National Library
of Sweden

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2013

Statens
offentliga
utredningar
1968: 26
Finans-
departementet

Ändrade avskrivningsregler

för rörelse- och hyresfastigheter

SOU

Betänkande avgivet av Företagsskatteutredningen

Stockholm 1968

Statens offentliga utredningar 1968

Kronologisk förteckning

1. Ekonomisystem för försvaret. Esselte. Fö.
2. Ekonomisystem för försvaret. Bihang. Esselte. Fö.
3. Kreditmarknadens struktur och funktionssätt. Esselte. Fi.
4. Handläggningen av säkerhetsfrågor. Isaac Marcus. Ju.
5. Industrins struktur och konkurrensförhållanden. Esselte. Fi.
6. Strukturutveckling och konkurrens inom handeln. Esselte. Fi.
7. Ägande och inflytande inom det privata näringslivet. Esselte. Fi.
8. Skogsbrukets planläggningsfrågor. Svenska Reproduktions AB. Jo.
9. Virkesbalanser 1967. Esselte. Jo.
10. Säkerhetspolitik och försvarsutgifter. Esselte. Fö.
11. 1958 års utredning kyrka-stat. XI. Svenska kyrkan och staten. Esselte, U.
12. Förvaltningen av kyrklig jord m.m. Berlingska Boktryckeriet. Lund. U.
13. Fritidsfisket. Esselte. Jo.
14. Skolboksleveranser. Svenska Reproduktions AB. U.
15. Musikutbildning i Sverige. Esselte U.
16. Renäringen i Sverige. Esselte. Jo.
17. Allmänna vägar. Svenska Reproduktions AB. K.
18. Parkering. Esselte. K.
19. Trafikmålsutredningar. Beckman. Ju.
20. Upphandling av byggnader. Del I. Formerna. Esselte. Fi.
21. Pensionstillskott m.m. Esselte. S.
22. Jordhävdslag. Esselte. Jo.
23. Bilregistrering. Berlingska Boktryckeriet. Lund. K.
24. Avstämning av 1965 års långtidsutredning. Esselte. Fi.
25. Studieprognos och studieframgång. Svenska Reproduktions AB. U.
26. Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter. Beckman. Fi.

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm.

Statens offentliga utredningar
1968: 26
Finansdepartementet

Ändrade avskrivningsregler

för rörelse- och hyresfastigheter

Betänkande avgivet av Företagsskatteutredningen
Stockholm 1968

K L Beckmans Tryckerier AB • Stockholm 01 12248

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Den 21 maj 1960 tillkallade chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, två utredningar mellan vilka uppgiften att överse beskattningssystemet fördelades. Dessa antog benämningarna *skattesystemutredningen* och *företagsskatteutredningen*. Utredningarna, som därvid framträdde under den gemensamma benämningen *allmänna skatteberedningen*, överlämnade med skrivelse den 1 juni 1964 betänkande med förslag till »Nytt skattesystem» (SOU 1964: 25).

På företagsskatteutredningen — beträffande de för densamma meddelade direktiven hänvisas till nämnda betänkande — har därefter ankommit att behandla vissa företagsbeskattningen berörande frågor som inte var föremål för uppmärksamhet i allmänna skatteberedningens betänkande eller som där inte slutbehandlades. I detta fortsatta arbete har följande personer deltagit som ledamöter, nämligen utredningens ordförande, presidenten G. T. Hedborg, direktören S. G. Crabo, filosofie kandidaten T. A. Ekström, direktören G. A. Henrikson, lagmannen S. L. S. Jungefors, filosofie doktorn H. Kristersson, regeringsrådet S. V. Lundell, direktören B. Lyberg, direktören B. A. O. Nilsson, civilekonomen R. Nilsson (fr.o.m. den 1 juli 1965), direktören S. Svensson och direktören B. Östergren (t.o.m. den 30 juni 1965). Som experter har medverkat direktören E. G. Bergqvist, statssekreteraren I. E. Eckersten, kanslirådet C. B. Edlund, departementsrådet H. R. Fridolin, docenten D. Helmers, planeringschefen L. Lindberger, regeringsrådet E. A. P. Reuterswärd, direktören E. A. R. Söderberg (fr.o.m. den 19 december 1964) och professorn N. E. B. Västhagen (avliden den 13 oktober 1965). Såsom sekreterare har tjänstgjort länsassessorn J.-E. A. Rosén och fr.o.m. den 20 augusti 1964 biträdande taxeringsintendenten G. A. Gustafson.

Till utredningen har för att tagas i övervägande vid uppdragets fullgörande av Kungl. Maj:t överlämnats bevillningsutskottets betänkande nr 34 år 1967 i anledning av väckta motioner om rätt till avdrag vid beskattningen för kostnader för vatten- och luftvård. Av chefen för finansdepartementet har till utredningen överlämnats en till honom inkommen, den 2 april 1965 dagtecknad framställning från Svenska Byggnadsentreprenörföreningen, däri påkallas en översyn av reglerna gällande avdrag för värdeminskning av hyresfastighet m.m.

Utredningen har därjämte från ett antal organisationer och sammanslutningar mottagit framställningar rörande frågor, sammanhängande med utformningen av reglerna om avdrag vid inkomstbeskattning för kostnader, som nedläggs på fast egendom.

Under arbetets gång har representanter för utredningen haft överläggningar med befattningshavare hos olika myndigheter, med representanter för andra statliga utredningar samt med företrädare för vissa branschorganisationer.

Utredningens ordförande har avgivit yttranden dels över aktievinstutredningens betänkande Aktievinsters beskattning (SOU 1965: 72), dels över 1963 års markvärdekommittés betänkande Markfrågan (SOU 1966: 23 och 24), dels över bostadspolitiska

kommitténs betänkande Bostadspolitiskt kreditstöd (SOU 1966: 44), dels över immissionssakkunnigas betänkande Luftförorening, buller och andra immissioner (SOU 1966: 65) samt dels över ett inom Nordiska rådet väckt förslag om skattepolitiskt samarbete i Norden.

Utredningen får härmed överlämna *betänkande med förslag till ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter*. Därmed har utredningsarbetet i angivna hänseenden slutförts.

Vid betänkandet har fogats särskilt yttrande av ledamoten Ekström.

Stockholm den 16 maj 1968

G. Hedborg

Sven Crabo	*Tord Ekström*
Arne Henrikson	*Stig Jungefors*
Helge Kristersson	*Sture Lundell*
Bengt Lyberg	*Axel Nilsson*
Robert Nilsson	*Stig Svensson*

/J.-E. Rosén *G. A. Gustafson*

Innehåll

Författningsförslag 7

Kapitel 1 *Utgångsläget för utredningens nu redovisade arbete* 20

Kapitel 2 *Gällande rätt* 25
2.1 Inledning 25
2.2 Gränsdragningen mellan mark, byggnad och inventarier . . . 26
2.3 Rätten till avdrag för reparationskostnader 29
2.3.1 Sambandet mellan avskrivning på byggnads värde och omedelbart avdrag för reparationskostnader 29
2.3.2 Reparation av byggnad . . 31
2.3.3 Reparation av mark och markanläggning 33
2.4 Avskrivning på byggnad använd i rörelse 34
2.5 Avskrivning på byggnad varav inkomsten utgör inkomst av annan fastighet 36

Kapitel 3 *Den historiska utvecklingen* 37

Kapitel 4 *Förslag till ändrade avskrivningsregler m.m. beträffande fastighet använd i ägarens rörelse* 42
4.1 Inledning 42
4.1.1 Kritik av gällande rätt . . 42
4.1.2 Förslagets omfattning . . 43
4.2 De avskrivningsbara tillgångarnas bestämning och gruppering . . 45
4.2.1 Motiv för avskrivningsrätt beträffande markanläggningar 45
4.2.2 Ändrad gränsdragning mellan mark och byggnad resp. inventarier 48
4.2.3 Särskild avskrivningsrätt för vissa markanläggningar . . 51
4.2.4 Ändrad gränsdragning mellan byggnad och inventarier 53
4.3 Avskrivningsunderlagens beräkning 56
4.3.1 Det taxerade byggnadsvärdet såsom avskrivningsunderlag 56
4.3.2 Avskrivningsunderlagens beräkning vid köp av fastighet 59
4.4 Övergångsbestämmelser 61
4.4.1 Avskrivningsunderlag för byggnad då avskrivning tidigare skett på taxeringsvärdet 61
4.4.2 Korrigering av avskrivningsunderlag för byggnader och inventarier. Beräkning av ingångsvärde på markanläggningar 63
4.5 Rätten till omedelbart avdrag för fastighetskostnader 63
4.6 Avskrivningsregler för markanläggningar i rörelse 65
4.7 Avskrivningsregler för byggnader i rörelse 67
4.7.1 Avskrivningstidens längd — byggnaders ekonomiska livslängd 67
4.7.2 Byggnadskostnadernas fördelning över den ekonomiska livslängden 70
4.7.3 Avskrivningsmetoden . . 72
4.7.4 Frågan om särskilt hänsynstagande till penningvärdets förändringar 74

4.7.5 Betydelsen av inkomstbegreppets utformning vid försäljning av fastighet . . 76
4.7.6 Några konjunkturpolitiska synpunkter 77
4.7.7 Utredningens förslag . . 78
4.7.8 Avdrag vid utrangering av byggnad 82
4.8 Skatteutfallet 84

Kapitel 5 *Förslag till ändrade avskrivningsregler m.m. beträffande hyresfastighet* 86
5.1 Inledning 86
5.1.1 Kritik av gällande rätt . . 86
5.1.2 Förslagets omfattning . . 87
5.2 Avdragsrätten för reparationskostnader 89
5.2.1 Motiv för en fördelning av reparationskostnader över flera år 89
5.2.2 Förslag till fördelningsförfarande 91
5.3 Avdragsrätten för värdeminskning 96
5.3.1 Inledning 96
5.3.2 Värdeminskningsunderlaget 97
5.3.3 Värdeminskningsavdragets storlek 101
5.4 Skatteutfallet 105

Kapitel 6 *Avskrivningsregler m.m. beträffande fastighet upplåten för rörelseändamål och fastighet med blandad användning* 106

Kapitel 7 *Särskilda frågor* 110
7.1 Avdragsrätten för kostnader på fastighet innehavd med nyttjanderätt 110
7.2 Avskrivningsrätten beträffande anordningar för vatten- och luftvård 111

Kapitel 8 *Sammanfattning av utredningens förslag* 115

Särskilt yttrande av herr Ekström . . 119

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, *dels* att 29 § 1 mom ävensom punkt 2 a av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 25 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkt 7 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 35 §, punkt 1 av anvisningarna till 36 § samt punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, *dels* att till anvisningarna till nämnda lag skall fogas, till 25 § tre nya punkter, betecknade 7, 8 och 9, samt till 29 § två nya punkter, betecknade 16 och 17, av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
29 §	29 §
1 m o m. Från bruttointäkten — — — anställd i rörelsen;	
kostnad för reparation och underhåll *av* till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;	kostnad för reparation och underhåll *samt därmed jämförlig åtgärd å* till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;
värdeminskning genom slitning, utrangering — — — är underkastad;	
	värdeminskning å markanläggningar, avsedda för användning i markägarens rörelse;
värdeminskning å — — — tillhörande fördelningsledningar. Har skattskyldig — — — oavskrivna värde.	
Anvisningar till 22 §	
2. a. Avdrag medgives för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, därunder inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader, som dessa även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde. Detta skall anses vara lika med anskaffningskostnaden. Kan denna icke visas, skall såsom byggnads värde anses två tredjedelar av det under beskattningsåret gällande taxerade jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den	2. a. Avdrag medgives för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, därunder inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader, som dessa även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde. Detta skall anses vara lika med anskaffningskostnaden. Kan denna icke visas, skall såsom byggnads värde anses två tredjedelar av det under beskattningsåret gällande taxerade jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den

(Nuvarande lydelse)

mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Dessa anses såsom mera betydande, om värdet däråöverstiger en tiondedel av det taxerade jordbruksvärdet. Procenttalet bör bestämmas olika allt efter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Vid bestämmande av denna tid skall vederbörlig hänsyn tagas exempelvis därtill, att en av arrendator uppförd byggnad enligt arrendeavtalet icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren (jfr *punkt 7* av anvisningarna till 29 §).

(Föreslagen lydelse)

mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Dessa anses såsom mera betydande, om värdet däråöverstiger en tiondedel av det taxerade jordbruksvärdet. Procenttalet bör bestämmas olika allt efter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Vid bestämmande av denna tid skall vederbörlig hänsyn tagas exempelvis därtill, att en av arrendator uppförd byggnad enligt arrendeavtalet icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren (jfr *punkt 7 c andra stycket* av anvisningarna till 29 §).

Såsom för — — — — — — — — — — nödig bostadsbyggnad.
Fasta maskiner — — — — — — — — — första stycket.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna i punkt 7 sista stycket av anvisningarna till 29 § angående avdrag för oavskrivet anskaffningsvärde av utrangerad eller nedriven byggnad i rörelse äga motsvarande tillämpning beträffande sådant avdrag i fråga om jordbruksfastighet.

Beräknas inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, får, om till driften hörande byggnad utrangeras eller nedrives samt den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag, avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o.dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

till 25 §

2. Avdrag enligt 25 § 1 mom, medgives för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. *Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret.*

2. Avdrag enligt 25 § 1 mom. medgives för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. *Avdraget skall, där ej avskrivning enligt plan sker på sätt i nästföljande stycke säges, beräknas på grundval av taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret.*

Avdraget för värdeminskning må beräknas enligt avskrivningsplan. Därvid skall om avskrivningsunderlag gälla vad som stadgas i punkt 7 c första stycket av anvisningarna till 29 §. Tillämpas planenlig avskrivning först från och med ett senare beskattningsår än det, varunder byggnaden för-

(Nuvarande lydelse)

3. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för värdeminskning å maskiner och andra inventarier får ske på sätt och i den ordning, som enligt punkt 3 a—c av anvisningarna till 29 § gäller om avdrag för värdeminskning å dylika tillgångar i rörelse. *Fasta maskiner och andra inventarier, för vilka ej enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § redovisats särskilt maskinvärde, skola dock inräknas i byggnadens värde och således bliva föremål för avskrivning enligt punkt 2 här ovan, med rätt för taxeringsnämnd att i samförstånd med den skattskyldige bestämma, att värdeminskningsavdrag å tillgång, vars värde ej inräknas i särskilt maskinvärde men tidigare varit inräknat i sådant värde, alltjämt skall beräknas såsom för inventarier.*

(Föreslagen lydelse)

värvats eller uppförts, skall såsom avskrivningsunderlag upptagas belopp motsvarande det vid ingången av förstnämnda beskattningsår gällande taxeringsvärdet (byggnadsvärdet).

Det procenttal, efter vilket avdraget för värdeminskning må beräknas, skall utgöra 1,0 procent för byggnad av sten, tegel, betong eller liknande material och 1,5 procent för byggnad av trä. Om särskilda omständigheter därtill föranleda, må dock avdraget beräknas efter högre procenttal.

I fråga om avdrag för värdeminskning av byggnad å fastighet som helt eller delvis användes i rörelse gäller jämväl vad som stadgas i punkterna 8 och 9.

3. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för värdeminskning å maskiner och andra inventarier får ske på sätt och i den ordning, som enligt punkt 3 a—c av anvisningarna till 29 § gäller om avdrag för värdeminskning å dylika tillgångar i rörelse.

7. Det enligt bestämmelserna i 41 § och punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf till visst beskattningsår hänförliga avdraget för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna skola beräknas enligt 24 § 1 mom., må åtnjutas under ifrågavarande beskattningsår eller något av de två följande beskattningsåren eller ock på sätt skattskyldig önskar fördelas mellan dessa tre år.

8. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för sådana kostnader, vilka nedlagts på för användning i rörelse upplåten fastighet eller fastighetsdel och vilka, om de varit hänförliga till

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

fastighet använd i ägarens rörelse, skulle ha behandlats enligt reglerna i punkterna 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 §, skall, därest skattskyldig så påfordrar, åtnjutas på sätt och i den ordning, som där angives. Avdrag för kostnader för anskaffande av sådana tillgångar, vilka jämlikt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till sistnämnda paragraf vid beräkningen av värdeminskningsavdrag skola hänföras till maskiner och andra inventarier, åtnjutes dock enligt reglerna i punkt 3 a—c av anvisningarna till 29 § (jfr punkt 3 ovan).

9. Tillämpas bestämmelserna i punkten 8 beträffande för rörelseändamål upplåten del av fastighet eller användes del av fastighet i en av ägaren bedriven rörelse, skall avdrag för värdeminskning å sådan till fastigheten hörande byggnad eller del därav som användes för annat ändamål än rörelse beräknas enligt avskrivningsplan på sätt angives i punkt 2 andra stycket ovan. Vad nu sagts har dock icke avseende å fastighet eller fastighetsdel, varav intäkterna skola beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom.

till 28 §

1. Till intäkt — — — — — — — — — stadgade grunder.

Till intäkt av rörelse hänföres intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda *maskiner och andra inventarier,* vilka *icke* vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till *byggnad (se punkt 7* av anvisningarna till 29 §), samt intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rö-

Till intäkt av rörelse hänföres intäkt vid avyttring av *sådana* för stadigvarande bruk avsedda *tillgångar,* vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till *maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16* av anvisningarna till 29 §), samt intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rö-

(Nuvarande lydelse)

relsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig, *som utövar industriell verksamhet,* avyttrar någon för *denna verksamhet* avsedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande *maskiner och andra inventarier,* vilka *icke* vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till *byggnad,* upptagas såsom intäkt av *rörelse,* varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

(Föreslagen lydelse)

relsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig avyttrar någon för *stadigvarande användning i hans rörelse* avsedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande *tillgångar,* vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till *maskiner eller andra inventarier,* upptagas såsom intäkt av *rörelsen,* varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Utskiftar svenskt — — — — — — — — — — vid utskiftningen.

till 29 §

7. *Avdrag medgives ock för värdeminskning å byggnad,* vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse. *Avdraget bör bestämmas* till viss procent av *byggnadens värde,* olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn även härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som an-

7. a. *Kostnaden för anskaffande av byggnad,* vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, *avdrages i regel genom värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna nedan i denna punkt.* I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må *dock under anskaffningsåret* avdragas *hela kostnaden för byggnadens anskaffande.*

b. I byggnads anskaffningsvärde inräknas ej värdet av sådant, som är avsett att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, ändå att värdet därav ingår i byggnadsvärde som fastställes vid fastighetstaxering. I enlighet härmed skall i värdet av industribyggnad ej inräknas värdet av för den industriella driften avsedda maskiner, anordningar för godstransport såsom räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring o. dyl., ej

(Nuvarande lydelse)

vändes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må *byggnadskostnaden i sin helhet* avdragas *för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.*

I byggnads värde inräknas ej värdet å fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, för vilka enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § särskilt maskinvärde redovisats vid fastighetstaxeringen eller, såvitt fråga är om tillgångar, vilka ännu ej varit föremål för fastighetstaxering, bör redovisas vid sådan taxering. Å dem tillämpas reglerna i punkterna 3 och 4. Rörande avdrag för värdeminskning å övriga maskiner, inventarier m.m., vilkas värde inräknas i byggnadsvärde som fastställts vid fastighetstaxering, tillämpas däremot de för värdeminskning å byggnad meddelade bestämmelserna. Har på grund av vad nu sagts tillgång en gång hänförts till maskiner, inventarier eller dyl., skall den, såvida ej taxeringsnämnd i samförstånd med den skattskyldige annorlunda bestämmer, alltfort behandlas såsom dylik tillgång, ändå att den sedermera ej inbegripes i särskilt maskinvärde.

Hinder möter ej att, där utredning rörande anskaffningsvärde som avses i punkt 3 här ovan förebringas, för byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, beräkna värdeminskningsavdraget enligt avskrivningsplan på sätt i nämnda punkt angives.

(Föreslagen lydelse)

heller för användningen härav gjorda anordningar såsom särskilda fundament. I sådan byggnads värde skall vidare ej inräknas värdet av ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella verksamheten, eller speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar, särskilda skorstenar för avledande av vid produktionen alstrade gaser e.dyl. I värdet av för affärsändamål avsedd byggnad skall exempelvis ej inräknas värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m.m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxering, i sin helhet eller till viss del såsom maskin eller redskap, vilket exempelvis kan vara fallet beträffande oljecisterner och siloanläggningar, skall värdet av sådan konstruktion eller del därav ej anses utgöra värde å byggnad.

Å tillgångar, vilkas värde enligt vad i nästföregående stycke sagts ej skall inräknas i byggnads värde, skola de i punkterna 3 och 4 för beräkning av värdeminskningsavdrag å maskiner och andra inventarier givna bestämmelserna tillämpas.

Att värdet av vissa anläggningar skall inräknas i byggnads anskaffningsvärde ändå att de ej ingå i byggnadsvärde som fastställes vid fastighetstaxering framgår av punkt 16 b tredje stycket.

c. Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas å anskaffningsvärdet, fastställt enligt i punkten 3 b sista stycket angivna grunder. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, varå den är belägen, och uppkommer vid tillämpningen av nämnda grunder fråga om fördelning av anskaffningsvärdet, skall så stor del anses belöpa på byggnaden som svarar mot den andel av det för fastigheten gällande taxeringsvärdet (minskat med däri ingående särskilt maskinvärde), som det vid fastighetstaxeringen redovisade byggnadsvärdet (efter avdrag för särskilt maskinvärde) utgör. Jämkning av sålunda beräknat byggnadsvärde må dock ske, därest återstående del av anskaffningsvärdet för fastigheten visas mera avsevärt

(Nuvarande lydelse)

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, *beträffande vilken den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag,* får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o.dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

(Föreslagen lydelse)

över- eller understiga ett efter förhållandena såsom skäligt ansett markvärde.

Det årliga värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av *anskaffningsvärdet. Procentsatsen bestämmes* olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn även härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas.

För det beskattningsår, varunder byggnad avsedd att användas i ägarens rörelse förvärvats eller ny-, till- eller ombyggts, samt för de närmast därpå följande fyra beskattningsåren äger skattskyldig förutom årliga värdeminskningsavdrag som i föregående stycke sagts åtnjuta avdrag för värdeminskning med för ett vart av åren två procent av den å avskrivningsplanen uppförda kostnaden härför. Dock må sådant avdrag ej åtnjutas å anskaffningsvärde, som vid överlåtelse mellan varandra närstående personer beräknas till det för överlåtaren i beskattningsavseende kvarstående oavskrivna beloppet.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o.dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

16. a. Kostnaden för anskaffande av nedan vid b omförmälda markanläggningar å fastighet avsedd för användning i ägarens rörelse avdrages i regel genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna i denna punkt. I fråga om rent tillfälliga sådana anläggningar, avsedda att användas endast ett fåtal år, må dock under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för anläggningens anskaffande. Jämväl må under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för anskaffande av markanläggning till ersättande av tidigare å fastigheten befintlig sådan anläggning. Avdrag som sist sagts må dock ej åtnjutas, därest anskaffningsvärde å ersatt anläggning ingått i utrangeringsavdrag som nedan vid c säges.

b. Med markanläggningar, för vilka anskaffningskostnaderna må avdragas enligt denna punkt, förstås tillgångar, vilkas värden skola inräknas i markvärde som fastställes vid fastighetstaxering, såsom kan vara fallet beträffande brunnar, källare o.dyl., parkeringsplatser, upplagsplatser, körplaner och vägar, planteringar, fritidsanläggningar för personal m.m.

Till markanläggningar som i föregående stycke säges räknas ej sådana företrädesvis i samband med det första ianspråktagandet av mark för användning i rörelse vidtagna åtgärder, genom vilka marken göres plan eller fast såsom röjning av träd, buskar och annat, schaktning av jord- och bergmassor, pålning, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. Ej heller äro till sådana markanläggningar att hänföra huvudsakligen för transporter till och från en fastighet anlagda vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter.

Kostnaden för anskaffande av ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas och annat samt därmed jämförliga för byggnads användning i allmänhet nödvändiga anordningar skall, ändå att värdet av sådana anordningar ingår i markvärde, som fastställes vid fastighetstaxering, ej avdragas enligt bestämmelserna i denna punkt. Värdet av dylika tillgångar skall vid beräkning

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

av värdeminskningsavdrag inräknas i byggnads värde, där ej annat följer av vad i följande stycke säges.

Kostnaden för anskaffande av stängsel ävensom kostnaden för anskaffande av sådana anordningar som äro avsedda att nyttjas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i rörelse eller med för viss verksamhet använda sådana inventarier såsom fundament och liknande anordningar, industrispår och traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. skall, ändå att tillgångarna i fråga inräknas i markvärde som fastställes vid fastighetstaxering, ej avdragas enligt bestämmelserna i denna punkt utan enligt de regler, som gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag å maskiner och andra inventarier.

c. Avdrag för värdeminskning å markanläggningar beräknas å anskaffningsvärdet. Ha markanläggningar förvärvats tillsammans med den fastighet, å vilken de äro belägna, skall såsom anskaffningsvärde anses det belopp, som vid överlåtelsetillfället kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren.

Värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till en procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet för markanläggningar å fastigheten. Ådagalägger skattskyldig att dessa anläggningar sakna värde, äger han tillgodoräkna sig avdrag för vad som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet enligt avskrivningsplanen.

17. Såsom med reparation och underhåll jämförliga åtgärder äro att anse sådana ändringsarbeten, som med hänsyn till teknikens utveckling eller eljest normalt kunna förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under tillgångens användningstid, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler i en för rörelseändamål använd byggnad. Åtgärder, varigenom tillgångens användningssätt väsentligen förändras, såsom då en verkstadsbyggnad om-

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	bygges för att i stället användas för affärs-, kontors- eller lagringsändamål, äro dock ej att jämställa med reparation och underhåll.
till 35 §	
1. Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av *maskiner eller andra inventarier, vilkas värde icke enligt punkt 7 av anvisningarna till 29 § inräknas i värdet av byggnad.*	1. Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av *sådana tillgångar, vilka enligt punkterna 7 b första och andra styckena och 16 b sista stycket av anvisningarna till 29 § vid beräkning av värdeminskningsavdrag skola hänföras till maskiner och andra inventarier.*
till 36 §	
1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får — med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet — ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m.m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av skogsvägar eller täckdikningsanläggningar, skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som för tidigare beskattningsår åtnjutits för värdeminskning av byggnad och sådana inventarier vilkas värde inräknas i fastighetens taxerade bygg-	1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får — med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet — ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m.m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av skogsvägar eller täckdikningsanläggningar *eller för värdeminskning av markanläggningar som avses i punkt 16 av anvisningarna till 29 §*, skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som för tidigare beskattningsår åtnjutits för värde-

(Nuvarande lydelse)

nadsvärde, dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningsavdrag för skog, byggnader m.m. som åtnjutits från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

(Föreslagen lydelse)

minskning av byggnad och sådana inventarier vilkas värde inräknas i fastighetens taxerade byggnadsvärde, dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningsavdrag för skog, byggnader m.m. som åtnjutits från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

till 41 §

2. I fråga — — — — — — — — — årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. *Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna skola beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller jämväl*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

vad som stadgas i punkt 7 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet — — — — — — — — — — — — eller terminsvis.

Denna lag träder i kraft den ..... (1969). Äldre bestämmelser skall dock fortfarande gälla i fråga om 1969 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1969 eller tidigare år. Vidare må äldre bestämmelser alltjämt tillämpas vid 1970 och 1971 års taxeringar beträffande fastighet, som förvärvats före den ..... (1969).

Härutöver skall följande iakttagas.

1. För skattskyldig, som senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker år 1972, övergår till planenlig avskrivning å byggnad, för vilken avdrag för värdeminskning beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 25 §, må avskrivningsunderlaget bestämmas till belopp motsvarande det byggnaden vid ingången av det beskattningsår, då övergången sker, åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) eller till anskaffningsvärdet, därest tillförlitlig utredning därom samt om beloppet av vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjutna värdeminskningsavdrag förebringas. I fråga om fastighet, som förvärvats före den 1 januari 1965, må, om skattskyldig så önskar, avskrivningsunderlaget dock bestämmas till belopp motsvarande det byggnaden vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med beloppet av efter den 31 december 1964 å byggnaden nedlagda kostnader för ny-, till- och ombyggnad samt minskat med vid taxering till statlig inkomstskatt för samma tid åtnjutna värdeminskningsavdrag. Har fastighet förvärvats efter den 31 december 1964, må, om skattskyldig så önskar, avskrivningsunderlaget för byggnad bestämmas till belopp motsvarande det vid förvärvet gällande taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) eller, om byggnaden förvärvats tillsammans med den mark, varå den är uppförd, till det belopp, som erhålles vid tillämpning av vad som för fastighet använd i rörelse stadgas i punkt 7 c första stycket av anvisningarna till 29 §, ökat respektive minskat med efter förvärvet nedlagda kostnader och åtnjutna värdeminskningsavdrag på sätt nyss sagts.

2. Då skattskyldig övergår till att beträffande i rörelse använd fastighet tillämpa de nya bestämmelserna, må värdena vid tidpunkten för övergången å maskiner och andra inventarier, byggnad samt markanläggningar bestämmas med beaktande av de i punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § givna reglerna för vad som vid beräkning av värdeminskningsavdrag är att hänföra till nämnda slag av tillgångar, dock endast till den del fråga är om kostnader, som nedlagts efter den 31 december 1964, eller, såvitt avser fastighet som anskaffats vid senare tidpunkt, efter förvärvet. I enlighet härmed får, därest i byggnads värde ingår i beskattningsavseende oavskrivet värde å tillgång, som förvärvats efter den 31 december 1964 respektive efter förvärvet av fastigheten och som vid beräkning av värdeminskningsavdrag enligt de nya bestämmelserna skall hänföras till maskiner och andra inventarier, byggnadsvärdet minskas och inventarievärdet ökas med beloppet härav. Vidare får avskrivningsunderlagen för maskiner och andra inventarier, byggnad samt markanläggningar tillföras anskaffningsvärdena för sådana tillgångar, som anskaffats efter sistnämnda tidpunkter och som vid beräkning av värdeminskningsavdrag enligt de nya reglerna skall hänföras till sagda slag av tillgångar, men där avdrag för kost-

naderna jämlikt äldre bestämmelser ej åtnjutits.

3. För skattskyldig, som senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker år 1972, skall övergå till att beräkna värdeminskningsavdrag å byggnad använd i rörelse enligt avskrivningsplan, må, om fastigheten förvärvats före den 1 januari 1965, avskrivningsunderlaget bestämmas till anskaffningsvärdet, därest tillförlitlig utredning därom samt om beloppet av vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjutna värdeminskningsavdrag förebringas, eller till det byggnaden vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med beloppet av under tiden efter den 31 december 1964 å byggnaden nedlagda kostnader, för vilka omedelbart avdrag ej åtnjutits, och minskat med vid taxering till statlig inkomstskatt för motsvarande år åtnjutna värdeminskningsavdrag. Har fastigheten förvärvats efter den 31 december 1964, skall såsom avskrivningsunderlag i enlighet med den skattskyldiges önskan upptagas antingen anskaffningsvärdet, därvid i förekommande fall på byggnad belöpande andel av anskaffningsvärdet för mark jämte byggnad bestämmes på sätt angives i punkt 7 c första stycket av anvisningarna till 29 §, eller det vid förvärvet gällande taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), sedan detta ökats respektive minskats med efter förvärvet nedlagda kostnader och åtnjutna värdeminskningsavdrag som nyss sagts.

Utrangeras eller nedrives byggnad, för vilken såsom avskrivningsunderlag jämlikt bestämmelserna i föregående stycke upptagits taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), må avdrag som avses i punkt 7 c sista stycket av anvisningarna till 29 § icke åtnjutas, med mindre den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag.

4. Om efter ikraftträdandet av denna lag avdrag för kostnader hänförliga till fastighet åtnjutes enligt bestämmelserna i punkterna 8 och 9 av anvisningarna till 25 § eller punkterna 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § må avdrag för värdeminskning av i byggnads värde ingående maskinell utrustning såsom hissmaskinerier, värmeledningspannor m.m. icke åtnjutas efter annan procentsats än som tillämpas för värdet av byggnaden i övrigt. Oaktat avdrag för värdeminskning å sådan utrustning kan för tid före ikraftträdandet av denna lag ha åtnjutits efter högre procentsats än nu sagts, skall dock, då utbyte eller ersättningsanskaffning av dylik tillgång framdeles sker, rätten att åtnjuta avdrag för kostnaden härför bedömas på sätt skall ske, där sådana värdeminskningsavdrag icke åtnjutits.

1 Utgångsläget för utredningens nu redovisade arbete

När chefen för finansdepartementet den 21 maj 1960 tillkallade de båda utredningar, som sedermera antog benämningarna *skattesystemutredningen* och *företagsskatteutredningen,* påbörjades ett vidlyftigt arbete på beskattningsområdet. Den förstnämnda utredningen hade enligt direktiven som huvuduppgift att allsidigt ompröva skatte- och avgiftssystemet med särskild inriktning på vad som skulle gälla för de fysiska personerna. De väsentligaste frågorna skulle därvid vara avvägningen mellan direkt skatt, indirekt skatt och avgifter av olika slag samt skatte- och avgiftsbördans fördelning mellan dem som hade att bära denna börda.

Företagsskatteutredningens främsta uppgift angavs i direktiven vara att utreda frågan om hur den del av den totala beskattningen, som skulle uttas av i första hand aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer men även av företag bedrivna i andra rättsliga former, borde vara anordnad för att en ekonomiskt och skattetekniskt lämpligt avvägd företagsbeskattning skulle erhållas. I direktiven framhölls, att en huvuduppgift för utredningen vid denna prövning var att undersöka, huruvida företagsbeskattningen, för att dessa syften skulle uppnås, vid sidan av eller såsom ersättning för en nettovinstbeskattning borde inrymma ett mera betydande inslag av s.k. bruttobeskattning, dvs. skatter som utgick i relation till samtliga eller vissa av företagens inkomster eller utgifter. I sammanhang därmed erinrades om att de avgifter till socialförsäkringens finansiering som företagen hade att erlägga ävensom den allmänna varuskatt som träffade näringslivets investeringar och förbrukningsartiklar kunde ha en likartad effekt som en bruttobeskattning. I direktiven framhölls tillika att utredningen borde vara oförhindrad att uppta hela nettovinstbeskattningssystemet till omprövning.

Enligt direktiven skulle beskattningens totala storlek ligga vid sidan av de frågor, vartill de båda utredningarna hade att ta ställning. Detta förtydligades därhän att de skatter och avgifter, som utredningarna kunde komma att föreslå, skulle sammanlagt avkasta lika mycket som det år 1960 gällande skatte- och avgiftssystemet. Denna förutsättning innebar, att de resultat, vartill den ena utredningen kunde komma, i hög grad påverkade den andras förutsättningar för sina överväganden.

Redan häri låg en stark sammankoppling av de mellan de båda utredningarna fördelade uppdragen. Detta hade åtminstone delvis förutsetts i direktiven och samråd i erforderlig omfattning hade med tanke härpå föreskrivits. Sedan arbetet inom utredningarna igångsatts, befanns emellertid snart att det inbördes sambandet mellan utredningsuppdragen i själva verket var sådant, att det endast i begränsad mån var möjligt för endera utredningen att arbeta oberoende av den andra. Genom att det skatte- och

avgiftssystem, som kunde komma att föreslås, skulle i sin helhet ge samma avkastning som det under omprövning ställda systemet, måste utredningarna till en början bli ense om hur mycket som skulle uttas av fysiska resp. av juridiska personer. Omfånget av uttaget inom områdena för olika skatter och avgifter måste också prövas gemensamt. Den direkta skatten på fysiska personers inkomst och hos dessa omedelbart uttagna socialförsäkringsavgifter kunde visserligen antas väsentligen stanna på dem, mot vilka skatterna och avgifterna omedelbart riktade sig. Annorlunda var åter läget beträffande skatter och avgifter, som formellt drabbade företag och företagare. I större eller mindre omfattning måste man här räkna med en övervältring via pris- eller lönesättningen eller på annat sätt. De fysiska personerna i egenskap av konsumenter eller löntagare berördes mer eller mindre omfattande och härifrån kunde ej bortses vid ett studium av hur skatte- och avgiftsbördan vid olika alternativ till sist fördelade sig. Härtill kom att vissa skatter, t.ex. den allmänna varuskatten, redan enligt sin konstruktion riktade sig delvis på ett mer omedelbart sätt mot fysiska personer såsom konsumenter och delvis mot företagen.

Nu antydda omständigheter framtvingade ett intimt samarbete mellan skattesystemutredningen och företagsskatteutredningen. För de båda utredningarna antogs benämningen *allmänna skatteberedningen* och inom denna ägde det gemensamma arbetet rum.

Såsom förut framhållits avsågs med utredningsuppdragen en praktiskt taget fullständig översyn av hela det omfattande skatte- och avgiftssystemet. Utanför uppdragen föll huvudsakligen blott arvs- och gåvobeskattningen, skatterna på tobak och alkoholhaltiga drycker samt vissa delar av motorfordonsbeskattningen. Om utredningsuppdragen skulle i sin helhet på en gång redovisas, hade tidsutdräkten blivit betydande oaktat arbetet bedrevs intensivt. Sedan chefen för finansdepartementet uttalat önskemål om att ett betänkande gällande främst de fysiska personernas beskattning skulle om möjligt föreligga under första halvåret 1964, inriktades arbetet härpå och ett betänkande med förslag till nytt skattesystem (SOU 1964: 25) framlades i juni 1964. Betänkandet var främst en produkt av allmänna skatteberedningen innebärande en redovisning av överväganden och förslag, som härrörde från såväl skattesystemsom företagsskatteutredningen. Med angivande av att så var fallet redovisades emellertid i samma betänkande vissa förslag och ställningstaganden, som ankommit endast på endera utredningen. En sammanfattande redogörelse härför återfinns i kap. 2 av nämnda betänkande.

Som ovan nämnts ankom på företagsskatteutredningen att bl.a. pröva frågan om införandet — till ersättande helt eller delvis av nuvarande nettovinstbeskattning av företagen eller som en komplettering av denna — av en s.k. bruttobeskattning av företagen. Då en åtgärd i sådan riktning skulle öva ett mycket betydelsefullt inflytande på omfattningen och utformningen av de fysiska personernas beskattning, förutsatte ett efterkommande av önskemålet från finansministerns sida om ett förslag år 1964 beträffande dessa personers beskattning att företagsskatteutredningen tog ställning till frågan om en bruttobeskattning. Så skedde också.

I betänkandet uttalade företagsskatteutredningen såsom sin uppfattning,[1] att beskattningen av företagen även framdeles borde i huvudsak bygga på en beskattning av deras nettovinster. Företagsskatteutredningen avvisade således tanken på att helt ersätta eller i någon mera väsentlig utsträckning komplettera nuvarande nettovinstbeskattning av företagen med någon form av bruttobeskattning. Företagsskatteutredningen fann således inte skäl föreligga att ersätta eller i någon mera avsevärd utsträckning komplettera nuvarande företagsbeskattning med skatter på vissa eller samtliga av företagens inkomster eller utgifter, dvs. skatter som för företagen skulle få en kostnadsliknande karaktär och som därför via pris-

[1] I reservation anmäldes annan mening av ledamoten T. A. Ekström.

eller lönesättningen eller på annat sätt i större eller mindre omfattning kunde beräknas till sist få bäras av de fysiska personerna i deras egenskap av konsumenter eller löntagare.

Ställningstagandet till företagsbeskattningens principiella utformning innebar, att den relativa avkastningen av denna del av den samlade skatte- och avgiftsbördan inte skulle komma att undergå någon mera väsentlig förändring. Härigenom hade främst skattesystemutredningens handlingsområde ävensom dess förutsättningar för bedömandet av skattebördans fördelning mellan de fysiska personerna i huvudsak fastlagts.

De i 1964 års betänkande framlagda förslagen åsyftade en förskjutning mot ökat uttag av indirekt skatt och socialförsäkringsavgifter samt en häremot svarande minskning av uttaget av direkt skatt. I fråga om den indirekta beskattningen präglades förslagen av en medveten strävan att öka dess drag av renodlad och likformig konsumtionsbeskattning. Allmänna varuskatten och ett flertal punktskatter — bl.a. energiskatten — föreslogs sålunda ersatta med en s.k. mervärdeskatt, så konstruerad att den i huvudsak kunde beräknas drabba endast den slutliga konsumtionen och detta på ett sådant sätt, att samtliga för slutlig konsumtion avsedda varor och tjänster blev värdemässigt relativt sett lika högt beskattade. Detta innebar således också, att den belastning med allmän varuskatt, som träffade näringslivets investeringar och vissa förbrukningsvaror, samt belastningen med energiskatt på näringslivets energiförbrukning skulle avlyftas.

I betänkandet förordades vidare, att folkpensionsavgiften och vissa delar av sjukförsäkringsavgiften skulle ersättas med en enhetlig socialförsäkringsavgift så konstruerad, att den tillsammans med avgifterna till allmänna tilläggspensioneringen skulle komma att motsvara en proportionell andel av alla inkomster upp till viss nivå. Den föreslagna socialförsäkringsavgiften skulle såvitt avser anställda avlyftas dem för att i stället uttas såsom arbetsgivaravgifter och i fråga om övriga inkomsttagare utgå i form av egenavgifter. Tilläggas må, att den nya socialförsäkringsavgiften avvägdes så, att en ökad grad av avgiftsfinansiering erhölls.

Företagsskatteutredningens avvisande hållning till en bruttobeskattning av företagen samt innebörden i förslagen om mervärdeskatt såsom ersättning för allmänna varuskatten jämte flertalet punktskatter och om en enhetlig socialförsäkringsavgift gav uttryck för den uppfattningen, att den indirekta beskattningen med vissa av särskilda skäl förestavade undantag borde utgå i relation till var och ens konsumtion samt att avgifterna till socialförsäkringens finansiering borde utgå i förhållande till varje medborgares inkomst. En av grundtankarna bakom förslagen kan sägas vara, att man därigenom skulle få möjlighet att med någorlunda säkerhet bedöma den totala belastningen i form av indirekt skatt och socialförsäkringsavgifter, som skulle träffa personer i olika inkomstlägen och av skilda kategorier. Genom avlyftningen av den allmänna varuskatten i vad den träffade näringslivets investeringar och förbrukningsartiklar samt energiskattens inordnande under mervärdeskatten skulle därjämte företagens konkurrensförhållanden bli mera likformiga. Näringslivets internationella konkurrenskraft skulle tillika stärkas.

Allmänna skatteberedningens förslag till nytt skattesystem har som bekant inte lagts till grund för någon samlad lagstiftning på sätt beredningen förordade. En del vidtagna lagstiftningsåtgärder av partiell natur kan möjligen sägas ligga i linje med några av beredningens huvudtankegångar. Vissa av beredningens delförslag har gjorts till föremål för fortsatta överväganden och bearbetningar inom finansdepartementet. Resultatet härav har, såvitt gäller den ifrågasatta övergången till en mervärdebeskattning, numera redovisats; förslag om sådan övergång har också av regeringen underställts 1968 års riksdag.

När skatteberedningen i juni 1964 framlade sitt ovannämnda betänkande, innefattade detta en redovisning från skattesystem-

utredningens sida av huvuddelen av de uppgifter som enligt direktiven ankom på denna utredning. Någon tid därefter, den 26 februari 1965, förklarade chefen för finansdepartementet att utredningens arbete skulle anses som avslutat; den återstående uppgiften av större format, nämligen frågan om införandet av en s.k. definitiv källskatt, anförtroddes samtidigt en huvudsakligen expertbetonad utredningsgrupp.

Den andra av de båda ursprungliga utredningarna, alltså företagsskatteutredningen, skulle å andra sidan fortsätta med sitt arbete som endast till en del var att anse som redovisat med det år 1964 avgivna betänkandet. Så har ock skett. För företagsskatteutredningen har därvid utgångspunkterna till vissa delar varit givna. I den mån man till företagsbeskattningen — då givetvis med ett vidsträckt betraktelsesätt — vill hänföra sådant som införande av en s.k. bruttobeskattning i ovan antydd bemärkelse, omläggning av den nuvarande allmänna omsättningsskatten till en mervärdebeskattning eller åläggande för arbetsgivarna att svara för de anställdas socialavgifter, har företagsskatteutredningen med 1964 års betänkande redovisat sitt ställningstagande härutinnan. Att uppta dessa spörsmål till förnyade överväganden har inte ifrågakommit redan med hänsyn till att desamma numera ligger under Kungl. Maj:ts omedelbara prövning eller anförtrotts andra utredningar för fortsatt övervägande.

Den på företagsskatteutredningen ankommande uppgiften har i stället inneburit att överväga önskvärda förändringar i ett regelsystem som bygger på en fortsatt nettovinstbeskattning av företagen. Även denna uppgift kan sägas ha en synnerligen vidsträckt innebörd, särskilt som de meddelade direktiven inte anger någon begränsning. Uppgiften ifråga kan likväl sägas ha i annan ordning begränsats. Under de senaste åren har åtskilliga lagstiftningsåtgärder genomförts som berört företagsbeskattningens utformning; här må erinras om de år 1966 beslutade reglerna om beskattning av vinst vid försäljning av aktier och vissa andelsrätter samt de år 1967 ändrade bestämmelserna om avdrag för utdelning på nyemitterade aktier (den s.k. Annell-lagstiftningen). Bestämmelserna i fråga har givits en i princip permanent utformning och det har inte kunnat ifrågakomma att företagsskatteutredningen utan särskilda direktiv därom skulle ingå på dessa bestämmelser eller ompröva grundvalen för desamma.

För utredningen har vidare stått klart, att den i 1960 års direktiv intagna föreskriften för de båda då tillsatta utredningarna att ett förslag till nytt skattesystem skulle tillföra det allmänna samma skatteintäkter som det gällande systemet genom utvecklingen förlorat i aktualitet. Företagsskatteutredningen har inte längre sett som en uppgift eller skyldighet att — om förändringar av stats- eller kommunfinansiell innebörd föreslås — anvisa åtgärder kompensation härför. Om, såsom i detta betänkande sker, reformer förordas vilkas genomförande medför att det allmännas skatteintäkter i någon mån minskas, får i vanlig ordning av statsmakterna prövas om ekonomiskt utrymme härför finns eller genom åtgärder av annat slag kan tillskapas.

Det har inom företagsskatteutredningen bedömts såsom angeläget att snarast få till stånd en omprövning av reglerna om rätt till avdrag för kostnader som företagen nedlagt på för deras verksamhet avsedda byggnader och andra anläggningar. Nuvarande bestämmelser på detta område har ansetts vara till sin innebörd stridande mot företagsekonomiskt betingade principer och från beskattningssynpunkt klart otillfredsställande. De är tillika i tillämpningen komplicerade. Angivna förhållanden har också ägnats betydande uppmärksamhet av riksdagen, som vid flera tillfällen under senare år uttalat sig för angelägenheten av en reform. En företagsbeskattning, som även fortsättningsvis bygger på en beskattning av företagens nettovinst, kräver enligt utredningens mening en omläggning av de nu förevarande bestämmelserna på i princip det sätt som i detta betänkande förordas.

Under det arbetet med den nyss angivna uppgiften pågick överlämnade chefen för finansdepartementet till utredningen en till

honom inkommen, den 2 april 1965 dagtecknad framställning från Svenska Byggnadsentreprenörföreningen, däri påkallades en översyn av reglerna gällande avdrag vid inkomsttaxeringen för värdeminskning å hyresfastighet och vissa därmed sammanhängande frågor. Dessa regler kritiserades såsom alltför restriktiva, och chefen för finansdepartementet fann uppenbarligen den sålunda väckta frågan lämpligen böra prövas av företagsskatteutredningen i samband med utredningens genomgång av avskrivningsreglerna gällande byggnader i förvärvskällan rörelse. Ytterligare skäl härför ryms i det förhållandet att en fastighet av annan fastighets natur kan vara till viss del använd i rörelse och i övrigt nyttjad för bostadsändamål. Ändrade regler för avskrivning m.m. beträffande en renodlad rörelsefastighet bör rimligen gälla även rörelsedelen av en »blandfastighet». Detta nödgar, i syfte att nå erforderlig samordning, till en översyn av bestämmelserna för den fastighetsdel som inte används i rörelse. Man är då med andra ord framme vid en omprövning av de för hyresfastighet gällande bestämmelserna.

I förevarande betänkande har inte redovisats några överväganden angående önskvärdheten och lämpligheten av ändrade avskrivningsregler vid beräkningen av inkomst av jordbruksfastighet. De motiv som legat till grund för utformningen av de nu beträffande hyres- och rörelsefastigheter framlagda förslagen kan emellertid utgöra skäl för en översyn av motsvarande avdragsregler vad gäller jordbruksfastighet. Vissa om än preliminära undersökningar i syfte att utröna förutsättningarna för att på området för jordbruksfastighet genomföra de tankegångar som uppbär utredningens i detta betänkande framlagda förslag har utförts inom utredningens sekretariat i samarbete med expertis från Jordbrukets skattedelegation. Därvid framkom emellertid, att man på vissa punkter möter ganska komplicerade frågeställningar, som med nödvändighet kräver ingående överväganden. I det läget har företagsskatteutredningen funnit sig inte böra dröja med att redovisa sina nu utarbetade förslag på området för rörelse- och hyresfastigheter. Dessa förslag kan enligt utredningens mening genomföras oavsett vilka resultat, som man vid prövning av frågan om ändrade avskrivningsregler för jordbruksfastighet kan nå fram till. Övervägandena i sistnämnda hänseende avses sålunda redovisade i ett särskilt betänkande.

Tilläggas må att de i detta betänkande behandlade frågorna avseende rörelsebeskattningen inte är de enda som på området ifråga enligt utredningens mening är förtjänta av en snar omprövning. De är heller inte de enda som utredningen enligt sina direktiv äger ingå på. Det har emellertid synts lämpligt nu redovisa de överväganden och förslag, som ryms i detta betänkande, enär desamma kan prövas oberoende av resultatet av ett fortsatt utredningsarbete i avseende å rörelsebeskattningen och enligt utredningens mening tilllika är av beskaffenhet att böra snarast underställas statsmakternas bedömanden.

2 Gällande rätt

2.1 *Inledning*

Vid beräkningen av inkomst från särskild förvärvskälla skall jämlikt 20 § kommunalskattelagen (KL) från bruttointäkten avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. De med utgångspunkt från denna för inkomstberäkningen grundläggande princip i 25 och 29 §§ närmare utformade reglerna om avdrag för kostnader i förvärvskälla, som är att hänföra till inkomstslagen annan fastighet och rörelse, omfattar flera bestämmelser av betydelse för avdragsrätten för på fastighet nedlagda kostnader. Jämlikt 29 § 1 mom. är sålunda såsom avdragsgill driftskostnad i rörelse att anse bl.a. kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier o.d. Kostnaderna för sådana åtgärder i syfte att hålla egendomen i stånd får i sin helhet avdras redan det år de uppkommer. För kostnaderna för anskaffandet av ifrågavarande anläggningstillgångar liksom för efter förvärvet på dem nedlagda kostnader för åtgärder av annat slag än nyss nämnts får däremot i regel omedelbart avdrag inte göras. I fråga om viss egendom gäller i stället, att avdrag får åtnjutas för den årliga värdeminskning egendomen genom användning i rörelsen är underkastad. Sådan avdragsrätt är enligt 29 § 1 mom. medgiven beträffande inventarier och byggnad. På grund av det i 29 § 4 mom. stadgade förbudet mot avdrag för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av i rörelsen använd fastighet eller annan anläggning eller för grundförbättring däråt föreligger däremot inte rätt till avdrag vid taxeringen för kostnader av förevarande slag, vilka nedläggs på annan här ifrågavarande egendom än inventarier och byggnad. Härav följer, att kostnader för förbättring eller därmed jämställda åtgärder på marken och på till marken hänförliga anläggningar och anordningar inte får avdras vid inkomsttaxeringen vare sig på en gång eller genom årliga värdeminskningsavdrag. För denna grupp av tillgångar åtnjuts sålunda endast avdrag för reparations- och underhållskostnader, där sådana förekommit.

