

Avskrivningsstrategier

- skattefördelar genom kreativ hantering av kostnader
i samband med ombyggnadsåtgärder

Staffan Sundström
Fredrik Åkesson

Fastighetsvetenskap
Lunds Tekniska Högskola
Lunds Universitet

Real Estate Science
Lund University, Sweden



ISRN LUTVDG/TVLM 99/5042SE

Inst för Teknik och Samhälle
Avdelningen för
Fastighetsvetenskap
Lunds Tekniska Högskola
Lunds Universitet
Box 118
221 00 LUND



**LUNDS TEKNISKA
HÖGSKOLA**
Lunds universitet

Dept of Technology and Society
Real Estate Management
Lund Institute of Technology
Lund University
P.O. Box 118
S-221 00 LUND
SWEDEN

Avskrivningsstrategier

- skattefördelar genom kreativ hantering av kostnader i samband med ombyggnadsåtgärder

Depreciation Strategies

- tax benefits by creative cost management associated with reconstruction

Examensarbete på D-nivå utfört av / Master of Science's Thesis by
Sundström, Staffan & Åkesson, Fredrik
Civilingenjörsutbildningen i Lantmäteri
Lunds Tekniska Högskola

Handledare: Christina Gyland, Institutionen för Handelsrätt
Examinator: John Sandblad, Avdelningen för Fastighetsvetenskap

ISRN LUTVDG/TVLM 99/5042SE

ABSTRACT: A literature study of taxation law, dealing with the boundary between repairs/maintenance and new-, addition- and reconstruction, examining a company's possibilities of capitalization in the external accounting. Description of the relation between taxation law and a company's financial accounting, making it possible to achieve effects influencing the result using a depreciation strategy well chosen and a tax minimizing standpoint. Description of three concrete economical effects following by the utilization of the above mentioned tax regulations. Describing in what way the structure of ownership is of vital importance for the way these questions are handled. (Swedish)

Sökord: fastighet, avskrivning, reparation, underhåll, ombyggnad, beskattning.

Keywords: real estate, depreciation, repair, maintenance, reconstruction, taxation.

Innehållsförteckning

FÖRORD	
SAMMANFATTNING	
SUMMARY	
INTRODUKTION	
INLEDNING.....	10
Problemformulering.....	10
Syfte.....	11
Avgränsningar.....	11
Källor och metod.....	12
Svagheter.....	13
Disposition.....	13
BAKGRUND.....	15
SKATTERÄTT	
REPARATIONSBEGREPPET.....	18
Ny-, till- och ombyggnad.....	19
Rättsfall.....	20
Undantag från reparation/underhållsbegreppet.....	23
DET UTVIDGADE REPARATIONSBEGREPPET.....	25
Ursprungliga motiv.....	26
Förändringar av jordbruksbeskattningen.....	29
Reformerad företagsbeskattning.....	30
Rättsfall.....	32
REGLER FÖR NYTTJANDERÄTTSHAVARE.....	38
RÄTTSLÄGET FÖR DET UTVIDGADE REPARATIONSBEGREPPET.....	40
Kommentarer till förarbetena.....	40
Några klargöranden.....	41
Frågor och oklarheter.....	43
Kritik.....	45
EXTERNREDOVISNING	
AVSKRIVNINGSLAG.....	50
Civilrättens fastighetsbegrepp.....	50
Skatterättens fastighetsbegrepp.....	51
Fastighetsbegreppets kategorier.....	51
AVSKRIVNINGAR.....	54
Lagstiftning.....	55
Redovisning.....	59
Några teoretiska avskrivningsmodeller.....	67
FASTIGHETSEKONOMI	
EKONOMISKA EFFEKTER.....	72
Ökad likviditet.....	73
Minimering av det reala skatteuttaget.....	78
Maximalt utnyttjande av kostnadsavdrag.....	80
Hinder mot att kostnadsföra.....	82
HANTERING AV KONTRAKT.....	84
KOPPLING TILL NÄRINGSLIVET.....	86
Allmänna åsikter.....	87
Exempel.....	88
Anpassningskostnader och kontrakt.....	89
AVSLUTANDE DEL	
SLUTSATSER.....	92
KÄLLFÖRTECKNING.....	94
BAKGRUNDSLITTERATUR.....	97
FIGURFÖRTECKNING.....	98
BILAGOR.....	100

Förord

I lantmäteriutbildningen vid Lunds tekniska högskola ingår en föreläsningsserie som översiktligt behandlar det skatterättsliga området. Det var under dessa föreläsningar som vårt intresse för skatterätten väcktes. Våren 1998 tog vi kontakt med Christina Gyland, för att undersöka möjligheterna att skriva ett examensarbete inom ämnesområdet. Med Christina som handledare har vi fördjupat oss i den skatterättsliga lagstiftningen och dess fastighetsekonomiska konsekvenser. Arbetet, som påbörjades sommaren 1998, har sedan pågått med varierande intensitet parallellt med andra studier.

Vi vill tacka Christina Gyland för värdefull hjälp och skatterättslig sakkunskap, John Sandblad i egenskap av examinator samt de personer vi träffat vid våra samtal. Vi vill särskilt tacka Anders Thulin, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, som bidragit med sakkunskap inom redovisningsområdet och funnits tillhands i stunder av nöd, samt Jan Aldosson, avdelningen för byggnadsekonomi, vars dörr alltid varit öppen.

Slutligen vill vi tacka våra familjer som stått ut med (utan) oss under denna tid.

Lund, höstmörkret pre-millennium

Staffan Sundström & Fredrik Åkesson

Sammanfattning

Denna uppsats har sitt ursprung i en skatterättslig litteraturstudie som behandlar gränsen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad. Denna gräns är intressant eftersom utgifterna för dessa åtgärder behandlas på två principiellt skilda sätt. Omkostnader i rörelsen, såsom reparation/underhåll, kostnadsförs direkt. Utgifter för investeringar, till exempel ombyggnadsåtgärder, dras däremot av genom årliga värdeminskingsavdrag.

Det finns ett undantag från dessa regler. Det utvidgade reparationsbegreppet ger möjlighet att under vissa förutsättningar kostnadsföra ombyggnadsåtgärder direkt, åtgärder som normalt skulle aktiverats och tillförts avskrivningsunderlaget. Lagstiftarens huvudmotiv för ett utvidgat reparationsbegrepp är att upprepad aktivering av vissa ombyggnadsåtgärder skulle ge ekonomiskt oriktiga fastighetsvärden i bokföringen. Vi för en diskussion om det oklara rättsläget. Denna mynnar ut i ett antal frågor som ramar in de oklarheter som vi anser vara intressanta att belysa ur ett fastighetsföretags synvinkel.

Vi beskriver hur man kan uppnå skattefördelar genom kreativ hantering av kostnader i samband med förändring av fastigheter, bland annat genom att utnyttja det utvidgade reparationsbegreppet.

Utan en genomgång av företagens avskrivningsmöjligheter i externredovisningen skulle en väsentlig del av problemområdet falla bort. Avskrivningarna har åtminstone tre olika egenskaper.

- De utgör en kostnad som tas upp i resultaträkningen.
- De planenliga avskrivningarna påverkar tillgångarnas värde.
- De har en finansierande funktion.

Förhållandet mellan skattelagstiftningen och företagets redovisning är sådant att man, med en väl vald avskrivningsstrategi och skatteminimerande bokslutspolitiska ställningstaganden, kan uppnå resultatpåverkande effekter.

Vi visar tre konkreta ekonomiska effekter som blir följden vid tillämpning av ovanstående skatterättsliga regler. Effekter som motiverar varför ämnet är intressant för ett fastighetsföretag.

- Likviditeten i företaget ökar.
- Det reala skatteuttaget minimeras.
- Kostnadsavdrag kan utnyttjas maximalt.

Att kostnadsföra en åtgärd direkt ger upphov till en ökad likviditet jämfört med om man hade aktiverat åtgärden. De medel som frigörs kan investeras och därmed förräntas tills de måste återföras till beskattning. Placeringen av detta kapital måste ske med beaktande av risk.

Kapitalet "återbetalas" över en längre tidsperiod. Detta sker i löpande penningvärde. Effekten av detta blir att skulden minskar i reala termer. Särskilt stor blir effekten vid hög inflation och i långa tidsperspektiv.

Den årliga avskrivningen bestäms i anskaffningsårets penningvärde och är sedan nominellt konstant över hela avskrivningsperioden. Den reducerande effekt på beskattningsunderlaget som kostnaderna från en åtgärd har, påverkas därför av inflationen. Företagets intäkter ökar i de flesta fall minst i takt med inflationen. Avskrivningen förblir däremot konstant. Detta medför att den procentuella skillnaden mellan intäkter och kostnader ökar. Därmed ökar även det reella skatteuttaget.

Vid samtal med företrädare för näringslivet har det visat sig att förhållningssättet till problemområdet varierar kraftigt. Grundsynen är densamma, men hanteringen skiljer sig åt. Vissa företag har en aktiv avskrivningsstrategi i vilken de utnyttjar de möjligheter som skatte- lagstiftningen ger, andra är inte lika aktiva.

Ägarbilden är avgörande för hur ett företag hanterar dessa frågor. Ägare ställer krav på avkastning och resultat. Dessutom kan krav att uppfylla finansiella mål, exempelvis soliditetsmål, vara något som påverkar företagets avskrivningsstrategier.

Ett privat företag i vilket man arbetar nära sina ägare eller kanske själv äger företaget, är man inte lika styrd av ägarkrav. I dessa fall kan man acceptera tillfälligt lägre avkastning och resultat om det medför att företaget på sikt gynnas ekonomiskt. Det är dessa privata företag som har störst möjlighet att utnyttja fördelarna med en aktiv avskrivningsstrategi.

Summary

This thesis originates from a literature study of taxation law, dealing with the boundary between repairs/maintenance and new-, addition- and reconstruction. This boundary is interesting as expenses referring to these measures are dealt with in two fundamentally different ways. Costs for repairs/maintenance are charged to expenses while investments, such as reconstruction costs are capitalized.

There is one exception from these regulations. The extended repairment-concept makes it possible to charge reconstruction costs to expenses in certain conditions. The legislator's main motive for this concept is the fact that repeated capitalization of certain reconstruction measures would create economically misleading real estate book values. We debate uncertainties in the present legal usage. The discussion ends in a number of questions framing the unclarities we believe to be interesting to real estate companies.

We describe how to attain tax benefits by creative cost management associated with alteration in real estate, i.e. using the extended repairment-concept.

Without an examination of a company's possibilities of capitalization in the external accounting, an essential part of the problem area would be lost. There are at least three characteristics connected to depreciations:

- They represent a cost in the balance sheet
- The depreciations according to plan affect the value of assets
- They have a financing function

The relation between taxation law and a company's financial accounting makes it possible to achieve effects influencing the result using a depreciation strategy well chosen and a tax minimizing standpoint.

There are three concrete economical effects following by the utilization of the above mentioned tax regulations.

- The solvency increases
- The real effect of tax is minimized
- Cost deduction usage will be maximized

Charging to expenses results in an increased solvency. The liberated funds may be invested and therefore yielded. While investing the capital the risk must be taken into consideration.

The capital will be repaid over a long period of time. The repayment takes place in the current value of money. This will affect the value of the debt in real terms. High inflation and a long time perspective make the effect larger.

The depreciation is fixed in the value of money prevailing the year of acquisition and remains nominally constant during the depreciation period.

The effect of the depreciation cost, reducing the taxable income, is affected by the inflation. While the company's income is increasing over time, the tax deduction effect from the depreciation is nominally constant. This will increase the tax in real terms.

During conversations with representatives from the real estate business we have found that the approach to the problem area differs. Some companies use an active depreciation strategy, in which they benefit from the possibilities given by the legislation.

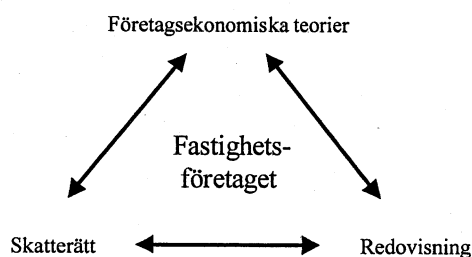
The structure of ownership is of vital importance for the way these questions are handled. Owners demand high short-term profit. This as well as certain financial goals affects the companies' depreciation strategies.

It is easier to take advantage of these benefits in a small private company with close relationship between the owners and the management.

INTRODUKTION

Inledning

Denna uppsats utgör ett examensarbete av två studenter från lantmäteriutbildningen vid Lunds tekniska högskola, en utbildning i vilken arbetet ingår som en avslutande obligatorisk del. Utbildningen omfattar 180 poäng varav uppsatsen utgör 20 poäng. I uppsatsen beskrivs vissa skatterättsliga regler och de ekonomiska konsekvenser som följer vid tillämpningen av dessa. För att behandla dessa skatteregler ur ett fastighetsföretags synvinkel krävs en studie av den omgivning det verkar i.



FIGUR 1 *Fastighetsföretagets ekonomiska omgivning*

Uppsatsen vänder sig främst till civilingenjörer med fastighetsekonomisk inriktning från lantmäteriutbildningen. Det är även tänkt att ekonomer med kunskap om fastighetsbranschen och anställda med varierande bakgrund i fastighetsbolag skall kunna tillgodogöra sig innehållet med full behållning. Då de i uppsatsen ingående delarna kräver olika nivå på bakgrundskunskaperna och dessa skiljer sig åt mellan de olika målgrupperna innehåller varje avsnitt den grund som behövs för att samtliga grupper skall kunna tillgodogöra sig uppsatsen.

Målgrupp

Problemformulering

Utgifter i ett företag behandlas på två principiellt skilda sätt. Omkostnader i rörelsen, såsom reparation/underhåll, kostnadsförs direkt. Utgifter för investeringar, till exempel ombyggnadsåtgärder, kostnadsförs genom årliga värdeminskningssavdrag.

Det finns ombyggnadsåtgärder som i vissa fall, enligt skattelagstiftningen är att betrakta som reparation/underhåll. Lagstiftningens struktur för detta utvidgade reparationsbegrepp förändrades i samband med införandet av det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Hur kommer denna förändring att påverka möjligheterna till strate-

gisk avskrivningshantering? När är det utvidgade reparationsbegreppet tillämpligt och vad är det som gör detta begrepp intressant ur ekonomisk synvinkel? Vilka blir de ekonomiska konsekvenserna? Hur ser man på dessa frågor i näringslivet och hur påverkar ägarstrukturen företagets avskrivningsstrategier?

Syfte

Huvudsyfte	Syftet med uppsatsen är att beskriva hur man uppnår skattefördelar genom kreativ hantering av kostnader i samband med förändring av fastigheter.
Syfte, skatterätt	Syftet är också att ge en bakgrund till de skatterättsliga regler som möjliggör en kreativ kostnadshantering, för att på så sätt öka förståelsen för de möjligheter som finns. Vi vill också föra ett resonemang om huruvida skattereformen påverkat dessa möjligheter och i så fall i vilken utsträckning.
Syfte, externredovisning	Utan en genomgång av företagets avskrivningsmöjligheter i externredovisningen skulle en väsentlig del av problemområdet falla bort. Vi vill därför förse läsaren med de nödvändiga kunskaperna om hur avskrivningar fungerar och hur de förhåller sig till skattelagstiftningens regler. Vidare vill vi påvisa företagets avskrivningsmöjligheter i externredovisningen.
Syfte, fastighetsekonomi	Avslutningsvis vill vi ge läsaren en uppfattning om hur man i näringslivet förhåller sig till problemområdet och hur ägarstrukturen påverkar detta förhållningssätt.

Avgränsningar

Perspektiv	<p>I Sverige förekommer ett antal olika företagsformer vilka alla omges av lagar och regler, vissa gemensamma och andra olika. Vi har endast behandlat företagsformen aktiebolag, vilken är den mest frekvent förekommande inom fastighetsbranschen. Eftersom vi behandlar svenska lagregler avses givetvis endast aktiebolag som beskattas i Sverige. De problem som avhandlas och de exempel som ges är behandlade ur ett sådant bolags perspektiv. Då problemområdet inte förekommer för privatbostadsfastigheter behandlar vi endast näringsfastigheter.</p> <p>De beskattningsregler som tas upp gäller vinstbeskattning av aktiebolag. Vi begränsar oss till att studera kostnadssidan och några av de poster som utövar påverkan på denna. Vi redogör för den skatterättsliga gränsen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad, samt den gränsförflyttning som sker genom det utvidgade reparationsbegreppet. Lagreglerna som behandlas återfinns i kommunalskattelagen (KL) 23§ anv p1, 3-6.</p>
------------	--

I externredovisningsdelen redovisar vi endast avskrivningsregler för anläggningstillgångar. Lagreglerna för fastighetsägare återfinns i KL 23§ anv p12-14 och för nyttjanderättshavare i KL 23§ anv p8, p15. Vi nämner de rekommendationer som utfärdas av Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden (BFN) och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) men går inte i detalj in på begreppet god redovisningssed.

I den fastighetsekonomiska delen utgår alla resonemang utifrån att inflation råder. Om deflation skulle råda under längre tid blir situationen så radikalt förändrad att de fastighetsekonomiska slutsatserna inte längre gäller. Under sådana förutsättningar skulle hela samhällsekonomin se annorlunda ut och historiskt har deflation varit en ytterst begränsad företeelse. Med längre tid avses tidsperspektiv som motsvarar de avskrivningstider som gäller för anläggningstillgångar. Deflationsresonemangen behandlas därför inte alls.

Våra ställningstaganden utgår från en strikt lönsamhetsorienterad syn. Det är omöjligt att helt utelämna en diskussion om ägarkrav och vi snuddar vid ämnet vid ett flertal tillfällen. Vi har däremot inte gjort någon totalanalys av hur krav från ägarna påverkar den långsiktiga lönsamheten. Det är ett ämne för en helt egen uppsats.

Källor och metod

Uppsatsen har sitt ursprung i en skatterättslig litteraturstudie i vilken vi studerar problematiken i samband med gränsdragning mellan reparation/underhåll och ny-, till-, och ombyggnad. Information har hämtats ur förarbeten, propositioner, äldre och gällande författningar, rättsfall och doktrin.

Den gränsflyttning som sker till följd av det utvidgade reparationsbegreppet beskrivs genom att vi, efter en genomgång av Statens offentliga utredningar (SOU), propositioner och Svensk författningssamling (SFS) sedan det utvidgade reparationsbegreppet infördes för rörelsefastigheter 1969, skildrar utvecklingen av lagtexten tillsammans med motiv. Med denna genomgång som stöd belyser vi problem och oklarheter som omgärdar detta begrepp.

Uppsatsen innehåller mycket citerad lagtext. Detta är ett medvetet val. Författningstexten har varit föremål för omfattande granskning i samband med införandet. Att formulera om lagtexten för att undvika citat innebär en risk att oönskade felaktigheter smyger sig in i texten. Alternativet hade varit att utelämna ren lagtext och istället hänvisa till denna. Vi menar att detta skulle försämra läsbarheten och har därför valt att återge lagtexten oförvanskad.

Vi utvecklar sedan denna litteraturstudie genom att undersöka hur delar av företagens externredovisning förhåller sig till de studerade skatterättsliga reglerna. Genom applicering av allmänna företags-ekonomiska teorier betraktar vi dessa förhållanden utifrån ett fastighetsbolags synvinkel. Med bokslutspolitiska ställningstaganden om skatteminimering/optimering som utgångspunkt illustrerar vi de resultatpåverkande effekter som blir följden vid tillämpningen av ovanstående skatterättsliga regler.

Genom att ta kontakt med företrädare för ett antal fastighetsföretag undersöker vi deras uppfattning om problemområdet. Kontakten var tänkt att ske genom ett seminarium. Det visade sig att man i företagen var fullt upptagna med kommande års budget. Att sätta av en eftermiddag för detta ändamål var därför inte möjligt. I stället genomförde vi samtal ute på företagen. För att få en så generell bild som möjligt kontaktades företag med olika verksamhetsinriktning och ägarförhållanden.

Svagheter

Vi behandlar tre ämnesområden i uppsatsen. Inom respektive ämnesområde finns en riklig flora av litteratur. Ett stort problem för oss har varit att den litteratur vi funnit, som behandlar samband mellan ämnesområdena, gör detta utan vare sig djup eller bredd. Detta är förklaringen till att det i texten så sällan förekommer hänvisningar till specifika källor. Många av de i uppsatsen förda resonemangen stöder sig i stället på samlade kunskaper som inhämtats under en längre tid, från en mängd olika källor. En del av dessa källor har vi redovisat i förteckningen över bakgrundslitteratur. En svaghet i uppsatsen är att vi saknat möjlighet att förankra många av våra ställningstaganden på ett sätt som vore önskvärt. Samtidigt är det just detta faktum som gör ämnesområdet intressant.

Disposition

Uppsatsen består av fem delar. Dessa delar är indelade i kapitel vilka i sin tur delas in i olika avsnitt. Den första delen är en introduktion som avslutas med en kort bakgrund till problemområdet. Denna bakgrund kan med fördel ses som en aptitretare inför vad som komma skall.

Den skatterättsliga delen inleds med ett kapitel i vilket vi definierar gränsen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad. Därpå beskrivs det utvidgade reparationsbegreppet och de förändringar i lagstiftningen som leder fram till att det blir generellt tillämpligt för näringsfastigheter. Vi ger vår syn på det nuvarande

rättsläget och de oklarheter som blivit följden av den senaste lagändringen.

Den tredje delen behandlar externredovisning och inleds med ett kapitel om avskrivningsunderlag där grundläggande begrepp och termer beskrivs. I följande kapitel förklaras hur avskrivningar fungerar. Här redogörs även för lagstiftning och rekommendationer på området.

I den fastighetsekonomiska delen visas hur olika avskrivningsstrategier kan påverka ett företags ekonomi. Detta utgör grunden till varför ämnesområdet är intressant ur fastighetsekonomisk synvinkel. Här framkommer också näringslivets synpunkter och våra slutsatser.

Källförteckning, figurförteckning, bilagor med mera återfinns i uppsatsens avslutande del.

Bakgrund

Aktiebolag i Sverige inkomstbeskattas i dagsläget med en procentsats på 28 procent (Lagen om statlig inkomstskatt, SIL 10a§). Den beskattningsbara inkomsten utgörs av det redovisade resultatet efter det att skattemässiga justeringar enligt gällande skatteregler har gjorts. Utgifter kan antingen kostnadsföras direkt eller dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, det vill säga aktiveras.

Lagregleringen på området sker dels i SIL, men också i KL. Reglerna gällande intäkts- och kostnadsbegreppet återfinns i KL, vilket kan upplevas som märkligt då den skatt som företagen betalar på sitt resultat är en statlig skatt. Då paragraferna i KL är kortfattade har man utarbetat anvisningar som stöd för tillämpningen.

Lagregleringen för vad som anses vara avdragsgilla kostnader sker i KL 23§

Från intäkt av näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna. Lag (1990:650).

För att kunna avgöra vilka kostnader som är avdragsgilla får man gå till anvisningarna till skattelagstiftningen, där följande står att läsa:

Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar... (Del av KL 23§ anv p1.)

Det är alltså så att de utgifter som uppstår i samband med reparation eller underhåll av en tillgång får kostnadsföras direkt, medan utgifter som har samband med ny-, till- och ombyggnad skall aktiveras och kostnadsföras enligt en avskrivningsplan.

I de fall en åtgärd får kostnadsföras direkt uppstår positiva ekonomiska effekter. Exempel på sådana är ökad likviditet i företaget, minimering av det reala skatteuttaget samt ett maximalt utnyttjande av kostnadsavdrag. I de två sistnämnda fallen har förändringar av penningvärdet en viktig roll.

För att avgöra om en åtgärd berättigar till direktavdrag eller om den skall dras av med årliga värdeminskningssavdrag är det av vikt att ha en klar uppfattning om gränsen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad.

SKATTERÄTT

Reparationsbegreppet

I detta avsnitt presenteras den skatterättsliga gränsen mellan reparation/underhåll å ena sidan och ny-, till- och ombyggnad å den andra.

De kommunägda bostadsföretagens riksorganisation (SABO) och Sveriges Fastighetsägareförbund har gemensamt tagit fram ett dokument att använda vid upphandling av entreprenader inom fastighetsförvaltning. Som en del av detta dokument ingår AFF-definitionerna (AFF betyder Avtal för fastighetsförvaltning). Dessa definitioner förklarar de viktigaste begreppen som används i huvuddokumentet. I definitionerna står följande att läsa om underhåll

Underhåll syftar till att återställa funktionen hos ett förvaltningsobjekt. Åtgärden omfattar arbetsprestation, hjälpmedel och byte av material, vara eller komponent. (AFF-definitioner, www.repub.se/affupph.htm).

En skatterättslig definition av reparation/underhåll finns inte angiven i lagstiftningen. Riksskatteverket har i sin handledning utarbetat följande definition:

Sålunda är reparation sådant arbete som sker för att återställa en byggnad i det skick den befann sig i då den var ny eller ombyggd. Åtgärderna skall vara nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Åtgärderna skall alltså vara sådana att de förhindrar att en byggnad förslits hastigare än vad som sker genom den normala fortgående försämring som varje byggnad är underkastad och som motsvaras av värdeminskningsavdragen. (RSV handledning för beskattning: 1998).

