Gränsdragning mellan mark, byggnad och inventarier. Vad skall aktiveras resp. omkostnadsföras? II.

Av byrådirektör Erik Danielsson.

Forts. från föreg. nr

Ny lagstiftning aktuell

Den 12 juni 1947 avgav lagberedningen till Kungl. Maj:t betänkande med förslag till de sju inledande kapitlen i en ny jordabalk (SOU 1947:38). Beredningens arbete inriktades därefter i huvudsak på de återstående lagstiftningsfrågorna för den tillämnade balken. Beredningen har emellertid även i vissa hänseenden omarbetat förslaget i 1947 års betänkande. I ett den 10 september 1960 framlagt förslag till jordabalk m. m. (SOU 1960:24) har beredningen redovisat resultatet av sitt arbete. Andra kapitlet av den föreslagna nya jordabalken handlar om tillbehör till fastighet. Avsikten är här endast att kortfattat redogöra för 2 § i detta kapitel, i synnerhet i vad angår tillbehör till fabriker och andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet. 2 § föreslås få följande lydelse:

"Till byggnad hör sådant varmed byggnaden blivit försedd, vare sig fast inredning eller annat, såvida det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller viss lägenhet däri. Såsom tillbehör till fabriker och andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet skola likväl maskiner och dylik utrustning räknas allenast om deras användning ej är begränsad till viss industri eller verksamhetsgren.

I enlighet med vad ovan sagts skola till byggnad företrädesvis hänföras: fasta avbalkningar, hissar, ledstänger, ledningar för vatten, värme, ljus och annat med därtill hörande kranar, kontakter och annan dylik utrustning, pannor och element till värmeledning, kaminer, kakelugnar, korkmattor, innanfönster, markiser, brandredskap, luftskyddsmateriel och nycklar samt vad särskilt angår

1. bostäder: badkar och andra sanitetsanläggningar, spisar, värme- och kylskåp samt tvätt- och mangelmaskiner,
2. butikslokaler: hyllor, diskar och skyltfönsteranordningar,
3. samlingslokaler: estrader och för sådana lokaler avsedda sittplatsanordningar,
4. ladugårdar: spiltor, krubbor, kättar och anläggningar för maskinmjölkning samt
5. fabriker och andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet: kraftmaskinerier med tillhörande ledningar, kylsystem och fläktmaskiner."

Som framgår av den citerade paragrafen föreslås en kraftig inskränkning i begreppet tillbehör till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad. Enligt 2 § första stycket skall sålunda som tillbehör till fabriker och andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet räknas maskiner och dylik utrustning endast om maskinernas eller utrustningens användning ej är begränsad till viss industri. Genom den föreslagna utformningen av detta speciella tillbehörsbegrepp skulle man komma ifrån de tolkningssvårigheter, som varit förbundna med motsvarande begrepp i gällande lag. Efter att ha konstaterat, att den nuvarande lagstiftningen kan medföra, att samma slags maskiner i vissa fall hänföres till tillbehör till byggnad och i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

andra fall anses som lös egendom, fortsätter beredningen (Lagberedningens förslag del III Lagförslag sid. 98 f):

"I de yttranden, som beredningen inhämtat, har den nuvarande lagbestämmelsen blivit utsatt för stark kritik från skilda håll. Därvid ha de tolkningssvårigheter och praktiska olägenheter, som nyss omnämnts, blivit påtalade. Samtidigt ha också framlagts förslag till nya bestämmelser, vilka alla gått i riktning mot en begränsning av tillbehörskretsen. I flera yttranden har sålunda förordats, att endast maskiner, som erfordras för användningen av själva byggnaden, fortfarande skulle utgöra tillbehör till denna, medan de maskiner, som begagnas för en viss tillverkning, skulle hänföras till lös egendom.

