Avskrivningsunderlag för arvfången egendom

Av civilekonom Stig Olsson

I denna tidskrift har nyligen diskuterats frågan om beskattning vid realisation av arvfången egendom. Det har närmast gällt i vad mån dödsbo och arvingar är ''smittade'' då de avyttrar tillgång som ingått i yrkesmässig verksamhet bedriven av den avlidne. Jag skulle vilja ta upp en annan närbesläktad fråga, nämligen frågan om avskrivningsunderlaget för dödsbo och arvinge.

Då jag i det följande talar om den skattemässiga inkomstberäkningen för dödsbo avser jag beskattningsår efter dödsfallsåret.

I kommunalskattelagen ges i skilda sammanhang bestämmelser om hur ingångs- eller anskaffningsvärde skall beräknas då egendom i förvärvskälla förvärvats på annat sätt än genom oneröst fång.

I 35 § 2 mom fjärde stycket kommunalskattelagen stadgas att benefikt förvärvad fastighet skall anses förvärvad genom närmast föregående onerösa fång. Motsvarande föreskrift har lämnats beträffande benefikt förvärvade aktier, nämligen i femte styckte av 3 mom i samma paragraf. En likartad mera begränsad regel finns i 4 mom, den s k skyldemansregeln.

Ovannämnda bestämmelser ger dock ingen ledning för bestämning av avskrivningsunderlag under innehavstiden. Därvidlag gäller i stället diverse specialregler.

Det är min avsikt att uppehålla mig kring de frågor som berör anskaffningskostnadens beräkning vid medgivande av avdrag för värdeminskning, då skattskyldig benefikt förvärvat inventarium, byggnad eller markanläggning.

En grundläggande fråga i sammanhanget är genom vad slags fång dödsbo skall anses ha förvärvat egendom vid beräkning av värdeminskningsavdrag i förvärvskälla, varav inkomsten skall taxeras hos dödsboet (eller dess delägare).

I kommentar till reglerna i 35 § kommunalskattelagen avseende avyttring av ''övrig lös egendom'' uttalas av författarna till Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok Del 1 (sid 453 i 8:e uppl) att ''dödsbos egendom alltid anses vara arvfången''.

Om det av författarna valda uttrycket är adekvat vill jag ej uttala mig om. Det är nog tveksamt om dödsbo civilrättsligt sett alls gjort något fång vad beträffar egendom som tillhört den avlidne. Men våra skattelagstiftare har valt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

att göra dödsbon till skattesubjekt och då erfordras också någon slags analogisering för att kunna tillämpa de avdragsregler som kräver att en anskaffningskostnad bestäms. För detta syfte räcker det att fastslå att dödsbos egendom ''förvärvats'' på annat sätt än genom köp, byte eller jämförligt fång.

I det följande behandlar jag ''benefikt uppkomna'' anskaffningskostnader för beräkning av värdeminskningsavdrag i tur och ordning i fråga om inventarier, byggnader och markanläggningar.

I. Inventarier

Hur anskaffningskostnaden för inventarier i rörelse skall beräknas regleras i punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Grundregeln är att, då tillgång ''övergått till rörelsen'' annorledes än genom oneröst fång, anskaffningskostnaden skall utgöra ''dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången''. Därefter ges en kompletterande regel för det fall att inventarium ''erhållits'' i samband med förvärv av den rörelse, vari det nyttjas. Jag återkommer till denna kompletterande bestämmelse.

Om ärvt (från dödsbo tillskiftat) inventarium tillförs rörelse hos arvinge utan att hos den avlidne (eller dödsboet) ha ingått i förvärvskälla, kan jag inte finna annat än att det måste vara inventariets allmänna saluvärde då det tillförs arvingens rörelse, som skall utgöra anskaffningskostnad för honom. Någon grund för att bestämma anskaffningskostnaden till belopp som motsvarar det allmänna saluvärdet vid arvlåtarens dödsfall eller vid ett senare skifte från dödsboet ger ej lagtexten.

Har inventarier ingått i rörelse som drivits av den avlidne och som övertas och drivs vidare av dödsboet, skall för dödsboet som anskaffningsvärde gälla ''överlåtarens'' oavskrivna restvärde. Om dödsboet driver rörelsen några år och den därefter tillskiftas en arvinge, skall den sistnämndes anskaffningskostnad för inventarier i rörelsen utgöras av ''överlåtarens'' oavskrivna restvärde. Men vem är överlåtaren? Om det är den avlidne även för arvingen, vilket taxeringsmässigt restvärde skall då gälla för arvingen? Skall han starta från början, dvs med ett taxeringsmässigt restvärde som är lika med hans anskaffningskostnad, eller skall han anses ha åtnjutit även de avdrag som tillkommit dödsboet?

För att återgå till huvudstadgandet, dvs att benefikt förvärvat inventariums anskaffningskostnad skall utgöras av dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången till rörelsen, så är det måhända långsökt att tänka sig den bestämmelsen tillämpad för dödsbo. Den situation då det kan inträffa är dock då omständigheterna är sådana, att den avlidne ej tillämpat rörelsereglerna för avskrivning av uthyrd fastighet, men dödsboet påkallar tillämpning av dessa regler. (Jfr punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § kommunal-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

skattelagen.) Anskaffningskostnaden för dessa tillgångar (mark eller byggnad) som får skrivas av som inventarier skall då utgöras av deras allmänna saluvärde vid den tidpunkt fr o m vilken boet begär att få tillämpa rörelsereglerna. Detta kan ske flera år efter dödsfallet och saluvärdet kan vara ett annat än vid dödsfallet.