Bestämmelser av i huvudsak samma innebörd, som de ovan för beräkning av rörelseinkomst angivna, gäller enligt 25 § KL för beräkningen av sådan fastighetsinkomst, som skall redovisas såsom inkomst av annan fastighet, dock endast där så skall ske enligt 24 § 1 mom. För till bostäder inrättade en- och tvåfamiljsfastigheter samt för fastigheter tillhöriga vissa bostadsföretag skall jämlikt 24 § 2 resp. 3 mom. såsom intäkt upptas viss procent av taxeringsvärdet. Från på detta sätt beräknad intäkt får avdrag inte göras vare sig för reparation och underhåll eller för värdeminskning.

För den skatterättsliga behandlingen av kostnader på här ifrågavarande materiella

tillgångar gäller sålunda olika avdragsregler dels med hänsyn till tillgångarnas art, därvid man har att skilja mellan egendom som är att hänföra till resp. inventarier, byggnad och mark, dels även med hänsyn till arten av vidtagna åtgärder, nämligen å ena sidan reparation och underhåll samt å den andra ny-, till- och ombyggnad ävensom grundförbättring. Dock gäller det i 29 § 4 mom. stadgade förbudet mot avdrag för kostnader av sistnämnda slag uttryckligen endast i fråga om egendom som tillhör rörelseidkaren. Bedrivs rörelse på förhyrd eller arrenderad fastighet åtnjuter hyresgästen eller arrendatorn i allmänhet omedelbart avdrag för på fastigheten nedlagda kostnader, oavsett om dessa avser reparation och underhåll eller ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring. Mot denna nyttjanderättshavarens avdragsrätt svarar dock en viss skattskyldighet för fastighetens ägare i de fall vidtagna åtgärder medfört en bestående förbättring av fastigheten.

I fråga om gränsdragningen mellan inkomstslagen annan fastighet och rörelse gäller, med visst undantag beträffande försäkringsrörelse, att endast sådan fastighet eller fastighetsdel som används i ägarens egen rörelse hänförs till rörelse. Till inkomstslaget annan fastighet är alltså vid sidan av för bostadsändamål utnyttjade fastigheter att räkna fastighet, som är uthyrd för användning i rörelse. Av ägaren nedlagda kostnader på en i rörelse använd fastighet behandlas till följd härav i viss mån efter olika regler beroende på om ägaren själv driver rörelsen eller om denna bedrivs av annan person.

2.2. *Gränsdragningen mellan mark, byggnad och inventarier*

Såsom inledningsvis antytts behandlas enligt gällande rätt kostnader avseende tillgångar som här är i fråga i vissa hänseenden olika allteftersom tillgångarna är att hänföra till mark, byggnad eller inventarier. Skiljaktigheterna kan vara mycket betydande. Avdrag för värdeminskning medges sålunda i regel efter väsentligt högre procentsatser för inventarier än för byggnader, medan dylikt avdrag överhuvud inte kommer ifråga beträffande till mark hänförlig egendom. Med hänsyn härtill är gränsdragningen de tre grupperna tillgångar emellan av väsentlig betydelse från avdragssynpunkt.

Avgörande för vad som i avdragshänseende skall behandlas enligt reglerna för inventarier, byggnad och mark är med visst undantag den bestämning, som i 4 § KL givits åt de skatterättsliga fastighets- och byggnadsbegreppen. Enligt sagda paragraf skall med fastighet förstås »vad enligt allmän lag är att hänföra till fast egendom». Den lag som här avses är dock inte den av 1966 års riksdag antagna lagen om vad som är fast egendom utan den dessförinnan gällande lagen den 24 maj 1895 angående vad till fast egendom är att hänföra, vilken sistnämnda lag för skatterättens del är avsedd att gälla intill nästkommande allmänna fastighetstaxering.

Gränsdragningarna mellan inventarier, byggnad och mark grundar sig alltså på de i 1895 års lag för civilrätten utformade bestämningarna av begreppen fast egendom och byggnad. I huvudsak gäller därför, att till inventarier hänförs vad som enligt sagda lag inte är att anse som fast egendom, dvs. lös egendom, samt till marken sådana till fast egendom hänförliga tillgångar, som inte är att räkna till byggnad.

Fast egendom är enligt 1895 års lag i första hand själva jorden. Därutöver räknas till den fasta egendomen dels vissa tillbehör till jorden, bl.a. byggnader, och dels vissa tillbehör till byggnad.

Såsom förutsättning för att egendom skall anses såsom tillbehör och därmed såsom fast egendom gäller, att den tillhör samma ägare som jorden. Undantag härifrån stadgas dock i fråga om vissa äldre särskilt kvalificerade besittningsrätter. Så skall till fast egendom hänföras byggnad å ofri tomt i stad i förening med sådan rätt till tomten att den ej må återtas av ägaren så länge tomtören erläggs eller utan att lösen för byggnaden ges, vidare vattenverk å annans

grund med sådan rätt till grunden att den ej må återtas av ägaren så länge verket uppehålls samt i jordeboken upptaget fiskeri varmed äganderätten till grunden ej är förenad. I vissa fall skall å andra sidan egendom inte anses som fast även om den tillhör jordägaren. Detta är fallet i fråga om byggnad eller anläggning på tomt, som besväras av inskriven tomträtt, eller på område, som besväras av inskriven vattenfallsrätt, eller på jord, som upplåtits under åborätt, samt i fråga om byggnad eller annan anläggning, som är avsedd för gruvdrift.

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet skiljer sig från det i 1895 års lag utformade begreppet fast egendom därigenom att enligt 4 § KL även byggnad på annan tillhörig mark alltid hänförs till fastighet. Därjämte torde i avdragshänseende på grund av stadgandet i 64 § 1 mom. KL, att vid inkomsttaxeringen med ägare av fastighet skall likställas den, för vilken ehuru han inte är ägare garantibelopp för fastighet likväl skall upptas såsom skattepliktig inkomst i enlighet med vad som stadgas i 47 § KL, gälla, att kostnader som nyttjanderättshavaren nedlägger på mark och markanläggningar i sådana fall av besittningsrätt som i sistnämnda paragraf avses, bl.a. tomträtt, är att behandla enligt samma grunder som om kostnaderna ifråga nedlagts på egen fastighet (RN 1967 I nr 3: 3).

Till jorden hör enligt 1895 års lag dels »därå uppförda hus, vattenverk och andra byggnader», dels ock »för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar och andra anläggningar, stängsel, å rot stående träd och växter tillika med frukt därå, samt gödsel». Enligt lagen med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft m.m. den 22 juni 1920 kan jämväl elektriska ledningar, som är förbundna med elektrisk station, genom registrering på denna station hänföras till den fastighet, där denna är belägen, även om ledningarna framgår över annan fastighets område. Jämlikt stadgande i 4 § KL skall dock sådan registrering inte medföra att egendomen ifråga skatterättsligt räknas som fastighet.

Till fastighet räknas enligt anvisningarna till 9 och 10 §§ KL servitut och rätt till ersättningskraft enligt vattenlagen. Dessa rättigheter anses dock inte utgöra självständiga fastigheter utan hänförs till den härskande fastigheten.

Såsom byggnad skall enligt motiven till 1895 års lag anses »alla genom människohand å jorden medelst timring, murning eller på annat jämförligt sätt uppförda konstruktioner». Byggnad är sålunda ett mycket vidsträckt begrepp och omfattar utöver hus och vattenverk en rad sinsemellan tämligen olikartade konstruktioner. I praxis har såsom självständig byggnad bl.a. ansetts:

båtbrygga (RÅ 1949 ref. 40);

järnvägsanläggning (spår och upplagsplats), hörande till ett verkstadsföretag och avsedd för företagets egna transporter från verkstad till järnvägsstation (RÅ 1943 ref. 40);

vattenverk tillhöriga bassänger och ytvattendammar, vilka åstadkommits genom jordvallar och delvis klätts med natursten (RÅ 1936 not. 205);

flottledsränna av trä, delvis uppbyggd över och delvis nedsänkt i marken (RÅ 1935 not. 492);

oljecisterner, löst uppställda på grund av betong (NJA 1925 sid. 317);

vissa underjordiska anläggningar såsom tunnelbanestationer i Stockholm (RÅ 1957 ref. 4) och en flygförvaltningen tillhörig bergverkstad (KR 26/5 1948).

Även om byggnadsbegreppet fått en mycket extensiv bestämning gäller dock vissa krav på storlek, konstruktion och permanens för att en anordning skall anses utgöra självständig byggnad. Såsom byggnader torde sålunda inte vara att betrakta för mera tillfälligt bruk uppförda skjul och liknande och inte heller konstruktioner, som är avsedda att förflyttas mellan olika platser. I praxis har till självständiga byggnader inte hänförts mindre i jorden nedsänkta cisterner eller anläggningar för bensinförsäljning, som endast bestått av bensintank, led-

ningar och pump (RÅ 1933 ref. 52 och 1934 ref. 26). Inte heller har såsom byggnad ansetts en till ett kraftverk hörande 12 m hög, lika bred och 6 km lång avloppstunnel (RÅ 1954 ref. 1), en kraftledning med ledningsstolpar av järn på betongfundament (RÅ 1939 ref. 69) eller ett asfaltverk oaktat detsamma förankrats i betongfyllda i jorden nedsänkta oljefat (RÅ 1964 not. 228).

Konstruktioner som inte räknas som byggnader är likväl ofta att hänföra till fast egendom i egenskap av för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar eller andra anläggningar eller stängsel. Även begreppet anläggning är mycket vidsträckt. Utöver angivna ledningar, såsom för elektrisk ström, gas, vatten och avlopp, är såsom anläggningar att anse bl.a. brunnar, bassänger, cisterner, källare, tunnlar, vägar, gator, parkerings- och upplagsplatser samt järnvägsräls. Stundom kan dock sådana anordningar, exempelvis cisterner, vara så konstruerade och av sådan storlek att de i stället blir att räkna som byggnader.

Att de sålunda i huvudsak på tekniska skiljaktigheter grundade gränsdragningarna mellan inventarier och fastighet samt mellan byggnad och markanläggning är avgörande för avdragsrätten vid inkomstberäkningen framgår bl.a. av följande två av regeringsrätten prövade ärenden angående förhandsbesked.

En bilfabrik hade projekterat en körbana för provning av motorfordon. Denna skulle till en beräknad kostnad av 1,4 milj. kr. anläggas på åkermark och bestå av dels en 2,5 km lång och 7 m bred sluten slinga av betong och dels innanför slingan en cirkulär s.k. skidpad med 40 m radie, likaså av betong. Anläggningen kunde inte tänkas bli använd för annat ändamål än de avsedda proven och dess ekonomiska livslängd bedömdes av bolaget som begränsad. Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida anläggningen avskrivningsmässigt vore att hänföra till byggnad eller — om så ej vore fallet — om bolaget likväl ägde åtnjuta värdeminskningsavdrag.

Riksskattenämnden fann att anläggningen inte kunde hänföras till byggnad. Med hänsyn till dess speciella utformning och ändamål fick den dock antas ha värde endast under en begränsad tid, varför nämnden förklarade kostnaden för densamma vara avdragsgill i bolagets rörelse.

Regeringsrätten fann liksom riksskattenämnden att anläggningen inte utgjorde byggnad. Tillika konstaterades att anläggningen fick betraktas som grundförbättring varför kostnaderna inte var avdragsgilla vare sig på en gång eller genom årliga värdeminskningsavdrag (RÅ 1960 ref. 3).

För en planerad fjärrvattenanläggning, som kostnadsberäknats till 300—350 milj. kr., utgjordes de största kostnadsposterna av tunnlar och rörledningar. Beträffande dessa anordningar uttalade riksskattenämnden i förhandsbesked, att de inte vore att hänföra till vare sig byggnad eller inventarier i den ifrågavarande rörelsen, varför rätt till värdeminskningsavdrag inte förelåg, samt att detta skulle gälla även för det fall rörledningarna delvis drogs ovan jord upplagda på särskilda fundament (s.k. pipelines). I detta förhandsbesked fann regeringsrätten ej skäl göra ändring (RÅ 1966 not. 591).

Såsom fast egendom i egenskap av tillbehör till byggnad räknas enligt 1895 års lag i första hand föremål av följande slag (tillbehör till byggnader i allmänhet):

fast inredning såsom avbalkningar, ledstänger, spiltor, krubbor och annat dylikt,

ledningar för uppvärmning, belysning, luftväxling samt vattens och andra ämnens inledande eller bortförande,

annat som i vägg, tak eller golv är inmurat eller intimrat, samt

vad till stadigvarande bruk för byggnaden blivit anskaffat såsom dubbeldörrar, innanfönster, nycklar, järnspislar, järnugnar, kaminer och brandredskap m.m.

Utmärkande för de först nämnda tre kategorierna av föremål är deras mekaniska samband med byggnaden. De har också sitt egentliga värde tillsammans med denna. Uttryckligen krävs dock inte att föremål tillhörande dessa tre grupper — till skillnad från vad som gäller i fråga om den sista gruppen — anskaffats för stadigva-

rande bruk. I praxis har emellertid fasta skåp, hyllor och diskar i apotek samt fastskruvade bänkar i biograflokal inte ansetts utgöra fast egendom, och grunden härtill torde ha varit, att föremålen ifråga inte ansetts anskaffade till stadigvarande bruk för byggnaden.

Såsom tillbehör till byggnad har i praxis räknats bl.a. tvättställ, badkar, vattenklosetter, värmepannor och värmeelement, oljeeldningsaggregat, brännoljecisterner och hissar. Jämväl fastighetsägaren tillhöriga korkmattor, markiser, kylskåp, tvättmaskiner o.d. torde vara att anse som byggnadstillbehör.

Reservdelar och dubbletter till byggnadstillbehör utgör enligt 1895 års lag lös egendom.

Till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad skall utöver ovan nämnda tillbehör till byggnader i allmänhet räknas »varje motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap, som för sin användning kräver och jämväl vilar på fast från grunden berett underlag så ock kraftledningar med därtill hörande inrättningar, dock med undantag av sådana ledningar, som från det allmänna ledningssystemet överföra kraft till särskild maskin, som ej är att hänföra till fast egendom».

Beträffande sistnämnda tillbehörsgrupp, de s.k. fasta maskinerna, gäller, att de vid inkomstberäkningen inte behandlas såsom hörande till byggnad. Avdrag för värdeminskning på dessa tillgångar medges sålunda enligt de för inventarier givna avskrivningsreglerna. Vilka föremål, som skall behandlas på dylikt sätt, fastställs vid fastighetstaxeringen, i samband med vilken särskilt skall anges det värde av fasta maskiner som ingår i det taxerade byggnadsvärdet (särskilt maskinvärde). Enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § KL skall särskilt maskinvärde anges för sådana fasta maskiner, som är avsedda att i huvudsak direkt tjäna industriellt eller därmed jämförligt ändamål. Dylikt värde skall åsättas maskin, som utgör tillbehör till byggnad, även om byggnaden inte är i huvudsak inrättad för industriell verksamhet. Däremot kan särskilt maskinvärde exempelvis inte förekomma i fråga om byggnad, som uteslutande är avsedd för bostadsändamål.

Såsom exempel på maskiner använda för med industriella jämförliga ändamål nämns i anvisningarna anordningar för distribution av eldfarliga oljor samt vissa anordningar i spannmålslagerhus och automobilgarage.

Det är inte uteslutet att byggnadsvärdet i sin helhet bör anges som särskilt maskinvärde. Detta kan exempelvis vara fallet med sådan förvaringscistern för eldfarliga oljor, som är att anse som byggnad.

Värdet av fasta maskiner vilka inte har till huvudsakligt syfte att direkt tjäna industriellt eller därmed jämförligt ändamål utan är avsedda att göra byggnad lämplig såsom uppehållsplats för människor — exempelvis anläggningar för belysning och uppvärmning, sanitetsanordningar och personhissar — skall inte ingå i särskilt maskinvärde.

I det särskilda maskinvärdet skall inräknas värdet av ledningar och liknande inrättningar, om de närmast är att betrakta som tillbehör till maskinerna och har sitt väsentliga värde tillsammans med dem, samt det kan antas att borttagande av maskinerna skulle föranleda, att även dessa anordningar avlägsnades. Såsom sådant maskintillbehör har ett för en stor rotationspress uppfört fundament av betong inte betraktats, varför värdeminskningsavdrag medgivits efter samma procentsats som för byggnaden och inte efter den för pressen tillämpade (RÅ 1960 not. 675).

2.3 *Rätten till avdrag för reparationskostnader*

2.3.1 Sambandet mellan avskrivning på byggnads värde och omedelbart avdrag för reparationskostnader.

En byggnad är normalt sett sammansatt av en stor mängd föremål. Dessa olika byggnadsdelar har beroende på skiljaktigheter i fråga om material, utförande, slitage etc. mycket varierande varaktighetstider. Till en byggnads mer varaktiga delar hör i

första hand sådana element som ingår i själva grundkonstruktionen, dvs. byggnadsgrund, golv, tak, väggar och andra bärande konstruktioner, medan såsom mindre varaktiga delar vanligen är att räkna värmepannor, hissar, kylskåp m.fl. föremål av inventariekaraktär, sanitär utrustning, ledningar m.m. samt sådana element som målning, tapetsering, fasad- och takbeklädnad. Då sistnämnda delar vanligen blir utslitna eller eljest obrukbara på kortare tid än byggnaden i sin helhet, måste de för att denna skall bevaras i sitt ursprungliga skick ersättas med nya delar någon eller några gånger under byggnadens användningstid.

Enligt gällande beskattningsregler får värdet av byggnad avdras genom årliga värdeminskningsavdrag, vilka beräknas till viss procent av nämnda värde. Hela byggnadsvärdet avskrivs härvid efter en enhetlig procentsats, vilken är så avvägd att den svarar mot byggnadens beräknade livslängd. Undantag från denna enhetliga behandling gäller dock beträffande värdet av viss maskinell utrustning, som enligt praxis får utbrytas ur byggnadsvärdet och avdras efter viss högre procentsats.

Då en byggnads livslängd alltid begränsas av den fysiska varaktighetstiden hos byggnadsstommen, blir kostnaderna för denna och för i varaktighetshänseende därmed jämställda delar normalt i sin helhet avdragna genom avskrivningsförfarandet. Av totalkostnaderna under en byggnads livslängd för anskaffandet av sådana mindre varaktiga delar, som måste utbytas en eller flera gånger under denna tid, ingår däremot blott en del i byggnadens ursprungliga värde. Avdragsrätten för denna del är dessutom otillräcklig så till vida, att kostnaderna för ifrågavarande byggnadselement fördelas över en tid, som ofta är väsentligt längre än deras varaktighetstid. Utbyte av nämnda mindre varaktiga delar är emellertid enligt gällande rätt att hänföra till reparation och underhåll. I princip blir sålunda även kostnaderna för dessa byggnadselement helt avdragna, och genom att utbyteskostnaderna är omedelbart avdragsgilla erhålls jämväl kompensation för den alltför låga avskrivningstakten beträffande kostnaderna för föremålens första anskaffande.

Medan utbyte av mindre varaktiga byggnadsdelar sålunda är att anse som reparation och underhåll, är utbyte av byggnadsstommen att hänföra till ny-, till- eller ombyggnad. Eftersom ifrågavarande delar inte har kortare livslängd än byggnaden i sin helhet, anses utbyte av dem i princip medföra en förlängning av byggnadens användningstid. Utbyteskostnaden får fördenskull inte åtnjutas i avdrag på en gång utan genom avskrivning. Motsvarande gäller i fråga om utbyte av sådan maskinell utrustning, på vilken förhöjda värdeminskningsavdrag erhållits. Då avdragsprocenten i princip avpassats efter maskinernas varaktighetstid får utbyteskostnaden inte avdras omedelbart utan enligt samma regler som gällt för den ursprungliga kostnaden.

De kostnader som efter förvärvet av en byggnad nedläggs på åtgärder, som inte är att betrakta som reparation och underhåll, skall sålunda i likhet med det ursprungliga byggnadsvärdet avdras genom avskrivning. Det sätt på vilket avdragsrätten för sagda kostnader tillgodoses är därvid ett annat om byggnadsavskrivningarna från början beräknats på de faktiska anskaffningskostnaderna än om det vid fastighetstaxeringen åsatta byggnadsvärdet använts som avskrivningsunderlag. Har värdeminskningsavdragen från början beräknats på förstnämnda verkliga värden kan beloppet av senare nedlagda kostnader tillföras avskrivningsunderlaget för byggnad och alltså avdras tillsammans med den ursprungliga anskaffningskostnaden. Utgör åter taxeringsvärdet avdragsunderlag får däremot inte det verkliga värdet av till- och ombyggnadskostnader tilläggas detta. Dessa kostnader kommer emellertid att beaktas vid följande fastighetstaxeringar och därvid i princip motsvaras av en höjning av det taxerade byggnadsvärdet.

Även om fördelningen på olika kostnadsslag såvitt avser byggnad principiellt inte är avgörande för avdragsrätten som sådan utan blott gäller avdragsmetoden, är dock de ifrågavarande gränsdragningar-

na mellan å ena sidan reparation och underhåll och å andra sidan ny-, till- och ombyggnad mycket betydelsefulla från avdragssynpunkt. Att så är fallet har sin grund i byggnaders normalt sett långa varaktighetstider och därmed sammanhängande relativt låga procentsatser för värdeminskningsavdragets beräkning. Vid den mera schablonmässiga avskrivningen på taxerat byggnadsvärde gäller dessutom, att uppnåendet av ett principiellt riktigt resultat förutsätter, att nedlagda kostnader bedöms på samma sätt vid fastighetstaxeringen som vid inkomsttaxeringen. Om vid inkomstberäkningen som reparationer avdragna kostnader tillåts påverka byggnadsvärdet uppåt vid fastighetstaxeringen, blir resultatet att avdrag kommer att åtnjutas med mer än den verkliga kostnaden. Och bortses vid fastighetstaxeringen från kostnader, som vid inkomsttaxeringen bedömts såsom ombyggnadskostnader, erhålls inte något avdrag för dessa.

2.3.2 Reparation av byggnad

Såsom allmän definition på vad som skatterättsligt är att hänföra till reparations- och underhållsarbete brukar anges, att därmed är att förstå sådana åtgärder, som erfarenhetsmässigt måste vidtas med en byggnad någon eller några gånger under dess livslängd för att den skall bevaras i sitt ursprungliga skick. Hit är sålunda att hänföra åtgärder som ommålning, omtapetsering, lagning av väggar och golv, omläggning av tak, utbyte av fönster och dörrar m.m. I fråga om utbyte gäller dock i princip den begränsningen, att om en i och för sig till underhåll hänförlig åtgärd inte endast syftar till ett återställande i ursprungligt skick utan — exempelvis genom användning av ett dyrbarare material än tidigare — till ett bättre skick, omedelbart avdrag endast får ske för vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungsmaterialet, förutsatt givetvis att detta ställt sig billigare. Sagda princip har tillämpats i en rad rättsfall gällande bl.a. utbyte av takbeklädnad, spisar och uppvärmningsanläggningar (RÅ 1938 not. 278, 1952 not. 896, 1955 not. 1005 m.fl.).

Till reparation och underhåll är som tidigare nämnts inte att räkna utbyte av en byggnads varaktiga delar, då sådana åtgärder normalt inte behöver vidtas under byggnadens användningstid. Omedelbart avdrag torde sålunda i regel inte kunna erhållas vid utbyte av byggnadsgrunden. I praxis har avdrag inte medgivits vid utbyte av ytterväggarna till en byggnad (RÅ 1955 not. 587), inte ens i det fall blott en vägg utbytts (RÅ 1958 not. 160). Inte heller torde rätt till reparationsavdrag föreligga vid utbyte av andra bärande konstruktioner, såsom bjälklag och takstolar (RÅ 1954 not. 160). Utbyte av genom röta eller på jämförligt sätt skadade delar av nu nämnda varaktiga byggnadselement synes däremot vara att anse som underhåll.

Medan begreppet reparation och underhåll omfattar arbeten, varigenom en byggnad återställs eller bibehålls i sitt ursprungliga skick, innebär till- och ombyggnad åtgärder, som medför en förändring av byggnadens skick. I princip avgörande för om en kostnad skall få avdras på en gång eller genom avskrivning är sålunda den vidtagna åtgärdens tekniska karaktär. Nedlagda kostnader som tekniskt sett avser reparation och underhåll är omedelbart avdragsgilla även om de för byggnadens ägare innebär en uppenbar förbättring av byggnaden, såsom kan vara fallet då under många år ackumulerade reparationsbehov blivit på en gång tillgodosedda. Vid bedömningen av om vidtagna åtgärder inneburit återställande eller förändring utgår man vidare alltid från byggnadens skick såsom nyuppförd (resp. om- eller tillbyggd). Ägaren av en i dåligt skick förvärvad byggnad erhåller därför i princip avdrag för alla kostnader för dess upprustning, som tekniskt är att anse som reparations- och underhållskostnader (RÅ 1930 not. 839 och 1956 not. 570).

Av vad i föregående stycke sagts följer jämväl, att kostnaderna för åtgärder, som tekniskt sett inte utgör reparation och underhåll, måste aktiveras och avdras genom

årliga värdeminskningsavdrag även om de inte medfört någon förbättring av byggnaden. Vanligen förekommande ändringsarbeten av dylikt slag torde vara upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt ändring av rumsindelningen. Följande två rättsfall synes vara belysande för praxis på detta område.

En fastighetsägare, som tidigare hyrt ut en del av sin fastighet till postkontor, hade på grund av att postkontoret flyttats fått lov att ändra om denna del av fastigheten till affärslokaler. Ehuru omändringsarbetena, som bl.a. omfattade utrivning av yttervägg och insättning av stora skyltfönster, enligt ägaren inte medfört någon förhöjning av fastighetens värde — bl.a. åberopade han att hyresintäkterna inte ökat utan tvärtom minskat med 1 600 kronor om året — förvägrades avdrag helt (RÅ 1938 not. 808).

Ett fastighetsaktiebolag uthyrde en del av en fastighet till ett företag som drev detaljhandel. I samband med att ytterligare vissa lokaler (300 kvm) uthyrdes till detaljhandelsföretaget vidtogs en del snickeri- och mureriarbeten till en kostnad av 50 125 kr., varav sistnämnda företag betalade 20 312 kr. Prövningsnämnden vägrade fastighetsbolaget avdrag för dess andel i kostnaderna, 29 813 kr. Kammarrätten medgav däremot avdrag för beloppet med följande motivering: »Av utredningen får anses framgå, att arbetena till största delen avsett ändringar i lokalernas disposition. De kunna emellertid icke antagas hava medfört någon sådan varaktig värdeökning av fastigheten att de skulle anses hava tillfört bolaget skattepliktig intäkt, därest de helt bekostats av hyresgäst. De synas vara att hänföra till sådana ändringsarbeten, som normalt bruka företagas beträffande uthyrda rörelselokaler tid efter annan under en byggnads bestånd och för vilka kostnaderna icke kunna beräknas bliva amorterade genom de årliga värdeminskningsavdragen». Denna motivering godtogs dock ej av regeringsrätten, som medgav reparationsavdrag med 10 000 kr. (RÅ 1959 not. 428).

I den mån ny-, till- eller ombyggnad föreligger är något beräknat reparationsavdrag avseende genom nämnda åtgärder ersatt egendom inte medgivet. Om en fastighetsägare i stället för att reparera en gammal byggnad uppför en ny, är han sålunda inte berättigad göra avdrag för vad det skulle ha kostat att reparera den gamla byggnaden (RÅ 1951 not. 65). Inte heller får vid sådant utbyte som är att hänföra till ombyggnad, exempelvis utbyte av ytterväggar, avdrag göras för den kostnad det skulle ha dragit att i stället genom reparationsåtgärder återställa byggnadsdelen i skick (RÅ 1954 not. 1133).

Om anledningen till vidtagna åtgärder på en byggnad varit en annan än att avhjälpa uppkomna normalt påräkneliga brister, är omedelbart avdrag för kostnaderna inte medgivet även om arbetena i och för sig haft karaktär av reparation och underhåll. I princip medges sålunda inte reparationsavdrag om utförda arbeten inte varit nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla en byggnad i lika skick. I praxis har bl.a. vid utbyte av en uppvärmningsanläggning mot en annan av bättre och bekvämare typ avdrag för vad det skulle ha kostat att ersätta den gamla anläggningen med en ny av samma typ endast medgivits då den ersatta anläggningen inte varit i fullgott skick (RÅ 1941 not. 144 och 1952 not. 896). Dock har i det fall där fastighetsägarna i en stad, på grund av att stadens gasverk skulle nedläggas, tvingats byta ut gasspisarna i sina fastigheter mot el-spisar, fullt avdrag medgivits för de kostnader fastighetsägarna i samband med utbytet fått ikläda sig, trots invändningen att utbytena i och för sig inte varit nödvändiga för byggnadens bevarande i lika skick (RÅ 1961 not. 1066).

Då byggnad skadats genom brand, orkan, explosion, översvämning eller liknande onormal händelse är uppkommen förlust vanligen inte att betrakta som driftsförlust utan som kapitalförlust. I enlighet härmed föreligger som regel inte rätt till reparationsavdrag för kostnader, som nedläggs för att återställa på dylikt sätt skadad byggnad i sitt ursprungliga skick. Ifrågavarande van-

ligen som extraordinära betraktade risker kan dock i särskilda fall vara mera normalt påräkneliga med hänsyn till byggnadernas belägenhet eller speciella användning. Reparationsavdrag har sålunda medgivits i vissa fall där byggnader skadats av storm eller snötryck (RÅ 1955 not. 132 och 1958 not. 1723).

Ett undantag från regeln att kostnader för åtgärder som tekniskt sett är att anse som om- eller tillbyggnad inte är omedelbart avdragsgilla är stadgat i KL. Denna avdragsrätt gäller kostnader för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast har värde från civilförsvarssynpunkt.

Med hänsyn till att varje åtgärd skall bedömas efter sin tekniska natur föreligger vid upprustning av en byggnad oftast såväl reparation och underhåll som till- eller ombyggnad. Även vid en genomgripande renovering blir vanligen någon del av kostnaden sålunda omedelbart avdragsgill. Stundom har dock i dylikt fall utförda arbeten varit av så stor omfattning att de i sin helhet hänförts till ny-, till- eller ombyggnad (RÅ 1958 not. 2123 och 1960 not. 1911). Å andra sidan torde vid mindre omfattande upprustningsarbeten exempelvis den omständigheten, att ett modernare byggnadsmaterial använts, i den praktiska tillämpningen i regel inte medföra att viss del av kostnaderna behandlas som till- eller ombyggnadskostnad, såvida inte förbättringen bedöms vara väsentlig.

2.3.3 Reparation av mark och markanläggning

Då rätt till avdrag för värdeminskning inte är medgiven för värdet av till marken hänförliga arbeten och anläggningar är självfallet reparationsbegreppets utformning beträffande denna kategori av särskild betydelse. I princip torde härvidlag gälla, att rätt till avdrag för reparations- och underhållskostnader föreligger enligt i huvudsak samma regler som i fråga om byggnad. I den mån en markanläggning är underkastad värdeminskning medges sålunda avdrag för kostnaderna för att återställa den i ursprungligt skick, under förutsättning att åtgärderna vidtagits för att avhjälpa uppkomna normalt påräkneliga brister. Likaså torde i princip gälla att, i det fall utförda reparationsarbeten inte blott inneburit ett återställande i lika skick utan även viss förbättring, en mot förbättringen svarande del av kostnaderna inte är avdragsgill. Till skillnad från vad som gäller i fråga om byggnad är dock inte blott utbyte av delar av markanläggning utan även utbyte av hel sådan anläggning att hänföra till reparation och underhåll. Denna olikhet betingas av det förhållandet att kostnaderna för en nyuppförd markanläggning inte såsom kostnaderna för en ny byggnad får avskrivas.

Underhållsavdrag medges exempelvis för grusning av vägar och gårdar samt för lagning och omläggning av asfalterade planer. Då tidigare grusbelagda ytor asfalteras torde vanligen blott en del av kostnaderna anses avdragsgilla. Av totalkostnaden 19 400 kronor för asfaltering av en såsom uppställningsplats vid en bilverkstad använd sönderkörd grusplan har sålunda reparationsavdrag medgivits med 5 000 kronor (RÅ 1964 not. 283).

Kostnaden för återuppförande av en vägbro som rasat har, då den nya bron varit av samma konstruktion och material som den gamla, ansetts i sin helhet avdragsgill (RÅ 1947 not. 509). Däremot har då en väg omlagts och den nya vägen huvudsakligen erhållit en annan sträckning än den gamla, nyanläggning ansetts föreligga och ingen del av kostnaden medgivits i avdrag (RÅ 1947 not. 894).

Som markanläggningar räknas ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp. För underhåll av dylika anläggningar föreligger givetvis avdragsrätt och medför omläggning av förslitna ledningar delvis förbättring, såsom då vid utbyte av elektriska ledningar övergång sker från lik- till växelström eller till högre spänning, betraktas merkostnaden som inte avdragsgill förbättring (RÅ 1957 not. 2363). En förutsättning för att någon del av utbyteskostnaderna skall få avdras är även här, att de gamla

ledningarna inte varit i fullgott skick utan i behov av underhåll. Avdrag har sålunda vägrats för kostnaden för utbyte av en egen elektrisk anläggning mot anslutning till ett kraftföretags ledningsnät, då det upplysts att anläggningen inte varit i behov av reparation (RÅ 1954 not. 361) samt för kostnaden för anslutning till kommunalt vatten- och avloppssystem, då fullgott eget system funnits (RÅ 1957 not. 468). Vidare har avdrag helt vägrats ett bolag för kostnaden för omläggning av elektriska ledningar, då den egentliga anledningen till omläggningen varit behov av ökad kapacitet (RÅ 1954 not. 1701). I de fall omläggning av elektriska ledningar föranletts av att strömleverantören ämnat ändra spänningen i ledningsnätet, har dock avdrag medgivits trots att de gamla ledningarna inte varit i behov av underhåll (RÅ 1960 not. 44).

Nyanläggning av brunn och åtgärder för att öka vattentillgången i brunn, som från början givit otillräckliga vattenmängder eller vars kapacitet blivit otillfredsställande till följd av ökad vattenåtgång, utgör naturligen grundförbättring. Har däremot vattentillgången i en brunn tidigare varit tillfredsställande men varaktigt försämrats till följd av omständigheter, över vilka den skattskyldige inte kunnat råda, torde avdragsrätt för kostnaderna för att återställa vattentillgången föreligga oberoende av om återställandet sker genom fördjupning av den gamla brunnen eller genom borrning av ny brunn. Avdrag har sålunda medgivits då brunnar sinat till följd av torrläggning av omkringliggande fastigheter, sjösänkning eller liknande åtgärder, ävensom då en brunn, som tidigare lämnat tillräckligt med vatten till ett cementgjuteri, sinat på grund av att grundvattennivån i landsdelen sjunkit cirka en meter (RÅ 1964 not. 1274).

2.4 *Avskrivning på byggnad använd i rörelse*

De närmare bestämmelserna angående beräkningen av värdeminskningsavdrag för i ägarens rörelse använd byggnad återfinns i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL. Beträffande avskrivningsunderlagets bestämning stadgas däri dels att avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, dels ock att hinder inte möter att, där utredning rörande anskaffningsvärde som avses i punkten 3 av anvisningarna till 29 § förebringas, beräkna värdeminskningsavdraget enligt avskrivningsplan. Enligt sistnämnda anvisningspunkt skall såsom tillgångs anskaffningsvärde anses, då den förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. I vissa fall skall dock såsom anskaffningsvärde för tillgång, som förvärvats annorledes än genom köp, byte eller jämförligt fång eller som övertagits i samband med fusion, anses det belopp, som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren. Därjämte skall stundom en skälig jämkning av anskaffningsvärdet ske till undvikande av att den skattskyldige eller någon honom närstående bereds obehörig förmån i beskattningsavseende.

I princip skall värdeminskningsavdraget enligt gällande rätt beräknas på byggnads faktiska anskaffningsvärde. Föreligger utredning angående detta värde skall sålunda detsamma utgöra avskrivningsunderlag. Exakt sådan utredning kan i allmänhet förebringas då fastighetsägaren själv uppfört eller låtit uppföra byggnaden, men inte i de fall byggnaden förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är uppförd. Stundom har i praxis även i fall av sistnämnda slag den presterade utredningen angående det verkliga anskaffningsvärdet ansetts så tillförlitlig, att ett sålunda med ledning av köpeskillingen för fastigheten beräknat värde godtagits som avskrivningsunderlag (RÅ 1963 ref. 49). Oftast har dock en dylik beräkning inte bedömts såsom tillräckligt säker, och värdeminskningsavdragen har därvid vanligen i stället fått grundas på det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet. En med utgångspunkt från köpeskillingen för en fastighet genom proportionering av denna efter förhållandet mel-

lan det taxerade byggnadsvärdet och hela taxeringsvärdet gjord beräkning av det i köpet ingående värdet på byggnad har inte i sig ansetts uppfylla kravet på tillfredsställande utredning om det verkliga anskaffningsvärdet.

Vid fastställandet av avskrivningsunderlaget för byggnad skall värdet av sådana fasta maskiner, som vid fastighetstaxeringen åsatts eller kommer att åsättas särskilt maskinvärde, frånräknas byggnadsvärdet. Dessa tillgångar skall i avskrivningshänseende behandlas som inventarier och får sålunda avdras enligt de i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § KL givna reglerna om planenlig och räkenskapsenlig avskrivning. Har föremål som här är i fråga en gång hänförts till inventarier, skall de, såvida inte taxeringsnämnd i samförstånd med den skattskyldige annorlunda bestämmer, alltfort behandlas såsom sådana, ändå att de vid senare fastighetstaxering inte inbegrips i särskilt maskinvärde.

För byggnadsavskrivningarna tillämpas vare sig avdragen beräknas på de faktiska anskaffningskostnaderna enligt avskrivningsplan eller på det under varje beskattningsår gällande taxeringsvärdet i princip lineär avskrivningsmetod, dvs. värdeminskningsavdragen skall fördelas lika över hela avskrivningstiden. De sålunda fördelade avdragen är bundna till de år på vilka de belöper. Ett avdrag, som inte kunnat utnyttjas ett år, får sålunda inte — bortsett från de möjligheter härutinnan, som föreligger vid beräkning av utrangeringsavdrag samt enligt förordningen om förlustutjämning — förskjutas och avräknas ett senare år.

Den procentsats efter vilken avdrag skall medges bör bestämmas olika efter den tid en byggnad anses kunna utnyttjas. Hänsyn skall därvid tas inte bara till den fysiska livslängden utan även till den ekonomiska. Sålunda skall enligt anvisningarna jämväl sådana omständigheter beaktas 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. Även andra omständigheter, som begränsar värdet av en i rörelse använd byggnad till relativt kort tid, kan påverka storleken av avskrivningsprocenten. Såsom exempel härpå nämns i anvisningarna byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet samt på annans mark belägen i rörelse använd byggnad, som vid nyttjanderättens upphörande inte skall inlösas av jordägaren. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får byggnadskostnaden i sin helhet avdras redan samma år som den uppkommit.

Den i praxis medgivna avskrivningsprocenten är beroende av den utredning som i varje enskilt fall lämnas angående den beräkneliga livslängden hos en byggnad. Normalt torde avdrag för värdeminskning medges med 2—4 procent i fråga om fabriks- och andra industribyggnader samt med 0,6—2 procent beträffande affärsbyggnader.

I princip skall den sålunda med hänsyn till den förväntade användningstiden för en byggnad i dess helhet beräknade avskrivningsprocenten tillämpas på hela byggnadsvärdet exklusive värdet av fasta maskiner. Dock medges enligt praxis beträffande viss till byggnad hörande men inte till sistnämnda grupp hänförlig maskinell utrustning avdrag efter en högre procentsats än för byggnaden i övrigt. Sådant förhöjt värdeminskningsavdrag har fått tillämpas på värdet av dyrbarare anordningar såsom värmepannor, oljeeldningsaggregat, hissmaskinerier, varmvattenberedare och luftkonditioneringsaggregat. Avskrivningsunderlaget för byggnad skall härvid reduceras med det värde, på vilket förhöjt avdrag åtnjuts. Såsom sistnämnda värde anses föremålens anskaffningsvärde — även i de fall byggnadsavskrivningarna i övrigt beräknas på taxeringsvärdet. Den sålunda utbrutna delen av byggnadsvärdet får avdras enligt särskild värdeminskningsplan. Årligt avdrag brukar i fråga om oljeeldnings- eller liknande anordning medges med tio procent av anskaffningsvärdet och beträffande övrig utbrytbar utrustning med fem procent.

Då byggnadsavskrivningarna beräknas på utredda verkliga anskaffningskostnader får

avdrag för värdeminskning naturligen inte åtnjutas längre än till dess slutavskrivning uppnåtts. Grundas däremot avskrivningarna på det taxerade byggnadsvärdet torde avdrag medges så länge byggnaden används i rörelsen.

Ehuru några bestämmelser härom inte meddelats i anvisningarna har i praxis avdrag medgivits för överpris och merkostnad då byggnad anskaffats för utnyttjandet av en speciell konjunktur.

Om en i rörelse använd byggnad utrangeras eller nedrivs och utredning föreligger om anskaffningsvärde och vid taxeringen åtnjutna värdeminskningsavdrag, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterial o.dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen. Vid beräkningen av oavskrivet värde behöver därvid endast sådana värdeminskningsavdrag beaktas, som verkligen blivit utnyttjade vid taxeringen. Rätt till utrangeringsavdrag torde i princip föreligga då en i rörelse använd byggnad blivit obrukbar för sitt ändamål. För förlust, som uppkommit vid försäljning av byggnad, torde utrangeringsavdrag dock i allmänhet inte vara medgivet. Dylik förlust torde vanligen anses utgöra kapitalförlust.

Vinst vid försäljning av byggnad, som utgör anläggningstillgång i rörelse, beskattas enligt realisationsvinstreglerna i 35—37 §§ KL. Det sagda gäller även den del av vinsten, som motsvarar i samband med försäljningen återvunna tidigare vid taxeringen åtnjutna värdeminskningsavdrag.

2.5 *Avskrivning på byggnad varav inkomsten utgör inkomst av annan fastighet*

Beträffande avskrivningsunderlaget för till inkomstslaget annan fastighet hänförlig byggnad stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL, att såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleder, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret. Sistnämnda värde torde också enligt hittillsvarande praxis i regel utgöra värdeminskningsunderlag för ifrågavarande byggnader. Stundom har dock, där utredning angående det faktiska anskaffningsvärdet förebringats, värdeminskningsavdragen i stället fått beräknas på grundval av detta värde.

Då förutom bostadsbyggnader också för användning i rörelse uthyrda fastigheter vid inkomstberäkningen skall redovisas såsom annan fastighet, kan särskilt maskinvärde ifrågakomma jämväl beträffande till detta inkomstslag hänförlig byggnad. Värdet av fasta maskiner får därvid avskrivas enligt de i punkt 3 av anvisningarna till 25 § givna bestämmelserna om avdrag för värdeminskning på inventarier. Dessa regler skiljer sig från de för inventarier i rörelse gällande främst därutinnan, att den vid rörelsebeskattningen medgivna räkenskapsenliga avskrivningsmetoden inte får tillämpas, varjämte vinst vid försäljning av inventarier inte såsom vid rörelse utgör intäkt i förvärvskällan utan behandlas enligt realisationsvinstbestämmelserna.

Värdeminskningsavdraget för byggnad bör enligt anvisningarna bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. I fråga om bostadsbyggnader medges i praxis regelmässigt avdrag med 0,6 procent av byggnadsvärdet då byggnadsmaterialet är sten och med 1,0 procent då byggnaden är av trä. Beträffande för rörelseändamål upplåtna byggnader torde samma normalprocentsatser gälla som ovan angivits för i ägarens rörelse använd byggnad.

Rätt att ur avskrivningsunderlaget för byggnad utbryta anskaffningsvärdet av viss maskinell utrustning och att på detta åtnjuta till fem eller tio procent förhöjda värdeminskningsavdrag gäller i samma mån som i fråga om i rörelse redovisad byggnad. Överensstämmelse mellan de båda inkomstslagen föreligger jämväl vad avser värdeminskningsavdragens bundenhet till de beskattningsår, på vilka de belöper, samt beträffande vinstbegreppets utformning vid försäljning av byggnad. Däremot är utrangeringsavdrag inte medgivet i fråga om till annan fastighet hänförlig byggnad.

3 Den historiska utvecklingen

Fram till år 1910 utgjorde fastighetsbevillningen den enda formen för beskattning av fastighetsinkomst. Denna beskattning grundade sig inte på en beräkning av den faktiska inkomsten av varje särskild fastighet, utan uppskattades avkastningen generellt till viss procent — i fråga om annan fastighet än jordbruksfastighet fem procent — av det gällande taxeringsvärdet.

Genom 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt ersattes såvitt avser den statliga beskattningen den enligt bevillningen schablonmässiga uppskattningen av fastighets avkastning med en beräkning av det verkliga beloppet av fastighetsägares inkomst. För den allmänna kommunalskatten utgjorde däremot bevillningen alltfort grundvalen.

Till de utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande, som enligt 1910 års förordning fick avdras vid beräkningen av fastighetsinkomst, var bl.a. att hänföra reparation och underhåll. Vidare medgavs ett med hänsyn till varje byggnads beskaffenhet och användning avpassat årligt avdrag för sådan värdeminskning, som byggnad även med noggrant underhåll och aktsam vård undergår. Grunden för sistnämnda avdrag angavs av departementschefen sålunda (prop. 88/1910).

I och med att man tager till beskattning den verkliga inkomsten av fast egendom, däri inbegripet hyresvärdet av egen bostad, kan man icke, utan åsidosättande av den skattskyldiges berättigade anspråk på avdrag för egna omkostnader för inkomstens förvärvande, förneka honom avdrag för slitage i hela den utsträckning varom nu är fråga.

Kommunalskattekommittén föreslog i sitt år 1924 avgivna betänkande, att avdrag för värdeminskning på byggnader genom slitage skulle få åtnjutas även vid den kommunala taxeringen. Avdrag skulle dock endast få ske beträffande för användning i ägarens rörelse eller yrke avsedda fabriks-, verkstads-, magasins- och jämförliga byggnader, men ej för bostadsbyggnader eller byggnader använda till kontors- eller butikslokaler. Sistnämnda byggnader ansågs inte — väl underhållna — undergå någon uppskattningsbar värdeminskning.

Inkomstskattesakkunniga ansåg däremot att avdrag för värdeminskning borde medges i fråga om alla byggnader. Vid avskrivningsprocentens bestämmande borde därvid hänsyn tas inte endast till vad kommunalskattekommittén kallat slitage utan även till andra omständigheter, såsom att en byggnad på grund av ålder inte längre var ekonomiskt användbar.

Kommunalskattekommitténs och inkomstskattesakkunnigas förslag föranledde ej någon lagändring i förevarande hänseende.

1924 års skatteberedning (SOU 1927: 23) föreslog, att avdrag för värdeminskning på byggnad, avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, skulle få åtnjutas av alla

skattskyldiga. Värdeminskningsavdraget borde därvid inte begränsas till att avse avdrag för allenast slitage. Juridiska personer borde vidare medges avdrag med belopp, som avskrivits i räkenskaperna. Å andra sidan skulle vinst vid försäljning av juridisk person tillhörig fast egendom hänföras till intäkt av rörelse. Beredningen anförde härom.

Frågan i vilken utsträckning avdrag för värdeminskning å byggnader i allmänhet skall tillåtas, behöver ej här beröras. Skatteberedningen är emellertid av den uppfattningen, att, i den mån det är fråga om juridiska personer, som hava till enda uppgift att bedriva rörelse, dvs. alla dem, för vilka i det föregående särskilda regler angående avskrivning å inventarier m.m. föreslagits, en avdragsrätt för värdeminskning å alla slags byggnader bör i princip medgivas. Alla byggnader hava i dessa fall karaktären av driftsmedel. Det bör framhållas, att denna fråga befinner sig i ett annat läge än enligt kommunalskattekommitténs utgångspunkter, om man, i likhet med vad ovan ifrågasatts beträffande inventarier, beskattar även vinster på avyttring av byggnader. Ty om dylik vinst ej beskattas, finns otvivelaktigt vida större anledning att iakttaga försiktighet än om vinsten beskattas. Författningstexten i denna punkt ansluter sig beträffande byggnader i allmänhet till inkomstskattesakkunnigas uppfattning. Det är dock ej meningen att härigenom taga ställning till frågan beträffande andra byggnader än dem, som ingå i förenämnda juridiska personers rörelse.

För övrigt må framhållas, att det ej synes berättigat att inskränka värdeminskningsavdraget till avdrag allenast för slitage. En fabriksbyggnad kan exempelvis vara inrättad enkom för viss drift, vilken beräknas kunna äga rum ett visst antal år men sedan ej längre lönar sig. Byggnaden beräknas efter denna tid besitta endast obetydligt värde på den grund att den i befintligt skick är oanvändbar för annat ändamål, varför den måste i huvudsak avskrivas under den tid driften beräknas vara. En dylik avskrivning är otvivelaktigt befogad, och skattelagstiftningen synes böra taga hänsyn till densamma. Liknande är förhållandet, om en byggnad uppförts på annan tillhörigt jordområde samt jordägaren icke är pliktig lösa byggnaden, när nyttjanderätten till jorden upphör.

Något hinder finnes uppenbarligen ej att för alla kategorier skattskyldiga bibehålla den nuvarande för statsbeskattningen gällande formen för värdeminskningsavdrag beträffande byggnader. Denna har intet med bokföringen att skaffa, och det möter inga större svårigheter att varje särskilt år godkänna ett på exempelvis brandförsäkringsvärdet uträknat procentuellt avdrag i stället för det i böckerna verkställda. Vad som skett ett år återverkar ej på framtida avskrivningar, utan dessa beräknas varje år så att säga på nytt. Även på detta område synes dock ur affärslivets egen synpunkt gälla vad som förut anförts beträffande inventarier. Å ena sidan skapas större möjlighet att träffa just den verkliga affärsvinsten, om man medger större frihet att följa böckernas avskrivningar. Å andra sidan ligger, i synnerhet vad aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar beträffar, väl också det betraktelsesättet nära till hands, att försäljningar av byggnader utgöra ett led i den rörelse, som begynts vid aktiebolagets etc. bildande och upphört vid dess likvidation. Skatteberedningen anser därför riktigast att beträffande nu nämnda slag av juridiska personer förorda byggnaders likställighet med inventarier. Konsekvensen av denna ståndpunkt lärer böra bliva den, att vinst på försäljning av fastighet, även om denna ej utgör byggnad, beskattas, då det i många fall uppenbarligen ej är möjligt att urskilja, vilken del av inköps- resp. försäljningssumman som hänför sig till byggnaden och vilken del som hänför sig till marken, och då det eventuella spekulationssyfte, som torde förefinnas beträffande byggnaderna, i lika hög grad gäller marken.

Vid 1928 års lagstiftning infördes rätt till avdrag för värdeminskning på byggnad även vid den kommunala taxeringen. Det årliga avdraget skulle härvid bestämmas olika allt efter den tid en byggnad ansågs kunna utnyttjas. I anvisningarna till 29 § uttalades vidare att man vid bestämmandet av denna tid hade att ta hänsyn jämväl till sådana omständigheter som att den rörelse, för vilken byggnaden var avsedd, kunde antas komma att fortsätta blott ett jämförelsevis litet antal år, såsom då fråga var om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller att på annans grund belägen byggnad, som används i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande inte skulle lösas av jordägaren. De av skatteberedningen föreslagna särskilda reglerna för byggnader, tillhöriga juridiska personer, föranledde däremot inte någon lagstiftning.

