Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter

Av bitr. taxeringsintendenten Arne Gustafson

Betänkande med förslag till ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter har vid halvårsskiftet överlämnats av företagsskatteutredningen (SOU 1968: 26).

Företagsskatteutredningen, vars ordförande är presidenten Gustaf Hedborg, har tidigare tillsammans med skattesystemutredningen under den gemensamma benämningen allmänna skatteberedningen som bekant avgivit betänkandet "Nytt skattesystem" (SOU 1964:25). I detta betänkande uttalade sig företagsskatteutredningen för att beskattningen av företag även i framtiden borde i huvudsak bygga på en beskattning av företagens nettovinst, och det fortsatta utredningsarbetet har mot bakgrund härav inriktats på önskvärda förändringar inom ramen för en fortsatt nettovinstbeskattning. Härvid har i första hand de regler som gäller beträffande rörelseidkares rätt till avdrag för kostnader, som nedläggs på byggnader och anläggningar, befunnits vara i behov av översyn, och i det nu föreliggande betänkandet redovisas resultatet av utredningens överväganden i dessa hänseenden. Samtidigt härmed framläggs förslag till vissa ändringar i de avdragsregler, som gäller vid beräkningen av inkomst av annan fastighet enligt konventionell metod (hyresfastighet).

I. RÖRELSEFASTIGHET

Utredningen konstaterar att nu gällande regler om avdrag för kostnader, som nedläggs på i rörelse använd fastighet, väsentligen införts under och anpassats för en tid av relativt långsam teknisk och ekonomisk utveckling. Reglerna är numera i flera hänseenden starkt föråldrade och lämnar ofta inte utrymme för företagsekonomiskt klart motiverade avdrag. Den önskvärda moderniseringen kräver enligt utredningens mening att regelsystemet reformeras från grunden. Till behandling har sålunda upptagits frågorna om vilka slag av kostnader, som överhuvud skall anses avdragsgilla vid taxeringen, hur dessa kostnader skall fördelas mellan de två huvudformerna för avdrag, omedelbart avdrag och avskrivning samt hur de avskrivningsbara tillgångarna skall fördelas mellan efter olika avdragsregler behandlade grupper av sådana tillgångar. I nu nämnda hänseenden berör förslagen inte blott fastighets- utan även inventariereglerna. Omprövningen av avskrivningsreglernas närmare utformning avser däremot endast till fastighet hänförlig egendom. De bestämmelser som gäller inventarieavskrivningen var som bekant föremål för genomgripande ändring så sent som år 1955.

1. De avskrivningsbara tillgångarnas bestämning och gruppering

Att stora skiljaktigheter, såsom för närvarande gäller, föreligger i avskrivningshänseende mellan de tre grupperna inventarier, byggnad och mark kan naturligtvis i och för sig sägas stå i överensstämmelse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

med den grundläggande principen, att kostnaderna för anskaffandet av dylika anläggningstillgångar skall fördelas till avdrag över en tidsperiod, som svarar mot deras livslängd. Uppenbart är sålunda, att inventarieutrustningen i en byggnad i allmänhet har en väsentligt kortare användningstid än byggnadsstommen, liksom att själva marken är en tillgång som normalt inte är underkastad värdeminskning. Men till såväl mark som byggnad räknas enligt gällande rätt utöver byggnadsstommen resp. marken en rad tillbehör till dessa. Tillbehörskretsarnas omfattning bestäms av de civilrättsliga regler för gränsdragningen mellan fast och lös egendom samt mellan byggnader och övriga fastighetstillbehör, som givits i 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra (för civilrättens del numera ersatt av 1966 års lag om vad som är fast egendom). Vid den civilrättsliga lagstiftningen har det naturligen inte varit någon primär uppgift att skapa regler speciellt anpassade för den skatterättsliga kostnadsbehandlingen och gällande gränser mellan inventarier, byggnad och mark är inte grundade på bedömningar av olika tillgångars livslängd. Till såväl mark som byggnad är sålunda att räkna föremål med starkt varierande varaktighetstider. Särskilt har den snabba tekniska utvecklingen under de senaste decennierna medfört att de föremål, som genom förenämnda gränsdragningar kommit att hänföras till en grupp med vilken de från varaktighetssynpunkt inte har den närmaste samhörigheten, starkt ökat i antal och ekonomisk betydelse. Jämsides härmed har den praktiska tillämpningen av gränsdragningarna i fråga blivit allt svårare.