En dödsbodelägare kan som tidigare nämnts komma att tillföra ärvt inventarium, som ej ingått i rörelse, till egen rörelse, antingen vid skiftet eller senare. I sådant fall skall det allmänna saluvärdet utgöra avskrivningsunderlag. (Beträffande tidpunkten för dess bestämmande se vad ovan sagts.) Samma gäller då dödsbodelägare omedelbart efter skiftet eller senare övergår till att tillämpa rörelsereglerna vid beräkning av värdeminskningsavdrag för uthyrd fastighet samt dödsboet ej använt sig av dessa regler (även om den avlidne gjorde det).

II. Byggnader

Av punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen följer att som anskaffningskostnad vid beräkning av avdrag för värdeminskning på byggnad skall vid benefika fång gälla ”överlåtarens” oavskrivna restvärde. Då skattskyldig avlider och efterlämnar fastighet, vars inkomstberäkning skall ske enligt reglerna i 24 och 25 §§ kommunalskattelagen, innebär bestämmelsen sålunda att dödsboets värdeminskningsavdrag skall beräknas på det oavskrivna restvärdet vid den sista taxeringen för den avlidne.

Om vi antar att fastigheten ägs av dödsboet ett antal år och därefter tillskiftas en delägare i boet, vilken anskaffningskostnad skall denne använda sig av vid beräkning av avdrag för värdeminskning? ”Överlåtaren”, vem är det? Är det dödsboet? I så fall skall han starta på en ny avskrivningsplan med dödsboets oavskrivna restvärde som underlag.

Om överlåtaren i stället är den avlidne, skall den arvinge som tillskiftats fastigheten använda samma avskrivningsunderlag som dödsboet. Men startar han från noll när det gäller åtnjutna avdrag för värdeminskning, dvs med ett taxeringsmässigt restvärde som är lika med hans avskrivningsunderlag, eller skall han anses ha åtnjutit även de avdrag som kommit dödsboet tillgodo? (Jämför vad ovan sagts om inventarier.)

I fråga om byggnad i rörelse tillämpas vid beräkning av värdeminskningsavdrag efter benefikt fång bestämmelserna i punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Det innebär, då byggnaden övergår tillsammans med rörelsen, att samma gäller som ovan sagts beträffande inventarier. Motsvarande frågetecken kan alltså resas beträffande avskrivningsunderlag och oavskrivet restvärde för arvinge som tillskiftats tillgången, sedan dödsboet under några år varit ägare.

Om rörelsereglerna för värdeminskningsavdrag tillämpas för uthyrd bygg-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

nad (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen), på grund av att hyresgästen driver rörelse däri, samt sådan byggnad byter ägare genom benefikt fång, torde gälla att anskaffningskostnaden i avskrivningshänseende för den nye ägaren skall utgöras av allmänna saluvärdet. I så fall kan det uppenbarligen bli så att dödsboet och den arvinge som tillskiftas fastigheten efter några års dödsboägande kan få skilda anskaffningskostnader, nämligen då det allmänna saluvärdet förändras mellan dödsfallet och skiftestidpunkten.

Låt oss tänka oss det fallet att den avlidne och dödsboet ej tillämpat rörelsereglerna vid beräkning av värdeminskningsavdrag utan avdragsreglerna i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen. Så skiftas fastigheten efter några år i dödsboets ägo ut till en delägare som driver rörelse och som i samband med skiftet eller senare tar fastigheten i bruk i egen rörelse. Dödsboets avdrag för värdeminskning sker på den avlidnes oavskrivna restvärde. För dödsbodelägaren skall reglerna i punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen tillämpas. Han skall då som avskrivningsunderlag använda byggnadens allmänna saluvärde vid ''tiden för övergången''. (Se ovan under avsnittet ''Inventarier''.)

III. Markanläggningar

För markanläggningar gäller enligt punkt 16 sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen att ny ägare genom benefikt fång fortsätter på föregående ägares plan. Genom denna föreskrift undvikes de frågetecken som ovan rests i fråga om byggnader och inventarier. Genom hänvisningen i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen gäller den på kontinuitetsprincipen baserade regeln i punkt 16 av anvisningarna till 29 § även för de fall att ärvda markanläggningar ej används i egen utan i hyresgästens rörelse.

Nog skulle många tveksamheter om lagtillämpningen undanröjas, ifall man överlag vid benefika förvärv av sådana tillgångar i förvärvskälla som är föremål för skattemässig avskrivning, införde samma typ av regler som nu gäller för markanläggningar, dvs att ny ägare fortsätter på föregående ägares avskrivningsplan. Den tekniken har också fördelen att avskrivningstiden ej förlängs på grund av ägarbytet[1]. Föregående ägares oavskrivna restvärde borde utmönstras som avskrivningsunderlag. Däremot tvingas man ha kvar en speciell regel för det fall benefikt förvärvad tillgång ej ingått i förvärvskälla hos förre ägaren men så blir fallet hos den nye ägaren. För närvarande gäl-

[1] Den nye ägaren borde rätteligen få höja procentsatsen för värdeminskning, då avskrivningsunderlaget sänks på grund av ägarbyte. Tillgångens ursprungliga livslängd ökar ju inte genom äganderättsövergången.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

ler således att det allmänna saluvärdet ''vid övergången'' skall utgöra avskrivningsunderlag.

Att det kan råda tveksamhet om innebörden av gällande rätt i andra hänseenden, nämligen då det gäller att bedöma *om* arv av inventarier medför rörelse för dödsbo och arvinge, har belysts i tidigare artiklar i denna tidskrift.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59