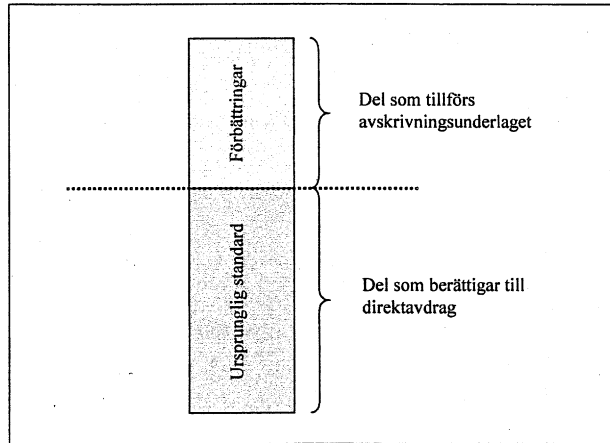
För en utförligare beskrivning av gränsdragningen är man hänvisad till den relativt omfattande rättspraxis som finns på området.

För att en åtgärd skall anses vara hänförlig till reparation/underhåll skall alltså syftet med åtgärden vara att återställa skicket på en försliten byggnadsdel. Om reparationen/underhållet medför att byggnadsdelen efter åtgärden befinner sig i bättre skick än ursprungligt, till exempel då man vid en reparation använder ett bättre material än vad som fanns från början, medges avdrag med ett belopp upp till vad det skulle ha kostat att utföra arbetet med ursprungligt material.

RSVs definition av reparationsbegreppet

Återställa skick

Den del som överstiger denna kostnad skall i stället hänförs till ombyggnad och därmed tillföras avskrivningsunderlaget.



FIGUR 2 Uppdelning av kostnader vid förbättrande åtgärder

Nödvändig åtgärd

Åtgärden måste vara nödvändig för att avdrag skall medges. Man beviljas inte avdrag för utbyte av byggnadsdelar som är i sådant skick att utbyte inte kan anses motiverat. Åtgärden skall också vara sådan att den normalt förekommer någon eller några gånger under en byggnads livslängd. Klart är dock att större reparationer på grund, ytterväggar och bärande delar inte berättigar till direktavdrag, då dessa byggnadsdelar i normalfallet inte behöver bytas under en byggnads livslängd.

Skada

Kostnader för reparation av skador som uppstår på fastigheten får kostnadsföras direkt. Exempel på detta är kostnader som härrör från skador orsakade av vatten, röta, mögel eller svampangrepp. Även skador till följd av brand och skadedjur hänförs hit och berättigar alltså till direktavdrag.

Skada på stomme

Är skadorna lokaliserade till stommen förs kostnaderna till avskrivningsunderlaget och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. I det fall huset blivit totalförstört ges möjligheten att utrangera byggnaden. I detta fall kostnadsför man direkt det belopp som återstår av avskrivningsunderlaget.

Ny-, till- och ombyggnad

Ändrad planlösning

Med ny-, till- och ombyggnad avses sådana åtgärder som innebär en förändring av byggnadens konstruktion och planlösning. Vad som avses med ny- och tillbyggnad är genom begreppens innebörd relativt klart. Ombyggnadsbegreppet är emellertid inte lika klart. Vissa åtgärder kan anses vara ombyggnadsarbeten trots att de inte förändrar vare sig byggnadens konstruktion eller dess planlösning. Exem-

pel på sådana åtgärder är utbyte av bärande delar. Arbeten på sådana skall ju som tidigare nämnts hänföras till ombyggnad. Gäller det utbyte av endast enstaka bärande byggnadsdelar är det dock möjligt att hänföra åtgärden till reparation/underhåll.

Bärande delar

Kostnaderna för anskaffande av en byggnad, vars syfte är att användas enbart ett fåtal år, får dras av genom direktavdrag det år den anskaffas. En byggnad av denna tillfälliga karaktär har normalt inget taxeringsvärde. Ett exempel på en sådan byggnad är en barack som endast är avsedd att användas under en viss tid.

Tillfällig byggnad

Ett ändrat användningssätt för byggnaden medför oftast kostnader i form av både reparationer och ombyggnad. Kostnader som uppkommer till följd härav är att hänföra till ombyggnad om de inte kan hänföras till det utvidgade reparationsbegreppet. Detta utvidgade begrepp behandlas utförligt i nästa kapitel.

Ändrat användningssätt

Åtgärder av karaktären reparation/underhåll, som i och för sig är behövliga, anses inte berättiga till direktavdrag om de utförs i samband med förändring av byggnadens planlösning. Man medges alltså inte avdrag för kostnader som uppstår i samband med att man ersätter en helt försliten byggdelen med en ny av motsvarande kvalitet, i de fall man placerar den nya byggdelen på annan plats än ursprungligt. Dessa kostnader anses i stället höra ihop med ombyggnaden och hänförs därför dit.

Reparation i samband med ombyggnad

Rättsfall

I detta avsnitt blir läsaren bekant med en del av den praxis som har utvecklats på området. Detta avsnitt är på inget sätt en komplett genomgång av de rättsfall som behandlar gränsdragningsproblemet, utan skall ses mer som en beskrivning av hur huvuddragen i lagstiftningen har tolkats i domstol. De i avsnittet ingående rättsfallen har valts ut så att de på ett klart sätt återger dessa huvuddrag. För en mer komplett genomgång av rättsfall inom området hänvisas till t.ex. rapporten *Reparation-Underhåll-Ombyggnad, En jämförelse av begreppen i olika lagstiftningskomplex*, skriven av Lasse Gärdlund.

RÅ 1974 ref 73: På en hyresfastighet, uppförd 1931, nedrevs och återuppfördes yttertrappa, terrass och balkong. Avdrag yrkades för kostnaden. Taxeringsnämnden hänförde kostnaden till nybyggnad och vägrade avdrag. Prövningsnämnden ansåg att orsaken till rivningen och nybyggnaden var brister i den ursprungliga konstruktionen och vägrade avdrag.

Återställa till ursprungligt skick (RÅ 1974 ref 73)

Regeringsrätten uttalade följande:

Träkonstruktioner av typen trappa, terrass och balkong varom i målet är fråga får anses höra till sådana delar av bygg-

nad som erfarenhetsmässigt icke håller lika länge som byggnad i övrigt utan normalt måste ersättas någon gång under byggnadens bestånd.

Avdrag medgavs för kostnader för uppförande av ny, med tidigare likvärdig, trappa, terrass och balkong.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- De vidtagna åtgärderna syftade till att återställa byggnaden i ursprungligt skick.
- Arbetena avsåg delar som normalt måste bytas under en fastighets livslängd.

Förbättrande åtgärder
(RÅ 1975 not 397)

RÅ 1975 not 397: Då ett bostadshus byggdes om ändrades dispositionen av köket på så sätt att en särskilt avdelad matplats tillskapades. Köket var dock lokaliserat på likartat sätt som tidigare. Dessutom utökades antalet köksskåp. Taxeringsintendenten yrkade att avdraget för köksskåp skulle reduceras med hänsyn till att antalet utökats. Regeringsrätten biföll yrkandet och beviljade avdrag för kostnaden som motsvarade vad oförändrad skåpsstandard skulle ha belöpt på.

Man börjar med att konstatera att arbetena utfördes i samband med ombyggnad. Eftersom detta kan vara skäl att neka avdrag måste man avgöra om åtgärderna är att anse som ombyggnad eller om de kan hänföras till reparation/underhåll. Då köket låg på ett likartat sätt som tidigare menar man att det inte var fråga om ombyggnad och avdrag kunde därmed beviljas, men endast till den del som inte avsåg förbättring. Eftersom antalet skåp hade utökats blev man endast beviljad avdrag för vad ursprungligt antal skåp skulle ha kostat.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Köket låg på ett likartat sätt som tidigare.

Icke nödvändig åtgärd
(RÅ 1954 not 361)

RÅ 1954 not 361: En fastighet hade en fotogenmotor som via en generator försåg fastigheten med elkraft. Fastigheten anslöts till ett kraftföretags ledningsnät och avdrag yrkades för anslutningsavgiften och kostnader förenade med anslutningen. Avdrag vägrades då den befintliga anläggningen icke varit i behov av reparation.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- åtgärden utfördes frivilligt
- fotogenmotorn inte var utsliten

Nödvändig åtgärd
(RÅ 1960 not 44)

RÅ 1960 not 44: Avdrag yrkades för kostnaden för omläggning av elledningar. Orsaken var att elleverantören skulle ändra spänningen från 127 volt till 220 volt. Såväl Prövningsnämnden som Kammarrätten vägrade avdrag. Regeringsrätten, som medgav avdrag, moti-

verade sitt utslag kortfattat och angav att även om de befintliga ledningarna icke varit i behov av reparation då spänningen var 127 volt, måste ledningarna likväl anses otjänliga för den högre spänningen på 220 volt.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- Det var fråga om en åtgärd som måste utföras för att leveransen av elström skulle kunna bibehållas.
- Fastighetsägaren kunde inte påverka detta.

RÅ 1970 ref 39 I: Fråga om förstärkningsarbeten på grunden, till följd av att grunden utförts på ett felaktigt sätt, var att betrakta som reparation eller ombyggnad. Enligt konstruktionsritningen skulle grundläggningen ske på berg. Grundläggningen skedde dels på berg och dels på lera och till viss del på stenfyllnad. Till följd av den felaktiga grundläggningen uppstod sprickor i väggar på bottenvåningen kort tid efter garantibesiktningen. De arbeten som utfördes var att leran grävdes ut och gjutning till berg företogs och att bjälklaget lyftes med hjälp av stålbalkar och domkrafter. Nedböjning av bjälklaget åtgärdades genom att stabiliserande stålpelare monterades.

Regeringsrättens majoritet ansåg att åtgärderna var ombyggnad och oberoende av att arbetena var betingade av fel utförande. Det spelade vidare ingen roll att bristerna uppdagats så snart efter byggnadens uppförande då arbetena var att betrakta som ombyggnad.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- Åtgärderna utfördes för att rätta till en felaktig grundläggning
- Åtgärderna borde ha utförts redan från början och har därför ett samband med nybyggnationen.

RÅ 1970 ref 39 II: Ett 50 år gammalt hus vars mittdel sjunkit hade åtgärdats på så sätt att man lyft delar av huset med domkrafter och utfört nya upplag bestående av järnrör och tvärbalkar. Regeringsrätten konstaterade att det rörde sig om en bärande vägg, som var 50 år gammal och vars mittdel sjunkit och därför försetts med underlag av balkar och järnrör. En sådan åtgärd är därför att hänföra till ombyggnad och utgiften är därför icke avdragsgill. Avdrag vägrades.

Regeringsrätten var inte helt enig utan två regeringsråd var skiljaktiga och anförde följande. De åtgärder som vidtagits på byggnaden hade inte medfört annat än att byggnaden hade återställts i oskadat skick. Byggnaden kunde inte sägas ha fått längre livslängd genom de företagna åtgärderna och åtgärderna var icke att betrakta som kapitalförlust.

Konstruktionsfel
(RÅ 1970 ref 39 I)

Byggedelar som normalt ej
behöver åtgärdas
(RÅ 1970 ref 39 II)

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Arbetena hade utförts på stommen och skador på denna skall normalt inte förekomma.

Förändring (RÅ 1989 ref 5)

RÅ 1989 ref 5: Avdrag medgavs icke för kostnader för att riva en källartrappa och mura igen källardörren istället för att laga trappan och ersätta den med en ny.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Åtgärderna företogs i samband med ombyggnad vid vilken planlösningen förändrades.

Här framgår inte att fastighetsägaren åberopade det utvidgade reparationsbegreppet. Detta behandlas i nästa kapitel och rättsfallet tas upp även där, fast då med detta begrepp i fokus.

Ändrat användningssätt
(RÅ 1968 fi 387)

RÅ 1968 fi 387: Verkstadsbyggnad gjordes om till bostad. Avdrag vägrades för kostnader som uppstått i samband med åtgärden.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- Kostnaderna uppstod i samband med ändrat användningssätt.
- Åtgärderna syftade inte till att återställa byggnaden i ursprungligt skick.
- Åtgärderna hade inte varit nödvändiga om användningssättet varit oförändrat.

Reparation vid ombyggnad
(RÅ 1972 not 575)

RÅ 1972 not 575: I detta fall renoverades köket i samband med att huset byggdes om. Efter ombyggnaden kom köket endast delvis att ligga på samma yta som tidigare. Avdrag yrkades för köksinredningen men vägrades.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

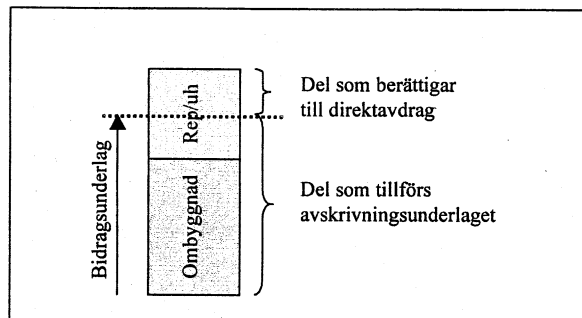
- Eftersom köket hade flyttats är det fråga om ombyggnad.
- Även om åtgärderna är betingade med hänsyn tagen till ålder och förslitning så utgör det faktum att de utförs på en ombyggd del grund för att vägra avdrag.

Undantag från reparation/underhållsbegreppet

Det finns två fall då direktavdrag inte medges för åtgärder som normalt betecknas som reparation/underhåll. Det ena fallet återfinns i KL 23§ anv p4 och behandlar åtgärder som finansierats med statligt räntebidrag. Då medges endast avdrag för den del av kostnaden som överstiger bidragsunderlaget. Om bidrag utgår för både ombyggnads- och reparationsåtgärder, placeras den andel av kostnaderna som hänförs till reparation/underhåll på toppen. Avdrag beviljas

Räntebidrag

därefter med den del av det sammanlagda beloppet som överstiger bidragsunderlaget.

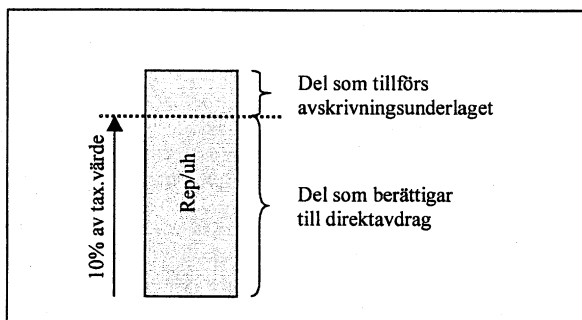


FIGUR 3 Direktavdrag vid räntebidrag

Detta undantagsfall har numera liten praktisk betydelse då statliga räntebidrag inte längre utgår för reparationsåtgärder. Anledningen till att undantaget redovisas är att begränsningen fortfarande gör sig gällande för vissa fastigheter med räntebidrag från äldre system.

Det andra fallet återfinns i KL 23§ anv p5 och avser reparation/underhåll på andelshus. Ett andelshus är en fastighet som ägs av tre eller flera personer, antingen direkt eller indirekt genom handelsbolag. Dessutom skall fastigheten inrymma eller vara avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre av delägarna. Begränsningen av avdragsrätten består i att man genom direktavdrag endast får dra av kostnader för reparation/underhåll som understiger ett belopp motsvarande 10% av det taxeringsvärde som belöpte på fastigheten året innan åtgärden företogs.

Andelshus



FIGUR 4 Direktavdrag vid andelshus

Överskjutande belopp tillförs avskrivningsunderlaget och dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Delägare får maximalt dra av ett belopp som motsvarar hans del av de 10%. Ägs fastigheten av fyra delägare som var och en äger 25% blir den enskilde delägarens andel 2,5% av taxeringsvärdet.

Det utvidgade reparationsbegreppet

I föregående avsnitt beskrivs vilka åtgärder som enligt skattelagstiftningen utgör reparation och underhåll respektive ny-, till-, eller ombyggnad. Här beskrivs hur denna gräns under vissa förutsättningar flyttas. De i avsnittet angivna paragrafhänvisningarna avser KL, om inget annat anges. Läsaren bör dock särskilja om respektive stycke behandlar föreslagen text i utredningar alternativt propositioner, eller gällande lagstiftning. Redovisningen är tänkt som en objektiv beskrivning av de förarbeten som ligger till grund för tolkningar av de aktuella reglerna. Förändringarna behandlas i kronologisk ordning. Rättsfallen är samlade i ett eget avsnitt.

Det utvidgade reparationsbegreppet i lagstiftningen

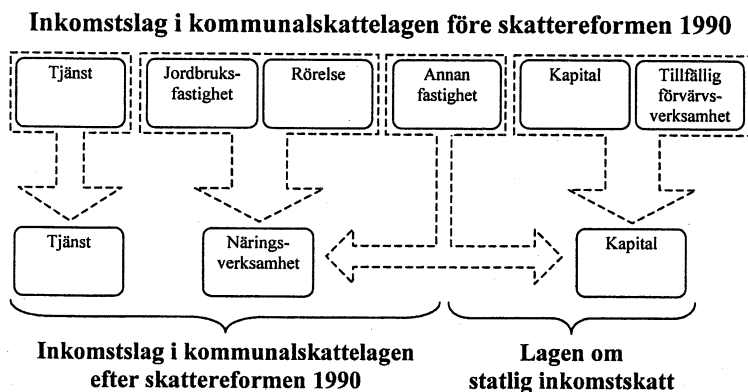
Den nu gällande lagstiftningen återfinns i KL 23§ anv p3 vilken har följande lydelse:

Avdrag som för reparation och underhåll får göras för kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som normalt påräknas i den bedrivna verksamheten, som upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål, hänförs inte till reparation och underhåll. Lag (1990:650).

Denna lydelse lämnar stort utrymme för tolkningar och då det saknas avgöranden från regeringsrätten efter 1990-års skattereform är rättsläget oklart. För att få vägledning i tolkningen krävs en genomgång av de ursprungliga motiven till lagtexten. Det utvidgade reparationsbegreppet behandlas första gången i ett betänkande av företagskatteutredningen om ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter (SOU 1968:26).

Inkomstslag

Som bakgrund bör nämnas att det numera endast finns två inkomstslag i KL, näringsverksamhet och tjänst. Fram till 1990 fanns emellertid en uppdelning i sex olika inkomstslag; jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital. Begreppet jordbruksfastighet är i det här sammanhanget inget annat än en fastighet på vilken det bedrivs jordbruksverksamhet. Fastigheter som ingick i av ägaren driven rörelse tillhörde inkomstslaget rörelse och övriga fastigheter utgjorde annan fastighet.



FIGUR 5 Förändring av inkomstslag vid skattereformen 1990

Ursprungliga motiv

I SOU 1968:26 behandlas det utvidgade reparationsbegreppet huvudsakligen för inkomstslaget rörelse. Det är emellertid viktigt att granska den ursprungliga tanken med förslaget, som stöd för tolkning av nuvarande generella regler.

Utredningen påpekar att reglerna om avdrag för kostnader som företag nedlagt på byggnader och andra anläggningar, avsedda för dess verksamhet, till sin innebörd strider mot företagsekonomiskt betingade principer. Vidare menar man att reglerna ur beskattningssynpunkt är klart otillfredsställande. Man motiverar detta med att ändrad verksamhetsinriktning, teknisk eller ekonomisk utveckling ofta medför att värdet av förändringsåtgärder inte blir bestående. Istället kan de återkomma tämligen regelmässigt och med relativt korta tidsintervaller. Genom aktivering av samtliga dessa kostnader kan företagen därför få ekonomiskt oriktiga byggnadsvärden. Som stöd för en utvidgning anges problemen med en strikt tillämpning av gällande principer. Exempel på detta är svårigheterna att vid reparationer särskilja kostnader som hänför sig till användande av bättre material. Utredaren menar dock att den begränsade omfattningen av dessa övertramp inte anses motivera ett onödigt tyngande arbete, dels för de skattskyldiga och dels för taxeringsmyndigheterna.

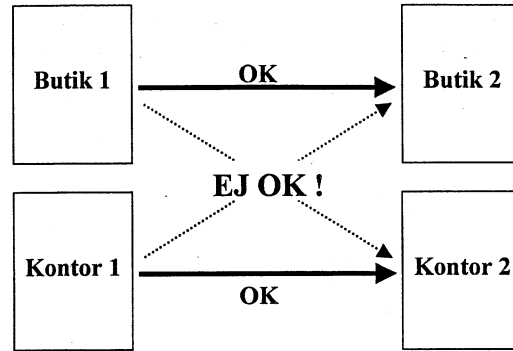
Utredningen föreslår att ändringsarbeten, som normalt kan förväntas bli vidtagna någon eller några gånger under en byggnads användningstid, skall jämföras med reparation och underhåll. Detta gäller dock enbart åtgärder som vidtas inom ramen för byggnadens huvudsakliga användningsområde. Som exempel anges fortsatt begagnande för affärs-, kontors-, verkstads-, lagrings- eller liknande ändamål. Utvidgningen gäller inte åtgärder av sådan omfattning att byggnadens karaktär på ett mera väsentligt sätt förändras. En verkstads-

Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter (SOU 1968:26)

Motiv

Utredningens förslag (rörelsefastigheter)

byggnad som byggs om för affärs-, kontors-, eller lagringsändamål anges som exempel på icke avdragsgilla arbeten.



FIGUR 6 Åtgärder inom ramen för en byggnads huvudsakliga användningssätt

Jordbruksfastighet

Utöver vad som sagts om fastigheter i rörelse anser utredningen att fortsatt prövning bör ske om möjligheterna till utvidgad avdragsrätt även för jordbruksfastigheter.

Annan fastighet

Utredningen har också undersökt om föreslagna förändringar för rörelsefastigheter, som taxerats som annan fastighet, också bör gälla för andra kategorier av fastigheter i inkomstslaget. Man konstaterar att behovet av en översyn främst gäller fastigheter som hyrs ut för rörelseändamål och fastigheter med blandad användning. Vidare konstateras att det är angeläget att undersöka om det av likformighets- eller andra skäl finns anledning att ändra reglerna också för fastigheter som inte används i rörelse, främst bostadsfastigheter. Utredningen finner att så inte är fallet med en motivering som hänför sig till gränsdragningen mellan byggnad och inventarier. Med detta menar man att tillbehör eller föremål som gör byggnaden lämplig som uppehållsplats för människor alltid tillhör avskrivningsunderlaget för byggnad. Detta oavsett om byggnaden används för rörelse- eller bostadsändamål. Åtgärder som berör sådana tillbehör kan inte anses påkallade av förhållanden i den bedrivna verksamheten. Då det i bostadsbyggnader uteslutande förekommer tillbehör av nämnda slag är det utvidgade reparationsbegreppet inte tillämpligt.

Bostadsfastighet

De föreslagna förändringarna innebär väsentligt ökade skillnader mellan avdragsreglerna för inkomst av rörelse och de för annan fastighet. Skillnaderna motiveras med att rörelsereglerna tar hänsyn till speciella förhållanden och risker som förekommer vid användning i rörelse. Reglerna för annan fastighet sägs främst vara anpassade för fastigheter använda för bostadsändamål. För att inte komma i konflikt med vad som tidigare sagts, ges ägare av hyresfastighet som upplåtes för rörelseändamål, möjlighet att begära att avdragsreglerna

avsedda för rörelsefastigheter skall bli tillämpliga. Detta reducerar olikheterna i avdragsregler mellan fastighet som används i ägarens rörelse och fastigheter som upplåtits för användning i rörelse. Den återstående skillnaden begränsas till hanteringen av inventarier. Den givna möjligheten gäller hela fastigheter, inte delar av en fastighet. Ägaren av en fastighet som delvis används i rörelse kan alltså fritt välja att använda antingen de avdragsregler som gäller för rörelse, eller de för hyresfastighet.

I figurerna 7-9 följer en genomgång med jämförelse av ordalydelserna i aktuella paragrafer ur SOU 1968:26, proposition 1969:100 och SFS 1969:363. Sammanställningen underlättar jämförelser av ett svårtillgängligt material och är främst avsedd för läsare med särskilt intresse för lagtextens utveckling. Förändringarna av paragraferna återges inte i sin helhet. De för det utvidgade reparationsbegreppet intressanta förändringarna redovisas i kursiv stil.

Jämförelse SOU/prop/SFS

SOU 1968:26	Proposition 1969:100	SFS 1969:363
1 mom. Från bruttointäkten	-----	anställd i rörelsen;
kostnad för reparation och underhåll <i>samt därmed jämförlig åtgärd</i> å till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;	-----	-----
värdeminskning genom slitning, utrantering	-----	oavskrivna värde

FIGUR 7 KL 29§ (inkomst av rörelse) Förslag, proposition och författningstext.

SOU 1968:26	Proposition 1969:100	SFS 1969:363
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 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 anges ----- till 29§ (jfr punkt 3 ovan)	3. Användes fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24§ 1 mom, helt eller delvis i ägarens rörelse, tillämpas anvisningarna till 29§ i fråga om rätt till avdrag för värdeminskning mm av sådana i rörelsen använda tillgångar som ingår i fastighetens mark- och byggnadsvärden. ----- anvisningarna till 29§.	3. Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för fastigheten till den del som sålunda använts medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29§ med tillhörande anvisningar. Om fastighetens ägare begär det, tillämpas punkterna 3a-c, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29§ i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren ----- enligt 25§ 1 mom.

FIGUR 8 Anvisningar till KL 25§ (inkomst av annan fastighet) Förslag, proposition och författningstext.

SOU 1968:26	Proposition 1969:100	SFS 1969:363
<p>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 ombygges för att i stället användas för affärs-, kontors- eller lagringsändamål, äro dock ej att jämställa med reparation och underhåll.</p>	<p>17. Lika med kostnader för reparation och underhåll behandlas i avdragshänseende kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som äro normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, såsom då en verkstadsbyggnad ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, äro dock ej att jämställa med reparation och underhåll.</p>	<p>Enligt proposition 1969:100</p>

FIGUR 9 Anvisningar till 29§ (inkomst av rörelse) Förslag, proposition och författningstext.

