ Vidare framgår inte av själva lånebesluten vilka åtgärder som hänförs till belåningsbart resp icke belåningsbart underhåll. Dessutom synes problemen kring de sk överkostnaderna vara långt ifrån lösta vad gäller den praktiska tillämpningen.⁴⁾

En ytterligare omständighet som påverkar rättssäkerheten är att de skilda bedömningarna torde förvirra och irritera de fastighetsägare som tvingas tillämpa de båda regelsystemen.

1) Sture Bergström, Skatter och Civilrätt, Stockholm 1978, sid 64 ff.

2) Ibid, sid 68 ff.

3) Se avsnitt 2.4.1. samt fallen RÅ 1969 not 265 och RÅ 1979 not 124.

4) Se RSV "Avdrag för reparationskostnader som finansierats med statligt lånestöd", dnr 372/82-309.

Den andra kategorin av konsekvenser är de praktiska och tekniska. Bland de praktiska konsekvenserna återfinns de samarbetsproblem som uppenbarligen finns mellan de olika inblandade myndigheterna. Låne- och skattemyndigheterna är numera tvungna att samarbeta eftersom bedömningen av åtgärder finansierade med statliga lån eller bidrag skall bedömas av båda myndigheterna i varje enskilt fall. Om de uttalade samarbetsformerna¹⁾ synes icke någon av myndigheterna vara underkunnig. Dessutom kan noteras att de former för samarbete som författningstexten anger inte torde bidra till att öka smidigheten eftersom de beslut länemyndigheten skall tillsända länsstyrelsen saknar varje uppgift som behövs för den samlade bedömningen.

De problem som uppstår på grund av att befattningshavare har olika utbildning och bakgrund torde kunna hänföras till den tekniska kategorin. Visserligen har varje myndighet för sig en allsidig sammansättning av befattningshavare men ändå kan konstateras att myndigheternas bedömningar ofta kan förklaras av den utbildning som dominerar inom myndigheten ifråga. Vid samtliga intervjuer har ställts frågan om vilket synsätt som kan sägas dominera bedömningen inom det aktuella området. Ingen av de tillfrågade kunde ge ett entydigt svar utan ofrtast uppgavs att bedömningen var sammansatt av flera komponenter. Naturligtvis är det sannolikt att den bedömning som görs är sammansatt av flera olika komponenter och att därför svaren återgav de verkliga förhållandena. Samtliga bedömningar har i botten ett tekniskt betraktelsesätt eftersom de olika begreppen ursprungligt har använts inom byggnadsfacket. Till den tekniska bedömningsnormen har sedan varje myndighet lagt till och dragit ifrån alltefter dess egna behov och önsknin­gar. Detta torde komma att orsaka problem då de olika myndigheterna skall samarbeta vid bedömningen av enskilda fall. För många fastighetsägare framstår säkerligen olikheterna som omotiverade och förvirrande.

4.3.1 Problem hos skattemyndigheterna

De problem som skattemyndigheterna har med gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ombyggnad kan sägas vara av två slag, dels inom det egna systemet dels gentemot BFF:s system. Någon mera fullständig inventering har inte varit möjlig att göra inom ramen för detta projekt utan nedan redovisas synpunkter som framkommit vid personliga intervjuer.²⁾ Detta medför att de synpunkter som framställs nedan bör handhas med stor försiktighet.

Den ena typen av problem avser gränsdragningen inom det egna systemet där den praktiska verksamheten ofta påvisar att någon klar gräns inte går att uppställa. Anledningen till detta är främst bristen på rättsfall där det klart anges i motiveringen vilka åtgärder som betraktas som reparation/underhåll resp ombyggnad.³⁾ Trots direkta uppmaningar utformas inte domstolarnas utslag på ett sätt som medför att man klart kan utläsa vilka delar av ett sammansatt projekt som det direkta avdraget avser. Vidare är omfattningen så stor att någon längre tid inte kan ägnas åt det enskilda fallet. I Stockholm är det ca 400 fall per år som avser reparationsavdrag mellan 100 000 och 25 milj som behandlas. Tiden som avsätts för varje ärende kan av naturliga skäl

1) BFF 53 och 55 §§ anv p 1 resp 3.

2) Intervjuer med Hans Olsson, Sidney Wigren och Björn Rydén, byggnadssakkunniga vid länsstyrelsen i Stockholm.

3) Jfr avsnitt 2.4. ff.

inte räcka till för en noggrann detaljprövning. Den prioritering som sker syftar till att granska de fall där reparationsavdraget uppgår till avsevärda belopp.

De bedömningsgrunder som används syftar främst till att tekniskt bestämma en åtgärds karaktär. Främst gäller detta de "dyra" byggnadsdelarna och olika metoder för uppskattningar används. Man använder t ex vid bedömningar av åtgärder i kök enheten löpmeter av bänk, skåp osv. De åtgärder som inte hänförs till reparation/underhåll läggs regelmässigt till byggnadens anskaffningsvärde utan någon direkt prövning av behovet av åtgärden.

Under hösten 1981 anordnade RSV en riksomfattande konferens för länsstyrelsernas byggnadssakkunniga. Vid konferensen, som var den första inom detta område, framkom det att bedömningarna skiftade mellan de olika länsstyrelserna. Utvärderingen av konferensen gjordes dels i ett studiematerial¹⁾ kring reparation/underhåll och ombyggnad/förbättring, dels i ett uppföljningsmöte under våren 1982.

Den andra typen av problem avser tillämpningen av det nyligen införda avdragsförbudet för åtgärder finansierade med statliga lån och/eller bidrag.²⁾

Erfarenheterna är begränsade eftersom tillämpningen i huvudsak avser taxeringar från och med 1981. Vissa problem synes dock de nya reglerna medföra. För att kunna göra fördelningen mellan åtgärder finansierade med statliga lån och åtgärder finansierade på annat sätt, har skattemyndigheterna från den skattskyldige begärt in såväl beslut som ansökan avseende det statliga lånet. Någon utbildning eller annan information om de bedömningsgrunder som BFF bygger på har inte ägt rum utan bedömningarna har skett utifrån BFF:s författningstext. Bland de problem som avser själva fördelningen mellan det statliga lånet och andra utförda åtgärder kan omnämnas de svårigheter som sk överkostnader förorsakar och vidare hur fördelning av projekteringskostnader och kostnader för evakuering skall göras då åtgärden i huvudsak avser reparationer.

De byggnadssakkunniga som länsstyrelsen har är byggnadsingenjörer och dessa har helt naturligt sina rötter i den byggnadstekniska terminologin.

Domstolarnas byggnadssakkunniga är företrädesvis civilingenjörer eller lantmätare, vilka har varierad bakgrund. Att det under dessa förhållanden kan vara svårt att få fram enhetliga begrepp som dessutom domstolarnas juridiskt skolade ledamöter kan tillgodogöra sig verkar knappast förvånande.

Avslutningsvis kan konstateras att skattemyndigheterna lider brist på resurser eller att de använder de befintliga resurserna till annat än gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ombyggnad.

4.3.2. Problem hos länemyndigheterna

Länemyndigheterna uttrycker inga direkta problem vid förfrågan. Detta kan sannolikt förklaras av att de kan arbeta inom sitt eget system med

1) RSV Au 2-6 utg 1 oktober 1981.

2) Se avsnitt 2.3.8.

de begreppsinnehåll som passar och som utvecklats utan att direkta kollisioner med andra systems begreppsanvändning kommer i dagen.

Genomgående kan sägas att kunskapen om skattelagstiftningens tillämpning av begreppen reparation/underhåll och ombyggnad är mycket dålig hos länemyndigheterna. Länemyndigheternas¹⁾ verksamhet påverkas inte direkt av det avdragsförbud som införts i KL. Man behöver således inte ändra sina bedömningar eller på annat sätt ta hänsyn till gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ombyggnad. Den enda förändringen för länemyndigheten är den skyldighet som infördes att tillställa länsstyrelsen lånebeslutet. Länsbostadsnämnden i Stockholm har inte börjat tillämpa denna regel ännu.²⁾ Man har dock märkt att många fastighetsägare hör av sig efter lånebeslutet och vill veta vilka åtgärder som belånats. Förklaringen till detta torde vara följande. Det avdragsförbud för reparationer och underhåll, som finansierats med statliga lån, vilket införts, medför att fastighetsägaren måste göra en fördelning av kostnaderna mellan de statligt finansierade och de kostnader som utgör reparation/underhåll skattemässigt och som finansierats på annat sätt.

