

10 Inventarier och immateriella rättigheter

18 kap. IL
SOU 1997:2, del II, s. 175

Sammanfattning

För inventarier i näringsverksamhet med längre ekonomisk livslängd än tre år medges avdrag genom årliga värdeminskningssavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnad under flera år. De skattemässiga avskrivningsreglerna är schabloniserade. Två olika avskrivningsmetoder finns i IL: räknenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. För immateriella tillgångar gäller i huvudsak samma avskrivningsregler som för materiella tillgångar. För inventarier av mindre värde medges direktavdrag. IL innehåller ett flertal specialregler för särskilda situationer enligt nedanstående redogörelse.

10.1 Gränsdragning

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier i inkomstslaget rörelse. I stället tillämpades kontantmetoden. Vid kontantprincipen medges avdrag för hela ersättningskostnaden med en gång. 1910 infördes bestämmelser om rätt till avdrag för viss årlig värdeminskning. År 1928 tillkom regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella rättigheter, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar. År 1938 infördes fri avskrivningsrätt på inventarier för aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank. Avdrag vid taxeringen medgavs med samma belopp som i räkenskaperna.

Som komplement till den planenliga avskrivningen och som ersättning för den fria avskrivningen infördes räknenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvat 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningskostnaden genom årliga värdeminskningssav-

drag med i regel högst 10 % per år. Före 1952 beskattades försäljning av goodwill enligt realisationsvinstreglerna. År 1966 ändrades lagstiftningen på så sätt att patent, goodwill, hyresrätter och liknande immateriella rättigheter vid beskattningen jämfördes med inventarier.

Vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt betraktas som fast egendom fick genom lagstiftning 1969 skattemässigt skrivas av enligt inventarieregler. Dessutom infördes avskrivningsregler för markanläggningar.

Vid 1984 års taxering infördes restvärdeometoden för inkomstslaget rörelse. Då slopades också reglerna om planerlig avskrivning av inventarier.

I samband med 1990 års skattereform slopades avskrivningsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

IL har inte inneburit någon ändring i avskrivningsreglerna enligt tidigare KL. Viss kodifiering av gällande rätt har dock skett

10.1.1 Vad är inventarier

Maskiner och inventarier

Med inventarietillgång avses sådan tillgång som är anskaffad för stadigvarande bruk (18 kap. 1 § IL). De tillgångar som avses i lagrummet är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att betrakta som anläggningstillgångar. I Redovisningsrådets rekommendation RR 12, Materiella anläggningstillgångar, samt BFN:s allmänna råd BFNAR 2001:3, Materiella anläggningstillgångar, definieras sådana tillgångar som fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Gränsdragningsproblem

Avgränsningsproblem gentemot omsättningstillgångar och andra typer av anläggningstillgångar såsom byggnad och markanläggning kan uppstå.

Anläggningsregister

I BFN U89:12 anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag ska införas i ett anläggningsregister. Enligt uttalandet bör anläggningsregistret innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom bör gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret. Av samma uttalande framgår, att i företag med litet antal anläggningstillgångar kan anläggningsregistret bestå av exempelvis en pärm med kopior av inköpsfakturorna ordnade kronologiskt. I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggningstillgångar. Sådana specifikationer kan också samlas och användas som anläggningsregister under kommande år.

**Inventarier eller
lager?**

Enligt 4 kap. 1 § ÅRL är tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten att betrakta som anläggningstillgångar. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgörande för om den ska vara att anse som inventarium (anläggningstillgång) eller lager (omsättningstillgång) skatte- och redovisningsmässigt

Förnödenheter

Förnödenheter betraktas som lagertillgångar även om de inte är avsedda för omsättning i näringsverksamheten. I BFN U96:2 förtydligas vad som avses med förnödenheter. Förnödenheter är förbruknings- och förrådsartiklar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på ofta förekommande förnödenheter nämns bränsle, drivmedel, rengöringsmedel städmaterial m.m. Till förnödenheter räknas inte tillgångar av mer stadigvarande karaktär såsom reservmaskiner och specialverktyg. Sådana tillgångar utgör i stället inventarier/anläggningstillgångar.

