SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 7 1969

Fastighetsavskrivningarna

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

På skattelagstiftningens område har ett nytt betydelsefullt steg tagits genom riksdagens beslut att i huvudsak anta Kungl. Maj:ts proposition 1969:100 angående ändrade avskrivningsregler vid inkomstbeskattningen för rörelse- och hyresfastigheter.

Bevillningsutskottet hade behandlat propositionen i sitt betänkande 1969:45 och därvid föreslagit vissa mindre kompletteringar.

Till grund för propositionen låg företagsskatteutredningens betänkande SOU 1968:26. En redogörelse för utredningens förslag lämnades av bitr. taxeringsintendenten Arne Gustafson i Skattenytt 1968 s. 325 ff.

De nya reglerna syftar i huvudsak till en bättre anpassning av de skattemässiga avskrivningarna till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

De ändrade reglerna för rörelsefastigheter och för hyresfastigheter kommer i det följande att redovisas var för sig. Därefter behandlas i korthet reglerna för fastigheter med blandad användning.

I. Rörelsefastigheter

De avsevärt förbättrade avskrivningsmöjligheter som de nya reglerna ger i fråga om rörelsefastigheterna sammanhänger i hög grad med en ändrad gränsdragning mellan de skilda slag av tillgångar som kan vara föremål för avskrivning på olika sätt.

De avskrivningsbara objekten

Vid denna ändrade gränsdragning är det av särskild betydelse — samtidigt som det innebär en principiell nyhet — att till de avskrivningsbara tillgångarna skall räknas även markanläggningar och markarbeten härför. Förut har nämligen kostnaderna – med hänsyn till att deras värde ansetts i princip ingå i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen – inte alls kunnat skattemässigt avskrivas. Däremot är inte heller enligt de nya reglerna kostnad för förvärvet av själva marken avskrivningsbar.

I fråga om markanläggningar och markarbeten, som i och för sig innefattar anordningar och konstruktioner i och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

på marken av varierande slag, har man enligt de nya reglerna att, efter en indelning som kan kallas funktionell, skilja mellan tre huvudkategorier.

a) Som inventarier och byggnader behandlade markanläggningar

1. Den förmånligaste behandlingen får den grupp markanläggningar som jämställs med inventarier i rörelse och som följaktligen skall avskrivas enligt de regler som gäller för sådana tillgångar, dvs. enligt reglerna för planenlig resp. räkenskapsenlig avskrivning i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § KL. Till denna grupp räknas sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i rörelse eller som på annat sätt är nödvändiga för den bedrivna verksamheten. Som exempel anges fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. I propositionen framhöll finansministern på förekommen anledning särskilt att distributionsledningar för elkraft m .m. borde behandlas på samma sätt som för rörelseverksamheten använda inventarier och att detsamma borde gälla även t. ex. ett vattenverks ledningar för omhändertagande, behandling och återförande till naturen av avloppsvatten.

Till inventariegruppen hänförs vidare stängsel och andra avspärrningsanordningar såsom grindar, bommar och räcken.

2. Det är emellertid inte alla ledningar m. fl. anordningar som i enlighet med det nyss angivna kan hänföras till den egentliga rörelseverksamheten. Är det fråga om sådana ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. och andra jämförliga anordningar som är nödvändiga för en byggnads allmänna funktion, skall värdet av dessa slags anordningar i stället inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad och följaktligen avskrivas på samma sätt som byggnaden.

Om de markledningar som finns på en fastighet har en blandad användning genom att de förser både byggnaden med de kvantiteter vatten, kraft m. m. som behövs för dess normala funktion och den aktuella produktionen med dess särskilda behov, skall en uppdelning av kostnaderna ske på en byggnadsdel och en inventariedel. En sådan uppdelning får ske med stöd av det material som den skattskyldige kan prestera. För att förenkla tillämpningen i de fall då kostnadsandelen för ledningarna av det ena slaget utgör en obetydlig del av hela ledningskostnaden, har föreskrivits en kompletterande regel som innebär att om kostnadsandelen för de ledningar som tillgodoser den allmänna byggnadsfunktionen kan antas understiga 25 % av det sammanlagda kostnadsbeloppet för ledningarna, dessa i sin helhet får hänföras till avskrivningsunderlaget för maskiner och inventarier. Vid det omvända förhållandet skall ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad. Den fördelning som en gång gjorts bör enligt vad som framhölls i propositionen inte påverkas av mindre ändringar i ledningssystemets sammansättning som kan inträffa senare.

I den mån anskaffningskostnaderna för ledningar enligt den indelning som här angetts skall hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad resp. inventarier, skall enligt uttalande av finansministern i propositionen så ske oav-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

sett vem som är ägare av den mark där ledningarna är dragna.

b) Markanordningar o. d. i egentlig mening

Den tredje huvudgruppen avser markanordningar m. m. som ansetts inte böra behandlas som inventarier eller byggnad. Kostnaderna för dessa anordningar skall enligt de nya reglerna avskrivas i särskild ordning.

Det är här fråga om kostnader av skilda slag. Hit räknas kostnader för markarbeten genom vilka marken görs plan eller fast, såsom röjning av träd, buskar och annat, schaktning av jord- och bergmassor samt uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken.

I detta sammanhang kan påpekas att pålningskostnader — i likhet med de nyssnämnda kostnaderna — enligt företagsskatteutredningens förslag hade hänförts till sådana kostnader som inte skulle få avskrivas. Finansministern påpekade att det från remissinstansernas sida framhållits att, då fråga är om pålning i syfte att stabilisera underlaget för byggnad, den vedertagna uppfattningen är att dessa pålningskostnader i allmänhet inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad. Enligt hans mening saknades anledning att i detta hänseende göra avsteg från vad som nu torde gälla. På motsvarande sätt borde kostnaderna för pålning under en tung maskin behandlas som en del av kostnaderna för maskinen. Finansministern ansåg att någon uttrycklig föreskrift om pålningskostnaderna inte behövdes. I analogi härmed torde, även om något uttryckligt uttalande härom inte gjorts, gälla att, om förutnämnda åtgärder i form av röjning, schaktning direkt haft till syfte att bereda underlaget för en byggnad och alltså inte kan betecknas som eller förknippas med en självständig markanläggning, även kostnaden för dessa slags åtgärder på sedvanligt sätt torde få inräknas i byggnadskostnaden.

