"Avskrivningsunderlag" vid värdeminskningsavdrag för byggnader i rörelse

Av jur. dr Bertil af Klercker

I en innehållsrik och intressant artikel i Skattenytt 1960 nr 7 har kammarrättsrådet Hans Bylin behandlat rörelsebeskattningen i Regeringsrättens praxis 1959. På sid. 203 kommer Bylin även in på frågan om avdrag för värdeminskning å byggnader i rörelsen. Under rubriken "Avskrivningsunderlag" säger Bylin bl a "Är däremot anskaffningsvärdet inte tillförlitligen utrett beräknas avdraget å det taxerade byggnadsvärdet. Så blir vanligen fallet, då fastigheten förvärvats bebyggd. Beskattningsdomstolarna synes nämligen obenägna att medgiva avdrag för värdeminskning å beräknat anskaffningsvärde, framkommet genom proportionering av köpeskillingen i förhållande till taxerat mark- och byggnadsvärde."

Bylins påstående om beskattningsdomstolarnas obenägenhet är säkerligen riktigt, och det är framför allt med tanke just på denna praxis' obenägenhet att acceptera utredningar angående en i rörelsen ingående byggnads anskaffningskostnad, som dessa rader kommit till stånd.

Frågan om avdrag för värdeminskning å i rörelsen ingående byggnad regleras av bestämmelserna i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, där det sägs att avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vidare heter det bl a att hinder ej möter att, där utredning rörande anskaffningsvärde förebringas, beräkna värdeminskningsavdraget enligt avskrivningsplan på samma sätt som gäller beträffande inventarier i rörelsen.

Tidigare torde denna bestämmelse i praxis ha uppfattats så att strävan från såväl skattemyndigheternas som de skattskyldigas sida borde vara att söka åstadkomma en godtagbar utredning beträffande rörelsebyggnadernas anskaffningskostnad, varigenom värdeminskningsavdragen å dessa byggnader fortsättningsvis kunde beräknas i förhållande till anskaffningskostnaden.

För företag, vilka sedan lång tid tillbaka förvärvat sina byggnader, t ex våra bruksföretag, plägade sålunda, framför allt på 1930-talet, från skattemyndigheternas sida infordras utredning beträffande byggnadernas anskaffningsvärden. Att en dylik utredning aldrig kunde göras exakt ligger i sakens natur. Ofta funnos t ex icke de äldsta huvudböckerna i förvar. Det uppstod också ofta diskussion huru långt tillbaka i tiden som utredningen skulle bedrivas. Stundom antogs såsom ingångsvärde för byggnaderna bokförda värdet vid 1910 års ingång, eftersom dessförinnan avdrag för värdeminskning å byggnader icke medgavs. I allmänhet ingick i det bokförda värdet såväl mark som byggnader, varvid skälig proportionering godtogs, ofta i förhållande till taxerade mark- respektive byggnadsvärdet under ingångsåret. Om byggnader under företagets verksamhetstid förvärvats genom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:32

köp tillsammans med visst markområde accepterades då så gott som undantagslöst en dylik proportionering. Alltjämt torde ett stort antal beskattningsnämnder godtaga en dylik beräkning av anskaffningsvärdet.

En avskrivning i förhållande till anskaffningskostnaden har sedan länge accepterats såsom en företagsekonomiskt riktig princip, i varje fall vid konstant penningvärde. Då vår inkomstskattelagstiftning bygger på ett oförändrat penningvärde och då såsom grund för rörelsebeskattningen lägges bokföringsmässiga grunder och god köpmannased, synes det vara naturligt att man som regel bör eftersträva även en skattemässig avskrivning å byggnader i förhållande till dessas faktiska eller beräknade anskaffningskostnad.

En dylik strävan är så mycket mera naturlig som man härigenom underlättar möjligheterna för de skattskyldiga att erhålla avdrag för *utrangeringsförlust* å byggnad. Detta avdrag förutsätter som bekant bl a att godtagbar utredning om den utrangerade byggnadens anskaffningskostnad förebringas.