Under 1930-talet behandlades frågan om värdeminskningsavdrag på byggnader i rörelse av bolagsskatteberedningen (SOU 1931: 40) och 1936 års skattekommitté (SOU 1937: 42). Båda utredningarna avvisade 1924 års

skatteberednings förslag om införande av fri avskrivning på juridiska personers byggnader.

Bolagsskatteberedningen konstaterade, att förutsättningen för medgivande av fri avskrivning vore, att alla de tillgångar, som skulle därunder inrymmas, i varje avseende betraktades såsom ingående i den skattskyldiges rörelse, så att, vid försäljning eller uttag ur rörelsen av dylik tillgång, skattepliktig rörelseintäkt skulle anses föreligga. Ett dylikt betraktelsesätt vore enligt beredningen naturligt i fråga om inventarier. Utrangeringar och nyanskaffningar av sådana tillgångar vore mestadels att anse som helt normala transaktioner i rörelsens drift. Däremot kunde förvärv och avyttring av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fast egendom inte anses ha karaktär av normala transaktioner i den löpande driften. Mot en utvidgning av inkomstbegreppet till att omfatta även den fasta egendomen ansåg beredningen dessutom tala, att själva jorden var en tillgång, som inte undergick värdeminskning genom användning, och att, om man med hänsyn härtill lät jorden och på densamma uppförda byggnader följa olika regler i förevarande hänseende, detta skulle leda till betydande svårigheter.

Beredningen tillade, att vinster vid försäljning av jord och därtill hörande byggnader, till skillnad från vinster på inventarier och liknande tillgångar, oftast torde vara att tillskriva sådan värdeökning, som borde betraktas såsom förmögenhetsökning, och för dem torde därför vara nödvändigt att tillämpa reglerna om realisationsvinstbeskattning.

1936 års skattekommitté åberopade såsom skäl mot införande av rätt till fri avskrivning på byggnader, att dessa normalt hade en mycket lång varaktighet och ofta vore av sådan betydenhet, att en kraftig avskrivning på desamma skulle kunna betyda en ganska avsevärd nedgång av beskattningsunderlaget under längre tid. Med hänsyn till de långa tidsperioder, varom här kunde vara fråga, skulle vidare tryggheten för att eventuella vinster förr eller senare bleve beskattade minskas. Kommittén, som sålunda inte ansåg sig kunna förorda införandet av fri avskrivningsrätt för byggnader, fann det inte heller möjligt att föreslå en uppmjukning av gällande avskrivningsregler. Härom anfördes.

En verklig uppmjukning kan (enligt vad som redan förut uttalats) ej föreslås med mindre vid avyttring återbekomna förut avskrivna belopp bliva beskattade. Det vore väl möjligt att på papperet stadga om sådan beskattning, men det skulle åtminstone för närvarande vara mycket svårt att genomföra sådana stadganden i praktiken. Avskrivningarna ha hittills skett och ske alltjämt merendels på taxeringsvärdena efter rent schablonmässiga grunder, och det är vanligen omöjligt att förebringa utredning om vare sig anskaffningskostnader eller förut gjorda avskrivningar, varför det i regel ej kan konstateras vilka belopp som återstå i beskattningsavseende oavskrivna. Att i särskilda fall avskrivningen beräknas å anskaffningsvärdet är ju ett förhållande som ej kan inverka på utformningen av en för samtliga fall given regel. Någon ändring i fråga om metoden att i regel beräkna värdeminskningsavdrag för byggnader å taxeringsvärdena anser sig kommittén ej kunna ifrågasätta. Vid sådant förhållande synes det ej möjligt att föreslå beskattning av vid avyttring återbekomna förut avskrivna belopp (liksom ej heller avdrag för utrangering o.dyl.), och möjligheten till uppmjukning av avskrivningsreglerna bortfaller även. Beträffande byggnader föreslås alltså bibehållande av de nuvarande huvudreglerna för avskrivning, och anledning kommer följaktligen ej att föreligga till en principiellt annan tillämpning än för närvarande. Detta är beklagligt, desto mera som kontrasten mellan den större frihet som föreslås i fråga om inventarier o.dyl. beträffande såväl fysiska som juridiska personer och den nuvarande strängheten beträffande byggnader kommer att bliva mera i ögonen fallande. En ojämnhet mellan inventarier och byggnader synes ej kunna undvikas, såvida man vill genomföra en reform beträffande de förra. Emellertid finner sig kommittén böra framhålla, att även vid bibehållande av nuvarande avskrivningsregler skäl ofta torde föreligga att medge större värdeminskningsavdrag beträffande byggnader än de hittills tillämpade, därför att utvecklingen på byggnadsområdet numera går i så hastig takt, att en byggnads livslängd i många fall beräknas bliva väsentligt kortare än den man förut ansett sig böra räkna med.

Genom 1938 års lagstiftning infördes bestämmelserna om beräkning av värdeminskningsavdrag, då värdet av till byggnad hö-

rande fasta maskiner vid fastighetstaxeringen angivits såsom särskilt maskinvärde, samt såvitt avser i ägarens rörelse använd fastighet reglerna om beräkning av värdeminskningsavdrag enligt avskrivningsplan och om utrangeringsavdrag. Beträffande möjligheterna att införa en verklig uppmjukning av avskrivningsreglerna i fråga om byggnader instämde bevillningsutskottet i vad 1936 års skattekommitté anfört. Utskottet underströk emellertid betydelsen av att gällande regler inte tillämpades på sådant sätt att med hänsyn till byggnadernas antagliga livslängd rimliga värdeminskningsavdrag förvägrades.

Företagsbeskattningskommittén (SOU 1954: 19) uttalade vid sin prövning av avskrivningsreglerna beträffande byggnader i rörelse, att det med hänsyn till de mycket stora och långvariga investeringar det här i regel gäller var motiverat att kostnaden fördelades över en betydligt längre period än i fråga om maskiner och inventarier. Någon form av bunden avskrivning måste därför komma till användning. Beträffande valet av avskrivningsunderlag anförde kommittén.

Vad först beträffar frågan om avskrivning å återanskaffningsvärdet (nuvärdet) synes detta spörsmål inte ha närmare uppmärksammats i samband med 1938 års lagstiftning. Detta problem förelåg väl redan då men har förts fram i diskussionen på allvar först under senare år i samband med den under och efter det senaste världskriget höjda kostnadsnivån. För kommittén framstår det visserligen såsom uppenbart att frågan om avskrivning å nuvärdet beträffande byggnader inte till alla delar är jämförbar med motsvarande spörsmål beträffande inventarier. Någon prisstegringen kompenserande överavskrivning lämnar nämligen gällande avskrivningsregler beträffande byggnader merendels inte något utrymme för. Därtill kommer att skillnaden mellan anskaffnings- och återanskaffningskostnader kan bli mycket betydande på grund av byggnadernas normalt längre varaktighetstid. Å andra sidan föreligger i fråga om byggnader moment som minskar frågans betydelse. Mera sällan torde sålunda förekomma att en industribyggnad helt utrangeras och ersättes av nybyggnad. Betydligt vanligare torde vara att den äldre byggnaden om- eller tillbygges, ofta i olika etapper. Härigenom erhåller vad av den ursprungliga byggnaden återstår ett ökat värde och en längre varaktighetstid. Det skall ej heller förbises, att genom omfattande vid taxeringen avdragsgilla reparationsarbeten byggnaderna ofta bibehålles eller understundom rent av ökar i värde. Vidare kan på grund av den långa brukstiden både stigande och sjunkande priser hinna avlösa varandra, varför ofta intet kan med större bestämdhet förutses beträffande kostnadsnivån vid det framtida tillfälle, då byggnaden till äventyrs utrangeras och ersättes med en ny.

I likhet med vad fallet är beträffande inventarier måste kommittén vidare konstatera, att det varken från teoretiska eller praktiska utgångspunkter föreligger någon enhetlig uppfattning i frågan om det berättigade i att beräkna avskrivning å byggnad å nuvärdet. Om emellertid en regel av sådan innebörd skulle upptagas, borde härav följa att vid stigande penningvärde eller av annan anledning sjunkande byggnadskostnader avskrivningarna minskas motsvarande.

Oavsett vilken inställning man än må ha till berörda spörsmål, måste det enligt kommitténs uppfattning av praktiska skäl vara uteslutet att i ett permanent avskrivningssystem lägga återanskaffningsvärdet till grund för beräkningen av den årliga avskrivningen. Vad kommittén anfört beträffande de tekniska svårigheterna att bestämma återanskaffningsvärdet å inventarier gäller i lika mån i fråga om byggnader. Härtill kommer att en avskrivning å nuvärdet med nödvändighet förutsätter en sådan utvidgning av inkomstbegreppet vid försäljning av byggnader som man i tidigare sammanhang inte funnit möjlig att genomföra.

En avskrivning å nuvärdet kan även inge vissa betänkligheter ur konjunkturpolitisk synpunkt. Då prisstegring regelmässigt inträder under högkonjunktur, skulle avskrivning å nuvärdet öka avskrivningsbeloppen och följaktligen förstärka företagens likviditet i ett läge, då detta inte är önskvärt av konjunkturpolitiska skäl. Det bör uppmärksammas att de avskrivningar, varom i förevarande sammanhang är tal, ofta uppgår till mycket betydande belopp. Kommittén finner alltså att en avskrivning å nuvärdet i fråga om byggnader inte är förenlig med de konjunkturpolitiska synpunkter som kommittén har att anlägga vid fullgörandet av sitt utredningsuppdrag.

I likhet med 1936 års skattekommitté ansåg företagsbeskattningskommittén att även en uppmjukning av avskrivningsreglerna i form av höjda procentsatser krävde en utvidgning av inkomstbegreppet till att omfatta åtminstone vid avyttring återvunna värdeminskningsavdrag. De skäl, som först-

nämnda kommitté anfört mot en dylik utvidgning, ansågs fortfarande gälla, om än med något mindre tyngd. Kommittén fortsatte.

Förutom att nu nämnda omständighet enligt kommitténs mening måste inge betänkligheter mot den ifrågasatta utvidgningen av inkomstbegreppet, vill kommittén framhålla ytterligare att åtskilliga svårlösta spörsmål är förenade med en lagstiftning av antydd innebörd. En av dessa frågor är huruvida beskattningen skall omfatta jämväl värdestegring å mark; ett spörsmål som enligt gällande rätt vunnit sin lösning enligt realisationsvinstprincipen. Om värdestegring på mark skulle undantagas från beskattning möter komplicerade problem när det gäller att fastställa huru stor del av för en fastighet erlagd köpeskilling resp. uppburen ersättning som belöper å marken och huru stor del som avser byggnaden. Vidare kan framhållas, att vid den ifrågasatta utvidgningen av inkomstbegreppet en fastighetsförsäljning ofta skulle utlösa sådan beskattningseffekt att förutsättningarna för en reinvestering i hög grad skulle försämras. Överhuvud skulle beskattningseffekten i enskilda fall kunna bli av sådan storleksordning att allvarliga betänkligheter måste inställa sig.

Från konjunkturpolitisk synpunkt skulle enligt kommittén en väsentlig höjning av procentsatserna för avskrivning på byggnader föranleda ungefär samma invändningar som en avskrivning på nuvärdet. Härom anfördes.

Det kan anmärkas att enligt den offentliga statistiken det år 1952 taxerade byggnadsvärdet för svenska aktiebolag tillhöriga fastigheter utgjorde ca 9 miljarder kronor. Någon motsvarande uppgift beträffande ekonomiska föreningar finns ej. Om här bortses från att avskrivningen ofta i stället grundas på den i många fall högre anskaffningskostnaden och om man räknar en årlig avskrivning med 2 procent erhålles ett sammanlagt värdeminskningsavdrag av ca 180 milj. kronor. Om man tänker sig ett stadgande av innebörd att värdeminskningsavdraget skulle få beräknas efter ett dubbelt så högt procenttal skulle följaktligen avskrivningsbeloppen öka med likaledes ca 180 milj. kronor. Väl skulle en friare avskrivning å byggnader än för närvarande möjligen inte i och för sig stimulera till ökade investeringar just i byggnader under högkonjunktur, men de genom ökade avskrivningar i företagen kvarhållna vinstmedlen, som med hänsyn till de stora värden, det är fråga om, uppenbarligen blir mycket betydande, skulle stå till företagens fria disposition för andra investeringar.

Vid bedömningen av frågan om avskrivning å byggnader torde därjämte böra beaktas, att investeringsfonderna — vid ett genomförande av den lagstiftning som kommittén avser att förorda — kommer att utgöra ett betydelsefullt komplement till avskrivningsreglerna främst när det gäller byggnader. Företag som så önskar torde genom att utnyttja investeringsfonderna kunna göra omedelbara avskrivningar på byggnader till betydande belopp.

I valet mellan en uppmjukning av avskrivningsreglerna för byggnader och en ökad stimulans till avsättningar till investeringsfonder är det senare självfallet att föredraga ur konjunkturpolitisk synpunkt. Då investeringsfonderna delvis utgör ett komplement till avskrivningsreglerna, bör uppmärksammas att en mera väsentlig uppmjukning av de för byggnader gällande avskrivningsreglerna måste antagas minska företagens intresse för avsättning till investeringsfonder. Investeringsfonderna i deras tilltänkta utformning har av kommittén bedömts såsom varande det inom beskattningsområdet enda mera verksamma medlet för en stimulans till investeringar i lågkonjunktur. Även från denna synpunkt kan följaktligen invändningar riktas mot en mera väsentlig uppmjukning av avskrivningsreglerna för byggnader.

Ehuru kommittén sålunda inte förordade några ändrade grunder för beräkning av värdeminskningsavdrag på byggnader, betonades angelägenheten av att i praxis sådana värdeminskningsavdrag medgavs, som betingades av byggnadernas ekonomiska livslängd. För att markera vikten härav föreslogs viss omredigering av bestämmelserna i anvisningarna till 29 § KL.

Vid 1955 års lagstiftning ändrades lydelsen av punkten 7 i anvisningarna till 29 § KL i enlighet med företagsbeskattningskommitténs förslag.

4 Förslag till ändrade avskrivningsregler m.m. beträffande fastighet använd i ägarens rörelse

4.1 *Inledning*

4.1.1 Kritik av gällande rätt

Nu gällande bestämmelser om avdrag för kostnader, som nedlagts på i rörelse använd fastighet, och deras tillämpning har under senare år blivit föremål för en allt starkare kritik. De förhållanden, mot vilka denna kritik i första hand riktats, hänför sig till beräkningen av värdeminskningsavdrag på byggnader, och gällande rätt har därvid framställts såsom otillfredsställande främst i följande hänseenden.

Värdeminskningsavdragen skall enligt gällande regler bestämmas med hänsyn till en byggnads beräkneliga livslängd. Härvid skall inte blott den fysiska varaktigheten utan även andra förhållanden, som kan förväntas påverka den tid under vilken byggnaden kan ekonomiskt utnyttjas, beaktas. Betydelsen av att hänsyn vid bedömningen verkligen tas till alla omständigheter, som kan förväntas begränsa en byggnads ekonomiska livslängd, har vid upprepade tillfällen understrukits. Den år 1955 vidtagna ändringen i punkten 7 av anvisningarna till 29 § KL syftade även till att ytterligare markera vikten härav. Trots detta anses alltjämt på företagarhåll de i praxis medgivna värdeminskningsavdragen ofta vara alltför lågt beräknade för att svara mot en skälig uppskattning av användningstiden. Anledningen härtill uppges främst vara, att företagarnas bedömningar av den framtida tekniska och ekonomiska utvecklingen och dess inverkan på den tid, under vilken en byggnad kan ekonomiskt brukas, inte i tillräcklig grad beaktas av taxeringsmyndigheterna.

Kritik riktas också mot den för byggnadsavskrivningen använda lineära avskrivningsmetoden. En strikt proportionell fördelning av värdeminskningsavdragen för rörelsebyggnader anses inte motsvara den faktiska värdenedgången, vilken sägs erfarenhetsmässigt vara störst under de första användningsåren. Avskrivningsreglerna bör därför, hävdas det, utformas så att de möjliggör häremot svarande högre avdrag under dessa år. Till stöd för en sådan förskjutning av avskrivningarnas tyngdpunkt mot den första delen av användningstiden åberopas vidare behovet av att underlätta företagens finansiering av för verksamhetens modernisering och rationalisering nödvändiga byggnadsinvesteringar. Jämväl hänvisas till att avskrivningssystem med relativt höga initialavdrag tillämpas flerstädes utomlands, bl.a. i de nordiska grannländerna.

Frågan om avdrag för värdeminskning på byggnad i rörelse har under senare år vid flera tillfällen varit föremål för riksdagens prövning, därvid motionsyrkanden om utredning angående särskild initialavskrivning lämnats utan åtgärd under hänvisning till att reglerna i första hand borde prövas av företagsskatteutredningen. Bevillningsutskottet har emellertid i sina betänkanden i anledning av ifrågavarande motio-

ner förklarat sig ansluta sig till syftet med dessa. Sålunda har utskottet flera gånger uttalat, att den i Sverige tillämpade lineära avskrivningsmetoden inte återspeglar den faktiska minskningen av en byggnads värde samt att ett införande av regler som medger högre initialavskrivning på byggnader i rörelse därför i och för sig framstår som önskvärt. En förutsättning för en sådan ändring av gällande bestämmelser har dock framhållits vara, att en omprövning sker av inkomstbegreppet och av reglerna för beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fast egendom.

Vid sidan av nu nämnda krav på höjda procentsatser för värdeminskningsavdrag framställs stundom önskemål om hänsynstagande vid avskrivningsreglernas utformning till penningvärdets förändringar genom avdragens beräkning på ett återanskaffnings- eller nuvärde i stället för på den faktiska (historiska) anskaffningskostnaden. Såsom skäl för införandet av en sådan metod brukar i första hand anges, att, då under tider av inflationistisk prisutveckling kostnaden för att ersätta en utrangerad byggnad med en jämförbar nybyggnad blir större än de till den historiska anskaffningskostnaden sammanlagt uppgående avskrivningarna på den gamla byggnaden, företagens möjligheter att finansiera reinvestering vid en på återanskaffningsvärdet grundad avskrivning skulle väsentligt förbättras. Införandet av en dylik avskrivningsrätt motiveras också ibland med att intäkter och kostnader bör beräknas i samma penningvärde, då eljest vid stigande priser inte blott den verkliga vinsten utan jämväl en del av företagskapitalet blir beskattat.

Vid sidan av den dominerande frågan om takten i byggnadsavskrivningarna har gällande rätt till avdrag för fastighetskostnader framställts såsom otillfredsställande främst i två hänseenden. Sålunda anses det förhållandet att avskrivning inte får ske på värdet av till marken hänförliga anläggningar i vissa fall vara från företagsekonomisk synpunkt oacceptabelt. Markanläggningarna är, framhåller man, ofta av begränsad ekonomisk varaktighet, och då så är fallet kan rätten till omedelbart avdrag för ev. reparations- och underhållskostnader inte kompensera avsaknaden av rätt att avskriva själva anläggningskostnaden. Såsom ekonomiskt otillfredsställande anses också vara, att kostnaderna för ändringsarbeten på byggnad inte får avdras på en gång utan måste avskrivas även om åtgärderna inte medfört vare sig någon förlängning av byggnadens beräkneliga livslängd eller någon förhöjning av dess användningsvärde. I de fall byggnadsavskrivningarna beräknas på de faktiska anskaffningskostnaderna sägs dylika aktiveringar medföra risk för att avskrivningsunderlaget skall växa till en nivå, som inte alls svarar mot byggnadens verkliga värde för rörelsen, och då avskrivningarna beräknas efter schablon på det taxerade byggnadsvärdet ifrågasätts om avdrag för de ifrågavarande kostnaderna överhuvud kan anses åtnjutet, eftersom åtgärderna ofta nog inte motiverar någon höjning av taxeringsvärdet eller överhuvud påverkar detsamma.

4.1.2 Förslagets omfattning

Vid redovisningen av gällande rätt har framhållits den väsentliga betydelsen för den skatterättsliga behandlingen av här ifrågavarande kostnader, som följer av uppdelningen på olika kostnadsgrupper. Sålunda gäller, att kostnader för reparation och underhåll är omedelbart avdragsgilla, medan kostnader för nyanskaffning inte får på en gång avdras och vidare behandlas efter olika regler allteftersom kostnaderna är att hänföra till mark, byggnad eller inventarier.

Medan de ursprungliga kostnaderna för till marken hänförliga arbeten och anläggningar överhuvudtaget inte får avdras vid taxeringen, får anskaffningskostnaderna för byggnader och inventarier genom årliga värdeminskningsavdrag fördelas till avdrag över en tidsperiod, som för byggnader normalt utgör 25—100 år och för inventarier 5—10 år. Att avdragsreglerna blivit så olika utformade är delvis en följd av principen att kostnaderna för anskaffandet av ifrågava-

rande tillgångar skall fördelas till avdrag över en tidsperiod, som svarar mot deras livslängd. I viss utsträckning föreligger också en dylik överensstämmelse mellan tillämpade avdragsregler och faktiska varaktighetsförhållanden. Att den inventarieutrustning, som återfinns i en byggnad, vanligen har en väsentligt kortare livslängd än byggnadens bärande konstruktion, byggnadsstommen, är uppenbart, liksom att själva marken är en tillgång, som normalt inte är underkastad värdeminskning. Men sistnämnda grupper omfattar utöver byggnadsstommen resp. marken en rad tillbehör till dessa. Omfattningen av dessa tillbehörskretsar bestäms av de i 1895 års lag utformade civilrättsliga reglerna för avgränsningen mellan fast och lös egendom samt mellan byggnader och övriga fastighetstillbehör. Vid den civilrättsliga lagstiftningen har det naturligen inte varit någon primär angelägenhet att skapa gränsdragningar, lämpade för den skatterättsliga kostnadsbehandlingen. De gränser mellan mark, byggnad och inventarier som dragits är heller inte grundade på några bedömningar av föremålens livslängd utan är främst av teknisk natur. Avgörande för om viss egendom skall anses utgöra markanläggning eller inventarium är sålunda om den är fast förankrad i marken eller ej. Samma kriterium är av väsentlig betydelse för gränsdragningen mellan byggnadstillbehör och inventarier, och skillnaden mellan en markanläggning och en byggnad ligger till stor del i den tekniska konstruktionen. Genom nämnda bestämningar av mark- och byggnadstillbehören har till vardera av dessa grupper kommit att hänföras föremål med sinsemellan starkt varierande livslängd. Den snabba tekniska utvecklingen under de senaste decennierna har medfört, att de föremål, som till följd av dessa gränsdragningar kommit att hänföras till en grupp, med vilken de från varaktighetssynpunkt inte har den närmaste samhörigheten, blivit allt fler och därmed av allt större ekonomisk betydelse. Samtidigt har gränsdragningarna grupperna emellan blivit allt svårare att tillämpa.

En stor mängd föremål av relativt kort varaktighet är sålunda knutna till såväl mark som byggnad. För de till marken hänförliga föremålen innebär detta att kostnaderna för deras anskaffande överhuvud inte får avdras vid taxeringen trots att föremålen är underkastade värdeminskning. Är föremålen åter att hänföra till byggnad, måste kostnaderna fördelas till avdrag över en tidsperiod, som kan vara väsentligt längre än tillgångarnas livslängd. Det nu sagda gäller kostnaderna för det första anskaffandet av egendom av ifrågavarande slag. Anskaffandet av dylika tillgångar till ersättande av gamla förbrukade sådana betraktas däremot som reparation eller underhåll av mark resp. byggnad, och kostnaderna härför får därför avdras omedelbart. Denna rätt till avdrag för ersättningsanskaffning kan delvis anses utgöra en kompensation för de otillräckliga avdragsmöjligheterna vid nyanskaffning. Dess värde är emellertid begränsat dels därigenom att utbytet skall syfta till ett återställande eller bibehållande av marken eller byggnaden ifråga i dess ursprungliga skick, innebärande att de ersättande och de ersatta föremålen skall vara jämförbara i funktionellt hänseende, dels genom att den därutöver förutsätter att de utbytta föremålen varit obrukbara, varmed i princip endast förstås sådan obrukbarhet som uppkommer genom fysisk förslitning och alltså inte ekonomisk oanvändbarhet till följd av teknisk utveckling e.d.

Förenämnda regler angående avdrag för kostnader, som nedlagts på i rörelse använd fastighet, har införts under och anpassats för en tid, då såväl mark- som byggnadstillbehören ännu hade en tämligen liten omfattning och då den tekniska och ekonomiska utvecklingen var relativt långsam. Numera lämnar de ofta inte utrymme för företagsekonomiskt motiverade avdrag. Med hänsyn härtill har utredningen funnit det nödvändigt att från grunden ompröva gällande avdragsregler. Utredningen har sålunda till behandling upptagit frågorna om vilka slag av kostnader, som överhuvud skall anses avdragsgilla vid taxeringen, hur

dessa kostnader skall fördelas mellan de två tillämpade huvudmetoderna för avdrag, omedelbart avdrag och avskrivning, samt hur de avskrivningsbara tillgångarna skall uppdelas på efter olika avdragsregler behandlade grupper av sådana tillgångar. En grundförutsättning för att de ändringar utredningen härvid föreslår skall kunna genomföras har ansetts vara, att en noggrann bestämning av kostnadernas verkliga storlek kan göras. För att med större säkerhet än hittills kunna fastställa beloppet av de totala kostnaderna har vissa ändrade bestämmelser med avseende på avdragsunderlagens bestämning befunnits nödvändiga.

Såväl vid omprövningen av nyssnämnda bestämmelser som vid den närmare utformningen av avskrivningsreglerna har utredningens syfte varit att så långt möjligt skapa förutsättningar för att från företagsekonomiska synpunkter motiverade kostnadsavdrag skall kunna åtnjutas vid taxeringen. Den liberalisering av avdragsreglerna, som ett skäligt tillgodoseende av nämnda syfte enligt utredningens bedömande nödvändiggör, kan också i viss mån sägas tillgodose från andra synpunkter stundom framförda önskemål om en förbättrad avdragsrätt. Sålunda erhåller företagen härigenom ökade möjligheter att med bibehållen grad av självfinansiering genomföra för verksamhetens bestånd nödvändiga nyinvesteringar. Målsättningen har dock i och för sig inte varit att skapa förbättrade finansierings- eller konsolideringsmöjligheter utan såsom nyss framhållits endast att uppställa skatteregler som bygger på eller i rimlig mån ansluter sig till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

4.2 *De avskrivningsbara tillgångarnas bestämning och gruppering*

4.2.1 Motiv för avskrivningsrätt beträffande markanläggningar

Då rätten till avdrag för värdeminskning på byggnader infördes år 1910 motiverades denna med att byggnader även med normalt underhåll och aktsam vård var utsatta för en förslitning, som begränsade deras livslängd. I motsats till byggnaderna ansågs marken och till den hänförliga anläggningar normalt inte vara underkastade någon värdeminskning, som kunde motivera en motsvarande avdragsrätt för därpå nedlagda kostnader. Dessa betraktades såsom grundförbättrande. Att inte även kostnader för andra till fastighet hörande anläggningar än byggnader fick brytas ut vid den skatterättsliga behandlingen och göras till föremål för avdrag torde vid denna tid ha varit naturligt. Sålunda synes markanläggningarnas omfattning ha varit tämligen ringa och deras värde jämfört med byggnadernas obetydligt. Vidare omfattade som nämnts avdragsrätten för byggnader endast genom förslitning uppkommen värdeminskning, och markanläggningarna synes till största delen ha utgjorts av fysiskt mycket varaktiga konstruktioner. Gruppen markanläggningar har emellertid numera ökat väsentligt i betydelse, både antals- och värdemässigt. Härtill kommer att man vid bedömningen av den tid, över vilken anskaffningskostnaderna för en byggnad skall få fördelas till avdrag, så småningom kommit att ta allt större hänsyn till att dess ekonomiska användningstid kan vara betydligt kortare än dess fysiska. Om på motsvarande sätt vid bedömningen av markanläggningarna hänsyn tas till ekonomisk värdeminskning, torde avdragsrätt kunna anses motiverad för en betydande del av dessa.

Det anläggningsbegrepp varom här är fråga är mycket vidsträckt och omfattar alla slags anordningar och konstruktioner, som för stadigvarande bruk är anbragta i jorden, allt i den mån desamma inte inryms i det likaså mycket extensivt bestämda begreppet byggnad. Till marken är sålunda inte endast att hänföra anläggningar av direkt markförändrande slag, såsom schaktning och utfyllnad för att göra markytan jämn, utan även konstruktioner, vilka inte kan anses vara i särskilt hög grad integrerade med jorden, såsom järnvägsräls, stängsel och ledningar. I dylika fall skiljer sig markanläggningarna stundom från inventarier blott därigenom att de är på ett eller annat sätt fast förankrade i jorden och

gränsdragningen mot dessa kan därvid ibland synas oklar. Härutinnan innebär den för civilrättens del antagna lagen om vad som är fast egendom ett visst förtydligande, då av motiven framgår, att ledningar och andra anläggningar skall anses utgöra direkta fastighetstillbehör oavsett om de är belägna under, på eller ovanför markytan. Gränsdragningen mellan markanläggningar och byggnader är också tämligen svävande, då ingen klar definition av begreppet byggnad utformats. De krav som gäller för att en anläggning skall räknas som byggnad kan sålunda inte preciseras men innebär, att den måste vara av en viss storlek och utgöra en »medelst timring, murning eller på annat jämförligt sätt uppförd konstruktion».

Det gemensamt kännetecknande för markanläggningarna är sålunda, att de i tekniskt hänseende har en nära anknytning till marken. I övrigt företer de såväl fysiskt som funktionellt mycket betydande olikheter. Att vissa av dem måste anses underkastade värdeminskning synes uppenbart redan med hänsyn till de ovan nämnda gränsdragningarna mot inventarier och byggnader, vilka inte är av det slag att genom dem varaktiga tillgångar avskiljs från inte varaktiga. Framför allt gäller detta om sådana inventarie- eller byggnadsliknande konstruktioner, vilka inte har till något primärt syfte att åstadkomma en förändring av själva markytan och vilka därför inte heller kan anses som markförbättrande i egentlig mening. Exempel på anläggningar av detta slag utgör ledningar för vatten, avlopp, gas, elektrisk ström m.m., stängsel och andra avspärrningsanordningar, transportanordningar såsom järnvägsspår och traversbanor samt brunnar, cisterner och källare. Dylika anläggningar är i regel av en sådan konstruktion att de redan med hänsyn härtill måste anses underkastade värdeminskning. Stundom har de också en nära funktionell anknytning till byggnader eller inventarier. Ledningar för vatten och avlopp är sålunda nödvändiga för en byggnads användning, och på motsvarande sätt är till maskiner dragna ledningar för högspänd elektrisk ström nödvändiga för maskinernas funktion. I nu nämnda fall av stark ändamålsgemenskap är anläggningarna närmast att betrakta som naturliga tillbehör till byggnaden resp. maskinerna, och de har en av dem beroende begränsad ekonomisk varaktighet. Men även anläggningar av ifrågavarande slag, vilka inte på dylikt sätt har sin användning direkt knuten till byggnader eller inventarier, torde få anses underkastade ekonomisk värdeminskning, då de vanligen är uppförda för att tjäna viss bedriven verksamhet och inte är av det slag, att de kan förväntas komma till användning oavsett framtida ändringar i denna.

Medan det i skatterätten för inte avdragsgilla anläggningar på marken använda uttrycket grundförbättring sålunda inte kan anses adekvat för anordningar av ovan nämnda slag, torde det ha mera fog för sig när det gäller anläggningsarbeten, vilka har till ändamål att åstadkomma en förändring av själva markytans beskaffenhet. Sådana i samband med det första ianspråktagandet av råmark för ekonomisk verksamhet vidtagna åtgärder för dess iordningställande, genom vilka marken görs plan eller fast, såsom bortsprängning av berg i dagen, röjning av träd och stubbar, schaktning av berg- och jordmassor samt torrläggning av marken, torde vanligen få anses såsom grundförbättrande i detta ords egentliga mening. Dylika anläggningar är inte endast i hög grad fysiskt bestående utan även av sådan allmängiltig karaktär att de kan förväntas bli till nytta oavsett vilken verksamhet, som i framtiden kommer att bedrivas på en fastighet, och de medför därför vanligen en bestående värdeökning av marken. Häremot kan visserligen invändas, att för verksamheter av olika slag kan krävas olika omfattande åtgärder även av denna typ, och att en fastighetsägare därför inte alltid kan påräkna att vid en framtida försäljning erhålla ersättning för samtliga nedlagda dylika kostnader. Men denna invändning liksom den, att den ekonomiska användningstiden alltid är begränsad till den tid verksamhet överhuvudtaget bedrivs på fastigheten, ger knappast anledning till an-

tagande att någon påtaglig förlustrisk normalt skulle föreligga i fråga om dessa anläggningar.

Mellan ovan angivna två kategorier av anläggningar på marken kan en tredje urskiljas, vilken från varaktighetssynpunkt är mera svårbedömd. Till denna är att räkna sådana anläggningar, som i likhet med iordningställandeåtgärderna har avseende på själva markytan men vilka inte har samma allmängiltiga karaktär som dessa, då de syftar till att göra marken lämpad för viss särskild användning. Fråga är här främst om ytbehandlingar av olika slag, såsom hårdgörning genom asfaltering, permanentning e.d. av parkeringsplatser, körplaner och upplagsplatser samt anläggande av gator och vägar. Vissa av dessa anläggningar torde få anses vara så allmänt användbara att deras värde i huvudsak måste presumeras bestå oavsett vilken verksamhet, som bedrivs eller kommer att bedrivas på fastigheten ifråga. Så synes tillfartsvägar till den del de sträcker sig från fastighetens gränser fram till själva verksamhetsområdet ha nära nog samma allmängiltighet som anläggningarna för markens iordningställande. Då de heller inte med normalt underhåll kan anses underkastade fysisk värdeminskning, synes de i huvudsak fullt jämförbara med sistnämnda åtgärder av grundförbättrande natur. Anläggningar som uppförts inom ett industriområde har däremot ofta en förhållandevis kort varaktighet, då utvecklingen av produktionsteknik och ändringar i produktionsinriktning kan föranleda ständiga omdispositioner med avseende på markens utnyttjande, innebärande att gamla anläggningar rivs upp och ersätts med nya. Överhuvudtaget torde på såväl affärs- som industrifastigheter förekommande anläggningar av detta slag få anses underkastade värdeminskning, då de i allmänhet måste anses vara för sin varaktighet beroende av den bedrivna verksamheten. Deras livslängd är dock mycket svår att uppskatta, eftersom den påverkas av en rad faktorer, vilka vid tidpunkten för anläggningarnas uppförande är i huvudsak okända.

Av huvudprincipen om avdragsrätt vid beskattningen för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande bör följa, att kostnader för anskaffandet av tillgångar av nu avsett slag skall vara avdragsgilla vid taxeringen, förutsatt att tillgångarna inte har ett bestående värde, samt att de därvid skall få fördelas till avdrag över en tid, som motsvarar deras fysiska eller ekonomiska livslängd. Denna princip gäller sedan länge i fråga om byggnader och inventarier. Då markanläggningarna i en med utvecklingen starkt ökad omfattning till betydande del är underkastade värdeminskning, synes man inte längre böra hålla fast vid de från civilrätten hämtade gränsdragningarna mot inventarier och byggnader såsom avgörande för vad som är avdragsgilla resp. inte avdragsgilla kostnader.

Ehuru införandet av rätt till avdrag för värdeminskning på markanläggningar på sätt ovan angivits får anses ligga i linje med principerna för vår skattelagstiftning, medförande att likartade kostnader får en likartad skatterättslig behandling, talar även andra skäl för den ifrågasatta reformen. När kostnaderna för vissa tillgångar särbehandlas, föreligger risk för att detta medför en snedvridande effekt på företagens investeringar. Det sagda kan belysas med det ärende angående förhandsbesked, där en bilfabrik vägrades avdrag för en projekterad, synnerligen kostnadskrävande anläggning för provning av motorfordon (RÅ 1960 ref. 3). Företaget förklarade i sin ansökan om dylikt besked, att det i och för sig vore möjligt att utföra anläggningen på sådant sätt att den blev att betrakta som byggnad, men att detta skulle medföra betydande merkostnader. När som i detta fall en anläggning om den utförs på det från rent företagsekonomisk synpunkt mest lämpliga sättet blir att anse som markanläggning, men den, om ytterligare företagsekonomiskt inte motiverade kostnader nedläggs, blir att anse som byggnad, är det givetvis tänkbart, att företagaren med hänsyn till skattereglerna finner från driftssynpunkt omotiverade extra investeringar lönsamma. Risken för att beskattningseffekterna på dylikt

sätt skall erhålla en självständig betydelse vid företagens planering bör i möjlig mån undvikas.

Från företagsekonomiska synpunkter torde det inom många företag bedömas såsom korrekt, att kostnader för markanläggningar tillförs konton för byggnader eller inventarier eller direkt omkostnadsförs. Ett sådant förfarande förutsätter emellertid vid upprättandet av inkomstdeklaration att den bokföringsmässiga redovisningen frångås. Även om skyldigheter av detta slag i allmänhet beaktas, finns anledning anta att så i viss utsträckning av förbiseende inte sker. Det bör också bemärkas att felaktigheter, som på detta sätt kan vidhäfta en deklaration, är enligt sakens natur mycket svåra att upptäcka vid den sedvanliga taxeringskontrollen. Även från nu nämnda synpunkter framstår det sålunda som angeläget att åstadkomma en anpassning av det skatterättsliga kostnadsbegreppet till det företagsekonomiska.

4.2.2 Ändrad gränsdragning mellan mark och byggnad resp. inventarier

I det föregående har framhållits, att de gällande gränsdragningarna mellan å ena sidan mark och å andra sidan byggnader och inventarier medför, att vissa anordningar, som från varaktighetssynpunkt har sin närmaste samhörighet med byggnader eller inventarier, kommer att hänföras till marken. Antydda samhörighet har ofta sin grund i ett nära funktionellt samband, i det föremålen ifråga har sin användning uteslutande eller huvudsakligen tillsammans med byggnader eller inventarier och föremålen får därigenom karaktär av naturliga tillbehör till dessa. Men även i fall där påtaglig ändamålsgemenskap inte finns kan det rimliga i gällande gränsdragningar ifrågasättas. Här åsyftade anläggningar är av sådant utförande, att de i tekniskt hänseende skiljer sig från byggnader och inventarier på ett sätt, som, ehuru avgörande för gällande gränsdragningar mot dessa grupper, inte konstituerar några skiljaktigheter i livslängd. Vid prövningen av olika möjligheter att införa avskrivningsrätt för vissa markanläggningar har det synts lämpligt att i första hand undersöka i vad mån så kan ske genom att deras anskaffningskostnader tillförs avskrivningsunderlagen för byggnader och inventarier.

Byggnadsbegreppet har i gällande rätt fått en mycket vidsträckt tolkning. Den extensiva bestämning begreppet givits i motiven till 1895 års lag har medfört att inte endast husbyggnader utan även en rad andra konstruktioner i praxis kommit att hänföras till byggnader. Den nya civilrättsliga lagstiftningen har härutinnan inte inneburit någon förändring. Av förarbetena till 1966 års lag om vad som är fast egendom framgår sålunda, att som byggnader alltfort skall anses murar, broar, bryggor och alla slags andra uppbyggda konstruktioner samt att husliknande anläggningar, som uppförts under jordytan, jämväl skall betraktas som byggnader. Att det med en sådan definition stundom kan uppstå tveksamhet vid bedömningen av om ett föremål skall anses utgöra byggnad är uppenbart. Med hänsyn härtill samt då genom nämnda begreppsbestämning inte dras någon gräns mellan tillgångar av olika livslängd, kunde det synas motiverat att utforma en för skatterätten bättre lämpad definition av begreppet byggnad. Önskemålet skulle därvid vara inte att begränsa den krets av föremål, som skall anses utgöra självständiga byggnader, utan fastmer att utöka den. Med en sådan målsättning har det emellertid befunnits svårt att finna en adekvat gränsdragning i avseende å vad som skulle vara att anse som byggnad, såvida man inte genom att avskaffa kravet på viss konstruktion utvidgade begreppet till att omfatta alla anläggningar på marken, för vilka avdragsrätt för värdeminskning kunde anses böra gälla. En så långtgående utvidgning av det skattemässiga byggnadsbegreppet skulle möjligen från mer allmänna synpunkter te sig egenartad, varjämte antalet självständiga byggnader i antydd mening komme att öka kraftigt. Med hänsyn härtill och till de praktiska olägenheter, som även i övrigt

skulle vara förenade med en dylik ändring, har utredningen avstått från att framföra förslag av sådan innebörd.

Vid gränsdragningen mellan byggnader och inventarier hänförs enligt gällande regler såsom tillbehör till en byggnad bl.a. föremål, vilka blivit till stadigvarande bruk för densamma anskaffade. En dylik ändamålsgemenskap föreligger ibland även mellan föremål, som är att hänföra till marken och byggnader. I de fall detta samband är så starkt att anläggningarna har sin användning uteslutande eller huvudsakligen tillsammans med byggnader kan det, med hänsyn till att deras ekonomiska livslängd därigenom blir i hög grad beroende av den tid byggnaderna används, synas motiverat att hänföra kostnaderna för deras anskaffande till avdragsunderlaget för byggnaderna. Man skulle med andra ord kunna söka lösa den nu aktuella frågan genom en utvidgning av tillbehörsbegreppet.

Till de anläggningar, vilka på nu nämnt sätt kan anses utgöra naturliga tillbehör till byggnader, är i första hand att räkna ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. och därmed jämförliga anordningar, vilka är nödvändiga för en byggnads användande. Men även andra typer av anläggningar på marken kan i viss utsträckning betraktas på motsvarande sätt. Sålunda är även i anslutning till byggnader anlagda parkeringsplatser och körplaner liksom tillfartsvägar till byggnader att anse som nödvändiga för dessas användning. Skäl skulle därför kunna anföras för att till byggnader överföra också anläggningar av dylikt slag i de fall funktionellt samband föreligger. Med en så vidsträckt bestämning av tillbehörskretsen till byggnader skulle dock följa såväl svåra gränsdragningsproblem som risk för en olikformig behandling av markanläggningar i särskilda fall. För åtskilliga fastigheter skulle visserligen följden sannolikt bli, att praktiskt taget samtliga anläggningar av här ifrågavarande slag komme att hänföras till byggnaderna. Men ifrågavarande anläggningar kan med hänsyn till sina funktioner sägas vara av två slag, nämligen dels sådana, som tjänar byggnaden för dess allmänna användning såsom byggnad, och dels sådana, som tjänar den bedrivna verksamheten. De nämnda fallen, där samtliga anläggningar skulle bli att hänföra till byggnaderna, avser sålunda sådana fastigheter, där i stort sett hela verksamheten är förlagd inom befintliga byggnader. I andra fall åter, där byggnaderna inte är lika dominerande och verksamheten bedrivs både utom- och inomhus, måste tveksamhet ofta uppstå angående vilka anläggningar, som skulle anses utgöra nödvändiga tillbehör till byggnaderna. De anläggningar, som därvid inte skulle inräknas i avdragsunderlaget för byggnader, komme dessutom sannolikt inte att från varaktighetssynpunkt skilja sig från vissa av de däri inbegripna. För dessa liksom för ev. på obebyggda fastigheter förekommande anläggningar borde sålunda av rättviseskäl en kompletterande lika förmånlig avdragsrätt införas.

Även om en utvidgning av tillbehörskretsen till byggnader till att omfatta alla slags till en byggnad knutna markanläggningar i många fall vore en praktisk metod att göra samtliga anläggningar, som är underkastade värdeminskning, avdragsgilla, synes metoden med hänsyn till de svårigheter, som i övriga fall skulle uppkomma, inte ändamålsenlig. Enligt utredningens mening bör därför bl.a. ovannämnda ytbehandlingar inte räknas som tillbehör till byggnad. För dessa föreslås i stället, såsom nedan närmare berörs, en särskild avskrivningsrätt vid sidan av byggnads- och inventarieavskrivningarna. Däremot föreslår utredningen, att vid avdragsberäkningen till byggnad hänförs ovan angivna ledningar och jämförliga anordningar, som är nödvändiga för byggnadens allmänna funktioner, dvs. väsentligen oberoende av vilken särskild näringsverksamhet som där bedrivs.

Även mellan inventarier och sådana markanläggningar, som i det föregående karakteriserats såsom ej markförändrande, föreligger ibland ett nära funktionellt samband. Detta torde stundom kunna vara så starkt, att anläggningarna närmast blir att anse

som en del av den maskinella utrustning, tillsammans med vilken de används. Att viss risk sålunda enligt gällande rätt kan föreligga för att vid den skattemässiga behandlingen den maskinella enheten delas upp på en avdragsgill till inventarier hänförlig del och en inte avdragsgill såsom markanläggning betraktad del är uppenbart otillfredsställande. En nära faktisk och funktionell samhörighet mellan inventarier och markanläggningar föreligger också i andra fall. Ofta tjänar därvid markanläggningarna som underlag för maskiner eller annan utrustning, såsom då en lyftkran för sin användning kräver ett betongfundament eller är uppställd på räls för att kunna vridas eller förflyttas under arbetet. I dylika fall är inte sällan anläggningens ekonomiska användningstid begränsad till den tid maskinen ifråga brukas. Samhörigheten kan också vara av det slag, att markanläggningarna är att anse som nödvändiga tillbehör till för viss produktion använd utrustning. När ovan föreslagits, att vissa ledningar skall hänföras till byggnader, har därvid endast avsetts sådana ledningar, som är att anse som nödvändiga tillbehör till alla slags byggnader. Ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas etc. är emellertid i vissa fall att betrakta som nödvändiga inte för byggnaden såsom sådan utan för den bedrivna verksamheten. Inom cellulosaindustrin åtgår exempelvis stora mängder vatten, och såväl vatten- som avloppsledningar måste därför ha en kapacitet långt över den normala. Är i dylikt fall särskilda ledningar dragna för att förse den aktuella produktionen med vatten eller annat eller för att leda bort avloppsvatten och andra avfallsprodukter, synes dessa böra behandlas på samma sätt som den utrustning, tillsammans med vilken de har sin användning, dvs. som inventarier. I de fall ifrågavarande ledningar har en blandad användning, i det de förser såväl byggnaden med för dess normala funktioner såsom byggnad nödvändiga kvantiteter vatten, kraft m.m. som den aktuella produktionen med dess särskilda behov, får en uppdelning av kostnaderna ske på en byggnadsdel och en inventariedel. Med hänsyn till att ledningar med blandad användning kan antas vara tämligen vanliga, kan från praktiska synpunkter vissa invändningar göras mot ett dylikt uppdelningsförfarande. Då relationen byggnadsanvändning-rörelseanvändning kan antas vara i hög grad varierande, torde dock tillämpningen av någon huvudsaklighetsprincip knappast böra föreskrivas. En skälig uppdelning får i stället ske utifrån det material till stöd härför som den skattskyldige kan prestera.

Vad ovan sagts beträffande ledningars hänförande till byggnad och angående fördelningen av ledningskostnader mellan avskrivningsunderlagen för byggnader och inventarier har gällt för ifrågavarande ändamål nödvändiga anslutningsledningar till distributionsnät eller till egna brunnar, avloppsutsläpp e.d. Själva distributionsledningarna blir enligt utredningens förslag i regel att hänföra till inventarier.

Även vissa andra transportanordningar än de nämnda ledningarna synes av enahanda skäl böra betraktas som inventarier. Här avses sådana relativt begränsat användbara anläggningar för interna transporter som industrispår och traversbanor.

Utredningens förslag innebär således, att de anläggningar på marken, vilka kännetecknas av att de har sin användning tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier eller med för viss verksamhet använd dylik utrustning, vid den skatterättsliga kostnadsbehandlingen hänförs till inventarier. Därjämte föreslås att ytterligare en i 1895 års lag särskilt angiven typ av marktillbehör skattemässigt behandlas som inventarier. Här åsyftas stängsel och andra avspärrningsanordningar såsom grindar, bommar och räcken, vilka normalt har en sådan konstruktion och allmän karaktär, att de från varaktighetssynpunkt synes vara att jämställa med till inventarier eljest hänförlig egendom.

Enligt gällande regler behandlas kostnaderna för egendom, varom här är fråga, delvis efter olika regler beroende på om egendomen är belägen på ägarens mark eller på annan person tillhörig mark. I

detta hänseende uppnås likabehandling av kostnaderna genom här föreslagna ändringar. I den mån anskaffningskostnaderna för ledningar enligt dessa bestämmelser skall hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad (inventarier), skall så ske oavsett vem som är ägare till den mark där ledningarna är dragna.

4.2.3 Särskild avskrivningsrätt för vissa markanläggningar

Även om en utvidgning av inventarie- och byggnadsbegreppen genomförs i den omfattning utredningen ovan föreslagit, kommer likväl att bland återstående markanläggningar finnas sådana som måste anses ha en begränsad ekonomisk varaktighet. En rätt till avdrag för värdeminskning får också i dessa fall anses motiverad. Här åsyftas anläggningar, som uppförts för att användas i viss verksamhet och som inte är av det slag, att de kan antas vara till nytta i ekonomisk verksamhet överhuvudtaget. Gränsdragningen mellan anläggningar av denna begränsat användbara typ och sådana som är att anse som i verklig mening markförbättrande är emellertid flytande, och svårigheter föreligger därför att skapa en praktiskt användbar bestämning av ett dylikt avskrivningsunderlag.

Nämnda gränsdragningssvårigheter skulle naturligtvis undvikas om avdragsrätt infördes för alla markkostnader, kostnader för förvärvet av råmark möjligen undantagna. Som motivering för att göra alla markanläggningar på en rörelsefastighet avdragsgilla skulle då såsom tidigare nämnts åberopas, att inte ens värdet av åtgärder för markens första iordningställande med säkerhet är ekonomiskt varaktigt. Även anläggningar av detta slag kan åtminstone i viss utsträckning vara till sitt värde beroende av sättet för fastighetens fortsatta användning — vilken denna på sikt blir kan ju sällan eller aldrig med absolut visshet anges. Detta utgör emellertid inte en tillräcklig grund för en så omfattande avdragsrätt som den nu diskuterade. Det måste antas att i ifrågavarande markkostnader skulle till större eller mindre del ingå sådana som medfört ett bestående värde. Om detta värde vore relativt obetydligt, skulle man kanske i och för sig kunna bortse därifrån med hänsyn till de fördelar i tillämpningen som skulle vinnas. Skulle däremot avskrivningsunderlaget för markanläggningar till mera betydande del utgöras av verkliga grundförbättringar, måste hänsyn härtill tas och avdragsreglerna erhålla en motsvarande snävare utformning, innebärande bl.a. en mycket låg avdragsprocent. Risk skulle därvid föreligga, att avdragsrätten för sådana anläggningar, beträffande vilka angelägenheten av en verklig kostnadsfördelning framstod som störst, blev illusorisk. Då iordningställandekostnaderna i fråga om industrifastigheter enligt av Svenska Byggnadsentreprenörföreningen lämnade uppgifter utgör mellan 5 och 10 % av de totala byggnads- och anläggningskostnaderna, kan de antas ofta komma att utgöra en ganska stor del av markkostnaderna. En avdragsrätt enligt detta alternativ synes med hänsyn härtill inte kunna ifrågakomma.

En annan metod att tillgodose önskemålet om avdrag för vissa av de markanläggningar, som ställs utanför de utvidgade byggnads- och inventariebegreppen, skulle vara att utan att söka utröna var gränsen mellan sådana anläggningar, som bör resp. inte bör vara avdragsgilla, verkligen går, schablonmässigt medge en mot de förra svarande kompenserande höjning av värdeminskningsavdragen för byggnader. Dessa avdrag kunde därvid beräknas på ett med hänsyn till de sålunda i princip avdragsberättigade anläggningarna förhöjt byggnadsvärde. Metoden skulle emellertid tydligtvis innebära, att storleken av de avdrag, som fick åtnjutas för markanläggningarna, inte blev beroende av värdet av dessa utan av värdet av byggnaderna. Den skulle sålunda förutsätta för att kunna anses användbar i princip, att fastigheter varå funnes markanläggningar var bebyggda samt att värdet av de på en fastighet förekommande anläggningarna ständigt stod i ungefär samma relation till byggnadernas värde. Att sådana förhållanden skulle föreligga låter sig givet-

vis inte presumeras. En viss hänsyn till härutinnan rådande faktiska förhållanden kunde visserligen tas genom en branschvis bestämning av förhöjningsprocenten, men förhållandena är sannolikt så skiftande — relationen påverkas ju inte endast av att omfattningen av markanläggningarna skiftar utan även och framför allt av olikheter i fråga om byggnationen — att det synes mycket osäkert om man härigenom skulle kunna nå några rättvisande resultat.