Förändringar av jordbruksbeskattningen

Två år senare utreds det utvidgade reparationsbegreppet igen, denna gång avseende inkomstslaget jordbruksfastighet. I ett betänkande från jordbruksbeskattningskommittén (SOU 1971:78) menar man att det är nödvändigt att *all näringsverksamhet i framtiden behandlas på i princip samma sätt vid beskattningen, så att inte någon kategori särskilt gynnas eller missgynnas*. Därmed får det anses naturligt att föra över ändringen som skett för rörelsebyggnader till byggnader på jordbruksfastighet då nödvändiga moderniseringar för en rationell jordbruksdrift nu hindras. Gällande praxis anses vara otidsenlig och alltför restriktiv, med många skatteprocesser som följd. Genom att införa ett utvidgat reparationsbegrepp skulle erforderliga ändringar i produktionsinriktningen underlättas. Kommittén anser inte att utvidgningen bör gälla omdisponering av bostadshus eller bostadslägenheter. Som skäl anges att sådana åtgärder knappast kan vara normalt påräkneliga i jordbruksverksamheten. Ändringar av detta slag sägs också i många fall medföra en betydande höjning av byggnadens värde. Med andra ord föreslår kommittén att det utvidgade reparationsbegreppet endast skall omfatta ekonomibyggnader.

Betänkande från jordbruksbeskattningskommittén (SOU 1971:78)

Bostadshus

Ekonomibyggnader

I figur 10 följer en jämförelse av ordalydelseerna i den aktuella paragrafen i SOU 1971:78, proposition 1972:120 och SFS 1972:741. De för det utvidgade reparationsbegreppet intressanta förändringarna redovisas i kursiv stil.

Jämförelse SOU/prop/SFS

SOU 1971:78	Proposition 1972:120	SFS 1972:741
<p>1. Lika med kostnader för reparation och underhåll behandlas i avdragshänseende kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från köttjursuppfödning till slaktsvinsproduktion. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden, såsom då ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, äro dock ej att jämställa med reparation och underhåll.</p> <p>Såsom driftkostnad ---- som intäkt.</p>	<p>1. Till driftkostnader ---- lösegendom mm.</p> <p><i>Till reparation och underhåll hänföras vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig förändring av byggnaden, såsom när ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, hänföres dock ej till reparation och underhåll.</i></p> <p>Som driftkostnad ---- av jordbruksfastighet.</p>	<p>Enligt proposition 1972:120</p>

FIGUR 10 Anvisningar till 22§ (inkomst av jordbruksfastighet)Förslag, proposition och författningstext.

Reformerad företagsbeskattning

I mitten av 1980-talet tillsattes en rad utredningar i syfte att reformera de materiella och processuella skattereglerna. En av dessa var utredningen gällande reformerad företagsbeskattning (URF). Denna utredning lämnade förslag till omfattande förändringar av ett flertal lagar genom betänkandet (SOU 1989:34). Av intresse i det här sammanhanget är ändringar i KL. Ett av dessa förslag är att införa inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst. Som tidigare nämnts gäller vid den här tidpunkten sex olika inkomstslag. Man konstaterar att behovet av särregler inte är så stort att det motiverar en uppdelning i olika inkomstslag. I specialmotiveringen till respektive paragraf ses 21§ som en definition av begreppet näringsverksamhet i samband med införandet av det nya inkomstslaget. Om 22-24§§ står det att dessa har karaktären av introduktion till anvisningarna.

Reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34)

Inkomstslag

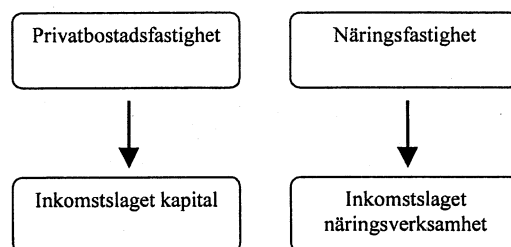
I kommentarerna till 23§ anv p3 beskrivs vilka paragrafer och anvisningar som ersätts. Vidare konstateras att det utvidgade reparationsbegreppet genom samordning till ett inkomstslag har fått en utvidgad omfattning. Som exempel nämns att endast ekonomibyggnader på jordbruksfastighet omfattas av bestämmelserna. Genom den nya lydelsen blir bestämmelsen tillämplig på alla näringsfastigheter. Utöver vad som sagts finns inga kommentarer till det utvidgade reparationsbegreppet.

Privatbostadsfastighet/
näringsfastighet

I propositionen (1989/90:110) beskrivs vilka fastigheter som vid inkomstbeskattningen skall klassificeras som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Småhus som är inrättade som en- eller tvåfamiljsbostäder, samt bostadshus på jordbruksfastighet räknas som privatbostäder om de helt eller till övervägande delen används för eller är avsedda för ägarens eller honom närstående persons permanent- eller fritidsboende. Även tomtmark som är avsedd att bebyggas för sådana ändamål räknas som privatbostadsfastighet. Annan fastighet än de nu nämnda är näringsfastighet.

Gränsdragningen framgår av 5§. Privatbostadsfastighet redovisas i inkomstslaget kapital medan näringsfastighet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.



FIGUR 11 Inkomstslag vid beskattning av fastighet

I specialmotiveringen till 21§ skriver man att sammanslagningen av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till inkomstslaget näringsverksamhet medför att de nuvarande reglerna som går ut på att särskilja de olika inkomstslagen inte längre behövs. Med andra ord avskaffas dessa. I kommentarerna till 23§ anv p3 konstateras att det utvidgade reparationsbegreppet nu blir generellt tillämpligt i näringsverksamhet.

Generellt tillämpligt i
näringsverksamhet

Av lagrådets yttrande framgår att rådet anser att de föreslagna reformerna innebär förbättringar i materiellt hänseende. De menar emellertid att den nuvarande formen är svåröverskådlig, har brister i systematiken mm och därför bör ses som ett provisorium. Regering-

en har också föreslagit en översyn efter att de materiella förändringarna är genomförda. Lagrådet anger också att tiden för granskningen varit mycket begränsad och att granskningen utförts mot den beskrivna bakgrunden.

Enligt tidigare mönster följer nu en genomgång och jämförelse av ordalydelserna i aktuella paragrafer i SOU 1989:34, proposition 1989/90:110 och SFS 1990:650.

Jämförelse SOU/prop/SFS

SOU 1989:34	Proposition 1989/90:110	SFS 1990:650
<i>Från intäkterna i en näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna</i>	Enligt SOU 1989:34	Enligt SOU 1989:34

FIGUR 12 23§ (Inkomst av näringsverksamhet) Förslag, proposition och författningstext

SOU 1989:34	Proposition 1989/90:110	SFS 1990:650
<i>3. Avdrag som för reparation och underhåll får göras för kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten, som upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål, hänförs inte till reparation och underhåll.</i>	Enligt SOU 1989:34	Enligt SOU 1989:34

FIGUR 13 Anvisningar till 23§ (Inkomst av näringsverksamhet) Förslag, proposition och författningstext.

Väl medvetna om att detta avsnitt i en läsares ögon kan uppfattas som långt är det på sin plats att påpeka att texten är en komprimerad sammanfattning av hur lagstiftningen förändrats under drygt tjugo år.

Rättsfall

För att öka överskådligheten har rättsfallen samlats på ett ställe. Då antalet är begränsat har vi återgett samtliga rättsfall som behandlar det utvidgade reparationsbegreppet.

Kiosk (RRK K74 1:65)

RRK K74 1:65: En fastighetsägare använder halva fastigheten som bostad och resten för rörelseändamål. Rörelsedelen av fastigheten är uthyrd och redovisas i inkomstslaget annan fastighet. Vid ombyggnad av butikslokalen från speceri- och charkuterihandel till kiosk för försäljning av bland annat korv, yrkades avdrag enligt 29§ anv p17.

Kammarrätten yttrade:

Kammarrätten finner att P till följd av ändrade verksamhetsbetingelser byggt om sin livsmedelsaffär till kioskrörelse med ett i förhållande till affären begränsat varusortiment men i stort sett bibehållen verksamhetsinriktning. Den företagna ombyggnaden utgöres enligt kammarrättens mening av sådana ändringsarbeten på byggnaden, som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten såsom upptagande av nya fönster och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokalen.

Kammarrätten menar att ändringsarbetena får anses falla inom ramen för sådana kostnader för vilka avdrag på en gång är medgivna.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- Åtgärderna anses vara en följd av ändrade verksamhetsbetingelser.
- Verksamhetsinriktningen är i stort sett bibehållen.
- Åtgärderna är av sådan art att de kan anses vara normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten.

Bank (RÅ79 1:86)

RÅ79 1:86: En bank utförde byggnadsarbeten i säkerhetsbefrämjande syfte. Åtgärderna bestod bland annat av igengjutning av ljusbrunnar, installation av galler av specialstål i lanterniner, upprättande av brandsäker vägg kring datacentralens arkiv, ändring av garageinfart mm. Omedelbart avdrag yrkades för kostnaderna.

Regeringsrätten yttrade:

Utredningen i målet ger vid handen att arbetena på fastigheten Tegeluddsvägen 10 i huvudsak avsett säkerhetsfrämjande åtgärder för den verksamhet, som bedrivs i lokalerna i fråga. Arbetena har vidtagits för att anpassa lokalerna i tekniskt hänseende i syfte att hindra avbrott i rörelsen på grund av brand eller brottslig verksamhet. Med hänsyn till arten och omfattningen av ändringsarbetena kan kostnaderna för dessa inte anses som kostnader för sådana ändringsarbeten som avses i punkt 17 av anvisningarna till 29§ kommunalskattelagen. Banken äger därför ej rätt till avdrag för byggnadskostnaderna.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Arten och omfattningen av ändringsarbetena är inte av sådan karaktär som avses i KL 29§ anv p17.

RK82 1:2: I samband med byte av hyresgäst renoverades och omdisponerades en affärslokal för att användas som postkontor. Omedelbart avdrag yrkades för kostnaderna.

Post (RK82 1:2)

Kammarrätten yttrade:

Ombyggnadsarbetena på fastigheten innebär bland annat att vissa väggar rivits och nya rests. Ett befintligt kylrum om 15 kvm liksom en så kallad mjölkkyll om 4 kvm har borttagits. Fönster har ändrats och dörrar till entréer i fastigheten har flyttats. Vidare har bland annat personalutrymmen, valv och förråd inrättats, där sådana tidigare inte funnits. Den totala kostnaden för ombyggnaden har uppgivits till 392 779 kr.

Utredningen ger således vid handen att arbetena på fastigheten syftar till att erhålla lokaler lämpade för en verksamhet som tidigare inte bedrivits i byggnaden. Ombyggnaden kan på grund av sin art och omfattning inte hänföras till sådana ändringsarbeten som avses i punkt 17 av anvisningarna till 29§ kommunalskattelagen. J äger därför ej rätt till avdrag för byggnadskostnaderna på annat sätt än genom årliga värdepappersavdrag.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Arbetena är till sin art och omfattning sådana att de anpassar lokalerna till en verksamhet som tidigare inte bedrivits i byggnaden.

RÅ83 1:39: Ägare av annan fastighet, som i sin helhet använts i rörelser bedrivna av andra, har yrkat omedelbart avdrag för kostnader då hotelllokaler och personalutrymme byggdes om till datacentral och kontor i samband med byte av hyresgäst.

Hotell (RÅ83 1:39)

Kammarrätten yttrade:

Fastigheten i dess helhet användes i rörelse bedriven av annan än J. På J:s begäran skall därför de för rörelsefastigheter gällande reglerna i punkterna 3 a-c, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29§ kommunalskattelagen tillämpas.

Tre av byggnadens fyra våningsplan användes för affärs och kontorsändamål. Det fjärde våningsplanet har tidigare använts till hotelllokaler och personalbostäder men har under beskattningsåret byggts om för att i stället användas till datacentral och kontor. Den på fjärde våningsplanet tidigare

bedrivna verksamheten har varit att se som en särskild verksamhet skild från den verksamhet som bedrivs i byggnaden i övrigt. De ändringsarbeten varigenom detta våningsplan byggts om för att i stället användas för annan verksamhet kan därför inte utgöra sådana ändringsarbeten, som varit normalt påräkneliga inom den bedrivna verksamhetens ram och som avses i 29§ anvisningarna punkt 17 kommunalskattelagen.

I besvär hos regeringsrätten yrkade såväl J som taxeringsintendenten att J skulle medges avdrag på en gång för de ändrings- och ombyggnadsarbeten som utförts. Prövningstillstånd meddelades men regeringsrätten ändrade inte kammarrättens dom.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Arbetena anpassar lokalerna till en annan verksamhet än den som tidigare bedrivits. Åtgärderna kan därför inte anses vara normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten.

Socketbruk (RÅ85 1:32)

RÅ85 1:32: Omedelbart avdrag yrkades enligt 29§ anv p17 för en del av ombyggnadskostnaden i samband med omdisponering av lokaler i en fabriksanläggning. Åtgärderna utgjordes bland annat av utrivning av fundament till utrangerade maskiner samt flyttning av en el- och instrumentverkstad.

Regeringsrätten yttrade:

De arbeten i bolagets fabrik i Köpingsbro för vilka bolaget yrkar avdrag har betingats av den i fabriken bedrivna sockertillverkningen. Av utredningen får anses framgå att åtgärderna, i den mån de inte innefattar rena reparations- och underhållsarbeten, väsentligen avser sådana av den tekniska utvecklingen betingade omdisponeringar och andra ändringsarbeten som normalt behöver vidtas någon eller några gånger under en industribyggnads användningstid. Med hänsyn till omständigheterna - särskilt arbetenas begränsade omfattning i förhållande till fabriksbyggnadens storlek och det förhållandet att, såvitt framgår av handlingarna, karaktären av den däri bedrivna verksamheten inte förändrats - kan åtgärderna inte anses innebära en väsentlig förändring av fastigheten.

På grund av det anförda är bolaget berättigat till avdrag med yrkat belopp för de ifrågavarande ändringskostnaderna.

I rättsfallet är följande punkter avgörande:

- Åtgärderna avser omdisponeringar och andra ändringsarbeten, betingade av den tekniska utvecklingen.

- Åtgärderna är av sådan art som normalt behöver vidtas någon eller några gånger under en industribyggnads användningstid.
- Arbetena är av begränsad omfattning i förhållande till fabriksbyggnadens storlek.
- Karaktären på den i fabriksbyggnaden bedrivna verksamheten är oförändrad.

RÅ85 1:50: På en jordbruksfastighet utfördes ändringsarbeten på en ekonomibygnad. Omdisponeringen skapade mer ändamålsenliga lokaler för potatishantering och uppehållsplatsen för gårdens anställda moderniserades och anpassades till nutida krav. Omedelbart avdrag yrkades enligt 22§ anv p1 för kostnaderna som inte omfattade standardhöjande utrustning.

Potatishantering
(RÅ85 1:50)

Regeringsrätten yttrade:

Av handlingarna i målet framgår att ekonomibygnaden använts för lagring och sortering av potatis samt som uppehållsrum för gårdens anställda. I samband med att en ny potatissorteringsanläggning anskaffades disponerades byggnaden om så att personalutrymmet flyttades från undervåningen till övervåningen. Den nya potatissorteringsanläggningen förlades intill personalutrymmet och undervåningen användes för handsortering av potatis. Det nya personalutrymmet har en större yta och en högre standard än det tidigare uppehållsutrymmet. Avdrag har yrkats för ändringsarbetena med undantag av standardhöjande utrustning i personalutrymmet med totalt 20 656 kr, varav hälften belöper på Hans B.

Ändringsarbetena har inneburit att potatishantering fått mer ändamålsenliga lokaler och att uppehållsplatsen för gårdens anställda moderniserats och anpassats till nutida krav på personalutrymme. Denna omdisponering av ekonomibygnaden får anses utgöra ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i jordbruksdriften.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Omdisponeringen är normalt påräknelig i jordbruksdriften.

RÅ87 ref 87: På en jordbruksfastighet har en ekonomibygnad byggts till med ett mindre mjölkrum. Omedelbart avdrag yrkades för kostnaderna.

Tillbyggnad (RÅ87 ref 87)

Regeringsrätten yttrade:

Av handlingarna i målet framgår bland annat följande. I ekonomibygnaden fanns före år 1977 ett utrymme som användes som mjölkrum. Efter detta år var produktionen inriktad på köttframställning. År 1981 skedde en övergång till

mjölkkproduktion. Av tekniska och hygieniska skäl uppfördes ett nytt mjölkkrum utanför och i direkt anslutning till ekonomibyggnaden. Utförandet av mjölkkrummet innebär inte en sådan ändring av en ekonomibyggnad som avses i anvisningspunkt 1 till 22§ kommunalskattelagen utan utgör en ren tillbyggnad. Kostnaderna härför avser således inte sådant arbete, som enligt nämnda anvisningspunkt är att hänföra till reparation och underhåll.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Åtgärden är en tillbyggnad. Detta är inte att anse som sådana ändringsarbeten som avses i 22§ anv p1.

Källartrappa
(RÅ 1989 ref 5)

RÅ 1989 ref 5: En fastighetsägare rev en källartrappa och murade igen källardörren till en förrådslokal i stället för att laga trappan eller ersätta den med en ny. Omedelbart avdrag yrkades för kostnaderna.

Regeringsrätten yttrade:

I stället för att laga källartrappan eller ersätta den med en ny har Algot J valt att riva trappan och mura igen källardörren. De vidtagna åtgärderna, som således inte varit inriktade på att återställa källarnedgången i ett tidigare skick, har medfört viss ändring av planlösningen och möjligheterna att använda källarlokalen. Regeringsrätten delar kammarrättens uppfattning att åtgärderna är att anse som ombyggnad. Vid sådant förhållande är kostnaderna för åtgärderna inte omedelbart avdragsgilla enligt bestämmelserna i 25§ 1 mom kommunalskattelagen. Den omständigheten att kostnaderna understigit vad det skulle ha kostat att reparera trappan ändrar inte denna bedömning.

Av handlingarna i målet får anses framgå att ändringsarbetena inte betingats av hyresgästens verksamhet. Bestämmelserna i punkt 17 av anvisningarna till 29§ kommunalskattelagen är därför inte tillämpliga.

Rätten var inte enig.

I rättsfallet är följande punkt avgörande:

- Ändringsarbetena är inte betingade av hyresgästens verksamhet.

Ytterligare kommentarer till rättsfallen görs i avsnittet om rättsläget för det utvidgade reparationsbegreppet. Där sker också en gruppering av rättsfallen utifrån vad som varit avgörande i respektive fall.

Regler för nyttjanderättshavare

En diskussion om det utvidgade reparationsbegreppet blir inte fullständig utan en jämförelse med de förutsättningar som gäller för nyttjanderättshavare. Huvuddelen av innevarande avsnitt utgörs av ren lagtext. Denna är till sin omfattning så pass ringa och tydligheten så god att vi återgivit den i sin helhet istället för att beskriva den i egna ord. Läsaren slipper på så sätt omotiverade jämförelser av vår text och lagstiftningen. Önskade felaktigheter ges heller inte möjlighet att smyga sig in i texten.

Nyttjanderättshavares värdeminskningsavdrag och därtill angränsande regler behandlas i KL 23§ anv p15 vilken har följande lydelse:

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Avskrivning, byggnad

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i punkterna 12--14.

Avskrivning, inventarier

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av fastighetsägaren för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

Ersättning

Nyttjanderättshavares förbättringsarbeten anses utgöra intäkt för fastighetsägaren enligt reglerna i KL 22§ anv p8 vilken har följande lydelse:

Intäkt för fastighetsägaren

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 23§ och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt för fastighetsägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder fastighetsägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av fastighetsägaren för förbättringen, utgör ersättningen intäkt för nyttjanderättshavaren.

Det är värt att upprepa betydelsen av reglerna i innevarande avsnitt. I kommentarerna till 23§ anv p3 (proposition 1989/90:110) konstateras att det vidgade reparationsbegreppet nu blir generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Frågan är vems näringsverksamhet reglerna nu är generellt tillämpliga i, fastighetsägarens eller hyresgästens? Vi nöjer oss här med att ställa frågan och belyser den ytterligare i nästa kapitel.

Då reglerna endast gällde rörelsefastigheter behövdes inga jämförelser av förutsättningar för olika grupper. De nu gällande reglerna är tillämpliga för en betydligt mer heterogen grupp, och jämförelser är därför påkallade. Dessa jämförelser förs vidare i nästa kapitel.

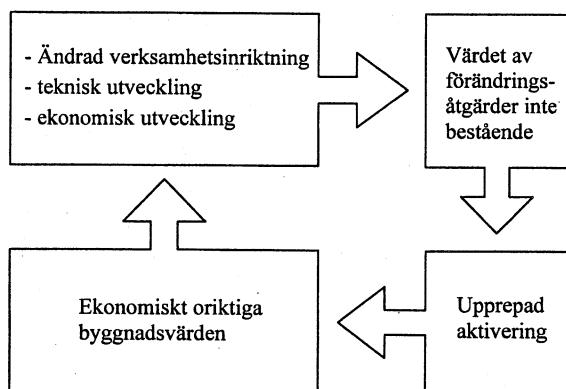
Rättsläget för det utvidgade reparationsbegreppet

Kommentarer till förarbetena

I tidigare avsnitt har vi presenterat rättsutvecklingen för det utvidgade reparationsbegreppet. Som nämnts har strukturförändringarna genom lag (1990:650) gjort det utvidgade reparationsbegreppet generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Frågan är hur denna vidare omfattning påverkar tolkningen av lagtexten. I det här avsnittet skall vi kommentera rättsläget, med utgångspunkt från vad vi vet och vad vi med fog kan anta.

De ursprungliga motiven var att ändrad verksamhetsinriktning, teknisk eller ekonomisk utveckling, ofta medför att värdet av förändringsåtgärder inte blir bestående. Upprepad aktivering av sådana åtgärder skulle kunna ge ekonomiskt oriktiga byggnadsvärden.

Motiv för det utvidgade reparationsbegreppet



FIGUR 14 Huvudmotivet till det utvidgade reparationsbegreppet

Nu är förmodligen de positiva ekonomiska effekterna av direktavdrag en större engagerande faktor för företagen än oron för oriktiga byggnadsvärden, men det är en annan fråga. Faktum kvarstår: Om en fastighetsägare av någon anledning flyttar en vägg för att sedan flytta tillbaka den, har de företagna åtgärderna inte förändrat byggnadens värde. Aktivering skulle därmed i princip strida mot god redovisningssed. Det utvidgade reparationsbegreppet är tänkt att lösa denna konflikt.

I utredningen säger man ändrad verksamhetsinriktning men menar då enbart åtgärder som vidtas inom ramen för en byggnads huvud-

sakliga användningsområde. Som exempel på bibehållet användningsområde anges i SOU 1968:26 affärs-, kontors-, verkstads-, lagrings- eller liknande ändamål. Värt att notera är att dessa exempel tagits bort i proposition och SFS. Där står endast att det innebär en väsentlig förändring av fastigheten om en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för helt annat ändamål. Någon närmare precisering av vad som kan anses vara helt annat ändamål görs inte.

Vi skall minnas att motiven i SOU 1968:26 gällde ett införande enbart för inkomstslaget rörelse. I rörelsereglerna måste hänsyn tas till speciella förhållanden och risker, menar man. I efterhand kan det synas märkligt att man i utredningen anser att fortsatt prövning bör ske huruvida reglerna skall gälla även för inkomstslaget jordbruksfastighet. Skillnaderna mellan rörelse och jordbruk är ju i detta avseende begränsad till den bedrivna verksamhetens art. Några år senare, i SOU 1971:78 anses det naturligt att föra över ändringen som skett för rörelsebyggnader till byggnader på jordbruksfastighet då nödvändiga moderniseringar för en rationell jordbruksdrift annars hindras.

I SOU 1989:34 föreslås omfattande förändringar av KL. Här konstateras att det utvidgade reparationsbegreppet genom samordning till ett inkomstslag har fått en vidgad omfattning och nu blir generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Uttrycket "generellt tillämpligt" har fått stort genomslag i litteratur och artiklar.

Några klargöranden

Som underlag för de fortsatta resonemangen ställer vi ett antal frågor. Genom att föra en diskussion kring varje fråga hoppas vi ge en bild av ramarna för det utvidgade reparationsbegreppet.

Det utvidgade reparationsbegreppet är generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Vad räknas som näringsverksamhet? Svaret återfinns i KL 21§:

Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet. Lag (1990:650).

Ytterligare, mer detaljerad information finns i anvisningarna till 21§. Näringsverksamhet är ett vidsträckt begrepp som innefattar de olika bolagsformerna. Någon diskussion om vilka bolagsformer som kan tillämpa reglerna behövs därför inte.

Vad är näringsverksamhet?

För vilka fastighetstyper är det utvidgade reparationsbegreppet tillämpligt? Finns det någon begränsning och i så fall för vilka fastighetstyper? Återigen är det formuleringen "generellt tillämpligt i näringsverksamhet" som ger vägledning. Fastigheter som används i näringsverksamhet är näringsfastigheter. I KL 5§ anges vad som är privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Första stycket lyder:

Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas -- med i sjunde stycket angivet undantag -- småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet. Lag (1993:1524)

I sjunde stycket, 5§ gjordes ett tillägg genom lag (1993:1524) med följande lydelse:

Privatbostadsfastighet på lantbruksenhet skall på ägarens begäran räknas som näringsfastighet om småhusets storlek uppgår till minst 400 kvadratmeter och det har nybyggnadsår före år 1930. Lag (1993:1524).

