

Nr 21

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om ändrade avskrivningsregler för byggnad som ingår i rörelse eller jordbruk.

(2:a avd.)

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I:292 av herr *Mattsson m. fl.* och II:372 av herr *Berglund m. fl.*, vari hemställts, »att riksdagen måtte besluta, att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om skyndsamt utredning och förslag rörande sådan ändring av avskrivningsreglerna för byggnad som ingår i rörelse eller jordbruk, att en ökad avskrivning kan medges under byggnadens första tid»;

2) de likalydande motionerna I:555 av herr *Hermansson m. fl.* och II:691 av herr *Mattsson m. fl.*, vari hemställts, »att riksdagen måtte besluta att hos Kungl. Maj:t begära en skyndsamt utredning för att skapa bättre avskrivningsmöjligheter för växthus»; ävensom

3) de likalydande motionerna I:557 av herrar *Isacson* och *Sveningsson* samt II:746 av herr *Eliasson* i Moholm m. fl., vari hemställts, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte som sin mening uttala, att den på grundval av gällande skattelagstiftning i praxis tillämpade schablonmässiga avskrivningsprocenten vad gäller jordbrukets byggnader icke är tillräcklig för att motsvara den faktiska normala förslitningen av byggnaderna utan bör sättas högre».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionerna I:292, I:555 och I:557 (jfr I:614).

Enligt 22 § 1 mom. kommunalskattelagen må från bruttointäkt av jordbruksfastighet avdrag göras för värdeminskning av till jordbruket eller dess binärningar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, däri inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader.

Närmare bestämmelser om värdeminskningens avdragets beräkning m. m. är meddelade i punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ävensom i punkterna 2 b) och d), 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen.

Nämnda bestämmelser om värdeminskingsavdrag äger tillämpning vid inkomstredovisning av jordbruksfastighet såväl enligt kontantprincipen som enligt bokföringsmässiga grunder, med undantag allenast för den i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § meddelade bestämmelsen angående rätt till s. k. utrangeringsavdrag, vilken avser endast bokföringsmässig redovisning.

Värdeminskingsavdraget bör enligt bestämmelserna beräknas till *viss* procent av byggnadens värde. För fastställande av detta värde (avskrivningsunderlaget) finnes bestämmelser i förenämnda punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Ytterligare anvisningar för tillämpning av bestämmelserna har lämnats av riksskattenämnden i dess meddelande nr 4:1 år 1954 och nr 5:1 år 1955. Ifrågavarande bestämmelser och anvisningar innebär i korthet följande.

I första hand upptages värdet till *anskaffningskostnaden* om denna kan visas. Härvid beräknas värdeminskingsavdrag enligt värdeminskingsplan. Vid övergången till beräkning av avdrag å anskaffningskostnaden skall dock värdet upptagas till anskaffningskostnaden minskad med beloppet av tidigare åtnjutna värdeminskingsavdrag (samt i förekommande fall med oavskrivet värde å utrangerad eller avyttrad byggnad). Såsom ingångsvärde i planen bör på grund härav upptagas det sålunda bestämda restvärdet för byggnaderna, varefter värdeminskingsavdraget bestäms till viss procent av detta ingångsvärde.

Om anskaffningskostnaden ej kan visas, upptages värdet enligt en *schablonmetod*, innebärande att värdet av byggnaden upptages till *två* tredjedelar av det under beskattningsåret gällande taxerade jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Dessa anses såsom mera betydande om värdet av förmånerna överstiger en tiondedel av det taxerade jordbruksvärdet. Någon plan för beräkning av värdeminskingsavdraget erfordras icke vid tillämpning av schablonmetoden. Vidare gäller att varje taxeringsenhet bör behandlas för sig även för det fall, att flera taxeringsenheter tillsammans bildar en förvaltningsenhet.

Värdet kan också bestämmas enligt en *kombinerad* metod, därvid man utgår från ett värde beräknat enligt sistnämnda schablonmetod. Till detta värde lägges kostnad för sådan ny-, till- eller ombyggnad, som utförts efter den tidpunkt, till vilken det enligt schablonen bestämda ingångsvärdet hänför sig. Å ingångsvärdet beräknas värdeminskingsavdrag för framtiden enligt plan. Kostnad för senare ny-, till- eller ombyggnad tillägges avskrivningsunderlaget. Senare ändringar av taxeringsvärdet påverkar däremot inte avskrivningsunderlaget, då den kombinerade metoden användes.

