

Nr 19

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader för reparation och underhåll av byggnad.

(2:a avd.)

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 49 av herr *Stefanson m. fl.* och II: 57 av herr *Källenius m. fl.*, vari hemställts, »att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om en skyndsam utredning i syfte att så ändra beskattningsreglerna i fråga om beräkning av inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), att avdrag får göras med visst belopp för avsättningar avsedda för framtida reparationsbehov»; samt

2) de likalydande motionerna I: 369 av herr *Harald Pettersson m. fl.* och II: 428 av herr *Börjesson* i Glömminge *m. fl.* vari hemställts, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla om prövning och förslag till riksdagen om sådana ändringar i kommunalskattelagen, att avdrag för reparation och underhåll medges för kostnader för istandsättande av byggnad till en nivå, som kan anses motsvara en rationell användning».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionerna II: 57 och II: 428.

Å byggnad nedlagda kostnader som hänför sig till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan enligt gällande bestämmelser avdragas antingen omedelbart vid taxering för det beskattningsår, under vilket skattskyldig fått vidkännas kostnaderna, eller ock genom årliga värdeminskingsavdrag. I fråga om inkomstkällorna jordbrukfastighet och annan fastighet, vilken inte taxeras enligt schablon, samt rörelse (22, 25 och 29 §§ kommunalskattelagen) gäller sålunda att kostnader för reparation och underhåll av byggnad får avdragas på en gång, medan kostnader för ny-, till- eller ombyggnad i princip medgives till avdrag allenast i den mån de täckes av årliga värdeminskingsavdrag.

Till reparations- och underhållsarbeten räknas sådana åtgärder, som erfarenhetsmässigt måste vidtas någon eller några gånger under en byggnads

livslängd på grund av normal förslitning och som inte medför att byggnadens karaktär förändras. Till underhållsarbeten räknas i enlighet härmed regelmässigt ommålning, omläggning av tak, insättning av nya fönster o. dyl. Det är den tekniska beskaffenheten hos arbetet som sådant som är avgörande för om reparation skall anses föreligga eller inte. Härvidlag är i princip utan betydelse om byggnaden i det speciella fallet ökat i värde. Avdrag för beräknad (inte verklig) kostnad kan under vissa omständigheter få göras, nämligen då det är fråga om dylikt i och för sig till reparation hörande arbete, som utförts med dyrbarare material än det som ursprungligen kommit till användning. I detta fall får avdragas vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet.

Vid total ombyggnad medges inte — här bortses naturligtvis från värdeminskning — avdrag för någon del av kostnaderna, inte ens för beräknade reparationskostnader (jfr RÅ 1951 not Fi 65). Svårlosta gränsbedömningar uppkommer emellertid i samband med byte av delar av byggnad. Till en början kan härvid konstateras att byte av hela stommen till en byggnad givetvis bör anses som nybyggnad, medan däremot byte av en tröskel lika klart är hänförligt till reparation. Byte av ytterväggar torde i regel böra hänföras till ombyggnad, eftersom väggarna normalt bör ha samma livslängd som byggnaden. Även om ytterväggarna vid bytet är uttjänta torde bytet regelmässigt böra betraktas som icke avdragsgillt ombyggnadsarbete. Även byggnadsgrunden bör normalt ha samma varaktighet som byggnaden i övrigt och ett byte av grunden i dess helhet kan därför endast i undantagsfall hänföras till reparation. Enahanda är förhållandet med helt utbyte av bjälklag och takstolar. Byte av även betydande delar av bjälklag eller takkonstruktion hänföres emellertid i praxis till reparation.

Ersättande av övriga delar av byggnad, såsom takbeläggning, dörrar, fönster, golv, korkmattor, tapeter, skåpanordningar m. m. i kök, spis, skorstensstock, värmepanna m. m., hänföres i regel till reparation och underhåll. För avdragsrätt kräves härvid — såsom förut nämnts — inte att byte sker till delar av samma typ och material som de utbytta delarna men avdraget begränsas till att avse beräknade kostnader för ett utbyte till ursprungsföremålet respektive ursprungsmaterialet.

Eftersom till reparations- och underhållskostnader räknas endast »normala» utgifter för byggnaden, hänföres kostnader föranledda av extraordinära omständigheter vanligen till icke avdragsgill kapitalförlust. Exempel härå utgör brand, naturkatastrof, översvämning och explosion m. m. (jfr dock RÅ 1940 not Fi 368 och 1958 not Fi 1723, där avdrag medgavs för iständsättande av stormskadad eller genom snötryck ramponerade lador). Åtgärder för avhjälpande av rena felaktigheter i en byggnads konstruktion medför inte rätt till reparationsavdrag.