Någon tendens att endast söka statliga lån för ombyggnadsåtgärder och finansiera de aktuella reparations- och underhållsåtgärderna på annat sätt har länemyndigheterna inte märkt.

På sikt är det möjligt att länemyndigheterna, främst länsbostadsnämnderna, får en ökad arbetsbörda på grund av den precisering och motivering av lånebesluten som reformen kräver. Fastighetsägarna och skattemyndigheterna måste ju relativt enkelt kunna se vilka åtgärder som omfattas av den statliga långivningen för att riktiga taxeringar skall kunna göras.

4.3.3. Problem hos fastighetsägarna

Inom gruppen fastighetsägare finner man alltifrån stora fastighetsbolag med ett stort antal fastigheter till enskilda personer som äger ett hus. Detta medför att problemen är av skiftande karaktär, eftersom olika fastighetsägare har olika utgångspunkter och möjligheter i sin förvaltning.

För fastighetsägaren framstår naturligtvis en viss företagen åtgärd som reparation/underhåll eller ombyggnad alltefter hans egna förutsättningar. Att åtgärden kan komma att behandlas på skilda sätt hos olika myndigheter måste mot denna bakgrund framstå som förvirrande och ologiskt.

Nedanstående probleminventering gör inget anspråk på att vara fullständig. Inte heller ordningen, som problemen behandlas i, bör tillmätas någon direkt betydelse.

De nedan behandlade problemen är sådana som framkommit vid diskussioner med fastighetsägare och sådana som uttryckts i remissvar över olika reformer inom området. Ett problem som inte direkt kommer till uttryck är det som rör fastighetsägarens rättssäkerhet.³⁾ Detta problem torde dock vara det som på sikt utgör ett av de allvarligaste eftersom det inte kan korrigeras med hjälp av ökad kunskap eller anpassning till systemen.

1) Såväl förmedlingsorganet, länsbostadsnämnden som bostadsstyrelsen.

2) Maj 1982.

3) Se avsnitt 4.3.

Avgörande för en investering i en fastighet är vilken verklig kostnad investeringen drar.¹⁾ Denna påverkas av en mängd omständigheter, bl a lånemöjligheter och skatteregler. De stora skillnaderna med avseende på verkliga kostnader som beror på om en viss åtgärd betraktas som reparation/underhåll respektive ombyggnad gör naturligtvis gränsdragningen mellan begreppen till en mycket viktig del av investeringskalkylen. Att denna del av kalkylen har stora brister i precisionen underlättar inte investeringsbesluten.

I sitt remissvar²⁾ över förslaget till avdragsförbud för åtgärder finansierade med statliga lån eller bidrag framhåller Näringslivets Byggdelegation att risken för minskad sanerings- och ombyggnadstakt är stor. De bedömer att den aktuella reformen kommer att medföra minskad självfinansiering och därmed ökat behov av statligt stöd. Samtidigt med avdragsförbudets införande ökades möjligheterna till statliga lån³⁾ för enskilt ägda hyresfastigheter. De sammantagna effekterna bedömer dock Näringslivets Byggdelegation som en försämring.

Ett problem som uppenbarligen vållar vissa svårigheter är den koppling mellan BFF och KL som avdragsförbudet medför. Att fastighetsägare i stor omfattning numera tvingas ta reda på vilka åtgärder som omfattas av det statliga lånet tyder på detta.

En möjlig utvecklingslinje är att fastighetsägare söker statliga lån för de åtgärder som skattemässigt utgör ombyggnad medan byggnadernas behov av reparation och underhåll frifinansieras för att den direkta avdragsrätten skall kunna utnyttjas. Detta gäller främst de fastighetsägare som har möjlighet att använda uppkomna underskott mot inkomster i andra förvärvskällor.

För de fastighetsägare som baserar sin verksamhet uteslutande på fastighetsförvaltning kan dock avdragsförbudet i kombination med den ökade lånemöjligheten vara en förbättring.⁴⁾

4.4 Reparation eller ombyggnad - vad är bäst?

I detta avsnitt skall de rent ekonomiska konsekvenserna belysas av att vissa åtgärder betraktas som reparation/underhåll resp ombyggnad.

Metoderna för ekonomiska kalkyler är många och vilken metod man väljer beror till stor del av syftet för studien.

För den praktiskt verksamme fastighetsförvaltaren är likviditetsberäkningar av största vikt och för den teoretiske ekonomen en kalkyl som på ett företagsekonomiskt riktigt sätt återger fastighetens resultat.

Kalkyler för fastighetsförvaltning är svåra att göra generella eftersom objekten varierar avsevärt.

1) Likviditeten intar här en framstående position.

2) NBD Dnr 177/79.

3) Låneandelen för enskilt ägda hyresfastigheter ökades från 85 till 92 %.

4) B Wörn, Samhällets styrmedel vid sanering och ombyggnad. BFR:s rapport R99:1979, sid 21, Stockholm 1979.

Syftet med de aktuella kalkylerna är att utröna vilken betydelse både på kort och lång sikt, som innebörden av begreppen reparation/underhåll resp ombyggnad har för det ekonomiska utfallet av en viss investering i fastigheten.

För detta ändamål har följande kalkyler upprättats:

- 1) Kalkyl över själva grundinvesteringen (= fastighetsförvärvet) där ingen reparation alt ombyggnad är aktuell.
- 2) Reparationskalkyl som utgår från att hela investeringen på 500 tkr kan betraktas som direkt avdragsgill reparationskostnad.
- 3) Ombyggnadskalkyl som utgår från att hela investeringen på 500 tkr till fullo omfattas av den godkända ombyggnadskostnaden och där räntebidrag utgår på 92 % av det aktuella låneunderlaget. (Detta medför att även en del av den underliggande krediten åtnjuter räntebidrag.)
- 4) Ombyggnadskalkyl enligt pkt 3, men där räntebidraget på den underliggande krediten ej ingår. (Räntebidraget utgår således endast på den aktuella investeringen.)

Vidare har beräkningar gjorts av realisationsvinstens inverkan på värdet av de båda alternativa investeringarna. I reparationsalternativet har hela avdraget gjorts de första åren och realisationsvinsten blir då större än i ombyggnadsfallet. Där läggs investeringen till ingångsvärdet och uppräknas med index. För båda alternativen gäller att de erhållna värdeminskningssavdragen skall återvinnas och uppräknas med index. För ombyggnadsinvesteringen medför detta ett högre belopp eftersom avskrivningsunderlaget ökade med investeringen 1985.

Nedan anges de allmänna förutsättningarna för kalkylerna samt beskrivning av den investering på 500 tkr som fastighetsägaren avser att göra.

De allmänna förutsättningarna är följande:

Ägare	Enskild person med andra inkomster varierande mellan 180 000-310 000 kr i 1982 års penningvärde.
Marginalskatt	För underskott 50 % med återläggning i steg II. ¹⁾ För överskott 75 % (inom hela skiktet). Kommunkatt 30 %.
Byggår och material	Stenhus byggt 1940, Stockholmsområdet

1) Med återläggning avses att de underskott som pga den just införda avdragsbegränsningen endast kunnat utnyttjas vid den kommunala beskattningen och beräkningen av statligt grundbelopp (= upp till 50 % marg skatt) kan utnyttjas som förlustavdrag inom förvärvskällan vid beräkningen av statligt tilläggsbelopp (= 25 % skatt) inom sex år och kvittas mot överskott inom den aktuella förvärvskällan.