Värdeminskingsavdraget kan slutligen beräknas enligt ytterligare en metod. Riksskattenämnden har sålunda uttalat att om en jordbrukare kan

visa anskaffningskostnaden för viss eller vissa byggnader, som uppförts före den tidpunkt, till vilken det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet hänför sig, och dessa kostnader enbart för sig överstiger det ovan schablonmässigt beräknade värdet, han bör äga rätt att beräkna värdeminskningssavdraget enbart å nämnda kostnader, ehuru de icke omfattar hela byggnadsbeståndet. Därvid bör dock kostnaderna minskas med medgivna värdeminskningssavdrag å hela byggnadsbeståndet från och med det första år på vilket kostnaderna belöper. Avdraget beräknas i detta fall enligt plan.

I allmänhet medges avdrag för värdeminskning å jordbrukets driftbyggnader med 1½ procent av byggnadens värde.

Oavsett efter vilken metod avskrivningsunderlaget bestämmes kan i vissa fall ifrågakomma reducering av avskrivningsunderlaget med hänsyn till den i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen meddelade bestämmelsen rörande mervärde för s. k. överlopsbyggnader. Denna bestämmelse avser endast jordägarens egen bostadsbyggnad — exempelvis en slottsbyggnad — och sålunda inte driftbyggnader. Driftbyggnader medräknas i avskrivningsunderlaget även om de tillfälligtvis inte användes.

Skattskyldighet vid försäljning av byggnad å jordbruksfastighet bedömes enligt reglerna i 35 § kommunalskattelagen. Detta innebär att skattskyldighet inte föreligger om fastigheten innehafvs 10 år eller längre tid.

Vad angår avdrag för kostnad för anskaffning av byggnad, som är avsedd att användas i ägarens rörelse, gäller att avdrag i princip får åtnjutas endast i form av årliga värdeminskningssavdrag. Bestämmelserna härom återfinns i punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. I vissa särskilda fall får emellertid byggnadskostnaden i sin helhet avdragas under det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum, nämligen i sådana fall då fråga är om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år.

Värdeminskningssavdraget beräknas till viss procent av byggnadens värde. I princip bör det verkliga anskaffningsvärdet läggas till grund för beräkningen. Då svårigheter i många fall föreligger att styrka den faktiska anskaffningskostnaden för byggnad har i praxis godtagits en avskrivning på taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret. Understundom torde även andra värden kunna komma till användning, beroende på utredningen i det särskilda fallet, såsom bokförda värdet, brandförsäkringsvärdet eller ett särskilt efter värdering beräknat värde.

I fråga om fabriker och andra för industriell verksamhet avsedda byggnader får emellertid som underlag för beräkning av värdeminskningssavdraget inte alltid användas hela byggnadsvärdet. Från detta värde måste nämligen i förekommande fall avdragas värdet å sådana maskiner, som vid fastighetstaxeringen åsatts särskilt maskinvärde eller, om fastighetstaxering ännu

inte ägt rum, vid sådan taxering kommer att åsättas särskilt maskinvärde. Värdet av i byggnad ingående maskiner som åsatts särskilt maskinvärde får nämligen avskrivas enligt reglerna för räkenskapsenlig eller planenlig avskrivning å inventarier beroende på om den skattskyldige är berättigad till räkenskapsenlig avskrivning beträffande dylika tillgångar eller inte. I fråga om avdrag för värdeminskning å övriga inventarier, vilkas värde vid fastighetstaxeringen visserligen inräknats i byggnadsvärdet men inte åsatts särskilt maskinvärde, gäller däremot de för värdeminskning av byggnad fastställda bestämmelserna. Detta innebär emellertid inte att sådana inventarier måste avskrivas efter samma låga procentsats som byggnaden i övrigt. I praxis har högre avdrag medgivits för hissar, värmepannor, varmvattencisterner m. m.

Storleken av procentsatserna för beräkningen av värdeminskningsavdraget har i praxis gjorts beroende av den förebragta utredningen om byggnadernas livslängd. Utan närmare utredning torde avdrag för värdeminskning å fabriksbyggnader merendels medgivnas med 2—3 procent å anskaffningsvärdet. Efter utredning, som visar att byggnaden är underkastad särskilt stor slitning, kan högre avdrag få åtnjutas. Sålunda har exempelvis avdrag för värdeminskning av cellulosafabrik av sten medgivits med 4 procent å anskaffningsvärdet.