Utredningen föreslår nu dels att kretsen avskrivningsbara tillgångar utvidgas dels också att dessa tillgångar uppdelas på tre grupper, nämligen inventarier, byggnader och markanläggningar. Förslagen innebär jämfört med gällande regler inte blott tillkomsten av sistnämnda grupp utan också i viss utsträckning en ändrad bestämning av byggnads- och inventariebegreppen.

De avskrivningsbara tillgångarnas bestämning

Enligt gällande rätt sammanfaller gränsdragningen mellan avskrivningsbara och inte avskrivningsbara fastighetstillgångar med den från civilrätten hämtade avgränsningen mellan byggnad och övriga fastighetstillbehör. Dessa senare, markanläggningarna, har det gemensamt kännetecknande att de i tekniskt hänseende har en nära anknytning till marken men i övrigt företer de såväl fysiskt som funktionellt mycket stora olikheter. Utredningen konstaterar att en betydande del av markanläggningarna måste anses vara underkastade värdeminskning. I första hand gäller detta vissa byggnads- eller inventarieliknande konstruktioner såsom ledningar för vatten och avlopp etc., järnvägsspår, brunnar, källare m. m. Men även andra typer av markanläggningar exempelvis inom ett industriområde anlagda vägar, parkeringsplatser, upplagsplatser o. d. är enligt utredningens mening vanligen att betrakta som begränsat varaktiga med hänsyn till att de i regel anlagts för att tjäna viss verksamhet och inte kan förväntas komma till användning oavsett framtida ändringar i denna.

Utredningsförslaget innebär att de avskrivningsbara tillgångarnas omfattning bestäms negativt, d. v. s. genom att de typer av anläggningar och arbeten, som kan anses vara i egentlig mening markförbättrande, anges. Till dessa senare hänförs så-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

dana företrädesvis i samband med det första ianspråktagandet av mark för användning i rörelse vidtagna åtgärder, som syftar till att göra marken plan eller fast, exempelvis röjning av träd och buskar, schaktning av jord- och bergmassor, pålning, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. Därjämte räknas hit huvudsakligen för transporter till och från en fastighet anlagda vägar, kanaler hamninlopp och andra tillfarter.

Inventariebegreppet

Enligt förslaget får inventariebegreppet i avskrivningshänseende en ökad omfattning. Utvidgningen avser till såväl mark som byggnad nu hänförliga tillgångar.

Beträffande gränsdragningen mellan mark och inventarier medför gällande tekniska bestämning av marktillbehören att anordningar, som används tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier eller med för viss verksamhet använd sådan utrustning, stundom hänförs till marken. Exempel härpå utgör för industriell verksamhet dragna ledningar av olika slag såsom för vatten, avlopp, elektrisk ström och gas ävensom industrispår, traversbanor, fundament o. likn. Dylika tillgångar, vilkas ekonomiska livslängd till stor del bestäms av livslängden hos den inventarieutrustning tillsammans med vilken de har sin användning, föreslås nu bli behandlade enligt inventariereglerna.