Reservdelar

En kategori av tillgångar som kan vara svår att bedöma är innehav av reservdelar. Av BFN U90:13 framgår att även reservdelar är att anse som inventarier om de är avsedda att stadigvarande brukas i verksamheten. Detta gäller oavsett om reservdelarna är avsedda att ingå i viss maskin eller kan inmonteras i olika maskiner.

10.1.2 Immateriella rättigheter

Som inventarier i avskrivningshänseende behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan samt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen (18 kap. 1 § IL). Dock gäller inte reglerna för s.k. treårsinventarier (jfr RÅ 1993 ref. 92, 18 kap. 4 § IL). Det bör observeras att avdragsrätt inte föreligger för värdeminskning av goodwill som anskaffats före 1952. Om en skattskyldig driver handel med immateriella tillgångar blir lagervärderingsreglerna tillämpliga. För egenproducerade immateriella tillgångar blir den goda redovisningsseden styrande för beskattningen.

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehas med bostadsrätt anses bostadsrätten varken utgöra omsättningstillgång eller anläggningstillgång (inventarier, hyresrätt m.m.). Anledningen torde vara att bostadsrätten är en andel i en ekonomisk förening. Av detta följer att avdrag för årlig värdeminskning inte får ske för sådan tillgång (RÅ 1974 Aa 1299).

10.2 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart.

Kostnader för reparation av maskiner och inventarier är avdragsgilla. Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventarier ändrar karaktär bör kostnaden betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådant fall ska de nedlagda kostnaderna tillföras inventariets avskrivningsunderlag.

Det finns ingen praxis som klargör gränsen mellan sådana åtgärder på inventarier som är att betrakta som reparation och sådana som i stället är att betrakta som nyinvestering. I viss mån kan man finna vägledning i de domar som gäller gränsdragningen mellan reparation och ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

För redovisningen av reparationer av inventarier kan man finna vägledning i BFN U90:13. Uttalandet behandlar särskilt frågan om redovisning vid ianspråktagande av reservdelar, vilka redovisats som inventarier, för reparation.

10.3 Avdrag för anskaffning

Förutsättningar för avskrivningsrätt

Ägare till egendomen

I skattelagstiftningen finns ingen särskild bestämmelse som reglerar hos vem ett inventarium ska redovisas. Huvudregel är att den som är ägare till egendomen även har rätt till värdeminskningssavdrag.

Den skatterättsliga bedömningen följer i regel de civilrättsliga reglerna om vem som är att anse som ägare till egendomen. Den som civilrättsligt är ägare till egendomen har således vanligtvis också rätt till värdeminskningssavdrag på denna. I praxis har dock gjorts vissa avsteg från dessa regler. Som exempel kan nämnas att man frångått de civilrättsliga reglerna som en förutsättning för avskrivning vid avbetalningsköp. Vid avbetalningsköp har värdeminskningssavdraget ansetts tillkomma köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten intill dess köpet är fullgjort (RÅ 1968 ref. 54). Ett annat exempel finns i RÅ 1956 ref. 5 där fråga var om rätten till avskrivning tillkom köparen eller säljaren vid lös-öreköp. I målet behöll säljaren rätten till avskrivning, trots att köparen var att anse som ägare till den sålda egendomen. Den som använder inventarierna har alltså fått avdrag för värdeminskning i dessa mål. Regeringsrätten har i RÅ 1998 ref. 58 bedömt vissa äganderättsfrågor i samband med leasing och sale and leaseback. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått

avskrivningsrätten mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Leverans