Är det härmed utrett vilka typer av fastigheter som kan tillämpa reglerna? Vad gäller för hyreshus som enbart innehåller bostäder? Diskussionen om bostäder har i förarbetena begränsats till bostadshus på jordbruksfastighet. Vilken ledning ger denna diskussion om tillämpningen på andra bostadshus? Det finns i alla fall inget uttalat stöd för att reglerna skulle omfatta bostäder. Riksskatteverket skriver däremot följande:

Det utvidgade reparationsbegreppet gäller även näringsfastigheter innehållande bostäder. Någon praxis på gränsdragningen har ännu inte utbildats men ett rimligt antagande är att kostnaderna för ändrad rumsindelning är omedelbart avdragsgilla så länge användningen till bostad består. (RSV handledning för beskattning: 1998)

I boken *Inkomst av hyresfastighet* behandlar man frågan och skriver så här:

Att i lagtexten använts uttrycket "lokaler" innebär inte att bestämmelserna endast gäller kommersiella fastigheter. I specialmotiveringen (prop. 1989/90:100 s.665) sägs i klartext att det vidgade reparationsbegreppet skall vara generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Bestämmelserna är således tillämpliga även på bostadshus. (Norell, et al: 1995)

Vilka fastighetstyper?

Generellt tillämpligt

Privatbostadsfastighet/
näringsfastighet

Kulturbyggnader

Vad gäller för hyreshus
med bostäder?

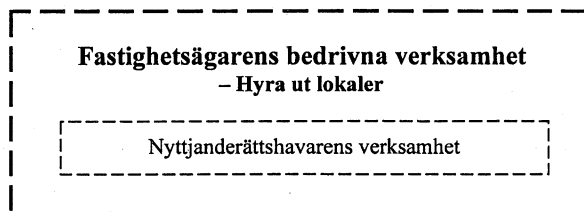
RSVs tolkning, hyreshus
med bostäder

Doktrinen tolkning,
hyreshus med bostäder

Det är riktigt att uthyrning av bostäder utgör näringsverksamhet. Frågan är kanske därmed utagerad. Att RSV i sin handledning anser det tillåtet är onekligen ett tungt vägande skäl. Några rättsfall lär inte heller komma som styrker det. Vem skulle driva dem i så fall? Om vi vore fastighetsägare skulle åtminstone inte vi stänga den dörr som öppnats. Att vi fortsätter diskutera frågan beror på att vi inte kan finna något direkt stöd för att reglerna skulle vara tillämpliga på bostäder. Det kan få förödande konsekvenser för ett företag som kostnadsfört ombyggnadsåtgärder i bostäder, om det senare visar sig att detta inte är tillåtet skattemässigt.

Reglerna infördes ursprungligen för rörelsefastigheter. Åtgärderna skulle vara normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten. Den verksamhet som åsyftades var då den i lokalerna bedrivna verksamheten. Någon konfliktsituation förelåg då inte. Eftersom reglerna blev möjliga att tillämpa även för fastigheter med rörelse bedrivna av annan än fastighetsägaren dök problemet upp. I vilken bedrivna verksamhet? Fastighetsägarens eller hyresgästens?

Vems bedrivna verksamhet?



FIGUR 15 *Vems bedrivna verksamhet?*

Rättsfall klarlägger att det är hyresgästens bedrivna verksamhet som åsyftas. Vi ställer oss undrande till varför det plötsligt, i fallet bostäder, är fastighetsägarens bedrivna verksamhet som avses, och inte hyresgästens. Hyresgästens bedrivna verksamhet är att bo, vilket inte utgör näringsverksamhet. Åtminstone inte i Sverige.

Frågor och oklarheter

Vilken typ av åtgärder är möjliga att vidta inom ramen för det utvidgade reparationsbegreppet? Lagtexten ger viss vägledning. Åtgärderna skall utgöra ändringsarbeten på byggnad. Det skall vara arbeten som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Exempel på detta ges i lagtexten. Det kan röra sig om upptagande av nya fönster- och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning eller andra åtgärder i samband med omdisponering av lokaler. Frågorna och oklarheterna är däremot många, vilket vi vill försöka visa genom väl valda frågor och exempel.

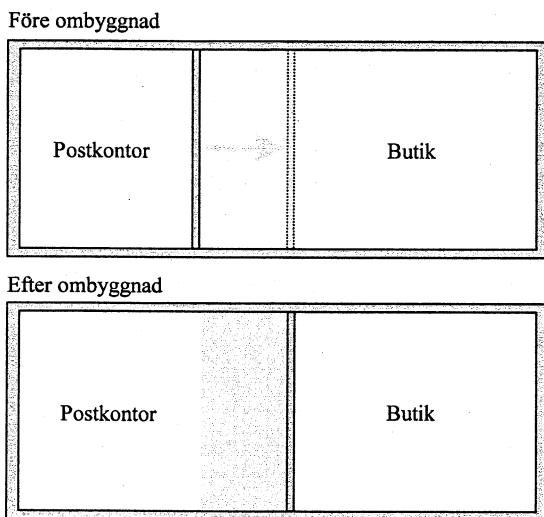
Vilken typ av åtgärder?

Inför en ombyggnad ställs lämpligen följande frågor vad gäller verksamhetens art:

Bibehållen verksamhet?

- 1) Vilken verksamhet bedrevs i lokalerna innan de aktuella åtgärderna genomfördes?
- 2) Vilken verksamhet bedrivs i lokalerna efter de aktuella åtgärdernas genomförande?
- 3) Kan man anse att verksamheten har en bibehållen verksamhetsinriktning?

I figur 16 ges ett exempel på när frågan om bedriven verksamhet skulle kunna bli aktuell. En vägg mellan två lokaler flyttas.



FIGUR 16 Omdisponering av lokaler

Efter ombyggnaden har verksamheten ändrats på den gråa ytan. I respektive lokal är verksamheten dock oförändrad. I de ursprungliga motiven talas om oriktiga byggnadsvärden. Frågan är om denna åtgärd förändrat byggnadens värde? Rent tekniskt har den inte det. Om åtgärden genererar högre intäkter är saken i ett annat läge. Det finns en gräns för hur långt denna diskussion rimligen kan dras, varför vi slutar här. Den intresserade läsaren får föra resonemanget vidare på egen hand.

Nästa fråga behandlar åtgärdernas karaktär. Är de utförda åtgärderna normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten? Var går gränsen mellan ändrad verksamhetsinriktning och helt annan verksamhet?

Normalt påräkneligt?
Ändrad verksamhetsinriktning?

- Kiosk → Presscenter
- Hamburgerbar → Restaurang
- Sportaffär → Klädesaffär
- Klädesaffär → Sportaffär

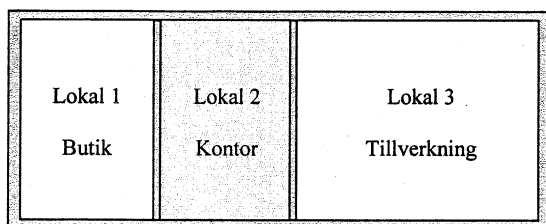
OK?

- Väsentlig förändring? Listan kan göras lång. När är det sannolikt att verksamheten kommer att anses förändrad? Denna fråga är kopplad till hur omfattande åtgärderna får vara. Är åtgärderna av så begränsad omfattning att de inte kan anses utgöra en väsentlig förändring av fastigheten? Att göra en undersökning av skatterättens väsentlighetsrekvisit innebär ett arbete av en helt annan omfattning än denna uppsats. Vi har inte heller kunnat hitta någon sådan studie. Det är vanskligt att använda analogier inom skattelagstiftningen angående väsentlighet. Vi nöjer oss därför med att återigen ställa frågor.
- Omfattning? Vad skall omfattningen relateras till?
Åtgärdad area / Total area
- Kostnad / Omsättning i nyttjanderättshavarens verksamhet
 - Kostnad / Fastighetens driftnetto
 - Kostnad / Fastighetens anskaffningsvärde
 - Kostnad / Fastighetens bokförda värde
 - Kostnad / Fastighetens taxeringsvärde
- Etapper, hur ofta? Kanske görs en samlad bedömning utifrån några av dessa förhållanden, men vad händer i så fall om förändringen sker i etapper? Hur ofta kan man göra denna typ av åtgärder till samma hyresgäst och hur kopplas begränsningar i tiden i så fall till omfattningen av åtgärderna? En granskning sker ju efter ett verksamhetsår i samband med deklarationen. Om ett åtgärds paket förläggs över två räkenskapsår för att åtgärderna totalt sett skulle anses allt för omfattande, skulle det vara möjligt?
- Det finns säkert fler aspekter som är av intresse. Det är en omöjlighet att täcka in samtliga frågetecken som anknyter till det utvidgade reparationsbegreppet. Vi hoppas att vi lyckats lyfta fram några av de viktigare frågeställningarna och att dessa kan tjäna som "ögonöppnare" för läsaren. Kopplingen till de ursprungliga motiven bör ske genomgående. Den kopplingen är en av få vägvisare för den som konfronteras med det utvidgade reparationsbegreppet.

Kritik

Det utvidgade reparationsbegreppet utvecklades mot bakgrund av att aktivering av ombyggnadsåtgärder ibland gav oönskade effekter. I föregående avsnitt belyser vi problem och oklarheter som omgärdar detta begrepp. Avsnittet mynnar ut i ett antal frågor som tydliggör omfattningen av den gråzon som utgör ett problem i tillämpningen av reglerna. Som vi tidigare varit inne på är det begränsade antalet rättsfall inte tillräckligt stöd för den som vill få klarhet om tillämpligheten i enskilda fall. Efterhand som antalet avgöranden från regeringsrätten blir fler kommer rättsläget alltmer att klarna.

Bortsett från att större klarhet om tillämpligheten hade varit önskvärd har vi en mycket kraftig invändning mot reglernas utformning. För att åskådliggöra vad vi menar använder vi oss av ett exempel.



FIGUR 17 Omdisponering av lokaler

Aman AB äger fastigheten Avdraget 8. I en byggnad på fastigheten bedriver Aman AB sin kärnverksamhet. Byggnaden innehåller tre lokaler som figur 17 visar. Genom att utnyttja det utvidgade reparationsbegreppet kan Aman AB kostnadsföra ett antal omdisponeringsåtgärder. Det är kopplingen till kärnverksamheten i de tre lokalerna som ger Aman AB, i egenskap av fastighetsägare, denna rätt.

Exempel

Aman AB säljer kärnverksamheten till Kris AB men behåller fastigheten. För att Aman AB i denna situation skall kunna kostnadsföra omdisponeringsåtgärder genom att utnyttja det utvidgade reparationsbegreppet, krävs att åtgärderna är normalt påräkneliga i Kris AB:s verksamhet. Om så är fallet finns ingen principiell skillnad mellan de två situationerna.

Kris AB slutar så småningom med tillverkningen och köper in allt från en annan tillverkare. Kris AB behöver inte lokal 3 längre. För att kunna hyra ut lokal 3 till någon annan måste Aman AB göra vissa ombyggnadsåtgärder. Om den nya hyresgästens verksamhet skiljer sig från Kris AB:s får åtgärderna inte kostnadsföras direkt.

Det utvidgade reparationsbegreppet är generellt tillämpligt i näringsverksamhet. Vi har tidigare förklarat att den verksamhet som åsyftas är den i lokalerna bedrivna verksamheten. Ovanstående exempel visar den ur en fastighetsägares perspektiv orimliga konsekvensen att det är förutsättningar utom fastighetsägarens kontroll som avgör om det utvidgade reparationsbegreppet är tillämpligt eller inte.

Fastighetsägaren Aman AB:s bedrivna näringsverksamhet, att hyra ut lokalerna, ger inte möjlighet att kostnadsföra omdisponeringsåtgärder som är normalt påräkneliga i uthyrningsverksamheten. Enligt vår åsikt är detta inte rimligt. Särskilt orimligt blir det om man tänker sig att fastigheten är ett industrihotell, där en del av själva idén är att företag skall kunna hyra in sig under kortare perioder. Om ägaren till en sådan fastighet skulle tvingas aktivera samtliga omdis-

Industrihotell

poneringsåtgärder, skulle effekten snart bli precis den som det utvidgade reparationsbegreppet infördes för att förhindra.

Vi frågar oss om det verkligen varit lagstiftarens avsikt att reglerna skulle fungera på detta sätt, eller om det rentav inte uppmärksamrats. Man kan spekulera om varför det har blivit så här och det har vi också gjort. Då dessa spekulationer är gjorda på mycket lösa grunder väljer vi att utelämna dem ur uppsatsen.

EXTERNREDOVISNING

Avskrivningsunderlag

För att bestämma det avskrivningsunderlag som belöper på en fastighet är det nödvändigt att dela in denna i olika kategorier efter de olika delarnas livslängd. De kategorier man använder sig av är följande:

- Mark
- Byggnad
- Markanläggning
- Byggnadsinventarier
- Markinventarier

Innan en utförligare behandling av dessa kategorier inleds bör man notera att det civilrättsliga fastighetsbegreppet skiljer sig något från det skatterättsliga.

Civilrättens fastighetsbegrepp

Civilrättens definition av begreppet fastighet återfinns i Jordabalkens (JB) första kapitel. I 1§ står:

*Fast egendom är jord. Denna är indelad i fastigheter...
(JB1:1)*

Man fortsätter i JB 2:1 med att ange vilka tillbehör en fastighet har. Dessa fastighetstillbehör utgörs av byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som uppförts i eller ovan jord för stadigvarande bruk. Även träd, växter och naturlig gödsel är att hänföra hit.

I JB 2:2 anger lagstiftaren vad som anses vara byggnadstillbehör. Hit hör fast inredning och annat som byggnaden har utrustats med som är avsett för stadigvarande bruk. Man anger som exempel på detta bland annat hiss, ledstång, ledningar för vatten och värme, innanfönster och nyckel.

I JB 2:3 anges vad som är att anse som industritillbehör. Föremål som tillförts en för industriellt ändamål inrättad fastighet och för användning huvudsakligen på denna är att anse som industritillbehör, om de används i verksamheten. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg undantas från detta begrepp.

I JB 2:4 utreds vad som gäller om byggnaden och marken ägs av olika personer, som är fallet vid till exempel tomträtt. I detta fall anses byggnaden inte vara ett fastighetstillbehör, utan klassificeras i stället som lös egendom.

Fastighet

Fastighetstillbehör

Byggnadstillbehör

Industritillbehör

Olika ägare till mark och byggnad

Skatterättens fastighetsbegrepp

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet bygger på civilrättens definition och överensstämmer i stort med detta. En av skillnaderna är att byggnader som civilrättsligt anses som lös egendom behandlas som fastighetstillbehör i skatterätten.

Ytterligare skillnader finner man vad gäller industritillbehör. Dessa skrivs av som inventarier och ingår därför inte i taxeringsvärdet för fastigheten. Vidare talar man i skatterätten om begreppet byggnadsinventarier och markinventarier, något som behandlas utförligare nedan.

Fastighetsbegreppets kategorier

Mark	Då mark skatterättsligt anses ha ett bestående värde sker ingen avskrivning alls på denna del av fastigheten. Markvärdet ingår således inte i avskrivningsunderlaget.
Byggnad	För en byggnad som uppförts av ägaren gäller att de kostnader som kan hänföras till byggnaden räknas in i avskrivningsunderlaget. Med detta menas sådana delar och tillbehör som installerats för den allmänna funktionen att göra byggnaden duglig som uppehållsplats för människor.
Byggnadsinventarier	Byggnadsdelar som i näringsändamål är avsedda att direkt tjäna driften räknas som inventarier. Man bör observera att delar som hör till stommen alltid hänförs till byggnaden, även om de är avsedda att direkt tjäna driften. Exempel på detta är golv, väggar och tak i ett bankvalv, som hänförs till byggnaden då dessa anses höra till stommen. Valvdörren däremot anses vara inventarium. Vid köp, byte eller liknande gäller att köpeskillingen samt de kostnader som uppstår i samband med köpet skall utgöra avskrivningsunderlag. Oftast ingår även mark i köpeskillingen och då måste en proportionering av köpeskillingen ske. För att få fram den del som belöper på byggnaden tar man hjälp av taxeringsvärdet på fastigheten.
Exempel	En fastighet överläts mot en köpeskillning av 10 miljoner kronor. Till detta kommer lagfartskostnader, 1,5 procent på köpeskillingen. Av de 10 miljonerna avser 500 000 kronor byggnadsinventarier och 800 000 kronor belöper på industritillbehör. Fastighetens totala taxeringsvärde är 6 miljoner varav byggnadens andel är 4 miljoner.

Byggnaden:		
Köpeskilling:	$10\,000\,000 + 150\,000 =$	10 150 000
Industritillbehör:		<u>- 800 000</u>
		9 350 000
Taxeringsvärde	$4\,000\,000/6\,000\,000 =$	$\times \underline{0,667}$
		6 233 333
Byggnadsinventarier:		<u>- 500 000</u>
Avskrivningsunderlag byggnad:		5 733 333
Mark:		
Köpeskilling:	$10\,150\,000 - 800\,000 =$	9 350 000
Byggnad		<u>- 6 233 333</u>
Avskrivningsunderlag mark:		3 116 667
Inventarier:		
Industritillbehör:		800 000
Byggnadsinventarier:		<u>+ 500 000</u>
Avskrivningsunderlag inventarier:		1 300 000

FIGUR 18 Beräkning av avskrivningsunderlag

Har parterna i kontraktet gjort en uppdelning av köpeskillingen på byggnad och mark blir denna genom ovanstående beräkningsgång utan verkan vid framräkning av avskrivningsunderlag för de olika delarna.

Vid köp av byggnad på ofri grund anses hela köpeskillingen belöpa på byggnaden.

Vid ett benefikt förvärv av en fastighet, till exempel genom arv eller gåva tar man helt enkelt över den förre ägarens avskrivningsplan och fortsätter skriva av som om det inte hade skett någon överlåtelse.

Åtgärd behövlig för att göra mark plan och fast hänförs i KL23§ anv p7 till markanläggning. Vägar, körplaner, parkeringsplatser, planteringar och liknande är exempel på detta.

För att kostnaden för en markanläggning skall räknas in i avskrivningsunderlaget krävs att kostnaden uppstår efter det att fastigheten har förvärvats. Man kan alltså inte genom köp överta en markanläggning. De kostnader som får räknas med är faktiska kostnader som uppstår i samband med anläggandet.

Vid benefikt förvärv gäller dock samma regler som för byggnad, det vill säga man övertar den förre ägarens avskrivningsplan och fortsätter skriva av som om ingen överlåtelse har skett.

Föremål som är avsedda är att direkt tjäna driften, till exempel maskiner, hissar för gods och lagerhyllor kallas för byggnadsinventarier. I en butik är till exempel hyllor, diskar och rulltrappor att hänföra till detta begrepp.

Markanläggning

Byggnadsinventarier

I de fall då föremålet i fråga även tjänar det allmänna ändamålet att göra byggnaden duglig att vistas i, proportioneras avskrivningsunderlaget mellan byggnad och byggnadsinventarier. För ledningar gäller speciella proportioneringsregler.

Markinventarier

I KL23§ anv p7 ges exempel på föremål som anses vara markinventarier. Inventarier avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier är att anse som markinventarier. Ytterligare exempel är fundament, stickspår, traversbanor och stängsel. Liksom för byggnadsinventarier gäller speciella regler för ledningar.

Avskrivningar

Vad är avskrivningar? På den frågan skulle flertalet med kunskaper i redovisning svara att avskrivningar är kostnader som uppkommer då investeringar periodiseras över den ekonomiska livslängden. En räkenskapsanalytiker skulle kanske svara att avskrivningarna utgör ett verktyg för värdekorrigeringar av ett företags tillgångar. Avskrivningarna har också en viktig finansieringsfunktion. Avskrivningarnas storlek under en viss period bestäms av tre faktorer:

- Avskrivningsbasen: Vanligtvis den historiska utgiften.
- Avskrivningstiden: Vanligtvis den ekonomiska livslängden.
- Tidsfördelningsmönstret: Fördelningen av avskrivningsbasen över avskrivningstiden. Rakt, degressivt, progressivt eller på annat sätt. (Stark: 1994, s8)

Beroende på i vilket sammanhang avskrivningarna görs har de olika syften. Här redovisas några situationer då kostnader eller tillgångars värde är av intresse:

- Vid överskottsberäkningar, som används för att mäta effektivitet eller besluta om utdelning till ägare.
- Vid beslut om priser, taxor eller hyror.
- Vid investeringsbeslut.
- Vid bestämmande av försäljningspris eller köp på andrahandsmarknad.
- Vid skatteberäkningar och som underlag för taxering. (Stark: 1994, s8-9)

Den sistnämnda punkten är i centrum då vi diskuterar avskrivningarnas resultatpåverkande effekter. Vi skall belysa avskrivningarnas viktigaste och mest grundläggande egenskaper vid beräkning av resultat och skatter. Det utvidgade reparationsbegreppet gäller avskrivning på byggnad. För att öka helhetssynen och förståelsen för hur avskrivningar fungerar anser vi dock att det är befogat att ägna en förhållandevis stor del av kapitlet åt avskrivningar på annat än själva byggnaden, främst inventarier. Vilken avskrivningskategori som ett föremål hänförs till kommer att visa sig få stor betydelse för det ekonomiska utfallet. Beroende på fastighetstypen är andra avskrivningskategorier än byggnad mer eller mindre vanliga. Först görs en genomgång av gällande lagstiftning.

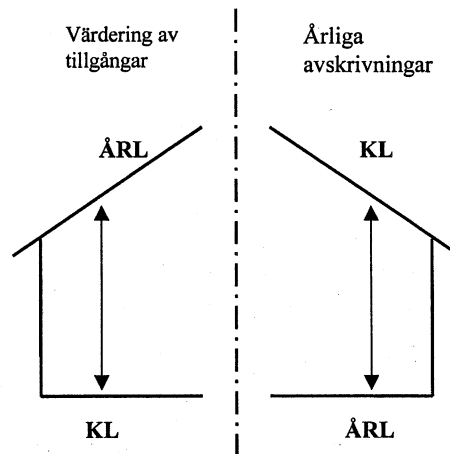
Avskrivningars egenskaper

Lagstiftning

Vi begränsar genomgången till att endast omfatta reglerna för aktiebolag, i enlighet med gjorda avgränsningar. Lagstiftningen återfinns i Bokföringslagen (BFL), Årsredovisningslagen (ÅRL) och KL. Av BFL 11a§ framgår följande:

I aktiebolag och sådana handelsbolag som omfattas av årsredovisningslagen (1995:1554) skall årsbokslutet bestå av balansräkning, resultaträkning och noter. För årsbokslutet i sådana bolag gäller, i stället för 13-20 §§, bestämmelserna i 2 kap. 2, 4 och 6 §§, 3 kap. 1, 4, 6, 8 och 9 §§ samt 4 och 5 kap. årsredovisningslagen.

Det är alltså reglerna i ÅRL och KL som utgör de legala ramarna för avskrivningar i aktiebolag.



FIGUR 19 Begränsning av avskrivningarnas storlek enligt KL och ÅRL

I figuren framgår att ÅRL utgör ett tak för hur högt anläggningstillgångarna får värderas. Den nedre gränsen, golvet, för denna värdering ges av KL. På motsvarande sätt förhåller det sig vid bestämningen av de årliga avskrivningarna. Skillnaden är att KL nu utgör ett tak för hur stora avskrivningar som får göras. Den nedre gränsen ges av ÅRL.

För att ytterligare begränsa omfattningen behandlar vi endast reglerna för anläggningstillgångar. En fastighet och dess tillbehör kan visserligen utgöra omsättningstillgångar och motsvarande regler finns också för sådana. Det vanligaste är dock att fastigheter redovisas som anläggningstillgång.

Av stor betydelse inom redovisningen är begreppet god redovisningssed. Begreppet är ständigt återkommande i lagstiftning och rekommendationer på området. I ÅRL 2:2 heter det till exempel att *årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed*. Vad som är god redovisningssed framgår av rekommendationer som utfärdas av Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden (BFN) och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).

God redovisningssed

I ÅRL 2:3 förstärks andemeningen i 2:2 genom att det uttryckligen sägs att *balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat*. Dessa grundläggande redovisningsprinciper gäller tillsammans med övriga, mer specifika regler.

Rättvisande bild

I ÅRL 4:3 stadgas att *anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4 - 6§ eller 12§*. Avskrivning av anläggningstillgångar behandlas i en av de paragrafer som det hänvisas till, nämligen 4§ vilken säger att *anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skall skrivas av systematiskt över denna*. I tredje stycket, samma paragraf står att *avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen*. Som framgår är den civilrättsliga lagtexten inte särskilt vägledande. Företagen avgör alltså själv vad som är en lämplig avskrivningsplan inom ramen för vad som kan anses vara god redovisningssed.

Anskaffningsvärde

Det finns en riklig flora av teorier som behandlar olika avskrivningsmetoder och så länge dessa inte kommer i konflikt med aktuella lagstiftningar är det fritt fram att använda dem. Några är principiellt viktiga och dessa återkommer vi till i slutet av kapitlet.

De skatterättsliga avskrivningsreglerna återfinns i KL 23 anv p6-7, 12-14. Reglerna delas upp för byggnader, markanläggningar och inventarier. I första stycket av anvisningspunkt 6 står att *utgifter för anskaffande av en byggnad dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde*. Sjunde stycket av samma paragraf anknyter till första stycket. Det lyder:

Planenlig avskrivning, byggnad

Procentsatsen för värdeminskningssavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för verksamheten

begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta.