Ehuru ovan redovisade metoder för ett mera schablonmässigt tillgodoseende av kravet på viss avdragsrätt för markanläggningar från tillämpningssynpunkt har vissa fördelar, har de på angivna grunder inte ansetts böra komma ifråga, därest en någorlunda riktig och praktiskt användbar bestämning av ett särskilt avdragsunderlag för markanläggningar låter sig konstrueras. Enligt utredningens mening synes det möjligt att på ett tillfredsställande sätt åstadkomma en negativ bestämning av avskrivningsunderlaget, dvs. genom angivande av vilka markanläggningar som inte skall anses överhuvud avdragsgilla. Utredningen föreslår sålunda, att en särskild rätt till avdrag för värdeminskning införs för sådana nu åsyftade anläggningar på marken, som tillkommit för att användas i samband med en på fastigheten bedriven industriell eller därmed jämförlig verksamhet eller en affärsverksamhet och som inte är av så allmängiltig karaktär, att anläggningarna ifråga normalt kan anses vara till nytta oavsett vilken verksamhet av nu nämnda slag, som kan komma att bedrivas på fastigheten. Till de inte avdragsberättigade markanläggningarna blir därvid främst att räkna sådana företrädesvis i samband med markens första iordningställande för ekonomisk verksamhet vidtagna åtgärder, som syftar till att göra den fast och plan, såsom röjning, dvs. avlägsnande av träd, buskar, stubbar o.d., bortsprängning av uppskjutande berg, schaktning av jord och sten jämte tillhörande transporter. Vidare är hit att hänföra grundförstärkande eller markstabiliserande åtgärder av olika slag som pålning och uppförandet av stödmurar ävensom torrläggning av marken. Såsom avdragsgilla markanläggningar är heller inte att anse för transporter till och från fastigheten anlagda vägar och andra tillfarter, exempelvis kanaler och hamninlopp.

Genom angivna definition av vad utredningen anser utgöra verkliga markförbättringar kommer till avdragsunderlaget för markanläggningar att hänföras en rad anordningar av mycket varierande konstruktion och varaktighet. Hit blir sålunda att räkna vissa mer eller mindre byggnadsliknande anläggningar såsom brunnar och källare, i den mån sådana anläggningar inte är att anse som byggnader. Vidare kommer bland avdragsberättigade anläggningar att ingå ytbehandlingar av skilda slag såsom parkeringsplatser, fabriksgator och -gårdar, körplaner, upplagsplatser m.m. och vägar för interna transporter. Även anläggningar, som har ett mera indirekt samband med verksamheten, kommer att omfattas av avdragsrätten. Sålunda bör på en rörelsefastighet gjorda anordningar av personalkostnadskaraktär såsom planteringar, fotbollsplaner och tennisbanor anses avdragsgilla. Jämväl anläggningar av dylikt slag torde i viss utsträckning vara för sin varaktighet beroende av de omdispositioner med avseende på markens utnyttjande, som föranleds av ändringar i verksamheten.

Givetvis kan med den föreslagna definitionen på inte avdragsgilla markkostnader vissa gränsdragningsproblem uppkomma vid den praktiska tillämpningen. Riskerna för att betydande sådana svårigheter skall uppstå bör dock inte överbetonas. Dels torde av naturliga skäl markförbättringarna till väsentlig del vara koncentrerade till tiden för markens första iordningställande, dels synes möjligheterna att tekniskt särskilja sådana arbetsmoment som är att hänföra till en avdragsgill anläggning på marken från de markförbättrande vara nöjaktiga. I detta sammanhang bör framhållas, att till de angivna ytbehandlingarna inte endast är att räkna själva beläggningen med asfalt eller liknande utan även till dylika konstruktioner tekniskt hänförliga lager av grus, sand eller annat material.

Definitionen av vad som skall anses utgöra markförbättring är inte endast av betydelse för gränsdragningen mot avskrivningsbara markanläggningar utan även för bestämningen av avskrivningsunderlagen för byggnader och inventarier. Angivna markförbättringskostnader blir överhuvud inte avdragsgilla. Kostnaderna för pålning i syfte att stabilisera underlaget för byggnad får sålunda inte inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad. Häremot kan visserligen invändas, att dylika åtgärder i regel måste vidtas i större omfattning i samband med husbyggnad än vid markens användning för andra ändamål. Men i princip är fråga om samma slags åtgärder för att göra marken fast, och att göra skillnad i behandlingen efter olika fasthetsgrader kan inte heller från praktiska synpunkter anses lämpligt.

4.2.4 Ändrad gränsdragning mellan byggnad och inventarier

Såsom byggnadstillbehör räknas enligt den gällande på 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra grundade rätten föremål, vilka antingen på ett yttre mekaniskt sätt är förenade med en byggnad eller äger samhörighet med en byggnad på grund av att de anskaffats till stadigvarande bruk för denna.

Enligt 1966 års lag om vad som är fast egendom skall till byggnad höra fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Genom nämnda bestämning av byggnadstillbehören har sålunda ändamålsgemenskapen blivit avgörande vid tillbehörsbedömningen, medan det mekaniska sambandet väsentligen förlorat sin betydelse. Denna ändring torde visserligen inte i praktiken betyda någon större förskjutning av gränsen mellan fast och lös egendom men innebär dock en viss inskränkning av tillbehörsbegreppet därigenom att föremål, som mer eller mindre tillfälligt infogats i en byggnad, inte längre med hänsyn till sättet för deras aptering behöver ifrågasättas utgöra byggnadstillbehör. De nya bestämmelserna innebär också en viss utvidgning av byggnadsbegreppets omfattning. Medan enligt gällande rätt föremål anses som tillbehör om de anskaffats till stadigvarande bruk för byggnad, skall de enligt 1966 års lag räknas som tillbehör även då de är ägnade till stadigvarande bruk för viss lokal. Härigenom kommer i viss utsträckning utrustning, som f.n. utgör lös egendom, att bli att betrakta som byggnadstillbehör.

I den nya lagen har en uppdelning av byggnadstillbehören gjorts med hänsyn till graden av deras samhörighet med byggnader. I första hand hänförs sålunda till byggnad sådan utrustning som allmänt förekommer i byggnader oavsett deras användning såsom fasta avbalkningar, hissar, ledstänger, ledningar för vatten, värme, ljus och annat med tillhörande kranar, kontakter och annan sådan utrustning, pannor och element till värmeledning. Kravet att tillbehören skall vara ägnade till stadigvarande bruk innebär dock inte en så långt driven restriktivitet, att tillbehörskretsen begränsas till egendom av denna allmängiltiga karaktär. Även föremål, som utgör typiska tillbehör till byggnader eller lokaler med hänsyn till det huvudsyfte, för vilket dessa är avsedda att användas, såsom för industri-, affärs- eller bostadsändamål, skall utgöra byggnadstillbehör.

Varaktigheten hos de föremål, vilka enligt gällande rätt räknas som tillbehör till byggnader, är mycket skiftande, och en betydande del av dem torde ur denna synvinkel ha en närmare samhörighet med inventarier. Att enbart med hänsyn härtill utforma ett särskilt för kostnadsbehandlingen avsett byggnadsbegrepp synes emellertid varken praktiskt möjligt eller särskilt angeläget. Byggnadstillbehören utgörs ju till stor del av utrustning, som är nödvändig för en byggnads funktion såsom sådan. Eftersom användningstiden för sådana föremål är kortare än den för byggnaden vid beräkningen av värdeminskningsavdrag antagna, måste de visserligen gång efter annan ersättas med nya, men då omedelbart avdrag därvid medges för utbyteskostnaden erhålls kompen-

sation för de eljest för låga årliga avdragen. En avgränsning av byggnadstillbehören med utgångspunkt från ändamålsgemenskapen synes sålunda lämplig även från avdragssynpunkt. Därvid är det dock angeläget, att tillbehörskretsen bestäms så snävt, att till byggnad inte hänförs föremål, som vid en framtida omläggning av verksamheten kan befaras inte längre komma till användning. Av detta skäl kan en i förhållande till de civilrättsliga reglerna i viss mån skiljaktig bestämning av byggnadstillbehören synas mera ändamålsenlig i fråga om vissa rörelsebyggnader.

Beträffande industribyggnader gäller enligt nuvarande regler, att utöver sådana föremål, som utgör tillbehör till byggnader i allmänhet, ytterligare en kategori av tillbehör räknas till den fasta egendomen. Värdet av dessa s.k. fasta maskiner skall vid fastighetstaxeringen anges såsom särskilt maskinvärde, och vid beräkningen av värdeminskningsavdrag får för dem inventarieavskrivningsreglerna tillämpas.

Även enligt 1966 års lag har man att räkna med såväl särskilda tillbehör till industrifastigheter som egentliga byggnadstillbehör. Ehuru förstnämnda begrepp erhållit en helt ny och mycket vidsträckt bestämning synes dock inte gränsdragningen dessa båda grupper emellan ha undergått någon väsentlig förändring. Industritillbehören utgörs sålunda alltfort av föremål, som enligt gällande rätt behandlas som inventarier.

När det gäller de allmänna byggnadstillbehören torde som nämnts den i 1966 års lag intagna ståndpunkten att som tillbehör räkna dels viss utrustning av allmängiltig karaktär och dels vissa föremål, som är typiska med hänsyn till det huvudsakliga ändamål, för vilket en byggnad eller en lokal är inrättad, i princip vara lämplig även vid avdragsberäkningen. Såvitt gäller industribyggnader framhålls i motiven, att sistnämnda avgränsning väsentligen är i sak densamma, som den av lagberedningen förordade, enligt vilken till industribyggnad endast skulle hänföras sådan utrustning, vars användning inte är begränsad till viss industri eller verksamhetsgren. Avsikten är således att bestämmelsen ifråga skall tolkas snävt. Emellertid ger redan de två typexempel på tillbehör till fabrikslokaler som nämns i lagens tredje paragraf, kylsystem och fläktmaskinerier, en antydan om svårigheterna med en sådan gränsdragning. Fläktmaskinerier torde sålunda ibland vara dimensionerade för viss verksamhet och allmängiltigheten av kylsystem måste också ifrågasättas. Det torde överhuvudtaget vara mycket svårt att finna exempel på utrustning, som är typisk för industribyggnader, om man därmed inte endast menar att anordningar av visst slag, exempelvis ventilationsanläggningar, allmänt förekommer i sådana byggnader, utan även att varje dylik anläggnings konstruktion och kapacitet är sådan, att den kommer till användning oavsett vilken verksamhet som bedrivs.

Med hänsyn till angivna svårigheter att skilja mellan föremål som är resp. inte är allmänt användbara i industribyggnader oavsett dessas särskilda användning synes det ur avdragssynvinkel mer ändamålsenligt att hänföra alla för industribyggnader speciella tillbehör till inventarier. Omfattningen av byggnadstillbehören skulle härigenom komma att begränsas till föremål av de slag, som allmänt sett är nödvändiga för en byggnads funktion såsom sådan och för att den skall vara lämplig som uppehållsplats för människor. Med en sådan tillbehörsbestämning kommer viss i industribyggnader förekommande utrustning, som enligt gällande rätt utgör byggnadstillbehör eller beträffande vilken det nu är ovisst huruvida den skall anses hänförlig till byggnad, att betraktas som inventarier. Hit är exempelvis att räkna för maskiner eller annan utrustning uppförda fundament och andra stabiliserande eller ljuddämpande anordningar. Detsamma gäller transportanordningar av skilda slag såsom räls och traversbanor, särskilda för godstransport avsedda hissar och andra lyftanordningar liksom tankar, behållare och ställningar för lagring. Till inventarier blir även att hänföra för den industriella verksamhetens särskilda behov dragna ledningar för vatten, avlopp, elekt-

risk ström, gas m.m. ävensom speciella värmeanläggningar och ventilationsanordningar inkl. särskilda skorstenar för avledande av vid produktionen alstrade gaser.

Såsom byggnadstillbehör blir givetvis att räkna alla ledningar och anordningar, som är nödvändiga för en byggnads allmänna funktioner såsom för dess uppvärmning, belysning och vattenförsörjning, liksom alla slags andra anordningar, som främst är ägnade att göra byggnaden lämplig för människor att uppehålla sig i, t.ex. trappor, personhissar, anläggningar för friskluftsventilation och sanitära anordningar.

Den överföring av viss utrustning från byggnader till inventarier, som den här ifrågasatta ändrade gränsdragningen sålunda innebär, torde i vissa fall medföra en väsentligt förbättrad avdragsrätt. Denna måste också normalt anses befogad då utrustningen ifråga merendels är för sin användning mera avhängig av den bedrivna verksamheten än vad byggnaden som sådan kan antas vara, och den för den sistnämnda medgivna avdragsprocenten sålunda inte ger tillräckliga avdragsmöjligheter i nyss nämnda hänseende. Gränsdragningen mellan byggnader och inventarier torde även bli betydligt klarare än vad nu är fallet. Vissa tillämpningssvårigheter kan likväl uppkomma, då ifrågavarande ledningar och anläggningar har en blandad användning i det de dels tjänar byggnadens normala behov, dels den bedrivna verksamhetens. Den därvid nödvändiga fördelningen av anskaffningskostnaderna på avdragsunderlagen för byggnad och inventarier torde dock inte behöva medföra alltför stora praktiska svårigheter. Eftersom variationen i kostnader regelmässigt torde kunna anses hänförlig till verksamhetsdelen bör uppdelningen kunna göras med utgångspunkt från vad som utgör en normal till byggnad hörande dylik kostnad.

Självfallet gäller den här diskuterade gränsdragningen mellan byggnader och inventarier endast egendom av tillbehörskaraktär. Till byggnad hör sålunda allt, som är att hänföra till själva byggnadsstommen (golv, tak och väggar). Att denna kan vara mer eller mindre speciell är ett förhållande, till vilket hänsyn skall tas vid bestämningen av avdragsprocenten för byggnaden.

Enligt anvisningarna till 10 § KL är det inte uteslutet, att det vid fastighetstaxeringen åsatta byggnadsvärdet i vissa fall, såsom i fråga om förvaringscisterner för eldfarliga oljor, bör i sin helhet anges såsom särskilt maskinvärde, varav följer att hela byggnaden får avdras enligt de för inventarier gällande avskrivningsreglerna. En dylik möjlighet att i vissa fall behandla till byggnad hänförliga anordningar såsom inventarier synes även i fortsättningen böra föreligga. Tjänstgör själva byggnaden eller viss del av denna som maskin eller redskap såsom fallet kan vara beträffande oljecisterner, siloanläggningar o.d., bör sålunda anordningarna ifråga hänföras till inventarier.

Ovan nämnda fall kan sägas avse sådana konstruktioner, där begreppen byggnad och maskin sammanfaller. I och för sig kunde det anses motiverat att hänföra såsom byggnader betraktade anordningar till inventarier även i vissa fall, där begreppen visserligen inte sammanfaller, men där byggnaden är för sin användning så beroende av den maskin, kring vilken den är uppförd, att dess livslängd sammanfaller med maskinens. Att avgöra när nämnda förhållande föreligger är emellertid svårt, och utredningen anser sig inte böra föreslå någon dylik utvidgning av det skatterättsliga inventariebegreppet. En sådan synes inte heller nödvändig för att tillräckliga avdrag i de åsyftade fallen skall erhållas, då hänsyn till ifrågavarande livslängden hos byggnaden påverkande omständigheter skall tas vid bestämmandet av avdragsprocenten för byggnaden samt då, vid genomförande av utredningens förslag i fråga om avskrivningsunderlagens beräkning, möjligheter att erhålla avdrag för vid utrangering av byggnad kvarstående oavskrivet värde i framtiden kommer att föreligga i annan utsträckning än f.n.

I 1966 års lag om vad som är fast egendom upptas butikslokaler såsom en av de huvudtyper av byggnader och lokaler, till vilka vissa tillbehör knyts. Såsom exempel

på till butiker hänförliga föremål nämns hyllor, diskar och skyltfönsteranordningar. I anslutning till denna exemplifiering uttalas i motiven, att det visserligen kan vara tveksamt om samma diskar och hyllor passar för olika typer av butiker, men att man i allmänhet torde kunna göra gällande, att de nämnda inredningsdetaljerna äger en så universell användning i butiker, att de kan inordnas bland byggnadstillbehören utan att grunderna för huvudregeln därigenom rubbas.

Den butiksinredning, som enligt den nya lagen sålunda blir att anse som byggnadstillbehör, torde i betydande utsträckning utgöras av föremål, vilka enligt gällande rätt räknas som inventarier. Från avdragssynpunkt synes det knappast motiverat att överföra kostnader för anskaffandet av sådana tillgångar till avskrivningsunderlaget för byggnader. Lagens tillbehörsbestämning synes också vara mindre snäv på denna punkt än i fråga om övriga angivna huvudtyper av byggnader och lokaler. Den inredning, som återfinns i en butikslokal, torde sålunda mera sällan kunna sägas vara till nytta oavsett vilken särskild dylik verksamhet som där bedrivs. Med hänsyn härtill synes bestämningen av tillbehör till varuhus och butikslokaler böra ges motsvarande utformning, som ovan ifrågasatts för industribyggnader, innebärande att till byggnad inte hänförs för affärsverksamheten särskilt avsedd utrustning. Till inventarier kommer därvid i regel att hänföras hyllor, diskar och annan butiksinredning, särskilda avskärmnings- och avspärrningsanordningar, speciella ventilations- och evakueringsanläggningar, rulltrappor, varuhissar m.m.

Den sålunda med hänsyn till förhållandena inom industri och affärsverksamhet ifrågasatta ändrade gränsdragningen mellan byggnader och inventarier har ansetts böra gälla beträffande alla rörelsebyggnader. Utredningens förslag innebär således, att till i rörelse använd byggnad skall vid avdragsberäkningen endast hänföras sådan utrustning, som inte är avsedd att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål.

4.3 *Avskrivningsunderlagens beräkning*

Genom värdeminskningsavdragen skall de kostnader för markanläggningar, byggnader och inventarier, vilka inte är att hänföra till reparations- och underhållskostnader, fördelas till avdrag över den tid egendomen ifråga beräknas kunna användas. För uppnåendet av exakt avdrag bör därvid de årliga avskrivningarna beräknas på de faktiska beloppen av sagda kostnader. Såvitt avser inventarier skall också enligt gällande rätt avskrivningsunderlaget utgöras av tillgångarnas anskaffningsvärden, och i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL ges regler för hur detta värde i olika fall skall bestämmas. I fråga om till inkomstslaget rörelse hänförlig byggnad gäller även att de verkliga anskaffningskostnaderna i första hand skall utgöra avdragsunderlag. Därvid kan avdragen beräknas enligt avskrivningsplan, vilket är en förutsättning för att det faktiska beloppet av senare nedlagda om- och tillbyggnadskostnader skall få tillföras det ursprungliga avdragsunderlaget. Jämväl den föreslagna avskrivningsrätten för markanläggningar bör enligt utredningens mening utformas såsom en planenlig avskrivning på tillgångarnas anskaffningsvärden.

4.3.1 Det taxerade byggnadsvärdet såsom avskrivningsunderlag

Vid sidan av nyssnämnda huvudregel, att avskrivningarna skall grundas på de faktiska anskaffningskostnaderna, tillämpas enligt gällande rätt beträffande byggnader i vissa fall en mera schablonmässig beräkning av värdeminskningsavdragen. Det exakta anskaffningsvärdet för en byggnad låter sig inte alltid utredas. Vid köp av en bebyggd fastighet är det sålunda ofta mycket osäkert hur köpeskillingen fördelar sig på i första hand mark och byggnad. I dylika fall kommer vanligen de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena till användning på så sätt att det taxerade byggnadsvärdet läggs till grund för värdeminskningsavdragens beräkning. Detta innebär dock inte att taxerings-

värdet får upptas som ingångsvärde för en planenlig avskrivning utan en analogisk tillämpning av den för beräkningen av värdeminskningsavdrag för till inkomstkällan annan fastighet hörande byggnad stadgade huvudregeln, att avdragen skall beräknas på »det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet». För efter förvärvet nedlagda om- och tillbyggnadskostnader kommer avdrag därvid i princip att åtnjutas genom att hänsyn till dem tas vid senare fastighetstaxeringar.

Någon valrätt mellan ovannämnda två avdragsmetoder föreligger i princip inte. Den som kan utreda anskaffningskostnaden för en byggnad skall sålunda beräkna värdeminskningsavdragen på grundval av denna, medan den som inte förmår tillfredsställande utreda sina kostnader vanligen är hänvisad till att använda taxeringsvärdet som avdragsunderlag.

Ehuru det taxerade byggnadsvärdet kan sägas komma till användning blott såsom det i avsaknad av uppgift om de verkliga anskaffningskostnaderna för en byggnad närmast till hands liggande objektiva uppskattningsvärdet, medför likväl dess användande som avskrivningsunderlag tillämpning av helt andra avdragsprinciper än de enligt huvudregeln gällande. Anledningen härtill är den omvärdering av avdragsunderlaget, som vid användandet av denna metod äger rum vid varje allmän fastighetstaxering. Eftersom taxeringsvärdet skall ge uttryck för en byggnads allmänna saluvärde vid taxeringsårets ingång, måste vid dess åsättande hänsyn tas såväl till den värdeminskning byggnaden undergått som till penningvärdets förändringar. Av förstnämnda hänsynstagande följer, att avskrivningsmetoden ifråga inte blir lineär. Den kan i stället beskrivas såsom stegvis degressiv genom att avdragen (vid stabilt penningvärde) blir störst i början av avskrivningsperioden och sedan minskar med vissa års intervaller allteftersom byggnadens värdeminskning återspeglas i allt lägre taxeringsvärden. Till följd härav erhålls inte fullt avdrag under byggnadens från början antagna livslängd. Är denna exempelvis 50 år och erhålls årligen avdrag med 2 procent av underlaget, kommer — förutsatt att taxeringsvärdet vid avskrivningsperiodens början motsvarar det faktiska anskaffningsvärdet och därefter följer byggnadens kontinuerliga värdenedgång — endast ca 55 procent av anskaffningskostnaderna att åtnjutas i avdrag under denna 50-årsperiod. Genom att vid fastighetstaxeringen hänsyn tas till penningvärdets förändringar kommer metoden med avskrivning på taxerat byggnadsvärde också att innebära att avdragen beräknas på ett slags nuvärde. Härigenom erhålls under förutsättning av fallande penningvärde en viss kompensation för de eljest för låga årliga avdragen. I exemplet ovan åtnjuts sålunda fullt avdrag inom den beräknade avskrivningsperioden vid en årlig inflation på något mer än tre procent.

Möjligheterna att uppnå det i princip åsyftade resultatet av exakt avdrag för de byggnadskostnader, för vilka rätt till omedelbart avdrag inte föreligger, påverkas inte endast av den ifrågavarande metodens principiella särdrag. Dess användbarhet är också i hög grad beroende av de värderingsnormer som tillämpas vid fastighetstaxeringen och den noggrannhet med vilken taxeringsvärdena beräknas. Det allmänna saluvärde, till vilket byggnader och mark vid denna värdering skall uppskattas, är inte avsett att motsvara den för en viss fastighet faktiskt erlagda köpeskillingen, utan skall utgöra ett normalpris, som en försiktig köpare kan antas vara villig att betala. Den försiktighet, med vilken uppskattningen sålunda skall ske, torde medföra, att taxeringsvärdena allmänt sett kommer att ligga på en något lägre nivå än som motsvarar vid tiden för fastighetstaxeringen faktiskt erlagda köpeskillingar och i det enskilda fallet kan skillnaden mellan faktiskt och uppskattat saluvärde bli betydande genom att hänsyn i princip inte skall tas till sådana särskilda omständigheter i samband med en försäljning, som medför att köpeskillingen för en fastighet avviker från »normalpriset». För av köparen efter förvärvet nedlagda om- och tillbyggnadskostnader skall avdrag som tidigare nämnts åt-

njutas genom att dessa vid kommande fastighetstaxeringar skall höja byggnadsvärdet (avdragsunderlaget). Den vid inkomsttaxeringen gällande gränsdragningen mellan å ena sidan reparations- och underhållskostnader samt å andra sidan om- och tillbyggnadskostnader måste sålunda, för att avsedda avdrag för under innehavstiden nedlagda kostnader skall erhållas, tillämpas även vid fastighetstaxeringen. Om så ej sker kommer ett för litet avdrag att erhållas för de senare, medan avdrag för de förra kommer att åtnjutas med för stort belopp. Uppenbarligen föreligger viss risk för att beräkningen av byggnaders allmänna saluvärde sker utan att mindre om- och tillbyggnader men väl omfattande reparations- och underhållsarbeten beaktas. Även i ett annat hänseende kan kombinationen av schablonmässig avskrivning beträffande en del av fastighetskostnaderna och avdrag med det exakta beloppet av övrig del ge otillfredsställande resultat. Då investeringsfondmedel utnyttjats för ny-, till- eller ombyggnad, sker i realiteten en omedelbar häremot svarande avskrivning och de årliga värdeminskningsavdragen bör följaktligen jämkas med hänsyn härtill. I de fall värdeminskningsavdragen för byggnad beräknas enligt schablonmetoden sker emellertid inte någon reduktion av avskrivningsunderlaget (taxeringsvärdet), och i princip erhålls alltså enligt tillämpad ordning dubbelt avdrag för nu åsyftad del av kostnaderna.

Med hänsyn till såväl de principiella skiljaktigheterna mellan de båda avdragsmetoderna som till att man vid fastighetstaxeringen av olika skäl är hänvisad till att använda sig av tämligen grova schabloner för taxeringsvärdenas uppskattning, synes det mycket osäkert i vad mån den i andra hand tillämpade metoden med avskrivning på taxerat byggnadsvärde kan ge den åsyftade avdragsrätten för faktiskt nedlagda kostnader. För att i någon mån få en bild av hur förhållandena härvidlag kan variera har utredningen efter framställning härom erhållit uppgifter från ett antal företag med byggnader, för vilka en planenlig avskrivning på de verkliga anskaffningskostnaderna tillämpats. Äldre företag har därvid lämnat fullständig redovisning för tiden fr.o.m. år 1945. Beträffande dessa har sålunda metoden med värdeminskningsavdragens beräkning på taxeringsvärdet kunnat jämföras med den planenliga avskrivningsmetoden för perioden 1945—1964. För nio av de elva före år 1945 sålunda etablerade företagsenheter som undersökts skulle en avskrivning på taxeringsvärdet ha medfört ett totalt avdrag under ifrågavarande period varierande mellan 60 och 80 procent av det vid den planenliga avskrivningen totalt erhållna. I det tionde fallet skulle avdraget endast ha blivit 20 procent och i det elfte mer än 150 procent av det planenliga. Förklaringen till att avvikelserna blivit så stora för sistnämnda två företag synes främst vara att finna i den försiktighet, med vilken taxeringsvärdenas förändringar både uppåt och nedåt skett, samt den eftersläpning, med vilken nedlagda kostnader slagit igenom. I det förra fallet var sålunda byggnadsinvesteringarna under 20-årsperioden mycket stora medan i det senare fallet hela den ifrågavarande fabriksanläggningen utrangerades vid periodens utgång och de aktiveringar som dessförinnan förekommit därför naturligen varit relativt små.

Några säkra och generella slutsatser angående de resultat som uppnås vid avskrivning på taxeringsvärdet jämfört med planenlig avskrivning på verkliga kostnader kan självfallet inte dras på grundval av här antytt material. Flertalet av de nio företag, för vilka vid tillämpning av schablonmetoden de totala värdeminskningsavdragen under perioden skulle ha uppgått till 60—80 procent av de faktiskt åtnjutna, synes sålunda ha gjort förhållandevis omfattande byggnadsinvesteringar under dessa år. För vissa andra redovisade företag, som etablerats i efter år 1945 nyuppförda byggnader, gäller även i stort sett samma procentsatser som de nyss nämnda. Däremot synes undersökningen kunna anses ge stöd åt den uppfattningen, att uppnåendet av det i princip åsyftade resultatet av exakt avdrag för faktiska kostnader vid användandet av schablonmetoden är mycket osäkert och att avdrag i

stället kan komma att erhållas med avsevärt för låga eller för höga belopp.

Det görs stundom gällande, att värdeminskningsavdragens beräkning på taxeringsvärdet utgör en modern avskrivningsmetod, då den, genom att vid taxeringsvärdenas åsättande hänsyn tas till penningvärdets förändringar, delvis tillgodoser de ibland framförda kraven på avdragens beräkning på ett återanskaffningsvärde eller nuvärde. Enligt utredningens mening bör emellertid, oavsett om en avskrivning på återanskaffningsvärdet kan anses berättigad och möjlig eller ej, avdragsberäkningen grundas på efter enhetliga regler beräknade underlag. Såsom sådant synes det taxerade byggnadsvärdet med hänsyn till dess ovan nämnda brister inte lämpligt. Utredningen föreslår därför, att den nu i andra hand använda metoden att beräkna värdeminskningsavdragen på det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet inte längre skall få tillämpas i fråga om till inkomstslaget rörelse hänförliga byggnader. I stället föreslås i det följande regler för avdragsunderlagens beräkning i de fall tillfredsställande utredning angående de verkliga anskaffningskostnadernas storlek inte kan presteras.

4.3.2 Avskrivningsunderlagens beräkning vid köp av fastighet

Vid prövningen av olika metoder för en objektiv beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad vid köp av fastighet uppkommer först frågan om denna beräkning lämpligen kan ske med utgångspunkt från den av säljare och köpare avtalade köpeskillingen för fastigheten. Tänkbart är ju att i en såsom fastighetsköp betecknad överlåtelse ingår ersättning inte endast för till fastighet hänförlig egendom, dvs. mark, markanläggningar och byggnader, utan även för tillgångar av annat slag såsom inventarier och goodwill. Säljaren av en rörelse kan genom att låta skattepliktiga försäljningsvinster inräknas i köpeskillingen vid en fastighetsförsäljning helt eller delvis undgå beskattning av dessa. Risken för dylika oriktiga förfaranden är f.n. inte särskilt stor, då de medför att köparen, som vanligen är hänvisad till att beräkna värdeminskningsavdragen för i köpet ingående byggnader på taxeringsvärdet, förlorar avskrivningsunderlag. Risken synes emellertid inte behöva befaras påtagligt öka vid en övergång till att beräkna köparens avdragsunderlag för byggnader med ledning av den överenskomna köpeskillingen. Mot säljarens ev. intresse av att hänföra så stor del som möjligt av köpeskillingen för en rörelse till fastighet, står sålunda därvid alltfort en köparens önskan att hänföra största möjliga del till sådana andra tillgångar än fastighet, för vilka fördelaktigare avdragsregler gäller. Även med beaktande av att den föreslagna utvidgningen av inventariebegreppet kommer att medföra, att frågan om fördelningen av en köpeskilling mellan fastighet och inventarier aktualiseras i större utsträckning än hittills varit fallet, synes det självreglerande moment, som sålunda finns, tillräckligt för att den av säljare och köpare gjorda fördelningen i regel skall kunna följas vid beskattningen.

Vad nu sagts har avseende på normala marknadsmässiga försäljningar. I fall där intressegemenskap råder mellan säljare och köpare kan risk föreligga för att parterna på ett obehörigt sätt söker dra fördel av de skatterättsliga reglerna genom att bestämma köpeskillingen för en fastighet till högre belopp än eljest varit avsett och därigenom tillföra köparen ett större avskrivningsunderlag utan någon motsvarande högre beskattning av säljaren. Därvid blir de redan enligt gällande rätt i princip tillämpliga bestämmelserna i punkten 3 b av anvisningarna till 29 § KL av särskild betydelse. Enligt dessa skall bl.a. jämkning av anskaffningsvärdet i skälig mån ske, därest vid överlåtelse mellan närstående åtgärder vidtagits för att köparen skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som kan anses rimligt, och detta kan antas ha skett för att bereda säljare eller köpare obehöriga förmåner i beskattningshänseende.

Om sålunda den av säljare och köpare gjorda fördelningen av köpeskillingen för en rörelse mellan fastighet och övriga tillgångar i regel bör kunna följas vid beskattningen, kan parternas uppdelning av köpeskillingen för en fastighet på mark och byggnad däremot inte utan vidare tjäna till ledning vid byggnadsvärdets beräkning, då denna fördelning är utan betydelse för säljarens beskattning och något självreglerande moment alltså inte finns. För en objektiv bestämning av anskaffningsvärdet för byggnad är tre metoder tänkbara. Byggnadsvärdet kan sålunda fastställas genom särskild värdering, det kan beräknas som skillnaden mellan köpeskillingen för hela fastigheten och ett genom särskild värdering fastställt markvärde och det kan slutligen uppskattas genom en proportionering av köpeskillingen efter förhållandet mellan fastighetens taxerade mark- och byggnadsvärden. Beträffande tillämpligheten av den först nämnda metoden kan visserligen sägas, att ett sådant särskilt värde redan finns i det taxerade byggnadsvärde, som gäller vid tidpunkten för köpet, men detta värde torde av förut angivna skäl inte kunna anses lämpligt. Då inte heller en i samband med köpet av sakkunnig utförd särskild värdering synes utgöra någon praktiskt användbar metod torde valet få anses stå mellan de övriga två. Av dessa har proportioneringsmetoden den stora fördelen att vara enkel i tillämpningen medan värderingsmetoden åter torde ge det säkrare resultatet. Ett enligt proportioneringsmetoden beräknat anskaffningsvärde för byggnad har ju hittills i regel inte godtagits i praxis, och enbart proportionering har sålunda inte ansetts motsvara föreliggande krav på utredning om verkliga kostnader. För dess användbarhet såsom uppskattningsnorm synes dock inte det delvis schablonmässiga förfarandet vid fastighetstaxeringen i och för sig utgöra något avgörande hinder. I ett hänseende föreligger emellertid risk för att proportioneringsmetoden skall ge väsentligt felaktiga resultat. Taxeringsvärdena åsätts under hänsynstagande till en fastighets skick och användning vid en viss tidpunkt, den första januari taxeringsåret. Sannolikheten för att en fördelning av köpeskillingen för en fastighet på grundval av taxeringsvärdena skall ge uttryck för den verkliga relationen mellan mark- och byggnadsvärdena vid tiden för överlåtelsen minskar givetvis ju längre tid, som vid försäljningen förflutit sedan senaste fastighetstaxering. Härvid avses inte endast sådana normala förhållanden som att byggnaderna är underkastade en fortgående värdeminskning medan markvärdet ständigt ökar, utan även sådana relationen mark-byggnad påverkande omständigheter som ändrade stadsplaneförhållanden, exempelvis omläggning av trafikleder och ändrade bestämmelser angående största tillåtna våningshöjd. Av betydelse i förevarande sammanhang kan självfallet också vara, att endast sådan ökning genom ny-, till- eller ombyggnad eller minskning genom nedrivning av byggnad, eldsvåda e.d. av fastighets värde, som föranleder ökning eller minskning av taxeringsvärdet med minst en femtedel, skall medföra att fastigheten omtaxeras under löpande taxeringsperiod.

Enligt utredningens mening bör både proportioneringsmetoden och värderingsmetoden kunna användas för byggnadsvärdets bestämning. Utredningen föreslår sålunda, att till ledning vid beräkningen av den andel av köpeskillingen för en bebyggd fastighet, som skall anses utgöra köparens anskaffningskostnad för byggnad, skall tjäna det förhållande, i vilket fastighetens vid tidpunkten för överlåtelsen gällande taxerade byggnadsvärde står till hela taxeringsvärdet. Jämkning av sålunda beräknat byggnadsvärde skall dock ske i den mån återstående del av köpeskillingen visas mera avsevärt övereller understiga ett efter förhållandena såsom skäligt beräknat markvärde. Uppkommer fråga om fördelning av annat anskaffningsvärde för fastighet än köpeskilling mellan mark och byggnad, bör vad nu sagts äga motsvarande tillämpning.

I det markvärde, som erhålls vid fördelningen av köpeskillingen för en fastighet på mark och byggnad, ingår bl.a. värdet av sådana markanläggningar, för vilka i det

föregående en särskild rätt till avdrag för värdeminskning föreslagits införd. Att finna en användbar metod för en objektiv beräkning av köparens verkliga anskaffningskostnad för dylika anläggningar synes svårt. En särskild värdering av markanläggningarna eller av markvärdet exklusive dessa torde sålunda inte kunna anses praktiskt möjlig. Inte heller synes några tillfredsställande värden kunna erhållas genom en mera schablonmässig uppskattning av anläggningarnas anskaffningskostnader för köparen till viss procent av köpeskillingen eller av de beräknade mark- eller byggnadsvärdena, eftersom det inte kan antas föreligga några bestämda relationer mellan dessa värden och anläggningsvärdena. Då den på anläggningarna belöpande andelen av köpeskillingen för en fastighet normalt torde vara tämligen liten, samt då beräkningen av byggnadsvärdet inte är exakt, kan det t.o.m. synas omotiverat att beräkna något särskilt anläggningsvärde. I princip bör dock samma avdragsrätt föreligga om anläggningarna förvärvats tillsammans med fastigheten som om ägaren själv uppfört dem, och fall kan även tänkas, där en rätt för köparen att uppta en del av köpeskillingen såsom avdragsunderlag för markanläggningar måste framstå som angelägen.

En viss avdragsrätt för vid ett fastighetsköp förvärvade markanläggningar erhålls om köparen såsom anskaffningsvärde får uppföra ett belopp, motsvarande säljarens skattemässiga restvärde. Denna metod innebär visserligen att ingen hänsyn tas till penningvärdets förändringar, vilken brist kan anses särskilt stor när det gäller tillgångar med så lång varaktighet som de här ifrågavarande. Dock torde anläggningarnas beroende av den verksamhet som bedrivs ofta medföra att deras värde för köparen är relativt ringa, och för de mest angelägna fallen, där anläggningar till betydande värde uppförts kort tid före överlåtelsen, erhålls ett tillfredsställande resultat. I avsaknad av andra praktiskt användbara metoder förordar därför utredningen att såsom köparens anskaffningskostnad för i samband med fastighetsköp förvärvade markanläggningar skall anses det belopp, som vid överlåtelsetillfället visas utgöra säljarens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Denna regel bör givetvis också gälla vid förvärv av fastighet genom annat fång än köp.

4.4 *Övergångsbestämmelser*

4.4.1 Avskrivningsunderlag för byggnad då avskrivning tidigare skett på taxeringsvärdet

Anledningen till att värdeminskningsavdragen för rörelsebyggnader f.n. i viss utsträckning beräknas på taxeringsvärdet är, att godtagbar utredning angående de faktiska anskaffningskostnaderna inte presterats, och skälet härtill torde i regel vara, att fastigheterna ifråga förvärvats bebyggda eller att byggnadsbestånden är så gamla, att de ursprungliga kostnaderna inte kunnat utredas. Den för övergången till en planenlig avskrivning på verkliga kostnader nödvändiga framräkningen av byggnadernas taxeringsmässiga restvärden kan därför i allmänhet inte bli exakt utan måste helt eller delvis grundas på uppskattningar. Till ledning vid uppskattningsvärdenas beräkning bör de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena kunna tjäna. Den enklaste metoden är därvid givetvis att låta det vid tidpunkten för de nya bestämmelsernas ikraftträdande gällande taxerade byggnadsvärdet utgöra en byggnads oavskrivna restvärde. Till grund för beräkningen kan också läggas ett äldre taxeringsvärde, vilket får ökas med det sammanlagda beloppet av de om- och tillbyggnadskostnader, som nedlagts mellan tidpunkterna för fastighetstaxeringen ifråga och övergången, samt minskas med de värdeminskningsavdrag, som åtnjutits vid mellanliggande inkomsttaxeringar.

Taxeringsvärdet utgör naturligtvis inte något säkert uttryck för en byggnads skattemässiga restvärde. Skillnaden mellan dessa båda värden torde stundom vara betydande, vilket förhållande den tidigare omnämnda undersökningen av ett antal industri- och affärsföretag också givit belägg för. Med hänsyn härtill kan viss sannolikhet

anses tala för att ju tidigare utgångspunkt som väljs för övergångsvärdets beräkning desto säkrare blir resultatet, eftersom uppskattningsvärdet därvid till allt mindre del kommer att utgöras av taxeringsvärde och till allt större del av faktiska kostnader. Förhållandena är emellertid mycket skiftande och i de undersökta fallen har omväxlande ett med utgångspunkt från 1945, 1952, 1957 och 1965 års taxeringsvärden framräknat övergångsvärde visat sig ge den bästa överensstämmelsen. I de fall uppgifter förelegat om inköpsår och köpeskilling för en fastighet har en med ledning av vid förvärvet gällande taxeringsvärde gjord beräkning av den ursprungliga anskaffningskostnaden befunnits något säkrare, men då den särskilda prövning av köpeskillingens fördelning på mark och byggnad, som ovan föreslagits skola ske vid framtida förvärv, härvid inte är möjlig, blir även en sålunda beräknad anskaffningskostnad att betrakta som en tämligen grov uppskattning.

Möjligheterna att åstadkomma en tillfredsställande metod för beräkningen av oavskrivet restvärde för ifrågavarande byggnader är inte endast beroende av tillförlitligheten hos det valda uppskattningsvärdet. Svårigheterna att utreda och kontrollera riktigheten av de belopp, varmed detta värde bör ökas för till- och ombyggnadskostnader och minskas med hänsyn till utrangeringar och åtnjutna värdeminskningsavdrag, ökar givetvis med det antal år, för vilka en dylik exakt redovisning skall ske. Dessa tillämpningssvårigheter synes öka väsentligt redan om 1952 eller 1957 års taxeringsvärden läggs till grund för restvärdets beräkning, bl.a. med hänsyn till att deklarationsmaterialet för efterföljande års inkomsttaxeringar endast delvis finns bevarat. Utredningen föreslår därför, att beräkningen av det skattemässiga restvärdet för ifrågavarande byggnader skall ske med utgångspunkt från det vid 1965 års fastighetstaxering åsatta byggnadsvärdet. Detta värde bör, ökat med beloppet av de ny-, till- och ombyggnadskostnader, som nedlagts under tiden fr.o.m. år 1965 t.o.m. beskattningsåret före det under vilket övergången sker, och minskat med vid mellanliggande taxeringar till statlig inkomstskatt åtnjutna värdeminskningsavdrag, anses utgöra såväl byggnadernas i beskattningshänseende oavskrivna restvärde som det anskaffningsvärde, varå värdeminskningsavdragen skall beräknas.

Den sålunda föreslagna schablonregeln kan i vissa fall ge för höga restvärden; så kan bli fallet i fråga om äldre byggnader, vilka inte i större omfattning varit föremål för om- eller tillbyggnad. Emellertid lär regeln ifråga normalt inte medföra att årliga avdrag kommer att åtnjutas med högre belopp än enligt det praktiserade systemet med det aktuella taxeringsvärdet som avdragsunderlag. I de fall där restvärdena enligt schablonregeln ifråga skulle kunna bli för låga, må antas att värdeminskningsavdragen i varje fall på kort sikt inte skulle nämnvärt understiga vad som må avdras vid en fortsatt avskrivning på taxeringsvärdet. På längre sikt torde ett ev. något för lågt övergångsvärde i allmänhet kompenseras av de fördelar den planenliga avskrivningen innebär därigenom att framtida om- och tillbyggnadskostnader får tillföras avskrivningsunderlaget och därmed omedelbart och till sina fulla belopp bli beaktade vid avdragsberäkningen.

Utredningen förordar således inte någon alternativ metod till den på 1965 års taxeringsvärden grundade. Detta innebär dock inte, att de skattskyldiga, som nu beräknar värdeminskningsavdragen på taxeringsvärdet, blir fråntagna den dem redan enligt gällande regler tillkommande rätten att, i den mån tillfredsställande utredning angående de verkliga anskaffningskostnaderna samt dessas skattemässiga restvärden kan visas, i stället uppföra dessa kostnader som avskrivningsunderlag. Vidare har det befunnits skäligt att i fråga om byggnader, som förvärvats år 1965 eller senare, medge att övergångsvärdet beräknas enligt de regler, som föreslagits gälla för byggnadsvärdets bestämning vid framtida förvärv av bebyggda fastigheter.

Någon rätt att med tillämpning av schablonregeln räkna om värdeminskningsunderlaget för byggnader, beträffande vilka av-

skrivningarna redan tidigare beräknats på anskaffningskostnaderna, har inte ansetts motiverad. Schablonregeln är sålunda endast avsedd att användas i fråga om byggnader, för vilka vid tiden för de nya bestämmelsernas ikraftträdande värdeminskningsavdragen beräknas på taxeringsvärdet.

4.4.2 Korrigering av avskrivningsunderlag för byggnader och inventarier. Beräkning av ingångsvärde på markanläggningar.

I princip borde en omräkning av avskrivningsunderlagen för inventarier och byggnader göras med hänsyn till de i det föregående föreslagna ändrade gränsdragningarna mellan mark, byggnad och inventarier samt en uppskattning ske av värdet av de markanläggningar, för vilka en särskild rätt till avdrag för värdeminskning föreslagits. Ett dylikt förfarande torde dock av uppenbara praktiska skäl vara uteslutet och här ifrågasatta ändrade bestämmelser synes därför i princip endast kunna göras tillämpliga på efter ikraftträdandet nedlagda kostnader. Med hänsyn till den ekonomiska betydelsen av främst inventariebegreppets utvidgning bör dock en justering av avdragsunderlagen medges i fråga om sådana av de ändrade bestämmelserna berörda kostnader, som nedlagts under tiden närmast före denna tidpunkt.

Vid tillämpningen av den föreslagna schablonregeln för uppskattning av övergångsvärde för byggnad skall de kostnader, som nedlagts år 1965 eller senare, ingå med sina faktiska belopp. I dessa fall är en omfördelning av här ifrågavarande kostnader möjlig om de hänför sig till nämnda period men däremot inte om de uppkommit före år 1965. Utredningen föreslår därför, att omräkning av avskrivningsunderlagen för byggnader och inventarier skall tillåtas såvitt avser kostnader hänförliga till år 1965 eller senare år, samt att såsom ingående avdragsunderlag för markanläggningar skall få uppföras de kostnader, som under samma period nedlagts för anskaffandet av dylika tillgångar.

Att den här ifrågavarande utvidgade avdragsrätten inte blir gällande för därav berörda äldre anskaffningar, kan i undantagsfall medföra en i jämförelse med gällande regler något försämrad avdragsrätt. Då en före år 1965 anskaffad tillgång av det slag, som enligt gällande rätt hänförs till mark eller byggnad men med de nya bestämmelserna blir att räkna till inventarier, utbyts, skall sålunda kostnaden härför tillföras avdragsunderlaget för inventarier och avskrivas. Enligt nuvarande regler får den emellertid avdras omedelbart såsom underhållskostnad. Till undvikande av dylika inte avsedda försämringar i avdragsrätten kunde det i och för sig anses motiverat att medge, att de äldre bestämmelserna i nu nämnda fall övergångsvis skulle få tillämpas. Med hänsyn till de relativt förmånliga avskrivningsregler som gäller för inventarier samt till de praktiska olägenheterna med en sådan övergångsregel har dock utredningen inte funnit anledning föreslå någon bestämmelse av dylik innebörd.

De beräkningar av avskrivningsunderlagen, som måste göras i samband med de nya bestämmelsernas ikraftträdande, torde stundom föra med sig ett tämligen omfattande utredningsarbete, särskilt i de fall den skattskyldige finner anledning att vid övergången till avskrivning på faktiska byggnadskostnader söka utreda dessa i stället för att tillämpa schablonen. För att bereda skälig tid för detta arbete föreslås en övergångstid på tre år, dvs. tillämpningen av de nya bestämmelserna skall få uppskjutas till senast andra året efter det, under vilket dessa i princip första gången skolat tillämpas.

4.5 *Rätten till omedelbart avdrag för fastighetskostnader*

Såsom omedelbart avdragsgilla reparations- och underhållskostnader anses enligt gällande rätt kostnaderna för åtgärder, vilka syftar till att återställa eller bibehålla en fastighet i lika skick. Bedömningen av utförda arbeten grundar sig därvid främst på deras tekniska karaktär och inte på åtgär-

dernas omfattning eller ekonomiska betydelse för fastighetens användning.

Tillämpningen av gränsdragningen mellan omedelbart avdragsgilla och aktiveringspliktiga kostnader är ofta mycket svår till följd av den ingående tekniska bedömning den förutsätter. Särskilt tyngande för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter synes den vara genom att samma noggranna undersökning i princip måste ske även av relativt små arbeten, vilket medför att inte heller normala årliga kostnader för en i fortgående verksamhet använd fastighet kan lämnas därhän. I viss utsträckning avviker också den skatterättsliga gränsdragningen från en ur företagsekonomisk synvinkel riktig fördelning mellan omkostnadsförda och aktiverade fastighetskostnader, och en naturlig benägenhet hos de skattskyldiga att föra en för stor del av nedlagda kostnader till omedelbart avdrag gör sig därvid märkbar.

Ehuru den ifrågavarande gränsdragningen mellan omedelbart avdragsgilla och genom värdeminskningsavdrag avdragsberättigade kostnader såvitt gäller byggnad endast har avseende på själva avdragsmetoden, är dess tillämpning enligt gällande rätt stundom också av betydelse för uppnåendet av det åsyftade resultatet av exakt avdrag för samtliga byggnadskostnader. Särskilt gäller detta såsom tidigare framhållits i de fall avdragen för värdeminskning beräknas på det taxerade byggnadsvärdet, därvid i princip vägrat omedelbart avdrag för reparations- och underhållskostnader betyder, att avdragsrätten för dessa går förlorad. Genom de föreslagna bestämmelserna att värdeminskningsavdragen alltid skall beräknas enligt avskrivningsplan på de faktiska anskaffningskostnaderna har dock riskerna för att rätten att överhuvudtaget komma i åtnjutande av avdrag för byggnadskostnader skall bli beroende av deras fördelning på ifrågavarande två avdragsmetoder väsentligt minskat. Jämväl i fråga om markkostnaderna kommer vid införandet av avskrivningsrätt för markanläggningar betydelsen av ifrågavarande uppdelning av kostnaderna att i nu nämnt hänseende i hög grad reduceras.

Till reparation och underhåll är bl.a. att hänföra utbyte av byggnadstillbehör, vilka har en kortare varaktighet än själva byggnadsstommen och sålunda måste ersättas en eller flera gånger under en byggnads livstid, för att denna skall bibehållas i lika skick. Gällande byggnadsbegrepp är emellertid så vidsträckt att däri inte endast inryms föremål, som nödvändigtvis måste finnas i en byggnad under hela dess användningstid, utan jämväl utrustning, som anskaffats för att användas i den särskilda verksamhet som bedrivs. Då dylik utrustning inte längre kommer till användning, blir fråga ofta inte om utbyte i här avsedd teknisk bemärkelse, utan om nyanskaffning av annan med den utrangerade inte jämförbar utrustning. För tillgångar av detta slag erhålls sålunda inte någon de för låga värdeminskningsavdragen kompletterande rätt till omedelbart avdrag vid återanskaffningar. Genom den föreslagna nya bestämningen av byggnadsbegreppet, vilken innebär att all för rörelseverksamheten direkt avsedd utrustning överförs till inventarier, torde emellertid denna brist i huvudsak elimineras. Då i princip endast sådana föremål, som är nödvändiga för en byggnads användning oavsett vilken verksamhet som bedrivs, blir att anse som byggnadstillbehör, torde sålunda frågan om viss kostnad verkligen avser utbyte eller ej i fortsättningen sällan uppkomma.

