SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 3 1968

Något om förordningen om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten, SFS 1967: 44

Av assessor Göran Atterwall

Förordningen om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten kom till stånd som ett komplement till lagen om igångsättningstillstånd för byggnadsarbete och syftade till att ytterligare skärpa begränsningen av icke prioriterad byggenskap. Avgiften drabbar vissa byggnadsarbeten, för vilka igångsättningstillstånd erfordras, dock icke alla. Man undantog bl a sjukhus, ålderdomshem, skolor samt mindre installations- och reparationsarbeten, som icke kräver igångsättningstillstånd. Den drabbar i förordningen uppräknade byggnadsarbeten, som igångsättes under tiden den 1 mars 1967—den 30 september 1968, och utgår med 25 procent på byggnadskostnaden. Det är länsstyrelsen, som beslutar om visst byggnadsarbete är avgiftsbelagt eller icke samt fastställer avgiften. Över länsstyrelsens beslut kan besvär anföras till kammarrätten, som är slutinstans. Konungen kan medge befrielse från investeringsavgift helt eller delvis, om läget på arbetsmarknaden påkallar det eller andra synnerliga skäl föreligger. I propositionen nr 10 år 1967 uttalades att länsstyrelsen fick ledning av den praxis som utbildats vid tillämpningen av lagen om igångsättningstillstånd. Emellertid har finansdepartementet i en skrivelse den 24 april 1967 bl a erinrat om att den omständigheten att t ex länsarbetsnämnd funnit att viss investering icke erfordrade igångsättningstillstånd icke innebar att länsstyrelse vid sin prövning utan vidare kunde utgå från att samma investering var utesluten från kravet på investeringsavgift. De skilda utgångspunkterna för bedömning betingades av att länsarbetsnämnd i huvudsak hade att pröva fallet från arbetsmarknadssynpunkt, då länsstyrelse däremot hade att enbart bedöma om objektet var av den karaktär att investeringsavgift skulle utgå enligt de grunder som motiverat tillkomsten av författningen om denna avgift. Detta förhållande har också kom-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10

mit till synes i några kammarrättsutslag, där kammarrätten och arbetsmarknadsstyrelsen haft olika bedömning av samma byggnadsarbete.

Några principiella frågor

Begreppet byggnadsarbete

Varken i själva förordningen eller förarbetena till denna lämnas någon definition på begreppet byggnadsarbete. Emellertid stadgas i 2 § lagen om igångsättningstillstånd för byggnadsarbete att med byggnadsarbete förstås i denna lag uppförande av hus av alla slag, rivning av hus samt schaktning för husbyggnad, anläggande av väg, järnväg, spårväg eller annan större fast transportanordning eller av bro, hamn, farled, flottled, kraft-, vatten- eller avloppsledning, gata eller park, utförande av vattenbyggnads- eller torrläggningsföretag samt annat liknande anläggningsarbete, så ock om- eller tillbyggnad, reparation och underhållsarbete å byggnad eller anläggning, som nu sagts. Man torde enligt mitt förmenande i brist på annat uttalande få tillämpa i nämnda paragraf angivna normer i tillämpliga delar även vid bedömandet av frågor rörande investeringsavgiften.

Huvudsaklighetsprincipen

I 1 § förordningen nämnes bl a bensinstation, hus som helt eller till huvudsaklig del inrymmer butiks-, kontors- eller banklokaler, kommunal förvaltningsbyggnad. Man kan fråga sig om lagtexten skall tolkas så att om en del av en byggnad inrymmer t ex en bensinstation, detta medför att hela byggnaden blir att anse som oprioriterad. Av kammarrättens praxis att döma gäller huvudsaklighetsprincipen för alla i förordningen uppräknade byggnadsarbeten. Detta torde innebära att vid uppförande av helt ny byggnad, som inrymmer såväl oprioriterade som andra lokaler skall gälla att hela byggnaden anses som oprioriterad om sådana lokaler överstiger 50 % av hela byggnadens volym. Om alltså en byggnad inrymmer huvudsakligen oprioriterade lokaler skall investeringsavgiften beräknas på byggnadens totala byggnadskostnad. Man kan nämligen vid fastställandet av avgiften ej undanta någon del av de prioriterade lokalerna. Vad nu sagts gäller endast nybyggnation. När det gäller om- och tillbyggnadsarbeten samt reparations- och underhållsarbeten skall dessa betraktas som separata byggnadsobjekt. Till stöd härför kan åberopas kammarrättens utslag den 6 oktober 1967 på besvär av Jämtlands läns sparbank, där kammarrätten bl a yttrade: ”Vid bedömningen av frågan, huruvida ifrågavarande reparations- och ombyggnadsarbeten är avgiftsbelagda, skall beaktas endast de lokaler som arbetena avser.” I dessa fall tas alltså ingen hänsyn till den befintliga byggnadens karaktär, som i och för sig kan bestå av huvudsakligen prioriterade lokaler.