Kostnader för flyttning av en byggnad är inte avdragsgilla. Däremot kan arbeten utförda på byggnaden i samband med flyttningen vara att anse som reparation. Härför förutsattes emellertid att arbetena verkligen föranletts av ett reparationsbehov och inte av flyttningen (jfr RÅ 1961 not Fi 1319). Om man vid flyttning av byggnad nedmonterar densamma och sedan uppför den på nytt, blir arbetena att anse som ombyggnad (RÅ 1949 not Fi 196). Vad angår byggnad, som rasat, har regeringsrätten i ärende angående förhandsbesked uttalat att skattskyldig i sådant fall icke äger åtnjuta avdrag för kostnader för byggnadsarbeten till annan del än de avser reparation som utförts på byggnaden före raset (se riksskattenämndens meddelande 1955 nr 4: 3).

I fråga om samtliga här berörda förvärvskällor gäller från och med 1959 års taxering att avdrag får göras för kostnader för anskaffning och insättning av vissa utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilken utrustning endast har värde ur civilförsvarysynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa m. m. Detta gäller även om arbetena till sin natur är att hänföra till om- eller tillbyggnad.

Vad angår annan fastighet, som delvis användes i rörelse och delvis såsom bostad, gäller att en fördelning av havda reparationskostnader skall göras mellan rörelsedelen och bostadsdelen.

Intäkter och kostnader i inkomstkällan annan fastighet redovisas enligt kontantprincipen. Intäkter upptas sålunda i deklaration avseende det beskattningsår de kontant influtit. Avdrag får göras för utgifter, bl. a. reparationskostnader, i den mån de kontant erlagts under beskattningsåret. Någon rätt till inkomstutjämning mellan olika beskattningsår genom skattefri avsättning av medel för framtida reparationer föreligger alltså inte. Frågan om sådan inkomstutjämning med tillämpning av en kontometod prövades av 1957 års skatteutredning men avvisades under hänvisning främst till de stats- och kommunfinansiella verkningar en sådan anordning — åtminstone på kortare sikt — skulle medföra. Utredningen underströk även den begränsning i kontometoden, som ligger däri att den endast kan bli av värde för den, som från början har så goda vinstförhållanden att han äger möjlighet göra de för framtida utjämning erforderliga avsättningarna — och också gör dem. Även andra skäl talade enligt utredningens mening mot införande av en kontometod. Det var förenat med avsevärda svårigheter att finna en rationell grund för såväl maximeringen av den årliga avsättningen som den sammanlagda storleken av de avsatta beloppen. Vidare måste kontometoden antagas ge upphov till ett så stort antal konton att därigenom myndigheternas kontrollmöjligheter i hög grad försvårades.

Motionsyrkanden av samma innebörd som i de likalydande motionerna I: 49 och II: 57 har tidigare prövats av riksdagen, senast år 1962. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 47 avstyrkte bevillningsutskottet motionerna. Utskottet anförde därvid bl. a. följande.

Principen om beskattningsårets slutenhet är alltså grundläggande för våra skattelagar, om än betydande avsteg gjorts under de senaste femton åren. Genom lagstiftningen om förlustutjämning har de särskilt påtagliga nackdelarna av beskattningsårets slutenhet undanröjts. Vidare får de mest aktuella spörsmålen om den progressiva beskattningens verkningar anses åtminstone provisoriskt lösta genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst och lagstiftningen om skogskonto. Givetvis har man genom dessa lagstiftningsåtgärder inte löst alla de problem, som har samband med beskattningen av inkomster, vilka varierar starkt mellan olika år. Frågan om en mera omfattande progressionsutjämning hänger emellertid samman med den översyn av hela vårt skattesystem, som skall verkställas av allmänna skatteberedningen. Därvid kommer givetvis även att prövas lämpligheten av ett ökat användande av kontometoden för ernående av skatteutjämning.

Av innehållet i de förevarande motionerna må här återges följande.