Även om nu nämnda av utredningen föreslagna ändrade bestämmelser för värdeminskningsunderlagets bestämning och avskrivningsreglernas utformning sålunda får till följd, att de problem, som sammanhänger med den ifrågavarande fördelningen av byggnadskostnaderna, reduceras, kommer dock vissa frågor, där de skatterättsliga avdragsreglerna från företagsekonomiska synpunkter betraktas som otidsenliga och otillräckliga, att kvarstå. Då en byggnads lokaler till följd av ändrade verksamhetsbetingelser omdisponeras och därvid nya fönster- och dörröppningar upptas och innerväggar flyttas m.m., erhålls i allmänhet inte omedelbart avdrag för kostnaderna, eftersom arbetena ifråga syftar till en förändring

av byggnadens tekniska skick. Ändrad verksamhetsinriktning, teknisk och ekonomisk utveckling medför emellertid ofta, att värdet av dessa omdisponeringsåtgärder inte blir bestående. De kan stundom i stället återkomma tämligen regelmässigt och med relativt korta tidsintervaller. Genom aktivering av samtliga dessa kostnader kan därför ekonomiskt oriktiga byggnadsvärden erhållas. Vid en strikt tillämpning av gällande principer skall vidare, då utbyte av delar eller tillbehör till en byggnad sker, reparationsavdrag endast åtnjutas om de utbytta föremålen blivit oanvändbara genom fysisk förslitning samt till fulla kostnaden blott i den mån en förbättring av byggnadens skick inte blivit följden genom att exempelvis ett bättre material kommit till användning. Att bringa klarhet i nu nämnda hänseenden är självfallet inte lätt vare sig för de skattskyldiga eller taxeringsmyndigheterna, och då fråga är om mindre omfattande åtgärder synes det härför erforderliga omfattande utredningsarbetet onödigt tyngande.

Vid beräkningen av den tid, över vilken anskaffningskostnaderna för en byggnad skall få fördelas till avdrag, skall redan enligt gällande rätt hänsyn tas inte endast till dess fysiska varaktighet utan även till dess ekonomiska livslängd. Bindningen till att vid bedömandet av vad som skall anses utgöra reparation och underhåll av byggnad endast beakta arbetenas tekniska karaktär har däremot — även om en viss uppmjukning i tillämpningen kan antas ha skett — inte medgivit ett motsvarande hänsynstagande till ekonomiska faktorer. De av utredningen i det föregående föreslagna ändringarna med avseende på behandlingen av till fastighet hänförliga kostnader har syftat till att anpassa de skatterättsliga reglerna efter vad som från företagsekonomisk synpunkt kan anses riktigt. För att uppnå en motsvarande anpassning på här ifrågavarande område föreslår utredningen, att med reparation och underhåll i vedertagen bemärkelse skall jämställas sådana ändringsarbeten, som normalt kan förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid. Härmed avses dock endast åtgärder vidtagna inom ramen för byggnadens avsedda huvudsakliga användningsområde, dvs. för dess fortsatta begagnande för affärs-, kontors-, verkstads-, lagrings- eller liknande ändamål och inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändras.

4.6 *Avskrivningsregler för markanläggningar i rörelse*

De anläggningar på marken, för vilka utredningen föreslagit att en särskild rätt till avdrag för värdeminskning skall införas, torde i allmänhet vara så fysiskt varaktiga och av en sådan allmän karaktär, att deras livslängd normalt måste anses tämligen lång. Samtidigt är de emellertid ofta för sin användning beroende av den verksamhet som bedrivs och deras ekonomiska varaktighet blir därigenom mycket varierande men också svår att på förhand uppskatta, beroende som den är av teknisk och ekonomisk utveckling. Med hänsyn till nämnda förhållanden kunde det synas lämpligt att utforma avdragsreglerna i enlighet med vad som gäller vid den skattemässiga avskrivningen på byggnader, innebärande sålunda att avdragsprocenten skulle bestämmas för varje anläggning efter dess sannolika användningstid och med rätt till avdrag för vid utrangering av viss anläggning oavskrivet restvärde.

En stor del av de på industrifastigheter förekommande här ifrågavarande anläggningarna torde emellertid utgöras av asfalteringar, permanentningar och andra ytbehandlingar för skilda ändamål. Genom dylika åtgärder erhålls ofta inte några klart urskiljbara enheter; de flyter samman med övriga liknande anläggningar, och att avgöra om en viss asfalterad yta skall anses utgöra en självständig anläggning eller en del av en större sådan är ofta inte praktiskt möjligt. Värdet av markanläggningarna på en fastighet är vidare regelmässigt tämligen ringa jämfört med de stora kostnadsgrupperna byggnader och inventarier. En individuell behandling av markanlägg-

ningarna med uppdelning av dem på ett flertal avskrivningsplaner kan mot bakgrund härav samt med hänsyn till svårigheterna att beräkna varje anläggnings varaktighet synas onödigt tyngande för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna och en mera schablonmässig utformning av avdragsreglerna måste anses önskvärd. Utredningen förordar därför att samtliga kostnader för ifrågavarande anläggningar sammanförs till ett enda avdragsunderlag, på vilket värdeminskningsavdragen beräknas efter en enhetlig procentsats. Den årliga avskrivningens storlek föreslås bestämd till 1 % av anskaffningskostnaderna.

Den föreslagna utformningen av avdragsrätten innebär, att de årliga avdragen kommer att motsvara förekommande avdragsgilla markanläggningars antagna genomsnittliga livslängd. Den medgivna avdragsprocenten blir därvid för hög för vissa anläggningar och för låg för andra, men normalt bör vid angivna procentsats för höga och för låga avdrag i stort utjämna varandra. Markanläggningarnas ibland nära beroende av tekniska och ekonomiska förändringar i verksamheten medför dock, att en anläggning stundom kan antas bli ekonomiskt oanvändbar på väsentligt kortare tid än som svarar mot det medgivna årliga avdraget. Med hänsyn härtill vore det i och för sig motiverat med en kompletterande avdragsrätt, som innebar att vid utrangering av viss egendom avdrag medgavs för vad som kvarstod oavskrivet av anskaffningsvärdet. En sådan rätt är emellertid inte förenlig med den här föreslagna beräkningen av värdeminskningsavdragen efter en genomsnittlig procentsats, som fastställts med beaktande av nyssnämnda och andra omständigheter. Då vidare kostnaden för varje till avdragsunderlaget hörande anläggning vid användandet av denna metod inte ingår i det årliga avdraget med ett identifierbart belopp, är det inte möjligt att vid det tillfälle, då den särskilda anläggningen utrangeras, konstatera hur stor del av dess anskaffningskostnad som är avskriven. Vid tillämpning av en genomsnittsprocent för ifrågavarande avskrivning är sålunda principiellt alla utrangerade tillgångar att anse som helt avskrivna; om i det särskilda fallet summa åtnjutna avskrivningar understiger den utrangerade tillgångens anskaffningskostnad kvarstår för framtiden ett avskrivningsunderlag, som på sikt ger en skattemässig utjämning.

Enligt gällande praxis betraktas utbyte även av en hel markanläggning såsom reparation eller underhåll av marken och omedelbart avdrag medges sålunda för hela kostnaden härför. Om rätten till avdrag för värdeminskning utformats så att varje anläggning bedömts för sig hade självfallet denna rätt till omedelbart avdrag fått bortfalla och ersatts med utrangeringsavdrag för ev. oavskrivet värde av den utbytta anläggningen samt aktiveringsplikt för värdet av den nya och avskrivning på detta. Då samtliga markanläggningar, såsom här föreslagits, sammanförs till ett enda avdragsunderlag, på vilket de årliga avdragen beräknas efter en enhetlig procentsats och utan rätt till utrangeringsavdrag, synes å andra sidan hinder inte föreligga för en bibehållen rätt till omedelbart avdrag vid utbyte av hel anläggning. Varje anläggning blir här att betrakta som en del av det komplex, som utgörs av samtliga på en fastighet förekommande avdragsberättigade markanläggningar. En sådan bedömning synes även motiverad av praktiska skäl, då de tidigare nämnda svårigheterna att särskilja de olika anläggningsenheterna på en fastighet medför att det inte sällan måste anses tveksamt om ett utbyte avser en hel anläggning eller blott en del av en anläggning. Utredningen förordar därför att nuvarande rätt till omedelbart avdrag vid utbyte av anläggningar på marken såvitt här är ifråga bibehålls oförändrad.

Den utformning av avdragsreglerna, innebärande avskrivning efter en enhetlig procentsats utan rätt till utrangeringsavdrag men med bibehållen rätt till avdrag vid utbyte, som utredningen sålunda främst av praktiska skäl förordar, torde normalt kunna anses lika förmånlig som den för tillämpningen väsentligt mera komplicerade alternativa metoden att beräkna avdragen för

varje anläggning för sig med avdragsrätt vid utrangering men aktiveringsplikt vid utbyte av anläggning. I undantagsfall kan den emellertid tänkas ge otillfredsställande avdragsmöjligheter. Sådana förhållanden kan i och för sig uppkomma under en fastighets fortvarande användning för rörelseändamål genom att vissa för särskild verksamhet till betydande kostnader uppförda anläggningar blir ekonomiskt oanvändbara relativt kort tid efter uppförandet. Men framför allt torde de föreslagna avdragsreglerna komma att visa sig otillräckliga i samband med att hela den på en fastighet bedrivna verksamheten nedläggs, särskilt om omständigheterna därvid är sådana att annan rörelse inte sannolikt kommer att etableras på fastigheten. Om i sistnämnda fall visas att de i avdragsunderlaget ingående markanläggningarna saknar värde, bör rätt till omedelbart avdrag föreligga för vad som kvarstår oavskrivet av deras anskaffningskostnader.

Avdragen för värdeminskning på markanläggningar bör beräknas enligt avskrivningsplan. Därvid torde i enlighet med vad som gäller vid avskrivning på byggnader värdeminskningsavdragen böra anses bundna till de beskattningsår på vilka de belöper. Någon rätt att jämka eller förskjuta avdragen enligt regler motsvarande dem, som gäller vid den planenliga avskrivningen på inventarier, har sålunda, med ovan nämnt undantag, främst av praktiska skäl inte föreslagits, och en sådan rätt torde heller inte med hänsyn till föreliggande möjligheter att erhålla avdrag för förlustutjämning kunna anses särskilt angelägen. Den avskrivningsplan som erfordras kan därvid göras jämförelsevis enkel. Den synes sålunda kunna begränsas till att utöver anskaffningsår och anskaffningskostnader lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av tidigare åtnjutna avdrag, på beskattningsåret belöpande avdrag och vid beskattningsårets utgång oavskrivet restvärde.

I fråga om tillgångar, vilkas varaktighet är begränsad till allenast ett fåtal år, föreligger enligt gällande regler såväl beträffande byggnader som inventarier rätt till omedelbart avdrag för hela anskaffningskostnaden. Ehuru markanläggningarna regelmässigt torde ha en sådan karaktär att deras användningstid inte kan anses så begränsad, har med hänsyn till tänkbara tillfälliga provisorier en motsvarande regel föreslagits för dessa.

4.7 *Avskrivningsregler för byggnader i rörelse*

4.7.1 Avskrivningstidens längd — byggnaders ekonomiska livslängd

Den kritik, enligt vilken de medgivna procentsatserna för värdeminskningsavdrag på rörelsebyggnader ger uttryck för en alltför lång avskrivningstid, torde inte i och för sig rikta sig mot den grundläggande principen, att denna tid skall motsvara den ekonomiska varaktigheten hos en byggnad. Sagda utgångspunkt för fördelningen av byggnadskostnaderna synes vara allmänt omfattad och ligger även till grund för den skattemässiga avskrivningen av byggnader i flertalet västeuropeiska länder. Däremot görs det gällande, att tillämpningen av nämnda princip inte sällan är så restriktiv att byggnader blir ekonomiskt förbrukade innan de är slutavskrivna.

Varaktigheten hos en byggnad är beroende av en rad omständigheter. Den begränsas ytterst av byggnadens fysiska livslängd, vilken främst är avhängig av dess tekniska kvalitet (konstruktion och byggnadsmaterial) samt av dess fysiska förslitning genom användning. Även om en byggnad inte är fysiskt förbrukad kan dess värde emellertid ha gått förlorat genom att den inte längre kan ekonomiskt utnyttjas. Anledningen härtill kan vara att den har en begränsad »juridisk» användningstid, såsom då en på arrenderad mark uppförd byggnad vid arrendetidens slut måste rivas eller då tomtmarken vid en viss framtida tidpunkt skall tas i anspråk för något samhälleligt ändamål. En byggnads brukstid kan också vara väsentligt kortare än dess fysiska livslängd genom att det ändamål för vilket den är uppförd är mindre varaktigt och annan användning

med hänsyn till det geografiska läget eller förhållandena i övrigt inte kommer ifråga. Exempel härpå utgör byggnader, som uppförts för exploateringen av en begränsad naturfyndighet inom ett område, där annan industriell verksamhet inte förekommer. Vad som allmänt sett torde vara av störst betydelse för den ekonomiska varaktigheten hos rörelsebyggnader är emellertid, att de blir ekonomiskt föråldrade som en följd av teknisk och ekonomisk utveckling. Verksamhetsomläggningar, moderniseringar och rationaliseringar av driften kräver ständigt nya maskiner och verksamhetsenheter. Därmed följer också krav på andra byggnadskonstruktioner. Ofta kan visserligen den befintliga byggnaden genom om- eller tillbyggnad göras användbar även vid dylika ändringar, men stundom kan så ske först efter så omfattande ombyggnadsarbeten att det visar sig mera ekonomiskt att uppföra en ny byggnad. I ju högre grad en byggnad vid uppförandet blivit speciellt konstruerad för att tjäna viss planerad verksamhet, desto mera beroende blir den för sin ekonomiska varaktighet av just denna verksamhets bestånd.

När avskrivningstiden för rörelsebyggnader såsom f.n. gäller skall bestämmas »individuellt» för varje byggnad med hänsyn till alla omständigheter, som kan förväntas påverka den tid, under vilken byggnaden kommer att kunna ekonomiskt utnyttjas i rörelsen, föreligger givetvis betydande svårigheter såväl för den skattskyldige att på ett övertygande sätt utreda denna ekonomiska livslängd som för taxeringsmyndigheterna att bedöma hans utredning. Denna kan ju endast i undantagsfall, såsom då den »juridiska» användningstiden är given, innefatta full bevisning. Eftersom företagaren själv i regel bör vara den, som bäst kan beräkna den tid, under vilken en i hans verksamhet använd byggnad kan ekonomiskt utnyttjas, och då hans utredning endast i begränsad utsträckning kan bygga på kontrollerbara uppgifter, är det i och för sig rimligt att kräva, att vid avdragsprocentens fastställande stor hänsyn tas till hans uppfattning. Emellertid torde företagaren vid sin beräkning av den lämpliga avskrivningstiden stundom influeras av vissa för en objektiv bedömning inte relevanta hänsynstaganden. Särskilt är han naturligt nog ofta benägen att av försiktighetsskäl överbetona takten i den förväntade tekniska utvecklingen och dess betydelse för byggnadens varaktighet. Jämväl önskemål om förbättrade finansierings- och konsolideringsmöjligheter medför stundom att högre värdeminskningsavdrag begärs än som motiveras av den antagliga ekonomiska livslängden. En prövning av yrkade avdrag måste därför alltid ske.

Vid skattemyndighetens prövning tas givetvis i princip hänsyn till alla de omständigheter, som i det enskilda fallet kan vara av betydelse för byggnadens varaktighet. I vad mån individuella utredningar också i praktiken påverkat den medgivna procentsatsens höjd är delvis svårt att bedöma. Att kontrollerbara uppgifter om byggnadskonstruktion och användning, särskilt vad avser dessa uppgifters betydelse för den fysiska förslitningen, ofta medför en uppjustering av avdragsprocenten är dock påtagligt. Sålunda medges vanligen högre värdeminskningsavdrag om byggnadsmaterialet är trä än om det är sten, tegel, betong e.d. mera beständigt material. Likaså torde sådana omständigheter som att tunga eller vibrerande maskiner används i en byggnad i regel föranleda en förhöjning av procentsatsen. Den utsträckning, i vilken i det särskilda fallet företagarens på okontrollerbara förhållanden grundade förväntningar beträffande den tekniska utvecklingens inverkan på byggnadens användningstid särskilt beaktas, är måhända mera begränsad. Detta innebär dock inte att man bortser från nämnda omständigheter utan endast att hänsynstagandet till dem grundas på en mera allmän uppfattning om deras betydelse för den ekonomiska varaktigheten. Den medgivna procentsatsen kommer härigenom att ge uttryck för en *normalt* beräknelig livslängd hos byggnader av den typ, med den användning och i den bransch varom fråga är.

Huruvida de nu tillämpade procentsat-

serna för beräkningen av värdeminskningsavdrag på rörelsebyggnader är tillräckligt höga för att i allmänhet medge full avskrivning under den tid en byggnad kan ekonomiskt utnyttjas, låter sig inte med lätthet konstateras. Enligt företagsbeskattningskommitténs uttalade uppfattning förelåg alltjämt vid början av 1950-talet det förhållandet, att vid bestämmandet av värdeminskningsavdragets storlek tillräcklig hänsyn ofta nog inte togs till att en byggnads ekonomiska livslängd med hänsyn till teknikens snabba utveckling och produktionens därav betingade omläggning ej sällan väsentligt understeg den fysiska livslängden. Att den mot bakgrund härav på kommitténs förslag gjorda omredigeringen av punkten 7 av anvisningarna till 29 § KL skulle ha medfört någon höjning av de medgivna procentsatserna förnekas ofta från näringslivets sida. Exempel på ett visst ökat hänsynstagande vid bedömningen till ifrågavarande omständigheter saknas dock inte helt. Sålunda medgavs i rättsfallet RÅ 1958 ref. 49 ett bilbolag med 3 % yrkat avdrag för värdeminskning på en verkstadsbyggnad »med hänsyn till ifrågavarande byggnads beräkneliga ekonomiska varaktighet» utan att någon särskild utredning till stöd för yrkandet lämnats.

Av intresse för bedömningen av skäligheten av hittills tillämpade procentsatser för värdeminskningsavdrag såsom uttryck för livslängden hos byggnader synes vara att jämföra med de procentsatser, efter vilka avdrag medges i andra länder, där liksom i Sverige den ekonomiska användningstiden i princip skall utgöra avskrivningstid. Den avdragsprocent, som normalt tillämpas vid den lineära avskrivningen av rörelsebyggnader, utgör sålunda i Norge 2—3 (industri-, kontors- och affärsbyggnader), i Nederländerna 1,5—3, i Västtyskland 2—4 (fabriksbyggnader), i Belgien 3—5 (industri- och kontorsbyggnader) och i Frankrike 2—5.

Enligt gällande rätt är avdrag medgivet för vid utrangering av i rörelse använd byggnad kvarstående oavskriven del av anskaffningskostnaderna. Om dylika avdrag av betydande storlek vore vanliga, skulle detta förhållande utgöra motiv för en uppjustering av de tillämpade procentsatserna för värdeminskningsavdragens beräkning. Även om vissa erhållna uppgifter tyder på att en ökning av antalet fall av utrangeringsavdrag skett under senare år — från Kooperativa Förbundet har sålunda upplysts, att utrangeringsavdrag vid inkomsttaxeringen avseende till konsumtionsföreningar hörande affärsbyggnader under åren 1959—1966 åtnjutits i åtminstone 36 fall medan sådana avdrag tidigare varit sällsynta — torde dock avdrag vid utrangering med större belopp hittills ha varit relativt sällan förekommande. Denna erfarenhet ger väl i och för sig inte något stöd åt den ofta framförda uppfattningen, att i praxis medgivna procentsatser många gånger inte medför full avskrivning under en byggnads faktiska användningstid. Den synes å andra sidan inte heller kunna tas till intäkt för att de nuvarande avskrivningssatserna skulle vara tillräckligt höga för att överensstämmelse mellan antagen och verklig varaktighetstid i allmänhet skall uppnås. Förekomsten av utrangeringsavdrag torde nämligen inte svara mot omfattningen av vid utrangeringar oavskrivna restvärden, då de skattskyldigas möjligheter i praktiken att styrka rätten till sådana avdrag hittills varit mycket begränsade. Därjämte bör framhållas, att skäligheten av de värdeminskningsavdrag, som medges i fråga om nu uppförda byggnader, egentligen inte skall bedömas på grundval av erfarenheterna av avskrivningsreglernas tillämpning under en gången tid, utan med hänsyn till den förväntade framtida utvecklingen inom olika områden.

Beträffande företagens egna bedömningar har inhämtats, att den ekonomiska livslängden hos nyuppförda byggnader numera ofta beräknas till kortare tid än förut varit brukligt. Några industriföretag, representerande mekanisk industri, järn- och stålproduktion, skogsindustri och kemisk industri, har sålunda på förfrågan förklarat, att man i investeringskalkylerna i fråga om vissa typer av industribyggnader nu räknar med 15—20 års livslängd mot tidigare 25—30 års. Anledningen härtill uppges främst vara den

snabba tekniska utvecklingen, vilken medför en fortgående minskning av den ekonomiska användningstiden inte blott för verktyg och maskiner utan också, i en med tiden ökande utsträckning, för byggnader. Det framhålls sålunda att man inom den mekaniska industrin tidigare betraktade det som värdefullt att den tekniska utrustningen var universell och alltså användbar för skilda ändamål, vilket medförde, att man var mindre beroende av vilka produkter, som skulle komma att efterfrågas. Efter hand som de efterfrågade volymerna ökat och de långa seriernas ekonomi gjort sig gällande, har emellertid en fortgående förändring från universell till speciell utrustning inträtt. Denna utveckling mot speciell utformning som börjat med verktygen har via maskinerna även nått byggnaderna. I strävan att hålla kostnaderna nere genom att så långt möjligt reducera den manuella insatsen konstrueras numera hela byggnader allt oftare för en särskild noga planerad tillverkningsprocess. Denna medför i många avseenden inverkan på byggnadernas utformning. Bl.a. förses dessa för transport av ämnen och arbetsstycken, skrot, vatten, luft, oljor och kylmedel med till den valda processgången helt anpassade kanaler, gropar och genomgångar i golv och väggar.

Den snabba tekniska utvecklingen samt utvecklingen mot allt större och mer integrerade produktionsenheter ställer sålunda enligt de tillfrågade företagens uppfattning sådana krav på byggnadernas konstruktion att dessas ekonomiska livslängd numera måste beräknas med väsentligt större försiktighet än tidigare varit vanligt. Ehuru den angivna förkortningen av de i företagens investeringskalkyler beräknade livslängderna för byggnader väl inte kan medföra en motsvarande minskning av avskrivningstiden vid den skattemässiga behandlingen — alltfort torde man kunna räkna med att byggnader även om de inte längre kan användas för den verksamhet, för vilken de ursprungligen planerats, dock efter ombyggnad ofta kommer att disponeras för andra ändamål — måste dock skälig hänsyn till de nämnda utvecklingsbetingelserna tas vid värdeminskningsprocentens bestämmande. Då en i viss verksamhet använd äldre rörelsebyggnad ersätts av en ny byggnad torde det sålunda många gånger vara motiverat att medge avdrag för värdeminskning på den nya byggnaden efter en något högre procentsats än den som tillämpats på den äldre.

4.7.2 Byggnadskostnadernas fördelning över den ekonomiska livslängden

Såsom i det föregående framhållits kan från företagsekonomiska synpunkter några invändningar i och för sig inte riktas mot den nu gällande principen, att avskrivningstiden för byggnad skall motsvara den ekonomiska livslängden. Härav följer dock inte, att den avskrivningsmetod, som enligt gällande rätt är exklusivt tillämplig i fråga om byggnad och som innebär en strikt proportionell fördelning av anskaffningsvärdet över hela denna tid, inte kan ifrågasättas. En på företagsekonomiska grunder verkställd kostnadsfördelning synes i princip böra innebära, att varje beskattningsår belastas med en så stor del av de totala byggnadskostnaderna under byggnadens hela användningstid, som svarar mot den på respektive år belöpande andelen av det sammanlagda värdet av de tjänster byggnaden under sin användningstid ger. Förutsättningarna för att nuvarande avskrivningssystem för rörelsebyggnader skall kunna anses tillfredsställande synes därför vara, att den ekonomiska livslängden kan med någorlunda säkerhet på förhand beräknas samt att det totala värdet av byggnaders användning i rörelse under hela deras livslängd fördelar sig något så när lika på de därunder infallande redovisningsåren. I den mån dessa förutsättningar med hänsyn till den tekniska utvecklingen eller eljest inte kan anses uppfyllda torde från här ifrågavarande synpunkter en ändring av gällande bestämmelser vara motiverad.

Den beräkning av en byggnads ekonomiska livslängd, som är avgörande för tillämplig värdeminskningsprocent, kan även då beräkningen vid bedömningstidpunkten synes välgrundad på sikt visa sig tämligen

osäker. Byggnaders allmänt sett långa varaktighet medför, att den tekniska och ekonomiska utveckling, som sker under loppet av denna tid och som är av betydelse för deras ekonomiska användbarhet, ofta inte kan förutses. Såsom tidigare framhållits torde visserligen många gånger de behov av ändrade lokalförhållanden, som nämnda utveckling skapar, genom ombyggnad kunna tillgodoses inom ramen för befintliga byggnader. Och även om så ej kan ske lär ofta en för viss användning inte längre brukbar byggnad bli tagen i anspråk för andra ändamål. En viss risk torde dock alltid föreligga för att en rörelsebyggnad skall bli så ekonomiskt »föråldrad» att den måste utrangeras innan den blivit helt avskriven.

Även om den tekniska och ekonomiska utvecklingen inte skulle medföra, att en byggnads faktiska varaktighetstid blir kortare än som från början kunnat beräknas, kan den likväl innebära, att värdet av byggnadens användning i den bedrivna verksamheten väsentligt minskar. I det föregående har framhållits, att industribyggnader i växande utsträckning till följd av ökad specialisering och integration särskilt konstrueras för viss verksamhet och teknik. Till den del en byggnad sålunda erhåller en speciell utformning blir dess ekonomiska livslängd också direkt beroende av den aktuella verksamheten och tekniken. I samband med produktionsomläggningar, moderniseringar och rationaliseringar måste därför ombyggnad vidtas för att anpassa rörelselokalerna till nya maskiner och verksamhetsenheter. Härvid kan en delvis utrangering av den gamla byggnaden sägas ske, och i den mån ombyggnadskostnaderna måste läggas till avskrivningsunderlaget för byggnad, vore ett omedelbart avdrag för den utrangerade delens oavskrivna värde teoretiskt motiverat. En sådan avdragsrätt kan emellertid av praktiska skäl inte medges. Här bör dock erinras om den väsentligt förbättrade avdragsrätt för kostnader i samband med omdisponering av byggnad, som erhålls vid genomförande av utredningens förslag till inskränkning av byggnadsbegreppet genom överförande av den mest verksamhetsberoende utrustningen till inventarier samt till utvidgning av rätten till omedelbart avdrag att omfatta även normalt återkommande omdisponeringskostnader.

Ehuru den utsträckning, i vilken rörelsebyggnader särskilt konstrueras för att användas i viss verksamhet, naturligtvis i hög grad skiftar, torde man regelmässigt kunna utgå ifrån, att de bäst tjänar sitt syfte under de första användningsåren. Efter av utvecklingen nödvändiggjorda produktionsomläggningar och moderniseringar torde sålunda en fabriksbyggnad, om den också i och för sig alltfort efter omändringar kan användas för industriell tillverkning, dock ofta vara mindre väl lämpad härför än vad ursprungligen var fallet. Byggnadskonstruktionen medger kanske inte tillgodogörandet av de senaste tekniska framstegen eller eljest tillämpning av den mest rationella organisationen av verksamheten och medför därigenom onödigt höga produktionskostnader. Så småningom kan måhända byggnaden helt eller delvis inte längre utnyttjas för industriell tillverkning. Den torde därvid vanligen tas i anspråk på annat sätt, exempelvis som reparationslokal, magasin, garage e.d., vilken användning i och för sig inte kräver en byggnad av sådan konstruktion och kvalitet, utan kanske ibland blott det allra enklaste slag av skydd, såsom plåtskjul eller presenningar, men för vilken den befintliga byggnaden dock kan utnyttjas. Att rörelsebyggnader på nu nämnt sätt ofta erhåller en med tiden allt mindre räntabel användning är ett förhållande som från industrihåll starkt framhållits.

Nu nämnda utåt konstaterbara uttryck för den tekniska utvecklingens betydelse för den ekonomiska värdeminskningen på rörelsebyggnader, ombyggnad och ändrad användning, inträffar vanligen först efter åtskilliga års användning. Dylik inverkan kan dock självfallet uppkomma när som helst under en byggnads användningstid och t.o.m. redan innan byggnaden tagits i bruk och avdrag för värdeminskning i rörelsen ännu hunnit åtnjutas.

Av vad ovan anförts torde framgå, att den tekniska utvecklingen medför betydan-

de risker för att en tillfredsställande kostnadsfördelning vid tillämpning av nu gällande avskrivningssystem inte uppnås. En viss förbättring av avdragsrätten genom en förkortning av avskrivningstiden eller genom en förskjutning av tyngdpunkten hos avskrivningarna mot de första användningsåren synes sålunda befogad.

Såsom ytterligare ett skäl för en liberalisering av avskrivningsreglerna kan utvecklingen av underhållskostnaderna åberopas. Medan nybyggnadskostnaderna skall fördelas över byggnadens livslängd, är reparations- och underhållskostnaderna i sin helhet omedelbart avdragsgilla det år de uppkommer. De brister ifrågavarande åtgärder är avsedda att avhjälpa har emellertid i regel inte uppkommit blott under detta år utan under ett flertal tidigare år. Av naturliga skäl ökar kostnaderna för en byggnads underhåll även vid oförändrad användning och jämn förslitning med byggnadens ålder. Eftersom kostnader av detta slag inte medför någon förhöjning av en byggnads användningsvärde, utan endast möjliggör att detta bibehålls så som det ursprungligen varit, kan det göras gällande, att jämväl underhållskostnaderna för erhållandet av en riktig vinstbeskattning borde omfördelas så att de till en del kom att belasta de första underhållsfria åren. I praktiken kan detta krav på en jämnare kostnadsfördelning tillgodoses genom att reglerna för värdeminskningsavdragens beräkning utformas så att en snabbare avskrivning möjliggörs än som eljest varit befogad.

I vissa fall kan en företagare ha att välja mellan att investera i maskiner eller i byggnader eller också, vilket torde vara vanligare, mellan att uppföra en ny byggnad eller att reparera en gammal. Otillfredsställande avskrivningsregler för byggnad kan därvid föranleda från driftssynpunkt felaktiga investeringsbeslut. Önskemålet om att avdragsbestämmelserna i så liten utsträckning som möjligt skall på dylikt sätt påverka företagens planering utgör ett stöd för en på ovan anförda företagsekonomiska synpunkter grundad förbättrad avskrivningsrätt.

4.7.3 Avskrivningsmetoden

Såsom tidigare framhållits utgör en byggnads ekonomiska användningstid den teoretiskt riktiga avskrivningstiden för dess anskaffningskostnad. Gällande avdragsregler bygger på denna grund och härutinnan finns i och för sig inte anledning till ändring. Däremot synes det med hänsyn till ovan anförda förhållanden motiverat att medge användning av en avskrivningsmetod, som innebär annan fördelning av anskaffningskostnaderna än den nu tillämpade lineära över hela den beräknade livslängden hos en byggnad.

Hur omfattande den tidigareläggning av byggnadsavskrivningarna jämfört med nuvarande avdragssystem, som sålunda är önskvärd, bör vara för att skäligen tillgodose de nyssnämnda företagsekonomiska synpunkterna, är en fråga som senare skall behandlas. Dock synes införandet av någon geometriskt degressiv avskrivningsmetod med likformigt fallande årliga värdeminskningsavdrag inte böra komma ifråga med hänsyn till den mycket ojämna fördelning av avskrivningarna över användningstiden med alltför höga avdrag under de första åren, som tillämpningen av en sådan metod innebär. Sålunda måste vid användning av den s.k. restvärdesmetoden, dvs. den metod som tillämpas vid den räkenskapsenliga inventarieavskrivningen, avdragsprocenten uppgå till 2 à 2,5 gånger den för en lineär fördelning erforderliga för att anskaffningskostnaderna under den beräknade livslängden skall hinna avskrivas med ca 90 %. Härvid kommer avdrag att under den första fjärdedelen av den antagna varaktighetstiden åtnjutas med 40—50 % av hela anskaffningskostnaden och de sista årens avdrag att uppgå endast till ungefär en tiondel av det första årets. Även om restvärdesavskrivningen i vissa fall kan antas ge uttryck för en företagsekonomiskt riktig kostnadsfördelning, torde förhållandena beträffande rörelsebyggnader generellt sett inte vara sådana att en dylik snabb avskrivning kan anses motiverad.

I Västtyskland får en avskrivningsmetod,

som kan sägas utgöra en kombination av den degressiva metoden med den lineära, i vissa fall användas i stället för den eljest tillämpade lineära avskrivningen över den beräknade ekonomiska livslängden hos en byggnad. Metoden ifråga, som får begagnas av den förste ägaren till byggnad som färdigställts år 1965 eller senare, innebär, att årligt avdrag medges med 3,5 % under de första 12 åren av byggnadens användningstid, därefter med 2 % under 20 år och slutligen med 1% under 18 år. Med en dylik stegvist degressiv avskrivningsmetod synes, förutsatt att de olika procentsatserna för värdeminskningsavdrag inte fastställs enhetligt för alla byggnader utan med utgångspunkt från den för varje byggnad antagna ekonomiska livslängden, en från teoretiska synpunkter lämplig fördelning av anskaffningskostnaderna kunna erhållas. Exempelvis kan årlig avskrivning för en byggnad med beräknad fyrtioårig användningstid medges med 3,5 % under den första tredjedelen av sagda tid, med 2,5 % under den därpå följande och med 1,5 % under den sista tredjedelen. Den praktiska tillämpningen av avskrivningsreglerna försvåras emellertid om ett flertal olika och ibland ojämna procentsatser skall användas under olika perioder för en och samma byggnad. Med hänsyn härtill synes det önskvärt, att antalet dylika perioder nedbringas till två.

De metoder, som utomlands tillämpas för att medge en snabbare avskrivning på byggnader än som erhålls vid en proportionell fördelning av anskaffningskostnaderna över hela användningstiden, innebär vanligen, att högre värdeminskningsavdrag får göras under det första eller de första användningsåren. Ehuru införandet av dylika extra avskrivningar under en byggnads första användningstid i de länder, där sådana avdrag förekommer, vanligen främst torde ha motiverats av önskemålet att stimulera till ökade byggnadsinvesteringar, och de till sin konstruktion och storlek därför i och för sig inte kan tjäna till ledning för utformningen av för här ifrågavarande syften lämpade avskrivningsregler, synes metoden som sådan likväl kunna anses härför användbar. Genom en lämplig utformning av densamma kan inte blott de synpunkter, som talar för att större avskrivningar än enligt nu gällande regler skall medges under en byggnads första användningstid, tillgodoses utan även de krav på en förkortning av avskrivningstiden, som främst motiveras av riskerna för att den faktiska användningstiden av en byggnad skall visa sig kortare än den från början beräknade. Denna effekt erhålls om de ordinarie lineära värdeminskningsavdragen inte behöver reduceras med hänsyn till primäravskrivningen, dvs. genom att såväl dessa som primäravdraget beräknas på hela anskaffningsvärdet. Förkortningen av den totala avskrivningstiden kommer därvid att motsvara primäravdragets relativa storlek; ett 10-procentigt primäravdrag innebär sålunda, att slutavskrivning uppnås inom 90 % av den beräknade användningstiden för en byggnad.

Även om flera av de anförda skälen för en annan fördelning av anskaffningskostnaderna för en rörelsebyggnad än som erhålls enligt gällande regler synes tala för att en primäravskrivning införs, utgör en sådan inte någon nödvändig förutsättning för uppnåendet av den åsyftade liberaliseringen av avdragsrätten. Tillämpningen av avskrivningsreglerna är givetvis enklast vid den strikt proportionella avskrivningen och kraven på förbättrade avdragsmöjligheter torde i och för sig väsentligen kunna tillgodoses genom en höjning av procentsatserna härför. Därvid måste dock tydligtvis avdragsprocenten sättas högre än som betingas av den beräknade ekonomiska livslängden hos en byggnad. Uppenbarligen är mycket stora svårigheter förenade med tillämpningen av bestämmelser, som innebär att vid värdeminskningsavdragens bestämning hänsyn inte endast skall tas till en byggnads beräknade totala varaktighet utan i viss skälig utsträckning jämväl till övriga tidigare redovisade svårbedömda förhållanden. Det synes därför nödvändigt, att avskrivningsprocenten i sådant fall fastställs i lag eller enligt i lag angiven ordning av administrativ myndighet. Olika procentsatser kan där-

vid bestämmas för olika huvudtyper av byggnader, såsom fabriker, affärs- och kontorsbyggnader, ev. med ytterligare uppdelning på branscher. På dylikt sätt bestämda värdeminskningsavdrag för grupper av byggnader tillämpas i viss utsträckning utomlands. Med hänsyn till de skiftande varaktighetsförhållanden, som föreligger särskilt i fråga om industribyggnader, torde dock vid användning av i lag fastställda procentsatser möjligheter böra finnas att i det enskilda fallet efter utredning få ett högre avdrag medgivet. De fastställda avdragen bör med andra ord endast betraktas som normal- eller minimiavdrag.

4.7.4 Frågan om särskilt hänsynstagande till penningvärdets förändringar

Även om ett avskrivningssystem för i rörelse använd byggnad är utformat med fullt beaktande av ovan berörda företagsekonomiska synpunkter, kan det likväl hävdas, att det medger en helt tillfredsställande avdragsrätt blott under förutsättning av i huvudsak stabilt penningvärde. En inflationistisk prisutveckling ökar företagets nominella intäkter samtidigt som de på den ursprungliga anskaffningskostnaden beräknade värdeminskningsavdragen förblir nominellt oförändrade. Den vinstökning, som företaget därvid visar, kan vid i övrigt lika förhållanden bli rent fiktiv, och beskattningen av densamma innebär då realt sett inte en vinstbeskattning utan en beskattning av företagskapitalet. Vidare kommer kostnaderna för ersättandet av en utrangerad byggnad med en ny likvärdig att vid fortgående penningvärdeförsämring överstiga det sammanlagda beloppet av för den förra åtnjutna värdeminskningsavdrag, varigenom möjligheterna att finansiera återanskaffningen försämras.

Mot bakgrund av nu nämnda förhållanden har under de senaste decennierna krav gång efter annan framställts på en sådan utformning av avskrivningsreglerna, att vid värdeminskningsavdragens bestämning hänsyn kunde tas till penningvärdets förändringar. Såsom lämplig metod härför har därvid framförts, att avskrivningarna borde beräknas inte på den historiska anskaffningskostnaden utan på ett återanskaffnings- eller nuvärde.

Frågan om avskrivning på återanskaffningsvärdet behandlades på sin tid av företagsbeskattningskommittén vid dess omprövning av inventarie- och byggnadsavskrivningsreglerna. Kommittén konstaterade därvid, att regler syftande till en avskrivning på annat underlag än den historiska anskaffningskostnaden inte annat än i vissa speciella undantagsfall vidtagits utomlands, samt att skälen till att så ej skett varit såväl teoretiska som praktiska. Från teoretisk synpunkt förelåg sålunda inte någon enhetlig uppfattning om riktigheten av en avskrivning baserad på nuvärdet. Det hävdades nämligen, att något godtagbart resultat inte kunde uppnås om man isolerat beaktade prisförändringarna för allenast en post i balansräkningen. En förlust på tillgångssidan sammanhängande med en nedgång i penningvärdet kunde mycket väl från företagets synpunkt vara kompenserad genom en vinst på passivsidans skulder. Som exempel härpå nämndes det fall att en maskin helt finansierats med lånade medel och de mot avskrivningarna svarande beloppen använts för amorteringar å lånet. Medgavs i dylikt fall avskrivning på nuvärdet, skulle detta endast innebära att företaget tillfördes en vinst lika stor som den förlust, vilken långivaren åsamkats. Resultatet vore sålunda beroende av i vilken utsträckning företaget arbetade med lånat kapital.

Såsom ett tungt vägande argument mot en avskrivning på nuvärdet framhöll företagsbeskattningskommittén, att utomordentliga praktiska svårigheter skulle vara förenade med en sådan bestämmelse. Vare sig nuvärdet skulle beräknas för varje tillgång för sig eller fastställas på grundval av ett gemensamt prisindex skulle tillämpningssvårigheterna bli betydande och risken för missvisande resultat stor. Vidare påpekades, att investeringsfondslagstiftningen var ägnad att i viss mån minska behovet av nuvärdeavskrivning, samt konstaterades, att en sådan avskrivningsrätt i högkonjunktur-

lägen kunde ge från konjunkturpolitisk synpunkt mindre önskvärda resultat. Kommittén framhöll också, att en konsekvent och från fiskalisk synpunkt acceptabel utformning av en regel om avskrivning på nuvärdet förutsatte, att vid stigande penningvärde avskrivningarna beräknades på ett lägre belopp än den faktiska anskaffningskostnaden. Ett sådant förfarande kunde komma i strid med allmänt vedertagna och även i civillagstiftningen lagfästa regler rörande avskrivningarna.

Vad särskilt angick byggnader framhöll företagsbeskattningskommittén, att frågan om avskrivning på nuvärdet kunde anses vara av särskild betydelse, då skillnaden mellan anskaffnings- och återanskaffningskostnaden kunde bli särskilt stor på grund av byggnaders normalt långa varaktighet, samt då gällande avskrivningsregler var så stränga, att de till skillnad från inventarieavskrivningsreglerna merendels inte lämnade något utrymme för några de ökande återanskaffningskostnaderna kompenserande överavskrivningar. Å andra sidan förelåg också moment som minskade frågans betydelse. Sålunda ansågs det mera sällan förekomma att en industribyggnad helt utrangerades och ersattes av nybyggnad. Betydligt vanligare var att den äldre byggnaden om- eller tillbyggdes, ofta i olika etapper. Härigenom erhöll vad av den ursprungliga byggnaden återstod ett ökat värde och en längre varaktighetstid. Ej heller kunde förbises, att genom omfattande vid taxeringen avdragsgilla reparationsarbeten byggnaderna ofta bibehölls eller understundom rent av ökade i värde. Vidare kunde på grund av den långa brukstiden både stigande och sjunkande priser hinna avlösa varandra, varför ofta intet kunde med större bestämdhet förutses beträffande kostnadsnivån vid det framtida tillfälle, då en byggnad till äventyrs komme att utrangeras och ersättas med en ny. Slutligen skulle införandet av en avskrivningsmetod grundad på nuvärdet med nödvändighet förutsätta en sådan utvidgning av inkomstbegreppet vid försäljning av byggnad, som man i tidigare sammanhang inte funnit möjlig att genomföra.

Avskrivning på nuvärde har senare varit föremål för viss diskussion inom värdesäkringskommittén i samband med dess behandling av frågan om införande av indexlån. I anslutning till företagsbeskattningskommitténs konstaterande att resultatet av en nuvärdeavskrivning bl.a. var beroende av i vilken utsträckning företaget arbetade med lånat kapital framhölls följande (SOU 1964: 2, s. 216).

> Antag att ett företag har lånat upp i indexlån samt att real beskattning och avskrivningar på indexvärden tillämpas. Om avskrivningar och amorteringar följs åt och alla priser utvecklas parallellt kommer paritet att föreligga mellan återstående kapitalskuld och det skattemässiga restvärdet.
>
> Om företaget i stället hade haft sin upplåning i penninglån hade visserligen kapitalskulden varit mindre än det indexreglerade avskrivningsunderlaget, men samtidigt hade låntagaren fått betala en ränta på penninglån, som överstigit indexlåneräntan. Företagets totala kapitalutgifter kan således vid realiserade förväntningar bli desamma för penninglån som för indexlån. Med detta betraktelsesätt är det teoretiskt riktiga i nuvärde- (eller indexvärde-) metoden inte beroende av den använda upplåningsformen.

Avskrivning på återanskaffningsvärdet (nuvärdet) kan i och för sig såsom ovan nämnts motiveras från vissa aspekter på en riktig (real) vinstbeskattning samt från finansieringssynpunkt. Då utredningen vid sin omprövning av avdragsrätten för fastighetskostnader ansett sig böra begränsa sin målsättning till att söka tillgodose företagsekonomiska synpunkter på en skälig kostnadsfördelning, har anledning inte befunnits föreligga att närmare ingå på frågan om det berättigade i en dylik avskrivning i syfte att öka företagens finansieringsmöjligheter. Vad åter gäller önskemålet om en real vinstberäkning måste enligt utredningens mening införandet av en avskrivningsmetod för byggnad, som innebär totalt avdrag med annat och vid fortgående penningvärdeförsämring högre belopp än den historiska anskaffningskostnaden, med hänsyn till att beskattningen i övrigt av såväl rörelseinkomst som inkomster av andra slag vilar på en nominalistisk beräkningsgrund inge

betänkligheter. Principiellt kan sålunda införandet av rätt till avskrivning på återanskaffnings- eller nuvärde för i rörelse använd byggnad anses motiverat först vid en allmän övergång till ett på realvärden grundat inkomstskattesystem.

Vid sidan av de teoretiska invändningar, som sålunda måste riktas mot en avskrivning på nuvärdet, är såsom företagsbeskattningskommittén framhållit införandet av en sådan avdragsrätt förenat med stora praktiska problem. Oavsett vilken metod för en årlig omräkning av avskrivningsunderlaget som än väljs torde den praktiska tillämpningen av avskrivningsreglerna i hög grad försvåras varjämte en betydande ojämnhet i resultaten synes vara att påräkna.

För att önskemålet om hänsynstagande till genom penningvärdeförsämring ökade kostnader för återanskaffning skall tillgodoses krävs emellertid inte med nödvändighet att avskrivningarna grundas på nuvärdet. En liknande effekt kan — i varje fall vid en någorlunda jämnt fortgående inflationistisk prisutveckling — uppnås genom att avskrivningsreglerna vid fortsatt användning av det historiska anskaffningsvärdet såsom avskrivningsunderlag ges en så gynnsam utformning att avdrag åtnjuts i en snabbare takt än som betingas av den ekonomiska värdeminskningen. Vid ett sådant tidigareläggande av avskrivningarna kommer avdrag att ske i ett penningvärde, som bättre motsvarar det, i vilket utgiften för egendomens anskaffande ägt rum, samt erhålls en skattekredit genom att kostnaderna ifråga delvis får avräknas innan mot dem svarande intäkter skall redovisas. I den mån kostnadsutvecklingen med hänsyn till de särskilda förhållanden, som föreligger i fråga om byggnader, överhuvudtaget kan anses böra särskilt beaktas vid utformningen av avskrivningsreglerna för dessa, synes på grund av de invändningar, som måste riktas mot införandet av en avskrivning på återanskaffnings- eller nuvärdet, detta böra ske genom en viss liberalisering av de på den historiska anskaffningskostnaden grundade avdragsreglerna.

4.7.5 Betydelsen av inkomstbegreppets utformning vid försäljning av byggnad

Vinst, som uppkommer vid försäljning av såsom anläggningstillgång i rörelse använd byggnad, hänförs enligt gällande rätt till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Inte ens den del av vinsten, som motsvarar i samband med försäljningen återvunna tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag, behandlas som intäkt av rörelse. Huruvida försäljningsvinsten skall beskattas eller inte är sålunda en fråga, som i sin helhet skall bedömas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av fastighet.

Nämnda behandling av vinster vid försäljning av rörelsebyggnader har sin grund i den avgränsning mellan begreppen inkomst av rörelse och inkomst av icke yrkesmässig avyttring, som år 1921 av vederbörande departementschef förklarades böra ske efter den principen, att vinst, som en näringsidkare förvärvade genom avyttring av föremål, som han inte förde i handel eller tillverkade, inte hänfördes till inkomst av rörelse eller yrke utan till realisationsvinst, och detta även om de avyttrade föremålen använts i rörelsen eller yrket. Denna princip, som sålunda ursprungligen inneburit, att försäljning av alla slags anläggningstillgångar behandlats som icke yrkesmässig, har dock under årens lopp gång efter annan genombrutits. Enligt gällande rätt beskattas således vinst vid avyttring av inventarier, goodwill, hyresrätt och patenträtt såsom inkomst av rörelse.

Utvecklingen har alltså gått i den riktningen, att i rörelse använda anläggningstillgångar, för vilka avdrag i någon form medges vid beskattningen, i allt större utsträckning kommit att behandlas på samma sätt som omsättningstillgångarna. En motsvarande utvidgning av inkomstbegreppet för byggnader, som principiellt inte torde möta invändningar från företagsekonomisk synpunkt och även ansetts utgöra en nödvändig förutsättning för en mer omfattande uppmjukning av avskrivningsreglerna, har hittills inte befunnits möjlig. Anledningen härtill har främst varit de med en sådan be-

skattning förenade tekniska svårigheterna. Dessa hänför sig dels till beräkningen av oavskrivet anskaffningsvärde av försåld byggnad, dels också till frågan hur köpeskillingen för en bebyggd fastighet skall fördelas på mark och byggnad — förutsatt att utvidgningen av inkomstbegreppet inte skall avse även mark. Därjämte har framhållits, att vid en utvidgning av inkomstbegreppet en fastighetsförsäljning ofta skulle utlösa en sådan beskattningseffekt att förutsättningarna för reinvestering i hög grad skulle försämras. Även från andra synpunkter har risken för att beskattningseffekten i enskilda fall skulle bli mycket stor medfört, att allvarliga betänkligheter mot den ifrågavarande ändringen anförts.

De tekniska möjligheterna att med tillfredsställande säkerhet åstadkomma den för utvidgningen av inkomstbegreppet nödvändiga vinstberäkningen vid försäljning av byggnad synes numera föreligga i större utsträckning än vid tidigare omprövningar av denna fråga. Vid genomförande av de föreslagna ändringarna med avseende på avskrivningsunderlagets bestämning samt av generell skyldighet att tillämpa avskrivningsplaner kommer de i framtiden ytterligare att förbättras. Även vad avser beskattningseffekten synes de invändningar, som kan anföras mot en utvidgning av inkomstbegreppet, mindre nu än tidigare. De ifrågavarande mot en utvidgning av inkomstbegreppet anförda omständigheterna måste dock alltjämt, om än med mindre tyngd än tidigare, anses tala mot en sådan ändring.

Huruvida de år 1967 vidtagna ändringarna i bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst vid överlåtelse av fastighet bör tillmätas betydelse i här ifrågavarande sammanhang är delvis svårt att bedöma. Med hänsyn till det schablonmässiga förfarande, som — bortsett från de fall, där försäljning äger rum inom två år från förvärvet — enligt de nya reglerna skall tillämpas vid vinstens beräkning, samt till att endast 75 % av den framräknade vinsten skall beskattas, är det dock uppenbart, att nämnda ändringar i realisationsvinstbeskattningen inte motsvarar den utvidgning av inkomstbegreppet vid försäljning av byggnad, som måste gälla som förutsättning för en långtgående liberalisering av avskrivningsreglerna. Å andra sidan kan det förhållandet att försäljningsvinst inklusive återvunna värdeminskningsavdrag numera oavsett innehavstidens längd i princip alltid är skattepliktig måhända i någon mån minska behovet av en rörelsebeskattning av sådan vinst.