Etappbyggen

Vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att bedöma om ett byggnadsarbete igångsatts under förordningens giltighetstid. Enligt förordningens 7 § anses ett byggnadsarbete igångsatt när det påbörjats på byggnadsplatsen och anses slutfört när anläggningen i huvudsak tagits i bruk för sitt ändamål. Har arbetet utlämnats på entreprenad, anses det slutfört senast när den slutliga ekonomiska uppgörelsen skett, dock ej senare än ett år efter det år då slutbesiktning sker. En byggherre kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10

t ex av ekonomiska skäl ha delat upp ett byggnadsarbete i två etapper, den första har igångsatts före den 1 mars 1967 medan den andra etappen avses igångsättas under förordningens giltighetstid. Kammarrätten har i ett utslag den 17 augusti 1967 på besvär av Vetlanda stad haft att ta ställning till detta problem. Staden hade delat upp ett stadshusbygge i två etapper. Den första etappen igångsattes 1965 och den andra etappen avsågs igångsättas under förordningens giltighetstid. Hela byggnationen var utlämnad till samlad entreprenad. Länsstyrelsen fann att byggnadsarbetet omfattande andra etappen var avgiftsbelagt. Arbetsmarknadsstyrelsen anförde i utlåtande över besvären bl a att ett kriterium på ett etappbygge borde vara att det uppdelades så, att varje etapp kunde fungera som en självständig enhet utan att speciella byggnadstekniska anordningar behövde göras. I fråga om förevarande objekt syntes detta icke vara fallet. Kammarrätten fann att uppförandet av stadshuset — oavsett att byggnationen skedde i två etapper — var att anse som ett enda byggnadsarbete och då arbetet igångsatts före den 1 mars 1967 var staden ej skyldig att erlägga investeringsavgift. I ett annat fall, kammarrättens utslag den 20 september 1967 på besvär av Linköpings domkyrkas restaureringskommitté, var omständigheterna följande. Kommittén hade som led i en restaureringsplan hösten 1965 påbörjat ombyggnad av långhusets yttertak på Linköpings domkyrka. Detta arbete hade avslutats sommaren 1967 och skulle programenligt följas av reparation och ombyggnad av västtornets spira. Länsstyrelsen fann att sistnämnda byggnadsarbete var avgiftsbelagt. Arbetsmarknadsstyrelsen anförde bl a: Av handlingarna i målet framgår att de bägge byggnadsarbetena i fråga ingår i samma restaureringsplan. Arbetet med ombyggnad av yttertaket synes dock vara en etapp av restaureringen, som icke har något ovillkorligt tekniskt samband med ombyggnaden av tornspiran. Kammarrätten fann, att ifrågavarande arbete — oaktat dess samband med tidigare å domkyrkan bedrivet restaureringsarbete — var att anse som särskilt byggnadsarbete samt lämnade besvären utan bifall. Avgörande för bedömningen torde alltså vara det byggnadstekniska och funktionella sambandet mellan etapperna. Det bör kanske också påpekas att samma bedömning måste göras när första etappen igångsättes under förordningens giltighetstid medan andra etappen ligger kanske flera år framåt i tiden, när det gäller att bedöma byggnadskostnadens storlek. En byggherre, som tänker uppföra t ex ett affärshus, avser endast att igångsätta schaktningen för huset under förordningens giltighetstid men tänker vänta med uppförandet av själva huskroppen till efter den 30 september 1968. Frågan är hur investeringsavgiften då skall beräknas. I 7 § 2 st. förordningen stadgas: ”Om byggnadsarbete nedlägges eller avbrytes för att återupptagas först senare än ett år därefter, anses arbetet slutfört när det nedlades eller avbröts. Återupptages arbetet sedan mer än ett år förflutit, anses nytt arbete vara igångsatt.” Man torde enligt min mening kunna göra gällande att om uppförandet av själva huskroppen igångsättes ett år eller mindre efter det schaktningen avslutades, skall investeringsavgiften beräknas på husets totala byggnadskostnad.