RSVs rekommendationer för avskrivning av byggnad

I lagtexten finns inga fastställda procentsatser. Det finns dock rekommendationer utfärdade av RSV (RSV S 1996:6). I korthet kan dessa rekommendationer sammanfattas i några få punkter:

- Småhus 2 %
- Hyreshus 2-5 %
- Ekonomibyggnader 4-5 %
- Industri- och övriga byggnader 2-5 %
- Specialbyggnader 3 %

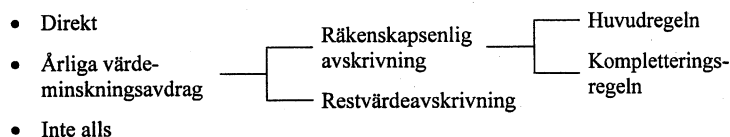
Markanläggning

Markanläggningar behandlas i KL 23§ p7 1st.

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar.

Inventarier

Lagtexten om markanläggningar innehåller som synes angivna procentsatser. Så är fallet även för inventarier. Avdrag för kostnader avseende anläggningstillgångar kan göras som följer av nedanstående figur.



FIGUR 20 Värde-minskningsavdrag

Reglerna återfinns i anvisningspunkterna 12-14 till 23§. I första stycket till tolfte anvisningspunkten anges att utgifter för inventarier dras av genom:

årliga värde-minskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 13 eller om restvärdeavskrivning i punkt 14. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Anvisningspunkt 13 börjar med en uppräknig av förutsättningar som måste vara uppfyllda för att räkenskapsenlig avskrivning skall få tillämpas. Förutsättningarna är:

Räkenskapsenlig avskrivning

- a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;
- b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;
- c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;
- d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt
- e) att - om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret - det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Är dessa villkor uppfyllda finns två avskrivningsalternativ att tillgå, huvudregeln och kompletteringsregeln. Huvudregeln återfinns i fjärde stycket av anvisningspunkt 13.

Huvudregeln

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde näringsverksamheten.

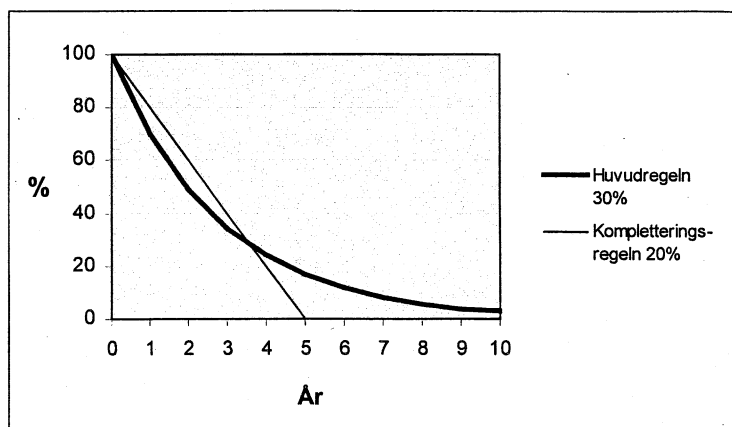
Kompletteringsregeln återfinns i sjunde stycket av anvisningspunkt 13.

Kompletteringsregeln

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent.

Effekten av kompletteringsregeln är en rak avskrivning på fem år. Huvudregeln är degressiv och avskrivningsunderlaget blir aldrig helt avskrivet.

Företagen kan varje år välja vilken av de två metoderna som är mest gynnsam. Avskrivning måste dock ske enligt samma metod för samtliga anläggningstillgångar under det aktuella året.



FIGUR 21 Avskrivning av inventarier

Restvärdeavskrivning

Om förutsättningarna för räkningsenlig avskrivning i anvisningspunkt 13 inte är uppfyllda återstår att tillämpa reglerna om restvärdeavskrivning i punkt 14.

Vid restvärdeavskrivning medges den skattskyldige avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret med tillägg av anskaffningsvärdet för inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde näringsverksamheten,...

Restvärdeavskrivning är liksom huvudregeln i räkningsenlig avskrivning en degressiv metod, dock med en något långsammare avskrivningstakt till följd av den lägre procentsatsen.

O begränsad livslängd

Förutom ovanstående avskrivningsmetoder finns det vissa inventarier som i rättspraxis anses ha en närmast obegränsad livslängd. Enligt RÅ 1991 not 113 är konstverk exempel på inventarier för vilka avskrivning inte medges. (Norell et al: 1995)

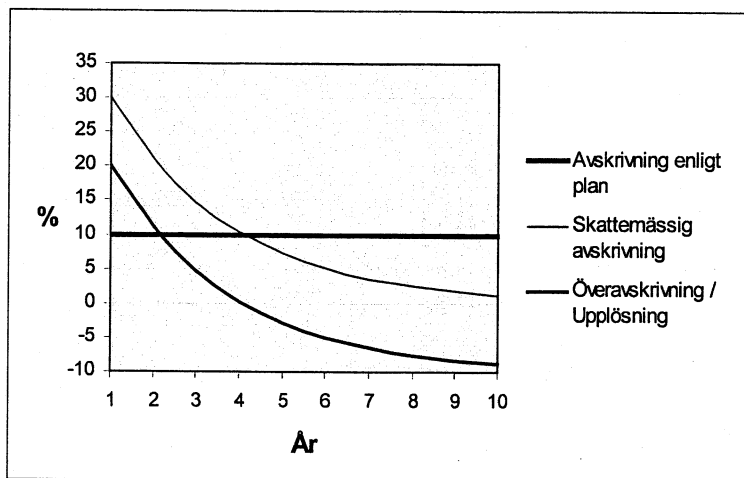
Redovisning

Överavskrivning

Vi har tidigare sett att företagen avgör vad som är en lämplig avskrivningsplan. Om de skattemässigt möjliga avskrivningarna sker i snabbare takt än denna plan skapas ett utrymme som företagen kan utnyttja för att göra överavskrivningar. Uttrycket är något missvisande. Det är alltid anskaffningsvärdet som skall skrivas av. Det innebär att överavskrivning i början alltid motsvaras av "underavskrivning" i slutet. Med andra ord är överavskrivning en tidigare-lagd avskrivning som endast förekommer till följd av en så kallad

bokslutsdisposition. Med det menas en transaktion som görs i samband med bokslutet och vars syfte är att påverka resultatet på ett ur skattesynpunkt gynnsamt sätt.

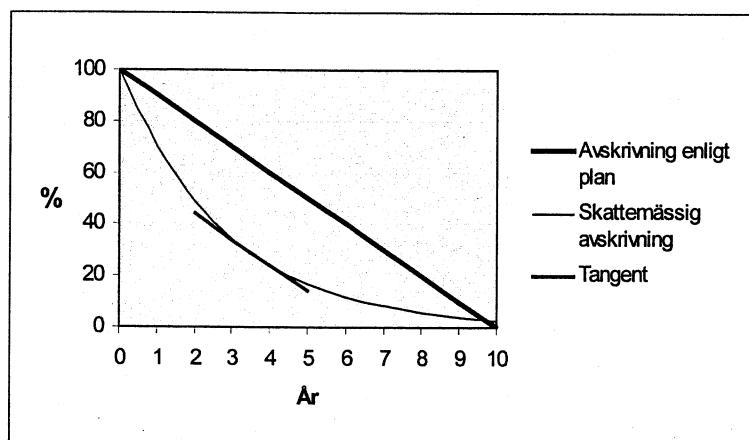
I figur 22 ser vi att överavskrivning sker under de första fyra åren. Därefter är värdena negativa. Dessa negativa värden innebär en upplösning av tidigare gjorda överavskrivningar.



FIGUR 22 Förhållande mellan planenliga avskrivningar och överavskrivningar

Upplösning är en mer korrekt benämning på "underavskrivningar". I figur 23 syns den löpande värdeförändringen till följd av olika avskrivningsmetoder.

Upplösning



FIGUR 23 Värdeförhållande mellan planenliga avskrivningar och överavskrivningar

Övergången från överavskrivning till upplösning sker efter tangeringspunkten, det vill säga då lutningen på skattekurvan understiger lutningen på kurvan för planenlig avskrivning. Det kan sägas att de skattemässiga avskrivningarna kan ses som summan av de plan-

enliga avskrivningarna och överavskrivningarna/upplösningarna. Vi återkommer till detta senare.

Vad är det då som händer när avskrivningar görs? För att illustrera detta inför vi ett antal schematiska bilder som sedan kommenteras. Den första bilden visar en tänkt balansräkning året före det aktuella räkenskapsåret. Siffrorna i denna balansräkning utgör ingående balans för samtliga följande alternativ i avsnittet. Beteckningarna i figurerna har följande betydelser:

OT 4	S 7
AT 13	OR 4
	EK 6

OT = Omsättningstillgångar
 AT = Anläggningstillgångar
 S = Skulder
 OR = Obeskattade reserver
 EK = Eget kapital
 K = Kostnader
 I = Intäkter
 AEP = Avskrivning enligt plan
 ÖA = Överavskrivning
 BD = Bokslutsdisposition
 V = Vinst efter skatt
 F = Förlust

FIGUR 24 *Ingående balans*

Vi tänker oss först att företaget redovisar en vinst under räkenskapsåret. I figurerna 25-27 visas följderna av avskrivningar i resultaträkningen.

K 9	I 22
V 13	

FIGUR 25 *Resultaträkning utan avskrivning*

K 9	I 22
AEP 5	
V 8	

FIGUR 26 *Resultaträkning med avskrivning enligt plan*

K 9	I 22
AEP 5	
ÖA 4	
V 4	

FIGUR 27 *Resultaträkning med överavskrivning*

Vi kan se hur de planliga avskrivningarna och överavskrivningarna redovisas som kostnader och att detta i sin tur reducerar den redovisade vinsten. Resultaträkningarna i figurerna 25-27 utgör alternativ som var och en ger upphov till en balansräkning (figur 28-

30). Fallet utan avskrivning redovisas som stöd för jämförelser mellan avskrivningsalternativen.

OT 17	S 7
	OR 4
	EK 19
AT 13	

FIGUR 28 Balansräkning utan avskrivning

OT 17	S 7
	OR 4
	EK 14
AT 8	

FIGUR 29 Balansräkning med avskrivning enligt plan

OT 17	S 7
	OR 8
	EK 10
AT 8	

FIGUR 30 Balansräkning med överavskrivning

Balansräkningarna kommenteras var för sig. Först den i figur 28 vilken är en följd av resultaträkningen i figur 25.

- Omsättningstillgångarna tillförs skillnaden mellan intäkter och kostnader ($22-9=13$) och ökar från 4 till 17.
- Anläggningstillgångarna är oförändrade eftersom inga avskrivningar sker.
- Inga amorteringar görs. Skulderna är därför också oförändrade.
- De obeskattade reserverna är oförändrade då inga bokslutsdispositioner görs.
- Vinsten tillförs det egna kapitalet som ökar med 13 till 19.

Balansomslutningen har ökat med 13 från föregående år. Förändringen syns på omsättningstillgångarna och det egna kapitalet. I det här avsnittet går vi endast mycket översiktligt in på skattekonsekvenserna för de olika alternativen. Den i figurerna redovisade vinsten utgör vinst efter skatt. Skatten i det här alternativet kan sägas uppgå till 5 (Vinst före skatt: $13/(1-0,28) = 18$). Diskussionen om skatteeffekter fortsätter i kapitlet som behandlar de ekonomiska konsekvenserna.

Då avskrivning sker enligt plan påverkar detta resultaträkningen (se figur 26). Även balansräkningen förändras vilket framgår av figur 29.

Utan avskrivning

Avskrivning enligt plan

- På samma sätt som i fallet utan avskrivningar ökar omsättningstillgångarna från 4 till 17.
- Avskrivning enligt plan ger lägre värdering av anläggningstillgångarna som minskar från 13 till 8.
- Liksom i fallet utan avskrivningar är skulder och obeskattade reserver oförändrade.
- Genom att de planenliga avskrivningarna redovisas som en kostnad i resultaträkningen reduceras vinsten från 13 till 8.
- Vinsten tillförs det egna kapitalet som ökar med 8 till 14.

Balansomslutningen har minskat med ett belopp motsvarande de planenliga avskrivningarna jämfört med fallet utan avskrivningar. Förändringen drabbar anläggningstillgångarna och det egna kapitalet. Övriga poster är oförändrade. En lägre redovisad vinst gör att skatten nu sjunkit från 5 till 3 (Vinst före skatt: $8/(1-0,28) = 11$). Varje investering innebär naturligtvis initialt en inläsning av kapital. Då avskrivningarna är en kostnad som under året inte motsvaras av en utgift kan detta kapital åter frigöras.

Överavskrivning

Om man utöver de planenliga avskrivningarna utnyttjar möjligheten till överavskrivning (se figur 27) blir effekten på balansräkningen (figur 30) följande:

- På samma sätt som i tidigare fall ökar omsättningstillgångarna från 4 till 17.
- Avskrivning enligt plan ger lägre värdering av anläggningstillgångarna som minskar från 13 till 8. Observera att överavskrivningarna inte påverkar anläggningstillgångarnas redovisade värde.
- Skulderna är oförändrade.
- Överavskrivningarna ökar de obeskattade reserverna från 4 till 8. Obeskattade reserver kan sägas utgöra obeskattat eget kapital, bestående av eget kapital samt en latent skatteskuld.
- Genom att överavskrivningarna liksom de planenliga avskrivningarna redovisas som en kostnad i resultaträkningen reduceras vinsten ytterligare.
- Vinsten tillförs det egna kapitalet som ökar med 4 till 10.

Jämfört med fallet då endast planenliga avskrivningar görs är det bara de obeskattade reserverna och det egna kapitalet som påverkas. Övriga poster är oförändrade. Genom en bokslutsdisposition sker en påverkan på företagets taxerade inkomst vilket skjuter upp beskattningen för ett belopp motsvarande överavskrivningarna. Skatten har nu sjunkit till 2 (Vinst före skatt: $4/(1-0,28) = 6$). De obeskattade reserverna innehåller en skatteskuld som utgör en räntefri kredit.

Denna måste förr eller senare återföras till beskattning genom upplösning. Hur detta sker framgår av följande exempel.

K 17	I 15
	F 2

FIGUR 31 Resultaträkning vid förlust utan avskrivning eller upplösning

K 17	I 15
	BD 4
AEP 2	

FIGUR 32 Resultaträkning med upplösning av obeskattade reserver vid förlust

K 11	I 15
AEP 2	
V 4	BD 2

FIGUR 33 Resultaträkning med upplösning av obeskattade reserver vid vinst

Som tidigare har den ena resultaträkningen (figur 31) främst funktionen som jämförelseobjekt till figur 32 och 33. Vi ser i figur 32 hur en förlust täcks genom en bokslutsdisposition. I figur 33 ges exempel på det kanske vanligaste fallet, nämligen att ett vinstgivande företag tvingas lösa upp de obeskattade reserverna och därmed öka den redovisade vinsten. Resultaträkningarna i figurerna 31-33 utgör alternativ som var och en ger upphov till en balansräkning (figur 34-36).

OT 2	S 7
AT 13	
	OR 4
	EK 4

FIGUR 34 Balansräkning vid förlust utan avskrivning eller upplösning

OT 2	S 7
AT 11	
	EK 6

FIGUR 35 Balansräkning med upplösning av obeskattade reserver vid förlust

OT 8	S 7
AT 11	OR 2
	EK 10

FIGUR 36 Balansräkning med upplösning av obeskattade reserver vid vinst

Balansräkningarna kommenteras var för sig. Först den i figur 34 vilken är en följd av resultaträkningen i figur 31 där företaget redovisar en förlust. Inga åtgärder vidtas för att täcka förlusten.

- Förlusten leder till att omsättningstillgångarna minskar från 4 till 2. Detta ges av differensen mellan intäkter och kostnader ($15-17=-2$).
- Anläggningstillgångarna är oförändrade eftersom inga avskrivningar sker.
- Skulder och obeskattade reserver är också oförändrade.
- Förlusten tär på det egna kapitalet som minskar från 6 till 4.

Balansomslutningen har minskat med 2 jämfört med föregående år. Förändringen syns på omsättningstillgångarna och det egna kapitalet. Någon skatt utgår av naturliga skäl inte.

Om företaget går med förlust är det troligt att de obeskattade reserverna skulle upplösas för att täcka den. Så sker i resultaträkningen i figur 32. I stället för en förlust på 4 upplöses de obeskattade reserverna, redovisat som en bokslutsdisposition. Dessutom görs avskrivning enligt plan.

- På samma sätt som i det tidigare förlustfallet minskar omsättningstillgångarna från 4 till 2.
- Avskrivning enligt plan ger lägre värdering av anläggningstillgångarna som minskar från 13 till 11.
- Skulderna är oförändrade.
- De obeskattade reserverna upplöses i sin helhet för att täcka förlusten på 4.
- Genom bokslutsdispositionen redovisas ett nollresultat. Det egna kapitalet är därför oförändrat.

Balansomslutningen har minskat med 4 från föregående år. Vid upplösning av obeskattade reserver skall beloppet tas upp som intäkt och beskattas. I det här fallet redovisas ingen vinst. Återföringen av de obeskattade reserverna undgår då beskattning.

Upplösning av obeskattade reserver vid vinst

Det vanligaste fallet vid upplösning av obeskattade reserver torde dock vara att företaget går med vinst. Vinster är ju en grundförutsättning för ett företags fortlevnad. I figurerna 22 och 23, tidigare i avsnittet syns hur upplösning avlöser överavskrivning. Företaget får inte behålla medel som obeskattade reserver i obegränsad tid. Återföringen börjar så snart de planenliga avskrivningarna överstiger det maximala avskrivningsbeloppet enligt KL. På så sätt återförs de obeskattade reserverna till beskattning som vi varit inne på tidigare.

I figur 33 illustreras detta och effekten på balansräkningen i figur 36 blir som följer:

- Omsättningstillgångarna ökar från 4 till 8 genom att skillnaden mellan intäkter och kostnader ($15-11=4$) tillförs.
- Avskrivning enligt plan ger lägre värdering av anläggningstillgångarna som minskar från 13 till 11.
- Skulderna är oförändrade.
- De obeskattade reserverna minskar genom upplösningen till 2.
- Vinsten tillförs det egna kapitalet som ökar med 4 till 10.

Balansomslutningen har ökat med 2 från föregående år. Genom att de obeskattade reserverna delvis upplöses fördubblas vinsten efter skatt från 2 till 4. Skatten blir därmed också fördubblad.

Dessa exempel utgör inte på något sätt hela sanningen, men de viktiga huvuddragen finns med. I kapitlets inledning nämndes tre olika egenskaper som avskrivningarna har. Att de utgör en kostnad som tas upp i resultaträkningen har vi sett. Likaså att planenliga avskrivningar påverkar tillgångarnas värde. Avskrivningarnas finansierande funktion är en följd av att de redovisas som en kostnad som under året inte motsvaras av en utgift. På detta sätt frigörs kapital. Dessutom sker genom överavskrivningen en påverkan på företagets taxerade inkomst vilket skjuter upp beskattningen. De obeskattade reserverna innehåller en skatteskuld som utgör en räntefri kredit.

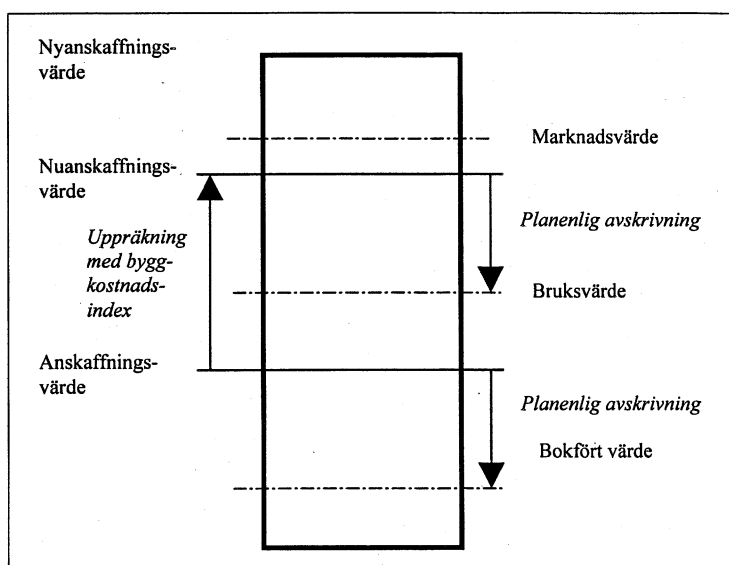
Det bör nämnas att dessa medel helt eller delvis kan, alternativt måste användas för amorteringar. Åtminstone tidigare var det vanligt att låta amorteringar och avskrivningar följas åt, främst i allmännyttiga bostadsföretag. Amorteringsdelen av en annuitet kan då användas som modell. Denna progressiva metod är inte skattemässigt gynnsam och används inte i samma utsträckning som tidigare.

Ett annat skäl till en ändrad syn på amorteringar är att företagen i ökad utsträckning belånar beståndet i stället för enskilda fastigheter. Att fokusera på den enskilda fastighetens livscykel får då inte samma genomslag i finansieringen. Om man beviljas amorteringsfrihet för lånet kan amorteringsbeloppet vid investering på annat håll ge en avkastning som överstiger låneräntan. Det är av särskild vikt att beakta risken vid en sådan investering. Belåningen har ju från början skett med beaktan av en viss risk, mot en bestämd säkerhet. Man måste vara medveten om att införandet av ytterligare en risk sker utan förändring av säkerheten.

Amortering

Några teoretiska avskrivningsmodeller

Vi har tidigare i kapitlet lovat att återkomma till en del principiellt viktiga avskrivningsmetoder. Innan vi gör det vill vi med en illustration redogöra för hur olika värdebegrepp förhåller sig till varandra.



FIGUR 37 Värdebegrepp (Aldosson: 1997, s7)

Inom avskrivningsteorin finns ett antal olika ansatser. Agneta Stark har gjort en omfattande genomgång av olika avskrivningsteorier. Stark delar in avskrivningsmetoderna i olika grupper, beroende på respektive metods egenskaper. En första principiell uppdelning gäller grunduppfattningen om tillgångars värde. Den ekonomisk-teoretiska uppfattningen är att en tillgångs värde beror på de betalningsnetton den ger upphov till. Den redovisningsinriktade uppfattningen är kostnadsbaserad och tillgångens värde styrs av anskaffningskostnaden. Här följer en presentation av fem olika avskrivningsmetoder, med särskiljande egenskaper.

Nuvärdesmetoden

Nuvärdesmetoden bygger på att de årliga avskrivningarna sker med ett belopp motsvarande följande differens mellan antagna framtida nettoinbetalningar:

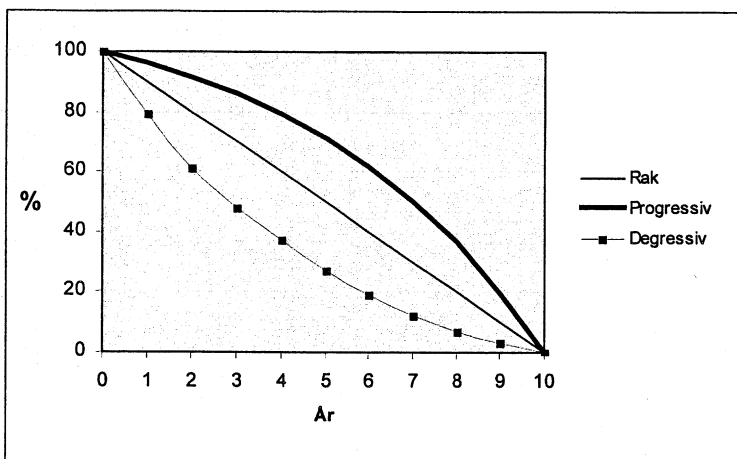
$$\begin{array}{r}
 \text{Diskonterat nuvärde vid årets slut} \\
 - \text{Diskonterat nuvärde vid årets början.} \\
 = \text{Årets avskrivning}
 \end{array}$$

Stark sammanfattar:

...subjektivt kapitalvärde kan kopplas till en teoretisk avskrivning, men betydande problem med avskrivningskonventionerna uppstår. Dessutom kvarstår problemet att i praktiken fastställa vilka belopp som skall avskrivas (s42).

Historisk utgift som grund för avskrivningarna är det traditionella betraktelsesättet inom redovisningen. All lagstiftning i KL, BFL och ÅRL med flera lagar baserar avskrivningarna på historisk utgift. Vi har tidigare redogjort för hur dessa avskrivningsmetoder är utformade, med undantag av de med progressiv utveckling. Det är därför påkallat att beskriva dessa lite närmare.

Historisk utgift



FIGUR 38 Avskrivningsmetoder

Vanligtvis följer dessa avskrivningar samma mönster som amorteringsdelen av en annuitet, det vill säga med små avskrivningar i början och stora i slutet. Formeln för beräkning av avskrivningar enligt denna metod ser ut på följande sätt:

$$\text{Årets avskr} = \frac{\text{Annuiteten}}{(1 + \text{ränta})^{(\text{löptid} - \text{period} + 1)}}$$

Annuiteten beräknas med följande formel:

$$\text{Annuiteten} = \text{Avskr underlag} \times \frac{\text{ränta}}{1 - (1 + \text{ränta})^{-\text{löptid}}}$$

Nuanskaffningsvärde kan användas som avskrivningsunderlag. Att värdera tillgångar till vad de kostar att anskaffa på balansdagen anknyter till alternativkostnadstanken. *Avskrivningen beräknas som*

Nuanskaffningsvärde

förändringen i anskaffningspriset för tillgången på marknaden mellan två balansdagar (Stark: 1994, s56).