I anskaffningsvärdet för de markanläggningar om vilka här är fråga inräknas vidare kostnaden för sådana anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser. Hit hör även fotbollsplaner, tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal samt planteringar e. d. Vidare anges som exempel på markanläggningar sådant som brunnar, källare och tunnlar e. d., allt i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad.

c) Som inventarier behandlade byggnadstillbehör

Även i fråga om byggnader innebär de nya reglerna en omgruppering så att vissa delar och tillbehör i avskrivningshänseende räknas till inventariegruppen, trots att deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet. Det är också här fråga om tillgångar som är avsedda att direkt tjäna en byggnads användning för rörelseändamål.

I enlighet härmed gäller att i värdet av *industribyggnad* inte inräknas värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. Inte heller inräknas värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. Vidare inräknas inte i avskrivningsunderlaget för byggnad värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m.,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

avsedda att direkt tjäna den industriella driften, liksom inte heller värdet av speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen.

På motsvarande sätt som för industribyggnader gäller att i avskrivningsunderlaget för byggnad som är avsedd för affärsändamål, dvs. *varuhus, kontorshus och liknande,* inte inräknas värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Även i fråga om dessa slags byggnadsdelar eller -tillbehör gäller alltså att de i avskrivningshänseende skall behandlas på samma sätt som inventarier.

Om en konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del gör tjänst som maskin eller redskap — så kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar — skall ej heller värdet av sådan konstruktion ingå i byggnadens värde. Konstruktionen blir i stället föremål för inventarieavskrivning.

d) Byggnader

Om man på här angivna sätt från avskrivningsunderlaget för byggnad utmönstrar de delar och tillbehör som skall hänföras till inventariegruppen, kommer avskrivningsunderlaget för byggnad att i princip omfatta endast anskaffningsvärdet för själva byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktioner. Hit hör enligt propositionen också de utomhusledningar som tillgodoser dessa funktioner.

Markavskrivningar

För den särskilda avskrivning av kostnaderna för markarbeten och markanordningar som medges enligt de nya reglerna har valts samma avskrivningsmetod som nu gäller beträffande kostnader för skogsvägar.

Detta innebär bl. a. att inte hela kostnaden får avskrivas utan att avskrivningsrätten avser endast en i lagen fixerad andel av totalkostnaden. Enligt reglerna gäller närmare bestämt att 75 % av anläggningskostnaderna får avskrivas under 20 år enligt särskild avskrivningsplan. Avdrag kommer alltså att medges årligen med 5 % av avskrivningsunderlaget från och med det år, då kostnaden uppförts på avskrivningsplanen, oavsett om anläggningens varaktighet är längre eller kortare än 20 år. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader, skall avdraget jämkas i motsvarande mån.

Anledningen till att kostnaderna för markarbeten m. m. får avskrivas till en viss angiven del är densamma som på sin tid anfördes beträffande skogsvägarna. Enligt vad finansministern framhöll i propositionen kunde nämligen även beträffande markanläggningarna sägas att varaktigheten är svår att bedöma och att värdet många gånger kan anses bestå oavsett den bedrivna verksamheten.

I likhet med vad som gäller beträffande skogsvägar föreskriver de nya reglerna att om rörelsefastighet övergår till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, överlåtaren för det år då överlåtelsen sker på en gång får avdrag för vad som återstår oavskrivet av den del av anläggningskostnaden som är avskrivningsbar. Genom ett sådant restavdrag kan alltså den avskrivningsbara kostnaden bli helt avskriven hos den som haft kostnaden medan köparen inte får

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

tillgodoräkna sig fortsatta värdeminskningsavdrag på markanläggningarna. Har däremot fastigheten övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, t. ex. genom arv eller gåva, får den nye ägaren som sitt anskaffningsvärde för markanläggningarna räkna överlåtarens oavskrivna restvärde.

Den för markanläggningarna tillämpliga avskrivningsmetoden innebär bl. a. att om anläggningen utrangeras innan den hunnit slutavskrivas inom den medgivna ramen men rörelsen alltjämt bedrivs, rörelseidkaren inte får något utrangeringsavdrag. Han får tillgodoräkna sig värdeminskningsavdrag för anläggningen även efter utrangeringen i enlighet med planen. Däremot kan avdrag för oavskrivet restvärde medges om hela den på fastigheten bedrivna rörelsen nedläggs.

Någon specificerad redovisning i räkenskaperna av de olika markanläggningarna på en rörelsefastighet förutsätts inte, men de måste givetvis sammanföras gruppvis efter tillkomstår.

Vid fastighetens försäljning gäller att återvunna värdeminskningsavdrag skall på vanligt sätt återföras till beskattning vid realisationsvinstberäkningen.

För kostnaderna för reparations- och underhållsarbeten på markanläggning medges enligt allmänna grunder direkt avdrag. Däremot kan avdrag för utbyte av sådan anläggning inte längre medges.

Vad som i det föregående sagts beträffande avskrivning på markanläggningar har avseende på sådana anläggningar som är avsedda för stadigvarande bruk i rörelsen. Är fråga om rent tillfälliga anläggningar, avsedda att inte användas mera än ett fåtal år, får hela kostnaden avdras vid taxeringen för det år då anläggningen anskaffades.

Byggnadsavskrivningar

I fråga om byggnad som är avsedd att användas i ägarens rörelse får anskaffningskostnaden liksom hittills avdras genom årliga värdeminskningsavdrag. För att möjliggöra en av företagsekonomiska skäl betingad snabbare avskrivningstakt medges vid sidan av de vanliga årliga värdeminskningsavdragen i vissa fall ett extra värdeminskningsavdrag. Till procentsatserna för värdeminskningsavdragen återkommes längre fram.

Avskrivningsunderlaget

Avskrivningarna beräknas på anskaffningskostnaden. Det taxerade byggnadsvärdet får alltså i fortsättningen inte ens subsidiärt användas som avskrivningsunderlag. En annan sak är att ett taxerat byggnadsvärde i samband med övergången till det nya systemet kan få användas som avskrivningsunderlag, då fråga är om fastigheter som förvärvats före ikraftträdandet. Detta taxeringsvärde träder då i stället för anskaffningsvärdet och får enligt de allmänna reglerna under den beräknade användningstiden skrivas ner till noll. Någon "evig" avskrivning på ett tid efter annat ändrat taxeringsvärde kommer alltså inte längre i fråga. Till frågan om rätten att använda ett taxeringsvärde som ingångsvärde vid övergången till det nya systemet återkommes vid redogörelsen för övergångsbestämmelserna.