Enligt beredningens mening är det av ovan angivna skäl tydligt, att den nuvarande tillbehörsregeln om maskiner och andra redskap icke är tillfredsställande. Beredningen ansluter sig även till den uppfattningen, att kretsen av tillbehör till fabriksbyggnader om möjligt bör begränsas. En sådan lagändring skulle stå i överensstämmelse med vad i yttrandena betecknats som ändamålsenligt och i viss mån redan blivit genomfört i praktiken. Medan utvecklingen i fråga om bostadshus går i riktning mot en utvidgning av tillbehörsbegreppet, råder en motsatt tendens beträffande fabriksbyggnader.

— — —

Som grundval för en ny och snävare begränsning av tillbehörskretsen till fabriksbyggnader kan lämpligen användas den i flera remissyttranden föreslagna principen att dit endast hänföra sådana maskiner, som äro till nytta för byggnaden såsom fabrikslokal, oberoende av den särskilda verksamhet som bedrives där. Sålunda skola som tillbehör ej räknas t. ex. väverimaskiner, maskiner för skotillverkning och pappersmaskiner. Dessa kunna bli utbytta mot andra, om fabriksbyggnaden tages i anspråk för en ny tillverkning. Däremot skola till byggnaden hänföras sådana maskiner, som ingå i byggnadens utrustning för industriell drift i allmänhet eller vilkas användning i varje fall ej är begränsad till en viss industri eller verksamhetsgren. Vad som sålunda i ett visst fall skall anses utgöra tillbehör blir naturligen beroende på olika föreliggande omständigheter. Såsom exempel kunna emellertid anföras kraftmaskinerier, kylsystem och fläktmaskiner. De motorer, generatorer, ledningar och dylikt, vilka höra till ett sådant maskineri, skola alltså ingå i tillbehörskretsen, medan samma slags föremål skola hänföras till den lösa egendomen, om de utgöra delar av det för en viss tillverkning avsedda arbetsmaskineriet.

I följd härav föreslår beredningen, att maskiner och dylik utrustning skola räknas såsom tillbehör till fabriksbyggnad allenast om deras användning ej är begränsad till viss industri. Denna norm är av delvis annan innebörd än den, som förordats för byggnader i allmänhet. Det torde icke vara ovanligt, att vid konstruerandet av fabriksbyggnader stor hänsyn tages till den tillämnade maskinella utrustningen och över huvud till fabrikens användning för en viss industri. Maskiner och dylik utrustning kunna stundom i betydande omfattning sägas vara ägnade till stadigvarande bruk för byggnaden. I motsats till vad som gäller i fråga om andra slags byggnader skola emellertid dessa föremål ej därför anses såsom tillbehör utan gränsdragningen mellan tillbehör och lös egendom ske med hänsyn till vad som tjänar till stadigvarande bruk för industriell rörelse i allmänhet. Vad angår andra föremål än de här nämnda skall huvudregeln om tillbehör till byggnad äga full tillämpning.

Med fabriker ha i detta sammanhang likställts andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet. Härmed avses t. ex. vissa reparationsverkstäder, provningsanstalter och laboratorier, som blivit särskilt konstruerade för sitt ändamål och tillförts sådan utrustning varom här är fråga. Vid avgörandet om viss lokal skall anses likställd med fabrik i förevarande hänseende synes ledning kunna hämtas av den i 1 § första stycket för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

ordningen angående förlagsinteckning gjorda gränsdragningen."

I 2 § andra stycket har beredningen till ledning för en enhetlig lagtolkning lämnat en exemplifiering av föremål, som beträffande byggnader för olika ändamål i regel få anses utgöra tillbehör. Genom uppräkningen avses icke att sätta de allmänna normerna ur kraft utan endast att lämna exempel på sådana föremål, som i regel ha karaktär av tillbehör. Som exempel på tillbehör till byggnader och andra lokaler för industriell eller därmed jämförlig verksamhet har upptagits kraftmaskinerier med tillhörande ledningar, kylsystem och fläktmaskiner. I motsats till vad som nu gäller beträffande biografbänkar (jfr N.J.A. 1922 sid. 88) föreslås, att estrad och för sittplatser avsedda anordningar i samlingslokaler, som varaktigt inrättats för sitt ändamål, bör anses utgöra tillbehör. Vidare föreslås beträffande butik, som varaktigt inrättats för detta ändamål, att hyllor, diskar och skyltfönsteranordningar, som är ägnade till stadigvarande bruk för butikslokalen, bör ha karaktär av tillbehör.