I *motionerna I: 49 och II: 57* framhålles att underhålls- och reparationskostnaderna starkt varierar år från år. Från att ha varit ringa under de första åren efter fastighetens färdigställande ökas de successivt för att efter 7—10 år uppnå ett maximalt belopp, överstigande det i den årliga hyreskalkylen beräknade reparationsbehovet, varefter de nedgår till ett visst minimibelopp. Detta i sin tur medför att underskott uppkommer under år, då större reparationer måste göras, under det att andra år kan medföra överskott. En fastighetsägare med en marginalskatt på 50 procent kan avsätta endast hälften av det belopp som är avsett för fastighetens yttre och inre reparation, för nybyggda fastigheter reglerat till 0,70 procent av byggnadskostnaderna, vilket i sin tur medför att han inte kan uppfylla hyresgästernas rimliga krav på reparationer.

Om enskilda fastighetsägare bereddes möjlighet att göra avsättningar för täckande av framtida kostnader för reparation, kunde den del av hyran som avser reparationer till fullo användas för sitt ändamål, vilket skulle medföra att fastighetsbeståndet förbättrades. Fondavsättningarna bör — enligt motionärerna — vara bundna vid fastigheten som sådan för att säkerställa att de avsatta medlen kommer resp. fastighet till godo.

Motionärerna erinrar även om den möjlighet de allmänna bostadsföretagen, vilkas fastigheter taxeras enligt särskild schablonregel, har att under år med ringa reparationsbehov skattefritt fondera hyresintäkter för framtida reparationer.

Motionärerna i *motionerna I: 369 och II: 428* förmenar att skattedom-

stolarna i sina avgöranden intar en mycket restriktiv hållning när det gäller att bedöma vad som är hänförligt till reparation och underhåll av byggnad. Följden härav har blivit, att de reparationsarbeten som utförs mera tar sikte på att återställa byggnaden i sitt ursprungliga skick än på att sätta byggnaden i ett skick som motsvarar tidens standard och som möjliggör ett rationellt utnyttjande. Detta i sin tur har medfört att jordbrukets ekonomibyggnader befinner sig i en fortgående försämring i hela vårt land. Enligt motionärernas uppfattning bör man eftersträva en lagstiftning som stimulerar näringslivet att ständigt anpassa sin produktionsapparat efter den moderna teknikens landvinningar. Detta kan ske bland annat därigenom att avdrag för kostnader för reparation och underhåll medges med belopp som kan anses motsvara en rationell användning av byggnaden.

Utskottet

I de förevarande motionerna upptas vissa frågor som sammanhänger med rätten till avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader för omändrings- och reparationsarbeten m. m. å fastigheter.

Utskottet behandlar till en början det längre gående utredningsyrkandet i de likalydande motionerna I: 369 och II: 428 om utvidgning av avdragsrätten för i byggnad nedlagda kostnader till att avse för närvarande inte avdragsgilla kostnader för iståndsättande av byggnader till en nivå, som kan anses motsvara en rationell användning. Motionärerna erinrar om att avdrag vid taxeringen ofta vägras för reparationskostnader, när annat byggnadsmaterial än det ursprungliga användes eller när mindre omdisponeringar av byggnader företas. Följden härav har blivit att reparationsarbetena — för att största möjliga skatteavdrag skall erhållas — mera tar sikte på att återställa byggnaden i sitt ursprungliga skick än att få byggnaden i ett skick, som motsvarar tidens standard och kravet på rationellt utnyttjande.

Gällande bestämmelser om rätt till avdrag för kostnader för reparation och underhåll återfinnes i kommunalskattelagen beträffande jordbruksfastighet i 22 § och beträffande annan fastighet i 25 § samt beträffande rörelse i 29 §. I stort sett är bestämmelserna i detta hänseende likalydande. Med hänsyn till att spørsmålet nu tagits upp ur mera principiell synpunkt, beröres här inte mindre divergenser i utformningen av de olika paragraferna. Redogörelsen anknyter till normalfallet, d. v. s. ägarens rätt till avdrag. Innebörden av gällande bestämmelser är att verkliga utgifter för reparation och underhåll av byggnad får avdragas på en gång. Till reparation och underhåll hänföres sådana arbeten, som erfarenhetsmässigt måste förelagas någon eller några gånger under en byggnads livslängd i takt med den norma-

la förslitningen. Det är den tekniska karaktären hos arbetet som konstituerar rätten till avdrag; omändringsarbeten leder sålunda i regel till förlust av avdragsrätten. Syftet med avdragsrätten får anses vara att bibehålla fastigheten i ett gott skick i sin ursprungliga konstruktion. Om vid ett reparationsarbete skulle ha använts annat eller dyrbarare material än det ursprungliga, medges likväl avdrag för en beräknad kostnad nämligen vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet, givetvis högst intill den verkliga utgiften.