Frågan om betydelsen av vinstbegreppets utformning för möjligheten att uppmjuka avskrivningsreglerna synes också i viss mån speciell i fråga om byggnader. I motsats till vad som exempelvis synes vara förhållandet beträffande inventarier torde försäljning av byggnader i stor utsträckning, kanske huvudsakligen, ske i samband med överlåtelse av hel rörelse eller verksamhetsgren. Är därvid fråga om av juridiska personer bedrivna rörelser får överlåtelserna vanligen formen av försäljning av aktier eller andelar och inte av byggnader, inventarier etc. Då vinst vid avyttring av aktier och andelar behandlas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning, erhålls vid en utvidgning av inkomstbegreppet beträffande byggnader i praktiken endast mycket begränsade möjligheter att beskatta till byggnad hänförlig försäljningsvinst. Med hänsyn härtill synes, ehuru byggnadsavskrivningarnas storlek i och för sig inte påverkas av dylika aktie- och andelsförsäljningar, en sådan liberalisering av avskrivningsreglerna, som medför risker för betydande överavskrivningar i vissa fall, möta invändningar från fiskalisk synpunkt, även om en utvidgning av vinstbegreppet vid försäljning av byggnad genomförs.

4.7.6 Några konjunkturpolitiska synpunkter

En lagstiftning av ovan angiven innebörd ger företagarna vissa förbättrade avskrivningsmöjligheter, vilket i sin tur kan om än marginellt förmånligt påverka företagarnas möjligheter att utnyttja eget kapital i investeringssyfte. Lagstiftningen kan också antas ha viss investeringsstimulerande effekt.

Mot en uppmjukning av avskrivningsreg-

lerna för i rörelse använda byggnader kan måhända å andra sidan med hänsyn till de i och för sig inte obetydliga värden, som dessa representerar, från konjunkturpolitiska synpunkter invändas, att härigenom ökade belopp ställs till företagens fria förfogande att användas till investeringar under högkonjunktur. Innebörden av invändningen torde emellertid inte böra överdrivas. En av starka företagsekonomiska skäl motiverad jämkning av bestämmelser för den årliga taxeringen torde f.ö. knappast böra hållas tillbaka av skäl av antydd art. Vidare kan möjligen göras gällande att en liberalisering av avdragsrätten skulle kunna minska företagarnas intresse av att göra avsättningar till investeringsfonder. Även om viss teoretisk grund allmänt sett kan föreligga för invändningar av nu nämnt slag, synes dessa likväl inte kunna antas vara mer vägande. Intresset för avsättningar till investeringsfonderna är beroende av en vinstsituation, som allenast marginellt kan påverkas av de ifrågasatta förbättrade avdragsmöjligheterna, och de skattemässiga fördelar, som investeringsfondslagstiftningen kan möjliggöra, är i de individuella fallen normalt vida större än vad de nu ifrågasatta bestämmelserna skulle medföra.

Med avseende på valet av avdragsmetod torde i princip den strikt lineära avskrivningen från konjunkturpolitiska synpunkter vara att föredra framför ett system med högre värdeminskningsavdrag under en byggnads första användningstid. Ökade byggnadsinvesteringar under högkonjunktur medför vid tillämpning av sistnämnda metod särskilt höga avdrag i detta läge. Dock synes en primäravskrivning av den storleksordning, som här kan komma ifråga, inte böra tillmätas någon avgörande betydelse från nämnda synpunkter. Till undvikande av viss konkurrens med konjunkturpolitiska åtgärder för att stimulera eller hämma investeringsverksamheten på byggnadsområdet kan dock vissa skäl anföras för att en såsom permanent avsedd primäravskrivning inte konstrueras så att avdraget kan fritt fördelas efter den skattskyldiges eget önskemål eller eljest så att det i sin helhet kan avdras omedelbart eller under loppet av blott ett par år.

4.7.7 Utredningens förslag

Såsom av framställningen ovan framgått medger nu gällande avskrivningsregler för i rörelse använd byggnad ofta inte en från företagsekonomisk synpunkt tillfredsställande avdragsrätt. En viss förbättring av avskrivningsmöjligheterna är därför enligt utredningens mening motiverad. Någon beräkning av storleken av de värdeminskningsavdrag, som erfordras för att tillgodose rimliga krav på beaktande av de för en snabbare avskrivning anförda skälen, låter sig naturligen inte göra. Inte heller kan avskrivningsreglernas utformning uteslutande bestämmas efter vad som från sagda synpunkter befinns önskvärt, utan måste hänsyn tas jämväl till andra omständigheter. Sålunda måste bl.a. effekten av utredningens övriga förslag till ändrade regler för behandlingen av fastighetskostnader beaktas. Av särskild betydelse är därvid byggnadsbegreppets utformning och gränsdragningen mellan byggnadskostnader, som skall vara omedelbart avdragsgilla, och sådana, för vilka avdrag skall åtnjutas genom årliga värdeminskningsavdrag. Den överföring av vissa till byggnad nu hänförliga tillgångar till inventarier, som byggnadsbegreppets ändrade bestämning bl.a. innebär, avser just sådan verksamhetsberoende utrustning, som vid driftsomläggningar och moderniseringar i första hand blir utrangerad. Och genom utvidgningen av rätten till omedelbart avdrag för byggnadskostnader sörjs för, att vid normala dylika förändringar nedlagda kostnader för byggnads omdisponering inte på ett ekonomiskt omotiverat sätt ökar byggnadens skattemässiga restvärde. Den förbättring i avdragsrätten som sagda ändringar medför för därav berörda anordningar och åtgärder är mycket betydande. Överföringen av viss utrustning från byggnad till inventarier betyder sålunda en förkortning av den tid, över vilken kostnaderna ifråga skall fördelas, från såvitt gäller industribyggnader normalt 25—50 år och ned till fem år vid

den räkenskapsenliga inventarieavskrivningen, och effekten av utvidgningen av rätten till omedelbart avdrag är ju i denna mening ännu större. Överhuvudtaget torde nu nämnda och övriga tidigare förordade förbättringar av rätten till avdrag för fastighetskostnader vara så relativt betydande totalt sett, att anledning kan finnas till viss återhållsamhet vid omprövningen av avskrivningsreglerna för byggnad. Det bör å andra sidan enligt utredningens mening inte ifrågakomma att bibehålla reglerna i sin nuvarande utformning.

Två metoder för de uppmjukningar i regelsystemet, som synes motiverade, har i det föregående angivits. Båda metoderna synes kunna tillgodose vad som åsyftas och framstår som praktiskt användbara. Enligt den ena metoden bibehålls nuvarande regler för de årliga värdeminskningsavdragens beräkning, men kombineras dessa med en rätt till primäravskrivning av viss del av anskaffningskostnaden. Den andra metoden innebär fortsatt strikt lineär avskrivning med i lag fastställda, i förhållande till nuläget uppräknade procentsatser för olika typer av byggnader.

Från vissa synpunkter kan sistnämnda metod anses vara att föredra. Den anknyter nära till vad som nu praktiseras och den kan, åtminstone i förstone, synas enkel i tillämpningen. Det torde emellertid knappast visa sig möjligt att i författning ange med tillräcklig differentiering de olika procentsatser, som skall tillämpas. Även om vida mer exakta regler än de nuvarande kan tänkas, måste hela tiden finnas utrymme för jämkningar med hänsyn till de särskilda omständigheterna. Viss risk för minskat hänsynstagande till särskilt olika industribyggnader emellan föreliggande skillnader i ekonomisk varaktighet får också anses vara förenad med användningen av väsentligen fastställda procentsatser. Även om dessa betraktas som normal- eller minimiavdrag och sålunda får överskridas, torde svårigheterna för en skattskyldig att visa skäligheten av annan avdragsprocent ofta vara så stora, att de kan antas bli i hög grad normerande. Risker för taxeringstvister måste därför förutses parallellt med fara för en försämrad eller eljest otillfredsställande avdragsrätt i vissa fall. Det senare kan självfallet undvikas genom att procentsatserna sätts höga i överkant. Därvid kommer emellertid också ökade risker att uppstå för att avdragsreglerna i andra fall skulle medföra överavskrivning med mera betydande belopp, vilket förhållande möter invändningar bl.a. på grund av de bristande korrigeringsmöjligheterna vid försäljning av byggnad.

Med hänsyn till det nu sagda anser utredningen att gällande regler, enligt vilka beträffande värdeminskningsavdragen endast anges att de skall beräknas för varje byggnad efter dess antagna användningstid, bör behållas. Beaktandet av de en ökad avskrivningstakt motiverande särskilda förhållandena bör sålunda ske genom att ett primäravdrag medges. Såsom lämplig storlek av denna extra avskrivning förordas 10 % av anskaffningskostnaden. Primäravdraget föreslås få åtnjutas vid sidan av oförändrade lineära värdeminskningsavdrag sådana de i praxis i dag beräknas eller bör beräknas. Härigenom förstärks såsom tidigare nämnts effekten av primäravskrivningen, och uppnås slutavskrivning sedan 90 % av den beräknade användningstiden för en byggnad förflutit.

Primäravdraget föreslås skola fördelas lika över en femårsperiod. Denna utformning av primäravskrivningen har främst ansetts lämplig av praktiska skäl men den torde också tillgodose de konjunkturpolitiska synpunkter som kan läggas på frågan. Förslaget innebär sålunda, att utöver de ordinarie värdeminskningsavdragen extra avskrivning får åtnjutas med 2 % av anskaffningskostnaden under vart och ett av de fem första åren.

Av de förhållanden, som utgör skäl för en primäravskrivning, följer att densamma inte endast bör få åtnjutas i fråga om byggnader som nyuppförts utan även beträffande äldre för rörelseändamål förvärvade byggnader. Undantag härifrån bör dock gälla i de fall där vid överlåtelse mellan varandra närstående personer förvärvarens ingångsvärde med tillämpning av be-

stämmelserna i punkten 3 b av anvisningarna till 29 § KL beräknas till det för överlåtaren i beskattningsavseende kvarstående oavskrivna beloppet.

Jämväl i fråga om efter förvärvet av en byggnad nedlagda kostnader, för vilka rätt till omedelbart avdrag inte föreligger vid taxeringen, är primäravskrivning i stor utsträckning motiverad. Någon möjlighet att med hänsyn härtill göra en uppdelning av ifrågavarande kostnader torde knappast föreligga. Av praktiska skäl föreslås därför avdraget få beräknas på alla belopp, som uppförs på avskrivningsplan för byggnad.

Vad gäller spörsmålet om vilka slag av byggnader, som skall få bli föremål för primäravskrivning, kommer givetvis i första hand fabriker och andra egentliga industribyggnader ifråga. Enligt utredningens uppfattning är dock den 10-procentiga extra avskrivningen också motiverad beträffande övriga typer av rörelsebyggnader. Osäkerheten med avseende på den totala ekonomiska livslängdens beräkning och hänsynstagandet till med åren ökande reparationskostnader är de främsta skälen härför. Primäravdraget föreslås sålunda få åtnjutas i fråga om alla slags i rörelse använda byggnader, alltså även beträffande lager-, affärs- och kontorsbyggnader samt byggnader använda för personalbostäder. För en så vidsträckt tillämplighet talar självfallet även praktiska skäl.

Införandet av primäravdrag skall givetvis inte medföra någon ökad restriktivitet vid bedömningen av procentsatserna för den ordinarie lineära avskrivningen. Dessa skall sålunda alltfort bestämmas med beaktande av alla de omständigheter, som kan förväntas påverka den ekonomiska livslängden hos en byggnad. Från näringslivets sida har såsom tidigare nämnts vid upprepade tillfällen gjorts gällande, att den på företagsbeskattningskommitténs förslag verkställda omredigeringen av anvisningarna till 29 § KL inte medfört den åsyftade uppjusteringen av procentsatserna. Vikten av att hänsyn vid avdragsprocentens bestämmande i tillräcklig grad tas till rörelsebyggnaders begränsade ekonomiska varaktighet och av att utredningen angående denna verkligen i skälig mån beaktas bör därför ånyo understrykas. Inom utredningen har diskuterats lämpligheten av att riksskattenämnden erhöll uppdrag att utfärda generella anvisningar angående skälig avskrivningsprocent för olika typer av byggnader. Någon bestämmelse av dylik innebörd föreslås dock inte främst på grund av de tidigare berörda med tillämpningen av fastställda normalprocentsatser förenade riskerna för minskat hänsynstagande till individuella olikheter. Utredningen tillåter sig å andra sidan uttala önskvärdheten av att nämnden ville ha sin uppmärksamhet fäst vid frågan om storleken av värdeminskningsavdrag på byggnad och överväga lämpligheten av uttalanden i ämnet, ägnade att närma praxis till lagstiftarens dokumenterade intentioner på området ifråga.

Den maskinella utrustning, vars värde enligt nuvarande praxis får utbrytas ur avdragsunderlaget för byggnad och göras till föremål för en till 5 eller 10 % förhöjd avskrivning, kommer även efter den föreslagna ändringen av byggnadsbegreppet att delvis vara att hänföra till byggnad. Att nämnda särbehandling av vissa byggnadstillbehör utgör ett avsteg från huvudprincipen, enligt vilken någon differentiering av avskrivningsprocenten med hänsyn till olika byggnadselements olika varaktighet inte medges, men omedelbart avdrag i gengäld får åtnjutas vid utbyte av mindre varaktiga delar, har tidigare framhållits. De ifrågavarande anordningar, som efter överförandet av all för den bedrivna rörelseverksamheten särskilt anskaffad utrustning till inventarier fortfarande skall räknas till byggnad, kommer att vara av det slag, som allmänt förekommer i byggnader oavsett vilken särskild användning dessa har. Med hänsyn härtill samt då värdet av dessa föremål torde bli relativt obetydligt och utbrytningsmetoden överhuvudtaget knappast kan anses vara av större ekonomisk betydelse — eftersom vid dess tillämpning omedelbart avdrag vid utbyte inte medges innebär den endast en viss tidigareläggning av

kostnaderna för utrustningen ifråga i vissa lägen — synes tillräckliga motiv för bibehållande av denna särskilda avdragsrätt saknas. Från praktiska tillämpnings- och kontrollsynpunkter är det otvivelaktigt till stor fördel om hela anskaffningskostnaden för byggnad avskrivs efter samma procentsats. Rätten att utbryta och i särskild ordning avskriva viss del av anskaffningskostnaden för i rörelse använd byggnad föreslås sålunda avskaffad.

Slopandet av den ifrågavarande utbrytningsrätten bör enligt utredningens mening omedelbart träda i kraft och oavsett om förhöjda värdeminskningsavdrag tidigare åtnjutits bör kostnader för kommande utbyten vara avdragsgilla med hela sitt belopp såsom kostnad för underhåll och reparation, om förutsättningar i övrigt härför föreligger.

Den ovan föreslagna primäravskrivningen på rörelsebyggnader har särskilt motiverats med att betydande risker för att den tekniska och ekonomiska utvecklingen skall medföra snabbare ekonomisk värdeminskning än som från början kunnat förutses är förenad med dylika investeringar. Även om det 10-procentiga primäravdraget naturligtvis är av väsentlig betydelse från nämnda synpunkter, kan dock i det enskilda fallet behov uppkomma av att vid sidan av den normala avdragsrätten enligt de generella reglerna erhålla viss ytterligare avskrivning. Vid den planenliga inventarieavskrivningen gäller härvidlag bl.a., att en skattskyldig som kan ådagalägga, att värdet av tillgång nedgått avsevärt mer än som motsvarar sammanlagda beloppet av åtnjutna värdeminskningsavdrag, äger tillgodoräkna sig därav föranlett större avdrag än enligt planen. Vidare föreligger rätt att för tillgång, som till ett särskilt högt pris anskaffats för utnyttjandet av ett särskilt arbetstillfälle eller en tillfällig konjunktur, åtnjuta s.k. överprisavdrag.

Vad först gäller frågan om överprisavdrag finns några motsvarande bestämmelser härom inte givna för i rörelse använd byggnad. I praxis har dock dylikt avdrag med stöd av huvudregeln i 20 § KL att avdragsrätt föreligger för alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande medgivits, då överpriset eller merkostnaden förorsakats av att byggnad anskaffats för utnyttjandet av en särskild konjunktur. Denna avdragsrätt torde emellertid inte ifrågakomma annat än under kristider eller eljest då förhållandena är exceptionella. Under 1950- och 1960-talen lär det sålunda knappast ha förekommit fall, där beskattningsmyndigheterna medgivit sådant avdrag.

En bestämmelse innebärande att skattskyldig, som kan göra troligt att det verkliga värdet vid viss tidpunkt nedgått avsevärt under det taxeringsmässiga restvärdet, skall få göra avdrag för skillnadsbeloppet omedelbart torde knappast kunna anses lämplig beträffande byggnad. Förutom de mycket stora praktiska svårigheter, som är förenade med tillämpningen av en sådan metod, tillkommer här det för byggnad speciella förhållandet, att vinst vid försäljning endast i begränsad utsträckning blir föremål för beskattning. Starka invändningar måste därför från fiskalisk synpunkt anföras mot införandet av en dylik avdragsrätt, och skulle en sådan likväl beslutas, torde tillämpningen av densamma kunna förväntas bli så restriktiv, att den i praktiken inte komme att fylla behovet av en särskild avdragsrätt i vissa fall.

Sistnämnda mot en rätt till engångsavdrag anförda skäl bör dock inte anses utgöra hinder för en omprövning av de årliga värdeminskningsavdragens storlek i fall, där den från början medgivna procentsatsen visar sig otillräcklig. Inträffar sådana väsentliga förändringar i förutsättningarna för en byggnads användande att den skattskyldige kan göra troligt, att dess ekonomiska brukstid till följd därav kommer att bli betydligt kortare än som ursprungligen ansetts sannolikt, bör han sålunda medges en häremot svarande förhöjning av procentsatsen. Denna rätt till uppjustering av avdragsprocenten bör inte anses förbehållen fall, där det framstår som mer eller mindre uppenbart, att byggnaden inom viss tid

måste i sin helhet utrangeras, utan bör även gälla, där en sådan varaktig ändring av byggnads användning sker, som medför att dess reella värde väsentligen kommer att understiga det aktuella skattemässiga restvärdet. Inte heller bör krävas att de ändrade förhållanden, som motiverar förhöjning av värdeminskningsavdragen, redan skall ha inträffat. Tillräckligt bör vara, att den skattskyldige kan göra troligt att sådana förhållanden kommer att inträda. Överhuvud bör vid omprövning inte ställas större krav på utredning än som är fallet vid den första beräkningen av avdragens storlek.

Införandet av en primäravskrivning med den utformning utredningen förordat har inte ansetts kräva ändring i det förhållandet, att ett visst år inte utnyttjat värdeminskningsavdrag inte får förskjutas och åtnjutas ett senare år. Med hänsyn härtill kan den för värdeminskningsavdragens beräkning nödvändiga avskrivningsplanen göras förhållandevis enkel.

4.7.8 Avdrag vid utrangering av byggnad

Genom värdeminskningsavdragen skall anskaffningskostnaderna för en rörelsebyggnad fördelas till avdrag över byggnadens beräknade livslängd. Om byggnadens faktiska livslängd visar sig vara kortare än dess från början antagna kommer vid det tillfälle byggnaden såsom oanvändbar för rörelsen måste utrangeras viss del av anskaffningskostnaderna att kvarstå oavskriven. För att även i dylikt fall det berättigade kravet på avdragsrätt för samtliga byggnadskostnader skall tillgodoses erfordras att rätten till årliga värdeminskningsavdrag är kompletterad med en rätt till avdrag för vid utrangeringen oavskrivet värde. Enligt gällande regler får också, då en i rörelse använd byggnad utrangeras eller nedrivs och den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag, avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o.d. i samband med utrangeringen eller rivningen.

För medgivande av utrangeringsavdrag krävs enligt gällande rätt i och för sig inte att värdeminskningsavdragen beräknats enligt plan på de faktiska anskaffningskostnaderna utan blott att utredning om anskaffningsvärdet och åtnjutna värdeminskningsavdrag kan visas vid utrangeringstillfället. Kravet på utredning torde därvid vara detsamma som enligt gällande rätt ställs för att värdeminskningsavdragen skall få beräknas på de faktiska anskaffningskostnaderna och i det fall denna avskrivningsmetod tillämpats synes sålunda särskild utredning inte erforderlig för utrangeringsavdragets beräknande. Den schablonmetod för avdragsunderlagets beräkning som ovan föreslagits bli tillämplig i fråga om byggnader, för vilka avskrivningarna hittills beräknats på taxeringsvärdet, uppfyller däremot uppenbarligen inte nu gällande krav på utredning för medgivande av utrangeringsavdrag. Det är heller inte utredningens mening att ett enligt denna metod uppskattat ingångsvärde för den planenliga avskrivningen skall få användas som utgångspunkt för beräkningen av vid utrangering oavskrivet värde. Eftersom schablonmetoden i vissa fall med säkerhet kan förväntas ge för höga restvärden skulle en sådan rätt stundom medföra, att de sammanlagda värdeminsknings- och utrangeringsavdragen komme att överstiga byggnadens faktiska anskaffningskostnader. I de fall schablonmetoden tillämpas för övergångsvärdets beräkning bör sålunda vid en framtida utrangering krävas att det faktiska restvärdet vid tidpunkten för övergången av den skattskyldige utreds för att läggas till grund för beräkningen av oavskrivet värde.

I detta sammanhang vill utredningen framhålla att i de fall en äldre i samband med fastighetsköp förvärvad byggnad utrangeras och den skattskyldiges möjligheter att utreda de ursprungliga anskaffningskostnaderna sålunda är mycket begränsade eller obefintliga, han likväl i regel inte bör anses hänvisad till att för beräkningen av

ev. utrangeringsavdrag endast medta de efter förvärvet nedlagda kostnaderna. Det torde sålunda oftast vara uppenbart att någon del av köpeskillingen är att hänföra till byggnaden. I den mån den skattskyldige därvid kan göra troligt att anskaffningskostnaden för byggnaden inte understiger visst belopp bör även denna minimikostnad beaktas vid utrangeringsavdragets bestämning. Vad nu sagts bör givetvis även gälla i de fall en skattskyldig vid övergången till planenlig avskrivning inte tillämpar schablonmetoden utan begagnar rätten att utreda de verkliga anskaffningskostnaderna.

Det tidigare föreslagna förfarandet för beräkningen av köparens av en fastighet anskaffningskostnad för byggnad innebär i och för sig inte att något avkall görs i fråga om den noggrannhet, med vilken denna kostnad skall beräknas. Vid framtida utrangering av sådan byggnad bör sålunda det enligt avskrivningsplanen kvarstående värdet normalt vara att anse som det skattemässiga restvärde, för vilket avdrag får åtnjutas. Jämfört med gällande rätt innebär detta ett tidigareläggande av den för utrangeringsavdrag nödvändiga utredningen, vilket måste antas väsentligt öka möjligheterna att i dylika fall uppnå den avsedda precisa avdragsrätten för samtliga verkliga anskaffningskostnader. Det sagda innebär dock givetvis inte att avdrag alltid kan påräknas för det vid utrangeringen enligt planen oavskrivna beloppet. För att utrangeringsavdrag skall medges måste byggnaden ha varit använd i rörelsen ifråga. Har den förvärvade byggnaden inte anskaffats för att varaktigt användas i rörelsen — viss presumtion härför synes föreligga då utrangering äger rum endast ett fåtal år efter förvärvet — äger den skattskyldige inte rätt att såsom omkostnad i rörelsen göra avdrag för vare sig årlig värdeminskning eller utrangering.

Frågan när förutsättningarna för medgivande av utrangeringsavdrag i det enskilda fallet skall anses föreligga är ofta mycket svårbedömd. Det bästa beviset för att utrangering verkligen skett är givetvis att byggnaden ifråga rivits ned. Nedrivning utgör visserligen inte någon nödvändig förutsättning för att utrangeringsavdrag skall medges, men den skattskyldiges möjligheter att eljest övertygande visa att fråga verkligen är om utrangering är ofta mycket begränsade. Den omfattande bevisning, som i dylikt fall måste förebringas för att avdrag skall medges, motiveras av möjligheten av att byggnaden så småningom åter kan komma till användning i den skattskyldiges rörelse samt av risken för en framtida försäljning, i samband med vilken ev. återvunnet utrangeringsavdrag inte kan bli föremål för beskattning i vidare mån än som följer av reglerna om beskattning av realisationsvinst. Sistnämnda förhållande, att försäljning av fastighet behandlas såsom tillfällig förvärvsverksamhet, medför också i allmänhet att förlust, som uppkommer vid överlåtelse av byggnad, blir betraktad som realisationsförlust. Svårigheterna att skilja mellan vad som är realisationsförlust och vad som är utrangeringsförlust får sålunda i försäljningsfallen stundom till följd att avdragsrätten för en i princip avdragsgill rörelsekostnad går förlorad. Riskerna för dylika ekonomiskt oriktiga resultat torde emellertid inte kunna undgås med mindre en generell rätt till avdrag för förlust vid försäljning av byggnad införs och en sådan avdragsrätt kräver i sin tur införandet av en generell beskattning av försäljningsvinster. De ändrade bestämmelserna för behandlingen av till fastighet hörande kostnader som utredningen föreslagit har inte ansetts kräva en sådan ändring av inkomstbegreppet, och med hänsyn till de svårigheter, som är förenade med en sådan, synes inte enbart den omständigheten, att vid enstaka fastighetsförsäljningar risk föreligger för att vissa i princip avdragsberättigade kostnader inte kommer till avdrag, motivera en dylik ändring.

Svårigheterna att särskilja utrangeringsförlust från realisationsförlust behöver dock inte innebära att utrangeringsavdrag aldrig kan komma ifråga vid försäljning av i rörelse använd byggnad. Så synes exempelvis inte böra anses vara fallet då en byggnad

försäljs för att rivas av köparen eller eljest för ett pris som närmar sig rena »skrotvärdet». Nämnda fall skiljer sig inte nämnvärt från det, då ägaren själv river byggnaden och därvid får åtnjuta avdrag för oavskrivet värde minskat med beloppet av vad som influtit vid försäljning av byggnadsmaterial m.m., och det bör skäligen behandlas på samma sätt. Det motsatta betraktelsesättet kan medföra att det för säljaren av en fastighet blir fördelaktigare att riva ned den på densamma uppförda rörelsebyggnaden innan försäljning sker och därigenom komma i åtnjutande av utrangeringsavdrag än att sälja fastigheten med byggnad utan möjlighet till utrangeringsavdrag, även om köparen i sistnämnda fall är villig att betala ett något högre pris med hänsyn till att själva byggnadsskalet kan för honom vara av visst värde, exempelvis såsom stomme för en sommarstuga e.d.

Utredningen har i detta sammanhang funnit anledning beröra frågan om behandlingen av kostnader för rivning av rörelsebyggnad. Ifrågavarande kostnad synes inte naturligen kunna anses utgöra kostnad för den rivna byggnaden. Ingenting hindrar ju att byggnaden står kvar långt efter det den utrangerats och rivs den är skälet härför vanligen att tomtmarken skall disponeras för nybyggnad eller annat ändamål, som kan men nödvändigtvis inte behöver ha något samband med den bedrivna rörelsen. Rivningskostnaden synes snarare vara att hänföra till den framtida användningen av marken. Vissa skäl kan dock anföras för att rivningen inte skall anknytas till och avdragsrätten därmed göras beroende av den framtida användningen av marken utan att kostnaden i stället bör hänföras till den rivna byggnaden. Då verksamheten på en industrifastighet ofta måste förutsättas komma att fortgå under en närmast obegränsad framtid har man sålunda vid uppförandet av en byggnad att räkna med att denna då den så småningom tjänat ut måste rivas ned. Vidare kan den rivna byggnaden komma att ersättas med en byggnad, uppförd på annan plats och ingenting hindrar att den nya byggnaden redan tagits i bruk vid tidpunkten för rivningen.

Enligt utredningens mening är förstnämnda betraktelsesätt, innebärande alltså att rivningen anses hänförlig till den framtida användningen av fastigheten, det principiellt riktiga. I enlighet härmed bör, då rivningen skett i samband med nybyggnad och den nya byggnaden kan anses ha ersatt den gamla, rivningskostnaden tillföras avskrivningsunderlaget för nybyggnaden. Avdragsrätten för rivningskostnader bör dock inte vara beroende av att dylik ersättningsbyggnad uppförs, utan bör sådan rätt alltid föreligga då fråga är om fortvarande användning av en fastighet för rörelseändamål. I den mån rivningskostnaden sålunda inte kommer att ingå i nybyggnadskostnad bör den tillföras avskrivningsunderlaget för markanläggningar. Rivningskostnaden bör i förekommande fall minskas med belopp som kan ha influtit vid försäljning av byggnadsmaterial m.m. i samband med rivningen, givetvis under förutsättning av att sålunda influtet belopp inte beaktats vid beräkning av utrangeringsavdrag för den rivna byggnaden. Vad nu sagts beträffande behandlingen av kostnader för rivning av byggnad bör jämväl gälla vid rivning av markanläggningar, dvs. kostnaden för rivning av en markanläggning för att lämna plats för en byggnad bör tillföras avskrivningsunderlaget för byggnaden men eljest avdragsunderlaget för markanläggningar.

4.8 *Skatteutfallet*

De stats- och kommunfinansiella verkningarna av utredningens ovan redovisade förslag till ändrade avskrivningsregler m.m. beträffande i rörelse använd fastighet kan med någorlunda säkerhet uppskattas blott vad gäller effekten av den förordade primäravskrivningen. Med utgångspunkt från den officiella statistiken över investeringarna i byggnader och anläggningar kan primäravdraget för det första året efter ikraftträdandet förväntas medföra minskade skatteintäkter med ca 40 milj. kronor, varav ca

25 milj. kronor belöper på staten. Det femte året efter ikraftträdandet, fr.o.m. vilket år primäravskrivningen får full genomslagskraft, dvs. kommer att avse fem års anskaffningskostnader, blir vid oförändrad investeringsnivå intäktsbortfallet i storleksordningen 125 milj. kronor för staten och 75 milj. kronor för kommunerna.

Vad beträffar verkningarna på skatteutfallet av övriga föreslagna ändringar, dvs. av den ändrade indelningen i kostnadsgrupper samt av införandet av rätt till avskrivning på markanläggningar, har som ovan nämnts några säkrare beräkningar inte kunnat göras. Ehuru dessa förslag i det enskilda fallet kan vara av väsentlig betydelse torde de dock från det allmännas synpunkt inte innebära något mer betydande intäktsbortfall, uppskattningsvis 40 milj. kronor för staten och 30 milj. kronor för kommunerna under vart och ett av några av de närmaste åren efter ikraftträdandet.

Det sammanräknade skattebortfallet vid ett genomförande av utredningens förslag vad gäller inkomstslaget rörelse synes sålunda för det första året efter ikraftträdandet kunna uppskattas till 65 milj. kronor för staten och 45 milj. kronor för kommunerna. Motsvarande beräkningar för det femte året skulle föra fram till 165 milj. kronor för staten och 105 milj. kronor för kommunerna. Osäkerheten i de nu återgivna beräkningarna må ånyo understrykas, och detta gäller särskilt för det senare tillfället. Sålunda bör framhållas att om företagens investeringar i byggnader expanderar skattebortfallet kommer att i motsvarande mån öka, medan bortfallet till följd av primäravskrivningarna kommer att minska i den mån investeringsfondsmedel får tas i anspråk. Jämväl bör uppmärksammas att det verkliga skattebortfallet blir beroende av företagens faktiska förutsättningar att utnyttja möjligheterna till värdeminskningsavdrag och andra vinstreglerande åtgärder. Övergången till ett modernt regelsystem, som bl.a. möjliggör bättre investeringskalkyler, kan vidare medföra förbättring av rörelseresultaten vid en expansion på områden, där hittillsvarande regler verkat hämmande. Det är alltså inte utan vidare givet att de i betänkandet föreslagna vidgade avskrivningsmöjligheterna i motsvarande mån minskar företagens nettovinst. Slutligen bör framhållas, att förslagen utom i fråga om vissa markkostnader på lång sikt inte innebär någon utvidgning av avdragsrätten utan endast en omfördelning i tiden av avdragen för kostnader som redan enligt gällande rätt är avdragsgilla. De ökade avdragsmöjligheter en skattskyldig erhåller genom förslagen ger honom sålunda i regel blott en temporär skattelättnad och motsvaras alltså på längre sikt av minskade kostnadsavdrag. Delvis gör sig dessa effekter av beskaffenhet att reducera skattebortfallet gällande redan kort tid efter förslagens genomförande.

Vid en samhällsekonomisk bedömning av förslagen bör uppmärksammas betydelsen från naturvårdssynpunkt av rationella avskrivningsregler för vatten- och luftvårdsanläggningar.

5 Förslag till ändrade avskrivningsregler m.m. beträffande hyresfastighet

5.1 *Inledning*

5.1.1 Kritik av gällande rätt

Nu gällande regler om avdrag vid beskattningen för kostnader, som nedläggs på hyresfastighet, har tid efter annan blivit föremål för kritik och yrkanden om ändring av desamma har framställts. Från fastighetsägarhåll har det sålunda bl.a. hävdats, att bestämmelserna om avdrag för kostnader för underhåll och reparation enligt kontantprincipen medför ogynnsamma verkningar för de skattskyldiga samt att de i praxis medgivna avdragen för värdeminskning av byggnader är otillräckliga.

Enligt gällande bestämmelser åtnjuts omedelbart avdrag för kostnader för underhåll och reparation av en hyresfastighet. Då reparationerna syftar till att i berört hänseende återställa fastigheten i ursprungligt skick, kan åtgärder av denna art därför sägas avhjälpa under tiden dessförinnan inträffad förslitning av densamma. Från fastighetsägarnas sida har också andragits, att gällande regler medför att avdragen för dessa kostnader vid beskattningen i betydande utsträckning får åtnjutas under andra och senare beskattningsår än dem, varunder den genom reparationerna avhjälpta förslitningen av byggnaden inträffat och därmed kostnaden ekonomiskt sett åsamkats fastighetsägaren. Under dessa år hade han nämligen haft att såsom skattepliktig intäkt redovisa de med denna kostnad sammanhörande hyresinkomsterna. Härigenom blev dessa år en högre inkomst beskattad än som var motiverat. Under de år, då avdragen vid beskattningen fick åtnjutas, blev de däremot ofta väsentligt större än som svarade mot den just på dessa år belöpande förslitningen.

Rätten att enligt gällande regler åtnjuta omedelbart avdrag för kostnader för underhåll och reparation av hyresfastighet skulle alltså i första hand medföra att avdragen för dessa kostnader vid beskattningen blev delvis senarelagda i förhållande till den tidsperiod, under vilken avdragen från kostnadsfördelningsmässiga synpunkter borde ha fått åtnjutas. Detta skulle vara mest framträdande under det eller de första decennierna efter det ett hyreshus uppförts. Den omständigheten att skatten på fastighetsinkomsten härigenom delvis erlades för tidigt kunde oförmånligt inverka på den skattskyldiges likviditet och risk kunde finnas för att de för reparationer erforderliga medlen saknades. Dessutom förlorade den skattskyldige ränta på de sålunda för tidigt inbetalade skattebeloppen.

Den omedelbara avdragsrätten för kostnader för underhåll och reparationer medför emellertid också — har det framhållits — stora variationer i de skattepliktiga nettointäkterna mellan olika år. För fysiska personer och andra fastighetsägare, som var underkastade progressiv statlig inkomstskatt, skulle den ojämna nettointäktsutvecklingen

medföra, att den sammanlagda skatten under en följd av år blev högre än som skulle blivit fallet, om avdragen för reparationskostnader och därmed nettointäkterna hade visat en jämn utveckling. Fastighetsinkomst träffades därför av en hårdare beskattning än inkomster från förvärvskällor av annat slag.

För att lindra eller eliminera de nämnda verkningarna av de nuvarande avdragsreglerna har i skilda sammanhang — bl.a. i riksdagsmotioner — framställts det önskemålet, att ägare av hyresfastighet vid den årliga inkomsttaxeringen borde få åtnjuta avdrag för avsättningar för att täcka framtida reparationsutgifter. Härigenom skulle avdragen för kostnader för underhåll och reparation komma att åtnjutas i bättre takt inte blott med den faktiska förslitningen av fastigheten utan också med intäktsredovisningen samt skulle avdragen för dessa kostnader dessutom bli jämnare fördelade på de olika beskattningsåren.

Enligt punkten 2 av anvisningarna till 25 § KL skall avdragen för värdeminskning av hyresfastighet bestämmas med beaktande av den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna utnyttjas för sitt ändamål. I praxis har denna bestämmelse tillämpats så att årligt värdeminskningsavdrag regelmässigt medges med 0,6 % av byggnadens värde, om den är av sten, och 1,0 %, om den är av trä. De tillämpade avskrivningssatserna ger sålunda uttryck för den uppfattningen, att hyreshusens livslängder normalt är mycket långa.

Vid uppskattningen av byggnadernas livslängd skall i princip hänsyn tas till alla omständigheter som påverkar densamma. Sålunda skall inte blott den fysiska livslängden beaktas utan också ekonomiska faktorer, som kan inverka på användningstidens längd. I olika sammanhang har särskilt under senare år av representanter för fastighetsägareintressen hävdats, att de nu i praxis medgivna värdeminskningsavdragen var alltför låga för att svara mot de användningstider för hyreshus, vilka man f.n. borde räkna med. Att användningstiderna för flerfamiljshus numera kunde antas bli väsentligt kortare än tidigare skulle främst ha sin grund i de byggnadstekniska utvecklingstendenserna samt den beräknade framtida utvecklingen av bostadsefterfrågan.

Såsom grund för yrkandena om högre värdeminskningsavdrag har i vissa sammanhang åberopats, att amorteringsvillkoren för fastighetslån numera var betydligt strängare än tidigare. De årliga värdeminskningsavdragen borde därför höjas, så att de bättre än f.n. svarade mot amorteringarna på skulderna. Härigenom skulle flerfamiljshusens finansiering underlättas.

Det har stundom också riktats invändningar mot den nuvarande bestämmelsen, att avdragen för värdeminskning av hyreshus i regel skall beräknas på grundval av det taxerade byggnadsvärdet. Man har sålunda framhållit, att taxeringsvärdena fastställs efter schablonmässiga grunder och att vid dessa taxeringar markvärdet var det primära samt att det taxerade byggnadsvärdet på grund härav utgjorde ett framräknat restvärde. Av denna anledning kom, framhålls det, värdeminskningsavdragen att beräknas på ett underlag, som många gånger starkt avvek från den faktiska anskaffningskostnaden för ett hyreshus, och härigenom delvis förlorade sin karaktär av omkostnadsavdrag. Värdeminskningsavdragen fick karaktär huvudsakligen av schablonavdrag.

5.1.2 Förslagets omfattning

I föregående kapitel har utredningen redovisat sina förslag till ändrade regler om avdrag för kostnader, som nedläggs på i ägarens rörelse använd fastighet. Förslagen innebär i flera hänseenden väsentliga ändringar i förhållande till vad nu gäller. Då de sålunda föreslagna nya reglerna kommer att avse kostnader, som nedläggs på fastighet, vilken vid fastighetstaxeringen taxerats såsom annan fastighet, men då på dylikt sätt taxerad egendom också ingår i förvärvskällor, varav inkomsten skall redovisas en-

ligt 24 § 1 mom KL, har utredningen i första hand undersökt i vad mån de för inkomstslaget rörelse föreslagna reglerna bör medföra, att ändringar eller justeringar vidtas jämväl av motsvarande regler inom inkomstslaget annan fastighet. Det må redan nu framhållas, att behovet av kongruens mellan avdragsreglerna inom de båda nämnda inkomstslagen har bedömts vara större i de fall en fastighet antingen helt eller delvis uthyrs för rörelseändamål eller delvis används i ägarens egen rörelse och delvis för annat ändamål än då fastigheten uteslutande används för annat ändamål än rörelse. De närmare skälen härför kommer att redovisas i kapitel 6. Ehuru behovet av en översyn av avdragsreglerna inom inkomstslaget annan fastighet kan sägas vara mest framträdande i de nyss åsyftade uthyrningsfallen och då blandad användning förekommer, har det för utredningen dock framstått såsom angeläget att undersöka om och i så fall i vilken utsträckning det av likformighets- eller andra skäl är påkallat med ändringar av reglerna också för de fall, då annan fastighet helt används för annat ändamål än rörelse. Den användning som här i främsta rummet kommer ifråga är för bostadsändamål.

Vid utformningen av de i föregående kapitel redovisade förslagen till ändrade regler om avdrag för kostnader, som nedläggs på en i ägarens rörelse använd fastighet, har grundtanken varit att söka åstadkomma skatteregler som i större utsträckning än de gällande medger från företagsekonomiska synpunkter motiverade kostnadsavdrag. Den utvidgning av avdragsrätten och förbättring av avdragstakten, som där förordats, har emellertid avseende så gott som uteslutande på kostnader för sådana tillbehör till mark och byggnad, vilka bedömts på ett mera direkt sätt tjäna ändamålet för den på fastigheten bedrivna rörelsen och vars ekonomiska varaktighetstider av denna anledning i särskild mån ansetts påverkade av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Den ökade utsträckning, i vilken avdrag för kostnader för tillbehör till mark och byggnad har föreslagits skola få ske enligt de regler som gäller för avskrivning av inventarier, har sålunda uteslutande avseende på kostnader för dylika rörelseberoende föremål. I underlaget för beräkning av avdrag för värdeminskning av i ägarens rörelse använd byggnad skall även enligt det nya regelsystemet inräknas kostnaderna för sådana tillbehör eller andra föremål, vilka tjänar byggnadens allmänna funktioner eller vilka gör den lämplig såsom uppehållsplats för människor. I byggnad, som helt används för bostadsändamål, kommer självfallet uteslutande att ingå föremål eller tillbehör av det sistnämnda slaget. Den utvidgning av avdragsrätten och förbättring av avdragstakten som föreslagits skola gälla för kostnader, som nedläggs på i ägarens rörelse använd fastighet, påkallar därför enligt utredningens mening inte ändringar av reglerna för beräkning av inkomst av hyresfastighet.

Den ökade utsträckning, i vilken avdrag för kostnader, som nedläggs på i ägarens rörelse använd fastighet, föreslås framgent få åtnjutas enligt avskrivningsreglerna för inventarier, innebär emellertid därjämte, att avdragen för en del av de kostnader, vilka enligt gällande rätt hänförs till kostnader för underhåll och reparation och sålunda är omedelbart avdragsgilla, kommer att bli fördelade på flera beskattningsår. En viss utjämning av de sammanlagda fastighetskostnaderna uppnås härigenom. I de fall rörelseidkaren äger tillämpa räkenskapsenlig avskrivning på inventarier kan han inom vissa gränser själv bestämma hur denna fördelning på de olika beskattningsåren skall ske. De föreslagna reglerna kan härigenom sägas i viss mån vidga rörelseidkarens möjligheter till s.k. förtäckt resultatutjämning mellan olika beskattningsår. På grund härav och då ägare av hyresfastighet f.n. kan i blott ringa omfattning utnyttja nu gällande bestämmelser för öppen eller förtäckt resultatutjämning mellan olika beskattningsår vill utredningen i det följande föreslå, att avdraget för under visst år uppkomna reparationskostnader må efter den skattskyldiges

egen önskan fördelas mellan detta och några angränsande år.

Beräkning av avdrag för värdeminskning av byggnad, som används i rörelse, har i föregående kapitel föreslagits framgent alltid skola ske enligt plan. Den nu stundom tillämpade metoden att schablonmässigt beräkna dessa avdrag på grundval av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet skall alltså framdeles inte få användas. Syftet härmed är att i ökad utsträckning anknyta avdragen för fastighetskostnader till de faktiska beloppen härav. En beräkning av värdeminskningsavdragen för byggnad enligt plan har därjämte ansetts utgöra en grundförutsättning för att de föreslagna reglerna i övrigt skall bli godtagbara. Även om de nämnda skälen för en övergång till planenlig avskrivning av anskaffningskostnaden för byggnad inte gör sig gällande med samma styrka vid beräkning av avdrag för värdeminskning av hyresfastighet, har utredningen dock ansett, att användningen av en dylik beräkningsmetod bör främjas. Då metoden att beräkna värdeminskningsavdragen på grundval av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet emellertid har obestridliga praktiska fördelar, förordar utredningen, att en övergång till planenlig avskrivning av anskaffningsvärdet av bostadsbyggnad inte skall vara obligatorisk utan frivillig. Regler för hur avdragsunderlagen i de olika fallen skall bestämmas redovisas i det följande.

Slutligen har utredningen underkastat de i praxis tillämpade procentsatserna för beräkning av avdrag för värdeminskning av bostadsbyggnad en översyn. Vissa höjningar av de ifrågavarande procenttalen föreslås.

5.2 *Avdragsrätten för reparationskostnader*

5.2.1 Motiv för en fördelning av reparationskostnader över flera år

Enligt gällande rätt skall avdraget för anskaffningsvärdet eller anskaffningskostnaden för en bostadsbyggnad genom värdeminskningsavdragen i princip fördelas över byggnadens användningstid. Kostnader för underhåll och reparation av byggnaden är däremot omedelbart avdragsgilla. I kapitel 2 har närmare behandlats det samband som råder mellan avdraget för värdeminskning av en byggnad, å ena, samt rätten att åtnjuta omedelbart avdrag för kostnader för dess underhåll och reparation, å andra sidan. Det har där framhållits, att kostnaderna för de i byggnaden ursprungligen ingående mindre varaktiga delarna och elementen genom värdeminskningsavdragen fördelas över en tidrymd som många gånger är väsentligt längre än delarnas och elementens faktiska varaktighetstider. Värdeminskningsavdragen kan från denna synpunkt sett sägas vara otillräckliga. Å andra sidan erhålls omedelbart avdrag för kostnader för utbyten eller ersättningsanskaffningar av de ifrågavarande delarna och elementen såsom om fråga vore om kostnader för underhåll och reparation, oaktat de nya delarna och elementen merendels har fler- eller mångårig varaktighetstid.

Avdragen vid beskattningen för värdeminskning samt för underhålls- och reparationskostnader överensstämmer således inte i tiden helt med de avdrag, som hade bort åtnjutas, om den på varje enskilt beskattningsår belöpande andelen av värdeminskningen av de i byggnaden ingående olika delarna och elementen i stället hade beaktats. Avdragen vid beskattningen blir alltså vissa år för låga och andra år för höga. Då värdeminskningsavdragen är i huvudsak oförändrade från år till år, kan växlingarna i avdragens storlek sägas härröra huvudsakligen från reparationsposten. Enär inkomsterna av en hyresfastighet regelmässigt inflyter med relativt konstanta belopp från år till år, kommer förändringar i avdragen för reparationskostnader att på ett omedelbart och direkt sätt påverka den för varje år redovisade nettointäkten av fastigheten.

Ett ojämnt inkomstutfall kan medföra att den statliga inkomstskatten till följd av skatteskalornas progressiva utformning träffar

fastighetsinkomst hårdare än som skulle blivit fallet, om inkomsten fördelat sig mera jämnt på de olika beskattningsåren. En skärpning av såväl den statliga som kommunala beskattningen kan emellertid därutöver uppkomma, nämligen om avdragen för reparationskostnader under ett eller några närliggande år är så stora, att de därigenom uppkommande underskotten inte kan utnyttjas ens inom ramen för förlustutjämningsförordningens bestämmelser.

De antydda progressionseffekterna m.m., som följer av växlingarna i storleken av de avdragsgilla kostnaderna för underhåll och reparation av en hyresfastighet står i samband med den av olika skäl valda metoden för den årliga inkomstberäkningen och då närmast de i 41 § KL och anvisningarna till denna paragraf givna periodiseringsreglerna. Den hårdare beskattning, som ojämnt utfallande inkomster till följd av de nämnda reglerna kan bli föremål för, måste emellertid antas inte vara av lagstiftaren åsyftad; detta har f.ö. i olika sammanhang utsagts. Den statliga inkomstskattens skatteskalor får sålunda förutsättas vara uppbyggda med tanke på att skapa skatterättvisa mellan skattskyldiga med förhållandevis jämna inkomster. Självfallet kan den skatteskärpning som stundom uppkommer därigenom, att under vissa år framkomna underskott inte kan skattemässigt utnyttjas, ej heller vara en effekt, vartill hänsyn kan ha tagits vid utformningen av de regler, vilka fördelar skattebördan mellan de skattskyldiga. Mot bakgrund av vad nu sagts kan det därför i och för sig inte möta hinder av principiell natur att tillskapa regler som för ägare av hyresfastighet eliminerar eller lindrar den ifrågavarande skatteskärpningen. Enligt utredningens mening är det fastmer angeläget att så sker för att därigenom skapa större skatterättvisa olika skattskyldiga emellan.

De frågor som äger samband med ojämnt utfallande inkomster — till följd antingen av växlande intäkter eller växlande omkostnader — har vid åtskilliga tillfällen varit föremål för statsmakternas uppmärksamhet och för att mildra verkningarna av de gällande periodiseringsreglerna har i vissa hänseenden betydelsefull lagstiftning tillkommit. Av denna art är förlustutjämningsförordningen samt förordningarna angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto.

Av de nämnda tre förordningarna torde det emellertid i regel vara blott förlustutjämningsförordningen, som kan vara av egentligt värde för en ägare av hyresfastighet. Skogskontolagstiftningen kan han av naturliga skäl inte använda sig av och bestämmelserna i förordningen om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst torde han blott undantagsvis kunna påkalla tillämpning av, eftersom hyrorna regelmässigt inflyter med förhållandevis lika stora belopp varje år. Att en ägare av hyresfastighet så gott som uteslutande är hänvisad till att i förekommande fall påkalla tillämpning av förlustutjämningsförordningens bestämmelser i nu antytt syfte sammanhänger alltså bl.a. med att en ojämn nettoinkomst för hans del har sin grund i växlande omkostnadsavdrag och inte i bruttointäkternas variation, vilket senare förhållande motiverat bestämmelserna om ackumulerad inkomst och skogskontolagstiftningen.

Vad nyss anförts innebär att ägare av hyresfastighet kan med stöd av gällande regler uppnå en viss grad av utjämning blott i de fall fastigheten under visst eller vissa år på grund av stora omkostnadsavdrag lämnat underskott. I de fall däremot då fastigheten visserligen lämnar överskott under de olika beskattningsåren men detta kraftigt varierar på grund av reparationskostnadernas växlingar, saknar sålunda fastighetsägaren i regel möjlighet att med stöd av gällande bestämmelser eliminera eller mildra den därav uppkommande skatteskärpningen. Han äger inte förlägga någon del av avdragen för reparationskostnader till andra år än dem, vartill de enligt periodiseringsreglerna är hänförliga. Ej heller föreligger möjlighet för honom att uppskjuta beskattningen av viss del av intäkterna till de år, då större avdragsgilla re-

parationskostnader uppkommer.

Att eliminera eller lindra de progressionseffekter m.m. som framkommer på grund av förändringar i omkostnadsavdragens storlek kan emellertid sägas vara i och för sig lika angeläget som att vidta dylika åtgärder i de fall sådana effekter uppkommer till följd av att intäkterna i en förvärvskälla inflyter ojämnt. Då ägare av hyresfastighet — såsom nyss framhållits — har starkt begränsade möjligheter att med stöd av gällande bestämmelser motverka de på grund av växlingar i reparationsavdragens storlek uppkommande progressionseffekterna, synes det utredningen önskvärt om en viss möjlighet härtill kunde tillskapas. Den åtgärd som enligt utredningens mening synes kunna ifrågakomma är att medge att det till visst år enligt allmänna regler hänförliga avdraget för reparationskostnader må fördelas över några beskattningsår.

En bestämmelse av just detta slag finns emellertid ej heller vid beräkningen av jordbruks- eller rörelseinkomst. Det skulle därför kunna ifrågasättas, huruvida man bör vid beräkningen av inkomst av hyresfastighet medge en dylik fördelningsrätt utan att samtidigt överväga en motsvarande regel att gälla vid beräkningen av jordbruks- och rörelseinkomst. Regelsystemen och förhållandena i övrigt vad gäller rörelse och jordbruk är emellertid väsentligen annorlunda och det kan synas tveksamt om en bestämmelse av nu diskuterat slag skulle i dessa fall ha något egentligt värde. Möjligen kan så vara fallet beträffande jordbruksfastighet och detta synes lämpligen böra prövas vid den översyn av reglerna för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet som bör följa på den nu aktuella genomgången av bestämmelserna på området för rörelse och annan fastighet.

