

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSDÖRDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 7 1972

Avskrivning vid förvärv av bebyggd rörelsefastighet

Av civilekonom Stig Olsson

1969 års avskrivningsregler

De nya avskrivningsregler för fastighet som gäller fr o m den 1 juli 1969 innebär bl a att avskrivning av byggnad i fortsättningen måste baseras på anskaffningskostnaden. Avskrivning får inte längre göras med utgångspunkt från det för beskattningens året gällande taxerade byggnadsvärdet.

Reglerna innebär vidare — jämfört med tidigare — en omfördelning av avskrivningsunderlaget. På en rad punkter finns inte längre någon överensstämmelse med det skatterättsliga fastighetsbegreppet eller med begreppen mark och byggnad, sådana begreppen definieras i 4 och 10 §§ KL. Framför allt gäller detta fastigheter använda i rörelse.

Tidigare gällde att vad som taxerats som mark inte kunde bli föremål för avskrivning. Som byggnad skulle skrivas av vad som taxerats som byggnad med ett undantag. Del av byggnad som åsatts sk särskilt maskinvärde skrevs av enligt reglerna för inventarier.

De nya avskrivningsreglerna, sådana de uttrycks i punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL, innebär att delar av såväl mark som byggnad kan skrivas av enligt reglerna för inventarier i punkterna 3 och 4 av samma anvisningar. Någon begränsning till sk fasta maskiner finns inte längre. Genom punkten 16 har vidare tillskapats en ny avskrivningsgrupp, nämligen markanläggningar, som får skrivas av på visst sätt. Slutligen gäller att vissa delar som ingår i markvärdet kan bli att hänföra till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Då fastighetens ägare själv bebygger fastigheten, krävs för en korrekt bestämning av avskrivningsunderlaget en beloppsmässigt riktig fördelning av produktionskostnaden på de olika tillgångsgrupperna enligt punkterna 7 och 16 av ovannämnda anvisningar.

Vid överlåtelse av redan bebyggd fastighet uppkommer helt andra problem då avskrivningsunderlaget för den nye ägaren skall bestämmas, än vad som är fallet då ägaren själv bebygger fastigheten. Man har att utgå från en avtalad köpeskilling för vad som civilrättsligt utgör fastighet, d v s fast egendom enligt 1966 års lag. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet enligt 4 § KL är baserat på den äldre civilrättsliga definitionen av vad som utgör fast egendom, d v s den som återfinns i 1895 års lag. Divergens föreligger i första hand beträffande industrifastigheter. För dessa har innebörden av fast egendom getts en utvidgning genom 1966 års lag, i det att åtskillig maskinell utrustning som inte utgjorde fast egendom enligt äldre rätt, nu hänförs till sådan egendom (s k industritillbehör enligt 4 § i 1966 års lag). I denna artikel bortses för enkelhetens skull i fortsättningen från divergenser mellan det civilrättsliga fastighetsinnehållet och innehållet enligt 4 § KL. I exempen antas sålunda överensstämmelse föreligga i detta hänseende. Vidare förutsetts köpeskillingen motsvara den totala anskaffningskostnad som skall fördelas, ehuru i verkligheten även lagfartskostnaden får inräknas.

Hur har nu lagstiftaren tänkt sig att köparen av en bebyggd rörelsefastighet skall gå till väga för att på ett riktigt sätt dela upp köpeskillingen på de olika tillgångsgrupper enligt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL, för vilka olika avskrivningsregler gäller?

Inventarier

För bestämning av avskrivningsunderlaget för delar av byggnad och/eller mark som får skrivas av som *inventarier*, har man menat att parternas egen uppfattning skall läggas till grund. Detta framgår av förarbetena. För köparen är det av intresse att hänföra så stor del som möjligt av den totala anskaffningskostnaden till denna avskrivningsgrupp m h t den snabbare avskrivningstakten. Man kan dock här enligt departementschefen räkna med en självreglering, eftersom båda parternas beskattningssituation påverkas av hur fördelningen görs. Man skulle alltså kunna räkna med att en överenskommelse härom regelmässigt ingår som ett led i avtalsuppgörelsen. Detta självreglerande moment föreligger då fastigheten använts i av säljaren själv driven rörelse. Då utgör nämligen den del av köpelikviden som belöper på inventarier intäkt av rörelse. Detta innebär så gott som alltid ogynnammare beskattning, än då beskattning sker enligt realisationsvinstreglerna för fastighet i 35 § KL, vilket blir fallet för den del av köpeskillingen som inte hänförs till inventarier. I dessa situationer kan således parternas motstridiga intressen antas balansera varandra och verka för att man utan inblandning från beskattningsmyndigheterna får fram ett riktigt avskrivningsunderlag för inventariedelen av fastigheten. Om emellertid säljaren inte själv driver rörelse på fastigheten föreligger en annan situation. Hela köpeskillingen för fastigheten tas då till beskattning enligt de oftast förmånligare reglerna i 35 § KL. Detta gäller således även vad som belöper på del av fastigheten som ev skrivits av såsom rörelseinventarier enligt anvisningarna till 29 § KL — genom hänvisningen till sagda paragraf i punkten 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL. Köparens intresse av att få så stor del som

möjligt av köpeskillingen hänförd till inventarier balanseras i detta fall inte av något motsatt intresse hos säljaren. Det föreligger inget självreglerande moment.