Föreligger ny-, till- eller ombyggnad, och därmed torde i regel jämföras förändringsarbeten, föreligger inte någon rätt till avdrag för den verkliga utgiften eller för en beräknad reparationskostnad. Det är nämligen avsett att dessa kostnader skall kompenseras genom årliga värdeminskningsavdrag i förhållande till byggnadens på ena eller andra sättet beräknade värde.

Utskottet finner det här ifrågavarande motionsyrkandet värt beaktande. Såsom framgår av det anförda är gällande avdragsregler för reparation och underhåll så utformade att de verkar hämmande på utvecklingen. Avdragsrätten är i princip beroende av att byggnaden bibehålles i sitt ursprungliga skick, ett förhållande som leder till att ägaren, då han står inför situationen att rusta upp byggnaden, väljer att inrätta sig efter avdragsreglerna framför att, med förlorad avdragsrätt, tillgodose kraven på tidsenlig standard hos och rationell användning av byggnaden. Om frågan bedömes ur samhällsekonomisk synpunkt är det föga tillfredsställande, att ägaren får avdrag för kostnader, som likväl inte medger ett ändamålsenligt utnyttjande av byggnaden, medan avdrag vägras, om ett motsvarande belopp användes för att sätta byggnaden i stånd, låt vara genom viss ombyggnad eller omändring. I sistnämnda fall har dock ägaren med samma kostnad vunnit ett resultat, som möjliggör ökat ekonomiskt utbyte och därmed även ökade skatteintäkter för det allmänna. Utskottet finner det således angeläget, att frågan om gränsdragning mellan avdragsgilla och icke avdragsgilla kostnader för byggnadsarbeten blir föremål för översyn och får med det anförda tillstyrka motionerna I: 369 och II: 428.

I de likalydande motionerna I: 49 och II: 57 föreligger utredningsyrkande beträffande frågan om rätt till avdrag vid inkomstberäkningen av hyresfastigheter för avsättning av medel, avsedda för framtida reparationsbehov. Därvid har motionärerna erinrat om att reparationsbehovet beträffande hyresfastigheter varierar från år till år samt att vid år med låga reparationskostnader uppstår ett inkomstöverskott, som till hälften tas i anspråk för skatt. Om möjlighet gavs till skattefria fondavsättningar under år av överskott, skulle de enskilda ägarna av hyresfastighet på ett bättre sätt

kunna möta de år, då reparationsbehov verkligen uppkommer, något som även kommer hyresgästerna till godo. Motionärerna framhåller i sammanhanget även de gynnsamma regler, som i detta hänseende gäller för de s. k. allmännyttiga bostadsföretagen. Dessa senare har genom beskattningsreglernas utformning viss möjlighet att under år med låga reparationskostnader skattefritt avsätta medel för att i framtiden möta sådana kostnader.

Utskottet ställer sig positivt även till nu förevarande motionsyrkande. Visserligen föreligger genom särskild lagstiftning rätt till förlustutjämning mellan olika beskattningsår, men detta torde inte vara till fyllest i nu förevarande sammanhang. Motionärerna får anses på ett övertygande sätt ha visat att det, på grund av variationer år från år i reparationskostnaderna och inte minst med tanke på den storlek marginalskatten i de aktuella fallen kan få, föreligger ett verkligt behov av rätt till skattefria avsättningar till reparationsfonder beträffande hyresfastigheter i enskild ägo. Härvid må erinras om att de allmännyttiga bostadsföretagen genom skattelagstiftningens utformning för närvarande har goda möjligheter att avsätta medel för att, när det behövs, sätta fastigheterna i stånd. Detta är till fördel inte minst för hyresgästerna. Det är ett skälighetskrav, att övriga ägare av hyresfastigheter beredes liknande möjligheter till fonderingar. Utskottet vill framhålla, att en anordning med skattefria avsättningar till sådana reparationsfonder på längre sikt inte leder till något skattebortfall för det allmänna utan endast till en omfördelning av skatten på skilda år. Betyggande garanti mot missbruk torde föreligga, om man, såsom motionärerna föreslagit, binder fondavsättningarna vid fastigheten som sådan. Med det anförda vill utskottet, som instämmer i motionärernas uppfattning att frågan bör lösas skyndsamt utan att resultatet av allmänna skatteberedningens arbete avvaktas, tillstyrka motionerna I: 49 och II: 57.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att riksdagen måtte