I fråga om gränsdragningen mellan byggnader och inventarier gäller för närvarande att en mängd föremål som räknas till byggnad har så kort varaktighet, att de med hänsyn härtill kan anses ha en närmare samhörighet med till inventarier hänförlig egendom. En betydande del av dessa mindre varaktiga byggnadstillbehör utgör emellertid för en byggnads allmänna funktion såsom sådan nödvändig utrustning. Dylika föremål måste visserligen utbytas någon eller några gånger under en byggnads livslängd, men de för låga värdeminskningsavdragen på kostnaderna för deras första anskaffande kompenseras av att omedelbart avdrag får åtnjutas för hela kostnaden vid utbytena. En överföring till inventarier av sådan utrustning har inte ansetts motiverad. Däremot har utredningen funnit det vara angeläget att tillbehörskretsen till byggnader bestäms så snävt, att dit inte hänförs föremål av sådant slag, som vid verksamhetsförändringar kan befaras inte längre komma till användning. Detta är i stor utsträckning fallet beträffande anordningar, som är anskaffade för att direkt tjäna en byggnads användning för rörelseändamål. Med hänsyn till svårigheterna att särskilja mera allmängiltig sådan utrustning föreslås, att alla dylika tillgångar skall hänföras till inventarier. Denna gränsbestämning innebär att åtskilligt mera än de f. n. till inventarier i avskrivningshänseende räknade s. k. fasta maskinerna, d. v. s. de tillgångar för vilka vid fastighetstaxeringen särskilt maskinvärde skall anges, får avskrivas enligt inventariereglerna. Såvitt gäller industribyggnad skall sålunda till inventarier räknas all för den industriella driften avsedd maskinell utrustning. Vidare skall hit hänföras anordningar för godstransport såsom räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring, maskinfundament m. m. samt ledningar av olika slag, särskilda värmeanläggningar och ventilationsanordningar, skorstenar för avledande av gaser o. dyl., allt i den mån tillgångarna i fråga anskaffats för att direkt tjäna den industriella verksamheten. Är fråga om affärsbyggnad får på motsvaran-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

de sätt inventarieavskrivningsreglerna tillämpas på bl. a. all butiksinredning, speciella ventilationsanläggningar, rulltrappor och varuhissar. I viss överensstämmelse med gällande rätt föreslås därjämte att såsom självständig byggnad betraktad konstruktion, vilken tjänstgör såsom maskin eller redskap, skall hänföras till inventarier. Som exempel på sådana konstruktioner nämns oljecisterner och siloanläggningar.

Byggnadsbegreppet

Avskrivningsunderlaget för byggnad kommer sedan all direkt rörelseberoende utrustning överförts till inventarier endast att omfatta kostnaderna för själva byggnadsstommen jämte sådana anordningar som är nödvändiga för en byggnads allmänna funktioner och som gör den lämplig att uppehålla sig i för där verksam personal såsom ledningar och annan utrustning för dess uppvärmning, belysning och vattenförsörjning, trappor, personhissar, anläggningar för friskluftsventilation och sanitära anordningar. Vissa för nämnda funktioner nödvändiga anordningar, främst ledningar utomhus, är enligt nuvarande regler att hänföra till mark och härvidlag innebär utredningens förslag en utvidgning av byggnadsbegreppet i det kostnaderna för sådana anläggningar föreslås skola behandlas såsom byggnadskostnader. Till byggnad skall sålunda bl. a. hänföras anslutningsledningar till distributionsnät och ledningar till egna brunnar och avloppsutsläpp.

Markanläggningar

Utredningen har inte funnit lämpligt att under inventarie- och byggnadsbegreppen inordna alla de anordningar, som genom den ändrade bestämningen av kretsen avskrivningsbara tillgångar skall få avskrivas. Återstående värdeminskning underkastade markanläggningar föreslås därför sammanförda till en tredje grupp. De till denna hänförliga anläggningarna är företrädesvis av mera allmän karaktär och har en visserligen begränsad men dock tämligen lång varaktighet. Hit räknas exempelvis körplaner, parkerings- och upplagsplatser, interna vägar, planteringar och fritidsanläggningar för personal såsom fotbollsplaner och tennisbanor. Även brunnar och källare m. fl. liknande anläggningar blir emellertid att hänföra till denna grupp i den mån de inte skall betraktas såsom självständiga byggnader eller inventarier.

2. Reparations- och underhållskostnader

Den rätt till omedelbart avdrag för reparations- och underhållskostnader som föreligger enligt gällande rätt är begränsad till kostnader för åtgärder, som syftar till att återställa eller bibehålla egendomen i lika skick. Vid bedömningen av huruvida vidtagna åtgärder varit av denna art beaktas väsentligen endast deras tekniska karaktär. Arbetenas större eller mindre omfattning och ekonomiska betydelse utgör i princip inte faktorer, till vilka hänsyn tas vid bedömningen.