Taxeringsvärde	Ursprungligt (= vid förvärvet) 750 000 varav 500 000 kr för byggnaden. Byggnaden innehåller 10 st lägenheter. Debiteringsyta 800 kvm.
Hyresintäkter	300 kr/kvm och år (240 000 kr) efter den aktuella åtgärden (260 kr/kvm) före.
Driftskostnad	100 kr/kvm och år (80 000 kr). (Investeringen medför ingen förändring.)
Finansiering av förvärvet	Köpeskilling (= 1 000 000 kr) genom ett lån på hela beloppet. Lånet löper på 30 år och räntan är 5 % + aktuell inflation.
Omfattning	Kalkylerna omfattar 30 år (1985-2014) och tre inflationstakter (10 %, 7,5 % och 5,5 %).

Det förhållandet att hela fastighetsförvärvet är lånefinansierat torde icke överensstämma med verkliga förhållanden. Att egen kapitalinsats saknas i kalkylerna innebär dock endast att samma avkastningskrav ställs på det egna kapitalet som på det lånade. Cash flow-nettot redovisar således vad likviditetsnettot blir då man uppställer ett avkastningskrav på det egna kapitalet som motsvarar utlåningsränta. Kalkylerna utgår från ett avkastningskrav på det egna kapitalet som är 5 % + aktuell inflation.¹⁾

Detta innebär att avkastningskravet efter skatt (75 %) är 3,75 % på det satsade kapitalet vid en inflation av 10 %. Motsvarande avkastningskrav efter skatt är vid 7,5 % inflation 3,125 % och vid 5,5 % inflation 2,63 %.

Kalkylernas principiella uppbyggnad framgår av nedanstående tablå:

Skattekalkyl	Intäkter	
	./.	Kostnader
		Nettointäkt (enligt KL)
	ev	Garantibesättning
		Skattekonsekvens (kostnad alt besparing)
Cash flow-kalkyl	Cash in (skattekonsekvensen inberäknad)	
	./.	Cash out
		Cash netto

Diskontering av cash netto både med hänsyn till nuvärde över 30 år och årsvis utgör resultatet av kalkylen. Vad som döljer sig i posterna intäkter, kostnader, cash in och cash out redovisas nedan för resp kalkyl.

Diskonteringen sker med en diskonteringsfaktor som är lika med den aktuella inflationen. Valet av diskonteringsfaktor motiveras av att kalkylerna skall söka efterlikna en tänkt utveckling där främst hyror och driftskostnader påverkas av inflationen och för att inte resulta-

1) Förräntningen av eget kapital nedlagt i hyresfastigheter var under perioden 1976-80 17 %, Forsberg-Graph, Fastighetstidn 8/82 sid 43.

tet (= resp nuvärde) skall belastas av inflationstakten synes inflationen vara den mest lämpliga diskonteringsfaktorn. Diskonteringen motiveras vidare av den långa tid som kalkylerna löper på (30 år).

Den aktuella investeringen:

Fastighetsägaren har för avsikt att utöver själva förvärvet ytterligare investera 500 000 kr i fastigheten. Han tänker rusta upp köken samt företa de underhållsåtgärder som föranleds av detta. De typer av åtgärder han har tänkt sig är av det slag att de ryms inom både KL:s reparationsbegrepp och BFF:s ombyggnadsbegrepp. För att kunna göra en ekonomiskt riktig investering vill han nu undersöka hur de olika alternativen ställer sig såväl på kort som lång sikt.

För grundinvesteringskalkylen samt för reparations- och ombyggnadskalkylen gäller att hyror och driftskostnader är direkt avhängiga av inflationstakten. Denna förenkling tål naturligtvis inte påkänningar av typen oljekriser och liknande.

Inflationen varierar och antas vara 10, 7,5 resp 5,5 %¹⁾ i kalkylerna. Samtliga kalkyler utgår från 1985 och sträcker sig till år 2014.

Eftersom skatteskalen till viss omfattning är inflationsskyddad används genomgående samma skattesatser över hela 30-årsperioden.

Reparations- och ombyggnadskalkylen (med räntebidrag även på del av den underliggande krediten = ombyggnad 1) redovisas utförligt nedan (se 4.4.1 och 4.4.2).

Kalkylen över grundinvesteringen är uppbyggd på samma sätt som reparationskalkylen med undantag av det där förekommande reparationsavdraget.

Kalkylen över ombyggnaden med reducerat räntebidrag (som utgår endast till själva ombyggnadskostnaden (= ombyggnad 2) är uppbyggd på samma sätt som ombyggnadskalkylen.

Skillnaden består i att den del av räntebidraget som belöper på den underliggande krediten tagits bort och att hela anskaffningskrediten löper med en ränta av inflationen + 5 %.

Målsättningen är att genom de olika kalkylerna beräkna de båda investeringsalternativens lönsamhet och utreda om investeringen överhuvud taget är ekonomiskt motiverad. Kalkylen med begränsat räntebidrag syftar till att beräkna värdet av att erhålla räntebidrag till en del av fastighetens räntor som hänförs sig till den underliggande krediten. Vidare kan denna kalkyl något ange värdet av en investering för den som vill bygga om ett tidigare statsbelånat hus där räntebidrag redan utgår till bottenkrediten. Genom att reducera nuvärdet av grundinvesteringskalkylen med nuvärdet av reparations- resp ombyggnadskalkylerna kan investeringsalternativens värde beräknas.

Resultaten från de olika kalkylerna redovisas i avsnitt 4.4.3, där även jämförelser mellan resultaten görs.

4.4.1 Reparationskalkylen

Reparationskalkylen syftar till att beskriva i ekonomiska termer vad som händer då fastighetsägaren väljer att betrakta sin investering som

1) "Skatteöverenskommelsens" förutsättning för att inte ökat skatteuttag skall bli följden är att inflationen icke överstiger 5,5 % årligen.

reparation/underhåll enligt KL. Hela investeringen är då direkt avdragsgill men kan även fördelas under tre år. De eventuella underskott som inte kan utnyttjas under dessa tre år får användas som förlustavdrag under de närmaste sex följande åren och då kvittas vid beskattningen i steg II enligt prop 1981/82:197.

Skattedelen av kalkylen är uppbyggd enligt den metod som KL anger.¹⁾ De poster som ändras med inflationen är hyresintäkter och driftskostnader. Hela reparationskostnaden finansieras genom upptagande av ett lån på 30 år till en ränta av inflationen + 5 % (rak amortering och fallande ränta).

Reparationskalkylens uppbyggnad är följande:

Skattedel

+ Intäkter	= hyror (uppräknas med den aktuella inflationen årligen)
./. kostnader	= driftskostnad (uppräknas med den aktuella inflationen årligen)
	= reparation (optimalt fördelad på tre ²⁾ år)
	= värdeminskingsavdrag (1,5 % på anskaffningskostnaden)
	= räntor (15 % på ingående skuld)
<hr/>	
= Nettointäkt 1	(vid den kommunala beskattningen)
./. procentavdrag	(1,5 % av taxeringsvärdet, vilket inte anses påverkas av reparationen)
+ <u>garantibelopp</u>	(1,5 % av taxeringsvärdet)
= Nettointäkt 2	(vid den statliga beskattningen)

Då nettointäkt 1 är negativ eller mindre än garantibeloppet utlöses garantibeskattningen.³⁾ Denna är då nettointäkt 1 = garantibelopp = $11\ 250 \times 30\ %$ (kommunal skattesats) = 3 375 kr. Justering sker ner till 0. Vid negativ nettointäkt 1 är skattekonsekvensen = nettointäkt 1 x 50 % (underskottets värde) + garantiskatten 3 375 kr. Då nettointäkt 1 är större än garantibeloppet blir skattekonsekvensen = nettointäkt 1 x 75 % (dock ej de sex åren efter dem som reparationsavdraget fördelats över, då återläggning i steg II görs för att utnyttja oanvända underskott som förlustavdrag). Skattekonsekvensen blir för dessa års (1988-1993) överskott endast 50 % av nettointäkt 1 eftersom underskotten återläggs med hänsyn till beskattningen i steg II.

Skattekonsekvensen kan således bli både positiv och negativ. Negativ skattekonsekvens innebär en skattebesparing för fastighetsägaren och läggs till på cash in. På motsvarande sätt läggs en positiv skattekonsekvens, vilken alltså innebär en utgift för skatten, till cash out. Cash netto påverkas således direkt av skattekonsekvensen för resp år. Skattedelen av reparationskalkylen syftar endast till att beräkna den aktuella skattekonsekvensen för resp år.