För att förvärvaren ska vara berättigad till värdeminskningssavdrag torde, förutom att förvärvaren är ägare till egendomen, krävas att inventarierna har levererats till denne (jfr RÅ82 1:42). I rättsfallet RÅ78 Aa 149 fick avskrivning ske när leverans skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. Leveransbegreppet för inventarietillgångar regleras inte närmare i lagtext. Viss vägledning kan erhållas från det leveransbegrepp för varulager som utarbetats i praxis (del 2, 9.2). Denna uppfattning stöds av en kammarrättsdom (KRNSu 86-05-20 mål nr 5149-1982). I nämnda mål bedömdes frågan om hos vem inventarietillgångar ska redovisas utifrån samma kriterier som gäller för varulager. I samband med överlåtelse av varor har leveransbegreppet tolkats så att det för fullgjord leverans fordras att köparen tagit fysisk befattning med tillgångarna, antingen själv eller genom tredje man eller självständig fraktförare (jfr RÅ 1987 ref. 45). Här kan också nämnas att innan leverans har skett kan köparen i vissa fall göra avskrivning, kontraktssavskrivning, för konstaterat prisfall (18 kap. 23 § IL).

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarietillgångar som befinner sig hos tredje man kan rätten till avdrag för värdeminskning inte knytas till fysisk leverans från säljaren till köparen. I stället torde rätt till värdeminskningssavdrag föreligga först då tredje man erhållit ett meddelande om att egendomen överlåtits (denuntiation). För att denuntiationen ska innebära att köparen erhåller rätten till värdeminskningssavdrag får inte säljaren fortsättningsvis ha möjlighet att förfoga över den sålda egendomen.

Byggnadsinventarier

Rätten till avskrivning på byggnad vid inköp av färdiga byggnader övergår normalt på köparen i och med att köpekontraktet undertecknas, eller om senare tidpunkt avtalats, vid denna senare tidpunkt. Samma tidpunkt för äganderättsövergång bör gälla även sådana fastighetsdelar som skattemässigt behandlas som inventarier.

För byggnader medges avdrag för värdeminskning först i och med att byggnaden har färdigställts (19 kap. 5 § IL). Sådana byggnadsdelar som får skrivas av enligt de regler som gäller för inventarier torde dock skatterättsligt få skrivas av i och med att leverans skett (jfr BFN U90:13). Är byggnadstillbehör avsett både för byggnadens allmänna funktioner och för den industriella driften bör avskrivning av tillbehören av praktiska skäl påbörjas först i och med att fördelningen av hela avskrivningsunderlaget gjorts.

Hyra - Leasing

Frågan om hos vem en tillgång ska redovisas som ett inventarium har fått ökad betydelse genom den växande leasingmarknaden. Leasingavtalet kan vara konstruerat på så sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra, en lånetransaktion eller ett köp. Avgörande för frågan om hyra, lånetransaktion eller köp föreligger är i beskattningshänseende hyresavtalets verkliga innehåll. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Kontrahenterna måste dock ha avsett att äganderätten till egendomen ska förvärfvas av hyrestagaren. Hyrestagaren erhåller i så fall värdeminskningssavdrag för inventariet. Till följd av detta blir den erlagda hyran att anse som avbetalning. I RÅ 1987 ref. 166 prövades frågan om ett avtal om hyra av en täckdiktningssanläggning i stället vara att betrakta som ett köp. RR ansåg att det av avtalet och anläggningens karaktär framgick att vad parterna egentligen åsyftat vid avtalstillfället var att överlåta egendomen till hyrestagaren (jfr även RN 53 4:5). Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, ska inventariet betraktas som leasingföretagets egendom. Vissa äganderättsfrågor har prövats av Regeringsrätten i några leasingdomar RÅ 1998 ref. 58. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått avskrivningsrätten mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Inventariet anskaffat för verksamheten?

Det krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att det ska kunna räknas in i avskrivningsunderlaget. Endast kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla.

Havskryssare

RR har exempelvis vägrat ett större företag avdrag för värdeminskning på en havskryssare. Som motivering anfördes att, oavsett om havskryssaren på olika sätt kunde ha varit till nytta för bolaget, hade båtens användning inte sådant samband med bolagets verksamhet att kostnaderna för båten kunde dras av som omkostnad i rörelsen (RÅ 1970 ref. 21).