Den noggranna prövning av olika arbetens tekniska karaktär, som nu i princip måste ske för utrönandet av vilka kostnader som skall få avdras omedelbart, innebär betydande tillämpningssvårigheter såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna. Den medför också att kostnaderna stundom blir behandlade på ett mot företagsekonomiska principer stridande sätt. För att även på detta område anpassa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

avdragsreglerna till nämnda principer föreslår utredningen, att vissa till reparation och underhåll enligt gällande rätt ej hänförliga åtgärder skall jämställas med dylika arbeten. Sålunda föreslås att kostnaderna för sådana ändringsarbeten, som med hänsyn till teknikens utveckling eller eljest normalt kan förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en tillgångs användningstid, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler i en för rörelse använd byggnad, skall bli omedelbart avdragsgilla. Endast mindre genomgripande ombyggnads- och ändringsarbeten berörs av förslaget. Har åtgärderna i fråga varit av en sådan omfattning att tillgångens karaktär mera väsentligt förändrats, såsom då en verkstadsbyggnad byggts om för att i stället tjäna som affärs-, kontors- eller lagerbyggnad, måste kostnaderna härför fortfarande aktiveras.

3. Avskrivningsreglerna för byggnad

Enligt gällande rätt skall såsom avskrivningsunderlag för i rörelse använd byggnad i första hand tjäna den faktiska anskaffningskostnaden. Då denna kostnad inte anses kunna tillfredsställande beräknas, så är som bekant ofta fallet då en byggnad förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, kommer emellertid vanligen värdeminskningsavdragen att i stället grundas på det taxerade byggnadsvärdet. Sistnämnda förfarande utgör enligt utredningens uppfattning en mycket osäker metod att uppnå det i princip åsyftade resultatet, d. v. s. totalt avdrag med belopp motsvarande de faktiska kostnaderna för en byggnads anskaffande, till- och ombyggnad. Utredningen föreslår därför att metoden i fråga inte längre skall få tillämpas. Värdeminskningsavdragen skall sålunda i fortsättningen alltid beräknas enligt plan och grundas på faktiska kostnader. För byggnadskostnadernas beräkning vid samtidigt förvärv av mark och byggnad föreslås den s. k. proportioneringsmetoden skola användas. Denna metod, som ju innebär att byggnadsvärdets andel av förvärvskostnaden för en bebyggd fastighet beräknas efter förhållandet mellan det taxerade byggnadsvärdet och hela taxeringsvärdet, ger enligt utredningens mening särskilt på lång sikt ett säkrare resultat än avskrivning på taxeringsvärdet. Vid förvärvstillfället kan den emellertid stundom antas ge uppenbart felaktiga värden och för att undvika sådana har en jämkningsregel föreslagits. Enligt denna skall det framproportionerade byggnadsvärdet justeras därest den återstående delen av förvärvskostnaden visas mera avsevärt över- eller understiga ett efter förhållandena såsom skäligt beräknat värde på marken.

Beträffande äldre byggnader, för vilka taxeringsvärdet hittills tjänat som värdeminskningsunderlag, måste i samband med de nya reglernas ikraftträdande en framräkning av anskaffningskostnaden ske. I den mån den skattskyldige därvid inte kan prestera en tillförlitlig utredning angående de faktiska kostnaderna skall enligt förslaget övergångsvärdet beräknas med utgångspunkt från 1965 års taxerade byggnadsvärde, dock att för fastigheter som förvärvats år 1965 eller senare anskaffningskostnaden skall få räknas fram med tillämpning av proportioneringsmetoden.

För att i rimlig mån beakta företagsekonomiska synpunkter på anskaffningskostnadernas fördelning i tiden föreslår utredningen införandet av en s. k. primärav-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

skrivning med 10 procent av sagda kostnader. Primäravdragen får enligt förslaget beräknas på alla belopp, som uppförs på avskrivningsplan för byggnad, och skall fördelning ske med 2 procent på ett vart av de fem första åren efter förvärvet resp. efter det kostnader för ny-, till- eller ombyggnad nedlagts.