1) Se avsnitt 2.2.

2) År 1985=183 346 kr; 1986=129 294 kr; år 1987=187 360 kr.

3) Se avsnitt 2.2 in fine.

Cash flow-delen

+ Cash in	= hyror (enligt ovan)
	= lån (upptaget för att bekosta reparationen endast 1985)
	= skattekonsekvens (då denna är negativ)
./. cash out	= driftskostnader (enligt ovan)
	= reparationen (totala kostnaden endast 1985)
	= amortering (på anskaffnings- och reparationslån)
	= räntor (på anskaffnings- och reparationslån)
	= skattekonsekvens (då denna är positiv)
<hr/>	
= Cash netto	

Cash nettot utgör likviditetseffekten det aktuella året och då detta är negativt innebär det att fastighetsägaren i första hand måste avstå från eventuell avkastning på det egna satsade kapitalet¹⁾ eller låna upp ytterligare medel för att täcka underskottet alternativt använda sina andra inkomster till att täcka underskottet. Cash nettot diskonteras med början år 2 = 1986, sedan med den aktuella inflationen för den senare jämförelsen mellan de olika kalkylerna.

Resultaten från reparationskalkylerna redovisas i avsnitt 4.4.3.

4.4.2 Ombyggnadskalkylen

Ombyggnadskalkylen syftar till att beskriva i ekonomiska termer vad som händer då fastighetsägaren väljer att betrakta sin investering som ombyggnad enligt BFF och finansierar ombyggnaden med hjälp av ett statligt ombyggnadslån. Fastighetsägarens lånebild blir följande för ombyggnadsfallet:

Bottenlån:	1 000 000 kr på 30 år med inflation+5 % ränta
Privat ombyggnadslån:	346 000 kr på 30 år med inflation+5 % ränta
Statligt ombyggnadslån:	154 000 kr på 30 år med 13 % ränta

Förutsättningar för det statliga lånet och räntebidraget är följande:

Lånet

Godkänd ombyggnadskostnad:	500 000 kr
Tomt- och grundberedningskostnad:	40 % av godkänd ombyggnadskostnad = 200 000 kr
Låneunderlag (Lu):	700 000 kr
Statliga ombyggnadslånet:	22 % av Lu (700 000 kr) = 154 000 kr

1) Eftersom allt kapital nedlagt i fastigheten enligt kalkylen är upplånat och detta sannolikt inte överensstämmer med de verkliga förhållandena.

Räntebidraget

Räntebidrag lämnas på dels det statliga bostadslånet dels på den del av underliggande kredit som belöper på låneunderlaget för bostäder. I detta fall utgår räntebidrag på 92 %¹⁾ av låneunderlaget (92 % x 700 000 kr = 644 000 kr).

Räntebidrag kommer således att utgå för

- a) det statliga ombyggnadslånet (154 000 kr),
- b) det privata ombyggnadslånet (346 000 kr),
- c) en del av den kredit som belöper på anskaffningslånet (644 000 ./ 154 000 ./ 346 000) = 144 000 kr.

Räntebidraget täcker skillnaden mellan den garanterade räntan (3,0 % första året med uppräknig av 0,25 % per år) och den verkliga räntekostnaden för resp lån.

Eftersom den aktuella investeringen till fullo innefattas i låneunderlaget och således betraktas som finansierad genom statligt lån föreligger ingen direkt avdragsrätt alls utan investeringskostnaden skall tillföras byggnadens anskaffningsvärde och kostnadsföras genom årliga värdeminskingsavdrag.²⁾

Även i denna kalkyl är det hyror och driftskostnader som är direkt bundna till den aktuella inflationstakten. Ombyggnadskalkylens närmare uppbyggnad beskrivs nedan.

Ombyggnadskalkylens skattedel

+ Intäkter	= hyror (uppräknas med aktuell inflation årligen)
	= räntebidrag (enl ovan)
./ . kostnader	= driftskostnad (uppräknas med aktuell inflation årligen)
	= värdeminskingsavdrag
	$\left[\left(\frac{500}{750} \times 1\,000\,000 + 500\,000 \right) \times 1,5\% \right]$
	= ränta privatlån (15 % x 1 346 000)
<hr/>	
= Nettointäkt 1	
./ . procentavdrag	1:a året 750 000 x 1,5 % och därefter 1 125 000 x 1,5 % ³⁾
+ <u>garantibelopp</u>	(se procentavdrag, ovan)
<hr/>	
= Nettointäkt 2	

1) Se BFF 36 §.

2) Se avsnitt 2.3.8.

3) Procentavdraget beräknas på taxeringsvärdet. Detta kommer pga ombyggnaden att öka - här beräknat till 75 % av ombyggnadskostnaden - till 1 125 000 kr.

Beräkning av skattekonsekvens sker på samma sätt som vid reparation. Kalkylen ger dock inte någon negativ skattekonsekvens för ombyggnadsfallet. Detta förklaras av att något direkt avdrag för investeringen inte kan göras eftersom hela kostnaden läggs till anskaffningsvärdet och avdrag endast erhålls som värdeminskningssavdrag.

Ombyggnadskalkylens cash flow-del

+ Cash in	= hyror (enligt ovan)
	= lån för ombyggnad (endast första året)
	= räntebidrag
	= skattekonsekvens negativ
./.	cash out
	= driftskostnad (enligt ovan)
	= ombyggnadskostnad (endast första året)
	= amortering statliga lånet. I kalkylen årsvisa amorteringar enligt 0,0883 ¹⁾
	= amortering privata lån (1 346 000/30 år)
	= ränta statliga lånet (154 000 x 13 %)
	= ränta privata lånen (1 346 000 x 15 %)
	= skattekonsekvens positiv
<hr/>	
= Cash netto	

Ombyggnadskalkylens cash netto diskonteras på samma sätt som reparationskalkylens. Diskonteringsfaktor är även här lika med inflationen.

4.4.3 Resultat

Resultaten, som redovisas nedan, bör behandlas med stor försiktighet då förutsättningen är att utfallet för hela 30-årsperioden kan överblickas. Dessutom kan förutsättningarna varieras på många olika sätt, som påverkar resultaten i olika riktningar. De siffror som presenteras bör således endast användas för att ange tendenser och relationer mellan de olika alternativen. Synpunkterna i slutet av detta avsnitt anger de tendenser och relationer som framkommit.

Resultaten av de olika kalkylerna redovisas i form av nuvärden, beräknade som summan av de årliga cash nettona diskonterade med de olika inflationstakterna. I tabell 1 redovisas nuvärdet av de olika investeringarna inklusive grundinvesteringen. Även grundinvesteringen redovisas då en separat kalkyl över denna upprättats. Denna kalkyl tjänar två syften, dels att möjliggöra beräkning av de olika investeringsalternativens resp nuvärden, dels att möjliggöra bedömningen av om någon ytterligare investering utöver grundinvesteringen överhuvud taget är motiverad.

1) Enligt BFF 41 § anv sker amortering halvårsvis med ett annuitets-tal av 0,84 %.

Tabell 1. Summa nuvärde av resp investering vid olika inflationstakter

Inflation	Grundinvestering själva fastigheten	Reparation inkl grundinvestering	Ombyggnad 1 inkl grundinvestering	Ombyggnad 2 inkl grundinvestering men exkl räntebidrag på bottenlån
10,0 %	451 184	579 053	516 457	481 794
7,5 %	415 436	535 631	411 170	397 264
5,5 %	358 290	474 423	292 823	286 702

Vad gäller valet mellan reparation och ombyggnad kan investeringarnas resp nuvärden beräknas enligt formeln: Investeringens nuvärde = nuvärdet av reparationskalkylen alt ombyggnadskalkylen 1 och 2 \cdot grundinvesteringens nuvärde.

De olika investeringarnas resp nuvärden redovisas nedan i tabell 2.