Konst

Värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Anledningen torde ha varit att tillgångarna inte varit utsatta för någon värdeminskning, att tillgångarna saknat samband med verksamheten eller att tillgångarna inte anskaffats för stadigvarande bruk (RÅ 1947 Fi 52 och 389 1951 Fi 674 och 738, 1973 Fi 755 samt 1991 not. 113). Praxis har numera lagreglerats (18 kap. 3 § IL).

10.3.1 Värdeminskningsavdrag

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13-22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning (se 10.8).

10.3.2 Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta gäller dock inte immateriella rättigheter m.m. Om inventarier avyttras, förloras, utrangeras eller tas ut ur näringsverksamheten samma beskattningsår som de anskaffas, ska hela utgiften dras av omedelbart.

10.4 Nyttjanderättsinnehavares avdragsrätt

Bestämmelserna om arrendatorers och andra nyttjanderättsinnehavares anskaffningar av inventarier finns i 19 kap. 27 – 28 §§ IL. Där framgår, att om en nyttjanderättsinnehavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättsinnehavaren dra av utgifterna enligt avskrivningsreglerna för inventarier. Om nyttjanderättsinnehavaren får ersättning av fastighetsägaren för sådana anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättsinnehavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen. När nyttjanderätten upphör får nyttjanderättsinnehavaren dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare.

10.5 Anskaffningsvärde och skattemässigt värde

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde (18 kap. 7 § IL).

Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvar genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente, anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren som anskaffningsvärde, om inte särskilda skäl talar emot det (18 kap. 8 § IL).

Huvudregeln	Huvudregeln är att anskaffningsvärdet utgör avskrivningsunderlag, dvs. det belopp på vilket avskrivningen ska beräknas. I anskaffningsvärdet inräknas, utöver kostnaden för själva inventariet, samtliga förvärvskostnader såsom tull, frakt, provisioner, etc.
Ränta	RR har uttalat att räntan är avdragsgill såsom ränta även om den ingår i avbetalningspriset vid avbetalningsköp. Därmed får avbetalningsränta anses som avdragsgill allteftersom den betalas och behöver alltså inte inräknas i avskrivningsunderlaget (RÅ 1968 ref. 54 och RN 1970 nr 3:4).
Egen tillverkning	För maskiner och inventarier, som anskaffas genom egen tillverkning, ska i avskrivningsunderlaget inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader. Ränta på eget kapital får däremot inte inräknas.
Nedsättning av avskrivningsunderlaget	Om avdrag medgetts för kontraktsnedskrivning eller för överpris ska motsvarande nedsättning ske av avskrivningsunderlaget. Detta gäller vid räkenskapsenlig avskrivning enligt både alternativ I och alternativ II. Följande gäller när näringsbidrag utgått till näringsidkare för hans näringsverksamhet.
Näringsbidrag	Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, ska vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats (29 kap. 6 § IL).
Tillförda privata tillgångar	Privata tillgångar som överförts till verksamheten i en enskild firma anses anskaffade till marknadsvärde om avskattning sker (41 kap. 6 §, 14 kap. 16 §, 18 kap. 10 § IL). Detta gäller sådana tillgångar som kommer att utgöra omsättningstillgångar eller inventarier i näringsverksamheten. Sker inte avskattning behåller tillgången sitt ursprungliga anskaffningsvärde. Beträffande överföring genom arv eller gåva, se nedan. Det kan ofta vara svårt att uppskatta marknadsvärdet vid tiden för övergången. Utlåtande från opartisk värderingsman kan normalt godtas. När det gäller värdering av personbilar kan de prislistor som används inom bilhandeln tjäna som ledning vid bedömningen.
Arv, gåva, bodelning	I de fall inventarier har förvärvats genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente ska, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvär-

de för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga värdet (18 kap. 8 § IL). Vid gåva samt bodelning av annan anledning än makes död gäller bestämmelserna i 23 kap. IL.

10.6 Anskaffningsvärde vid karaktärsbyte

Av 14 kap. 16 § IL om avskattning vid karaktärsbyte framgår hur anskaffningsvärdet ska bestämmas för inventarier som förs över till en näringsverksamhet från ägarens privategendom.