Vid försäljning av byggnad, som är avsedd för stadigvarande bruk i rörelse, hänföres köpeskillingen för byggnaden inte till intäkt av rörelse — inte ens till den del som motsvaras av vid taxeringen tidigare åtnjutna avdrag för värdeminskning. Intäkten blir hänförlig till förvärvskällan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Om influtet belopp blir skattepliktigt eller inte bedöms sålunda enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning vid försäljning av fast egendom.

Frågan om ändrade bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning av byggnader som ingår i rörelse eller jordbruk har vid upprepade tillfällen tidigare varit föremål för riksdagens uppmärksamhet.

Vad gäller värdeminskning å jordbruksbyggnader har särskilda sektionen inom skattelagssakkunniga i mars 1963 framlagt förslag till ändrade bestämmelser i fråga om sådan värdeminskning. Förslaget, som utgår från att nu gällande inkomstbegrepp i förvärvskällan jordbruksfastighet skall förbli oförändrat, avser i huvudsak att underlätta övergång till avskrivning å anskaffningskostnaden. I sådant syfte förordar de sakkunniga regler av innebörd att skattskyldig — i samband med mer väsentlig ny-, till- eller ombyggnad av driftbyggnader — skall för sådana äldre byggnader, i fråga om vilka anskaffningskostnaden ej kan visas, få fastställt ett ingångsvärde, beräknat på grundval av en noggrann individuell värdering. Summan av detta värde, den aktuella grundförbättringskostnaden och senare faktiska utgifter för ny-, till- eller ombyggnad skall utgöra avskrivningsunderlaget, varå värdeminskning skall beräknas på samma sätt som nu gäller enligt den

s. k. kombinerade metoden. Förslaget innebär härjämte att man vid bedömning av avskrivningsprocentens storlek skall kunna beakta byggnads ekonomiska varaktighetstid med hänsyn till framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, driftomläggning och dylikt.

Vid 1963 års riksdag väckta motionsyrkanden om bl. a. ändrade avskrivningsregler för jordbrukets driftbyggnader avvisades av riksdagen på förslag av bevillningsutskottet, som i sitt betänkande nr 20 hänvisade till att frågan då var föremål för utredning.

Beträffande härefter spörsmålet om avdrag för värdeminskning å byggnader i rörelse har utskottet i sitt nämnda betänkande nr 20/1963 avstyrkt motionsvis framställda yrkanden om en utvidgad rätt till sådant avdrag. Utskottet erinrade därvid om att den av 1955 års riksdag vidtagna omredigeringen av avskrivningsreglerna, innebärande att vid avskrivningsprocentens bestämmande hänsyn skall tas till byggnads ekonomiska livslängd, i praxis medfört en gynnsammare bedömning av värdeminskningens avdragen för byggnader i rörelse.

Utskottet framhöll också att enligt praxis avdrag medgives för överpris eller merkostnader, därest byggnad, som användes i rörelse, anskaffats för utnyttjande under en speciell konjunktur, och att skattskyldig äger rätt till utrangeringsavdrag å byggnad i rörelse.

Härjämte erinrade utskottet om att företagen på senare år erhållit alltmer vidgade möjligheter att göra avsättningar till investeringsfonder och om att frågan rörande generösare regler i fråga om avdrag för värdeminskning av byggnader inte kan avgöras utan att samtidigt en prövning sker av hur inkomstbegreppet bör vara utformat för byggnad som är anläggningstillgång. En liberalisering av avdragsreglerna kan — menade utskottet — motivera en utökad skatteplikt för avskrivning som återvinnes vid avyttring av byggnad.

Av innehållet i motionerna må här återges följande.

I de likalydande *motionerna I:272* och *II:372* framhålles att gällande avskrivningsregler för byggnader, som ingår i rörelser eller jordbruk, inte är anpassade till den faktiska värdeminskningen. Den stora minskningen i värdet sker under de första åren och härav följer att avdragen bör vara väsentligt större under dessa år än vad som nu är fallet. Användnings sättet för byggnader tillhörande industri och jordbruk skiftar snabbt. Genom den forcerade strukturomvandlingen i näringslivet och mekaniseringen blir många byggnader inte användbara i full utsträckning. Deras delvis improduktiva användning aktualiserar en kortare avskrivningstid särskilt som en utökning av verksamheten eller en ändrad produktion betyder att nya byggnader måste uppföras.