Markanläggningar

I fråga om *markanläggningars* behandling vid överlåtelse av fastighet har lagstiftaren löst frågan på ett sätt som eliminerar alla bekymmer om avskrivningsunderlagets beräkning för den nye ägaren. Vid köp av fastighet anses inte någon del av likviden belöpa på markanläggningar. Säljaren får helt enkelt göra avdrag för hela det vid överlåtelsen oavskrivna restvärdet. Den nye ägaren kan endast skriva av investeringar som han själv gör efter förvärvet av fastigheten.

Byggnader

Vilken teknik har då lagstiftaren anvisat för att beräkna den andel av köpeskillingen för en fastighet, som skall hänföras till avskrivningsunderlaget för *byggnad*? Man har inte ansett sig kunna godta en överenskommelse mellan parterna om köpeskillingens fördelning på mark resp byggnad såsom grund för underlagets beräkning. Köparens intresse av att få hänföra så stor del som möjligt till byggnad på bekostnad av mark balanseras inte av något motverkande intresse från säljaren. Här finns alltså inget självreglerande inslag. Följande anvisningstext till 29 § KL (p 7 sjätte stycket) reglerar frågan:

”Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet (minskat med särskilt maskinvärde) utgör av fastighetens hela taxeringsvärde (minskat med särskilt maskinvärde).”

Hjälpregel

Lagstiftaren har alltså som hjälpregel valt att låta uppdelningen av taxeringsvärdet i mark- och byggnadsvärde ligga till grund för en proportionering av anskaffningskostnaden, för att få fram den del därav som skall utgöra avskrivningsunderlag för byggnad. Vilken anskaffningskostnad är det då som skall proportioneras? Är det den del av köpeskillingen som belöper på enbart mark och byggnad i avskrivningshänseende, eller är det den totala köpeskillingen för fastigheten, d v s innan inventariedelen av likviden exkluderas? Båda metoderna är i och för sig tänkbara och inrymmer, som skall visas i denna artikel, olika slag av felkällor. För flertalet fall medför den först nämnda metoden — låt oss kalla den netto-proportioneringsmetoden — enligt artikelförfattarens mening större felaktigheter vid beräkning av avskrivningsunderlaget än den sist nämnda, som vi kan kalla bruttoproportioneringsmetoden. Denna sistnämnda metod skulle alltså innebära att likviden inkl inventariedelen därav proportioneras, och att därefter den faktiskt överenskomna inventarielikviden avräknas, till den del den avser inventarier som ingår i det taxerade byggnadsvärdet. Nettoproportioneringsmetoden innebär en direkt proportionering av köpeskillingen exkl inventariedelen därav.

Först skall konstateras att ingen av metoderna kommer till rätta med den felkäl-
la som består i att vissa anordningar i marken i avskrivningshänseende skall hän-
föras till byggnad. Man kan bara konstatera att ev del av köpeskillingen som be-
löper på sådana anordningar inte kommer att ingå i något avskrivningsunderlag
hos den som förvärvar bebyggd fastighet.

Gemensamt för båda metoderna är vidare att de är beroende av att de i tax-
eringsvärdet ingående delvärdena på ett riktigt sätt återspeglar motsvarande till-
gångars andel av totalvärdet.

I ovanstående citat ur anvisningarna till 29 § KL anges att "fastighetens
anskaffningskostnad" skall proportioneras. Det står alltså inte att anskaffningskost-
naden för mark och byggnad skall proportioneras. Om man stannade härvid, torde
med fog kunna hävdas att lagstiftningen föreskriver vad som ovan benämnts brut-
toproportionering. Någon ny definition av fastighetsbegreppet ges enligt författa-
rens mening varken i 29 § KL jämte anvisningar eller i någon av de övriga pa-
ragrafer som reglerar inkomstkällan rörelse i KL. Då annat inte uttryckligen anges
borde begreppet fastighet ha samma innebörd i hela KL. Däremot har begreppen
mark och byggnad getts en annan innebörd i bl a den anvisningspunkt där det cite-
rade stadgandet återfinns.