Även när anskaffningskostnaden ligger till grund för värdeminskningsavdragen måste emellertid avskrivningsunderlaget preciseras närmare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

Avskrivningsunderlagets bestämmande kompliceras nämligen av att en fastighetsöverlåtelse oftast inkluderar inte bara byggnad utan också den till fastigheten hörande marken. Härtill kommer att överlåtelsen även kan omfatta sådana i byggnaden ingående fasta maskiner som vid fastighetstaxering åsatts särskilt maskinvärde och dessutom sådana byggnadstillbehör som enligt de nya reglerna skall räknas som inventarier. Det gäller då att få fram hur stor del av köparens förvärvskostnad som belöper på de olika tillgångarna.

I remissyttrandena hade flera instanser framhållit att fördelningen av köpeskillingen för en fastighet mellan de olika tillgångsslagen kunde föranleda tvister och detta både när parterna gjort en sådan fördelning och när de inte gjort en fördelning i försäljningsavtalet.

I propositionen framhöll finansministern att frågan om hur stor del av köpeskillingen för en fastighet som belöper på de i försäljningen ingående inventarier inte är något nytt problem. Han anförde härom följande.

> Fördelningsfrågan uppkommer även med nuvarande regler, när en fastighetsförsäljning inkluderar sådana maskiner och liknande tillgångar som vid fastighetstaxeringen åsättes ett särskilt i byggnadsvärdet ingående maskinvärde. Eftersom säljaren enligt gällande regler för beskattningen av rörelseinkomst är skattskyldig för vad han får för maskinerna och köparen för att kunna beräkna sitt avskrivningsunderlag har intresse av att veta hur stor del av köpeskillingen som hänför sig till inventarierna, är båda parterna beroende av en överenskommelse angående köpeskillingens fördelning. En precisering av den del som belöper på maskinerna framtvingas alltså regelmässigt. Här föreligger alltså det självreglerande moment som utredningen hänvisat till och som enligt vad utredningen framhållit är tillräckligt för att den av säljare och köpare gjorda fördelningen i regel skall kunna följas vid beskattningen. Detta torde även gälla om man beaktar att den föreslagna utvidgningen av inventariebegreppet kommer att medföra att fördelningsfrågan aktualiseras i större utsträckning än hittills varit fallet. Föreligger intressegemenskap mellan parterna finns det redan nu möjlighet att korrigera ett oriktigt anskaffningsvärde med stöd av den särskilda bestämmelsen i punkten 3 b av anvisningarna till 29 § KL.
>
> Någon annan praktisk användbar metod än den jag här hänvisat till för att i de normala fallen komma fram till ett riktigt avskrivningsunderlag för de i köpet ingående inventarierna finns inte enligt min mening. Har mot förmodan ingen fördelning av köpeskillingen gjorts, är man liksom nu hänvisad till att göra en uppskattning efter vad som kan anses skäligt. Hänsyn kan härvid tas till bl. a. det fasta maskinvärdet om ett sådant finns. Även om det undantagsvis förekommer att någon fördelning inte gjorts, är detta enligt min mening inte tillräcklig anledning att föreskriva särskild redovisning för avskrivning av fastighetsinventarier i deklarationen. Detta skulle innebära ett avsteg från principerna för räkenskapsenlig avskrivning i de fall sådan tillämpas. Inte heller är det praktiskt genomförbart att gå på säljarens oavskrivna restvärde. Jag förordar alltså att nuvarande ordning bibehålls för avskrivningsunderlagets bestämmande när det gäller i fastighetsförsäljning ingående maskiner och andra inventarier. Några uttryckliga föreskrifter om detta torde knappast behövas.

Däremot ansåg finansministern att parternas uppdelning av köpeskillingen för en fastighet på mark och byggnad inte utan vidare kunde tjäna till ledning för att beräkna byggnadens anskaffningsvärde. Här är nämligen fördelningen utan betydelse för säljarens beskattning och något självreglerande moment finns alltså inte. Därför föreskrivs i de nya reglerna i överensstämmelse med utredningens förslag, att byggnadens andel av köpeskillingen skall framräknas genom proportionering efter förhållandet mellan det byggnadsvärde som fastställts vid fas-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

tighetstaxeringen och det totala taxeringsvärdet. Om särskilt maskinvärde ingår i byggnadsvärdet, skall detta frånräknas de båda värdena. Skulle den återstående delen av köpeskillingen mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas.

Anskaffningsvärdet får givetvis i förekommande fall ökas med de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

De årliga värdeminskningsavdragen

Liksom hittills skall de årliga värdeminskningsavdragen beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen bestäms efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Även enligt de nya reglerna gäller att man vid bedömningen av avdragsprocents storlek skall beakta sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande.

I propositionen framhöll finansministern att den allmänna uppfattningen inom näringslivet varit att man vid den hittillsvarande tillämpningen av bestämmelserna inte tillräckligt beaktat de angivna omständigheterna och varit alltför restriktiv vid avdragsprocentens bestämmande. Enligt finansministern talade starka skäl för att man i den praktiska tillämpningen genomförde en mera allmän höjning av de procenttal för avskrivning som borde vara tillämpliga på rörelsebyggnader av olika slag. Finansministern pekade i detta sammanhang på de procentsatser som kom till användning, åtminstone enligt den praxis mellankommunala prövningsnämnden tillämpade, nämligen 2 % för industribyggnader i allmänhet, för byggnader inom den tunga industrin och 4 % för byggnader inom cellulosaindustrin och den kemiska industrin. I vissa fall hade, efter särskild utredning, värdeminskningsavdrag medgivits efter 5 %. I fråga om varuhus hade värdeminskningsavdrag i allmänhet medgetts efter 1 % och i fråga om vanliga kontorshus i tätorter efter 0,6 %; för höghus hade dock tillämpats 0,7—0,8 %. Enligt finansministern var det befogat att vid den fortsatta beräkningen av värdeminskningsavdragen räkna med en förhöjning av dessa över lag med någon procent. Han var dock inte beredd att ange vilka procentsatser som borde vara tillämpliga. I likhet med den uppfattning som framförts i flera remissyttranden ansåg han att det borde ankomma på riksskattenämnden att på grund av inhämtat material angående den beräknade varaktighetstiden för byggnader inom olika branscher ange de normalprocentsatser som bör vara tillämpliga.