De på en hyresfastighet under dess användningstid nedlagda kostnaderna för underhåll och reparation blir självfallet beroende av i vilken utsträckning byggnaden är försedd med sådana inrednings- och utrustningsdetaljer, vilka en eller flera gånger under byggnadens livstid behöver ersättas med nya för att byggnadens funktion skall bibehållas oförändrad. I den mån de ifrågavarande föremålens värde utgör en relativt stor andel av byggnadens hela värde och ett större antal av dem har relativt kort varaktighetstid, kommer de totala reparationskostnaderna att bli betydande. Beträffande de under senare år uppförda bostadsbyggnaderna kan sålunda mer än hälften av byggnadskostnaden beräknas belöpa på delar eller element, som har en mera avsevärt kortare livslängd än byggnaden. Behovet av reparationer av dessa byggnader har måhända ännu inte gjort sig gällande med full styrka, men då så sker kan reparationskostnaderna förväntas bli tämligen stora. Den omständigheten, att de ifrågavarande byggnaderna innehåller ett stort antal inrednings- och utrustningsdetaljer, erbjuder visserligen i och för sig vissa möjligheter att fördela reparationerna och därmed också kostnadsavdragen på olika beskattningsår. En koncentration av reparationerna till visst eller vissa år kan emellertid vara en rationell åtgärd och bör genom skattereglernas utformning inte motverkas.

5.2.2 Förslag till fördelningsförfarande

Det av utredningen i föregående avsnitt i korthet antydda förslaget om rätt att på några år fördela ett enligt de gällande periodiseringsreglerna till visst bestämt beskattningsår hänförligt avdrag för kostnader för underhåll och reparation av hyresfastighet kan teoretiskt anordnas på så sätt att avdraget eller del därav får hänföras till något eller några tidigare år eller på så sätt, att en spridning medges under det aktuella och några följande år.

Oaktat huvudsyftet med fördelningen av reparationsavdragen på flera år, nämligen att utjämna fastighetsinkomsten, väsentligen torde i lika mån kunna uppnås vid fördelning bakåt som framåt i tiden, har emellertid metoderna något olika verkningar i övrigt. Vid en fördelning av reparationsavdragen framåt i tiden kommer sålunda en del av skatten på fastighetsinkomsten att inbetalas under en tidigare period än om

fördelningen får ske bakåt i tiden. De härav följande effekterna blir givetvis mer framträdande, om fördelningsperioden görs förhållandevis lång.

Ett ställningstagande till i vilken riktning fördelningen av reparationsavdragen må äga rum bör ske bl.a. mot bakgrund av de verkningar av nyss antydd art som kan anses vara förknippade med de nu gällande reglernas utformning. Frågan gäller sålunda, om avdragen enligt de nuvarande bestämmelserna kan sägas få åtnjutas i för långsam eller för snabb takt i förhållande till vad som kan anses vara i och för sig riktigt.

Vissa verkningar av de nu gällande bestämmelserna har tidigare något berörts. Det har därvid framhållits, att värdeminskningsavdragen kan sägas vara i viss mån otillräckliga, nämligen såtillvida att värdet av de i byggnaden ursprungligen ingående mindre varaktiga delarna och elementen genom dessa avdrag fördelas över ett större antal år än som svarar mot deras faktiska varaktighetstider, medan å andra sidan rätten att åtnjuta omedelbart avdrag för underhålls- och reparationskostnader medför att avdragen för kostnader för utbyten och ersättningsanskaffningar av sådana delar och element regelmässigt får åtnjutas i en väsentligt snabbare takt än som svarar mot de nya delarnas och elementens varaktighetstider. Om den på varje enskilt beskattningsår belöpande andelen av värdeminskningen av de i byggnaden ingående olika delarna och elementen i stället skulle beaktas, borde visserligen en del av värdeminskningsavdragen åtnjutas under tidigare år än enligt gällande regler, men borde därvid å andra sidan avdragen för kostnader för underhåll och reparation av fastigheten åtnjutas inte omedelbart och på en gång utan genom ett avskrivningsförfarande under ett antal framförliggande år.

De gällande reglerna om avdrag för värdeminskning samt för kostnader för underhåll och reparation av en hyresfastighet rymmer sålunda för fastighetsägaren såväl positiva som negativa effekter. Erfarenhetsmässigt torde gälla, att de negativa effekterna av värdeminskningsavdragens otillräcklighet dominerar under det eller de första decennierna efter det ett hyreshus uppförts, medan de positiva effekterna av rätten till omedelbart avdrag för reparationskostnader överväger, då fråga är om äldre fastigheter.

Om de positiva eller de negativa effekterna av de gällande avdragsreglernas utformning i det enskilda fallet överväger eller de helt eliminerar varandra är givetvis svårt att avgöra. En betydande utjämning de nämnda effekterna emellan torde normalt ske.

Verkningarna av de nu gällande avdragsreglernas utformning lämnar således inte någon egentlig vägledning för valet mellan en fördelning av reparationsavdragen bakåt eller framåt i tiden. Ett ställningstagande härtill bör och kan därför i huvudsak ske på grundval av andra faktorer som kan tala för att en fördelning i den ena riktningen bör äga företräde framför en fördelning i den andra.

En fördelning av ett till visst beskattningsår hänförligt avdrag bakåt i tiden kan tekniskt åstadkommas med olika metoder. Sålunda är i och för sig möjligt att låta fastighetsägaren utnyttja avdraget på sådant sätt att han efter ansökan därom berättigas till den skatterestitution, som blir konsekvensen av att avdraget tänks hänfört till något eller några bakomliggande år. Det ligger emellertid i sakens natur att metoden skulle för myndigheterna vara relativt arbetskrävande och även ha vissa andra nackdelar; statsmakterna ställde sig också avvisande till en liknande ordning när reglerna om förlustutjämning vid inkomsttaxeringen på sin tid utformades. Från företrädare för fastighetsägarnas intressen har inte heller en metod av denna typ förordats. I stället har föreslagits att fastighetsägarna skulle äga rätt att skattefritt avsätta på något sätt limiterade belopp till ett reparationskonto eller en reparationsfond; dessa medel skulle tas i anspråk för framtida reparationskostnader.

För att en inkomst- och därmed en progressionsutjämning i skälig omfattning skulle uppnås vid tillämpning av en fond- eller kontometod borde de årliga avsättningarna i huvudsak motsvara den genomsnittliga årskostnaden för underhåll och reparation av fastigheten. Understiger avsättningarna detta medeltal kommer snart nog de avsatta beloppen att vara förbrukade och anordningen förlorar sin inkomstutjämnande funktion. Om å andra sidan rätten att verkställa avsättningar görs så omfattande, att de avsatta beloppen överstiger de framtida reparationskostnaderna, erhåller fond- eller kontometoden en annan och vidare innebörd än som därmed åsyftas; metoden skulle medföra ett icke avsett eller motiverat skatteuppskov.

Ett krav att de årliga avsättningarna visades i huvudsak motsvara den genomsnittliga årskostnaden för reparationer av fastigheten skulle med sannolikhet bli svårt att uppfylla. En dylik målsättning beträffande avsättningarnas storlek skulle sålunda erfordra, att en bedömning av avsättningsbehovet i varje enskilt fall kunde ske, eftersom reparationskostnaderna måste förutsättas variera från fastighet till fastighet men också från år till år. Av väsentlig betydelse för reparationskostnadernas storlek är sålunda bl.a. den utsträckning, i vilken byggnaden är försedd med sådana inrednings- och utrustningsdetaljer vilka tid efter annan under byggnadens livstid behöver ersättas med nya, samt den takt, i vilken dessa detaljer förslits. Att med någorlunda säkerhet beräkna de framtida reparationskostnaderna för en viss fastighet måste därför antas bli en vansklig uppgift. På en dylik individuell uppskattning av reparationskostnadernas storlek i och för bestämning av det årliga avsättningsbeloppet torde en lagstiftning knappast kunna byggas.

De antydda svårigheterna att bedöma avsättningsbehovet för varje fastighet för sig skulle kunna undvikas genom schablonisering av avsättningsrätten. De årliga avsättningarna skulle därvid få fastställas på grundval av de beräknade genomsnittliga årskostnaderna för reparationer av hyresfastigheter i allmänhet eller av huvudtyper av sådana fastigheter. Avsättningarna skulle emellertid därvid med nödvändighet bli otillräckliga i vissa fall, medan de i andra skulle komma att visa sig vara för stora. Verkningarna därav har tidigare berörts.

En på ovan angivet sätt anordnad fond- eller kontometod skulle innebära, att varje ägare av hyresfastighet ägde rätt att årligen verkställa avsättningar till fonden eller kontot. Antalet fonder eller konton skulle bli mycket stort. Avsättningar till fonden eller kontot eller ianspråktagande av dit avsatta medel måste antas komma att ske praktiskt taget varje år. Ett på dylikt sätt uppbyggt konto- eller fondsystem skulle ställa stora krav av redovisnings- och kontrollteknisk natur. Härtill kommer de särskilda svårigheter som skulle yppa sig i de ganska vanliga fall där tvist mellan fastighetsägaren och taxeringsmyndigheterna uppkommer om huruvida vissa på fastigheten nedlagda kostnader helt eller delvis är av avdragsgill natur eller ej. Förs sådana tvister under skattedomstolarnas prövning måste man räkna med att frågan avgörs först efter åtskilliga år. Under mellantiden kan förutses bli aktuellt med nya avsättningar och nya ianspråktaganden. Storleken av de senare kunde bli beroende av hur den nämnda taxeringstvisten till sist löstes. Det kunde bli behövligt för endera eller båda parterna att genom reservationsbesvär hålla en rad taxeringar öppna. Endast tungt vägande skäl av annat slag skulle motivera en skattelagstiftning med sådana komplikationer.

Anmärkas må att en fördelning bakåt i tiden av ett till visst beskattningsår hänförligt reparationsavdrag medelst ett på nu beskrivet sätt uppbyggt fond- eller kontosystem skulle ha ett starkt begränsat värde för en fastighetsägare som kort tid efter det han förvärvat fastigheten nödgades nedlägga betydande reparationskostnader. Han skulle då inte haft möjlighet verkställa för en effektiv inkomstutjämning erforderliga fond- eller kontoavsättningar och avdraget för reparationer påverkade därför i dessa fall fastighetsinkomsten på i huvudsak samma sätt som sker enligt nu gällande avdrags-

regler. Syftet med rätten att fördela avdraget, nämligen att uppnå en viss progressionslindring, kunde i dessa fall inte uppnås.

Vissa av de ovan angivna kontrolltekniska och andra svårigheterna med en fond- eller kontometod skulle minskas, om avsättning varje år i stället fick ske med ett relativt stort belopp, men gjorda avsättningar å andra sidan måste antingen tas i anspråk för sitt ändamål eller återföras till beskattning inom förhållandevis få år, kanske fem eller högst tio år. Härigenom skulle en möjlighet öppnas för den fastighetsägare som planerade att verkställa mer omfattande reparationer att på kontot eller fonden hopsamla härför erforderliga medel och han skulle härigenom kunna uppnå en fördelning av reparationskostnaderna på några år. En på dylikt sätt i tiden begränsad rätt att verkställa avsättningar till en reparationsfond eller ett reparationskonto skulle emellertid till sina verkningar, förutom viss inkomstutjämnande effekt, inte i någon större utsträckning skilja sig från verkningarna av de nu gällande reglerna. Tidigareläggningen av en del av ett till visst beskattningsår hänförligt avdrag skulle härvid bli förhållandevis obetydlig.

Ett till visst beskattningsår enligt gällande regler hänförligt reparationsavdrag kan såsom förut nämnts också fördelas framåt i tiden, dvs. genom ett avskrivningsförfarande. Avdragen under de enskilda beskattningsåren behövde därvid inte, såsom f.n., ske med det belopp som under resp. beskattningsår kontant utgetts för reparationer utan med ett efter inkomstförhållandena i övrigt avpassat belopp, medan återstoden fick avdras något eller några av de följande åren. Ett på nu angett sätt anordnat avskrivningsförfarande skulle således medge den skattskyldige att efter eget val fördela ett till visst år hänförligt reparationsavdrag på detta och något eller några av de följande åren. Genom att på lämpligt sätt fördela avdraget mellan de olika åren kunde han åstadkomma största möjliga inkomst- och därmed progressionsutjämning.

En på dylikt sätt anordnad rätt att fördela ett till visst beskattningsår hänförligt reparationsavdrag skulle därjämte ha den uppenbara fördelen, att avdragen direkt anknöts till de för reparationsändamål faktiskt utgivna beloppen. Utnyttjandet av avdragen skulle också bli en fråga av normal typ vid de årliga inkomsttaxeringarna.

En fördelning bakåt i tiden av ett enligt gällande regler till visst beskattningsår hänförligt reparationsavdrag kan såsom förut nämnts ske över en längre eller kortare period. Fördelningen skulle i och för sig kunna få ske på samtliga i innehavstiden ingående år, men den skulle också kunna få ske blott på ett begränsat antal av dessa år. En lång fördelningsperiod upphäver eller motverkar givetvis i större utsträckning de för fastighetsägaren mindre gynnsamma likviditets- och ränteeffekter som kan anses vara förbundna med utformningen av de gällande reglerna. Å andra sidan kommer som förut framhållits svårigheterna att med någorlunda noggrannhet bestämma storleken av de erforderliga avsättningarna att minska metodens värde såsom ett medel för en inkomst- och därmed en progressionsutjämning. Vidare ställer en på dylikt sätt utformad fond- eller kontometod stora krav av kontrollteknisk och liknande natur. Enligt utredningens mening är invändningarna mot en sådan metod så betydande att utredningen inte kan förorda densamma.

En i tiden begränsad rätt att verkställa fond- eller kontoavsättningar skulle emellertid även den kunna anlitas för att åstadkomma en viss utjämning av fastighetsinkomsten. Denna skulle emellertid motverka de med nuvarande regler förbundna likviditets- och ränteeffekterna i blott ringa mån samt vara behäftad med icke obetydliga praktiska olägenheter. För ägarna av hyresfastigheter torde sålunda en i tiden begränsad rätt att verkställa avsättningar till en reparationsfond eller ett reparationskonto inte i någon större utsträckning medföra andra och gynnsammare verkningar än om fördelningen av ett reparationsavdrag i stället fick ske framåt i tiden på några år. Då

härtill kommer, att en fördelning framåt i tiden är väsentligt enklare att tillämpa än en fond- eller kontometod samt en fördelning framåt i tiden av reparationsavdragen dessutom torde erbjuda större möjligheter att uppnå en effektiv inkomstutjämning, nämligen genom en lämplig fördelning av avdragen på de olika åren, vill utredningen förorda, att fördelningen av ett till visst beskattningsår hänförligt avdrag för kostnader för underhåll och reparation av hyresfastighet i förekommande fall får ske framåt i tiden genom ett avskrivningsförfarande.

Syftet med rätten att på några år få fördela ett enligt gällande periodiseringsregler till visst beskattningsår hänförligt reparationsavdrag är — såsom framhållits — att i görlig mån mildra de skatteskärpande verkningarna av beskattningsårets slutenhet. Den föreslagna fördelningsrätten kan, om man så vill, ses såsom ett komplement till bestämmelserna i förlustutjämningsförordningen. Ändamålet med fördelningen är sålunda inte att åstadkomma en från kostnadsfördelningsmässiga synpunkter riktigare fördelning av avdragen på de olika beskattningsåren än som följer av de nuvarande reglerna. Det saknas därför skäl att begränsa metodens tillämpning till kostnader för utbyten och ersättningsanskaffningar av byggnadsdelar och byggnadselement som har en fler- eller mångårig varaktighetstid. En dylik inskränkning i fördelningsrätten skulle i hög grad komplicera metoden och mycket av dess praktiska fördelar skulle gå förlorade. Fördelningen bör sålunda få omfatta samtliga under ett år uppkomna reparationskostnader.

Att fördela ett till visst beskattningsår hänförligt reparationsavdrag på några år framåt i tiden skall enligt utredningens mening vara något helt frivilligt och någon inskränkning i rätten att yrka och åtnjuta omedelbart avdrag med hela det belopp som under året kontant utgetts för reparationsändamål avses självfallet inte. Den omedelbara avdragsrätten kan mången gång framstå som det förmånligaste och det kan därför förutsättas, att en fördelning kommer att yrkas blott då en mera påtaglig progressionsutjämning därigenom kan uppnås samt att fördelningen normalt önskas begränsad till några få år. Det kan av denna anledning ifrågasättas, om det överhuvudtaget är erforderligt att fixera det högsta antal år, på vilka fördelningen bör få äga rum. Reparationskostnaderna kan emellertid i vissa fall tänkas bli så betydande under ett enda eller några närliggande år, att en fördelning under en längre period skulle för den skattskyldige te sig eftersträvansvärd.

Vissa skäl talar emellertid för en begränsning av fördelningstiden. Av kontrolltekniska skäl bör sålunda ett reparationsavdrag inte så att säga få stå öppet under alltför många år. Avdragets riktighet bör kunna kontrolleras medan uppgifter om reparationsarbetets art är någorlunda aktuella och sålunda relativt lätt kan kompletteras. Högt ställda krav i nu angett hänseende skulle självfallet tillgodoses, om prövningen i hela dess vidd av avdraget för reparationskostnaderna skedde redan i samband med taxeringen för reparationsåret. Ett sådant fastställande på förhand av ett avdrag är emellertid något främmande och mindre väl förenligt med de taxeringsprocessuella reglerna. En regel av antydd innebörd skulle också medföra, att en fastställelse av en reparationskostnad skedde även i det fall den skattskyldiges taxering utvisade underskott, något som skulle komma i strid med förlustutjämningsförordningens bestämmelser på denna punkt.

Det sist anförda innebär, att en prövning av en till visst år hänförlig reparationskostnad kan komma att ske inte blott under fördelningstiden utan jämväl under en därefter följande förlustutjämningsperiod. Kontrolltekniska skäl talar alltså för att fördelningsperioden inte görs för lång. Mot en alltför kort period talar syftet med fördelningsrätten. En fördelning på några år torde emellertid tillgodose önskemålen i de flesta fall.

På grund av det ovan anförda vill utredningen föreslå, att fördelning av en under

visst beskattningsår uppkommen reparationskostnad får ske under ett begränsat antal år och förordar därvid en tidsperiod av tre år. Då vid fördelningen fråga är om en kostnad, som i och för sig varit med hela sitt belopp avdragsgill redan under det första året, saknas anledning föreskriva hur fördelningen på de tre åren skall ske. Det får ankomma på den skattskyldige att själv bestämma hur mycket av reparationsbeloppet som han vill tillgodogöra sig som avdrag under vart och ett av de i fördelningstiden ingående åren. Skulle avdraget, trots att fördelning sker, något av de tre åren bli så betydande, att fastighetsägarens deklaration utvisar underskott, får avdrag härför självfallet åtnjutas inom ramen för förlustutjämningsförordningens bestämmelser.

Ehuru det främsta syftet med rätten att på tre år få fördela ett enligt de allmänna reglerna till visst beskattningsår hänförligt avdrag för reparations- och underhållskostnader är att för de progressivt beskattade lindra verkningarna av beskattningsårets slutenhet, saknas dock enligt utredningens mening skäl att begränsa fördelningsrätten att gälla blott för fysiska personer och därmed i beskattningshänseende jämställda skattskyldiga. Envar ägare av sådan fastighet, varav intäkterna skall beräknas enligt 24 § 1 mom. KL, bör således äga fördela nu ifrågavarande avdrag.

5.3 *Avdragsrätten för värdeminskning*

5.3.1 Inledning

Grunden för rätten att vid inkomstbeskattningen åtnjuta värdeminskningsavdrag är den, att byggnaden förslits eller av andra orsaker så småningom minskar i värde under dess användningstid. Det värde som därvid är underkastat minskning är det värde som byggnaden hade vid den tidpunkt då den insattes i eller började nyttjas i förvärvsverksamheten. Enär denna tidpunkt regelmässigt sammanfaller med förvärvstillfället, kommer det värde som underkastas minskning att utgöras av anskaffningsvärdet eller anskaffningskostnaden för byggnaden. Värdeminskningsavdraget kommer därför regelmässigt att syfta till att medge byggnadens ägare avdrag för nedgången i byggnadens anskaffningsvärde.

Värdeminskningsavdraget tjänar emellertid också det ändamålet, att på lämpligt sätt fördela avdraget för värdenedgången på de olika i användningstiden för byggnaden ingående åren. Enligt gällande rätt tillämpas för denna fördelning en lineär eller proportionell metod, dvs. avdraget är i princip lika stort varje år.

För att värdeminskningsavdragets syften skall uppnås, är det av väsentlig betydelse på vilket underlag avdraget beräknas. Vid sidan av underlaget utgör självfallet det årliga värdeminskningsavdragets andel av underlaget en betydelsefull faktor. Mellan underlagets storlek och procentsatsens höjd föreligger alltså ett direkt samband. De nämnda två faktorerna bestämmer värdeminskningsavdragets storlek i absoluta tal och blir till sist avgörande för huruvida värdeminskningsavdragen kommer att fullfölja det grundläggande syftet, nämligen att motsvara den värdenedgång som byggnaden är underkastad till följd av användningen.

Målsättningen att värdeminskningsavdragen i princip skall motsvara den faktiska nedgången i byggnadens värde under användningstiden torde säkrast uppnås om värdeminskningsavdragen beräknas på den faktiska eller verkliga anskaffningskostnaden för byggnaden. Det må framhållas att i fråga om till inkomstslaget rörelse hänförliga byggnader gäller redan att värdeminskningsavdragen i första hand skall beräknas på grundval av faktisk anskaffningskostnad. Motsvarande gäller beträffande jordbruksfastighet, ehuru denna beräkningsmetod där sällan tillämpas. Det torde f.ö. vara en grundläggande regel, att avdrag inte blott för värdeminskning utan även för varje slag av avdragsgill omkostnad skall anknytas till de faktiska beloppen därav, såvida inte särskilda omständigheter motiverar avsteg härifrån. Som i nästföljande kapitel skall beröras bör en ökad användning av anskaffningskostnaden såsom värdeminskningsun-

derlag för bostadsbyggnader underlätta utformningen av reglerna för behandlingen av byggnader med blandad användning, dvs. sådana som delvis används för rörelseändamål och delvis för bostadsändamål.

För att de sammanlagda värdeminskningsavdragen skall i möjlig mån motsvara byggnadens anskaffningsvärde eller anskaffningskostnad erfordras självfallet också, att de årliga värdeminskningsavdragen beräknas efter en procentsats som, så långt möjligt är, svarar mot byggnadens livslängd.

F.n. utgörs värdeminskningsunderlaget i fråga om hyreshus regelmässigt av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet. På grundval av detta värde medges avdrag för värdeminskning i regel med 0,6 % för stenhus och 1,0 % för trähus. Då utredningen för sin del funnit såväl principen för avdragsunderlagets bestämmande i viss mån otidsenlig som de tillämpade procentsatserna för låga, har utredningen ansett reglerna i båda dessa hänseenden böra bli föremål för översyn.

5.3.2 Värdeminskningsunderlaget

Enligt punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL bör avdraget för värdeminskning av byggnad bestämmas till viss procent av byggnadens värde. Såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleder, anses det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet.

Ordalagen i den nämnda anvisningspunkten har sålunda i och för sig den innebörden, att det taxerade byggnadsvärdet i första hand skall utgöra underlag vid beräkningen av avdrag för värdeminskning av byggnad, varav inkomsten skall redovisas såsom inkomst av annan fastighet. Man kan av ordalagen t.o.m. få den uppfattningen, att det skulle vara uteslutet att använda byggnadens faktiska anskaffningskostnad eller anskaffningsvärde såsom värdeminskningsunderlag, såvida inte särskilda omständigheter föranledde att det taxerade byggnadsvärdet inte vore godtagbart såsom avdragsunderlag. Någon sådan avsikt torde emellertid lagstiftaren med de valda ordalagen knappast ha velat ge till känna. Lagreglernas utformning i denna del torde fastmer ha dikterats av rent praktiska skäl.

Då rätten att åtnjuta avdrag för värdeminskning av byggnad på sin tid infördes, skulle den bl.a. avse alla då redan uppförda byggnader och det förutsattes höra till undantagen, att anskaffningskostnaden för en byggnad skulle kunna utredas. Av denna anledning nödgades man anlita annat värde såsom värdeminskningsunderlag. Närmast till hands låg därvid att tillämpa byggnadernas aktuella värden. I ett tidigare skede användes ofta brandförsäkringsvärdena för detta ändamål. Så kunde med fördel ske, enär försäkringsföretagen vid denna tid inte medgav försäkring till högre belopp än som efter besiktning av byggnaden bestämts. När sedermera försäkringsföretagen medgav försäkring av byggnad till det belopp ägaren därav önskade samt när vidare vid tillkomsten år 1928 av kommunalskattelagen det i denna stadgades att särskilt byggnadsvärde skulle åsättas vid fastighetstaxeringen, intogs i punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL den ännu gällande bestämmelsen om värdeminskningsunderlaget.

Av det anförda torde jämväl ha framgått, att det ifrågavarande stadgandet om värdeminskningsunderlaget inte dikterats av en önskan att göra underlaget beroende av penningvärdeutvecklingen e.d. för att på så sätt erhålla värdeminskningsavdrag, som beräknas på byggnadernas nuvärde.

Oaktat ordalagen i den nyssnämnda anvisningspunkten så att säga prioriterar det taxerade byggnadsvärdet såsom värdeminskningsunderlag, torde — såsom framhållits — därmed inte ha avsetts att utesluta ananvändningen av anskaffningsvärdet, utan bör en skattskyldig redan enligt gällande regler få lägga detta värde till grund vid beräkningen av värdeminskningsavdragen. Ett dylikt beräkningssätt torde också i praktiken ha accepterats, må så vara att en förutsättning härför varit en tillfredsställande utredning rörande anskaffningsvärdet.

Lydelsen av punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL har emellertid å andra sidan an-

setts ha den innebörden, att värdeminskningsavdragen alltid får beräknas på grundval av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet och detta även om byggnadens anskaffningskostnad skulle vara känd till sitt exakta belopp och oavsett om värdeminskningsavdragen tidigare år beräknats med ledning av detta belopp. Någon bundenhet till den faktiska anskaffningskostnaden såsom är fallet i fråga om byggnad använd i rörelse föreligger således inte.

Avdrag för värdeminskning av byggnad som ingår i förvärvskällan annan fastighet beräknas sålunda i flertalet fall på grundval av det vid fastighetstaxeringen särskilt redovisade taxerade byggnadsvärdet. Avdragen beräknas således i regel på ett i särskild ordning fastställt underlag. Ehuru detta kan såväl över- som understiga byggnadens faktiska anskaffningsvärde och värdeminskningsavdragen härigenom erhåller viss schablonmässighet, har denna metod obestridligen vissa fördelar. Metoden uppfyller högt ställda krav på enkelhet i utformning och tillämpning. Den förutsätter sålunda inte upprättandet av värdeminskningsplaner och avdragsunderlaget är lättkontrollerat genom sin anknytning till det taxerade byggnadsvärdet. När fastighet byter ägare medför metoden ej heller några komplikationer, eftersom värdeminskningsunderlaget inte påverkas av den för fastigheten erlagda köpeskillingen.

Ehuru den nuvarande metoden att beräkna värdeminskningsavdragen på grundval av det gällande taxerade byggnadsvärdet har beaktansvärda praktiska fördelar, är metoden dock behäftad med påtagliga brister. Dessa blir mer iögonfallande, om det förslag till höjda procentsatser, som utredningen i det följande framlägger, genomförs.

Syftet med värdeminskningsavdragen är såsom förut framhållits att medge avdrag för anskaffningskostnaden för en byggnad samt för de på densamma nedlagda om- och tillbyggnadskostnaderna, dvs. alla de kostnader på byggnaden, för vilka inte erhålls avdrag såsom för underhåll och reparation. Som framhållits i kap. 4 är det osäkert om detta syfte kan uppnås, när värdeminskningsavdragen beräknas på det taxerade byggnadsvärdet. Grunderna för taxeringsvärdenas fastställande och de tämligen grova schabloner som därvid används medför sålunda att avdragsunderlaget stundom avviker från det underlag som skulle framkommit, om de faktiska anskaffnings- samt till- och ombyggnadskostnaderna i stället utgjort avdragsunderlag. Om avdragsunderlaget utgörs av faktiska anskaffnings- och förbättringskostnader, kommer en felaktig gränsdragning mellan förbättrings- och reparationskostnader endast att leda till en oriktig periodisering av avdragen på de olika beskattningsåren. Används däremot det taxerade byggnadsvärdet kan även en i och för sig riktig gränsdragning mellan de två slagen av kostnader leda till antingen dubbelt avdrag för vissa kostnader eller till att viss del av kostnaderna inte alls blir avdragsgilla, enär värdet av på fastigheten vidtagna förbättringar ingalunda behöver återspeglas i en motsvarande (bestående) höjning av byggnadsvärdet.

Den nu gällande bestämmelsen, att avdragen för värdeminskning av hyresfastighet i regel skall beräknas på grundval av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet, kan således förutsättas medföra att avdragen inte svarar mot beloppen av de på fastigheten faktiskt nedlagda anskaffnings- och förbättringskostnaderna. Då en dylik överensstämmelse i och för sig bör eftersträvas, har utredningen övervägt, huruvida de nuvarande bestämmelserna om avdragsunderlaget bör ersättas med regler, likartade dem, vilka föreslagits framgent skola gälla för rörelsebyggnader. Att införa en obligatorisk planenlig avskrivning beträffande samtliga hyresfastigheter på grundval av faktiska anskaffningskostnader eller framräknade avdragsunderlag har utredningen emellertid inte funnit vara så angeläget att förslag därom ansetts böra framläggas. Värdeminskningsavdragen kommer nämligen även vid en planenlig avskrivning på grundval av faktiska anskaffnings-

och förbättringskostnader att bli i viss mån schablonmässigt bestämda. Det kan nämligen förmodas att man även framdeles vid bestämmandet av värdeminskningsavdraget för viss byggnad normalt utgår från det procenttal, som allmänt tillämpas för den typ av fastigheter till vilken den aktuella byggnaden hör.

En övergång till planenlig avskrivning av samtliga efter konventionell metod taxerade hyreshus skulle dessutom självfallet innebära en stor belastning på taxeringsmyndigheterna under övergångstiden. Metoden att beräkna värdeminskningsavdragen på grundval av det för resp. beskattningsår gällande taxerade byggnadsvärdet har — såsom förut framhållits — genom sin enkelhet vid tillämpningen så stora fördelar, att den enligt utredningens mening alltjämt bör få tillämpas. Härtill kommer, att ingångsvärdena vid införandet av en planenlig avskrivningsmetod i ett stort antal fall torde — i avsaknad av andra godtagbara värden — bli just de vid ikraftträdandet av ett nytt regelsystem gällande taxerade byggnadsvärdena. Dessa värden kan visserligen komma att ändras vid framtida fastighetstaxeringar, men detta förhållande är enligt utredningens mening inte av sådan betydelse, då fråga är om hyresfastighet, att på grund härav en övergång till planenlig avskrivning på grundval av de vid ikraftträdandet gällande taxerade byggnadsvärdena bör vara obligatorisk.

För att tillgodose önskemål från fastighetsägarnas sida om en ökad anknytning i vissa fall av värdeminskningsunderlaget till faktiskt på hyresfastighet nedlagda anskaffnings- och förbättringskostnader föreslår utredningen, att övergång till avskrivning enligt plan skall kunna ske när fastighetsägaren så önskar. Har övergång till planenlig avskrivning en gång skett, må en återgång till schablonmässig beräkning av värdeminskningsavdragen på grundval av det för resp. beskattningsår gällande taxerade byggnadsvärdet inte komma ifråga. Den övergång från att beräkna dessa avdrag på faktisk anskaffningskostnad till att beräkna dem på taxerat byggnadsvärde, som enligt gällande rätt torde vara medgiven, bör i dylikt fall således inte få ske. Något uttryckligt stadgande härom har utredningen inte funnit påkallat.

En frivillig tillämpning av en planenlig avskrivningsmetod innebär beträffande efter ikraftträdandet av det föreslagna regelsystemet uppförda hyreshus, att värdeminskningsavdragen antingen får beräknas enligt plan på grundval av faktiska byggnads- och förbättringskostnader eller schablonmässigt med ledning av de för resp. beskattningsår gällande taxerade byggnadsvärdena.

Efter köp av hyresfastighet bör — i likhet med vad nu gäller — värdeminskningsavdragen få beräknas schablonmässigt på grundval av taxerat byggnadsvärde. En övergång till planenlig avskrivning i samband med förvärvet bör emellertid medges. Vad i kap. 4 beträffande rörelsebyggnader anförts om svårigheterna att fastställa hur mycket av köpeskillingen för hela fastigheten som skall anses belöpa på byggnaden och således utgöra ingångsvärdet för en planenlig avskrivning av byggnaden samt de för- och nackdelar som kan vara förbundna med olika metoder för att fixera detta värde torde i huvudsak gälla även vid köp av hyresfastighet. Ingångsvärdet av byggnaden bör därför enligt utredningens mening kunna bestämmas efter samma grunder som föreslagits skola gälla i dylika fall beträffande rörelsebyggnader. I första hand skall sålunda till ledning vid beräkningen av den andel av köpeskillingen för en bebyggd fastighet, som skall anses utgöra köparens anskaffningskostnad för byggnad, tjäna det förhållande, i vilket fastighetens vid tidpunkten för överlåtelsen gällande taxerade byggnadsvärde står till hela taxeringsvärdet. På dylikt sätt beräknat byggnadsvärde skall dock kunna jämkas, om återstoden av köpeskillingen visas mera avsevärt över- eller understiga ett efter förhållandena såsom skäligt beräknat markvärde. Det sålunda bestämda ingångsvärdet tjänar då såsom avskrivningsunderlag och får därefter påbyggas med senare tillkommande byggnadskostnader, vilka avser ny-, till-

eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av byggnaden.

Möjlighet att övergå till planenlig avskrivning bör emellertid enligt utredningens mening finnas också för dem som äger hyresfastigheter, då det föreslagna regelsystemet träder i kraft. Flertalet av dessa fastighetsägare torde f.n. erhålla värdeminskningsavdrag beräknade på grundval av taxerat byggnadsvärde. Eftersom övergången till planenlig avskrivning enligt utredningens förslag skall vara frivillig, bör nyssnämnda metod att beräkna värdeminskningsavdragen givetvis av dem alltfort få tillämpas. För de fastighetsägare som i samband med de nya reglernas ikraftträdande önskar övergå till planenlig avskrivning av byggnaden, bör å andra sidan bestämmelser tillskapas, genom vilka ett ingångsvärde för avskrivningen kan fastställas.

I fråga om rörelsebyggnader har i kap. 4 diskuterats alternativa metoder, enligt vilka ett dylikt ingångsvärde skulle kunna bestämmas. Den metod härför som utredningen funnit sig böra lägga till grund för sitt förslag innebär, att ingångsvärdet för en planenlig avskrivning av ifrågavarande byggnader skall bestämmas med utgångspunkt från det vid 1965 års fastighetstaxering åsatta byggnadsvärdet eller — om förvärvet skett efter den 31 december 1964 — det vid förvärvet gällande taxerade byggnadsvärdet. Detta skall ökas med beloppet av ny-, till- och ombyggnadskostnader, som nedlagts efter den 31 december 1964 resp. förvärvet, och minskas med de vid häremot svarande taxeringar till statlig inkomstskatt åtnjutna värdeminskningsavdragen.

För att beträffande hyresfastigheter erhålla överensstämmelse med reglerna för beräkningen av ingångsvärdet beträffande rörelsebyggnader samt för att i förekommande fall bereda ägare av hyresfastigheter möjlighet att få i avdragsunderlaget inräknat vad de under de närmast föregående åren nedlagt av kostnader för förbättringar bör vid övergången till planenlig avskrivning ägarna av hyresfastigheter tillerkännas rätt att beräkna ingångsvärdet i enlighet med vad som härutinnan förordats beträffande ägare av rörelsebyggnader. Då emellertid de på hyresfastighet nedlagda kostnaderna för om- och tillbyggnad eller annan förbättring normalt torde ha väsentligt mindre omfattning än då fråga är om rörelsefastighet samt dessutom värdeminskningsavdrag för hyresfastigheter regelmässigt torde ha åtnjutits efter förhållandevis låga procentsatser, vill utredningen, för att uppnå enklast möjliga framräkning av ingångsvärdet för en planenlig avskrivning av hyresfastighet, föreslå att såsom sådant värde alternativt får läggas det gällande taxerade byggnadsvärdet vid ingången av det beskattningsår, då övergång till planenlig avskrivning sker.

Vidare bör enligt utredningens mening i de nu angivna övergångsfallen ägare av hyresfastighet i likhet med rörelseidkare ha möjlighet att efter utredning av storleken av de faktiska anskaffningskostnaderna samt dessas skattemässiga restvärden få uppföra dessa kostnader såsom underlag för en planenlig avskrivning. De svårigheter som kan vara förenade med en dylik regel torde inte behöva bli alltför betydande. Denna metod för framräkning av avskrivningsunderlaget kommer i första hand att kunna tillämpas av de fastighetsägare som vid de nya reglernas ikraftträdande alltfort äger fastigheter, som de själva uppfört eller låtit uppföra. Härtill kommer att det taxerade byggnadsvärdet i många av dessa fall f.n. torde överstiga de faktiska anskaffnings- och förbättringskostnaderna, varför antalet tänkbara fall av denna art torde bli tämligen begränsat. Därjämte har det ansetts skäligt att i de fall, då hyresfastighet i bebyggt skick förvärvats år 1965 eller senare, medge att ingångsvärdet för en planenlig avskrivning får beräknas enligt de regler som föreslagits skola gälla för byggnadsvärdets bestämning vid framtida förvärv genom köp av dylika fastigheter.

För att bereda de fastighetsägare som önskar övergå till planenlig avskrivning i samband med ikraftträdandet av de nya reglerna skälig tid för att i förekommande fall verkställa utredning angående ingångsvär-

det för avskrivningen föreslås att övergången skall kunna ske såväl under det första året efter ikraftträdandet som under något av de därpå följande två åren.

Även om ägare av hyresfastighet i samband med uppförandet av byggnad eller efter förvärv av bebyggd fastighet eller i samband med ikraftträdandet av det nya regelsystemet väljer att tillgodogöra sig avdrag för värdeminskning av byggnaden på grundval av det för resp. beskattningsår gällande taxerade byggnadsvärdet, bör han enligt utredningens mening äga möjlighet att ett senare beskattningsår övergå till att beräkna värdeminskningsavdragen enligt plan. Det ingångsvärde som därvid skall utgöra underlag för den planenliga avskrivningen bör, främst av praktiska skäl, vara det taxerade byggnadsvärde som gäller vid ingången av det beskattningsår, under vilket övergången sker. Annat ingångsvärde bör i regel inte komma ifråga. Det kan nämligen förutsättas bli förenat med avsevärda svårigheter att fastställa ett ingångsvärde, vilket skulle framräknas t.ex. på grundval av en för kanske flera år sedan erlagd köpeskilling samt med beaktande av under mellanliggande beskattningsår på byggnaden nedlagda förbättringskostnader och åtnjutna värdeminskningsavdrag.

De fall, där en senare övergång till planenlig avskrivning kan önskas, torde vara sådana, där mera betydande kostnader för om- och tillbyggnad eller annan förbättring avses skola nedläggas på fastigheten. Det taxerade byggnadsvärde som därvid skall utgöra ingångsvärdet för den planenliga avskrivningen bör självfallet vara det som var åsatt byggnaden innan de mot de ifrågavarande kostnaderna svarande arbetena påbörjades.

5.3.3 Värdeminskningsavdragets storlek

Enligt punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL bör avdraget för värdeminskning av en i förvärvskällan annan fastighet använd byggnad bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna utnyttjas för sitt ändamål. I fråga om hyresfastighet brukar — som ovan framhållits — i regel avdraget beräknas till 0,6 %, om byggnaden är av sten, tegel, betong eller liknande material, och till 1,0 %, om byggnaden är av trä. I enstaka fall har värdeminskningsavdraget fått beräknas efter högre procentsats. Därvid har emellertid särskilda omständigheter förelegat, vilka på ett uppenbart sätt ansetts förkorta byggnadens livslängd.

De i flertalet fall tillämpade avskrivningssatserna, 0,6 resp 1,0 %, ger uttryck för att hyreshusens varaktighetstider är mycket långa samt att någon individuell bedömning av deras livslängder vanligen inte sker.

I likhet med vad som praktiseras i fråga om rörelsebyggnader kan göras gällande att vid bestämmandet av det årliga avdraget för värdeminskning av en hyresfastighet den beräknade användningstiden borde vara av utslagsgivande natur. Livslängden för byggnader av denna art är emellertid erfarenhetsmässigt mycket lång och redan härigenom svår att närmare precisera. Å andra sidan vet man, att en del av dessa byggnader har väsentligt längre varaktighetstid än andra, och det kan förutsättas att så även framgent kommer att bli fallet. Det finns byggnader, som uppförts för hundratals år sedan och vilka alltjämt nyttjas för bostadsändamål, men det har också förekommit, att byggnader, som uppförts under detta århundrade, redan rivits.

Ehuru man sålunda med säkerhet vet, att de olika hyreshusens användningstider starkt varierar och en differentiering av värdeminskningsavdragens storlek med hänsyn härtill i och för sig vore motiverad, föreligger emellertid den svårigheten att man på förhand i regel inte vet vilka byggnader som kommer att användas förhållandevis lång tid och vilka som relativt snart kommer att ha tjänat ut. Livslängden påverkas av många faktorer, vilka tid efter annan förändras. En omständighet, som kan sägas minska behovet av en bedömning av de enskilda byggnadernas livslängder, är att användningssättet för samtliga bostadsfastigheter är tämligen likartat, varigenom förslit-

ningen till följd av nyttjandet vanligen inte på ett avgörande sätt påverkar den faktiska livslängden.

De nu angivna omständigheterna medför, att en individuell bedömning av användningstiden för en hyresfastighet i praktiken vanligen inte är möjlig att göra. Ett förhållande, som minskar värdet av en mera exakt avvägning av värdeminskningsavdragets storlek i det enskilda fallet, är att avdragsunderlaget även framgent kan förväntas i ett stort antal fall bli det för resp. beskattningsår gällande taxerade byggnadsvärdet. Underlaget kan därför förutsättas komma att undergå flera förändringar under byggnadens användningstid och den exakthet, vartill en individuell bestämning av värdeminskningsavdragets storlek skulle syfta, kommer härigenom i betydande utsträckning att gå förlorad.

Den differentiering av värdeminskningsavdragen, som enligt gällande praxis sker, hänför sig uteslutande till byggnadsmaterialets art och torde således grundas på den allmänna uppfattningen, att byggnader, där materialet är trä, i regel har kortare varaktighetstid än byggnader, uppförda av sten, tegel, betong eller liknande mer beständigt material.

En tillämpning av enhetliga procentsatser för beräkning av avdrag för värdeminskning av bostadsbyggnader innebär, att väsentliga praktiska fördelar från taxeringssynpunkt vinns.

På grund av vad nu anförts bör enligt utredningens mening beräkningen av avdrag för värdeminskning av hyresfastighet även framdeles i regel ske efter enhetliga normer. Den differentiering som f.n. sker av procentsatsen för sten- resp. trähus bör emellertid bibehållas. Ett efter högre procentsats beräknat avdrag bör självfallet även framgent kunna erhållas, därest särskilda omständigheter visas föreligga vilka på ett mera påtagligt sätt kan förväntas minska en byggnads beräknade återstående användningstid.

De procentsatser efter vilka avdrag för värdeminskning av hyresfastighet i regel bör medges bör således enligt utredningens mening grundas på antaganden om den genomsnittliga eller normala användningstiden för byggnader av denna art. Såsom tidigare antytts är emellertid en dylik bedömning mycket vansklig att göra, eftersom byggnadernas användningstider påverkas av så många delvis oöverblickbara faktorer.

Varaktighetstiden för en bostadsbyggnad begränsas ytterst av dess fysiska livslängd, vilken främst är beroende av det material, varav byggnadens grundkonstruktion är förfärdigad, samt av takten i förslitningen genom nyttjandet. Att den fysiska livslängden, särskilt för byggnader, uppförda av sten, tegel, betong eller liknande material, med normalt underhåll och aktsam vård, vanligen är betydande, torde vara ställt utom varje tvivel.

Oaktat en byggnad genom underhåll och reparation samt aktsam vård i och för sig skulle kunna bibehållas i nära nog ursprungligt skick under mycket lång tid, kan den emellertid av olika skäl förväntas minska i värde. Bostäderna i ett flerfamiljshus kommer sålunda med tiden i allt mindre grad att svara mot de planlösningar och storlekar samt den inredning och utrustning m.m. som utmärker lägenheterna i nyuppförda hus. Utformning och utrustning av bostäderna i nybyggda hus kommer däremot ständigt att svara mot bostadskonsumenternas aktuella krav, vilket i sin tur kan medföra, att lägenheterna i äldre fastigheter blir mindre efterfrågade. De speciella förhållanden som f.n. råder på bostadsmarknaden har utredningen givetvis inte haft skäl beakta i nu förevarande sammanhang. I vilken utsträckning och i vilken takt efterfrågan på lägenheterna i äldre byggnader på sikt kan komma att minska till följd av den idémässiga och byggnadstekniska utvecklingen beror i hög grad på den framtida utvecklingen av realinkomsterna i samhället och byggnadskostnadernas relativa höjd.

Ett flerfamiljshus kan således så småningom förväntas bli omodernt eller ekonomiskt föråldrat på grund av utvecklingen. Visserligen kommer en del av den nya tek-

niken in även i äldre byggnader genom att vid reparationer nytt och bättre material används och att vid utbyten och ersättningsanskaffningar de nya inrednings- och utrustningsdetaljerna är präglade av en förbättrad teknisk standard. Moderniseringen av en äldre byggnad via reparationerna kan emellertid endast bli partiell. En mera fullständig modernisering och därmed en anpassning till en ny tids krav kan inte åstadkommas på annat sätt än genom ombyggnad samt komplettering av den befintliga inredningen och utrustningen. Är byggnaden relativt gammal och har takten för den tekniska utvecklingen varit förhållandevis snabb, kan kostnaderna för en dylik ombyggnad och modernisering bli så betydande, att det visar sig vara ekonomiskt fördelaktigare att uppföra en helt ny byggnad.

Den ekonomiska varaktighetstiden för en bostadsbyggnad påverkas också av reparationskostnadernas storlek i jämförelse med vad motsvarande arbeten kostar vid en samtidigt utförd nybyggnad. Generellt torde gälla att reparation på grund av det hantverksmässiga utförandet ofta blir väsentligt dyrare än motsvarande åtgärd vid samtidig nybyggnad. Att reparationskostnaderna blir relativt höga sammanhänger stundom med att vid den tidpunkt, då utbyte av inrednings- och utrustningsdetaljer erfordras, de mot de äldre svarande nya detaljerna inte har samma dimension som de äldre, varför ingrepp i byggnadsstommen kan behöva göras. Den angivna kostnadsrelationen blir givetvis mest framträdande i de fall mera omfattande underhållsarbeten samt utbyten och ersättningsanskaffningar av inrednings- och utrustningsdetaljer samtidigt eller i nära tidsföljd är erforderliga.

Därest det på en äldre bostadsbyggnad är nödvändigt att nedlägga betydande reparationskostnader samt byggnaden dessutom saknar en mera betydande del av de inrednings- och utrustningsdetaljer som utmärker nya bostadsbyggnader, rycker av ekonomiska skäl ofta nybyggnadsalternativet i förgrunden. Reparation och modernisering av den gamla byggnaden kan i dylikt fall bli direkt olönsam och byggnaden måste därför anses ha tjänat ut och dess användningstid därmed ha gått till ända.

De nu i praxis tillämpade procentsatserna för beräkning av avdrag för värdeminskning av hyresfastighet har tillämpats under en lång följd av år. De önskemål om högre värdeminskningsavdrag som framförts har bl.a. motiverats med att det under denna tidrymd inträffat stora förändringar som kan förväntas avsevärt minska användningstiderna för bostadsbyggnader. Det framhålls sålunda, att under senare år uppförda byggnader av denna art är försedda med ett så stort antal inrednings- och utrustningsdetaljer, att mer än hälften av den totala byggnadskostnaden belöper på dessa föremål, medan kostnaderna för sådana detaljer för några decennier sedan svarade blott för en mindre del av byggnadskostnaden. Inrednings- och utrustningsdetaljernas andel av den totala byggnadskostnaden kunde därjämte i framtiden förmodas öka ytterligare. Denna utveckling kunde antas medföra, att varaktighetstiderna för nya och i framtiden uppförda byggnader blev förhållandevis korta, eftersom nybyggnad relativt snart blev ekonomiskt fördelaktigare än att genom reparation återställa den gamla byggnaden i ursprungligt skick.

Vidare framhålls, att den fortgående stegringen av realinkomsterna för människorna i framtiden kommer att medföra krav på högre bostadsstandard. Dessa ökade krav skulle inte blott omfatta anspråk på ökad teknisk utrustning i bostäderna utan även önskemål om större bostadsyta. Dessa krav kunde leda till att det nuvarande och det framtida bostadsbeståndet föråldrades snabbt och således behövde ersättas med större och med teknisk utrustning bättre inredda lägenheter.

I en år 1961 av statens råd för byggnadsforskning publicerad utredning, »Värdeminskning hos flerfamiljshus», har behandlats den inverkan som skilda faktorer kan beräknas ha på en fastighets värdeminskning. Med hänsyn till de långa varaktighetstider, varom fråga är, och den osäkerhet, med vilken bedömningen av använd-

ningstidens längd måste ske, bör enligt den nämnda utredningen livslängden bedömas med försiktighet. Sammanfattningsvis anförs i utredningen, att det finns skäl som talar för att man antar livslängden för flerfamiljshus till mellan 50 och 80 år samt att som normallivslängd väljs 60 år.

Det förhållandet, att en allt större andel av de totala byggnadskostnaderna belöper på inrednings- och utrustningsdetaljer vilka regelmässigt har en tämligen kort varaktighetstid, kan enligt utredningens mening förväntas förkorta användningstiderna för dylika byggnader. Kostnaderna för underhåll och reparation av dem kan således beräknas bli avsevärda. Detta i förening med vissa rationaliseringar, genom vilka stomkostnaderna kan göras relativt lägre, ökar sannolikheten för att alternativet nybyggnad i stället för reparation visar sig ekonomiskt motiverat tidigare än som hitintills gällt för bostadsbyggnader.

Stegrade realinkomster för bostadskonsumenterna kan visserligen beräknas medföra önskemål om ökad bostadsstandard från vissa grupper av dem, men torde också medföra att ett större antal lägenheter i framtiden kommer att efterfrågas. Härutinnan må allenast erinras om den effekt härvidlag som kan förmodas följa av pensionärernas ökande inkomster på grund av stigande utbetalningar inom ramen för tilläggspensioneringen. En utveckling av detta slag kan å andra sidan också medföra att äldre lägenheter kan komma att nyttjas under väsentligt längre tid än som eljest skulle blivit fallet.

I den tidigare nämnda av statens råd för byggnadsforskning publicerade utredningen betonas svårigheterna att bedöma livslängden inte blott för de enskilda hyreshusen utan även den normala eller genomsnittliga livslängden för hus av denna art. För att erhålla en grund för beräkningen av värdeminskningsavdragen förordas i den nämnda utredningen att avdragen anknyts till amorteringarna på fastighetslånen på så sätt att avskrivningarna varje år får uppgå till den under året fullgjorda verkliga amorteringen på lånen. Avskrivningen skulle dock inte något år få överstiga 1,67 % av den ursprungliga byggnadskostnaden.