Tabell 2. Nuvärden av resp investering vid olika inflationstakter

Inflation	Reparation	Ombyggnad 1	Ombyggnad 2
10,0 %	127 869	65 273	30 610
7,5 %	120 195	- 4 266	- 18 172
5,5 %	116 133	- 65 467	- 71 588

Som framgår av de olika kalkylernas nuvärden framstår reparationsalternativet som det mest lönsamma.

De negativa värdena för ombyggnadsalternativen, vid 7,5 och 5,5 % inflation, innebär att det är mera lönsamt att endast göra själva grundinvesteringen om man endast ser till de diskonterade nuvärdena. Bilden förändras av den faktiska värdestegringen som ombyggnadsalternativet föranleder. Denna värdestegring kan tillgodogöras antingen genom en ökad belåning efter några år eller genom det pris man kan få ut vid en försäljning.

Av tabell 2 framgår även att ombyggnadsalternativet är mera inflationskänsligt än reparationsalternativet. Till väsentlig del beror den större inflationskänsligheten hos ombyggnadsalternativen på att något avdrag av betydelse inte får göras vid investeringstidpunkten. För reparationsalternativet gäller ju att hela investeringen kostnadsförs de första åren. Detta medför att det sannolikt är mindre riskfyllt att låta investeringen betraktas som en reparation.

De olika alternativens inbördes värde enligt tabell 2 ändras om man lägger in effekterna av en försäljning och den då uppkomna realisationsvinsten. Skatteeffekten verkar neutraliserande eftersom ombyggnadsalternativens investeringar får tillgodoräknas som förbättringskostnad vid realisationsvinstberäkningen. Ombyggnadskostnaden får då dras av med ett belopp som motsvarar den verkliga kostnaden uppräknat med det aktuella indexet.¹⁾ Vid en försäljning²⁾ efter 30 år, med en årlig inflation av 10 %, ³⁾ är nuvärdet av realisationsvinstskatten 309 378 kr för reparationsalternativet. Motsvarande nuvärde av skatten för ombyggnadsalternativet⁴⁾ är 68 615 kr. Detta innebär att om man väljer att jämföra de båda alternativen utifrån antagandet att fastigheten säljs efter 30 år, resultaten kan jämföras genom formeln: nuvärde innehav \cdot \cdot nuvärde realisationsvinstskatt. För reparationen blir då resultatet 127 869 \cdot \cdot 309 378 = \cdot \cdot 181 509 kr. Motsvarande för ombyggnaden blir 65 273 \cdot \cdot 68 615 = \cdot \cdot 3 342 kr. Den antagna försäljningen år 2014 medför således att ombyggnadsalternativet framstår i avsevärt bättre dager. Till nuvärdet av de olika investeringarna kommer även själva försäljningsintäkten. Denna utgörs i diskonterad form av ca 950 000 kr för resp investering.

Eftersom det är de olika kalkylernas årsvisa cash netton som diskonterats till resp investerings nuvärde finns det således diskonterade värden för de år som kalkylerna omfattar. Man kan således beräkna den punkt då ett underskott i de första årens cash netto övergår till att bli ett överskott. Denna punkt uttrycker efter hur lång tid investeringen redovisar ett positivt kapitalflöde. Man kan även säga att tidpunkten ger en fingervisning om hur investeringen ställer sig likviditetsmässigt under de första åren. Den aktuella tidpunkten kallas fortsättningsvis för break-even.

Tabell 3. Break-even för de olika investeringsalternativen uttryckt i månader och år

Inflation	Grundinvestering	Reparation ⁵⁾	Ombyggnad ^{1 5)}	Ombyggnad ^{2 5)}
10,0 %	15 år 8 mån	8 år 1 mån	13 år 7 mån	14 år 10 mån
7,5 %	15 år 6 mån	0 ⁶⁾	14 år 9 mån	15 år 9 mån
5,5 %	16 år 11 mån	0 ⁶⁾	16 år 10 mån	17 år 9 mån

- 1) Index för realisationsvinstberäkning bestäms med hänsyn till inflationen.
- 2) Realisationsvinsten beräknad enl huvudregeln. 20 års-regeln ger ett sämre resultat för fastighetsägaren, varför beräkningar enl denna metod ej redovisas.
- 3) Försäljningspriset beräknat enl $\frac{\text{Inköpspris}}{\text{bruttohyror 1985}} \times \text{bruttohyror}$ år 2014.
- 4) Omfattar även räntebidrag på en del av bottenlånet.
- 5) Avser resp investering inkl grundinvesteringen.
- 6) De aktuella kalkylerna ger överskott de första åren, pga reparationsavdraget, som täcker de underskott som senare inträder. Överskotten är dock större än underskotten, varför tiden redovisas som 0 år.

Som framgår av tabell 3 framstår reparationsalternativet som likviditetsmässigt minst ansträngande. Fastighetsägarens planer på att göra en investering utöver själva fastighetsförvärvet synes välmotiverat, eftersom likviditetsansträngningen blir mindre för samtliga investeringsalternativ jämfört med grundinvesteringen.

För ombyggnadsinvesteringen kan värdet av det räntebidrag, som utgår på en del av den underliggande krediten för själva fastighetsinvesteringen, uppskattas till ca 1 års tidigareläggning av ett positivt kapitalflöde.

Betydelsen, rent ekonomiskt, av detta framgår av tabell 4. Tabellen redovisar nuvärdet av de båda ombyggnadskalkylerna och differensen uttrycker värdet av räntebidraget som belöper på den underliggande krediten.

Tabell 4. Nuvärdet av räntebidrag på del av den underliggande krediten

Inflation	Ombyggnad 1	Ombyggnad 2	Differens
10,0 %	65 273	30 610	34 663
7,5 %	- 4 266	- 18 172	13 906
5,5 %	- 65 467	- 71 588	6 121

Som tabell 4 visar har räntebidraget på den underliggande krediten en betydande del av hela investeringens nuvärde. Denna del av räntebidraget svarar för drygt 50 % av hela ombyggnadens värde vid 10 % inflation. Vidare framgår av tabell 4 att värdet av räntebidraget på den underliggande krediten är relativt inflationskänsligt.

Angående nuvärdena kan sammanfattningsvis följande punkter uppställas:

- Reparationsalternativet är klart fördelaktigast om man avser att behålla fastigheten i sin ägo.
- De statliga ombyggnadslånen synes icke vara så förmånliga att de uppnår en lönsamhet som kan konkurrera med reparationsalternativet om inte fastigheten säljs och den lägre realisationsvinsten beaktas.
- Räntebidraget till den underliggande krediten synes ha en betydande del av ombyggnadsalternativets nuvärde. Denna del är också relativt inflationskänslig.
- Ombyggnadsalternativet har en större inflationskänslighet än reparationsalternativet.

Angående break-even kan följande punkter uppställas:

- Reparationsalternativet är klart överlägset vad gäller att uppnå en positiv betalningsström.
- Grundinvesteringen kräver lång tid för att betalningsströmmen skall bli positiv. Det är således välmotiverat att företa de olika investeringarna.

Angående skatteöverenskommelsens¹⁾ effekter:

- I de aktuella kalkylerna har skatteöverenskommelsens avdragsbegränsning endast en mycket liten effekt, eftersom de outnyttjade underskotten till ca 95 % har kunnat återläggas vid beskattningen i steg II. Kalkylerna säger således mycket litet om vilka effekter avdragsbegränsningen kan komma att få för fastighetsinvesteringar i de fall underskottsår inte kan utjämnas mot senare överskottsår.
- Skatteöverenskommelsens avdragsbegränsning försvårar upprättandet av kalkyler där skatteeffekten beaktas och försvårar därigenom riktiga investeringar.

5. SAMMANFATTANDE AVSLUTNING

I detta kapitel skall de mest centrala delarna av den tidigare redogörelsen jämföras och något kommenteras.

Som angavs i inledningen kommer sannolikt de närmaste årens bygnadsverksamhet att till allt större del koncentreras till ombyggnad, reparation och underhåll av det befintliga bostadsbeståndet. Detta medför att större krav kan ställas på den lagstiftning som styr fastighetsägarnas beteende och möjligheterna till riktiga investeringar.