Det kan alltså förväntas att upplysning om dessa procentsatser kommer att lämnas i nämndens anvisningar till ledning för inkomsttaxeringen. Den omständigheten att normalprocentsatser angetts utesluter emellertid inte att man liksom förut tar hänsyn till individuella olikheter så att högre avdrag kan medges, om en byggnad visas vara underkastad större värdeminskning än normalt.

I detta sammanhang bör framhållas att den hittillsvarande rätten att beräkna förhöjt värdeminskningsavdrag på värmepannor och annan jämförlig maskinell utrustning, vars värde därvid utbrutits ur avskrivningsunderlaget för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

byggnad, upphävts genom den nya lagstiftningen när fråga är om rörelsefastigheter.

Primäravskrivning på byggnad

Enligt de nya reglerna medges i vissa fall ett extra värdeminskningsavdrag med 2 % av rörelsebyggnads anskaffningsvärde under vart och ett av de första fem åren av innehavet.

Företagsskatteutredningen hade föreslagit att rätt till sådant s. k. primäravdrag skulle tillkomma varje ny ägare av byggnaden för vart och ett av de första fem åren efter förvärvet. Därigenom skulle man tillgodose det företagsekonomiska behovet av en ökad avskrivningstakt även i skattehänseende.

I likhet med den uppfattning som kom till uttryck i ett par remissinstanser ansåg emellertid finansministern att rätten till primäravdrag skulle förbehållas skattskyldig som verkställt ny-, till- eller ombyggnad av rörelsefastighet. Enligt finansministern fanns det nämligen skäl att i första hand ta sikte på företagens nyinvesteringar i byggnader. För att kunna genomföra en effektivisering av näringslivet som är önskvärd från allmän synpunkt, framhöll finansministern, krävs ett modernare och rationellare byggnadsbestånd framför allt inom industrin men även inom handeln. Kostnaderna härför faller främst på de företagare som själva investerat i ny-, till- eller ombyggnader, ägnade att effektivisera driften eller att skapa bättre arbetsbetingelser för de anställda. Finansministern tillade att, även om den direkta avsikten med hans förslag inte var att skapa förbättrade finansieringsmöjligheter, det enligt hans mening var naturligt med den angivna utgångspunkten att rätten till primäravdrag förbehölls skattskyldig som verkställt ny-, till- eller ombyggnad på rörelsefastighet. Däremot borde skattskyldig som förvärvat en fastighet inte enbart på denna grund äga rätt till primäravdrag. Om en fastighet överlåts under den femårsperiod inom vilken primäravdrag fick åtnjutas, borde å andra sidan den nye ägaren få tillgodoräkna sig primäravdrag för den återstående delen av perioden.

De nya reglerna utformades i enlighet med finansministerns uttalanden. Det innebär således att skattskyldig i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, får göra avdrag inom avskrivningsplanen — utom för årliga värdeminskningsavdrag — med 10 % av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåts byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstår för överlåtaren. Avdraget är fixerat till 2 % av kostnaden per beskattningsår. Någon justering av avdraget med hänsyn till att det individuella beskattningsåret över- eller understiger 12 månader är alltså inte avsedd.

Primäravdraget medges, som framgår av det sagda, vid sidan av de årliga värdeminskningsavdragen och verkar på så sätt avkortande på den totala avskrivningen. Något avdrag utöver full avskrivning medges alltså inte.

Utrangering av byggnad

Om en i rörelse använd byggnad utrangeras eller nedrivs, får — såsom även tidigare gällt — avdrag ske för byggna-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

dens oavskrivna restvärde, i den mån detta överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnads materialier o. d. i samband med utrangeringen eller rivningen. Som villkor för sådant avdrag uppställs dock inte längre att den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och om de värdeminskningsavdrag som åtnjutits. Detta sammanhänger med den allmänna övergången till avskrivning på anskaffningsvärdet.

I några remissyttranden över utredningsförslaget hade påtalats den restriktivitet som kommit till uttryck i praxis i fråga om medgivande av utrangeringsavdrag, särskilt när en byggnad tagits ur bruk i rörelsen men ändå fått kvarstå. Man önskade här en uppmjukning av praxis. Finansministern ställde sig dock avvisande och anförde härom.

För egen del får jag framhålla att det med en uppmjukad avdragsregel i allmänhet måste bli svårt att bedöma när förutsättningar föreligger för att medge utrangeringsavdrag. Det ligger i sakens natur att en utrangering i egentlig mening måste framstå som definitiv för att den skall kunna beaktas i skattesammanhang. Enligt mitt förmenande är det därför av principiella skäl knappast möjligt att här ställa lägre krav på bevisning härom än f. n. Det skulle f. ö. inte i någon nämnvärd grad underlätta de tillämpande myndigheternas bedömning i de enskilda fallen. Frågan om när utrangeringsavdrag skall medges måste således till sin natur vara en bevisfråga och jag anser att det liksom hittills bör ankomma på praxis att avgöra när förutsättningarna för avdrag föreligger. Härtill kommer att frågan om avdragsrätten, såsom framgår av de resonemang som utredningen fört i betänkandet, har ett visst samband med det inkomstbegrepp som nu gäller för rörelsebeskattningen och som jag inte f. n. anser bör ändras.

Kravet på utredning rörande anskaffningsvärdet och åtnjutna värdeminskningsavdrag har däremot bibehållits för de fall utrangeringsavdraget avser sådan fastighet för vilken avskrivningsunderlaget vid övergången till de nya reglerna fått baseras på ett tidigare fastställt taxeringsvärde.

Även i denna fråga anfördes kritik vid remissbehandlingen. Man hade därvid vänt sig emot ett uttalande av utredningen, enligt vilket det inte var meningen att ett ingångsvärde som uppskattats enligt en sådan schablonmetod skulle få användas som utgångspunkt för beräkningen av det skattemässiga restvärdet.

Till detta framhöll finansministern att det även här gällde en bevisfråga, om än av annan art än i det förut berörda fallet. Han anförde vidare.

Det gäller här framför allt frågan om beloppet av de värdeminskningsavdrag som den skattskyldige åtnjutit före övergången till de nya reglerna. En sak är att den skattskyldige beretts möjlighet att med ett med hjälp av taxeringsvärdet beräknat ingångsvärde övergå till ett nytt system för byggnadsbeskrivning med de fördelar det kan innebära. En annan sak är frågan om han vid en utrangering av byggnaden efter övergången skall få tillgodoräkna sig avdrag för oavskriven del av det nya ingångsvärdet oberoende av de avdrag för värdeminskning av byggnaden som han åtnjutit före övergången. Dessa kan om han haft fastigheten under lång tid uppgå till avsevärda belopp. Om hänsyn inte alls tas till dessa tidigare avdrag, skulle detta som utredningen framhållit kunna medföra att de sammanlagda värdeminsknings- och utrangeringsavdragen kom att överstiga byggnadens faktiska anskaffningskostnader. Jag finner därför inte anledning frångå utredningens förslag i denna del.