Förnyad framställning till länsstyrelse om avgiftsplikt

Man kan fråga sig, om ett lagakraftvun-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10

net beslut av länsstyrelse eller utslag av kammarrätten står fast, även om ifrågavarande byggnadsarbete bedömts utifrån en bristfällig utredning eller efter utslaget viss omdisponering rörande byggnadsarbetet skett. I utslag den 29 november 1967 på besvär av Försäkringsbolaget Allmänna Brand, där bolaget utvidgat sin talan i kammarrätten, yttrade kammarrätten: Bolagets talan i vad den avser utvidgning av dess framställning till länsstyrelsen kan av kammarrätten ej upptagas till prövning. Med hänsyn till vad bolaget i besvären anfört och yrkat bör en fristående bedömning av den av länsstyrelsen avgjorda frågan icke ske. Den faktiska innebörden av besvären får anses vara, att bolaget inkommit med en ny, på ändrade premisser baserad framställning. Denna bör i första hand prövas av länsstyrelsen." Kammarrätten undanröjde länsstyrelsens beslut och överlämnade handlingarna i målet till länsstyrelsen för ny behandling. Enligt min mening bör alltså en byggherre vara oförhindrad att inkomma med en ny framställning till länsstyrelsen om han anser att utredningen varit ofullständig eller ändrade premisser tillkommit, även om länsstyrelsen avgjort en tidigare framställning genom lagakraftvunnet beslut. Likaledes bör länsstyrelse kunna upptaga till prövning avgiftsplikten för ett byggnadsarbete, som förklarats vara icke avgiftsbelagt byggnadsarbete genom utslag av kammarrätten eller befrielse från investeringsavgiften medgivits genom beslut av Kungl. Maj:t, när omständigheterna kan anses motivera det. Byggherren kan t ex ha ändrat ritningarna på vissa punkter efter det befrielse från avgiften medgavs så att det på ett mera väsentligt sätt avviker från det tidigare uppgivna byggnadsarbetets karaktär, eller andra omständigheter tillkommit som ändrat förutsättningarna för ärendets bedömning.

Generella undantag från avgiftsplikten

Kungl. Maj:t har i två kungörelser nr 68 och nr 162/1967 förordnat om vissa undantag från avgiftsplikten. I nr 68/1967 undantages kommunalt eller enskilt beredskapsarbete, för vilket statsbidrag utgår enligt arbetsmarknadskungörelsen, byggnadsarbete för vilket ersättning utgår enligt kungörelsen om ersättning av statsmedel för kostnader till följd av övergången till högertrafik samt byggnadsarbete som är föranlett av skada för vilken ersättning utgår enligt försäkringsavtal. Ett problem som då kan uppstå är till vilken del avgiftsbefrielse skall medgivas när ersättningen endast utgör en del av byggnadskostnaden. Svaret härpå är att investeringsavgift icke skall erläggas för någon del av byggnadsarbetet oavsett om byggnadskostnaden överskrider ersättningsbeloppet. I nr 162/1967 har i princip undantagits byggnadsarbete, för vilket byggnadskostnaden icke överstiger 50.000 kronor. Med byggnadskostnaden avses i denna kungörelse den slutliga byggnadskostnaden, vilket medför att om den preliminära byggnadskostnaden beräknas till 48.000 kronor, investeringsavgift i allt fall skall erläggas om den slutliga kostnaden överstiger 50.000 kronor och då på hela byggnadskostnaden.

Kungl. Maj:ts praxis vid dispensgivningen

Det är svårt att ge några entydiga svar när det gäller denna praxis. Förhållandet är ju det att nästan aldrig identiskt lika fall föreligger och det kan ju även finnas flera olika skäl, som var för sig om ock

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10

med olika styrkegrad, medverkat till utgången i ärendet. Jag tänker därför ange vissa mera allmänna principer, som tillämpats vid dispensgivningen. Först tänkte jag beröra ett par uttalanden av finansministern i riksdagen. Finansministern har som svar på en fråga om varför sådana byggen som kan finansieras med frivilligt insamlade och redan beskattade medel icke medtagits bland de generella undantagen förklarat, att sådana byggen tar i anspråk arbetskraft och kapital i samma utsträckning som lånefinansierad byggenskap. Som svar på en interpellation har finansministern bl. a. anfört att generella undantag i syfte att hålla uppe sysselsättningen i vissa företag eller för viss tillverkning icke är möjliga såvida icke syftet med avgiften skall sättas ur spel för viktiga områden.

I förordningen anges två skäl, som kan medföra befrielse från investeringsavgift, nämligen

1) om läget på arbetsmarknaden påkallar det eller

2) om andra synnerliga skäl föreligger.

Vad rör arbetsmarknadsskälen kan nämnas att regeringen i en kommuniké i oktober 1967 förklarat att i anledning av den ökade arbetslösheten avsågs bl. a. att särskilda dispenser skulle ges från investeringsavgiften. Som villkor skulle gälla att byggena i allmänhet kunde avslutas under vinterhalvåret och dispenserna beräknades komma att omfatta byggen till en sammanlagd kostnad av cirka 50 miljoner kronor. Sådana dispenser har givits under november och december 1967 till en kostnad överstigande nämnda belopp.

