Litteratur

Mark byggnad inventarier 1969 års avskrivningsregler av Dag Helmers och Arne Gustafson. Industriförbundets förlag. Pris 21 kronor.

I våras fattade riksdagen ett för svenskt näringsliv ytterst viktigt beslut i en skattefråga som varit aktuell sedan långt före andra världskriget. Beslutet avsåg en modernisering av avskrivningsreglerna för byggnad och markanläggningar.

Det nya regelsystemet avviker på de flesta vitala punkter från det gamla. Bl. a. medför det den nyheten att markanläggningar får avskrivas. Man får med andra ord tre huvudgrupper avskrivningsbara tillgångar: markanläggningar, byggnader och inventarier. De nya bestämmelserna ändrar väsentligt gränsdragningen mellan dessa grupper, samtidigt som reglerna som sådana moderniserats i företagsekonomiskt hänseende.

Till detta kommer andra betydelsefulla ändringar, varvid i detta sammanhang endast behöver anges att vissa typer ändringsarbeten i fortsättningen kan behandlas som reparation. Då därtill avskrivningsprocenten för byggnader höjts eller kommer att höjas inses lätt att de nya reglerna är av stor ekonomisk betydelse såväl för rörelseidkare som ägare av hyresfastigheter.

För att få största möjliga ekonomiska fördel av den nya lagstiftningen måste man kunna göra en riktig gränsdragning mellan de olika grupperna tillgångar så att en tillgång inte onödigtvis hänförs till en grupp med sämre avskrivningsförhållanden än den där den rätteligen hör hemma. Nu är detta ingalunda någon lätt uppgift. Som alltid då det gäller ny lagstiftning uppstår gränsdragningsproblem och i många fall är det svårt att få ledning av den praxis som utbildats under 50 à 60 år.

För att underlätta inträngandet i det nya lagstiftningskomplexet har herrar Helmers och Gustafson, vilka båda medverkat vid lagstiftningens tillkomst, på Industriförbundets förlag utgivit en liten behändig volym i pocketbokformat med det kanske något intetsägande namnet ”Mark Byggnad Inventarier”. I denna ges 1969 års avskrivningsregler belysning i nära anslutning till den praktiska tillämpningen.

Boken börjar med en fyllig inledning, som sätter in den nya lagstiftningen i dess sammanhang och som ger huvddragen av lagstiftningen. Själva sakframställningen avser främst förhållandena på rörelsefastigheter, men även hyresfastigheter och vissa speciella problem har ägnats uppmärksamhet. Inte minst har ikraftträdandebestämmelserna fått en utförlig kommentar. Som ett bihang har intagits utdrag ur kommunalskattelagen i de stycken som är av betydelse för att ge läsaren en fullständig bild av avskrivningsbestämmelserna. I sammanlagt elva kapitel genomgås hela det nya lagstiftningskomplexet. Läsningen underlättas av att de kapitel, som är särskilt omfångsrika, indelats i kortare avsnitt där olika företeelser och begrepp belystes.

Författarna har velat vara ute i god tid, vilket är desto angelägnare som lagstiftningen skall tillämpas redan vid 1970 års taxering och olika utredningsarbeten bör vara klara redan då bokslutet fast-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:25

ställs. Tyvärr har detta haft den nackdelen med sig att boken inte kunnat få med de högre procenttal för avskrivning å rörelsebyggnader, vilka skall tillämpas fr. o. m. 1970 års taxering. Dessa procenttal kommer att fastställas av riksskattenämnden i sinom tid. Det väsentliga i dagens läge är emellertid att få klart för sig hur avskrivningsunderlaget skall bestämmas.