Införandet av primäravdrag reducerar givetvis det totala avdrag som får ske genom den vanliga lineära avskrivningen, men skall eljest inte påverka storleken av de årliga värdeminskningsavdragen. Dessa skall sålunda alltfort avvägas med hänsyn till den förväntade ekonomiska livslängden hos en byggnad och beräknas på hela anskaffningskostnaden. Det avdrag som får åtnjutas genom primäravskrivningen kommer härigenom att svara mot den värdeminskning, som enligt nuvarande regler antas belöpa på den sista tiondelen av en byggnads beräknade livslängd.

Någon ändring i reglerna för de årliga värdeminskningsavdragens beräkning föreslås alltså inte, men utredningen understryker vikten av att vid procentsatsens bestämmande skälig hänsyn tas till att den tekniska utvecklingen ofta torde medföra, att byggnaders livslängd i framtiden kommer att bli kortare än vad erfarenheter från en gången tid kan visa. Däremot föreslår utredningen, att det nu stundom tillämpade förfarandet att för viss maskinell utrustning i en byggnad såsom värmepannor och hissmaskinerier tillämpa en högre procentsats än beträffande byggnadsvärdet i övrigt inte längre skall tillåtas. Värdet för de skattskyldiga av denna utbrytningsrätt har vid genomförandet av utredningens övriga förslag bedömts bli tämligen ringa, och dess avskaffande motiveras därjämte av praktiska tillämpnings- och kontrollsynpunkter.

4. Avskrivningsreglerna för markanläggningar

Även avdragen för värdeminskning på markanläggningar skall enligt förslaget beräknas enligt avskrivningsplan och grundas på faktiska kostnader. I de fall dylika anläggningar förvärvas tillsammans med den fastighet, på vilken de är belägna, är dock en beräkning av den på anläggningarna belöpande delen av anskaffningskostnaden för fastigheten i regel inte praktiskt möjlig. I stället föreslås, att såsom avskrivningsunderlag för förvärvaren skall i dylikt fall få upptas överlåtarens skattemässiga restvärde. Avskrivningsreglerna i övrigt har givits en tämligen schablonmässig utformning. Samtliga anskaffningskostnader för markanläggningar på en fastighet skall sålunda sammanföras till ett gemensamt avskrivningsunderlag, på vilket årligt värdeminskningsavdrag skall beräknas efter 1 procent. Avdrag för vid utrangering av enskild anläggning oavskriven del av anskaffningskostnaden medges ej, men skall å andra sidan gällande rätt till utbytesavdrag vid ersättningsanskaffning bibehållas. Utrangeringsavdrag kan däremot ifrågakomma vid utrangering av hela det i avskrivningsunderlaget ingående anläggningsbeståndet.

II. HYRESFASTIGHET

1. Värdeminskningsunderlaget

Det nu i regel tillämpade förfarandet att beräkna avdragen för värdeminskning på hyreshus på grundval av det taxerade byggnadsvärdet förutsätts även i framtiden i första hand skola användas. Utredningen har dock funnit skäligt föreslå att fastighetsägare som så önskar skall äga rätt att övergå till att beräkna värdeminskningsavdragen på faktiska kostnader enligt av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

skrivningsplan. Beträffande ingångsvärdets beräkning i de fall de verkliga kostnaderna därvid inte kan tillförlitligen utredas föreslås regler, vilka väsentligen överensstämmer med dem, som i motsvarande fall skall tillämpas i fråga om rörelsebyggnad. Självfallet skall den som en gång börjat tillämpa planenlig avskrivning på faktiska kostnader inte ha rätt att återgå till att beräkna värdeminskningsavdragen på taxeringsvärdet.

2. Värdeminskningsprocenten

Avdragen för värdeminskning på hyreshus beräknas för närvarande utom i enstaka undantagsfall efter 0,6 procent beträffande byggnad av sten, tegel, betong o. likn. material samt efter 1 procent i fråga om byggnad av trä. Dessa i regel tillämpade procentsatser ger uttryck för att hyreshusens livslängder är mycket långa samt för att individuella bedömningar av deras varaktighet sällan ifrågakommer.