Det säger sig självt att en beräkning av anskaffningsvärdet aldrig kan bli *exakt*. Att enbart på grund härav intaga en restriktiv inställning till utredningen om byggnadernas anskaffningsvärde synes dock icke vara motiverat i sådana fall då beräkningsgrunderna äro skäliga och icke medföra att värdet blir för högt beräknat. Att Regeringsrätten icke i alla lägen godtagit en beräkning av anskaffningsvärdet efter den tidigare angivna proportioneringsregeln (jfr t ex RÅ 1958 not 1274 och utslag den 9 mars 1960) bör icke — såsom skett på vissa håll — enligt min uppfattning få medföra att denna ofta rättvisande regel helt fördömes. Det nyssnämnda utslaget har ju icke heller intagits såsom referat i Regeringsrättens Årsbok, vilket torde tyda på att man icke kan draga alltför vittgående slutsatser av detta rättsfall.

Det är emellertid uppenbart att en proportionering av totala anskaffningskostnaden i förhållande till gällande taxerade mark- respektive byggnadsvärde icke alltid lämnar ett materiellt riktigt resultat, framför allt i sådana fall, där fastigheten inköpts huvudsakligen för att komma över ett dyrbart markområde. Vanligast torde detta förekomma vid köp av fastigheter i tätbebyggda orter. I övriga fall torde det dock vara möjligt att beräkna anskaffningsvärdet å i ett fastighetsköp ingående byggnader på ett materiellt tillfredsställande sätt.

Vi antaga att ett företag genom köp förvärvar en fabriksbyggnad med tillhörande tomt på landsorten för låt oss säga 100.000 kronor. Fastighetens totala taxeringsvärde antages vara 50.000 kronor, varav taxerat byggnadsvärde 48.000 kronor och taxerat markvärde 2.000 kronor. Enligt den tidigare av praxis tillämpade metoden skulle i dylikt fall byggnadens anskaffningsvärde ha fått beräknas till 96.000 kronor. Med den restriktiva inställning till beräkning av anskaffningskostnaden för byggnader i rörelsen, som nu kan förmärkas hos skattemyndigheterna, skulle emellertid sannolikt en dylik utredning icke godtagas, utan företaget ifråga anses vara berättigat att beräkna sitt avdrag för värdeminskning å byggnaden till viss procent å allenast 48.000 kronor. Enligt min uppfattning skulle en dylik behandling av frågan om värdeminskningsavdraget vara i hög grad materiellt otillfredsställande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:32

Om i det nyss angivna exemplet kan styrkas, att fastigheten ifråga icke förvärvats för att komma över den mark, varpå fabriken är belägen, utan huvudsyftet med köpet varit att förvärva fabriksbyggnaden, borde enligt mitt förmenande en proportionering enligt nyss angivna grunder ha accepterats, i varje fall om det kunnat styrkas eller göras sannolikt att kvadratmeterpriset på orten för marken icke motiverar ett högre värde än de 4.000 kronor, vartill man vid en proportionering skulle ha beräknat markvärdet. Skulle det åter visa sig att det allmänna saluvärdet å marken ligger något högre än vad en proportionering ger vid handen, borde i varje fall såsom anskaffningskostnad för byggnaden få räknas den del av totala anskaffningskostnaden, som kvarstår, sedan ett *maximalt* beräknat anskaffningsvärde för marken frångragits. Om det exempelvis kan styrkas att på orten ifråga ett område av samma storlek, som det varpå fabriken är belägen, aldrig försålts för högre pris än t ex 5.000 kronor, borde alltså enligt min uppfattning såsom anskaffningsvärde för byggnaden godtagas ett värde av 95.000 kronor. Skulle skattemyndigheterna finna den skattskyldiges utredning beträffande saluvärdet å marken vara bristfällig, borde ändock ett belopp betydligt större än det taxerade byggnadsvärdet godtagas såsom avskrivningsunderlag, så snart det är uppenbart att det taxerade byggnadsvärdet ligger betydligt under ett efter skäliga grunder beräknat anskaffningsvärde. Faiblessen för taxeringsvärdena såsom avskrivningsunderlag är svårförståelig, då det rör sig om köp i fria marknaden. Att taxeringsvärdet i andra fall är ett utmärkt hjälpvärde är en helt annan sak. Om nu den s k fastighetsskatten helt avskaffas eller får ytterligare minskad betydelse, torde vidare taxeringsvärdenas betydelse såsom allmän värdemätare ävenledes minska.