För att få något grepp om en ny lagstiftning sådan som denna är det nödvändigt att känna till de principiella ställningstaganden som skett under lagstiftningens förarbeten. Författarna uppehåller sig förhållandevis mycket vid denna bakgrund och återger huvudparten av de uttalanden från departementschefens sida i prop. nr 100/1969, som har mera generell räckvidd. Förfaringssättet att falla tillbaka på departementschefens uttalanden har sina risker; det händer allt oftare att departementschefen säger en sak och lagtexten en annan. Författarna har emellertid sovrat intagen och sådana malörer tycks ha undvikits. I allmänhet är intagen försvarade, eftersom lagtexten på många ställen utformats alltför lakoniskt och de exempel på olika företeelser som ges i lagtexten närmast är självklara, antingen helsvarta eller helvita. Departementschefens uttalanden på olika punkter ger lagtexten lite kött på benen. Genom ytterligare exempel har författarna i möjligaste mån lyckats förklara innebörden i lagtexten, vilket man är dem tacksam för. Inte minst är den översikt som visar hur olika ledningar skall behandlas i avskrivningshänseende välgörande överskådlig.

Författarna har ägnat mycken möda åt att klargöra gränsdragningen mellan byggnader, maskiner och inventarier samt mark. I de nya avskrivningsreglerna har begreppet byggnad så att säga blåsts ur. På en rörelsefastighet kommer en betydligt större del av byggnadens inredning än hittills att hänföras till inventarier. I boken klargörs först vad som är att hänföra till byggnad i avskrivningshänseende och därmed får man automatiskt fram gränserna såväl mot gruppen maskiner och inventarier som mot sådana tillgångar som hänförs till marken. Härigenom blir den därefter återstående gränsdragningsproblematiken avgjort mindre.

Det bör i detta sammanhang påpekas att begreppet byggnad används i en rad skatteförfattningar utanför kommunalskattelagen. Det finns exempelvis i 1955 års förordning om konjunkturinvesteringsfonder samt i den nya förordningen om avsättning till återanskaffningsfond. Det har hittills ingenting sagts om dessa begrepp skall ha samma innebörd som tidigare eller ändra innehåll. Eftersom realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av rörelsefastighet inte omfattar den del av byggnaden, som i avskrivningshänseende hänförs till maskiner och inventarier — denna del beskattas ju såsom inkomst av rörelse — är det sannolikt att begreppet byggnad i vart fall i förordningen om återanskaffningsfonder får en mera inskränkt innebörd än tidigare. Formellt skulle det emellertid behövas en ändring av 4 § första stycket i förordningen. Å andra sidan är det klart att begreppet maskiner och inventarier, när det används i förordningen om nyanskaffningsfonder och i 1959 års förordning om eldsvådefonder, i fortsättningen rimligen bör omfatta allt vad som kan skrivas av som sådana tillgångar. När det gäller innebörden av motsvarande begrepp i förordningen om konjunkturin-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:25

vesteringsfonder är situationen mera tveksam. En genomgång av lagstiftningen måste ske om man inte skall få rent kaos i dessa begrepp.

Sedan väl gränsdragningsfrågorna är undanstökade blir läsaren insatt i själva avskrivningssystemet på ett lättfattligt sätt. Lagtexten ger i åtskilliga fall utrymme för olika tolkningar och man kan tryggt ansluta sig till den uppfattning som redovisas i handledningen. På en föga väsentlig punkt vill anmälaren anföra en avvikande uppfattning, nämligen i frågan hur man skall behandla avskrivningsbar markanläggning, då investeringsfondsmedel tagits i anspråk för dess utförande. På sid. 80 hävdar författarna att det avskrivningsunderlag som skall uppföras på planen utgör 75 proc. av totalkostnaden sedan denna minskats med investeringsfondsmedlen. Detta skulle m. a. o. betyda att om anskaffningskostnaden för markanläggningen till 20 proc. finansierats med investeringsfondsmedel så skulle endast 60 proc. (75 proc. av 80 proc.) av totalkostnaden tas upp som avskrivningsunderlag för att sedan avskrivas under tjugo år. Det kan ifrågasättas om detta är riktigt. Man kan ju lika väl resonera så att det i första hand är den icke avskrivningsbara delen som finansierats med investeringsfondsmedel. Riksskattenämnden har tidigare beträffande skogsvägar uttalat sig för sistnämnda tolkning och detta uttalande har vunnit departementschefens stöd i prop. 159/1963. Någon anledning att ha olika regler för markanläggningar och skogsvägar torde näppeligen föreligga. Det kan f. ö. nämnas att konjunkturinvesteringsfonder för rörelse inte får tas i anspråk för kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar m. m. såvida inte Kungl. Maj:t givit tillstånd därtill enligt 14 § i förordningen om konjunkturinvesteringsfonder. Eftersom sådana arbeten tidigare icke varit avskrivningsbara, har i 15 § av samma förordning ingenting sagts om att tillgången i fråga i beskattningsavseende skall anses ha avskrivits med det i anspråk tagna investeringsfondsbeloppet och detta lagrum har inte ändrats i samband med den nya lagstiftningen.