För företagsskatteutredningen har det inte varit ett primärt syfte att tillgodose finansieringssynpunkter vid avdragsreglernas utformning, utan utredningen har i första hand strävat efter att anpassa värdeminskningsavdragen till vad som har bedömts såsom skäligt med hänsyn till styrkan av de skilda faktorer som kan antas påverka den ekonomiska livslängden för hyresfastigheter. Enligt utredningens mening talar emellertid övervägande skäl för att man framdeles bör räkna med kortare varaktighetstider än som svarar mot de nu i praxis tillämpade procentsatserna för värdeminskningsavdragen och att dessa procentsatser sålunda bör höjas. Utredningen föreslår, att procentsatsen för det årliga avdraget för värdeminskning bestäms till 1,0 % när fråga är om byggnad av sten, tegel, betong och liknande material och till 1,5 % för byggnad av trä samt att dessa procentsatser lagfästs. Procentsatserna bör betraktas endast såsom normaltal. Avdrag bör sålunda i likhet med vad som nu är fallet kunna få åtnjutas efter högre procentsats, om särskilda omständigheter visas föreligga som på ett mera påtagligt sätt kan anses minska en byggnads återstående användningstid.

Enligt gällande praxis får värdet av viss maskinell utrustning — värmeledningspannor, oljeeldningsaggregat m.m. — utbrytas ur värdeminskningsunderlaget för byggnad och avdras efter högre procentsats än som tillämpas för värdet av byggnaden i övrigt. I fråga om i rörelse använd byggnad har föreslagits, att denna utbrytningsrätt skall slopas.

Utredningen har övervägt att föreslå, att utbrytningsrätten av praktiska skäl avskaffas jämväl beträffande bostadsbyggnader. Andra skäl har emellertid med större styrka ansetts tala för att densamma bibehålls för byggnader av denna art och med denna användning.

Utbrytningsrätten har sålunda bedömts vara av väsentligt större betydelse för äga-

re av bostadsbyggnader än för rörelseidkare, främst på grund av att avdraget för värdeminskning i regel beräknas efter väsentligt lägre procentsatser för bostads- än för rörelsebyggnader samt att primäravdrag ej åtnjuts på anskaffningskostnaderna för de förra. Härtill kommer att värdet av sådan för utbrytning aktuell utrustning torde vara större i nyuppförda hyresfastigheter än i äldre dylika byggnader. En på grund härav i och för sig önskvärd differentiering av värdeminskningsavdraget mellan nya och äldre byggnader har emellertid av praktiska skäl inte ansetts möjlig att införa. Genom att bibehålla rätten att på värdet av nu ifrågavarande maskinella utrustning beräkna avdrag för värdeminskning efter högre procentsats än som tillämpas för värdet av byggnaden i övrigt har utredningen velat möjliggöra ett visst hänsynstagande till nämnda skillnad mellan nya och äldre hyresfastigheter.

5.4 *Skatteutfallet*

Verkningarna på skatteutfallet för stat och kommun av de föreslagna reglerna inom inkomstslaget annan fastighet torde uteslutande eller så gott som uteslutande härröra från de föreslagna höjningarna av procentsatserna för beräkning av värdeminskningsavdrag för byggnader från 0,6 och 1,0 % till 1,0 resp. 1,5 %. Värdet av byggnader av trä torde vara obetydligt i förhållande till värdet av byggnader av sten. Den föreslagna höjningen av värdeminskningsavdragen kan därför antas komma att ungefärligen motsvara 0,4 % av det totala byggnadsvärdet för de enligt konventionell eller exakt metod taxerade fastigheterna. Då nämnda värde kan beräknas uppgå till 20 à 25 miljarder kronor, kan det totala årliga skattebortfallet uppskattas till ungefär 40 à 45 milj. kronor, varav ca 30 milj. kronor kan antas falla på staten och återstoden på kommunerna.

6 Avskrivningsregler m.m. beträffande fastighet upplåten för rörelseändamål och fastighet med blandad användning

För gränsdragningen mellan inkomstslagen rörelse och annan fastighet är, såsom framhållits vid redogörelsen för gällande rätt, inte endast det ändamål för vilket fastigheten är avsedd att användas av betydelse. I regel skall sålunda en för rörelseändamål använd fastighet hänföras till rörelse blott i de fall fråga är om en av fastighetsägaren själv bedriven rörelse. Ägarens inkomst av fastighet, som är uthyrd för att användas i rörelse, utgör inkomst av annan fastighet.

Beträffande fastigheter med blandad användning — härmed avses fastigheter, som delvis används för rörelseändamål och delvis för annat ändamål, dvs. vanligen såsom bostäder — skall med hänsyn till nyssnämnda regler för gränsdragningen mellan de båda inkomstslagen rörelse och annan fastighet en uppdelning på två förvärvskällor i princip alltid ske då rörelsen bedrivs av fastighetsägaren. Rörelsedelen av fastigheten (inklusive personalbostäder) skall i sådant fall redovisas i rörelsen, medan inkomsten av den för annat ändamål använda delen skall upptas såsom inkomst av annan fastighet. Är härvid fråga om en delvis i ägarens rörelse använd villafastighet, skall inkomsten av bostadsdelen beräknas enligt den s.k. villaschablonen.

Bedrivs på fastighet med blandad användning rörelsen av hyresgäst, skall ägarens inkomst av fastigheten i sin helhet redovisas såsom inkomst av annan fastighet och någon uppdelning av fastighetsinkomsten på två förvärvskällor sker ej. Villafastighet skall därvid schablontaxeras endast om fastigheten i blott ringa utsträckning används för annat ändamål än som stadigvarande bostad — så skall anses vara fallet om bruttointäkten av dylikt nyttjande årligen uppgår till högst 1 200 kronor eller överstiger nämnda belopp men inte två procent av fastighetens taxeringsvärde. Under sistnämnda förutsättningar inräknas sålunda jämväl inkomst av rörelseanvändning i schablonen.

I fråga om fastighet, som i sin helhet används för rörelseändamål men som till en del är upplåten för dylikt nyttjande och till övrig del används i ägarens rörelse, måste en uppdelning på två förvärvskällor ske och skall ägarens inkomst av den upplåtna delen av fastigheten upptas såsom inkomst av annan fastighet.

Det förhållandet, att för rörelseändamål upplåten fastighet i regel hänförs till förvärvskälla av annat inkomstslag än fastighet använd i ägarens rörelse, medför enligt gällande rätt inte i någon väsentlig utsträckning olikabehandling med avseende på rätten till avdrag för fastighetskostnader. Vissa skiljaktigheter föreligger dock. Av principiellt störst betydelse synes vara, att regler om avdrag för vid utrangering av byggnad oavskrivet värde endast finns givna för i rörelse redovisad byggnad. En annan olikhet av viss betydelse är, att avdrag för värde-

minskning på inventarier inklusive fasta maskiner vid beräkningen av inkomst av annan fastighet inte får åtnjutas enligt den för inventarier i rörelse under vissa förutsättningar medgivna räkenskapsenliga avskrivningsmetoden. Vidare synes enligt nu rådande praxis rätten för en skattskyldig att till grund för värdeminskningsavdragen för byggnad lägga beräknade faktiska anskaffningskostnader vara mera vidsträckt vid tillämpning av rörelsereglerna än vid tillämpning av reglerna för beräkning av inkomst av annan fastighet (RÅ 1964 not. 1786).

Vid genomförande av utredningens i det föregående redovisade förslag till ändrade bestämmelser för behandlingen av fastighetskostnader vid beräkning av inkomst av rörelse resp. inkomst av annan fastighet kommer olika avdragsregler att i väsentligt ökad utsträckning gälla för de båda inkomstslagen. Att så blir fallet har sin grund i att rörelsereglerna utformats med hänsyn till de speciella förhållanden och risker som är förenade med rörelseanvändningen, medan bestämmelserna om avdrag vid beräkningen av inkomst av annan fastighet i första hand anpassats för fastigheter använda för bostadsändamål.

De för beräkningen av rörelseinkomst föreslagna reglerna om avskrivningsunderlagens bestämning, om avdrag för värdeminskning på markanläggningar, om primäravdrag för byggnader m.m. måste enligt utredningens mening i huvudsak anses lika motiverade i fråga om fastighet som ägaren hyr ut för att användas i rörelse som beträffande fastighet som han använder i sin egen rörelse. Samma bestämmelser bör därför i princip gälla i båda fallen. Önskemålet om en sådan likabehandling kan tillgodoses antingen genom en förskjutning av gränsdragningen mellan inkomstslagen annan fastighet och rörelse eller genom att de i 29 § KL för fastighet i rörelse givna avdragsreglerna görs tillämpliga även på sådan för rörelseändamål använd fastighet, varav inkomsten utgör inkomst av annan fastighet. Med förstnämnda alternativ, enligt vilket sålunda inkomst av fastighet eller fastighetsdel, som är upplåten för rörelseanvändning, föreslås redovisad såsom inkomst av rörelse, skulle visserligen likställdheten bli fullständig. Å andra sidan skulle från tillämpningssynpunkt vissa nackdelar vara förenade med en sådan lösning. Det torde sålunda vara relativt vanligt, att en fastighet inrymmer såväl bostadslägenheter som lokaler upplåtna för butiks- eller kontorsändamål. Om upplåtelsen av sistnämnda del av fastigheten skulle behandlas såsom särskild rörelse, skulle därför sannolikt i ett betydande antal fall en uppdelning av hyresinkomsten få ske på två förvärvskällor, av vilka dessutom den ena men i princip inte den andra skulle redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Med hänsyn härtill har utredningen funnit det mera lämpligt föreslå, att avdragsreglerna för till rörelse hänförlig fastighet genom hänvisning i 25 § KL till bestämmelserna i 29 § görs tillämpliga på för rörelseändamål upplåten fastighet. De ifrågavarande reglerna i 29 § om avdrag för kostnader på mark och byggnad avses därvid i sin helhet skola tillämpas, vilket sålunda bl.a. betyder att avdragen för värdeminskning av byggnad i dylikt fall alltid skall beräknas enligt plan på de faktiska anskaffningskostnaderna. Förslaget innebär jämväl, att rätt till utrangeringsavdrag införs beträffande här ifrågavarande till annan fastighet hänförlig byggnad. Olikheterna i avdragsregler mellan i ägarens rörelse använd och för användning i rörelse upplåten fastighet reduceras härigenom såvitt här är ifråga till de skiljaktigheter, som gäller beträffande behandlingen av inventarier. Utvidgningen av inventariebegreppet genom de ändrade gränsdragningarna mellan mark resp. byggnad och inventarier har inte ansetts kräva ändring av härutinnan vid beräkningen av inkomst av annan fastighet gällande bestämmelser.

I fråga om fastigheter med blandad användning innebär utredningens förslag den förändringen i förhållande till vad nu gäller, att en fördelning av kostnader som nedläggs på sådan fastighet, som delvis är upplåten för att användas i rörelse och delvis nyttjas för bostadsändamål, trots att hela

inkomsten i dylikt fall alltjämt skall anses härfluten ur en förvärvskälla, i regel måste ske med hänsyn till att olika avdragsregler kommer att gälla allteftersom kostnaderna är att hänföra till den ena eller andra delen av fastigheten. Den komplikation förslaget i denna del från tillämpningssynpunkt innebär är emellertid oundviklig, om såsom utredningen funnit angeläget likformiga regler skall gälla för behandlingen av kostnader på all i rörelse använd fastighet. Med hänsyn till att det här främst varit fråga om att tillförsäkra ägare till fastighet som här avses en rätt att för rörelsedelen tillämpa de för rörelsefastighet eljest gällande avdragsreglerna, har dock inte detta förfarande ansetts böra göras obligatoriskt. Det skall sålunda enligt förslaget stå ägaren av för rörelseändamål upplåten fastighet fritt att i stället tillämpa de för beräkningen av inkomst av hyresfastighet givna avdragsreglerna beträffande hela fastigheten.

Medan avdragen för värdeminskning av sådan i rörelse använd byggnad, för vilken avskrivningsreglerna i 29 § KL tillämpas, enligt utredningens förslag alltid skall beräknas på de faktiska anskaffningskostnaderna, kommer värdeminskningsunderlaget för byggnad, som används för annat ändamål än rörelse, även om rätt att övergå till planenlig avskrivning på faktiska kostnader också föreligger i sådant fall, fortfarande i stor utsträckning att utgöras av taxeringsvärdet. Enligt utredningens mening bör det dock inte ifrågakomma, att beträffande fastighet med blandad användning tillämpa efter olika grunder beräknade avskrivningsunderlag för olika delar av samma byggnad. Ett sådant förfarande skulle otvivelaktigt minska möjligheterna att i dylikt fall uppnå rätt avdrag för de totala kostnaderna. Det skulle t.ex. knappast kunna förhindras, att kostnader avseende rörelsedelen stundom genom att bli beaktade vid fastighetstaxeringen också kom att påverka avskrivningsunderlaget för i rörelsen ej använd del av byggnaden. Med hänsyn härtill samt då i nämnda fall av blandad användning den faktiska anskaffningskostnaden för hela byggnaden ändå i regel måste fastställas för att den på rörelseanvändningen belöpande andelen därav skall kunna beräknas föreslås, att, då avdrag för till rörelsedelen av fastighet med blandad användning hänförliga kostnader beräknas enligt bestämmelserna i 29 §, jämväl för annat ändamål än rörelse använd byggnad eller del av byggnad på fastigheten skall avskrivas på grundval av anskaffningskostnaden. Vidare föreslås, att i fall som nu sagts rätten att ur avskrivningsunderlaget för byggnad utbryta och i särskild ordning avskriva värdet av viss maskinell utrustning, vilken rätt utredningen föreslagit avskaffad vid beräkningen av rörelseinkomst men bibehållen vid beräkningen av inkomst av annan fastighet, slopas även i fråga om för bostadsändamål använd byggnad eller byggnadsdel. Anledningen härtill är dels att ett bibehållande av utbrytningsrätten här synes vara av mindre betydelse dels ock att vissa praktiska olägenheter härigenom undviks. Skattskyldig, som i enlighet med vad ovan sagts tillämpar de för hyresfastighet givna avdragsreglerna beträffande en för rörelseändamål helt eller delvis upplåten fastighet i dess helhet, äger däremot givetvis tillämpa utbrytningsmetoden även i fråga om i rörelse använd byggnad eller del av byggnad.

Någon begränsning i rätten att jämlikt punkten 7 av anvisningarna till 25 § fördela avdraget för underhållskostnad på högst tre år har inte föreslagits för de fall avdragsreglerna i 29 § skall tillämpas på fastighet eller fastighetsdel, varav inkomsten är att hänföra till inkomst av annan fastighet. Vad som får fördelas i dylikt fall är alla kostnader, för vilka rätt till omedelbart avdrag gäller, dvs. kostnader för reparation och underhåll eller därmed jämförlig åtgärd.

Utredningens förslag beträffande behandlingen av fastigheter med blandad användning innefattar inte någon ändring av gällande bestämmelser angående schablonmässig beräkning av fastighetsinkomst i vissa fall. Villaschablonen skall sålunda alltfort tillämpas på en- eller tvåfamiljsfastighet, vil-

ken vid sidan av användningen såsom stadigvarande bostad i ringa utsträckning är upplåten för att användas i rörelse. Likaså skall bostadsdelen av villafastighet, som till en del används i ägarens egen rörelse, fortfarande schablontaxeras.

7 Särskilda frågor

7.1 *Avdragsrätten för kostnader på fastighet innehavd med nyttjanderätt*

Rörelseidkare, som nedlägger kostnader på förhyrd eller arrenderad fastighet, åtnjuter enligt gällande rätt i allmänhet omedelbart avdrag härför, oavsett om vidtagna åtgärder är att hänföra till reparation och underhåll eller ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring. Härutinnan innebär utredningens nu framlagda förslag i princip inte någon ändring, även om såsom tidigare framhållits de ändrade bestämningarna av vad som i avskrivningshänseende skall räknas till inventarier och byggnad också kan bli av viss betydelse för nyttjanderättshavares avdragsrätt.

Den rätt till omedelbart avdrag, som hyresgäst och arrendator sålunda åtnjuter för kostnader, vilka för ägare av fastighet i motsvarande fall överhuvud inte är avdragsgilla eller endast får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, har stundom kritiserats. Anledningen härtill har främst varit, att ägare och nyttjanderättshavare särskilt i fall där intressegemenskap förelegat mellan parterna lockats att utnyttja avdragsreglernas olikformighet för att vinna ej avsedd skattelättnad. Visserligen motsvaras nyttjanderättshavarens avdragsrätt enligt praxis av en viss skattskyldighet för fastighetens ägare, men dels omfattar denna skattskyldighet endast värdet av varaktiga förbättringar, dels föreligger i praktiken svårigheter för taxeringsmyndigheterna att upptäcka dylika fall av bestående värdeökning. Mot bakgrund av nämnda förhållanden har skatteflyktskommittén i sitt betänkande »Om åtgärder mot skatteflykt» (SOU 1963: 52) framlagt förslag till lagreglering på förevarande område. Förslaget, som bl.a. innefattar en för normalfallet 20-årig avskrivning av nyttjanderättshavares till reparation och underhåll inte hänförliga kostnader på fastighet samt särskilda bestämmelser för vissa fall av nära intressegemenskap mellan ägare och nyttjanderättshavare, har i allt fall tills vidare inte föranlett lagstiftning.

Även om företagsskatteutredningens förevarande förslag såsom ovan nämnts inte medför, att här ifrågavarande spörsmål kommer i ett väsentligen annat läge än tidigare, blir förslaget dock av viss betydelse i detta sammanhang. Den nyttjanderättshavaren tillkommande förmånen att oavsett kostnadernas art åtnjuta omedelbart avdrag för desamma kan sägas bli av ett relativt sett mindre värde som en följd av de förbättringar i avdragsrätten, som föreslås skola gälla för fastighetens ägare. I själva verket torde, genom utvidgningen av den krets av föremål som vid beräkning av värdeminskningsavdrag skall behandlas såsom inventarier och genom den ökade möjligheten till omedelbart avdrag, sådana kostnader som en rörelseidkare normalt nedlägger på en med nyttjanderätt innehavd fastighet i regel inte komma att bli förmånligare be-

handlade i avdragshänseende än om ägaren själv iklätt sig dem.

Ehuru en viss utjämning av nu föreliggande skillnader i avdragsrätt för fastighetskostnader mellan ägare och nyttjanderättshavare sålunda uppnås vid genomförande av utredningens förslag, kvarstår dock frågan om införande av särskilda lagregler i syfte att eliminera vissa risker för åtgärder av skatteflyktskaraktär. Med hänsyn till att sådana regler om möjligt bör vara enhetligt utformade för annan fastighet och jordbruksfastighet synes den närmare prövningen av förevarande spörsmål böra anstå till dess frågan om ägares avdrag för fastighetskostnader blivit löst också för jordbrukets del.

7.2 *Avskrivningsrätten beträffande anordningar för vatten- och luftvård*

Kungl. Maj:t har den 3 januari 1968 till företagsskatteutredningen för beaktande överlämnat riksdagens skrivelse nr 170 år 1967 i anledning av väckta motioner om rätt till avdrag vid beskattningen för kostnader för vatten- och luftvård.

I de ifrågavarande motionerna framhålls angelägenheten av att samhället stimulerar företagen till sådana investeringar som kan motverka vattenförorening, luftförorening och andra immissioner. Dylik stimulans bör enligt motionärernas mening bl.a. ges genom införande av generösare avskrivningsregler beträffande anordningar för vatten- och luftvård.

Bevillningsutskottet har i anledning av förevarande motioner i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 34/1967 uttalat följande.

> Under senare år har i olika sammanhang påtalats behovet av effektiva åtgärder mot vatten- och luftföroreningar. Den snabba utbyggnaden av industrin och den allt intensivare trafiktätheten till lands, till sjöss och i luften har medfört allvarliga immissionsrisker, vilka — om de skall kunna förebyggas — kräver snabba och aktiva insatser på olika områden, inte minst från samhällets sida.
>
> Med tillfredsställelse kan därför konstateras att immissionssakkunniga i sitt i november 1966 avgivna betänkande »Luftföroreningar, buller och andra immissioner» (SOU 1966: 65) framlagt förslag till regler, vilka i hög grad tillgodoser behovet av aktiv offentlig medverkan i arbetet med att lösa immissionsproblemen. De sakkunnigas lagförslag innehåller såväl regler om obligatorisk förprövning beträffande immitterande anläggningar som regler om fortlöpande offentlig tillsyn till skydd mot luftförorening m.m.
>
> Enligt utskottets mening är emellertid offentliga kontrollåtgärder inte tillräckliga om man vill effektivt motverka vatten- och luftföroreningar. Immissionsproblemet kräver med hänsyn till sin angelägenhetsgrad insatser från många håll och efter flera olika linjer. Vatten- och luftföroreningar är inte bara för industrin utan också för jordbruket en fråga av största betydelse och ett effektivt förebyggande av immissionsrisker kräver i första hand insatser från näringslivets sida. Investeringar i anordningar mot vatten- och luftföroreningar är oftast synnerligen kostnadskrävande. För att företagarna skall kunna stimuleras till sådana investeringar torde därför krävas särskild medverkan från stat och kommun. Detta kan ske bl.a. indirekt genom att anordningar mot vatten- och luftföroreningar ges en särbehandling i skattehänseende.
>
> Utomlands har betydande reformer på skatteområdet redan genomförts för att motverka vatten- och luftföroreningar. I Västtyskland får således industriella fasta tillgångar, vilka används direkt och uteslutande för eliminering eller reducering av utsläpp, avskrivas med mellan 30 och 50 procent av värdet redan under det första året, medan för investering i anläggning för bekämpande av luftförorening gäller en motsvarande första avskrivning med 50 procent. I Frankrike får anläggningar för rening av avfall och atmosfäriska utsläpp avskrivas omedelbart med 10 procent.
>
> Med hänsyn härtill och då också immissionssakkunniga understrukit angelägenheten av att gynnsammare avskrivningsregler införs beträffande investeringar för vatten- och luftvård anser utskottet de av motionärerna framförda förslagen böra bli föremål för skyndsam prövning. Denna bör enligt utskottets mening äga rum inom företagsskatteutredningen och med anlitande av nödvändig expertis. Härigenom torde förslag till lämpliga åtgärder kunna framläggas tidigare än om särskilda sakkunniga skall ta ställning till de av motionärerna aktualiserade frågorna.

De anordningar, som ifrågakommer till förhindrande av vatten- eller luftförorening, är enligt gällande rätt att hänföra till mark, byggnad eller inventarier. I först-

nämnda fall åtnjuts inte något avdrag för kostnad för nyanläggning. Är fråga om byggnad erhålls avdrag för värdeminskning efter en relativt låg procentsats, medan kostnaden för anskaffande av till inventarier i rörelse hänförlig utrustning får fördelas till avdrag över en tämligen kort tidsperiod — vid den räkenskapsenliga avskrivningen kan hela kostnaden avdras inom fem år. Vad sist sagts angående avdragsrätten för inventarier i rörelse gäller jämväl i fråga om inventarier i sådan jordbruksfastighet, varav avkastningen redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst får däremot nyanskaffningskostnad för inventarier inte avskrivas. I stället åtnjuts då ersättningsanskaffning sker avdrag för hela utbyteskostnaden.

Vad gäller ifrågavarande till förebyggande av immissioner förekommande anordningar på för rörelseändamål använda fastigheter avser de framförda önskemålen om förbättrade avskrivningsmöjligheter främst sådana anordningar, som f.n. behandlas enligt reglerna för mark eller byggnad. Beträffande inom industrin nu förekommande anordningar i syfte att motverka vatten- och luftföroreningar har utredningen från Institutet för vatten- och luftvårdsforskning och statens naturvårdsverk erhållit upplysningar, som i sammandrag innehåller följande.

Rening av avloppsvatten inom olika typer av industri sker dels med hjälp av interna anordningar som ofta ligger i någon form av vattencirkulation, dels genom externa anordningar i huvudsak avsedda som slutrening före vattnets avledning till recipient. De interna anordningarna är i huvudsak att uppfatta som maskiner men stundom är de att hänföra till byggnad. Genom de interna åtgärderna inom fabrikationen uppstår ofta behov av långa rörledningar även i mark för återtransport av vatten från en anläggning till en annan. Externa åtgärder består i de flesta fall av bassänger, vilkas uppgift är att uppfånga sedimenterande material t.ex. partiklar av metalloxider, fiber, hårdpartiklar av annat slag eller floterande material såsom olja. Dylika externa anordningar är vanligen försedda med ett mer eller mindre komplicerat maskineri. Speciellt under senare år har industrin utöver sådana avslutande bassänger fått lov att bygga särskilda utloppsledningar för att avloppsvattnet skall kunna transporteras bort från kusten eller ut i en strömfåra. Dessa ledningar, som inom t.ex. cellulosaindustrin har ansenliga dimensioner, drar stora kostnader.

När det gäller luftvårdande åtgärder är de flesta anordningar att rubricera som maskiner, exempelvis filter, cyklonaggregat och skrubberanläggningar. Efter rening fordras emellertid ofta att gasen avleds till atmosfären genom höga skorstenar. Tendensen till ökad skorstenshöjd under de senaste åren är markant och för större utländska värmekraftanläggningar diskuteras skorstenshöjder på 200 meter och mera. I Sverige är sådana skorstenshöjder ännu inte aktuella, men 100—120 meter är inte ovanligt vid nyanläggning och kostnaden för en dylik skorsten uppgår nu till omkring en miljon kronor.

Företagsskatteutredningens ovan redovisade förslag till ändrade bestämmelser beträffande rätten till avdrag för kostnader hänförliga till i rörelse använd fastighet har en principiell och företagsekonomiskt betingad bakgrund. Bestämmelserna har i enlighet härmed givits en generell räckvidd. Vad som föreslagits har i och för sig inte föranletts av önskemål att genom beskattningsreglernas utformning stimulera åtgärder av beskaffenhet att motverka vatten- och luftföroreningar etc. Likväl medför utredningens förslag i vissa hänseenden en mycket betydande förbättring av avdragsrätten för kostnader avseende dylika åtgärder. Särskilt får den ändrade bestämningen av vad som i avskrivningshänseende skall behandlas såsom inventarier stor betydelse härför. Såsom direkt framgår av exemplifieringarna i punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL skall de kanske mest kostnadskrävande

anordningarna för vatten- och luftvård, nämligen särskilda avloppsledningar och skorstenar, såsom direkt tjänande den bedrivna verksamheten hänföras till inventarier och inte såsom nu till mark eller byggnad. Även i anslutning till dylika anläggningar gjorda anordningar för rening av utsläpp är naturligen att betrakta såsom i motsvarande grad rörelseberoende. Härav följer att exempelvis kostnaden för anskaffande av bassänger för avlägsnandet av förorenande ämnen från avloppsvatten bör behandlas såsom inventariekostnad. Bassänger och liknande anordningar för rening av avloppsvatten bör enligt utredningens mening behandlas enligt inventarieavskrivningsreglerna jämväl i de fall deras konstruktion är sådan, att de blir att anse såsom självständiga byggnader med hänsyn till att de på samma sätt som en silobyggnad tjänstgör som maskin eller redskap. De föreslagna bestämmelserna har så utformats, att de täcker en avdragsrätt av denna innebörd. Tilläggas må att vad nyss sagts angående vatten- och luftvårdsanläggningars hänförande till inventarier torde i betydande utsträckning gälla också i fråga om andra slags immissionsförebyggande anordningar.

Vad härefter gäller frågan om en särbehandling lagstiftningsvägen av kostnaderna för immissionsförebyggande investeringar kan till förmån härför anföras, att fråga är om för samhället synnerligen angelägna och samtidigt för den skattskyldige stundom mycket kostnadskrävande och som regel oräntabla investeringar. Visserligen kan häremot invändas att en fastighetsägare är sedan länge, jämlikt t.ex. hälsovårds-, byggnads- och arbetarskyddslagstiftningen, skyldig att på en rad områden vidta åtgärder som ej sällan är kostnadskrävande och som inte i första hand är betingade av något fastighetsägarens omedelbara vinstintresse, samt att den skattemässiga behandlingen av i sådana hänseenden nedlagda kostnader inte har påverkats av antydda förhållanden, om man bortser från specialfallet beträffande rätt till avdrag för kostnaderna för skyddsrumsutrustning. Men självfallet kan trots dessa principiella invändningar en särskilt förmånlig behandling av ifrågavarande kostnader övervägas med ovan nämnda motivering. Till stöd härför kan därjämte såsom bevillningsutskottet anfört åberopas att sådana favorabla avdragsregler för kostnader avseende immissionsförebyggande åtgärder i viss utsträckning tillämpas utomlands.[2] Det förtjänar framhållas, att stark internationell konkurrens råder inom vissa branscher, där mycket omfattande anordningar av förevarande slag måste vidtas, såsom inom skogsindustrin. Detta kan utgöra ett skäl för skatteregler, som i antytt hänseende inte ställer svensk industri i sämre läge än konkurrerande utländsk industri.

Enligt utredningens mening kommer vid genomförandet av de framlagda förslagen till ändrade gränsdragningar mellan å ena sidan inventarier samt å andra sidan byggnader och mark i varje fall nu aktuella anordningar för vatten- och luftvård att i avskrivningshänseende bli behandlade såsom inventarier. Vid sådant förhållande har utredningen inte funnit erforderligt föreslå någon särbehandling av ifrågavarande kostnader. I och för sig kunde visserligen en omedelbar avdragsrätt eller ett annat avskrivningsförfarande ifrågasättas, men då tillämpningen av den räkenskapsenliga inventarieavskrivningen medger en fördelning av kostnaderna på så kort tid som fem år, synes de skäl för en ännu förmånligare avdragsrätt som kan anföras inte rimligen uppväga de praktiska nackdelar, som skulle vara förenade med en särbehandling av dem. Å andra sidan kan det naturligtvis i framtiden visa sig, att immissionsförebyggande anordningar av betydelse i viss utsträckning inte inryms i det av utredningen åsyftade utvidgade inventariebegreppet. Om så blir fallet synes i första hand böra övervägas att föreskriva att dylika anordningar skall hänföras till inventarier. Sådana regler torde med hänsyn till att för bedömningen erforderlig experthjälp bör kunna påräk-

nas från naturvårdande organ inte behöva medföra väsentliga tillämpningssvårigheter.

Vad gäller jordbruksfastighet bör enligt utredningens mening såsom tidigare framhållits fortsatt prövning ske av möjligheterna att införa rätt till avdrag för fastighetskostnader enligt regler liknande dem som nu föreslås för i rörelse använd fastighet. Det sagda bör jämväl gälla avdragsrätten för vatten- och luftvårdsanläggningar.

[2] Enligt de franska reglerna får omedelbart avdrag numera åtnjutas med 50 % av kostnaderna för anskaffande av till fast egendom hänförliga anordningar till förebyggande av såväl vatten- som luftförorening.

8 Sammanfattning av utredningens förslag

I det tillsammans med skattesystemutredningen i juni 1964 avgivna betänkandet »Nytt skattesystem» (SOU 1964: 25) uttalade företagsskatteutredningen, att enligt dess mening beskattningen av företag även framdeles borde i huvudsak bygga på en beskattning av nettovinsten. Mot bakgrund av detta ställningstagande har utredningens fortsatta arbete inriktats på att överväga önskvärda förändringar inom ramen för en bibehållen nettovinstbeskattning av företagen. Härvid har i första hand gällande regler om avdrag för kostnader avseende i rörelse använda byggnader och anläggningar befunnits i behov av översyn, och i det nu redovisade betänkandet framläggs förslag till ändrade bestämmelser på detta område. Jämsides härmed har verkställts en översyn av reglerna om avdrag för värdeminskning av hyresfastighet och därmed sammanhängande frågor.

Enligt gällande rätt är bestämmelserna om avdrag för kostnaderna för anskaffandet av materiella anläggningstillgångar i rörelse väsentligt olika utformade för de tre grupper — inventarier, byggnader och mark — på vilka dessa tillgångar härvid är uppdelade. Såvitt avser till byggnader och mark hänförliga tillgångar har utredningen ansett att nuvarande regler ofta inte lämnar utrymme för kostnadsavdrag, som från företagsekonomiska synpunkter är motiverade. För att skapa sådant utrymme har utredningen funnit nödvändigt att föreslå inte blott en ändring av avdragsreglerna för byggnads- och markkostnader utan också en i viss mån ändrad gränsdragning i avseende å vad som skattemässigt skall hänföras till inventarier, byggnad och mark.

Utredningen föreslår att inventariebegreppet i avskrivningshänseende får en ökad omfattning. Utvidgningen avser till såväl mark som byggnad nu hänförliga tillgångar. Beträffande gränsdragningen mellan mark och inventarier föreslås främst att föremål avsedda att nyttjas tillsammans med maskiner eller andra inventarier — exempel härpå utgör ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström m.m., industrispår, traversbanor, fundament och liknande anordningar — skall behandlas såsom inventarier. I fråga om avgränsningen mellan byggnader och inventarier innebär förslaget att alla anordningar, som är avsedda att direkt tjäna en byggnads användning för rörelseändamål, skall hänföras till inventarier. I avskrivningsunderlaget för en industribyggnad skall i enlighet härmed exempelvis inte inräknas anskaffningskostnaderna för anordningar för godstransport såsom räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring, maskinfundament o.d. liksom ej heller ledningar för vatten, avlopp m.m., särskilda värmeanläggningar eller ventilationsanordningar, skorstenar

för avledande av gaser e.d., allt i den mån tillgångarna i fråga anskaffats för att direkt tjäna den industriella verksamheten. Till avskrivningsunderlaget för en affärsbyggnad skall på motsvarande sätt ej hänföras anskaffningskostnaderna för bl.a. hyllor, diskar eller annan butiksinredning, speciella ventilations- eller evakueringsanläggningar, rulltrappor eller varuhissar. Kostnaderna för anskaffandet av tillgångar av antytt slag får till skillnad från vad nu gäller avdras enligt de väsentligt förmånligare inventarieavskrivningsreglerna.

Avskrivningsunderlaget för byggnad kommer sedan all direkt rörelseberoende utrustning överförts till inventarier endast att omfatta anskaffningskostnaden för själva byggnadsstommen jämte sådana anordningar som är nödvändiga för en byggnads allmänna funktioner och som gör den lämplig att uppehålla sig i för där verksam personal såsom ledningar och annan utrustning för dess uppvärmning, belysning, vattenförsörjning etc., trappor, personhissar, anläggningar för friskluftsventilation och sanitära anordningar. Vissa för nämnda funktioner nödvändiga anordningar, främst ledningar utomhus, är enligt gällande rätt att hänföra till mark och härutinnan innebär förslaget en utvidgning i avskrivningshänseende av byggnadsbegreppet i det jämväl kostnaderna för sådana anordningar föreslås skola behandlas såsom byggnadskostnader.

Utredningen har funnit avskrivningsrätt vara motiverad för en betydande del av de till mark hänförliga och därmed enligt nuvarande regler inte avskrivningsbara tillgångarna i rörelse. Alla slags dylika tillgångar har dock inte lämpligen ansetts kunna inrymmas i de utvidgade inventarie- och byggnadsbegreppen. Ett särskilt avskrivningsförfarande har därför föreslagits för återstående värdeminskning underkastade markanläggningar. Till denna grupp är i första hand att räkna tillgångar av mera allmän karaktär såsom körplaner, parkerings- och upplagsplatser, vägar för interna transporter, planteringar, fritidsanläggningar för personal m.m., men också brunnar, källare och annat skall hit hänföras i den mån sådana anordningar inte räknas som byggnader eller inventarier. Den närmare bestämningen av avskrivningsunderlaget för markanläggningar framgår av utredningens definition på ej avdragsgilla markkostnader. Till de enligt utredningens uppfattning i egentlig mening markförbättrande och därför inte avskrivningsbara anläggningarna och arbetena hänförs sådana företrädesvis i samband med markens första iordningställande vidtagna åtgärder, som syftar till att göra den plan och fast, såsom röjning, schaktning, pålning, uppförandet av stödmurar och torrläggning. Därjämte räknas hit för transporter till och från en fastighet anlagda vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter.

Avdrag för värdeminskning av markanläggningar skall beräknas enligt avskrivningsplan. Såsom avskrivningsunderlag skall tjäna de verkliga anskaffningskostnaderna, utom då anläggningar förvärvats tillsammans med den fastighet på vilken de är belägna. I sistnämnda fall skall av praktiska skäl överlåtarens skattemässiga restvärde utgöra avskrivningsunderlag för förvärvaren. Samtliga anskaffningskostnader för markanläggningar på en fastighet skall sammanföras till ett gemensamt avskrivningsunderlag, på vilket årligt värdeminskningsavdrag skall beräknas efter *en* procent.

Även i fråga om byggnad använd i rörelse föreslås att värdeminskningsavdragen skall beräknas enligt plan på grundval av faktiska anskaffningskostnader. Det taxerade byggnadsvärdet skall sålunda i fortsättningen inte få användas såsom avskrivningsunderlag. Vid samtidigt förvärv av mark och byggnad kan svårighet uppkomma att fastställa byggnadens anskaffningsvärde. Utedningen föreslår att i sådant fall en proportioneringsmetod tillämpas, innebärande att såsom avskrivningsunderlag för byggnaden skall upptas den andel av anskaffningskostnaden för fastigheten, som svarar mot det taxerade byggnadsvärdets andel av fastighetens hela taxeringsvärde.

Jämkning av sålunda beräknat byggnadsvärde skall i vissa fall kunna ske. Beträffande äldre byggnader, som hittills avskrivits på taxeringsvärdet, skall i samband med ikraftträdandet ett avskrivningsunderlag framräknas. I den mån de verkliga anskaffningskostnaderna därvid inte utreds skall ingångsvärdet för den planenliga avskrivningen beräknas med utgångspunkt från det taxerade byggnadsvärdet den 1 januari 1965, dvs. det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering fastställda värdet.

För att i rimlig mån anpassa avskrivningsreglerna för byggnad till vad som från företagsekonomiska synpunkter anses motiverat föreslår utredningen, att utöver enligt lineär metod beräknade och med hänsyn till den antagna ekonomiska livslängden hos en byggnad avvägda årliga värdeminskningsavdrag s.k. primäravskrivning skall få åtnjutas med 10 % av anskaffningskostnaden. Primäravdraget får enligt förslaget beräknas på alla belopp, som uppförs på avskrivningsplan för byggnad, och skall fördelas med 2 % på vart och ett av de fem första åren efter förvärvet resp. efter det kostnader för ny-, till- eller ombyggnad nedlagts. Detta primäravdrag skall åtnjutas vid sidan av det vanliga planenliga avdraget. Förslagets innebörd kan också beskrivas så att avdrag för den värdeminskning, som vid vanlig lineär metod antas belöpa på den sista tiondelen av byggnadens beräknade livslängd, får åtnjutas under de första fem åren. Samtidigt föreslås, att det nu stundom tillämpade förfarandet att ur byggnads värde utbryta värdet av viss maskinell utrustning såsom värmepannor och hissmaskinerier samt beräkna värdeminskningsavdrag därå enligt en något högre procentsats än beträffande byggnadsvärdet i övrigt inte längre skall få användas.

Utredningen föreslår slutligen såvitt gäller fastighet använd i rörelse att vissa till reparation och underhåll enligt gällande rätt ej hänförliga åtgärder i avdragshänseende skall jämställas med sådana arbeten. Fråga är här främst om kostnader för mindre genomgripande ombyggnads- och ändringsarbeten, som exempelvis måste företas i samband med en av ändrade verksamhetsbetingelser föranledd omdisponering av lokalerna i en industri- eller affärsbyggnad. Sådana kostnader blir sålunda enligt förslaget omedelbart i sin helhet avdragsgilla.

I fråga om avdrag för kostnader som nedläggs på hyresfastighet föreslår utredningen vissa ändrade regler. För att bereda ägare av sådana fastigheter möjlighet att uppnå en viss inkomstutjämning mellan olika beskattningsår föreslås sålunda att ett till visst beskattningsår enligt de allmänna periodiseringsreglerna hänförligt avdrag för kostnader för reparation och underhåll må förskjutas och i stället åtnjutas under något av de två följande åren eller på sätt fastighetsägaren önskar fördelas på reparationsåret och de två följande åren.

Vidare föreslås regler enligt vilka avdrag för värdeminskning av hyresfastighet av den som så önskar kan få åtnjutas enligt avskrivningsplan. Bestämmelser om avskrivningsunderlagets beräkning i olika fall ges.

Slutligen föreslås att de procentsatser efter vilka värdeminskningsavdragen skall beräknas lagfästs och att de samtidigt därmed uppjusteras i förhållande till vad nu i praxis gäller. Byggnader av sten får sålunda enligt förslaget framdeles avskrivas efter 1 % per år och byggnader av trä efter 1,5 %.

I motsats till vad som föreslås gälla beträffande byggnad använd i rörelse förordar utredningen att rätten att ur byggnads värde utbryta värdet av viss maskinell utrustning såsom värmeledningspannor och hissmaskinerier samt på dess värde beräkna avdrag för värdeminskning efter högre procentsats än på byggnadsvärdet i övrigt bibehålls, då fråga är om hyresfastighet.

Inkomsten av fastighet, som är uthyrd för att användas i rörelse, skall enligt gällande rätt redovisas såsom inkomst av

annan fastighet. Härutinnan föreslås ej ändring, men då samma avdragsregler så långt möjligt bör gälla i fråga om för rörelseändamål uthyrd fastighet eller fastighetsdel som beträffande fastighet använd i ägarens egen rörelse, förordas att de för beräkningen av rörelseinkomst föreslagna avdragsreglerna skall få tillämpas också i nu avsedda fall. Tillämpningen av rörelsereglerna föreslås dock inte bli obligatorisk, utan skall den fastighetsägare som så önskar i stället få beräkna avdragen enligt de för hyresfastighet givna bestämmelserna.

Tillämpas i fråga om fastighet med blandad användning rörelsereglerna beträffande den för rörelse använda delen av fastigheten, skall enligt förslaget avdrag för värdeminskning av för annat ändamål än rörelse nyttjad del av byggnad på fastigheten alltid beräknas enligt plan på grundval av faktiska anskaffningskostnader.

Utredningen upptar slutligen till behandling frågan om införande av särskilda avskrivningsregler beträffande anordningar till förebyggande av vatten- och luftföroreningar i syfte att därigenom underlätta för företagen att investera i dylika för samhället angelägna men också för den skattskyldige stundom kostnadskrävande anläggningar. Med hänsyn till att för närvarande aktuella typer av sådana anordningar genom förslaget till utvidgning av inventariebegreppets omfattning blir i avskrivningshänseende att hänföra till inventarier i rörelse, har dock någon sådan särbehandling inte befunnits erforderlig. Det sagda innebär med andra ord att om de ändringar i de generellt gällande avskrivningsreglerna genomförs, som utredningen föreslår, tillgodoses kravet på snabb avskrivning av kostnader till förebyggande av ifrågavarande föroreningar.

Om utredningens förslag genomförs, kan skattebortfallet under det första året efter det de nya reglerna trätt i kraft beräknas komma att uppgå till 95 miljoner kronor för staten och 55 miljoner kronor för kommunerna. Skattebortfallet under de följande fyra åren kommer att successivt öka. Se härom närmare sid. 84—85.

Särskilt yttrande

av herr Ekström

Allmänna skatteberedningen kom i sitt betänkande (SOU 1964:25) efter en helt kort diskussion av nettovinst — kontra bruttobeskattning fram till ett förordande av att företagsbeskattningen också i framtiden borde bygga på en beskattning av nettovinsten. Någon utredning av regelsystemet för en nettovinstbeskattning gjordes inte i detta sammanhang, utan beredningen förutsatte att företagsskatteutredningen skulle ta upp frågan i ett kommande betänkande.

Med beklagande måste man nu konstatera att en allsidig utredning av företagsbeskattningen saknas även i föreliggande betänkande som helt ägnats åt reglerna för fastighetsavskrivningarna. Det innehåller sålunda ingen diskussion av sambandet ens mellan dessa regler och övriga avskrivningar och inte heller skattesatsens höjd vid den statliga inkomstbeskattningen samt värderingsreglerna och de för företagen så förmånliga avsättningarna till investeringsfonder. Om man avser att lindra företagsbeskattningen — vilket synes vara ett syfte för majoriteten i utredningen — kan detta givetvis göras på flera olika vägar, men utredningen har utan något försök till motivering tagit upp endast fastighetsavskrivningsreglerna till diskussion. Detta torde med hänsyn till utredningens sammansättning vara ett uttryck för rådande åsikt inom näringslivet att det främst är på detta område som skattereglerna bör lindras.

Företagsskatteutredningen har således ej fullgjort det uppdrag att allsidigt belysa företagsbeskattningen som anbefallts i 1960 års direktiv, och föreliggande delbetänkande svävar därför så att säga i luften. Då utredningen inte heller har velat binda sig för att ta upp en mer allmän diskussion i ett kommande betänkande, är jag nödsakad att i korthet gå in på denna problematik här.

I betänkandet föreslås lindringar i reglerna för fastighetsavskrivningar som sannolikt skulle primärt resultera i förlorade skatteinkomster för samhället på minst 300 miljoner kronor per år redan vid nuvarande avskrivningsunderlag och vid växande investeringar än mer i framtiden. Det är svårt att komma ifrån att företagsskatteutredningen vid sidan av strävandet efter mer företagsekonomiskt motiverade avskrivningsregler också haft en positiv önskan att lindra nuvarande företagsbeskattning.

Som utredningen själv framhåller är beräkningar av skatteinkomstbortfallet osäkra. Jag reagerar emellertid mot att den inte sökt göra mer ingående kalkyler över hur mycket de olika delförslagen kan väntas betyda i minskade inkomster för samhället och inte heller kalkyler över vad olika branscher och företagstyper skulle vinna genom ökat skatteuppskov.

Ett exempel kan ge en uppfattning om storleken av det skatteuppskov som ett industriföretag skulle kunna tillgodogöra sig genom de föreslagna reglerna. Antag att företaget uppför en byggnad för 10 miljoner kronor varav 5 avser byggnadsstommen enligt utredningens definition och de resterande 5 miljonerna inventarier. För närvarande får företaget avskriva i medeltal ca 3 procent årligen av hela byggnadskostnaden, d.v.s. 300 000 kronor. Härtill kan dock redan nu tillämpas den långt förmånligare inventarieavskrivningen för den del av anläggningen som åsatts särskilt maskinvärde; denna del varierar avsevärt, och den totala årliga avskrivningen kanske därigenom blir mer än det dubbla. Enligt förslaget skulle å andra sidan få avskrivas

3 + 2 procent under vart och ett av de fem första åren av kostnaden för byggnadsstommen (= 250 000 kr per år) samt i medeltal 20 procent av inventariedelen av byggnadskostnaden (= 1 miljon per år) d.v.s. totalt 1 250 000 kronor årligen. Under de fem första åren då företaget skall kunna utnyttja den föreslagna extra primäravskrivningen skulle det med andra ord sammanlagt kunna avskriva 1,25 miljoner per år jämfört med kanske 0,75 miljoner för närvarande, d.v.s. det skulle få ett skatteuppskov på ca 1/4 miljon kronor om året. I realiteten blir den likviditetsmässiga skillnaden än större genom att här ingen hänsyn tagits till att kostnaden för de markanläggningar, som nu ej alls får avskrivas, enligt förslaget skulle få avskrivas som inventarier. Det torde stå utom tvivel att de föreslagna avskrivningsreglerna skulle vara utomordentligt fördelaktiga för många enskilda företag och mycket fördelaktiga för näringslivet som helhet.

Även om förslagens angelägenhetsgrad framstår som mindre för mig än för utredningens majoritet, saknar jag likväl skäl att direkt reservera mig mot dem. Jag finner grundtanken i betänkandet riktig, nämligen att grunda avskrivningsreglerna mer än hittills på företagsekonomiska tankegångar. Detta borde emellertid kunna göras utan att effekten blir ett så betydande inkomstbortfall för stat och kommun. Även jag anser att det i princip är riktigt att lindra företagsbeskattningen — såsom framgått av min reservation mot Allmänna skatteberedningen — men jag kan i motsats till företagsskatteutredningens majoritet inte bortse från den därvid uppkommande frågan om kompensation för samhället för minskade skatteinkomster.

Företagsskatteutredningen har i detta läge frångått 1960 års direktiv och ser det inte längre som sin uppgift att anvisa åtgärder till kompensation för de skatteinkomster som stat och kommun skulle förlora om föreliggande förslag genomförs. Utredningen framhåller att statsmakterna i vanlig ordning får pröva om ekonomiskt utrymme finns för den ifrågasatta reformen, vilket i och för sig är självklart. Men direktiven har i detta avseende inte ändrats, och även om det uppenbart ej är utredningens sak att föreslå kompensation för inkomstbortfallet på områden helt utanför företagsbeskattningen, borde den åtminstone ha tagit upp en vägledande diskussion om möjligheten att finna kompensation inom ramen för företagsbeskattningen i vid bemärkelse. Då utredningen inte önskat göra detta borde den i alla fall ha öppet redovisat och motiverat sin ståndpunkt.

Företagsskatteutredningen skulle härvid oundvikligen ha kommit in på frågan om den önskvärda graden av självfinansiering men har medvetet förbigått detta. Ett genomförande av utredningens förslag skulle obestridligen resultera i en generellt ökad självfinansiering, vilket jag anser obefogat. Beträffande metoderna för att kompensera stat och kommuner för det ifrågasatta inkomstbortfallet anser jag att en höjning av den statliga skattesatsen skulle vara olämplig; jag vill i detta avseende hänvisa till min reservation i 1964 års betänkande. Skall kompensation för förslagens effekt sökas inom ramen för företagsbeskattningen anser jag det ligga närmast till hands att åtminstone tidvis inskränka avdragsrätten för investeringar inom ramen för den kommande mervärdeskatten. Vidare kan kompensation vinnas genom skärpt kapitalvinst- och förmögenhetsbeskattning.

Sammanfattningsvis vill jag inte reservera mig mot företagsskatteutredningens principiella syn på avskrivningsreglerna för fastigheter. Men jag finner det angeläget att finansministern innan förslagen föranleder någon åtgärd låter komplettera de undersökningar som utförts av utredningen, antingen via nya direktiv till denna eller genom nya utredningar inom eller utanför departementet. Det väsentliga är att vi får den erforderliga samlade överblick över alla med företagsbeskattningen sammanhängande problem vilken fortfarande saknas. Det framstår slutligen som angeläget att i större utsträckning än utredningen gjort undersöka förutsättningarna för en samordning av företagsbeskattningen i Norden.

Nordisk udredningsserie (Nu) 1968

Kronologisk förteckning

1. Nordisk patentråd. Tredje instans i patentsaker.
4. Københavns lufthavns fremtid.
8. Nordisk gränsregion. Näringspolitik och samhällsservice.

Statens offentliga utredningar 1968

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Handläggningen av säkerhetsfrågor. [4]
Trafikmålsutredningar. [19]

Försvarsdepartementet

Ekonomisystem för försvaret. [1]
Ekonomisystem för försvaret. Bihang. [2]
Säkerhetspolitik och försvarsutgifter. [10]

Socialdepartementet

Pensionstillskott m.m. [21]

Kommunikationsdepartementet

Allmänna vägar. [17]
Parkering. [18]
Bilregistrering. [23]

Finansdepartementet

Koncentrationsutredningen. II. Kreditmarknadens struktur och funktionssätt. [3] III Industrins struktur och konkurrensförhållanden. [5] IV. Strukturutveckling och konkurrens inom handeln. [6] V. Ägande och inflytande inom det privata näringslivet. [7]
Upphandling av byggnader. Del I. Formerna. [20]
Avstämning av 1965 års långtidsutredning. [24]
Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter. [26]

Utbildningsdepartementet

1958 års utredning kyrka-stat: XI. Svenska kyrkan och staten. [11]
Förvaltningen av kyrklig jord m.m. [12]
Skolboksleveranser. [14]
Musikutbildning i Sverige. [15]
Studieprognos och studieframgång. [25]

Jordbruksdepartementet

Skogsbrukets planläggningsfrågor. [8]
Virkesbalanser 1967. [9]
Fritidsfisket. [13]
Rennäringen i Sverige. [16]
Jordhävdslag. [22[

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

K L Beckmans Tryckerier AB 1968