I redogörelsen för skattelagstiftningen (kapitel 2) framkommer att de olika begreppen ombyggnad, reparation och underhåll utvecklats genom rättstillämpningen och de bakomliggande ekonomiska teorierna. Begreppsbyggnaden på skattelagstiftningens område har tidvis varit vacklande men har alltmer kommit att stabiliserats. Osäkerheten omfattar främst behandlingen av nya material och den närmare tillämpningen av avdragsförbudet för reparation och underhåll finansierat med statligt stöd. Dessutom tillkommer de problem som den nyligen antagna skatteomläggningen medför. Bland dessa återfinns t ex betydelsen av sänkta marginalskatter, förvärvskällebegränsningen och möjligheterna till utnyttjande av underskottsavdrag. Betydelsen av det reducerade inflationssskyddet av skatteskalen kan inte närmare anges, eftersom osäkerheten är en stor beträffande inflationsutvecklingen de närmaste åren.

I redogörelsen för de statliga bostadslånen (kapitel 3) framkommer att något större intresse inte ägnas åt begreppen reparation och underhåll i BFF utan dessa framstår som, mer eller mindre, oreglerade. Begreppet ombyggnad ägnas däremot ett större intresse som dock icke närmare klargör gränsen gentemot de förra. Begreppsbyggnaden synes vara mindre distinkt än inom skattelagstiftningens område och då någon mer omfattande praxis saknas kan inte begreppens betydelse helt uttrönas. Det hela hjälps dock upp av tolkningsregeln som anger att man i tveksamma fall hellre skall fria än fälla, dvs åtgärder som kanske utgörs av underhåll tillåts ingå i låneunderlaget. Reglerna för de statliga bostadslånen är att betrakta som mycket svårtillgängliga. Någon total överblick av systemet är näst intill omöjlig att göra. Orsaken till detta är bl a den stora mängd ändringar som görs (under 1981 ca 80 st bara i BFF) och att reglerna är tekniskt mycket komplicerade.

Som visats i kapitel 4 skiljer de olika begreppen sig åt i många avseenden. Detta torde i och för sig inte vara någon större olägenhet om de båda behandlade områdena verkade helt åtskilda. Så är dock icke fallet eftersom de går i varandra på flera olika sätt. De problem som uppstår pga den skilda begrepps användningen kan delas upp i olika kategorier.

1. Rättssäkerhetsaspekterna och då främst förutsebarheten. Kravet på förutsebarhet är ett av de grundläggande kraven för rättssäkerheten. Att detta inte tillgodoses i önskvärd omfattning är allvarligt. Osäkerheten beträffande hur olika åtgärder kommer att bedömas i de skilda systemen kan leda till passivitet och/eller felaktiga investeringar.

2. Den stora floran av begreppsdefinitioner vållar flera problem, dels genom den förvirring och osäkerhet det skapar för fastighetsägarna vad gäller bedömningen av den aktuella åtgärden hos olika instanser och myndigheter, dels genom de svårigheter som uppstår då skilda myndigheter med olika begreppsdefinitioner skall samarbeta. Den bristande kunskapen om innebörden av begreppens betydelse hos andra myndigheter

kan i vissa situationer få stora konsekvenser både för myndigheten själv, andra myndigheter och för den inblandade fastighetsägaren. Noterbart i detta sammanhang är att relativt stora ansträngningar görs för att sanera floran av begreppsdefinitioner. Så kan nämnas den verksamhet som bedrivs av TNC, SIS m fl.

3. De specifika problem som uppstår hos de inblandade parterna är av flera slag. För skattemyndigheternas del märks främst de problem som sammanhänger med avgörandet om en viss reparation resp ett visst underhåll finansierats med hjälp av statligt lånestöd eller ej. Den direkta avdragsrätten är ju avhängig detta.

För lånemyndighetens del är problemen inte så stora ännu. Detta beror på att lånemyndigheterna kan arbeta med de egna begreppen eftersom deras beslut inte påverkas av andras. På sikt torde dock såväl skattemyndigheten som fastighetsägaren kräva bättre motiveringar och utförligare beslut för att kunna göra uppdelningen mellan reparation/underhåll som finansierats med hjälp av de statliga bostadslånen och sådana reparationer/underhåll som frifinansierats. De ökade kraven på lånebeslutens uppdelning mellan låneberättigade och icke låneberättigade reparationer/underhåll torde medföra ökad arbetsbelastning hos länsbostadsnämnderna.

Det förhållandet att lånemyndigheternas beslut inte direkt påverkas av andra myndigheters beslut kan även leda till att lånemyndigheterna saknar incitament för att söka åstadkomma en ökad likformighet i begreppsanvändningen.

För fastighetsägarna är problemen av flera typer. Rättssäkerhetsaspekterna har tidigare behandlats liksom även de problem som sammanhänger med den stora floran av begreppsdefinitioner. Vidare finns det farhågor beträffande minskad saneringsverksamhet och behov av ytterligare statliga stödåtgärder pga den minskade självfinansieringen. Dessutom har avdragsförbudet för reparationer och underhåll finansierade med hjälp av statliga lån avsevärt försvårat upprättandet av kalkyler som riktigt beskriver de olika investeringsalternativen; se avsnitten 4.3.1-4.3.3.

4. De ekonomiska konsekvenserna är stora av att begreppen har olika innebörd i skilda författningar.

De kalkyler, som upprättats - avsnitt 4.4 ff - är mycket omfattande och visar med önskvärd tydlighet hur svårt det är att överblicka effekterna av olika investeringsalternativ. Utfallet av de olika kalkylerna är naturligtvis beroende av många faktorer. Nämnas kan t ex valet av diskonteringsfaktor, osäkerhet om framtida händelser samt svårigheten att förutse bedömningen av de aktuella åtgärderna. Nämnas skall även de problem som sammanhänger med svårigheten att överblicka de aktuella rättsreglerna inom området.

De rent ekonomiska konsekvenserna av den skilda begreppsanvändningen kan sammanfattas i följande punkter:

- För den som avser att behålla sin fastighet är det mer fördelaktigt att betrakta en investering som reparation.
- De statliga ombyggnadslånen är inte så fördelaktiga att investeringar med hjälp av dessa förmår att konkurrera med frifinansierade reparationsåtgärder om inte man har för avsikt att sälja fastigheten.

- Realisationsvinstbeskattningen verkar utjämnande mellan olika investeringar. Utfallet beror således till stor del av om man tänker behålla fastigheten eller ej.
- Den del av räntebidraget som belöper på den underliggande krediten (= lånen för själva fastighetsförvärvet) har stor del i ombyggnadsalternativets nuvärde. Vid en inflation på 10 % utgör denna del ca hälften av hela investeringens värde.
- Ombyggnadsalternativet har en större inflationskänslighet än reparationsalternativet.
- Likviditetspåfrestningarna är avsevärt mindre vid reparationsalternativet jämfört med såväl själva fastighetsförvärvet som ombyggnadsalternativet.
- Både reparations- och ombyggnadsalternativet är bättre likviditetsmässigt än själva fastighetsinvesteringen varför båda åtgärderna är välmotiverade.
- För att kunna göra riktiga investeringar krävs mycket omfattande kalkyler vilket med önskvärd tydlighet framgår av bilagorna 1 och 2.