I sådana fall, där det såsom i ovanstående exempel är ostridigt att förvärvskostnaden för själva byggnaden legat avsevärt över det taxerade byggnadsvärdet, måste det anses vara stötande om ett helt annat avskrivningsunderlag skulle ha erhållits, om företaget i köpehandlingen hade uppdelat köpeskillingen på mark och byggnader. I dylikt fall hade det icke varit otänkbart att den för byggnaderna angivna summan accepterats såsom avskrivningsunderlag, om det icke varit uppenbart att uppdelningen varit sakligt felaktig. Varje värde på marken, som icke understigit det taxerade markvärdet hade skattemyndigheterna troligen varit nödsakade att godtaga. Att den skattskyldige genom en dylik enkel åtgärd skulle kunna komma i ett bättre läge skattemässigt sett kan icke vara tilltalande, i all synnerhet som sättet för köpeskillingens uppdelning i allmänhet torde vara helt likgiltigt för säljaren. Man kan alltså riskera att det blir framför allt de mindre juridiskt skolade, som kunna komma i ett skattemässigt sämre läge om den i köpehandlingen gjorda uppdelningen av fastighetens beståndsdelar skulle tillmätas avgörande betydelse.

Lika stötande skulle det vara om företaget i exemplet i stället några hundratal meter ifrån den förvärvade fabriksfastigheten inköpte ett lika stort markområde för några tusen kronor och därefter uppförde en fabriksbyggnad på marken, och härigenom skulle få ett bättre avskrivningsunderlag än vid direkt förvärv av hela fastighetskomplexet. I det sistnämnda fallet hade nämligen något tvivel icke förelegat om rätten till avskrivning i förhållande till byggnadskostnaden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:32

Det säger sig självt att i sådana fall, där skillnaden mellan totala anskaffningskostnaden för fastigheten och taxeringsvärdet för densamma är relativt obetydlig, samt framför allt då markvärdet representerar en relativt stor del av den totala köpeskillingen, en restriktivare inställning är naturligare och riktigare än om markkostnaden är relativt betydelselös i förhållande till totalkostnaden.

Om den redan nu konstaterbara tendensen till en restriktivare inställning vid utredning av anskaffningskostnaderna för byggnader i rörelsen skulle fortsätta, torde detta i framtiden komma att få betydelse på ett helt annat område än som torde ha förutsetts, då bestämmelserna om avdrag för värdeminskning å byggnader i rörelsen kom till stånd. Jag tänker närmast på gällande bestämmelser i 1955 års förordning om investeringsfonder. Av § 14 i nyssnämnda förordning kan utläsas, att det framtida skattemässiga avskrivningsunderlaget för en med anlitande av investeringsfond uppförd byggnad skall utgöra byggnadens anskaffningsvärde minskat med det till investeringsfonden avsatta och för byggnaden i anspråk tagna beloppet. I sådana fall, där det är fråga om en helt *nyuppförd* byggnad, där anskaffningsvärdet är fullt klart och där värdeminskningsavdragen beräknas i förhållande till detta värde, kommer denna bestämmelse icke att medföra några komplikationer. Skulle däremot tillstånd ha lämnats för att använda investeringsfonden för *tillbyggnad* av t ex en förut befintlig fabriksbyggnad, vilken tidigare förvärvats genom köp tillsammans med viss mark, blir situationen en annan. I dylikt fall torde nämligen, om den praxis, som nu synes kunna spåras hos Regeringsrätten, hade tillämpats, den genom köp förvärvade byggnaden skattemässigt ha avskrivits i förhållande till taxerade byggnadsvärdet.