Motionärerna i de likalydande *motionerna I:555* och *II:691* framhåller att den svenska skattelagstiftningen i fråga om avskrivningsregler för växthus

är avsevärt ofördelaktigare än den som gäller i ett flertal andra länder med export av trädgårdsprodukter. Enligt motionärerna bör det vara en angelägen uppgift för de svenska statsmakterna att på allt sätt tillse att den inhemska trädgårdsodlingen inte i onödan ställes i ett sämre konkurrensläge gentemot utländska trädgårdsföretag, som exporterar sina produkter hit. De svenska avskrivningsreglerna för växthus bör därför snarast göras likvärdiga med dem som tillämpas inom andra länder.

Motionärerna anser att man i Sverige inte tillräckligt beaktar att materialet i växthus är utsatt för stora påfrestningar såväl utifrån som inifrån men understryker också att man i fråga om växthus i särskilt hög grad måste beakta den ekonomiska livslängden. Den ökade importen av trädgårdsprodukter och den snabba tekniska utvecklingen på växthusbyggnadsområdet gör att växthus under en relativt kort tidrymd blir otidsenliga och irrationella ur såväl odlingsteknisk som arbetsmässig synpunkt.

Rådande missförhållanden bör — menar motionärerna — undanröjas genom en skyndsam utredning inom ramen för allmänna skatteberedningen och trädgårdsnäringsutredningen.

Motiveringen för yrkandet i de likalydande *motionerna I:557 och II:746* återfinnes i motionen I:614. Häri framhålles att kreditinrättningarna i regel kräver snabbare amortering av lån än som svarar mot jordbruksanläggningarnas ekonomiska livslängd. Gynnsammare amorteringsregler behöver komma till för att ge lantbrukarfamiljen rimligare existensvillkor och öka den ekonomiska rörligheten i företagen. Ett värdeminskningssvdrag svarande mot byggnadernas ekonomiska och tekniska livslängd skulle framför allt stärka mjölkproduktionens konkurrensförmåga. — Det är därför nödvändigt att lånens amorteringstid utsträcker samtidigt som avskrivningsreglerna främst för jordbrukets byggnader förbättras, så att amorteringstid och avskrivningstid å investeringarna bättre anpassas till varandra. Motionärerna framhåller nödvändigheten av att det snabbt tillskapas ändamålsenliga avskrivningsregler som tar hänsyn till jordbrukets speciella investeringsproblem. I avvaktan på att slutligt förslag härom framlägges bör utan dröjsmål och inom ramen för den nuvarande schablonmetoden schablonavdraget höjas, från nu gällande en procent på taxerat jordbruksvärde till 1,5 procent.

Utskottet

Enligt gällande bestämmelser medges i allmänhet avdrag vid beskattningen för värdeminskning av byggnader med visst årligt belopp, vilket beräknas i procent av byggnadens anskaffningsvärde. Om utredning rörande detta värde saknas lägges i stället vanligen taxeringsvärdet till grund för avdrags-

beräkningen. Skatteplikt vid försäljning av byggnad, som inte utgör varu- lagertillgång, bedömes enligt reglerna i 35 § kommunalskattelagen. Har byggnaden innehafts kortare tid än 10 år utgör eventuell vinst helt eller delvis skattepliktig inkomst för ägaren. I sådant fall beskattas även vid avyttringen återvunna värdeminskingsavdrag. Har byggnaden däremot innehafts 10 år eller längre är vinsten varken i vad den motsvarar återvunna värdeminskingsavdrag eller eljest att hänföra till skattepliktig inkomst.

I motionerna I:292 och II:372 yrkas utredning om sådan ändring av avskrivningsreglerna för byggnad som ingår i rörelse eller jordbruk, att en ökad avskrivning kan medges under byggnadens första tid. — I motionerna I:555 och II:691 uttalas att gällande regler om värdeminskingsavdrag för byggnader inte medger att växthusens ekonomiska livslängd tillräckligt beaktas. Motionärerna i dessa motioner yrkar därför utredning i syfte att skapa bättre avskrivningsmöjligheter för växthusen. — I motionerna I:557 och II:746 slutligen har begärts riksdagsuttalande av innebörd att den i praxis tillämpade schablonmässiga avskrivningsprocenten i fråga om jordbrukets byggnader inte täcker byggnadernas normala förslitning och att den därför bör höjas från nu gällande en procent till en och en halv procent på taxerade jordbruksvärdet.