Emellertid innehåller citatet en föreskrift som visar att lagstiftaren åsyftat netto-
proportionering, nämligen att byggnadsvärdet och det totala taxeringsvärdet i före-
kommande fall skall "rensas" från däri ingående särskilt maskinvärde. Att detta
förutsätter nettoproportionering har visats bl a i Johansson-Landgren-Olsson, "De
nya reglerna för avskrivning av fastighet", sid 16. I Helmers-Gustafsson, "Mark-
Byggnad-Inventarier", sid 35 har författarna uttryckt samma ståndpunkt. I betän-
kandet "Det skatterättsliga fastighetsbegreppet, Ds Fi 1971:15", sid 37, har utred-
ningsmannen konstaterat att nuvarande beskattningsregler innebär, att avskrivnings-
underlaget för byggnad "genom proportioneringsregelns utformning blir för stort i
det fall inventarietillgång ingår i taxerade byggnadsvärdet". Som nedan skall visas
är detta en effekt som kan uppkomma och även mycket ofta uppkommer p g a
nettoproportionering. Då samtliga eller så gott som samtliga inventarier ingår i det
taxerade byggnadsvärdet och inte alls eller till obetydligt belopp i det taxerade
markvärdet — ett förhållande som är det vanligaste — blir resultatet nästan alltid
ett för *högt* avskrivningsunderlag för byggnad. Endast om samtliga inventarier
ingår i åsatt särskilt maskinvärde, och detta värde dessutom på ett rättvisande sätt
uttrycker ifrågavarande tillgångars värde i förhållande till övriga tillgångar, erhålles
rätt avskrivningsunderlag för byggnad. Dessa förutsättningar är emellertid så gott
som aldrig uppfyllda. Den typ av inventarier som skall åsättas särskilt maskinvärde
motsvarar endast en ringa del av det nya inventariebegreppets innehåll. Dessutom
torde de åsatta särskilda maskinvärdena ofta mäta de värden de är avsedda att mäta
betydligt sämre, än vad som gäller för de taxerade byggnads- och markvärdena.

Låt oss alltså konstatera att lagstiftaren i anvisningarna till 29 § KL skapat ett
nytt fastighetsbegrepp och inte bara nya begrepp för mark och byggnad. (Måhän-

da skall det förra automatiskt anses följa av det senare.) Nedan skall med ett exempel på en normalsituation belysas artikelförfattarens uppfattning att den av lagstiftaren valda nettoportioneringsmetoden i regel ger ett mindre riktigt avskrivningsunderlag för byggnad än en bruttoproportionering.

Förutsättningar: En industrifastighet överläts för en köpeskilling av 10 mkr. Av beloppet hänförs 4 mkr till sådana i det taxerade byggnadsvärdet ingående delar som från avskrivningssynpunkt utgör inventarier. Taxeringsvärdet utgör 7,5 mkr, varav 6 mkr byggnadsvärde. Särskilt maskinvärde är inte åsatt.

Avskrivningsunderlaget för byggnad bestäms enligt den av lagstiftaren anvisade metoden (nettoproportionering) till $\frac{6}{7,5} \times (10-4) = 4,8$ mkr.

Vid bruttoproportionering får vi först fram $\frac{6}{7,5} \times 10 = 8$ mkr för byggnad och inventarier. Härifrån avgår inventarietvärdet 4 mkr, och som avskrivningsunderlag för byggnad erhålls 4 mkr.

Det är lätt att inse varför nettoportioneringsmetoden ger ett materiellt felaktigt resultat i exemplet. Proportioneringen kan uttryckas i en ekvation, $\frac{6}{7,5} = \frac{x}{10-4}$, där x är det sökta avskrivningsunderlaget för byggnad. Eftersom inventarietvärdet påverkar den relation som är uppbyggd av taxerat byggnadsvärde/totalt taxeringsvärde men inte ingår i den andra relationen, kan man inte få fram rätt belopp för det sökta värdet. Ekvationen ger $x=4,8$. Man får däremot rätt värde på x genom den ekvation som uttrycker bruttoproportionering, $\frac{6}{7,5} = \frac{x+4}{10}$. Denna ekvation ger för $x+4$, d v s för byggnad och inventarier, ett värde av 8, och alltså $x = 4$. Här jämförs således samma innehåll, d v s värdet på byggnad och inventarier med hela fastighetens värde.

Vid nettoportionering får man fram rätt resultat endast om inventarierna i exemplet är åsatta särskilt maskinvärde och tillika med proportionsvis rätt belopp, d v s med 75 % av värdet. Det skulle innebära ett åsatt särskilt maskinvärde av 3 mkr. Då avspeglar nämligen även denna ekvation en faktisk likhet, $\frac{6-3}{7,5-3} = \frac{x}{10-4}$, d v s $x=4$. Båda relationerna återger här ett innehåll som är rensat på inventarier.