Fastighetsbegreppet vid tillämpningen av varuskatteförordningen

Det kan här vara på sin plats att nämna något om fastighetsbegreppet vid tillämpningen av varuskatteförordningen. Ämnet har upptagits i en anvisning från riksskattenämnden publicerad i RN II 1960 nr 3:1. I anvisningen säges beträffande fastighetsbegreppet vid tillämpningen av varuskatteförordningen:

"Vid tillämpningen av bestämmelserna i varuskatteförordningen måste det för den skattskyldige mången gång vara svårt att avgöra om en tjänsteprestation har avseende å en fastighet eller tillbehör till fastighet eller om arbetet har avseende på en "vara" i varuskatteförordningens mening. Med hänsyn härtill och jämväl med beaktande av nödvändigheten att vid den praktiska tillämpningen kunna följa en i möjligaste mån enkel och kontrollerbar linje bör vid tolkningen av begreppet fastighet ur varuskattesynpunkt iakttagas följande.

Till fastighet äro att hänföra förutom jord och byggnader — dock icke tillfälligt uppförda skjul, kojor och flyttbara baracker — brobyggnader, järnvägs- och spårvägsanläggningar, dammanläggningar, flottrännor, oljeanläggningar, cisterner och pumpar, inklusive mätapparater, vid bensinförsäljningsanläggningar.

Jämlikt grunderna för varuskatteförordningen böra vidare elledningar och andra ledningar — förutom sådana ledningar som enligt vad i det följande förmäles ingå som tillbehör i byggnad — betraktas som fastighet, oavsett om ledningarna äro framdragna i jorden eller ovan jord.

Till fastighet böra vidare vid varubeskattningen hänföras

1. såsom fastighetstillbehör i *byggnader i allmänhet* fasta avbalkningar och andra i vägg, tak eller golv intimrade eller inmurade anordningar, hissar, ledstänger, ledningar för vatten, värme, elkraft och annat med därtill hörande kranar, strömbrytare och annan utrustning, pannor och element till värmeledning, kakelugnar och andra stadigvarande anordningar för byggnadens uppvärmning, järn-, gas- och elspisar, korkmattor, innanfönster, markiser, persienner, brandredskap och luftskyddsmateriel, såvida det icke för den skattskyldige måste vara uppenbart, att föremålen inköpas av eller tillhöra annan än fastighetens ägare,

2. såsom fastighetstillbehör i *byggnader för bostadsändamål* skåp- och bänkinredningar, badkar och andra sanitetsanordningar, värme-, kyl- och frysskåp samt maskinella anordningar i tvättstuga och liknande för tvätt och mangling, såvida det icke för den skattskyldige måste vara uppenbart att föremålen inköpas av eller tillhöra annan än fastighetens ägare,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

3. såsom fastighetstillbehör i *butikslokaler och andra lokaler för kommersiellt ändamål* med byggnaden medelst fastskruvning eller på liknande sätt förbundna hyllor, diskar, skåp och skyltfönsteranordningar under förutsättning, att det visas att föremålen inköpas av eller tillhöra fastighetens ägare,

4. såsom fastighetstillbehör i *ladugårdar* fasta anordningar för maskinmjölkning,

5. såsom fastighetstillbehör i *fabriker och andra byggnader för industriell verksamhet* kraftmaskinerier med tillhörande ledningar, kylsystem och fläktmaskiner samt andra maskiner under förutsättning att det styrkes att maskinerna i beskattningshänseende skola behandlas som s. k. fasta maskiner och åsatts eller skola åsättas särskilt maskinvärde.

Skyltar för reklamändamål äro icke att betrakta som fastighet eller fastighetstillbehör."