Beträffande värdeminskningsprocentens storlek anser utredningen med hänsyn till bl. a. den byggnadstekniska utvecklingen att man framdeles bör räkna med kortare ekonomiska varaktighetstider än som svarar mot de nu sedan lång tid tillämpade procentsatserna. En uppjustering av dessa bör sålunda ske. Med hänsyn till att en individuell uppskattning av enskilda byggnaders sannolika ekonomiska livslängd vanligen inte är praktiskt möjlig, bör vidare värdeminskningsavdragen också i fortsättningen beräknas efter enhetliga procentsatser. Dessa föreslås inskrivna i lagen och bestämda till 1,0 procent för byggnader av sten och 1,5 procent för träbyggnader. Angivna procentsatser är avsedda att tillämpas i normala fall. Föreligger särskilda omständigheter kan sålunda i likhet med vad nu gäller högre värdeminskningsavdrag få åtnjutas.

3. Reparationskostnadernas fördelning

För ägare av hyresfastighet utgör reparationskostnaderna den avdragspost som i första hand uppvisar stora variationer mellan olika beskattningsår. Den omedelbara avdragsrätten för dessa kostnader medför stundom betydande växlingar i de skattepliktiga nettointäkterna. För att bereda ägare av sådana fastigheter möjlighet till viss inkomstutjämning föreslår utredningen att ett till visst beskattningsår enligt de allmänna periodiseringsreglerna hänförligt avdrag för kostnader för reparation och underhåll skall få förskjutas och i stället åtnjutas under något av de följande två åren eller på sätt fastighetsägaren önskar fördelas mellan ifrågavarande tre år.

III. SÄRSKILDA FRÅGOR

Inkomsten av fastighet, som är uthyrd för att användas i rörelse, skall enligt gällande rätt redovisas såsom inkomst av annan fastighet. Härutinnan föreslår utredningen inte någon ändring. Med hänsyn till att samma avdragsregler om möjligt bör gälla vare sig fråga är om fastighet använd i ägarens egen rörelse eller om för användning i rörelse uthyrd fastighet eller fastighetsdel förordas däremot att de avdragsregler, som föreslagits för beräkningen av rörelseinkomst, skall få tillämpas även i uthyrningsfallen. Ägaren av för användning i rörelse uthyrd fastighet äger enligt förslaget valrätt mellan de för rörelse- resp. hyresfastighet gällande reglerna. Användes sådan fastighet endast delvis för rörelseändamål, gäller dock valfriheten endast rörelsedelen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28

Tillämpas beträffande fastighet med blandad användning rörelsereglerna beträffande rörelsedelen, skall enligt förslaget avdrag för värdeminskning på byggnad eller byggnadsdel, som används för annat ändamål än rörelse, alltid beräknas enligt plan på grundval av faktiska kostnader.

Utredningen har vid sidan av de generella avdragsreglerna behandlat frågan om införande av särskilda avskrivningsregler för anordningar till förebyggande av vatten- och luftförorening. Krav på särskilt fördelaktiga avdragsregler för sådana kostnader har som bekant framställts i olika sammanhang. Med hänsyn till att för närvarande aktuella typer av dylika anordningar vid genomförande av utredningens förslag till utvidgning av inventariebegreppets omfattning kommer att i avskrivningshänseende bli behandlade som inventarier, har någon sådan särbehandling dock inte befunnits erforderlig.

IV. ÖVERGÅNGSREGLER

Den fastighetsägare, som för övergången till att beräkna avdrag för värdeminskning på byggnad enligt avskrivningsplan vill begagna rätten att framräkna de faktiska anskaffningskostnaderna, kan stundom förväntas få nedlägga ett omfattande utredningsarbete härpå. Ägare av rörelsefastighet skall vidare enligt förslaget få göra en omräkning av avskrivningsunderlagen med hänsyn till de nya gränsbestämningarna såvitt avser kostnader nedlagda år 1965 eller senare. För att bereda skälig tid för sådana utredningar har utredningen föreslagit en övergångstid på tre år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:41:28