Avyttringsvärde

Avyttringsvärde kan på samma sätt som nuanskaffningsvärde användas som avskrivningsunderlag. Metoden ger en värdering som konstant är något lägre än tidigare metod men resultatet efter ett projekts slut är det samma för båda metoderna. Fördelningen över tiden skiljer sig däremot åt. Förespråkarna utgår från att värdet ges av en långsam och planerad försäljning av tillgången i befintligt skick. Försäljning enligt likvidationsprinciper skulle inte ge en rättvisande bild. Metoden har en brist. *För unika tillgångar - som inte är så ovanliga - finns knappast separata marknadsvärden (Stark: 1994, s61).*

Cash flow

Cash flow istället för avskrivningar, är det möjligt? Huvudmotivet för att helt låta bli avskrivningar är att samtliga avskrivningar bygger på bedömningar. Istället bör helt bedömningsfria beräkningar göras, byggda på kontanter, menar förespråkarna. Kritik mot ansatsen grundar sig på att avkastningsberäkningar inte kan göras liksom jämförelser mellan olika företag eller olika år.

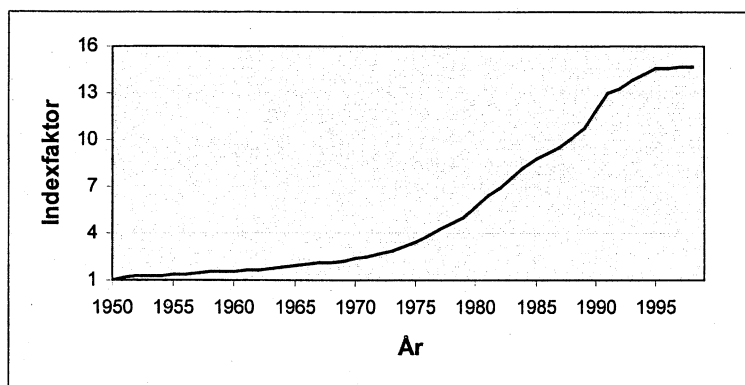
Oenigheten bland teoretiker om vilken metod som är den bästa kanske hänför sig till komplexiteten hos avskrivningar. Avskrivningarna har flera, ibland mot varandra stående syften. Vi skall inte fördjupa oss ytterligare i denna debatt.

FASTIGHETSEKONOMI

Ekonomiska effekter

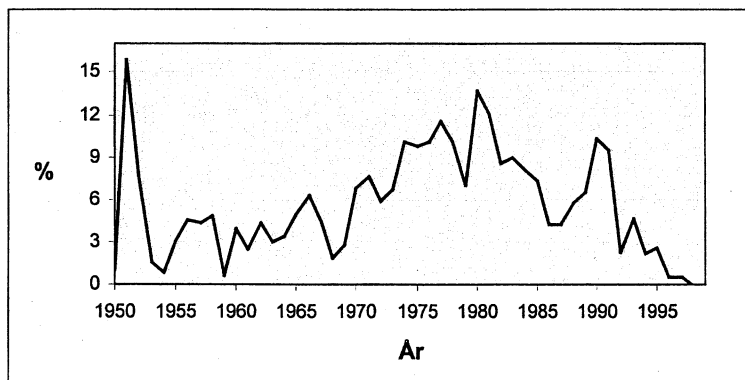
En krona idag är mer värd än en krona i morgon. En av orsakerna till detta är att en krona i handen går att investera och därmed avkasta. En annan orsak är den penningvärdesförsämring som följer av inflationen. I Sverige har vi under slutet av 1990-talet i princip inte haft någon inflation, vi har tidvis till och med haft deflation. Vid en längre tillbakablick ser man att situationen varit en annan. Sedan 1950-talet har konsumentprisindex (KPI) i Sverige förändrats enligt figuren nedan.

Inflation



FIGUR 39 Konsumentprisindex 1950 och framåt

I figuren nedan framgår att inflationen under den senaste 50-årsperioden har varierat kraftigt. Från att under början av 50-talet ha varit uppe i 16% är den som sagt nu i princip obefintlig.



FIGUR 40 Inflation från 1950 och framåt

I detta kapitel diskuteras några av de ekonomiska effekter som blir följden av att kostnadsföra utgifter för åtgärder direkt i stället för att aktivera dem.

Ekonomiska effekter vid direktavdrag

Vid direktavdrag blir företagets redovisade resultat för innevarande år lägre än om man aktiverat åtgärden. Detta leder till att minst tre positiva effekter uppstår:

- Likviditeten i företaget ökar.
- Det reala skatteuttaget minimeras.
- Kostnadsavdrag kan utnyttjas maximalt.

Den första effekten, den ökade likviditeten, medför att kapital frigörs. I de två följande alternativen spelar inflationen en viktig roll.

Ökad likviditet

Att kostnadsföra en åtgärd direkt ger upphov till ökad likviditet jämfört med aktivering av åtgärden. Anledningen till detta är att man det första året betalar lägre skatt.

Räntefri skattekredit

Hela kostnaden för åtgärden belastar första årets resultat. Beskattningsunderlaget blir då lägre och därmed också skatteuttaget. Denna lägre skatt ger upphov till en "räntefri skattekredit" som löper över den ekonomiska livslängden på åtgärden om den aktiverats. Krediten "återbetalas" successivt över denna tidsperiod. När den är helt "återbetald" är den totala beskattningseffekten, i nominella termer räknat, densamma oavsett om man kostnadsför direkt eller aktiverar. Skillnaden mellan de båda alternativen består i tidpunkten för skattebetalningarna.

De följande åren kommer företagets skatt att bli något lägre om man aktiverar åtgärden, eftersom det redovisningsmässigt fortfarande finns kostnader för åtgärden som minskar resultatet. Kostnadsför man direkt förbrukas hela kostnadsavdraget för utgiften det första året. Följande år utgör hela företagets resultat beskattningsunderlag. Den lägre skatten i aktiveringsfallet kan ses som en högre skatt i kostnadsföringsfallet. Skillnaden i skatt mellan enskilda år motsvarar den del som skall "återföras" till beskattning.

Avkastning

De medel som företaget disponerar genom den ökade likviditeten, har man möjlighet att avkasta i väntan på att de skall "återföras" till beskattning. Det är denna möjlighet att avkasta kapital som gör att man kan åsätta likviditetsökningen ett värde. Det frigjorda kapitalet kan avkastas genom olika investeringar. Givetvis kan avkastningen ökas genom placering av kapitalet i mer riskfyllda investeringar, men man måste komma ihåg att det belopp som motsvarar likviditetsökningen så småningom skall "återföras" till beskattning.

Det avkastade kapitalet förräntas ytterligare genom den "ränta på ränta"-effekt som uppstår när avkastningen återinvesteras.

"Ränta på ränta"-effekt

Värdet av likviditetsökningen räknas fram genom analys av de kassaflöden som de två fallen ger upphov till. De poster som påverkar kassaflödeskalkylen är: betalning av investeringen, inbetalningar och skatteutbetalningar.

I den första kassaflödeskalkylen framgår utfallet då man kostnadsför åtgärden i sin helhet under första året. Intäkterna har i denna kalkyl bedömts vara reellt konstanta. De har sedan räknats upp med inflationen, som under tidsperioden bedömts uppgå till i genomsnitt 3%. De i kapitlet ingående kassaflödeskalkylerna redovisas av utrymmesskäl inte i sin helhet. I bilaga 1 återfinns samtliga beräkningar för hela den betraktade tidsperioden.

Kassaflöde vid direktavdrag

Kostnaderna för året är lika stora som intäkterna. Företaget uppvisar ett nollresultat och därför blir skatteuttaget noll. De därpå följande åren belastas rörelsen inte med några kostnader och därför utgör hela intäkten grund för beskattning dessa år.

År	Kassa	Investering	Intäkt/inbetalning	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Resultat efter skatt
0		-100					
1	100,0		100,0	-100	0,0	0,0	0,0
2	100,0		103,0		103,0	-28,8	74,2
3	174,2		106,1		106,1	-29,7	76,4
4	250,5		109,3		109,3	-30,6	78,7
	370,7						
44	6182,8		356,5		356,5	-99,8	256,6
45	6439,5		367,1		367,1	-102,8	264,3
46	6703,8		378,2		378,2	-105,9	272,3
47	6976,1		389,5		389,5	-109,1	280,4
48	7256,5		401,2		401,2	-112,3	288,9
49	7545,4		413,2		413,2	-115,7	297,5
50	7842,9		425,6		425,6	-119,2	306,4
	8149,4						
Σ		-100,0	11279,7	-100,0	11179,7	-3130,3	8049,4

FIGUR 41 Kassaflöden vid direktavskrivning (del av bilaga 2)

I följande kassaflödeskalkyl visas hur utfallet blir om investeringskostnaden aktiveras. I detta fall periodiseras kostnaden. Även här räknas intäkterna upp med inflationen.

Kassaflöde vid aktivering

År	Kassa	Investering	Intäkt/Inbetalning	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Resultat efter skatt
0		-100					
1	100,0		100,0	-2	98,0	-27,4	70,6
2	72,6		103,0	-2	101,0	-28,3	72,7
3	147,3		106,1	-2	104,1	-29,1	74,9
4	224,2		109,3	-2	107,3	-30,0	77,2
~~~~~							
44	6178,9		356,5	-2	354,5	-99,2	255,2
45	6436,1		367,1	-2	365,1	-102,2	262,9
46	6701,0		378,2	-2	376,2	-105,3	270,8
47	6973,9		389,5	-2	387,5	-108,5	279,0
48	7254,9		401,2	-2	399,2	-111,8	287,4
49	7544,3		413,2	-2	411,2	-115,1	296,1
50	7842,4		425,6	-2	423,6	-118,6	305,0
	8149,4						

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 8049,4

FIGUR 42 Kassaflöden vid aktivering (del av bilaga 2)

I nominella termer betalas lika mycket skatt i båda fallen. Det faktum att man under första året redovisar ett positivt resultat gör att man måste betala skatt detta år. Kassaflödesanalysen visar att i direktavdragsfallet uppgick kassan efter första året till 100. När åtgärden aktiverades blev behållningen endast 72,6. Den ökade likviditeten utgörs av skillnaden mellan dessa belopp. Följande år betalar man lägre skatt i det fall man väljer att aktivera åtgärden. Redan år två börjar man alltså att "återföra" kapital till beskattning.

Skillnaden i likviditet är som störst år 1. Den uppgår då till 27,4. Påföljande år börjar den utjämnande effekten. Det femtionde året är likviditeten lika stor eftersom man då har betalat lika mycket skatt i nominella termer. Inflationen har som vi ser ingen effekt på likviditetsskillnaden då intäktsökningen är densamma i de båda alternativen.

Redovisningsmässigt syns den ökade likviditeten genom att man i balansräkningen tillför en större andel kapital till omsättnings-tillgångarna än vad som blivit fallet om åtgärden aktiverats. Exemplet på nästa sida illustrerar hur man i ett företags redovisning behandlar investeringskostnaden i de två fallen.

Återföring av kapital

Företaget HUS AB har en ingående balansräkning enligt följande.

Exempel

<b>OT</b> 4	<b>S</b> 7
<b>AT</b> 9	<b>EK</b> 6

FIGUR 43 *Ingående balans*

Man har under det gångna året gjort en större investering. Denna investering är den enda utgift företaget har i sin verksamhet. I det fall man kostnadsför investeringen direkt påverkas det redovisade resultatet nedåt och därmed blir också skatteunderlaget för året lägre. Väljer man i stället att aktivera åtgärden påverkar endast en del av investeringskostnaden årets resultat.

Kostnadsför man direkt blir resultatet följande:

Direktavdrag

<b>K</b> 10	<b>I</b> 16
<b>V</b> 6 Skatt	

FIGUR 44 *Resultaträkning vid kostnadsföring*

<b>OT</b> 10	<b>S</b> 9
Tillfört kapital	Skatt
<b>AT</b> 9	<b>EK</b> 10

FIGUR 45 *Balansräkning vid kostnadsföring*

- Den redovisade vinsten blir 6. Detta belopp utgör företagets skatteunderlag och beskattas för nuvarande med 28% (~2). För enkelhetens skull avrundar vi i detta exempel alla belopp till heltal.
- Vinsten tillförs balansräkningens skuldsida:
- Det egna kapitalet ökar med 4.
- Skulderna ökar med 2.
- Anläggningstillgångarna påverkas inte eftersom hela utgiften för investeringen är kostnadsförd.
- Omsättningstillgångarna ökar med 6 (vinsten), men 2 av dessa hänförs sig till skatteskulden.
- Det till balansräkningens tillförda kapitalet blir 4.

Aktivering

Aktiveras åtgärden blir resultatet enligt nedan:

<b>K</b> 4	<b>I</b> 16
<b>V</b> 12	
Skatt	

<b>OT</b> 10	<b>S</b> 11
Tillfört kapital	Skatt
<b>AT</b> 15	<b>EK</b> 14

FIGUR 46 Resultaträkning vid aktivering

FIGUR 47 Balansräkning vid aktivering

Eftersom endast en del av investeringskostnaden tas upp som kostnad blir beskattningsunderlaget större och därmed också skatten.

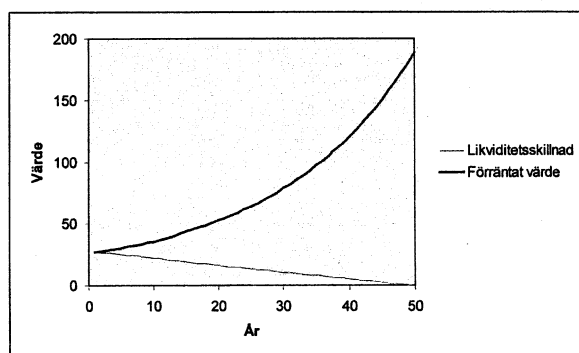
- Vinsten blir 12, varav 4 skall betalas i skatt.

Vinsten förs till balansräkningens skuldsida:

- Det egna kapitalet ökar med 8
- Skulderna ökar med 4.
- På tillgångssidan ökar anläggningstillgångarna med 6. Detta motsvarar den oavskrivna delen av investeringen.
- De resterande 6 förs till omsättningstillgångarna. Av dessa 6 hänförs 4 till skatteskulden.
- Det tillförda kapitalet blir 2 i detta fall.

Återföring av kapital

Den tunna linjen i diagrammet nedan visar den takt i vilken det frigjorda kapitalet minskar för att slutligen bli noll.



FIGUR 48 Likviditetsskillnad över tiden samt dess förräntningsvärde



Den tjocka linjen i diagrammet representerar det värde, inklusive "ränta på ränta"-effekter som man uppnår under 50 år vid en genomsnittlig nominell avkastning på 5%. Det faktum att man har disponerat kapitalet under 50-årsperioden gör att man år 50 genom avkastningseffekten har genererat närmare 200. Detta belopp motsvarar vid en inflation på 3% cirka 46 i dagens penningvärde.

Likviditetseffektens värde

### Minimering av det reala skatteuttaget

Företagets ökade likviditet uppstår under det första året. Detta blev resultatet av att man kostnadsförde hela utgiften för åtgärden detta år och därigenom erhöll ett lägre beskattningsunderlag, något som i sin tur ledde till en lägre skatt för året. De följande åren betalar man en till beloppet högre skatt eftersom man dessa år inte har några kostnadsavdrag från åtgärden som kan reducera beskattningsunderlaget.

Företagets ökade likviditet återförs med tiden till beskattning. Detta sker stegvis under den tidsperiod som åtgärden skulle skrivits av på om den hade aktiverats. Återföringen sker med ett lika stort belopp varje år under hela denna tidsperiod. Det belopp som uppstår genom den lägre skatteinbetalningen under det första året motsvaras alltså av en serie inbetalningar i framtiden. I figuren nedan illustreras hur dessa betalningsflöden uppstår. Förutsättningarna är desamma som i de tidigare kassaflödeskalkylerna. De flöden som uppstår då man väljer att kostnadsföra åtgärden direkt återfinns i kolumnen längst till vänster i figuren och de som uppstår då man aktiverar åtgärden återfinns till höger.

Återföring av kapital

Skatt		Förändring av $\Delta$ likviditet		Skatt	
År		År		År	
0		0		0	
1	0,0	1	27,4	1	-27,4
2	-28,8	2	-0,6	2	-28,3
3	-29,7	3	-0,6	3	-29,1
4	-30,6	4	-0,6	4	-30,0
~~~~~					
44	-99,8	44	-0,6	44	-99,2
45	-102,8	45	-0,6	45	-102,2
46	-105,9	46	-0,6	46	-105,3
47	-109,1	47	-0,6	47	-108,5
48	-112,3	48	-0,6	48	-111,8
49	-115,7	49	-0,6	49	-115,1
50	-119,2	50	-0,6	50	-118,6
Σ	-3130,3	Σ	-3130,3		

FIGUR 49 Skatteinbetalningar över tiden (del av bilaga 3)

Tidpunkt för återbetalning

Summan av inbetald skatt i nominella termer blir densamma i de två alternativen. Det som skiljer alternativen åt är tidpunkten vid vilken återbetalningarna görs.

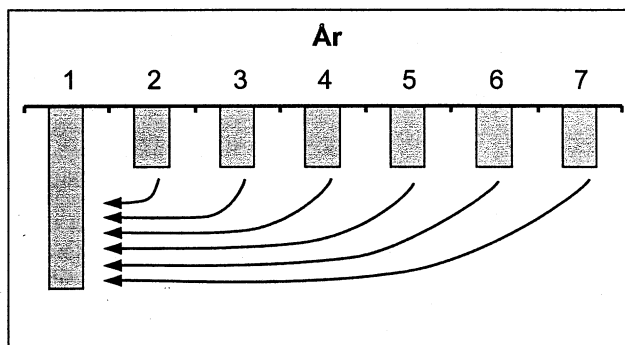
Under det andra året börjar återbetalningen av skattekrediten. Man betalar i direktavskrivningsfallet 0,6 mer i skatt än vad som skulle varit fallet om man aktiverat kostnaden. Denna överskjutande del är den andel av skattekrediten som "återförs" till beskattning detta år, men betalningen sker i det penningvärde som råder år 2.

Inflationens påverkan på skulden

Möjligheten att skjuta återbetalningen av en skuld framåt i tiden leder till att skulden minskar i reala termer, på grund av inflationen. I exemplet ovan framgår att det inte betalas någon skatt första året. Inbetalningarna av denna skjuts upp till de följande åren. Då avskrivningstakten på en tillgång i fastighetsbranschen i många fall är lång blir den tid över vilken skattekrediten återbetalas också lång. Denna långa avskrivningstid gör att inflationen får en betydande inverkan på värdet av det belopp som skall återbetalas. Det reala värdet av de belopp som faller till betalning mot slutet av perioden har urholkats av inflationen och återbetalningen blir därigenom mindre kännbar.

Lång avskrivningstid

Den totala effekten av inflationens påverkan på återbetalningarna kan räknas fram genom diskontering av dessa. Då erhålls nuvärdet av samtliga i framtiden förekommande återbetalningar.



FIGUR 50 Diskontering av kostnader

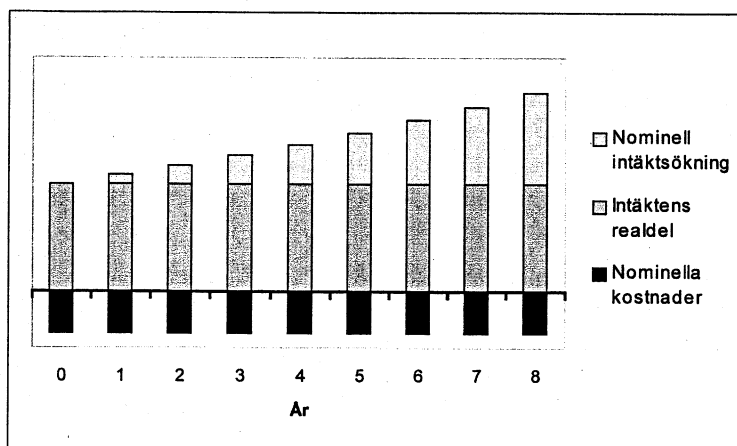
Skattekreditens värde

Nuvärdet ställs sedan mot det belopp som motsvaras av den ökade likviditeten. Skillnaden mellan det "lånade" beloppet (likviditetsökningen) och det "återbetalade" beloppet (nuvärdet av återbetalningarna) utgör den totala effekten av att skatteinbetalningen flyttas framåt i tiden. Vid en årlig inflation på 3% blir värdet av skatte-krediten i exemplet med HUS AB cirka 13.

I tider med hög inflation blir effekten av detta givetvis större än i tider med låg inflation.

Maximalt utnyttjande av kostnadsavdrag

Den reducerande effekt på beskattningsunderlaget som ett kostnadsavdrag har, påverkas av inflationen. Det belopp som blir föremål för årlig avskrivning är bestämt i anskaffningsårets penningvärde. Beloppet fastställs under det första året genom att investeringskostnaden periodiseras. Inflationen medför en stegvis urholkning av den effekt som avskrivningen får på företagets redovisade resultat. Därmed påverkas också skatteuttaget ur företaget. Ett allmänt ökat kostnadsläge måste kompenseras genom att företaget ökar sina intäkter i takt med inflationen. Den årliga avskrivningen förblir till beloppet densamma över hela avskrivningsperioden. Den procentuella skillnaden mellan intäkter och kostnader ökar därför.



FIGUR 51 Tidens och inflationens inverkan på pengar

Beskattningsunderlaget blir större, vilket i sin tur medför att skatteuttaget i företaget ökar. Staplarna i figuren ovan utgör de belopp som följer av att tiden och inflationen får verka på intäkter och kostnader. De svarta staplarna representerar nominella kostnader. Intäkterna representeras av de grå staplarna, varav realdelen är mörkgrå och den nominella ökningen ljusgrå. I figuren framgår att den årliga avskrivningens minimerande effekt på beskattningsunderlaget minskar procentuellt ju längre fram i tiden man kommer.

Då man kostnadsför utgiften för en åtgärd direkt reduceras beskattningsunderlaget första året med hela kostnaden och därmed blir också skatteuttaget mindre. Följande år utgör hela företagets resultat underlag för beskattning. Företagets intäkter ökar eftersom man kompenserar sig för det ökade allmänna kostnadsläget som följer av inflationen. Beskattningsunderlaget utgörs av resultatet uppräknat med inflationen och av denna anledning kommer skatten i reala termer att vara densamma varje år.

Direktavdrag

Kostnadsflöden vid direktavdrag

De kostnadsflöden som uppstår vid direktavdrag i exemplet HUS AB framgår av nedanstående figur.

År	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Skatt reall	Resultat efter skatt
0					
1	-100	0,0	0,0	0,0	0,0
2		103,0	-28,8	-28,0	74,2
3		106,1	-29,7	-28,0	76,4
4		109,3	-30,6	-28,0	78,7

44		356,5	-99,8	-28,0	256,6
45		367,1	-102,8	-28,0	264,3
46		378,2	-105,9	-28,0	272,3
47		389,5	-109,1	-28,0	280,4
48		401,2	-112,3	-28,0	288,9
49		413,2	-115,7	-28,0	297,5
50		425,6	-119,2	-28,0	306,4

Σ -100,0 -11179,7 -3130,3 -1372,0 8049,4

FIGUR 52 Kostnadsflöden vid direktavdrag (del av bilaga 4)

Då man från och med det andra året inte har några kostnader i verksamheten utgör hela resultatet beskattningsunderlag och då skattesatsen är 28% blir det nuvärdesberäknade skattebeloppet hela tiden detsamma.

Kostnadsflöden vid aktivering

I det fall man väljer att aktivera kostnaderna för åtgärden blir utfallet annorlunda. Från det årliga resultatet dras årets avskrivning och då denna är nominellt konstant reduceras resultatet procentuellt sett mindre ju längre fram i tiden man kommer. I figuren nedan framgår kostnadsflödena vid aktivering av åtgärden.

År	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Differens mot år 1	Skatt reall	Resultat efter skatt
0						
1	-2	98,0	-27,4	-27,4	0,00	70,6
2	-2	101,0	-28,3	-27,5	0,02	72,7
3	-2	104,1	-29,1	-27,5	0,03	74,9
4	-2	107,3	-30,0	-27,5	0,05	77,2

44	-2	354,5	-99,2	-27,8	0,40	255,2
45	-2	365,1	-102,2	-27,8	0,41	262,9
46	-2	376,2	-105,3	-27,9	0,41	270,8
47	-2	387,5	-108,5	-27,9	0,42	279,0
48	-2	399,2	-111,8	-27,9	0,42	287,4
49	-2	411,2	-115,1	-27,9	0,42	296,1
50	-2	423,6	-118,6	-27,9	0,43	305,0

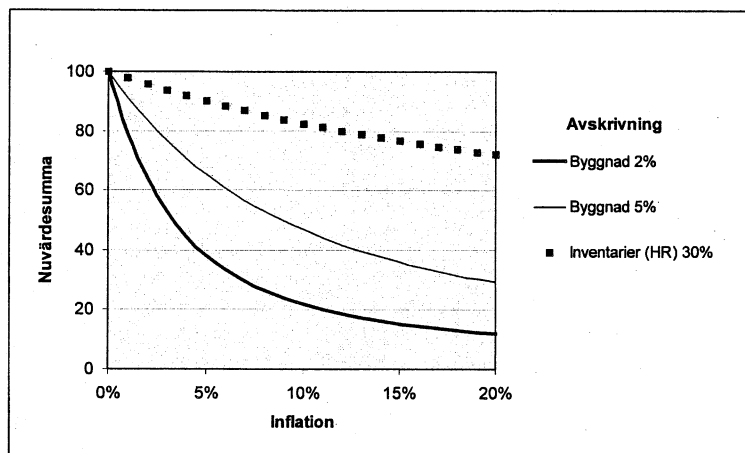
Σ -100,0 11179,7 -3130,3 -1385,2 13,2 8049,4

FIGUR 53 Kostnadsflöden vid aktivering (del av bilaga 4)

I detta fall betalar man skatt redan det första året. Följande år kommer skatten att öka i reala termer. Detta blir resultatet av att den avdragna kostnaden är nominellt konstant under hela avskrivningsperioden.