Lägg märke till de olika beviskraven i olika slag av byggnader för att ett föremål skall få hänföras till fastighetstillbehör. Medan det i grupperna 1—2 är tillfyllest, att det inte för den skattskyldige måste vara uppenbart, att föremålen inköpes av eller tillhöra annan än fastighetens ägare, gäller som förutsättning i grupp 3, att det visas, att föremålen inköpes av eller tillhöra fastighetsägaren samt slutligen i grupp 5, att det styrkes, att maskinerna i beskattningshänseende skall behandlas som fasta maskiner och åsatts eller skall åsättas särskilt maskinvärde.

Aktivering eller omkostnadsföring?

Som nämnts i den föregående artikeln torde man kunna förutskicka en så att säga "naturlig strävan" hos de skattskyldiga att i sin bokföring och i vart fall vid upprättandet av sin deklaration söka rubricera sina nyanskaffningar på sådant sätt, att avdrag för värdeminskning därå kan åtnjutas. Ur värdeminskningssynpunkt är ju mark och tillbehör till mark sämst ställda — att avdrag för utbyte av en dylik tillgång i sin helhet kan medges i en oviss framtid kanske inte ter sig så lockande för företagets planer — medan däremot en rubricering av en tillgång som löst inventarium eller fast maskin med särskilt maskinvärde ter sig betydligt gynnsammare sett ur avskrivningssynpunkt. Ur varuskattesynpunkt kan det å andra sidan ligga i de skattskyldigas intresse att hänföra "tveksamma" tillgångar till fastighet eller tillbehör till fastighet. Enligt den allmänna varuskattens konstruktion föranleder nämligen tjänsteprestationer på fastighet eller tillbehör till fastighet icke skattskyldighet.

Det har vid företagna taxeringsrevisioner i flera fall iakttagits, att felaktig rubricering av anskaffade tillgångar förekommer i så stor utsträckning, att det kan antagas, att sådana fel förekommer i något eller några avseenden vid praktiskt taget varje större byggnation. Det är så mycket större anledning för taxeringsmyndigheterna att ha uppmärksamheten riktad på detta förhållande som det här i allmänhet rör sig om mycket stora belopp. Grovt schematiserat skulle man kunna göra följande indelning av de vanligast observerade felkonteringarna:

I. Kostnader för grundförbättring å mark
   a) omkostnadsföres
   b) bokföres på sådant sätt, att de ingår i avskrivningsunderlaget för byggnad.

II. Anskaffningskostnad för byggnad
   a) omkostnadsföres
   b) bokföres å maskiners och inventariers konto.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

Under gruppen I kan återfinnas olika kostnader för iordningställande av tomter såsom t. ex. planerings-, sprängnings- och röjningsarbeten, grusning eller hårdgöring av gård, parkeringsplatser och av vägar för fordon, ordnandet av belysning, anläggning av planteringar och lekplatser, kostnader för stängsel.

I den mån ovan exemplifierade kostnader nedlagts av ett företag inom ett egnahemsområde för hos företaget anställda, betraktas de av företaget ofta som en social kostnad utan någon direkt nytta för företaget och anses på denna grund som avdragsgilla.