Rivningskostnader

Frågan om rivningskostnadernas behandling i avdragshänseende har som bekant förut varit något oklar. I den nya lagstiftningen har frågan lösts så att kostnaden för rivning av byggnad eller an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

nat som tidigare funnits på fastighet, avsedd att användas för rörelseändamål, skall hänföras till kategorien markanläggningar och följaktligen avskrivas enligt samma regler som gäller för sådana anläggningar.

I propositionen hade finansministern förklarat att rivning av en byggnad enligt hans mening till sin natur var jämförbar med de övriga åtgärder som syftar till att göra marken fast eller plan. Han ansåg att praktiska skäl talade för att även rivningskostnaderna generellt borde hänföras till markanläggningar. De kommer då, tillade finansministern, att behandlas på samma sätt, oberoende av om det är säljaren eller köparen av en fastighet som verkställt rivningen och oberoende av om denna skett i samband med en nybyggnad eller ej.

Reparations- och underhållskostnader

En ytterligare nyhet är att de nya reglerna, när fråga är om rörelsefastigheter, likställer kostnaderna för vissa ändringsarbeten med avdragsgilla reparations- och underhållskostnader. Lika med dessa kostnader behandlas således kostnaderna för sådana ändringsarbeten på byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Som exempel härpå anges upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler.

Däremot medges inte omedelbart avdrag för kostnaderna för ändringsarbeten som tillsammantagna är av mer genomgripande art, t. ex. i samband med en omläggning av verksamheten som när en verkstadsbyggnad ombyggs för att i stället användas till konstorslokaler. När fråga är om sådana större ändringsarbeten får kostnaderna aktiveras för att avskrivas genom årliga avdrag.

Anordningar för vatten- och luftvård

Den nya lagstiftningen innehåller inga speciella avskrivningsregler som tar direkt sikte på företagens anordningar för att förebygga vatten- och luftföroreningar. Detta betyder dock inte att man vid de nya reglernas utarbetande skulle ha bortsett från den betydelse som gynnsamma avskrivningsregler kan ha för företagens benägenhet att anskaffa anordningar av dessa slag.

I propositionen anförde finansministern härom följande.

> Även om de föreslagna avskrivningsreglerna i och för sig inte haft till direkt syfte att stimulera till åtgärder mot vatten- och luftföroreningar m. m. får reglerna dock anses medföra en betydande förbättring av avdragsrätten för utrustning som främjar sådana åtgärder. Av särskild betydelse är härvid att de flesta anordningar som nu är aktuella för vatten- och luftvården genom den föreslagna ändrade gränsdragningen kommer att bli behandlade som inventarier. Med anledning av vad riksskattenämnden anfört på denna punkt vill jag framhålla att det enligt min mening måste anses vara en självklar förutsättning för en rörelses bedrivande, särskilt då fråga är om industriell produktion, att verksamheten så långt möjligt inte ger upphov till vatten- och luftföroreningar. De anordningar som behövs för att förebygga sådana föroreningar från t. ex. en industribyggnad får därför enligt min mening anses avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om de i och för sig inte är oundgängliga för den i rörelsen bedrivna produktionen som sådan.

De för rörelsefastigheterna gällande övergångsbestämmelserna behandlas senare i denna redogörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

II. Hyresfastigheter

Även i fråga om hyresfastigheter har genom de nya reglerna en anpassning skett så att de närmare ansluter sig till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet. Detta innebär å andra sidan inte att i alla avseenden samma regler ansetts bör gälla som för rörelsefastigheter eller att inkomst av hyresfastighet borde räknas såsom rörelseinkomst. En så långt driven samordning ansågs inte vara praktiskt genomförbar nu. Bl. a. skulle en omläggning av inkomstredovisningen efter rörelsemässiga grunder beröra inte bara de större hyresfastigheterna i egentlig mening utan också det stora antalet mindre flerfamiljsfastigheter. Inkomst av hyresfastighet skall alltså även i fortsättningen redovisas såsom inkomst av annan fastighet.

Avskrivningsunderlaget

Den närmare anknytningen till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet tar sig i de nya reglerna för hyresfastigheter framför allt uttryck däri att det i fortsättningen är byggnadens faktiska anskaffningsvärde som skall användas såsom underlag för värdeminskningsavdragen. Dessa får alltså inte längre beräknas på det taxerade byggnadsvärdet.

En annan sak är att vid övergången till det nya systemet taxerat byggnadsvärde får utgöra ingångsvärde för de fortsatta avskrivningarna, om utredning om byggnadens faktiska anskaffningsvärde inte förebringas. Härigenom underlättas övergången till det nya systemet. Till reglerna för övergången återkommes i slutet av denna redogörelse.

Har byggnaden förvärvats tillsammans med marken gäller, på samma sätt som för rörelsebyggnad, att byggnadens anskaffningsvärde skall beräknas genom proportionering i förhållande till de vid fastighetstaxeringen fastställda delvärdena på mark resp. byggnad.

Om byggnaden uppförs av fastighetsägaren uppkommer frågan om vilka kostnader som skall inräknas i anskaffningsvärdet.

Den väsentliga kostnaden är självfallet uppförandekostnaden i egentlig mening. I denna ingår enligt vad som framhölls i propositionen även kostnaderna för sådan pålning som avser att utgöra underlag för byggnaden.

Till avskrivningsunderlaget räknas givetvis även kostnad för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

I anskaffningsvärdet för byggnad får vidare enligt de nya reglerna även inräknas vissa kostnader som har en mer eller mindre nära anknytning till anordningar på marken. Det är här fråga om sådana anordningar som, när de förekommer på rörelsefastighet, i avskrivningshänseende hänförs till markanläggningar. Med hänsyn till att de markanläggningar som i allmänhet förekommer på hyresfastighet är av relativt liten omfattning har kostnaderna för anordningarna i fråga av rent praktiska skäl ansetts kunna i stället inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad.