Sett över hela tidsperioden är summan av betald skatt i nominella termer densamma i båda fallen. Ser man på betalningsflödena ur ett reallt perspektiv kommer aktiveringsalternativet att ge en högre skatt. Skillnaden mellan de båda alternativen blir 13,2 i investeringsårets penningvärde. Precis som i föregående avsnitt blir denna effekt större i tider med hög inflation.

Ur figuren nedan kan man utläsa nuvärdet av kostnadsavdragen vid olika inflation och avskrivningstakt.



FIGUR 54 Nuvärdesumma av avskrivningsunderlag vid olika inflation

Här framgår att långa avskrivningstider, även vid en måttlig ökning av inflationen, får stor genomslagskraft på nuvärdet av avskrivningsunderlaget.

Hinder mot att kostnadsföra

De ovan diskuterade ekonomiska effekterna borde innebära att företagen alltid är intresserade av att dra av kostnader direkt. Var för sig har effekterna stor positiv påverkan på det ekonomiska utfallet av en investering. Sammantaget blir effekten större. Huruvida effekterna kan adderas eller samverka på något annat sätt låter vi vara osagt.

Det finns ibland tillfällen då ett företag vare sig kan eller vill kostnadsföra utgiften för en åtgärd direkt. Hinder för detta kan utgöras av legala ramar, krav från ägare eller en vilja att uppnå finansiella mål.

Kostnadseffektens värde

Avskrivningstidens betydelse

Ägarkrav

I ett företag där ledningen vill visa högsta möjliga resultat är det önskvärt att rörelsen belastas med låga kostnader. Då är det troligt att man väljer att aktivera utgifter och föra dem till avskrivningsunderlaget, något som medför att kostnaderna delas upp över en tänkt livslängd.

Finansiella mål

En annan faktor som talar för en vilja att aktivera utgifter kan vara att uppnå inom företaget ställda finansiella mål, till exempel ökad soliditet.

Rättvisande bild

Ytterligare en faktor som talar för aktivering är om man inom företaget eftersträvar en redovisning som direkt speglar tillgångarna. Kostnadsförs en investering med längre livslängd än ett år, utgör den en dold tillgång resterande år. Även om investeringen utgör en tillgång som kan användas i flera år, väljer man att redovisningsmässigt anse den förbrukad redan första året.

Hantering av kontrakt

Om det krävs anpassningsåtgärder i en lokal och detta är känt vid kontraktstillfället, vilka överväganden ställs fastighetsägaren då inför? Vilken betydelse har skillnaden mellan kostnadsförda och aktiverade åtgärder vid utformningen av kontraktsvillkoren? Vi försöker här skildra komplexiteten i denna situation genom att resonera kring följande frågor:

- Vem står för anpassningskostnaderna och hur regleras de?
- Kan åtgärderna kostnadsföras direkt eller skall de aktiveras?
- Vilken kontraktstid är lämplig?

Av naturliga skäl blir situationen mer komplicerad om den innefattar en jämförelse mellan olika hyresgäster, med olika behov och förutsättningar.

Man kan föreställa sig att hyresnivån i många fall är en avgörande faktor vid förhandlingar med hyresgäster. Vilken hyresnivå kan accepteras? Vi hade önskat att den kommande diskussionen kunnat åskådliggöras med ett antal exempel. Detta låter sig tyvärr inte göras på grund av situationens komplexitet. Förutsättningarna i enskilda fall varierar i alltför stor omfattning för att vi skall kunna dra några generella slutsatser.

Den första frågan som infinner sig är vem som skall stå för anpassningskostnaderna. Det är ingen självklarhet att fastighetsägaren vill stå för erforderliga anpassningskostnader. Avgörande för fastighetsägarens möjligheter att förhandla bort dessa kostnader är naturligtvis situationen på lokalmarknaden, på den aktuella orten. Är efterfrågan på lokaler låg, lär möjligheterna att få hyresgästen att stå för kostnaderna vara begränsade.

Om åtgärderna har en stark koppling till hyresgästens rörelse, eller om fastighetsägaren ser risk att hyresgästen inte kommer uppnå tillräcklig lönsamhet, bör hyresgästen själv stå för investeringarna. Det enda som fastighetsägaren behöver tänka på i detta fall är att eventuellt återstående värde vid kontraktstidens utgång utgör en intäkt. Ofta föregås denna situation då av en ersättningsdiskussion mellan parterna.

Om fastighetsägaren står för investeringen är situationen inte lika enkel. Hur, och i vilken omfattning skall kostnaden regleras? I vilken utsträckning skapar åtgärderna ett värde för fastighetsägaren? Skall kostnaden fördelas över kontraktstiden och debiteras som ett

Hyresnivå

Hur ska kostnaderna regleras?

tillägg till hyran, eller skall hyresgästen ersätta fastighetsägaren direkt? Oavsett vilket, har fastighetsägaren en roll som kreditgivare.

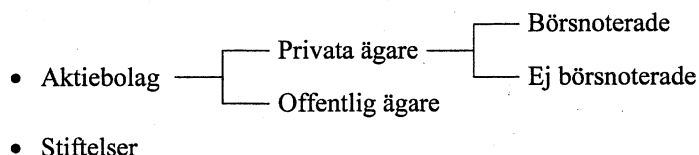
Koppling till kontraktstid

I de fall då de vidtagna åtgärderna måste aktiveras är kopplingen till kontraktstiden viktig. Om åtgärderna inte i sin helhet är avskrivna då kontraktstiden går ut, och hyresgästen inte förnyar kontraktet, finns ett oavskrivet restvärde som inte är önskvärt. Fastighetsägaren kan fakturera hyresgästen vid ett tillfälle, eller löpande under kontraktstiden. Det viktigaste för fastighetsägaren är att denne får full kompensation för nedlagda kostnader innan kontraktstiden går ut. Kan åtgärderna kostnadsföras direkt finns inget restvärdesproblem då kontraktstiden upphör.

Koppling till näringslivet

Hittills har innehållet i denna uppsats varit av det teoretiska slaget. Den information som framkommit bygger på lagar, regler och allmängiltiga teorier. För att bilda oss en uppfattning om hur man resonerar inom näringslivet har vi träffat företrädare för olika företag. I syfte att få en så bred bild som möjligt riktade vi oss till aktörer som genom sin verksamhetsinriktning fyller olika funktioner på fastighetsmarknaden. Vi valde ut tio företag med olika verksamhetsinriktning och ägarförhållanden. Bland de besökta företagen drivs två i stiftelseform, en företagsform som inte har några ägare och därmed inte heller har några krav från ägare vad gäller resultat och uppnående av finansiella mål. Anledningen till att vi valde att inkludera stiftelser bland de besökta företagen var för att utröna huruvida ägarförhållandet påverkade företagets avskrivningsstrategier. En lista över de besökta företagen återfinns i källförteckningen.

De besökta företagen kan principiellt delas upp enligt följande:



FIGUR 55 Ägarkategorier

När vi vid den första telefonkontakten med företagen förklarade ämnesområdet, blev den spontana reaktionen ofta en hänvisning till revisorerna. Av denna anledning inkluderade vi en revisionsfirma i deltagarlistan, för att få en revisors uppfattning om problemområdet.

Samtliga möten har haft karaktären av samtal och genomförts på så sätt att vi först har presenterat problemområdet och sedan fått spontan feedback på detta. Vi har försökt undvika rena intervjuer då vi är av uppfattningen att det då är svårare att få fram vad man på det besökta företaget uppfattar som intressanta problem. Vid samtalen har vi haft en lista över frågor, ett "skelett", till hjälp att föra diskussionen i önskvärd riktning.

Efter att vi besökt de utvalda företagen var vi av uppfattningen att ytterligare samtal inte skulle tillföra något som inte redan framkommit. Fler besök hade troligtvis endast bekräftat de fakta och synpunkter som kommit fram vid de genomförda samtalen.

Kontakter med företag

Ägarförhållanden

Samtal

Allmänna åsikter

Gränsdragning	<p>De problem som kan uppstå vad gäller gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad hanteras i de flesta fall av företagets revisorer. Gränsdragningen sker inom företaget. I samband med att man lägger upp kommande års budget diskuteras vilka större åtgärder som skall vidtas och vad som bör falla inom ramen för reparation/underhåll respektive ombyggnad. Revisorerna granskar uppdelningen och kommer i förekommande fall med synpunkter.</p> <p>I några fall har överenskommelser gjorts med entreprenören om en uppdelning mellan olika åtgärder redan på fakturan. Entreprenören besitter ju den största kunskapen om hur den praktiska fördelningen verkligen förhåller sig.</p>
Slutlig uppdelning	<p>Inför årsbokslutet går man igenom under det gångna året vidtagna åtgärder och gör en uppdelning av vad man avser aktivera respektive kostnadsföra. I detta skede finns det fortfarande möjlighet att göra strategiska avväganden vad gäller företagets avskrivningar. Slutligen granskas uppdelningen av revisorerna.</p>
Det utvidgade reparationsbegreppet	<p>Alla vi talat med hade någon kännedom om det utvidgade reparationsbegreppet, men vi uppfattade att man i de flesta fall inte utnyttjar denna möjlighet i någon större omfattning.</p>
Kostnadsföra direkt	<p>Viljan att kostnadsföra direkt är troligtvis lika stor i alla företagen, men möjligheterna att göra det begränsas i vissa fall av en ambition att uppnå finansiella mål. Krav från ägarna kan också göra det omöjligt att maximalt utnyttja företagets möjligheter att kostnadsföra direkt.</p>
Privata, ej börsnoterade företag	<p>I ett privat, ej börsnoterat företag finns möjligheten att redovisa ett sämre resultat om detta innebär att man kan kostnadsföra en åtgärd direkt. Man kan till och med acceptera ett negativt resultat, förutsatt att förlusten går att bära rent ekonomiskt. Detta eftersom man ofta jobbar väldigt nära ägaren eller rent utav själv äger företaget. Därför är också ambitionen större att i ett sådant företag utnyttja det regelverk som finns och använda sig av de möjligheter som ges.</p>
Börsnoterade företag	<p>I börsnoterade företag torde förhållandet vara det omvända eftersom man i ett sådant bolag har krav på sig från aktieägarna att visa upp ett så högt resultat som möjligt. Detta ökar benägenheten att aktivera så många åtgärder som möjligt för att sänka kostnaderna för innevarande år. På uppdrag av börserna utförs däremot kontroller av företagens redovisningsmetoder och policier, i syfte att skydda aktieägarnas intressen av att företagen redovisar en finansiell ställning som överensstämmer med verkligheten. Denna granskning utgör ett hinder mot orimliga uppdelningar av kostnader</p>

Kommunala bolag är ofta underordnade någon form av finansiella mål och policies gällande hantering av kostnader. Finansiella mål kan avse exempelvis en högre soliditet. Detta medför att man inte alltid kan/vill utnyttja det utvidgade reparationsbegreppet då detta är möjligt.

Kommunala bolag

Vi fann inga större skillnader i resonemangen gällande avskrivningsstrategier som fördes hos de besökta stiftelserna jämfört med de som fördes hos de besökta aktiebolagen. En skillnad vi uppfattade var att man i aktiebolagen fäste större vikt vid att försöka uppnå uppställda finansiella mål.

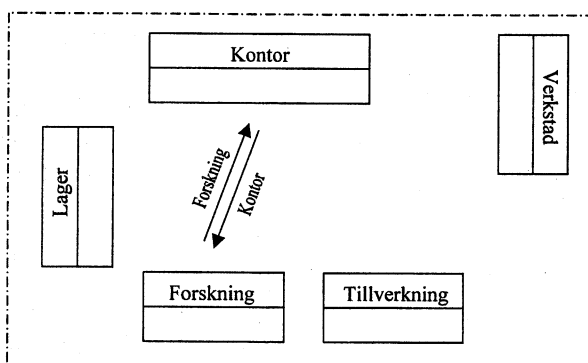
Stiftelser

Exempel

Utöver den generella diskussionen som förts ovan har några mer konkreta exempel och frågor diskuterats vid våra samtal.

En fråga som kommit upp handlar om hur man hanterar en större fastighet med många byggnader, alla med samma hyresgäst. Vi tänker oss ett exempel enligt figuren nedan.

Fastighet med flera byggnader



FIGUR 56 Omdisponering av fastighet med flera byggnader

En hyresgäst har behov av större utrymme för forskning. Samtidigt rationaliseras administrationen vilket minskar behovet av kontorslokaler. Istället för att bygga till forskningsbyggnaden byter forskningen och kontoret plats. Man kan även tänka sig fall där en tillbyggnad inte är möjlig, av olika skäl. Skulle dessa åtgärder kunna kostnadsföras direkt? Frågan är vilken betydelse det har att omdisponeringen sker i två skilda byggnader? Det finns också en gräns för hur omfattande åtgärderna kan vara. Om den gränsen kan anses passerad i ett fall som detta, det får framtida rättsfall utvisa.

Ett annat exempel berör en fastighetsägare som upplät en industrifastighet till ett företag som utförde reparationer på större fordon, främst lastbilar. I byggnaden fanns en verkstadsdel, en mindre kontorsdel samt personalutrymmen. När hyresgästen flyttade, tecknade

Ändrad verksamhet

fastighetsägaren ett hyresavtal med ett företag som ville använda lokalerna för utbildning av fordonsmekaniker. Vissa ombyggnadsåtgärder krävdes för att iordningställa undervisningslokaler i kontorsdelen. Fastighetsägaren ville kostnadsföra åtgärderna direkt med hänvisning till det utvidgade reparationsbegreppet. Skattemyndigheten godkände inte avdraget med motiveringen att det efter bytet av hyresgäst bedrivs en annan typ av verksamhet än den som tidigare bedrivits i lokalerna.

Skattemyndighetens bedömning av det här fallet är ganska hård. Större delen av lokalerna används för exakt samma verksamhet som tidigare, men i annan regi. Ärendet överklagades och väntar på behandling i Länsrätten.

Anpassningskostnader och kontrakt

Betydelsen av anpassningsåtgärder i lokaler varierar för de företag vi varit i kontakt med. För kommunalägda bostadsbolag är lokalanpassning av naturliga skäl en marginell företeelse. Några aktiverar alla lokalanpassningar. För andra kan kostnaderna för anpassningsåtgärder uppgå till ansevärda belopp. Hanteringen av dessa frågor avspeglar sig tämligen väl i omfattningen av dessa åtgärder. För de företag där omfattningen är störst är kunskapsnivån om möjligheter och effekter också den största. De företagen menar att skattekostnader som drabbar företaget tidigare än vad som är nödvändigt utgör en ränteförlust.

Uppdelningen mellan åtgärder som kan kostnadsföras och åtgärder som skall aktiveras involverar mycket "tyckande", det är flertalet överens om. Den övergripande synen är också likartad. Det som skiljer sig åt är medvetenheten om vilka möjligheter som står till buds. Möjligheter som i vissa fall skulle kunna påverka utgången av en förhandling med en hyresgäst. Företag med stor vana av dessa frågor lägger mycket kraft på uppdelningen mellan åtgärder som kan kostnadsföras och åtgärder som skall aktiveras. Allt för att optimera åtgärderna, såväl ur skattesynpunkt som rent tekniskt. Ingen vi talat med går dock så långt att skattekonsekvenserna vägs in vid den fysiska utformningen. Däremot påverkas ofta tidpunkten då åtgärderna genomförs.

Vissa gör mycket detaljerade gränsdragningslistor som klargör om det är hyresgästen eller fastighetsägaren som står för åtgärden. Det förekommer också att uppdelningen görs så att hyresgästen står för allt inre underhåll. Det är sällsynt att hyresgästen gör åtgärder på själva byggnaden, men det förekommer att hyresgäster hyr ett skal och gör alla anpassningar själv. Detta är vanligast i industrilokaler.

Avslutningsvis följer ett exempel på hur anpassningskostnader kan hanteras:

- Anpassningsåtgärder som kan kostnadsföras direkt faktureras hyresgästen som en engångshyra om det är möjligt.
- Åtgärder som skall aktiveras debiteras löpande under kontraktstiden. Byggnadsinventarier kan behandlas på detta sätt. För åtgärder på byggnad är detta svårare att hantera på ett bra sätt på grund av de långa avskrivningstiderna.
- I de fall då hyresgästen debiteras löpande under kontraktstiden kompenserar fastighetsägaren sig för ränteförlusten. Ränteförlusten uppstår genom att fastighetsägaren drabbas av hela utgiften direkt medan återbetalningen sker löpande under kontraktstiden.
- Anpassningsåtgärderna utgör en ny affärsrelation, vid sidan om hyresförhållandet. De ekonomiska följderna av denna relation regleras även de i hyresavtalet. För de företag som använder sig av standardavtal tvingas man ofta skriva om hela avtalet.

AVSLUTANDE DEL

Slutsatser

Den skatterättsliga gränsen mellan reparation/underhåll och ny-, till- och ombyggnad är klar. Den rikhaltiga flora rättsfall som finns på området gör att man utan större problem kan kategorisera enstaka åtgärder företagna på fastigheter. Det kan dock vara svårt att uppnå en absolut rättvisande bild i samband med uppdelningen av större åtgärds paket. Företagen hanterar gränsdragningsproblematiken på likartat sätt men schabloniseringsgraden varierar. Det merarbete som skulle bli följden av en alltför noggrann gränsdragningsning kan inte motiveras med hänsyn till den förhållandevis ringa omfattningen, en uppfattning som även stöds av berörda myndigheter.

Då det utvidgade reparationsbegreppet relativt nyligen har blivit generellt tillämpligt för näringsfastigheter har någon egentlig praxis på områden inte hunnit utvecklas. De rättsfall som uppstått till följd av förändringen har ännu inte tagits upp av högsta instans, i detta fall regeringsrätten. Av denna anledning kan vi inte uttala oss om när det utvidgade reparationsbegreppet är tillämpligt. Det finns ett antal oklarheter gällande tillämpningen som är intressanta ur ett fastighetsföretags synvinkel:

- Vilken typ av åtgärder är möjliga att vidta?
- Vad avses med normalt påräkneligt i den bedrivna verksamheten?
- Vems bedrivna verksamhet avses?
- Var går gränsen mellan ändrad verksamhetsinriktning och helt annan verksamhet?
- Vad innebär väsentlig förändring av fastighet och vad skall omfattningen relateras till?
- Vad händer om förändringen sker i etapper?
- Gäller det utvidgade reparationsbegreppet för bostäder?

Det utvidgade reparationsbegreppet ger möjlighet att kostnadsföra ombyggnadsåtgärder direkt, åtgärder som normalt skulle aktiverats och tillförts avskrivningsunderlaget.

De positiva ekonomiska effekterna av direktavdrag är att:

- likviditeten i företaget ökar
- det reala skatteuttaget minimeras
- kostnadsavdrag kan utnyttjas maximalt

Att kostnadsföra en åtgärd direkt ger upphov till en ökad likviditet jämfört med om man hade aktiverat åtgärden. De pengar som frigörs

kan investeras och därmed förräntas tills de måste återföras till beskattning. Placeringen av detta kapital måste ske med beaktande av risk.

Det reala skatteuttaget minimeras genom att beskattningen flyttas framåt i tiden. Skatteinbetalningen sker i det penningvärde som råder respektive år. Effekten av detta blir att skulden minskar i reala termer. Särskilt stor blir effekten vid hög inflation och i långa tidsperspektiv.

Kostnadsavdrag kan utnyttjas maximalt. Avskrivningen bestäms i anskaffningsårets penningvärde och förblir nominellt konstant över hela avskrivningsperioden. Den reducerande effekt på beskattningsunderlaget som kostnaderna för en åtgärd har påverkas av inflationen. Företagets intäkter ökar vanligtvis över tiden, men avskrivningen förblir konstant. Detta medför att den procentuella skillnaden mellan intäkter och kostnader ökar. Därmed ökar även det reala skatteuttaget.

I näringslivet är man välbekant med uppsatsens problemområde. Vissa företag har en aktiv avskrivningsstrategi i vilken de utnyttjar de möjligheter som skattelagstiftningen ger, andra är inte lika aktiva.

Ägare ställer i de flesta fall krav på avkastning och resultat. Uppfyllande av finansiella mål, till exempel soliditetsmål, är ytterligare krav som ägare kan ställa, vilket påverkar företagets avskrivningsstrategier.

Ett privat företag i vilket man arbetar nära sina ägare eller kanske äger företaget själv är man inte lika styrd av ägarkrav. I dessa fall kan man acceptera tillfälligt lägre avkastning och resultat om det medför att företaget på sikt gynnas ekonomiskt. Det är dessa privata företag som har störst möjlighet att utnyttja fördelarna med en aktiv avskrivningsstrategi.

Källförteckning

Litteratur

- Aldosson, Jan: *Kurskompendium – Fastighetsförvaltning 1997, häfte 3 – Fastighetsekonomi*. Institutionen för byggnadsekonomi, LTH, Lund 1997
- Bejrums, Håkan, *et al*: *Fastighetsekonomi - Hyresfastigheter*. Catella, Stockholm 1993.
- FAR: *FARs samlingsvolym 1999*, FAR, Helsingborg 1999.
- Gärdlund, Lasse: *R62:1983, Reparation - Underhåll - Ombyggnad, En jämförelse av begreppen i olika lagstiftningskomplex*. Statens råd för byggforskning, Stockholm 1983.
- Norell, Olof, *et al*: *Inkomst av hyresfastighet*. Fritzes, Stockholm 1995.
- Stark, Agneta: *Avskrivningar – Om anläggningstillgångar med långt liv*. Byggforskningsrådet, Stockholm 1994

Svensk författningssamling

SFS 1928:370	SFS 1993:1524
SFS 1969:363	SFS 1993:1541
SFS 1970:994	SFS 1994:1855
SFS 1972:741	SFS 1994:1859
SFS 1973:1145	SFS 1995:1554
SFS 1984:651	SFS 1995:1556
SFS 1990:650	SFS 1995:1613
SFS 1990:1421	SFS 1997:851
SFS 1991:1832	SFS 1998:1548
SFS 1992:1343	SFS 1998:1604
SFS 1992:1460	

Propositioner

Prop 1969:100
Prop 1972:120
Prop 1989/90:110 Del 1
Prop 1989/90:110 Del 2

Statens offentliga utredningar

SOU 1968:26	Ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter
SOU 1971:78	Jordbruksbeskattningen
SOU 1989:34	Reformerad företagsbeskattning, del 1
SOU 1989:34	Reformerad företagsbeskattning, del 2

Rättsfall

RÅ 1952 not 1384	RÅ 1979 1:86
RÅ 1954 not 361	RÅ 1983 1:39
RÅ 1960 not 44	RÅ 1985 1:32
RÅ 1968 fi 387	RÅ 1985 1:50
RÅ 1970 ref 39 I	RÅ 1987 ref 87
RÅ 1970 ref 39 II	RÅ 1989 ref 5
RÅ 1972 not 575	RRK K74 1:65
RÅ 1974 ref 73	RRK K75 1:43
RÅ 1975 not 397	RRK K82 1:2

Riksskatteverket

RSV Handledning för beskattning 1998

Internetsajter

www.repub.se/affupph.htm 1999-10-09 13:02

Samtal

<i>Företag och person</i>	<i>Tid och plats</i>
Öhrlings PricewaterhouseCoopers Anders Thulin Auktoriserad revisor	1999 10 08 Öhrlings PricewaterhouseCoopers Stora Södergatan 2, LUND
Akademiska hus i Lund AB Henrik Wedmark Administrativ chef	1999 10 12 Akademiska hus Ole Römers väg 2, LUND
Byggnads AB S:t Petri Mats Andersson VD	1999 10 13 Byggnads AB S:t Petri Lilla Fiskaregatan 6, LUND
Lunds Kommuns Fastighets AB Igny Persson Ekonomichef	1999 10 13 Lunds Kommuns Fastighets AB Lilla tvärgatan 21, LUND
Burlövsbostäder Birgitta Sandell Ekonomichef	1999 10 14 Burlövsbostäder Dalbyvägen 35, ARLÖV
Wihlborgs fastigheter AB Christer Johansson Administrativ chef	1999 10 15 Wihlborgs fastigheter AB Ledeburgatan 5, MALMÖ
Mandamus fastigheter AB Anders Svensson Ekonomichef	1999 10 19 Mandamus fastigheter AB Möllevångsvägen 16, LUND
Sparbanken Finn Bo Pohlsten Bankdirektör	1999 10 19 Sparbanken Finn Kyrkogatan 9, LUND
AB Höganäshem Anders Gahnhed VD	1999 10 21 AB Höganäshem Storgatan 35 C, HÖGANÄS
Fastighets AB Briggen Sven Göransson Ekonomichef	1999 10 22 Fastighets AB Briggen Fredriksbergsgatan 1, MALMÖ

Bakgrundslitteratur

- Brealey, Richard A, *et al: Principles of corporate finance, fifth revised edition*. McGraw-Hill inc, 1996.
- Ekman, Gösta, *et al: GRS Skattehandbok*. Nordstedts juridik, Stockholm 1991.
- Gjems-Onstad, Ole: *Avskrivninger*. Tanum-Norli AS, Oslo 1984.
- Halvorsen, Knut: *Samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund 1992.
- Hansson, Sigurd: *Företags- och räkenskapsanalys*. Studentlitteratur, Lund 1992.
- Hellmark, Christer: *Typografisk handbok*. Ordfront, Stockholm 1991.
- Johansson, Gunnar, *et al: Svenska skattesystemet*. Nordstedts juridik, Stockholm 1998.
- Johansson, Gunnar, *et al: Avskrivning av fastighet. En praktisk handbok*. PA Nordstedt & Söners förlag, Stockholm 1973.
- Johansson, Lennart: *Typografisk mönsterbok*. Carlssons, 1994.
- Lodin, Sven-Olof, *et al: Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*. Studentlitteratur, Lund 1997.
- Lundahl, Ulf, *et al: Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, Lund 1992.
- Northcott, Deryl: *Capital investment Decision-Making*. International Thomson Business Press, London 1998.
- Rabe, Gunnar: *Skattelagstiftning*. Fritzes, Stockholm 1998.
- Sandin, Alf: *Externredovisning - Anpassad till nya årsredovisningslagen*. Studentlitteratur, Lund 1996.
- Smiciklas, Martin, *et al: Skatterätt - En introduktion*. Studentlitteratur, Lund 1997.
- Thomasson, Jan: *Extern redovisning och räkenskapsanalys*. Liber-Hermods, Stockholm 1997.
- Thomasson, Jan, *et al: Den nya affärsredovisningen*. Almqvist & Wiksell, Malmö 1997.
- Yard, Stefan: *Kalkyler för investeringar och verksamheter*. Studentlitteratur, Lund 1991.