I samband med byggandet av kraftstationer och regleringsdammar får kraftverksbolagen regelmässigt vidkännas betydande kostnader av olika slag, vilka inte torde kunna anses som avskrivningsbara såsom t. ex. skadeersättningar och rättegångskostnader, kostnader för omläggning av vägar, broar samt vatten och avloppsledningar. I detta sammanhang kan hänvisas till regeringsrättens utslag den 11 april 1962 på besvär av ett kraftverksaktiebolag. Bolaget hade i sin självdeklaration tillgodogjort sig avdrag för värdeminskning å tunnlar och kanaler med 1,5 % av ett uppgivet anskaffningsvärde av 11.308.332 kr samt för värdeminskning å "övriga vattenbyggnader" med c:a 2 % av ett uppgivet anskaffningsvärde å 7.091.598 kr. I anskaffningsvärdet för tunnlar och kanaler hade bolaget inräknat 180.507 kr, motsvarande dess andel av domstolsavgifter och rättegångskostnader, ianspråktagande av mark för upplag, markskada och intrångsersättningar samt inlösen, övriga skadeersättningar samt skadeförebyggande åtgärder, ersättning för förlorade skönhetsvärden samt ökade hägnadskostnader. I anskaffningsvärdet för "övriga vattenbyggnader" hade bolaget inräknat belopp å tillhopa 1.259.523 kr motsvarande dess andel av till en regleringsförening utbetalade belopp för ersättning för all framtid för skador i samband med sjöregleringar, anläggning av bad- och näckrosdammar samt terrasseringsarbeten, anläggande av en råvattenledning samt för avloppsledning. Enligt avtalet skulle bolaget ej för framtiden sörja för underhållet av dessa anläggningar. Mellankommunala prövningsnämnden avvek från bolagets deklaration bl. a. därutinnan, att bolaget inte ansågs berättigat att i anskaffningskostnaden för tunnlar och kanaler medräkna ovan angivna poster å tillhopa 180.507 kr samt ej heller att i anskaffningskostnaden för "övriga vattenbyggnader" medräkna posterna å tillhopa 1.259.523 kr. Bolaget anförde i sina besvär bl. a., att ifrågavarande ersättningar på grund av den tekniska utvecklingen på vattenkraftområdet ej kunde avse rättigheter för all framtid, varå avdrag för värdeminskning inte kunde medgivas. Varken kammarrätten eller regeringsrätten gjorde emellertid någon ändring på mellankommunala prövningsnämndens beslut i ovan angivna delar. (Bolaget fick alltså inte avdrag i någon form för tillgångar som ej är underkastade värdeminskning eller för vilka bolaget ej var underhållsskyldigt).

Bland de byggnadskostnader, som ofta bokföres såsom omkostnad, märkes arkitektarvoden, konsultations- och konstruktionsarvoden, kostnad för ritningar och för ansökan om byggnadslov, förbättrings- och ombyggnadskostnader på personalbostäder, provisoriska baracker under byggnadstiden samt flyttnings- och inredningskostnader för dessa m. m. I detta sammanhang kan det vara av värde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

att erinra om ett av riksskattenämnden den 18 november 1953 meddelat förhandsbesked på ansökan av ett hotellaktiebolag angående kostnader för arkitekttävling. Bolaget drev hotellrörelse inom ett kvarter i en stad och planerade att uppföra ett större hotell inom kvarteret. Bolaget hade föreslagits att utlysa en pristävlan om förslag till nytt hotell. Kostnaderna för pristävlingen beräknades till c:a 15.000 kr, och bolaget hemställde om förhandsbesked, huruvida kostnaden utgjorde en för bolaget avdragsgill omkostnad vid utbetalningen. Riksskattenämnden förklarade att bolaget, om den med arkitekttävlingen avsedda hotellbyggnaden inte kom till stånd, ej ägde rätt att vid taxeringen åtnjuta avdrag för kostnaderna för tävlingen. Komme hotellbygget till stånd i anslutning till ett vid arkitekttävlingen framkommet förslag, finge däremot kostnaden inräknas i anskaffningskostnaden för byggnaden och således avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag. Bolaget anförde besvär och yrkade att kostnaderna för arkitekttävlingen måtte förklaras vara avdragsgilla vid utbetalandet, men regeringsrätten lämnade besvären utan bifall. I samma riktning går regeringsrättens utslag RÅ 1948 Fi 971, 1952 Fi 1320, 1954 Fi 1700—1713 samt 1955 Fi 1253.

Pålningsarbeten m. m.

I fråga om nedlagda kostnader för pålningsarbeten torde följande synpunkter kunna anföras. Har pålning utförts i samband med uppförande av byggnad för att stabilisera underlaget för byggnaden — pålarna har alltså nedslagits just i den mark, som kommer att inneslutas av byggnadens grundmurar — torde kostnaden därför få inräknas i byggnadens anskaffningskostnad och avskrivas enligt samma regler, som gäller för byggnad. Har pålningen däremot utförts för att stabilisera mark utanför byggnadskroppen, t. ex. för ett planerat upplag, körplan e. d., torde kostnaden få betraktas som ej avdragsgill förbättringskostnad på mark.