Ett av de mer svårlösta problemen är frågan hur man skall behandla kostnader för markarbeten o. d. på annans mark. Där finns vissa uttalanden i förarbetena att falla tillbaka på, men på flera punkter, där avdrag hittills vägrats i varje form ställer man sig frågande hur det kommer att gå i fortsättningen. Möjligen beroende på en lapsus har den speciella avskrivningsmetoden för markanläggningar inte gjorts tillämplig på anläggningar som utnyttjas på annans mark. Ett särskilt stadgande har dock givits för ledningar, vilka kommer att behandlas som en enhet. Författarna hävdar i och för sig riktigt att kostnad för markanläggning på annans mark i regel är omedelbart avdragsgill och i så fall uppstår helt naturligt inte några problem i avskrivningshänseende. Samma ordning får antas komma att gälla även i fortsättningen. Det finns emellertid betydelsefulla inskränkningar i denna princip enligt gällande praxis och det är i denna situation som fråga uppkommer om anläggningen fortfarande blir en icke anskrivningsbar markanläggning eller om den nya bestämmelsen för markanläggningar å egen mark kommer att i praxis utsträckas till anläggningar å annans mark. Här har författarna dessvärre inte kunnat komma med någon rekommendation.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:25

Avsnittet om hyresfastigheter kan behandlas kort, beroende på att författarna tidigare utgivit en särskild bok rörande sådana fastigheter. Då denna är slutsåld på förlaget, har ägarna till sådana fastigheter nu fått en ny möjlighet att få vägledning i den nya lagstiftningen.

En viktig nyhet är att ägaren av en hyresfastighet kan få tillämpa skilda regler för den del av fastigheten som disponeras för bostadsändamål och för den del som hyrs ut till annan för att användas i dennes rörelse. Fastighetsägaren har här en valmöjlighet och de olika situationer som kan uppkomma behandlas systematiskt i boken. De många fastighetsägare som har sådana blandade fastigheter uppmanas att i eget intresse ta noggrann del av de komplicerade regler som gäller härvidlag. Normalt torde det vara fördelaktigast att behandla de olika delarna av fastigheten efter de för hyresfastighet resp. rörelsefastighet gällande reglerna. Det bör särskilt observeras att fastighetsägaren har rätt att övergå till att beträffande rörelsedelen tillämpa rörelsereglerna när han så önskar.

Att ikraftträdandebestämmelserna lätt vållar problem är ingenting speciellt för denna lagstiftning. Här har emellertid dessa bestämmelser en utomordentlig betydelse, eftersom det är genom dessa som avskrivningsunderlaget för redan gjorda markanläggningar, byggnader och inventarieanskaffningar skall bestämmas. Sannolikt kommer flertalet rörelseidkare att övergå till de nya avskrivningsreglerna redan vid 1970 års taxering även om möjlighet finns till ytterligare två års uppskov. I många fall kan uppskov emellertid föranleda bortfall av avskrivningsmöjligheter eller att dessa inte kan utnyttjas förrän betydligt senare. Det är därför av yttersta vikt för den som vill utnyttja den nya lagstiftningens alla fördelar att överväga att övergå redan vid 1970 års taxering. Å andra sidan finns det andra omständigheter som kan motivera ett uppskov med övergången, t. ex. att taxeringsvärdena vid 1970 års taxering blir förhållandevis höga. Övergångsbestämmelserna behandlas utförligt på inte mindre än 15 sidor. Där ges rekommendationer och pekas på olika omständigheter som bör tillmätas betydelse. På ett par vitala punkter råder utan författarnas förskyllan oklarhet om den rätta innebörden i ikraftträdandebestämmelserna. Lagstiftaren har över huvud taget inte gjort något uttalande och olika tolkningar kan vara lika motiverade. Detta gäller dels frågan om utnyttjandet av s. k. primäravdrag för ny-, om- eller tillbyggnadskostnader under de senaste fem åren, och dels frågan om tillämpning av den s. k. 20-regeln för inventarier som tidigare behandlats såsom byggnad. Den förra frågan torde komma att bli föremål för förhandsbesked av riksskattenämnden och det är att hoppas att även den andra får samma behandling.