När det gäller "andra synnerliga omständigheter" har anmärkningar från hälsovårdsnämnd eller annan myndighet beaktats. Här finns naturligtvis olika former av ingripanden. Hälsovårdsnämnden kan ha meddelat ett föreläggande att vissa åtgärder måste vidtagas före ett visst datum vid äventyr att byggnaden annars icke får användas för ändamålet ifråga. I sådana fall har dispens medgivits. Även om det icke gått så långt som till föreläggande kan dispens tänkas ifrågakomma. Anmärkningarna kanske framstår som så grava att föreläggande kan utfärdas men nämnden har underlåtit detta på grund av att byggherren åberopat att han tänker uppföra en nybyggnad, därför att reparation av den gamla byggnaden blir orationell eller omöjlig att genomföra, så att den uppfyller hälsovårdsnämndens krav. Vissa andra åtgärder av myndighet har också beaktats. Så har omständigheter till följd av övergången till högertrafik, för vilka icke utgått ersättning, medfört dispens. En bensinstation kan genom omläggningen ha kommit i en sådan situation på grund av vägens sträckning att rörelsen icke kan fortsätta om en kompletteringsstation icke får byggas. Den gamla infartsvägen till stationen kan ha stängts, varigenom bilarna får åka en omväg för att komma in till stationen, vilket medfört att rörelsen icke kan bedrivas på sin gamla plats. Stoppförbud har införts på den gata, där en bilverkstad är belägen, vilket omöjliggjort fortsatt drift av rörelsen. Genom kommunsammanslagning har de befintliga förvaltningslokalerna på den av Kungl. Maj:t fastställda centralorten blivit otillräckliga, varför ny- eller tillbyggnad måste vidtagas.

Reparations- och underhållsarbeten bedöms med utgångspunkt från om arbetena är oundgängligen nödvändiga under förordningens giltighetstid. Vad som särskilt beaktas är om det föreligger risk

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10

för person- eller sakskador. Dispens har således medgivits för hus, där rappningen behövde göras i ordning på grund av rasrisk eller det elektriska systemet i en byggnad varit i så dåligt skick att eldfara var för handen. Som allmän regel kan sägas att det på något sätt måste göras sannolikt att arbetena är av nödvändig karaktär, t. ex. genom intyg av någon byggnadssakkunnig.

En annan omständighet som kan medföra dispens är om byggherren uppsagts från sina tidigare lokaler. Har detta skett genom en lagakraftvunnen uppsägning och det är nödvändigt att uppföra en nybyggnad har dispens medgivits. Dock kan sådan nybyggnad kanske icke alltid vara nödvändig om byggherren anskaffat andra lokaler, även om dessa icke är direkt likvärdiga, eller provisorier ställts till förfogande, vilka under alla förhållanden ändå måste användas under viss tid. Vidare avses kanske en väg att dragas rakt över den gamla byggnaden, vilken lösts in av vederbörande myndighet. Uppföres då en ersättningsbyggnad, har dispens medgivits. Om den nya byggnaden kommer att inrymma även andra typer av verksamhet, har dispens medgivits endast för den verksamhet, som fanns i den gamla byggnaden.

När det gäller centrumbyggnader i anslutning till ny bostadsbebyggelse har dispensgivningen givits en fast praxis. Tidigare lades ju t. ex. butikslokaler i bottenvåningen på bostadshusen, vilket väl i och för sig medfört att de icke blivit avgiftsbelagda. Numera läggs sådana lokaler i stället i en samlad byggnation på någon central plats inom området. Bostadsområdet bör icke vara av alltför ringa omfattning samt lokalerna skall huvudsakligen utgöra sådana komplement till bostäderna som är avsedda att åt de boende tillhandahålla varor och tjänster av den art att behovet därav bör tillgodoses inom området, d. v. s. samma krav som gäller för erhållande av statligt bostadslån för denna typ av byggnader. Om dessa förutsättningar uppfylles medgives dispens. Dispens medgives också för av kommuner eller enskilda uppförda byggnader, som uthyres till polisen, om polishusen inlagts i byggnadsstyrelsens prioritering för igångsättning under förordningens giltighetstid. När det gäller reparationsverkstäder, som huvudsakligen betjänar nyttotrafiken, har dispens givits i stor utsträckning.

Avslutningsvis vill jag nämna att befrielse från investeringsavgift per den 1 december 1967 medgivits i 236 fall till en sammanlagd byggnadskostnad av cirka 255 miljoner kronor medan avslag meddelats i 176 fall till en sammanlagd kostnad av cirka 408 miljoner kronor.

Anm.: Jfr SN 1967 sid. 288, 337 och 400.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:40:10