Såsom tidigare nämnts saknas den ovan sist intagna förutsättningen så gott som alltid. Även om så inte vore fallet, hade det enligt författarens mening funnits goda skäl att välja en metod som, för att ge rätt resultat, inte är beroende av sagda förutsättning. I de fall problemet är begränsat till att inventarierna ingår endast i taxerat byggnadsvärde och inte i taxerat markvärde finns som visats en sådan metod.

Den sist nämnda restriktionen, nämligen att det endast är fråga om inventarier som ingår i taxerat byggnadsvärde, låt oss kalla dem byggnadsinventarier, begränsar i och för sig även bruttoproportioneringsmetodens förutsättningar att ge ett

rättvisande resultat. Då det på fastigheten finns även markinventarier, inventarier som ingår i taxerat markvärde, förutsätts för en rätt beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnad inte bara kännedom om inventariedelen av köpeskillingen, utan även om fördelningen härav på mark- resp byggnadsinventarier.

Låt oss anknyta till exemplet ovan och anta att samtliga inventarier för 4 mkr i stället ingår i taxerat markvärde, varvid taxerat byggnadsvärde borde utgöra 3 mkr. Nettoproportioneringsmetoden ger då ett värde för x, avskrivningsunderlaget

för byggnad, av 2,4 mkr ur ekvationen $\frac{3}{7,5} = \frac{X}{10-4}$. Bruttoportioneringsmeto-

den ger även här rätt värde, nämligen 4 mkr ur ekvationen $\frac{3}{7,5} = \frac{X}{10}$.

Av exemplet framgår att den av lagstiftaren anvisade proportioneringsmetoden ger för *lågt* avskrivningsunderlag för byggnad då inventarier ingår endast i taxerat markvärde. I verkligheten förhåller det sig så att det finns en balanspunkt, då även denna proportioneringsmetod slår rätt. Det inträffar om det taxerade byggnadsvärdet och det taxerade markvärdet omfattar relativt sett lika mycket inventarier. Om i det ursprungliga exemplet, då det taxerade byggnadsvärdet var fyra gånger så högt som markvärdet, inventarielikviden fördelat sig på samma sätt, dvs med 3,2 mkr på byggnadsinventarier och 0,8 mkr på markinventarier, hade 4,8 mkr varit det riktiga värdet såsom avskrivningsunderlag för byggnad. Även bruttoportioneringsmetoden ger då detta värde ur ekvationen $\frac{6}{7,5} = \frac{X+3,2}{10}$

Vid just den ovan exemplifierade situationen, dvs vid "balans" mellan byggnads- och markinventarier, bör till nettoproportioneringsmetodens favör framhållas att denna för ett rättvisande resultat inte är beroende av någon uppdelning av köpeskillingen i en markinventariedel och en byggnadsinventariedel. Detta är däremot en förutsättning för att bruttoportioneringsmetoden skall ge rätt resultat.

Sammanfattning

Ovan har belysts att det finns situationer, då den av lagstiftaren anvisade nettoproportioneringsmetoden ger rätt resultat, och att det även kan inträffa att den ger bättre resultat än bruttoportionering. Mycket talar dock för att sistnämnda metod ger ett riktigare resultat för det helt övervägande antalet överlåtelser av bebyggda rörelsefastigheter. Sålunda torde de fall, då några mera betydande värden för markinventarier ingår vid sådana överlåtelser, utgöra undantagen som bekräftar regeln, att den övervägande delen av inventariebeståndet är att hänföra till byggnadsinventarier. Om man bortser från stängsel och sådana markledningar som kan utgöra inventarier, torde det t o m vara så att det vid de flesta överlåtelser inte ingår några markinventarier alls utan endast byggnadsinventarier. I så fall ger såsom visats bruttoportioneringsmetoden ett mera rättvisande avskrivningsunderlag för byggnad.

De i denna artikel belysta felkällor vid bestämning av avskrivningsunderlaget för byggnad, som hänför sig till inventariernas influens på taxeringsvärdet och dess

fördelning på byggnadsvärde och markvärde, skulle helt elimineras, om vi fick ett skatterättsligt fastighetsbegrepp som inte omfattar delar och tillbehör, vilka skrivs av som inventarier. Därav skulle nämligen följa taxeringsvärden som är rensade från inventarier. Det taxerade byggnadsvärdets förhållande till det totala taxeringsvärdet skulle då ge ett adekvat uttryck för förhållandet mellan å ena sidan byggnadens andel av köpeskillingen och å andra sidan köpeskillingen för mark och byggnad. I ett nyligen remissbehandlat betänkande (Ds Fi 1971:15) har just föreslagits ett sådant skatterättsligt fastighetsbegrepp.