De kostnader som åsyftas avser parkeringsplatser, planteringar och andra jämförliga anordningar som ägaren av en hyresfastighet anlagt på sin fastighet.

Är däremot fråga om grönområden eller parkeringsplatser på annans mark än den på vilken byggnaden är uppförd, t. ex. sådan som är gemensam för flera fastigheter, kan kostnaderna inte hänfö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

ras till byggnadskostnaden. Detsamma gäller även när anordningarna anlagts på en intilliggande fastighet som tillhör samme ägare.

I samband med frågan om parkeringsplatserna berörde finansministern i propositionen även det fallet att fastighetsägaren för att lösa parkeringsproblemet ingått som delägare i en gemensamhetsanläggning. I några remissyttranden hade man nämligen hävdat att ett sådant deltagande borde betraktas på samma sätt som om parkeringsplatser inrättats i den egna byggnaden. Finansministern förklarade sig emellertid inte beredd att föreslå regler varigenom kostnader för gemensamhetsanläggningar för parkering skulle få avskrivas genom värdeminskningsavdrag. Han skulle dock låta utreda de beskattningsfrågor som sammanhängde med gemensamhetsanläggningarna.

Enligt samma remissyttranden borde även anslutningsavgifter för vatten och avlopp kunna behandlas på samma sätt som insats i parkeringsanläggning. Finansministern förklarade sig inte heller beredd att likställa dessa slags avgifter med sådan anskaffningskostnad för hyresfastighet som borde vara föremål för värdeminskningsavdrag.

Även rivningskostnadernas behandling togs upp i detta sammanhang. Finansministern hänvisade till att när fråga var om rörelsefastighet rivningskostnaderna i avskrivningshänseende ansetts böra av praktiska skäl hänföras till kostnader för markanläggning. På samma sätt som hyresfastigheternas nyssnämnda markanordningar borde emellertid enligt finansministern, likaså av praktiska skäl, rivningskostnaden som har samband med uppförandet av en hyresfastighet, kunna inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad. Finansministern tillade.

För att rivningskostnader sålunda skall få inräknas i anskaffningskostnaden för hyreshus bör emellertid, med hänsyn till förvärvskällans speciella natur, enligt min mening förutsättas ett visst nära samband mellan rivningen och uppförandet. Detta samband måste vara både lokalt och tidsmässigt. Det första kravet innebär att rivningen skett huvudsakligen för att bereda utrymme för nybygget. Det andra kravet förutsätter att rivningen inte ligger så långt tillbaka i tiden att en nybyggnad inte kan antas ha varit aktuell. Var denna tidsgräns går är givetvis svårt att avgöra. För min del anser jag, att om rivningen skett för mer än fem år sedan, det kan vara befogat presumera att nybyggnaden inte varit aktuell. Men det ligger i sakens natur att en bedömning av sambandsfrågan måste grundas på omständigheterna i det enskilda fallet. När det av mig förutsatta sambandet föreligger får således rivningskostnaden aktiveras som en del av anskaffningskostnaden för nybyggnaden. I de fall då sambandet saknas är rivningskostnaderna närmast att betrakta som markkostnader, för vilka avdrag inte kan medges.

I enlighet med det sagda gäller således att rivningskostnader får inräknas i anskaffningsvärdet, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

På samma sätt som rivningskostnaderna bör behandlas även de evakueringskostnader som fastighetsägaren kan ha haft i samband med en nybyggnad. Sådana kostnader aktualiseras nämligen ofta i samband med rivning av en byggnad, eftersom rivningen i många fall gör det nödvändigt för den som har för avsikt att uppföra en ny byggnad i stället för den rivna att sörja för anskaffande av bostäder åt dem som bebott rivningshuset. Enligt finansministern borde man i fråga om evakueringskostnaderna kun-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

na ställa något större krav på det tidsmässiga sambandet med uppförandet av den nya byggnaden än i fråga om rivningskostnaderna.

Värdeminskningsavdragets storlek

De procentsatser för årliga värdeminskningsavdrag som skall vara tillämpliga för hyresfastigheter är i motsats till vad som tidigare gällt nu fixerade i lagen. Det årliga värdeminskningsavdraget beräknas således efter 1,5 % för byggnad av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material, och efter 1,75 % för byggnad av trä. Detta innebär alltså en total avskrivningsperiod av 67 år resp. 57 år. Avdraget får dock beräknas efter högre procenttal, om särskilda omständigheter föranleder därtill. Med anledning av ett påpekande av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län uttalade finansministern som sin uppfattning att de s. k. landshövdingehusen borde avskrivas efter den högre av de båda nyssnämnda procentsatserna.

Värmepannor m. m.

Tidigare har man i den praktiska tillämpningen tillåtit en utbrytning ur avskrivningsunderlaget för byggnaden, vare sig detta utgjorts av anskaffningsvärdet eller det taxerade byggnadsvärdet, av värdet på viss maskinell utrustning som vanligen förekommer i bostadsbyggnader såsom värmepannor o. d. I praxis har man brukat medge värdeminskningsavdrag med 10 % för anordningar för oljeeldning m. m., annars med 5 %. Denna särskilda avskrivningsrätt har dock i allmänhet inte omfattat mindre detaljer som värmeelement, centralantenner, porttelefoner o. d.

Genom den nya lagstiftningen har den särskilda avskrivningsrätten uttryckligen reglerats. I enlighet härmed gäller således att avdrag medges för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt.

I propositionen anförde departementschefen att han ansåg det knappast lämpligt att i författningen ange de anordningar som skall omfattas av den särskilda avskrivningen. Å andra sidan borde liksom nu mindre kostnadskrävande utrustningsdelar undantas från särskild avskrivning. För sådana delar borde kostnaden som nu kunna ske genom direktavdrag vid ersättningsanskaffning. Finansministern tillade.

Då en gränsdragning likväl behövs för reglernas praktiska tillämpning förutsätter jag att riksskattenämnden i anvisningar till ledning för taxeringen anger vilka anordningar som berättigar till årliga värdeminskningsavdrag. Det är också lämpligt att riksskattenämnden därvid anger vilken procentsats som bör vara tillämplig på olika tillgångar. Enligt min mening bör man i stort sett kunna använda de nu gängse procentsatserna. Endast om särskilt hög grad av förslitning kan göras trolig bör högre procenttal komma i fråga.

Utbyts eller utrangeras inventarietillgång på grund av förslitning eller teknikens utveckling innan den slutavskrivits, medges avdrag för det oavskrivna restvärdet.