Figurförteckning

INTRODUKTION

FIGUR 1 <i>Fastighetsföretagets ekonomiska omgivning</i>	10
--	----

SKATTERÄTT

FIGUR 2 <i>Uppdelning av kostnader vid förbättrande åtgärder</i>	19
FIGUR 3 <i>Direktavdrag vid räntebidrag</i>	24
FIGUR 4 <i>Direktavdrag vid andelshus</i>	24
FIGUR 5 <i>Förändring av inkomstslag vid skattereformen 1990</i>	26
FIGUR 6 <i>Åtgärder inom ramen för en byggnads huvudsakliga användn...</i>	27
FIGUR 7 <i>KL 29§ (inkomst av rörelse) Förslag, proposition och författning...</i>	28
FIGUR 8 <i>Anvisningar till KL 25§ (inkomst av annan fastighet)...</i>	28
FIGUR 9 <i>Anvisningar till 29§ (inkomst av rörelse) Förslag, prop...</i>	29
FIGUR 10 <i>Anvisningar till 22§ (inkomst av jordbruksfastighet)...</i>	30
FIGUR 11 <i>Inkomstslag vid beskattning av fastighet</i>	31
FIGUR 12 <i>23§ (Inkomst av näringsverksamhet) Förslag, prop...</i>	32
FIGUR 13 <i>Anvisningar till 23§ (Inkomst av näringsverksamhet)...</i>	32
FIGUR 14 <i>Huvudmotivet till det utvidgade reparationsbegreppet</i>	40
FIGUR 15 <i>Vems bedrivna verksamhet?</i>	43
FIGUR 16 <i>Omdisponering av lokaler</i>	44
FIGUR 17 <i>Omdisponering av lokaler</i>	46

EXTERNREDOVISNING

FIGUR 18 <i>Beräkning av avskrivningsunderlag</i>	52
FIGUR 19 <i>Begränsning av avskrivningarnas storlek enligt KL och ÅRL</i>	55
FIGUR 20 <i>Värdeminskningssavdrag</i>	57
FIGUR 21 <i>Avskrivning av inventarier</i>	59
FIGUR 22 <i>Förhållande mellan planenliga avskrivningar och överavskrivn...</i>	60
FIGUR 23 <i>Värdeförhållande mellan planenliga avskrivningar ...</i>	60
FIGUR 24 <i>Ingående balans</i>	61
FIGUR 25 <i>Resultaträkning utan avskrivning</i>	61
FIGUR 26 <i>Resultaträkning med avskrivning enligt plan</i>	61

FIGUR 27	<i>Resultaträkning med överavskrivning</i>	61
FIGUR 28	<i>Balansräkning utan avskrivning</i>	62
FIGUR 29	<i>Balansräkning med avskrivning enligt plan</i>	62
FIGUR 30	<i>Balansräkning med överavskrivning</i>	62
FIGUR 31	<i>Resultaträkning vid förlust utan avskrivning eller upplösning</i>	64
FIGUR 32	<i>Resultaträkning med upplösning av obeskattade reserver vid...</i>	64
FIGUR 33	<i>Resultaträkning med upplösning av obeskattade reserver vid vinst</i>	64
FIGUR 34	<i>Balansräkning vid förlust utan avskrivning eller upplösning</i>	64
FIGUR 35	<i>Balansräkning med upplösning av obeskattade reserver vid förlust</i>	64
FIGUR 36	<i>Balansräkning med upplösning av obeskattade reserver vid vinst</i>	64
FIGUR 37	<i>Värdebegrepp</i>	67
FIGUR 38	<i>Avskrivningsmetoder</i>	68

FASTIGHETSEKONOMI

FIGUR 39	<i>Konsumentprisindex 1950 och framåt</i>	72
FIGUR 40	<i>Inflation från 1950 och framåt</i>	72
FIGUR 41	<i>Kassaflöden vid direktavskrivning (del av bilaga 2)</i>	74
FIGUR 42	<i>Kassaflöden vid aktivering (del av bilaga 2)</i>	75
FIGUR 43	<i>Ingående balans</i>	76
FIGUR 44	<i>Resultaträkning vid kostnadsföring</i>	76
FIGUR 45	<i>Balansräkning vid kostnadsföring</i>	76
FIGUR 46	<i>Resultaträkning vid aktivering</i>	77
FIGUR 47	<i>Balansräkning vid aktivering</i>	77
FIGUR 48	<i>Likviditetsskillnad över tiden samt dess förräntningsvärde</i>	77
FIGUR 49	<i>Skattebetalningar över tiden (del av bilaga 3)</i>	78
FIGUR 50	<i>Diskontering av kostnader</i>	79
FIGUR 51	<i>Tidens och inflationens inverkan på pengar</i>	80
FIGUR 52	<i>Kostnadsflöden vid direktavdrag (del av bilaga 4)</i>	81
FIGUR 53	<i>Kostnadsflöden vid aktivering (del av bilaga 4)</i>	81
FIGUR 54	<i>Nuvärdesumma av avskrivningsunderlag vid olika inflation</i>	82
FIGUR 55	<i>Ägarkategorier</i>	86
FIGUR 56	<i>Omdisponering av fastighet med flera byggnader</i>	88

100 Bilaga 1

Investering:	100	Likviditetseffektens värde:	46,72
Inflation:	3,0%	Skattekreditens värde:	12,78
Realränta:	2,0%	Kostnadseffektens värde:	13,16
Inläkt år 1	100		

År	Kassa					Förändring av Δ likviditet					År	Kassa					Förändring av Δ likviditet				
	Investering	Inläktur/utbetalning	Kostnad	Arrens resultat	Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet		Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	
0	100,0					0,0					0,0										
1	100,0	100,0	-100	0,0	0,0	0,0					0,0										
2	174,2	103,0		103,0	-28,8	-28,0	74,2				27,4	0,0	27,4	27,4	1,4	28,8					
3	250,5	106,1		106,1	-29,7	-28,0	76,4				26,3	29,7	-0,6	29,1	1,5	30,6					
4	329,2	109,3		109,3	-30,6	-28,0	78,7				25,8	30,6	-0,6	30,0	1,5	31,5					
5	410,3	112,6		112,6	-31,5	-28,0	81,0				25,2	31,5	-0,6	30,9	1,5	32,5					
6	493,7	115,9		115,9	-32,5	-28,0	83,5				24,6	32,5	-0,6	31,9	1,6	33,5					
7	579,7	119,4		119,4	-33,4	-28,0	86,0				24,1	33,5	-0,6	33,0	1,6	34,6					
8	668,2	123,0		123,0	-34,4	-28,0	88,6				23,5	34,6	-0,6	34,1	1,7	35,8					
9	759,5	126,7		126,7	-35,5	-28,0	91,2				23,0	35,8	-0,6	35,2	1,8	37,0					
10	853,4	130,5		130,5	-36,5	-28,0	93,9				22,4	37,0	-0,6	36,4	1,8	38,2					
11	950,2	134,4		134,4	-37,6	-28,0	96,8				21,8	38,2	-0,6	37,7	1,9	39,5					
12	1049,8	138,4		138,4	-38,8	-28,0	99,7				21,3	39,5	-0,6	39,0	1,9	40,9					
13	1152,5	142,6		142,6	-39,9	-28,0	102,7				20,7	40,9	-0,6	40,4	2,0	42,4					
14	1258,2	146,9		146,9	-41,1	-28,0	105,7				20,2	42,4	-0,6	41,8	2,1	43,9					
15	1367,1	151,3		151,3	-42,4	-28,0	108,9				19,6	43,9	-0,6	43,4	2,2	45,5					
16	1479,3	155,8		155,8	-43,6	-28,0	112,2				19,0	45,5	-0,6	45,0	2,2	47,2					
17	1594,8	160,5		160,5	-44,9	-28,0	115,5				18,5	47,2	-0,6	46,6	2,3	49,0					
18	1713,8	165,3		165,3	-46,3	-28,0	119,0				17,9	49,0	-0,6	48,4	2,4	50,8					
19	1836,4	170,2		170,2	-47,7	-28,0	122,6				17,4	50,8	-0,6	50,3	2,5	52,8					
20	1962,7	175,4		175,4	-49,1	-28,0	126,3				16,8	52,8	-0,6	52,2	2,6	54,8					
21	2092,7	180,6		180,6	-50,6	-28,0	130,0				16,2	54,8	-0,6	54,3	2,7	57,0					
22	2226,6	186,0		186,0	-52,1	-28,0	133,9				15,7	57,0	-0,6	56,8	2,8	59,3					
23	2364,6	191,8		191,8	-53,7	-28,0	138,0				15,1	59,3	-0,6	58,7	2,9	61,6					
24	2506,7	197,4		197,4	-55,3	-28,0	142,1				14,6	61,6	-0,6	61,1	3,1	64,1					
25	2653,1	203,3		203,3	-56,9	-28,0	146,4				14,0	64,1	-0,6	63,6	3,2	66,8					
26	2803,8	209,4		209,4	-58,6	-28,0	150,8				13,4	66,8	-0,6	66,2	3,3	69,5					
27	2959,1	215,7		215,7	-60,4	-28,0	155,3				12,9	69,5	-0,6	68,9	3,4	72,4					
28	3119,0	222,1		222,1	-62,2	-28,0	159,9				11,8	72,4	-0,6	71,8	3,6	75,4					
29	3283,8	228,8		228,8	-64,1	-28,0	164,7				11,3	75,4	-0,6	74,9	3,7	78,6					
30	3453,4	235,7		235,7	-66,0	-28,0	169,7				10,8	78,6	-0,6	78,0	3,9	81,9					
31	3628,2	242,7		242,7	-68,0	-28,0	174,8				10,3	81,9	-0,6	81,4	4,1	85,5					
32	3808,2	250,0		250,0	-70,0	-28,0	180,0				10,1	85,5	-0,6	84,9	4,2	89,1					
33	3993,6	257,5		257,5	-72,1	-28,0	185,4				9,5	89,1	-0,6	88,6	4,4	93,0					
34	4184,6	265,2		265,2	-74,3	-28,0	191,0				9,0	93,0	-0,6	92,5	4,6	97,1					
35	4381,3	273,2		273,2	-76,5	-28,0	196,7				8,4	97,1	-0,6	96,5	4,8	101,3					
36	4583,9	281,4		281,4	-78,8	-28,0	202,6				7,8	101,3	-0,6	100,8	5,0	105,8					
37	4792,5	289,8		289,8	-81,2	-28,0	208,7				7,3	105,8	-0,6	105,3	5,3	110,5					
38	5007,5	298,5		298,5	-83,6	-28,0	214,9				6,7	110,5	-0,6	110,0	5,5	115,5					
39	5228,9	307,5		307,5	-86,1	-28,0	221,4				6,2	115,5	-0,6	114,9	5,7	120,6					
40	5456,9	316,7		316,7	-88,7	-28,0	228,0				5,6	120,6	-0,6	120,1	6,0	126,1					
41	5691,8	326,2		326,2	-91,3	-28,0	234,9				5,0	126,1	-0,6	125,6	6,3	131,8					
42	5933,7	336,0		336,0	-94,1	-28,0	241,9				4,5	131,8	-0,6	131,2	6,6	137,8					
43	6182,8	346,1		346,1	-96,9	-28,0	249,2				3,9	137,8	-0,6	137,2	6,9	144,1					
44	6439,5	356,5		356,5	-99,8	-28,0	256,6				3,4	144,1	-0,6	143,6	7,2	150,7					
45	6703,8	367,1		367,1	-102,8	-28,0	264,3				2,8	150,7	-0,6	150,2	7,5	157,7					
46	6976,1	378,2		378,2	-105,9	-28,0	272,3				2,2	157,7	-0,6	157,1	7,9	165,0					
47	7256,5	389,5		389,5	-109,1	-28,0	280,4				1,7	165,0	-0,6	164,4	8,2	172,6					
48	7544,4	401,2		401,2	-112,3	-28,0	288,9				1,1	172,6	-0,6	172,1	8,6	180,7					
49	7842,9	413,2		413,2	-115,7	-28,0	297,5				0,6	180,7	-0,6	180,1	9,0	189,1					
50	8149,4	425,6		425,6	-119,2	-28,0	306,4				0,0	189,1	-0,6	188,6	9,4	198,0					

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 -1372,0 8049,4

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 -1385,2 13,2 8049,4

Investering:	100	Likviditetseffektens värde:	46,72
Inflation:	3,0%	Skattekreditens värde:	12,78
Realränta:	2,0%	Kostnadseffektens värde:	13,16
Intäkt år 1	100		

Ar	Kassa	Investering	Intäkt/mbetalning	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Resultat efter skatt	Förändring av D likviditet		Saldo	Ränta	UB	
								IB	Δ likviditet				
0	100,0	-100	100,0	-100	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	27,4	1,4	28,8	
1	72,6		103,0		28,8	-28,8	27,4	27,4	28,8	-0,6	28,3	1,4	29,7
2	147,3		106,1		29,7	-29,7	26,3	26,3	26,3	-0,6	29,1	1,5	30,6
3	224,2		109,3		30,6	-30,6	25,8	25,8	25,8	-0,6	30,0	1,5	31,5
4	303,5		112,6		31,5	-31,5	25,2	25,2	25,2	-0,6	30,9	1,5	32,5
5	385,1		115,9		32,5	-32,5	24,6	24,6	24,6	-0,6	31,9	1,6	33,5
6	469,1		119,4		33,5	-33,4	24,1	24,1	24,1	-0,6	33,0	1,6	34,6
7	555,6		123,0		34,6	-34,4	23,5	23,5	23,5	-0,6	34,1	1,7	35,8
8	644,7		126,7		35,8	-35,5	23,0	23,0	23,0	-0,6	35,2	1,8	37,0
9	736,5		130,5		37,0	-36,5	22,4	22,4	22,4	-0,6	36,4	1,8	38,2
10	831,0		134,4		38,2	-37,6	21,8	21,8	21,8	-0,6	37,7	1,9	39,5
11	928,3		138,4		39,5	-38,8	21,3	21,3	21,3	-0,6	39,0	1,9	40,9
12	1028,5		142,6		40,9	-39,9	20,7	20,7	20,7	-0,6	40,4	2,0	42,4
13	1131,8		146,9		42,4	-41,1	20,2	20,2	20,2	-0,6	41,8	2,1	43,9
14	1238,1		151,3			-42,4	108,9						
15													

Ar	Kassa	Investering	Intäkt/mbetalning	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Resultat efter skatt	Förändring av D likviditet		Saldo	Ränta	UB
								IB	Δ likviditet			
41	5451,3		326,2		326,2	-91,3	234,9	9,9				
42	5686,7		336,0		336,0	-94,1	241,9	5,0				
43	5929,2		346,1		346,1	-96,9	249,2	4,5				
44	6178,9		356,5		356,5	-99,8	256,6	3,9				
45	6436,1		367,1		367,1	-102,8	264,3	3,4				
46	6701,0		378,2		378,2	-105,9	272,3	2,8				
47	6973,9		389,5		389,5	-109,1	280,4	2,2				
48	7254,9		401,2		401,2	-112,3	288,9	1,7				
49	7544,3		413,2		413,2	-115,7	297,5	1,1				
50	7842,4		425,6		425,6	-119,2	306,4	0,6				
51	8149,4							0,0				

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 8049,4

Investering:	100	Likviditets-effektens värde:	46,72
Inflation:	3,0%	Skatteeffektens värde:	12,78
Realränta:	2,0%	Kostnadseffektens värde:	13,76
Intäkt år 1	100		

År	Kassa		Investering	Intäkt/Inbetalning	Kostnad	Årets resultat	Skatt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	Förändring av Δ likviditet		Saldo	Ränta	UB
	0	-100								Ar	IB			
1	100,0	100,0		100,0	-100	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	27,4	1,4	28,8	
2	100,0	103,0		103,0		28,8	-28,8	74,2	26,9	28,8	-0,6	28,3	1,4	29,7
3	174,2	106,1		106,1		106,1	-29,7	76,4	26,3	29,7	-0,6	29,1	1,5	30,6
4	250,5	109,3		109,3		109,3	-30,6	78,7	25,8	30,6	-0,6	30,0	1,5	31,5
5	329,2	112,6		112,6		112,6	-31,5	81,0	25,2	31,5	-0,6	30,9	1,5	32,5
6	410,3	115,9		115,9		115,9	-32,5	83,5	24,6	32,5	-0,6	31,9	1,6	33,5
7	493,7	119,4		119,4		119,4	-33,4	86,0	24,1	33,5	-0,6	33,0	1,6	34,6
8	579,7	123,0		123,0		123,0	-34,4	88,6	23,5	34,6	-0,6	34,1	1,7	35,8
9	668,2	126,7		126,7		126,7	-35,5	91,2	23,0	35,8	-0,6	35,2	1,8	37,0
10	759,5	130,5		130,5		130,5	-36,5	93,9	22,4	37,0	-0,6	36,4	1,8	38,2
11	853,4	134,4		134,4		134,4	-37,6	96,8	21,8	38,2	-0,6	37,7	1,9	39,5
12	950,2	138,4		138,4		138,4	-38,8	99,7	21,3	39,5	-0,6	39,0	1,9	40,9
13	1049,8	142,6		142,6		142,6	-39,9	102,7	20,7	40,9	-0,6	40,4	2,0	42,4
14	1152,5	146,9		146,9		146,9	-41,1	105,7	20,2	42,4	-0,6	41,8	2,1	43,9
15	1258,2	151,3		151,3		151,3	-42,4	108,9	20,2					

Resultat efter skatt
Årets resultat
Kostnad
Intäkt/Inbetalning
Investering
Kassa

41	5691,8	326,2		326,2		326,2	-91,3	234,9	5,0	126,1	-0,6	125,5	6,3	131,8
42	5933,7	336,0		336,0		336,0	-94,1	241,9	4,5	131,8	-0,6	131,2	6,6	137,8
43	6182,8	346,1		346,1		346,1	-96,9	249,2	3,9	137,8	-0,6	137,2	6,9	144,1
44	6439,5	356,5		356,5		356,5	-99,8	256,6	3,4	144,1	-0,6	143,6	7,2	150,7
45	6703,8	367,1		367,1		367,1	-102,8	264,3	2,8	150,7	-0,6	150,2	7,5	157,7
46	6976,1	378,2		378,2		378,2	-105,9	272,3	2,2	157,7	-0,6	157,1	7,9	165,0
47	7256,5	389,5		389,5		389,5	-109,1	280,4	1,7	165,0	-0,6	164,4	8,2	172,6
48	7545,4	401,2		401,2		401,2	-112,3	288,9	1,1	172,6	-0,6	172,1	8,6	180,7
49	7842,9	413,2		413,2		413,2	-115,7	297,5	0,6	180,7	-0,6	180,1	9,0	189,1
50	8149,4	425,6		425,6		425,6	-119,2	306,4	0,0	189,1	-0,6	188,6	9,4	198,0

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 8049,4

Investering:	100	Likviditetseffektens värde:	46,72
Inflation:	3,0%	Skatteeffektens värde:	12,78
Realränta:	2,0%	Kostnadseffektens värde:	13,16
Intäkt år 1	100		

År	Kassa	Investering	Intäkt/utbetalning	Kostnad	Arärs resultat	Skatt reakt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	År	Förändring av Δ likviditet	Saldo	Ränta	UB	Differens mot år 1	
														Skatt	Resultat efter skatt
0	100,0	-100						0,0							
1	72,6		100,0	-100	0,0	0,0	0,0	27,4	0,0	27,4	1,4	28,8		98,0	-27,4
2	147,3		103,0		-28,8	-28,0	74,2	26,9	-28,8	28,3	1,4	29,7		101,0	-28,3
3	226,5		106,1		-29,7	-28,0	76,4	26,3	-29,7	29,1	1,5	30,6		104,1	-29,1
4	328,2		109,3		-30,6	-28,0	78,7	25,8	-30,6	30,0	1,5	31,5		107,3	-30,0
5	410,3		112,6		-31,5	-28,0	81,0	25,2	-31,5	30,9	1,5	32,5		110,5	-31,0
6	493,7		115,9		-32,5	-28,0	83,5	24,6	-32,5	31,9	1,6	33,5		113,9	-31,9
7	579,7		119,4		-33,4	-28,0	86,0	24,1	-33,4	33,0	1,6	34,6		117,4	-32,9
8	668,2		123,0		-34,4	-28,0	88,6	23,5	-34,4	34,1	1,7	35,8		121,0	-33,9
9	759,5		126,7		-35,5	-28,0	91,2	23,0	-35,5	35,2	1,8	37,0		124,7	-34,9
10	853,4		130,5		-36,5	-28,0	93,9	22,4	-36,5	36,4	1,8	38,2		128,5	-36,0
11	950,2		134,4		-37,6	-28,0	96,8	21,8	-37,6	37,7	1,9	39,5		132,4	-37,1
12	1049,8		138,4		-38,8	-28,0	99,7	21,3	-38,8	39,0	1,9	40,9		136,4	-38,2
13	1152,5		142,6		-39,9	-28,0	102,7	20,7	-39,9	40,4	2,0	42,4		140,6	-39,4
14	1258,2		146,9		-41,1	-28,0	105,7	20,2	-41,1	41,8	2,1	43,9		144,9	-40,6
15	1367,4		151,3		-42,4	-28,0	108,9	19,6	-42,4	41,8	2,1	45,4		149,3	-41,8
Σ															

År	Kassa	Investering	Intäkt/utbetalning	Kostnad	Arärs resultat	Skatt reakt	Resultat efter skatt	Δ likviditet	År	Förändring av Δ likviditet	Saldo	Ränta	UB	Differens mot år 1	
														Skatt	Resultat efter skatt
0	100,0	-100						0,0							
1	72,6		100,0	-100	0,0	0,0	0,0	27,4	0,0	27,4	1,4	28,8		98,0	-27,4
2	147,3		103,0		-28,8	-28,0	74,2	26,9	-28,8	28,3	1,4	29,7		101,0	-28,3
3	226,5		106,1		-29,7	-28,0	76,4	26,3	-29,7	29,1	1,5	30,6		104,1	-29,1
4	328,2		109,3		-30,6	-28,0	78,7	25,8	-30,6	30,0	1,5	31,5		107,3	-30,0
5	410,3		112,6		-31,5	-28,0	81,0	25,2	-31,5	30,9	1,5	32,5		110,5	-31,0
6	493,7		115,9		-32,5	-28,0	83,5	24,6	-32,5	31,9	1,6	33,5		113,9	-31,9
7	579,7		119,4		-33,4	-28,0	86,0	24,1	-33,4	33,0	1,6	34,6		117,4	-32,9
8	668,2		123,0		-34,4	-28,0	88,6	23,5	-34,4	34,1	1,7	35,8		121,0	-33,9
9	759,5		126,7		-35,5	-28,0	91,2	23,0	-35,5	35,2	1,8	37,0		124,7	-34,9
10	853,4		130,5		-36,5	-28,0	93,9	22,4	-36,5	36,4	1,8	38,2		128,5	-36,0
11	950,2		134,4		-37,6	-28,0	96,8	21,8	-37,6	37,7	1,9	39,5		132,4	-37,1
12	1049,8		138,4		-38,8	-28,0	99,7	21,3	-38,8	39,0	1,9	40,9		136,4	-38,2
13	1152,5		142,6		-39,9	-28,0	102,7	20,7	-39,9	40,4	2,0	42,4		140,6	-39,4
14	1258,2		146,9		-41,1	-28,0	105,7	20,2	-41,1	41,8	2,1	43,9		144,9	-40,6
15	1367,4		151,3		-42,4	-28,0	108,9	19,6	-42,4	41,8	2,1	45,4		149,3	-41,8
Σ															

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 -1372,0 8049,4

Σ -100,0 11279,7 -100,0 11179,7 -3130,3 -1385,2 13,2 8049,4