FÖRKORTNINGAR

BFF	Bostadsfinansieringsförordningen (1974:946)
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
BFR	Byggnadsforskningsrådet
BL	Byggnadslagen (1974:385)
BLP	Förordningen (1978:384) om beräkning av låneunderlag och pantvärde
BOFS	Bostadsstyrelsens författningssamling
BOS	Bostadsstyrelsen
BS	Byggnadsstadgan (1959:612)
BSL	Bostadssaneringslagen (1973:531)
Dep ch	Departementschefen
Ds B	Departementsstencil Budgetdepartementet
Ds Fi	Departementsstencil Finansdepartementet
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FO	Förmedlingsorganet
GRS	Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok
HB	Handelsbolag
JB	Jordabalken
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LGS	Lägsta godtagbara standard
NBD	Näringslivets byggdelegation
Prop	Proposition
Prövn nd	Prövningsnämnden
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfall från Regerings- och Kammarrätt
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SABO	Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag
SBN	Svensk Byggnorm
SFS	Svensk Författningssamling
SIS	Standardiseringskommissionen i Sverige
SkU	Skatteutskottet
SOU	Sveriges Offentliga Utredningar
TN	Tidskriften Taxeringsnämnden
TNC	Tekniska Nomenklaturcentralen
VA	Vatten och avlopp

LITTERATUR

- Alvin, B. Reparationsavdrag och besiktning av fastigheter. Skatteenytt 1958 nr 9, sid 277-285.
- Augustsson, R. & Håkman, I. Kostnader för ombyggnad. BFR T21:1977.
- Augustsson, R., Fredriksson, B. & Håkman, I. Sanering och ombyggnad av flerbostadshus. BFR R149:1979.
- Avdrag för reparationskostnader som finansierats med statligt lånestöd. RSV Dnr 372/82-309.
- Bergström, S., Bergström, S., Eek, H. & Lindblom, P.H. Juridikens termer, 4:e uppl, Stockholm 1975.
- Bergström, S. Skatter och Civilrätt, Stockholm 1978.
- Bjerking, S-E. Ombyggnad. Studier av genomförda moderniseringar. BFR R32:1971, Stockholm 1971.
- Blomberg, I. & Eisenhauer, E. Varsam ombyggnad. BFR R7:1976.
- Bo bra, bo privat - Bostadspolitiskt program. Sveriges Fastighetsägareförbund, Stockholm 1980.
- Bostadsfinansieringsförordningen med anvisningar och tillämpningsföreskrifter. Utg av Bostadsstyrelsen; ändringar t o m 820601.
- Bostadsstyrelsens anslagsframställning budgetåret 1983/84.
- Bratt, J. & Fernström, O. Deklaration och beskattning. 25:e uppl, Stockholm 1980.
- Brunzelius, Danielsson, Engström & Åström. Bostadssociala åtgärder, 1978.
- Bröchner, J. Ombyggnadsbeslut för flerfamiljshus. Väg och Vattenbyggaren 1978 nr 2, sid 49-52.
- Bröchner, J. Economic aspects of housing rehabilitation. BFR D5:1978.
- Byggnadsproduktionen - problem och forskningsbehov. Statens Råd för Byggnadsforskning, Stockholm 1963.
- Byggnadsstyrelsens rapport nr 116, 1974.
- Bygg och bokostnad 70-tal. BPA-Riksbyggen, Stockholm 1978.
- Carlegrim, E. & Skoog, M. Hyresfastigheter i Sverige. BFR R21:1978, Stockholm 1978.
- Danielsson, S., Jacobsson, S. & Lind, O. Effektiva metoder för reparations- och ombyggnadsmålning, Stockholm 1976.
- Eklund, E. De nya avskrivningsreglerna. Svensk skattetidning 1970, sid 103-115.

Eklund, H. Reparation eller ombyggnad, särskilt med avseende på hyresfastigheter. Tillämpade studier i finansrätt, Lund 1971.

Fjellman, G. Reparation eller ombyggnad. Tillämpade studier vid juridiska institutionen, Stockholms universitet, 1972.

Floderus, Å. & Melz, P. Skatt på markutnyttjande. Statens Institut för Byggnadsforskning, M 80:17, Gävle 1980.

Forsberg, M. & Graph, L. Pengar i reserv bra för den som vill köpa Örebrofastighet. Fastighetstidningen 1982 nr 8, sid 37-43.

Geijer, Rosenqvist, Sterner. Skattehandbok, del I, 7:e uppl, Stockholm 1980, del II, 8:e uppl, Stockholm 1977. Cit GRS.

God Bostad - idag och imorgon. Kungl. Bostadsstyrelsen, 1964.

Grosskopf, G. & Edvardsson, L. Inkomst och förmögenhetsbeskattning, del I, Stockholm 1981.

Handledning för rörelse och jordbruksbeskattning 1981. RSV, Stockholm 1980.

Handledning för taxering 1981. RSV, Stockholm 1980.

Hansson, I. Bostadsfinansiering och bostadsbeskattning under inflation. BFR T26:1977.

Hedelius, E. Avdrag för reparation av byggnader. Taxeringsnämnden 1959 nr 10, sid 231-236.

Hedskog, B. Bevara användbara byggnader. Institutionen för fastighetsekonomi, KTH, Stockholm 1979.

Helmers, D. & Gustafsson, A. Mark, Byggnader, Inventarier. Stockholm 1970.

Hyresgäster och ombyggnad. Bostadsstyrelsen 1980.

Jacobson, P. Statlig bostadsfinansiering vid nybyggnad. Tillämpade studier i fastighetsrätt, juridiska institutionen, Stockholms universitet, vt 1978.

Jenelius, A. & Rånlund, E. Köp och ombyggnad av omoderna hyresfastigheter, motiv och skattemässiga konsekvenser. Examensarbete, institutionen för fastighetsekonomi, KTH, Stockholm 1977.

Jensfelt, C. Ombyggnad enligt sammanjämningsprincipen. BFR R6:1978.

Johansson, H. & Lind, H. Spekulation i fastigheter. BFR R68:1979.

Johansson, R. & Karlberg, B. Bostadspolitiken. Helsingborg 1979.

Juvén, K. Rationellare fastighetsunderhåll. BFR R4:1977.

Kommentar till Svensk Byggnorm, 1975:5, Bostäder - Ombyggnad. Statens Planverk.

Krantz, B. Hur tillämpas ombyggnadsnormerna i kommunerna? Väg och Vattenbyggaren 1980 nr 9, sid 39-41.

Krasse, U. Underhåll eller ombyggnad. Skattenytt 1963 nr 5, sid 139-146.

Leksell, E.G. Fastighetsbesiktning i taxeringsmål. Skattenytt 1958 nr 12, sid 385-387.

Lindencrona, T. Stadsförnyelse - en serie målkonflikter. Att Bo 1981 nr 1, sid 3-5.

Lindhe, T. Reparation eller ombyggnad av mangårdsbyggnad. Tillämpade studier i finansrätt, juridiska institutionen, Uppsala universitet, vt 1981.

Linn, B. Husen vi äger, en tillgång att vårda. Riksantikvarieämbetet/Liber.

Ljung, B. Investeringsbedömning, 3:e uppl, Gotab 1978.

Lundevall, A. Skattehandbok, 4:e uppl, Stockholm 1958.

Lån och bidrag till ombyggnad av bostäder. Bostadsstyrelsen 1982.

Melz, P. Förbättringskostnader på schablonbeskattade fastigheter. Skattenytt 1981, sid 227-234.

Nilsson, F., Toftered, L. & Andersson, K.O. Deklarationshandboken, 6:e uppl, Borås 1982.

Näringslivets byggdelegations remissyttrande över prop 1978/79:209, Dnr 177/79,

Ombyggnad av bostäder. Bostadsstyrelsen, Stockholm 1976.

Plan och byggtermer 1975. Tekniska Nomenklatur Centralen, publ nr 58.

Plan och byggtermer 1980. Tekniska Nomenklatur Centralen, publ nr 75.

Reparation/Underhåll, Ombyggnad/Förbättring? Studiematerial Au 2-6, utg 1 oktober 1981, RSV.

Rydin, B. Reparation av byggnader - en rättsfallssamling. Skattenytt 1971 nr 6, sid 221-239.

Räkna på ombyggnad. Byggforskningens informationsblad B3:1978, Stockholm 1978.

Sagnert, S. Grundförbättring eller underhåll. Skattenytt 1961 nr 6, sid 205-211.

Sandström, C.O. Fastighetsavskrivningarna. Skattenytt 1969 nr 7, sid 279-295.

Sandström, K.G.A. Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, Stockholm 1975.

Sanering för flerbostadshusbebyggelse och service. Svenska Kommunförbundet, cirk 78.128.

Skatte- och taxeringsförfattningarna 1981. RSV, Stockholm 1981.

Statistik/Utredningar/Information, nr 1979:28, Bostadsstyrelsen.