I samband med en fastighetsförsäljning aktualiseras även frågan om den nye ägarens ingångsvärde för de övertagna inventarierna. I den mån särskilt pris för dessa inte avtalats vid försäljningen är man hänvisad till att göra en skälig uppskattning av anskaffningsvärdet.

Har fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller jämförligt fång får den nye

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

ägaren överta den förre ägarens oavskrivna restvärde för inventarierna i fråga.

Även beträffande de lösa maskiner och inventarier som kan höra till fastigheten får planenlig avskrivning ske.

För dessa slags lösa inventarier föreligger liksom förut även rätt till utrangeringsavdrag.

Däremot har frågan om utrangeringsavdrag för byggnad vid t. ex. rivning eller försäljning liksom förut lämnats oreglerad även i den nya lagstiftningen. Sådant avdrag torde därför inte kunna påräknas. Detta sammanhänger med att såsom inledningsvis nämnts någon fullständig omläggning av inkomstredovisningen efter rörelsemässiga grunder inte varit avsedd för hyresfastigheternas vidkommande. Vid försäljning skall eventuella återvunna värdeminskningsavdrag i vanlig ordning beaktas vid realisationsvinstbeskattningen.

Reparationskostnadernas fördelning

I likhet med vad företagsskatteutredningen föreslagit ger de nya reglerna ägaren av hyresfastighet rätt att efter eget val göra avdrag för reparations- och underhållskostnader antingen vid taxering för det beskattningsår till vilket kostnaderna enligt de allmänna reglerna är hänförliga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dess tre år på sätt den skattskyldige önskar.

En förutsättning för att få utöva fördelningsrätten är dock att hela avdragsbeloppet för visst beskattningsår uppgår till minst 6 000 kr.

I propositionen framhölls att fördelningsrätten bör kunna omfatta även avdrag för utbyte av maskinell och därmed jämförlig utrustning i fall då särskild avskrivning enligt plan inte sker. Ett utbyte är i sådana fall i princip att betrakta som reparation eller underhåll.

Genom fördelningsrätten får fastighetsägaren en möjlighet att fördela reparationskostnaderna även under sådana år då inkomstredovisningen för fastigheten visar överskott och då han alltså inte kan använda sig av förlustutjämningsförordningens bestämmelser. Framför allt får en fysisk person som äger en hyresfastighet en viss möjlighet att motverka de progressionseffekter som annars skulle uppkomma genom att reparationsavdragens storlek växlar. Han blir därmed mera likställd med skattskyldiga som har inkomster av annat slag och som i vissa fall kan använda sig av bestämmelserna om ackumulerad inkomst för att uppnå en progressionsutjämning när inkomsten är onormalt hög.

III. Fastigheter med blandad användning

För fastighet som används delvis för bostadsändamål och delvis för rörelseändamål har förut gällande regler inneburit att, när fastighetsägaren själv bedrivit rörelsen, den för bostadsdelen beräknade inkomsten skolat redovisas som inkomst av annan fastighet, medan rörelsedelen (inkl. personalbostäder) skolat redovisas i rörelsen. Var däremot lokaler uthyrda till annan rörelseidkare, skulle hela fastighetsinkomsten i stället redovisas som inkomst av annan fastighet.

De nya reglerna innebär huvudsakligen den ändringen att fastighetsägaren, om han så önskar, kan få tillämpa de för rörelsefastigheter gällande reglerna även på fastighetsdel som uthyrts för rörelseändamål. Avskrivningsreglerna för fastigheter med blandad användning har alltså i viss omfattning samordnats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

I enlighet härmed gäller alltså att, om fastighet helt eller delvis används i ägarens rörelse, kostnadsavskrivningarna för den så använda fastigheten eller fastighetsdelen vid rörelseinkomstens beräknande skall ske i enlighet med bestämmelserna i 29 § KL med anvisningar. Detta betyder bl. a. att de för rörelsebyggnader avsedda bestämmelserna om primäravdrag och årliga värdeminskningsavdrag för byggnad skall tillämpas på hyresfastighet, till den del den används för rörelseändamål. För denna del skall även gälla bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för markanläggning i rörelse. Detsamma gäller även de bestämmelser, enligt vilka vissa byggnads- och marktillbehör skall avskrivas såsom maskiner och inventarier. Till denna sistnämnda grupp hör givetvis även till fastigheten hörande fasta maskiner och inventarier, vilka vid fastighetstaxering åsatts särskilt maskinvärde, om de används i rörelsen.

De nu angivna avskrivningsreglerna skall enligt de nya reglerna, om fastighetsägaren begär det, även tillämpas i fråga om fastighet eller del av fastighet som används i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren. Här blir det dock fråga om kostnadsavdrag vid beräkning av inkomst av annan fastighet, varför t. ex. räkenskapsenlig avskrivning av inventarier enligt punkt 4 av anv. till 29 § inte kan komma i fråga. Vidare är punkt 3 d av anv. till 29 § tillämplig endast i vad den gäller avdrag för oavskrivet restvärde vid utrangering av tillgångar av inventariekaraktär.

Det bör särskilt framhållas att, när rörelseregler i enlighet med det sagda tillämpas på hyresfastighet med blandad användning, den särskilda avskrivningen av värmepannor och annan maskinell utrustning inte kan medges beträffande den i rörelse använda fastighetsdelen.

Övriga frågor

De nya avskrivningsreglerna har i huvudsak fått sin plats i anvisningarna till 25 och 29 §§ till KL. Men även några av de andra anvisningspunkterna har berörts.

I och med att inventariegruppen genom de nya reglerna utökats med de till byggnad eller markanläggningar hörande tillgångar som i avskrivningshänseende skall behandlas på samma sätt som inventarier har en motsvarande kompletteringmåst göras i anv. till 28 § KL. När rörelseidkaren säljer sin fastighet skall nämligen den del av försäljningssumman som belöper på sådana tillgångar upptas såsom intäkt av rörelse.

I ett remissyttrande hade uppmärksamheten fästs på det förhållandet att en rörelseidkare, som drivit rörelse i egen fastighet och vill överlåta denna, först kunde hyra ut fastigheten och därigenom undgå beskattning för inkomst av rörelse av nyssnämnt slag. Med tanke på sådana fall har föreskriften om rörelsebeskattning gjorts tillämplig även på skattskyldig som tidigare bedrivit rörelse i den fastighet han sålt.

En erinran om den rörelsebeskattning som sålunda kan komma i fråga har också intagits i anv. till 35 § KL.