På sid. 135—137 kommenteras p. 5 av ikraftträdandebestämmelserna. Denna punkt rör endast rörelsefastighet och föreskriver att vid omfördelning av värdena på mark, byggnad och inventarier enligt den nya innebörden av dessa begrepp hänsyn endast får tas till kostnad som nedlagts efter utgången av 1964 eller, om fastigheten förvärvats senare, efter förvärvet. Detta är alltså en begränsning bakåt i tiden. Som lagtexten utformats har den också fått karaktären av endast en begränsningsregel. Om inte denna bestämmelse funnits, skulle man uppenbarligen få ta hänsyn till sådana kostnader hur

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:25

långt tillbaka som helst i princip. Utredningen framhöll på sin tid att ett dylikt förfarande var uteslutet av uppenbara praktiska skäl. I de ikraftträdandebestämmelser som utredningen föreslog för rörelsefastighet gjordes också motsvarande begränsning. Det är att märka att utredningen behandlade rörelsefastigheter och hyresfastigheter i skilda punkter i ikraftträdandebestämmelserna och att det för hyresfastigheternas del saknades möjligheter att gå tillbaka i tiden i liknande uppdelningsfall. I den slutgiltiga lagstiftningen har ingenting sagts beträffande hyresfastigheter. Frågan uppkommer då hur man skall ställa sig i motsvarande fråga beträffande hyresfastigheter, där någon tidsbegränsning inte gjorts. Får t. ex. kostnaderna för en år 1948 anlagd parkeringsplats inräknas i avskrivningsunderlaget för en samma år uppförd byggnad.

Författarna uttalar sig ej bestämt men mellan raderna synes man kunna utläsa att de närmast tolkar p. 5 som om den innebär först och främst en bestämmelse att enbart för rörelsefastighet uppdelningen får omfatta även redan utförda arbeten, dock med en begränsning bakåt i tiden till kostnader som nedlagts efter utgången av år 1964. Man kan dock svårligen läsa lagtexten på detta sätt. Ordalagen ger klart vid handen att p. 5 endast innebär en begränsning i en rätt som måste anses föreligga enligt övergångsbestämmelsernas utformning i punkterna 1—4. Eftersom någon begränsning inte görs för hyresfastighet skulle den nyss ställda frågan således besvaras med ja.

Helt naturligt är det inte möjligt att på nuvarande tidiga stadium kunna bedöma om kommentaren besvarar alla frågor på området, som företag och taxeringsmyndigheter kommer att ställas inför. Sannolikt kommer den närmare konfrontationen med den hårda verkligheten att visa att det finns åtskilliga spörsmål som inte ens författarparet med sin förtrogenhet med ämnet kunnat överblicka. De frågor som hittills ställts från industriföretag har med de undantag som tidigare angivits kunnat besvaras med ledningen av kommentaren.

För företagarna är det väsentligt att de nya avskrivningsunderlagen från början blir riktigt bestämda. Det är nödvändigt för dem att se över sina kontoplaner och ändra nu tillämpade rutiner, så att de passar den nya lagstiftningen. För den som tänker uppföra nya fasta anläggningar är det lämpligt att redan innan arbetena påbörjas ge entreprenören anvisning om hur olika arbetsmoment skall specificeras så att ytterligare behandling av erhållna fakturor kan undvikas. De har därför all anledning att grundligt sätta sig in i den nya lagstiftningen med hjälp av den utgivna kommentaren. Bättre handledning kan de inte få.

E. E.

Tidsfaktorn vid beskattning av arvs- och testamentslott av docent Göran Englund. P. A. Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1969, 344 sidor och häftad. Pris ca 75 : — kr.

Boken kommer att anmälas i tidskriften nästa år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:25