Statistik/Utredningar/Information, nr 1981:30, Bostadsstyrelsen.

Statistik/Utreddingar/Information, nr 1982:2, Bostadsstyrelsen.

Sterner, H. Avdrag för reparation och underhåll. Svensk skattetidning 1946, sid 115-129.

Strömbergs Synonymordbok, 5:e uppl, Borås 1979.

Svensk Byggnorm, SBN 1980. Statens Planverks författningssamling 1980:1, Stockholm 1981.

Sveriges Fastighetsägares Förbunds yttrande över Ds B 1978:7.

Vahlén, L. Köp av fastighet, Lagfart, 2:a uppl, Göteborg 1973.

Vanner, A. Reparation. Skattenytt 1952, sid 219.

Welinder, C. Beskattning av inkomst och förmögenhet, del I och del II, 8:e uppl, Malmö 1981.

Wennergren, B. Rätten till avdrag för kostnad å byggnad. Skattenytt 1959 nr 7, sid 207-220, med beriktigande tillägg.

Wärn, B. Samhällets styrmedel vid sanering och ombyggnad. BFR R99:1979.

Underhållsnorm 1981-82, Periodiska underhållsarbeten. Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag.

Utterström, P. Avskrivning på rörelse- och hyresfastighet. Tillämpade studier i finansrätt, juridiska institutionen, Stockholms universitet, 1972.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR

SOU 1964:44	Bostadspolitiskt kreditstöd
SOU 1968:26	Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter
SOU 1971:65	Saneringsutredningen
SOU 1974:16	Neutral bostadsbeskattning
SOU 1974:17	Solidarisk Bostadspolitik
SOU 1974:18	Solidarisk Bostadspolitik. Bilagor
SOU 1974:32	Solidarisk Bostadspolitik. Följdfrågor
SOU 1974:150	Riktlinjer för bostadspolitiken, m m
SOU 1976:11	Bostadsbeskattning II
SOU 1977:86	Beskattning av företag
SOU 1977:87	Beskattning av företag. Bilagor

PROPOSITIONER

Prop 1966:24
Prop 1967:100
Prop 1969:100
Prop 1973:162
Prop 1978/79:209
Prop 1980/81:25
Prop 1980/81:68
Prop 1981/82:197

UTSKOTTSBETÄNKANDEN

SkU 179/80:27
SkU 198/81:25

DEPARTEMENTSPROMEMORIOR

Ds Fi 1971:15	(utredningsförslag)
Ds Fi 1973:7	(promemoriaförslag)
Ds B 1978:7	

RIKSSKATTEVERKET

RSV Dt 1975:50

RSV - särtryck 3212

RÄTTSFALL

RÅ 1930 ref 35
RÅ 1931 not 1255
RÅ 1936 not 56
RÅ 1938 not 278
RÅ 1940 not 264
RÅ 1940 not 368
RÅ 1945 not 500
RÅ 1945 not 736
RÅ 1945 not 1148
RÅ 1946 not 993
RÅ 1947 not 539
RÅ 1947 not 893
RÅ 1947 not 1073
RÅ 1947 not 1190
RÅ 1947 not 1406
RÅ 1947 not 1517
RÅ 1947 not 1550
RÅ 1948 ref 12
RÅ 1948 not 972
RÅ 1948 not 987
RÅ 1949 not 895
RÅ 1951 not 253
RÅ 1951 not 371
RÅ 1951 not 626
RÅ 1951 not 930
RÅ 1951 not 1458
RÅ 1952 not 619
RÅ 1952 not 1384
RÅ 1953 not 85
RÅ 1953 not 1960
RÅ 1954 not 160
RÅ 1954 not 280
RÅ 1954 not 361

RÄTTSFALL

RÅ 1954 not 728
RÅ 1954 not 1133
RÅ 1954 not 1334
RÅ 1954 not 1343
RÅ 1955 not 1000
RÅ 1955 not 1002
RÅ 1955 not 1005
RÅ 1955 not 1132
RÅ 1955 not 1232
RÅ 1955 not 1233
RÅ 1955 not 1236
RÅ 1956 not 570
RÅ 1956 not 813
RÅ 1956 not 884
RÅ 1956 not 1574
RÅ 1956 not 1750
RÅ 1956 not 1905
RÅ 1957 not 341
RÅ 1957 not 468
RÅ 1957 not 873
RÅ 1957 not 2027
RÅ 1957 not 2483
RÅ 1958 ref 8
RÅ 1958 not 458
RÅ 1958 not 542
RÅ 1958 not 1723
RÅ 1958 not 2123
RÅ 1958 not 2543
RÅ 1958 not 2592
RÅ 1959 not 993
RÅ 1959 not 1729
RÅ 1959 not 2108
RÅ 1960 not 44

RÄTTSFALL

RÅ 1960 not 112
RÅ 1960 not 1507
RÅ 1960 not 1680
RÅ 1960 not 1911
RÅ 1961 not 608
RÅ 1961 not 1066
RÅ 1961 not 1266
RÅ 1961 not 1319
RÅ 1961 not 1568
RÅ 1961 not 1615
RÅ 1961 not 1793
RÅ 1962 not 172
RÅ 1962 not 1313
RÅ 1963 not 266
RÅ 1963 not 1083
RÅ 1964 not 142
RÅ 1964 not 1002
RÅ 1964 not 1013
RÅ 1964 not 1273
RÅ 1964 not 1274
RÅ 1964 not 1275
RÅ 1964 not 1277
RÅ 1964 not 2279
RÅ 1965 ref 6
RÅ 1965 not 629
RÅ 1965 not 1038
RÅ 1965 not 1039
RÅ 1965 not 1327
RÅ 1965 not 2301
RÅ 1966 not 704
RÅ 1966 not 1578
RÅ 1967 not 1140
RÅ 1967 not 1580
RÅ 1968 not 1006
RÅ 1968 not 1008
RÅ 1968 not 1009
RÅ 1968 not 1094
RÅ 1968 not 1933

RÄTTSFALL

RÅ 1968 not 2314
RÅ 1968 not 2316
RÅ 1968 not 2317
RÅ 1968 not 2471
RÅ 1969 not 265
RÅ 1969 not 861
RÅ 1969 not 867
RÅ 1969 not 950
RÅ 1969 not 1377
RÅ 1969 not 1754
RÅ 1969 not 2077
RÅ 1970 ref 39 I och II
RÅ 1970 not 275
RÅ 1970 not 962
RÅ 1970 not 1229
RÅ 1970 not 2198
RÅ 1970 not 2326
RÅ 1971 not 1820
RÅ 1972 not 71
RÅ 1972 not 72
RÅ 1972 not 575
RÅ 1972 not 1210
RÅ 1973 ref 79
RÅ 1973 not 847
RÅ 1974 ref 9
RÅ 1974 ref 73
RÅ 1974 not 1238
RÅ 1975 ref 39
RÅ 1975 not 397
RÅ 1977 ref 85
RÅ 1977 not 220
RÅ 1979 not 124

RIKSSKATTENÄMNDENS MEDDELANDEN

RN 1955 4:3

RN 1958 1:9

RN 1970 1:1

RÄTTSFALL FRÅN REGERINGS- OCH KAMMARRÄTT

K 1972 1:93

K 1975 1:43

R 1979 1:70

KR i Jönköping dom (1979-10-12 mål nr 1884-1977)

BOSTADSSTYRELSENS BESLUT

1981-06-10 Dnr 41:1141

1981-07-22 Dnr 41:980

1981-08-13 Dnr 41:772

REGERINGENS BESLUT

1975-11-20 B 1581/75

1975-11-20 B 1874/75

1977-06-09 B 2277/76

**Denna rapport hänför sig till forskningsanslag
810425-0 från Statens råd för byggnadsforskning
till Juridiska institutionen, Stockholms universitet.**

R62: 1983

ISBN 91-540-3921-5

Statens råd för byggnadsforskning, Stockholm

Art.nr: 6700762

**Abonnemangsgrupp:
T. Fastighetsförvaltning**

**Distribution:
Svensk Byggtjänst, Box 7853
103 99 Stockholm**

Cirka pris: 40 kr exkl moms