Vad först gäller avskrivning å byggnader i inkomstkällan jordbruksfastighet vill utskottet inte bestrida att den för närvarande i praktiken vanligast förekommande metoden för värdeminskingsavdragets beräkning (den s. k. schablonmetoden) kan leda till otillfredsställande och missvisande resultat åtminstone i fråga om sådana mindre jordbruksfastigheter, där värdet av byggnaderna jämfört med värdet av marken är högt. Det kan vidare inte uteslutas att den schablonmässiga begränsningen av avskrivningsrätten till en procent av jordbruksvärdet i praktiken lett till att jordbrukarna i valet mellan å ena sidan att upprusta byggnadsbeståndet genom omfattande reparationer och med rätt till avdrag för kostnaderna samt å andra sidan att uppföra nybyggnader mycket ofta väljer det förstnämnda alternativet även i sådana fall då nybyggnad jordbrukstekniskt och ekonomiskt framstår som en rationellare lösning.

Utskottet vill emellertid erinra om att en särskild sektion inom skattelags-sakkunniga i mars 1963 avlämnat promemoria med förslag till ändrade bestämmelser om avdrag för värdeminskning å jordbrukets driftbyggnader. Förslaget avser i huvudsak att underlätta övergång till avskrivning å anskaffningskostnaden men innebär härjämte att man vid bedömning av avskrivningsprocentens storlek skall kunna mer nyanserat beakta byggnads ekonomiska livslängd. Förslaget, som för närvarande är föremål för Kungl. Maj:ts prövning, är ägnat att åtminstone delvis tillgodose önskemål av den art som framförts i motionerna I:292 och II:372 samt I:557 och II:746.

Med det anförda avstyrker utskottet det särskilda utredningsyrkandet i

motionerna I:292 och II:372 i nu förevarande del samt yrkandet i motionerna I:557 och II:746.

Vad härefter angår spørgsmålet om avskrivning å byggnader i rörelse kan utskottet ansluta sig till den av motionärerna i de likalydande motionerna I:292 och II:372 uttalade uppfattningen att en byggnads värde sjunker i snabbare takt under de första åren efter uppförandet än senare och att således en lineär avskrivningsmetod med enhetlig årlig avskrivningsprocent inte återspeglar den fortlöpande faktiska minskningen i byggnadsvärdet. Det kan därför inte anses uteslutet att avskrivningsreglerna bör utformas så att de medger en större initialavskrivning under de första åren efter en byggnads uppförande. En sådan avskrivningsmetod tillämpas för övrigt sedan länge i fråga om maskiner och inventarier vid den räknenskapsenliga avskrivningen. Det kan vidare ifrågasättas om gällande avskrivningsregler — så som de i praxis tillämpas — ger ett i alla lägen rättvist resultat som uttryck för en byggnads ekonomiska livslängd. Avskrivningsprocenten bestämmes nämligen endast i undantagsfall till högre än tre för industribyggnader av sten resp. fyra för byggnader av trä.

Utskottet är sålunda medvetet om att gällande avskrivningsregler för byggnad i rörelse kan vara i behov av översyn. Som utskottet tidigare vid flera tillfällen uttalat är detta emellertid — enligt utskottets mening — en fråga som bör övervägas i samband med prövningen av företagsbeskattningen över huvud taget, särskilt som införande av generösare regler i fråga om avdrag för värdeminskning av byggnader inte torde kunna ske utan en samtidig prövning av frågan hur inkomstbegreppet bör vara utformat för byggnad som är anläggningstillgång.

Då frågan om värdeminskningsavdrag för byggnader i rörelse avser ett ämne som faller inom allmänna skatteberedningens fortsatta utredningsuppdrag anser utskottet sig inte kunna tillstyrka vare sig utredningsyrkandet härutinnan i motionerna I:292 och II:372 eller utredningsyrkandet i motionerna I:555 och II:691.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I:292 av herr Mattsson m. fl. och II:372 av herr Berglund m. fl. angående avskrivningsreglerna för byggnad som ingår i rörelse eller jordbruk,

2) de likalydande motionerna I:555 av herr Hermansson m. fl. och II:691 av herr Mattsson m. fl. om bättre avskrivningsmöjligheter för växthus, ävensom

3) de likalydande motionerna I:557 av herrar Isacson och Sveningsson samt II:746 av herrar Eliasson i Moholm

m. fl. om höjning av den schablonmässiga avskrivningsprocenten beträffande jordbrukets byggnader,
icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 10 mars 1964

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Stefanson, Yngve Nilsson, Elofsson, Wörnberg, Enarsson, Paul Jansson och Erik Filip Petersson; samt

från andra kammaren: herrar Magnusson i Borås, Brandt, Allard, Kärrlander, Engkvist, Christenson i Malmö, Andersson i Essvik, fru Nettelbrandt, herr Eriksson i Bäckmora och fru Kristensson.