Bland de byggnadskostnader som ofta påträffas bokförda å maskiners- och inventariers konto, märkes bl. a. värme- och luftkonditioneringsanläggningar, sprinkleranläggningar och andra anordningar för brandskydd (sådana delar av byggnad, varå förhöjt värdeminskningsavdrag, i regel 5 % brukar medgivas), ledningar och kablar för luft, elektricitet och vatten (sådana byggnadskostnader, varå förhöjt värdeminskningsavdrag icke brukar medgivas), samt maskinfundament av betong, balkar och pelare, som samtidigt utgör bärande element till maskiner, traversbanor, trummor, kanaler och rännor i golv, väggar och tak för våt- och varmluft m. m. (Kostnader som av de skattskyldiga anses hänförliga till fasta maskiner).

Vilka kostnader skall aktiveras vid anskaffning av inventarier?

Beträffande frågan, vilka kostnader i samband med anskaffandet av en maskin eller annat inventarium, som bör aktiveras, kan sägas, att denna inte torde vara av samma betydelse som tidigare nämnda aktiveringsproblem. Ett företag med räkenskapsenlig avskrivning har ju nämligen alltid möjlighet att avskriva kostnaden på fem år. I anskaffningskostnaden bör enligt författarens uppfattning ej endast medräknas vederlaget för själva tillgången utan även andra med förvärvet sammanhängande kostnader såsom frakt-,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

tull- och transportkostnader, försäkringspremier, inköpsprovisioner, kurtage och speditionsavgifter (aktiebolagsberedningens motiv 100 § aktibolagslagen).[1] Det är i detta avseende utan betydelse om dessa kostnader ingått i den erlagda köpeskillingen för tillgången eller erlagts för sig eventuellt till annan än säljaren av tillgången. Jämväl övriga kostnader för tillgången fram till den tidpunkt, då den är färdig att tagas i bruk, såsom uppställnings- och monteringskostnader skall inräknas i anskaffningskostnaden. Efter införandet av den allmänna varuskatten har även uppstått frågan, huruvida sådana kostnader som allmän varuskatt, omsättningsskatt å motorfordon samt accis, förutan vilka en tillgång i vissa fall icke kan anskaffas, skall inräknas i anskaffningsvärdet. Enligt min mening torde någon tvekan icke föreligga, att även dylika kostnader skall aktiveras och således avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag tillsammans med tillgångarnas anskaffningskostnad i övrigt.

De speciella för rörelsen utgående skatter och avgifter till det allmänna — exemplifierade med tillverkningsskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder m. m. — som enligt 29 § kommunalskattelagen må avdragas såsom direkt omkostnad, omfattar icke de avgifter, varom här talats.

[1] Jfr Sv SkT 1959 sid. 43—45.

Något om beskattningen av experter i internationell biståndsverksamhet

Av förste taxeringsinspektören Hans Pehrson

Dubbelbeskattningssakkunniga har den 2 oktober i år avlämnat en promemoria benämnd "Beskattningen av experter i internationell biståndsverksamhet" (Fi-stencil 1963:9).

Den aktuella personalen har i promemorian uppdelats i tre olika grupper, nämligen experter som anställs

1. av FN eller dess fackorgan
2. av ett u-land — oftast genom ett FN-organs förmedling (s k Opex-experter) — eller av enskilda uppdragsgivare (t ex missionen, näringslivet och KF),
3. av nämnden för internationellt bistånd (NIB).

I promemorian göres en genomgång hur gällande svenska skatteregler och de som föreslagits i de sakkunnigas huvudbetänkande[1] skall tillämpas på här ifrågavarande personer. Dessutom lämnas en redogörelse för vilken inverkan de bestämmelser, som gäller för FN och vissa andra internationella organ, kan få på av dem anställda experter. Givetvis får i förekomamnde fall hänsyn även tagas till ingångna dubbelbeskattningsavtal.

I regel blir de under 1) angivna experterna jämställda med FN:s och fackorganens övriga tjänstemän och blir på grund härav fria från skatt på lönen från FN resp. fackorganet. Grunden för denna skattefrihet utgöres av särskilda konven-

[1] SOU 1962:59, jfr även Skattenytt 1963 s 76.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54