1) med bifall till de likalydande motionerna I: 49 av herr Stefanson m. fl. och II: 57 av herr Källenius m. fl. i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om skyndsamt utredning i syfte att så ändra beskattningsreglerna i fråga om beräkning av inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), att avdrag får göras med visst belopp för avsättningar avsedda för framtida reparationsbehov; samt

2) med bifall till de likalydande motionerna I: 369 av herr Harald Pettersson m. fl. och II: 428 av herr Börjesson i Glömminge m. fl. i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om

prövning och förslag till sådana ändringar i kommunalskattelagen, att avdrag för reparation och underhåll medges för kostnader för iståndsättande av byggnad till en nivå, som kan anses motsvara en rationell användning.

Stockholm den 19 mars 1963

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Hagberg, Stefanson, Oscar Carlsson, Gustaf Elofsson, Wärnberg, Yngve Nilsson, Kronstrand, Tage Johansson och Helleblad; samt

från andra kammaren: herrar Allard, Vigelsbo, Engkvist, Asp, Christenson i Malmö, Andersson i Essvik, fru Nettelbrandt, herr Darlin, fru Holmqvist* och fru Kristensson.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservation

av herrar *John Ericsson, Oscar Carlsson, Wärnberg, Tage Johansson, Helleblad, Allard, Engkvist, Asp, Andersson* i Essvik och fru *Holmqvist*, vilka ansett att utskottets yttrande och hemställan bort ha följande lydelse:

I de — — — (= utskottets yttrande s. 5 rad 13 uppifrån — s. 6 rad 13 uppifrån) — — — beräknade värde.

Ett tillgodoseende av detta motionsyrkande skulle rubba de principer på vilka det nuvarande avdragssystemet är uppbyggt och därmed avvägningen mellan sådana kostnader som får avdragas på en gång och sådana som tillgodoräknas genom värdeminskingsavdrag. Härvid må erinras om att en särskild sektion inom skattelagssakkunniga utreder spörsmålet om avskrivning av jordbruksbyggnader och att även allmänna skatteberedningen torde komma att beakta frågor om avskrivning å byggnader. Det är också utskottets mening att en ändring i avdragsreglerna för reparation och underhåll knappast kan komma till stånd utan översyn av själva inkomstbegreppet. En utvidgad avdragsrätt på sätt motionärerna tänkt sig skulle således kunna återverka på bedömningen av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattningen av fastighet. Utskottet anser sig inte kunna dela motionärernas uppfattning om att rättstillämpningen, då det gäller avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnad, är särskilt restriktiv. Sålunda förtar den omständigheten, att annat material än ursprungsmaterialet kommer till användning, inte i och för sig rätten till avdrag, helt eller

delvis, för havda kostnader. Med det anförda får utskottet avstyrka motionerna I: 369 och II: 428.

I de ——— (= utskottets yttrande s. 6 rad 9 nedifrån — s. 7 rad 5 uppifrån) ——— sådana kostnader.

I anledning härav får utskottet erinra om att 1962 års bevillningsutskott i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 47 avstyrkte liknande motionsyrkanden som de här föreliggande. Utskottet framhöll därvid att principen om beskattningsårets slutenhet alltjämt var grundläggande för vår skattelagstiftning. Genom förordningen om förlustutjämning hade emellertid de särskilt påtagliga nackdelarna av denna princip undanröjts. Vidare hade de mest aktuella spörsmålen om den progressiva beskattningens verkningar åtminstone provisoriskt lösts genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst och om skogskonto. Frågan om en mera omfattande progressionsutjämning, bl. a. genom ökat användande av kontometoden, hängde samman med den översyn av hela vårt skattesystem, som verkställes av allmänna skatteberedningen.

Med hänsyn härtill och då i de nu förevarande motionerna icke anförts några nya skäl som kan föranleda ändrat ståndpunktstagande från utskottets sida får utskottet avstyrka motionerna I: 49 och II: 57.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 49 av herr Stefanson m. fl. och II: 57 av herr Källenius m. fl. om viss rätt till avdrag vid beskattningen av hyresfastighet, samt

2) de likalydande motionerna I: 369 av herr Harald Pettersson m. fl. och II: 428 av herr Börjesson i Glömminge m. fl. angående viss rätt till avdrag vid beskattningen för reparation och underhåll av byggnad, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.