Likaså har även de i anv. till 36 § KL givna reglerna om att värdeminskningsavdrag som återvunnits i samband med fastighetsförsäljning skall återföras till beskattning vid realisationsvinstberäkningen kompletterats med hänsyn till de nya avskrivningsreglerna. Till de av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

drag som skall återföras hör exempelvis de värdeminskningsavdrag som åtnjutits på markanläggningar enligt de nya reglerna. Detsamma gäller de värdeminskningsavdrag som enligt de nya reglerna hänför sig till byggnad och de tillgångar som vid beräkning av värdeminskningsavdrag är likställda med byggnad (jfr punkt 2 b första stycket av anv. till 25 § KL och punkt 16 fjärde stycket av anv. till 29 § KL). I fråga om den nu nämnda gruppen av värdeminskningsavdrag gäller dock som förutsättning att de uppgått till åtminstone 3 000 kr. för visst år. I den mån i byggnaden ingått tillgångar som avskrivits enligt de för rörelseinventarier gällande reglerna, skall givetvis sådana avskrivningar i samband med försäljningen beskattas såsom intäkt av rörelse.

Övergångsbestämmelser

De nya reglerna träder i kraft den 1 juli 1969. De kan alltså tillämpas första gången vid 1970 års taxering och avse beskattningsår för vilka taxering då sker i första instans. Omfattar beskattningsåret tid före ikraftträdandet, vilket regelmässigt torde vara fallet, får de nya reglerna tillämpas för hela beskattningsåret. Givetvis måste sedvanlig justering göras om räkenskapsår omfattar längre eller kortare tid än 12 månader.

De nya avskrivningsreglerna förutsätter emellertid beräkning av nya avskrivningsunderlag. Detta kan föra med sig ett tämligen omfattande utredningsarbete när det gäller att gå över från avskrivning på taxerat byggnadsvärde till att i stället avskriva på ett anskaffningsvärde. Därför får skattskyldig, om han vill, fortsätta att tillämpa de äldre bestämmelserna även vid 1970 och 1971 års taxeringar. En förutsättning härför är dock att han förvärvat fastigheten före den 1 juli 1969. De nya reglerna blir alltså fullt ut tillämpliga senast vid 1972 års taxering.

I övrigt innebär övergångsbestämmelserna följande.

Rörelsefastigheter

För rörelsefastigheternas vidkommande ges för skattskyldig, som inte redan före de nya bestämmelsernas ikraftträdande tillämpat avskrivning på anskaffningsvärdet, olika valmöjligheter allteftersom fastigheten förvärvats före eller efter 1965 års ingång.

I båda fallen har den skattskyldige möjlighet att som avskrivningsunderlag välja anskaffningsvärdet, om han kan förebringa utredning om detta samt om de förbättringskostnader han nedlagt och de värdeminskningsavdrag han fått efter förvärvet. Har detta skett efter 1965 års ingång kan en byggnads anskaffningsvärde beräknas genom proportionering i förhållande till taxeringsvärdet. Vidare kan den skattskyldige alltid välja det taxerade byggnadsvärde som gäller vid övergången till de nya bestämmelserna.

Har fastigheten förvärvats *före* 1965 års ingång får den skattskyldige, om han vill, som avdragsunderlag välja det byggnadsvärde som åsatts fastigheten vid 1965 års allmänna fastighetstaxering. Byggnadsvärdet skall justeras med hänsyn till nedlagda förbättringskostnader och erhållna värdeminskningsavdrag.

Är fastigheten förvärvad *efter* 1965 års ingång kan alternativt som avskrivningsunderlag användas det vid förvärvet gällande taxerade byggnadsvärdet, justerat på nyss nämnt sätt.

När ägaren av rörelsefastighet övergår

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

till att tillämpa de nya bestämmelserna, får en omräkning av avskrivningsunderlagen för byggnader och maskiner ske endast beträffande de faktiska kostnader han nedlagt efter 1965 års ingång eller, om fastigheten förvärvats efter denna tidpunkt, kostnaderna efter förvärvet. Även för de markanläggningar, som skall få avskrivas i särskild ordning, gäller att endast de kostnader som nedlagts efter nämnda tidpunkter medräknas i den mån de kan dokumenteras. En omfördelning är alltså inte möjlig beträffande tidigare uppkomna kostnader. Vad nu sagts angående omräkningen av avskrivningsunderlagen gäller givetvis även för skattskyldig som redan tidigare tillämpat planenlig avskrivningen.

Av redogörelsen för övergångsbestämmelserna torde framgå, att rörelseidkare som föredrar att följa de gamla bestämmelserna även under 1970 och 1971 års taxeringar därvid också skall ha rätt att liksom nu ur avskrivningsunderlaget utbryta viss maskinell utrustning såsom värmepannor m. m. för avskrivning efter högre procentsats än för byggnaden i övrigt. Han får även tillämpa de andra regler som hittills varit tillämpliga på dessa inventarier.

Hyresfastigheter

Även i fråga om hyresfastigheter ges vissa valmöjligheter i samband med övergången.

Anskaffningsvärdet står alltid till buds som avskrivningsunderlag, förutsatt att detta värde, nedlagda förbättringskostnader och erhållna värdeminskningsavdrag kan utredas. Avdragsunderlaget kan även vara det vid övergången gällande taxerade byggnadsvärdet.

Har fastigheten förvärvats *före* 1965 års ingång skall på samma sätt som i fråga om rörelsefastighet 1965 års taxerade byggnadsvärde kunna tjäna som avdragsunderlag, om det justeras med hänsyn till förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag.

Är fastigheten förvärvad *efter* 1965 års ingång kan den skattskyldige använda sig även av det vid förvärvet gällande taxerade byggnadsvärdet, justerat på sätt nyss nämnts. I förekommande fall kan ett proportionerat anskaffningsvärde framräknas som avskrivningsunderlag.

Vid den justering av anskaffningsvärdet resp. byggnadsvärdet som enligt det sagda skall göras med hänsyn till erhållna värdeminskningsavdrag bör på motsvarande sätt hänsyn tas även till det förhållandet att kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad i en del fall bestritts genom medel som avsatts till investeringsfonder och andra liknande anordningar för uppskov med inkomstbeskattning. I den mån byggnad ansetts i beskattningsavseende nedskriven genom att sådana medel tagits i anspråk bör alltså detta föranleda motsvarande minskning av ingångsvärdet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05