Genom att fastigheten nu tillbygges med anlitande av investeringsfond, kommer detta — i varje fall om det rör sig om någon mera betydande tillbyggnad — att resultera i ett nytt förhöjt taxeringsvärde för fastigheten ifråga. Om den genom köp förvärvade fabriksbyggnaden skattemässigt avskrivits i förhållande till anskaffningsvärdet, hade självfallet avskrivningen i fortsättningen fått göras på det före tillbyggnaden på avskrivningplanen upptagna beloppet med tillägg för den del av kostnaden för tillbyggnaden, som icke täckts av investeringsfonden. Om däremot fabriksbyggnaden skattemässigt avskrivits i förhållande till taxerade byggnadsvärdet, torde det vara svårt att förvägra bolaget avdrag för värdeminskning å fastigheten i förhållande till hela det nya taxeringsvärde, som åsättes efter tillbyggnaden. Än svårare kommer det givetvis att bli att förvägra ett dylikt avdrag sedan ytterligare ett nytt taxeringsvärde åsatts fastigheten och någon klar åtskillnad då icke längre kan göras mellan värdena å fabriksbyggnadens olika delar. Syftet med bestämmelserna i § 14 i förordningen om investeringsfonder kan härigenom bli förfelat.

Den situationen skulle sålunda kunna inträffa att två företag, vilka båda gjort investeringsfondsavsättningar, kunna komma i ur skattesynpunkt helt olika lägen, om det ena företaget först bygger en fabrik och därefter får tillstånd att tillbygga fabriken med användande av sin investeringsfond och det andra företaget först köper en fabrik jämte därtill hörande mark samt därefter under samma betingelser bygger till fabriken. Det sistnämnda företaget kan då — genom att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:32

det icke kan utreda anskaffningsvärdet å fabriksbyggnaden på annat sätt än genom en av skattemyndigheterna icke godtagen proportionering i förhållande till taxeringsvärdets delvärden — få ett större värdeminskningsavdrag än det andra företaget, genom att det erhåller avdrag för värdeminskning även å tillbyggnaden, vilken inkluderas i det för fastigheten åsatta nya taxerade byggnadsvärdet.

Man synes med andra ord kunna befara att om Regeringsrätten mera allmänt kommer att förvägra avdrag för värdeminskning å byggnader i rörelsen i förhållande till *beräknat* anskaffningsvärde för genom köp förvärvade byggnader, bestämmelserna i 14 § i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning i många fall kan komma att sättas ur kraft.

Med ovanstående inlägg har jag velat reagera mot den tendens, som efter vissa Regeringsrättsutslag gjort sig gällande hos skattemyndigheterna, att vid köp av byggnader i rörelsen tillsammans med mark icke vilja godtaga någon slags utredning beträffande byggnadernas anskaffningsvärde. Denna benägenhet kan få betydelse icke blott vid beräkningen av de årliga värdeminskningsavdragen för byggnaderna utan även vid medgivande av avdrag för utrangeringsförlust och vid tillämpningen av bestämmelserna om investeringsfonder. I sådana fall, där huvudsyftet med köpet av en rörelsefastighet uppenbarligen är att komma över vissa byggnader för rörelsen och där det vidare är fullt klart att värdet å de genom köpet förvärvade byggnaderna är förhållandevis större än den mark, som samtidigt köpts, bör alltför stränga krav på en exakt utredning av byggnadernas anskaffningsvärde icke upprätthållas. Om maximivärdet å marken kan styrkas, borde skillnaden mellan totala köpeskillingen och detta maximivärde godtagas såsom anskaffningsvärde för byggnaderna. I många fall torde därvid den tidigare berörda proportioneringsregeln kunna komma till användning, även om denna givetvis icke bör användas i sådana fall, då resultatet härav blir materiellt otillfredsställande.

Genom att avdrag för värdeminskning beräknade i förhållande till taxeringsvärdet anses utgöra s k evighetsavdrag ha måhända de skattskyldiga rent ekonomiskt sett ofta icke så mycket att erinra mot en dylik avskrivningsmetod. I tider av fallande penningvärde kan en beräkning av värdeminskningsavdragen i förhållande till taxerade byggnadsvärdet dessutom komma att gynna de skattskyldiga genom att avskrivningsunderlaget då normalt sett kommer att successivt ökas. Om önskan varit att på denna omväg medgiva någon slags rätt till avskrivning i förhållande till återanskaffningsvärdet, hade man kanske reagerat mindre starkt. Något dylikt syfte torde man emellertid icke kunna spåra i praxis, nya inställning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:32