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 procent för varje beskattningsår som den skattskyldige innehaft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

10.7 Särskild korrigering av anskaffningsvärde

Om en skattskyldig eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (18 kap. 11 § IL).

För högt avskrivningsunderlag

Det avskrivna beloppet kan ha blivit för högt även genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte är avskrivningsbara eller tillgångar som ska hänföras till byggnad eller markanläggning i stället för till inventarier (RÅ 1962 Fi 1066).

Underlaget kan även ha blivit för högt genom att försäkringersättning eller näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

Hur korrigeras felaktigheten?

Om bokslutet inte ändras uppkommer frågan med vilket belopp verksamhetens nettointäkt ska ökas. Ska den ökas med den felaktigt bokförda resp. ej bokförda postens bruttobelopp, dvs. med dess inverkan på avskrivningsunderlaget? Eller ska nettointäkten ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på den deklarerade nettointäkten, dvs. ska hänsyn tas till värdeminskningssavdraget?

Rättsfall

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avskrivningen gjordes på inventarier som ännu inte hade levererats. RR ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

RR tillämpade ett liknande synsätt i R77 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. RR ändrade inte KR:s dom, vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigheten hade påverkat nettointäkten.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag bokfört på inventariekontot kostnader som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina avskrivningsmöjligheter fullt ut. Det korrigerade värdeminskningsavdraget rymdes inom högsta tillåtna värdeminskning. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. RR avstod från att höja bolagets nettointäkt.

Oredovisat näringsbidrag m.m.

Som ovan anförts kan inventariekontot av skilda anledningar ha blivit för högt, vilket i sin tur medfört för hög avskrivning. Anledningen till detta kan ha varit t.ex.

- oredovisat näringsbidrag eller oredovisad försäkringsersättning,
- utköp av inventarier ur fåmansföretag till underpris,
- försäljning av inventarier till fåmansföretag till överpris,
- fåmansföretags inköp av rörelsefrämmande inventarier.

I RÅ85 1:84 var frågan om ett fåmansaktiebolag som till företagsledaren försålde en personbil till ett pris som med 8 000 kr understeg marknadspriset. RR ansåg att skillnaden mellan marknadspriset och försäljningspriset utgjorde skattepliktig intäkt för bolaget.

10.8 Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

10.8.1 Räkenskapsenlig avskrivning

10.8.1.1 Förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). I tidigare KL uppställdes dessutom att antal ytterligare förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning. Dessa

förutsättningar har ansetts onödiga i IL (prop. 1999/2000:2, s. 238).

Vid räkningsenlig avskrivning kan det lägsta värde, som inventarierna får tas upp till, beräknas enligt två olika alternativ, I och II (18 kap. 13, 17 §§ IL).

**Alternativ I
(huvudregeln)**

Avskrivning med 30 % på utgående bokfört värde får göras oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska avskrivningsprocenten i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan avskrivningsprocenten beräknas till $18/12 \times 30$ eller 45 %. Är beskattningsåret 9 månader blir avskrivningsprocenten $9/12 \times 30$ eller 22,5 %

Avskrivningsunderlaget för inventarierna reduceras med belopp som erhålls vid försäljning av sådana inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång. På samma sätt behandlas en näringsidkares uttag av inventarier att användas utanför verksamheten, (jfr RÅ 1976 ref. 6).

Exempel

Inventarierna var i ett företag vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång för 25 000 kr.

Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ I kan beräknas på följande sätt. $100\,000 + 125\,000 - 25\,000 = 200\,000$. $18/12 \times 30\% = 45\%$. Lägsta värde är 55 % eller 110 000 kr.

**Alternativ II
(kompletteringsregeln)**

Alternativ II innebär att inventarierna skrivs av med 20 % årligen. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska jämkning ske i motsvarande mån. Är beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avskrivning med $15/12$ av 20 % eller 25 %.

När man bestämmer det lägsta värde som inventarierna får tas upp till utgår man från de totala anskaffningskostnaderna under de fyra senaste beskattningsåren för de inventarier som vid utgången av det aktuella beskattningsåret fortfarande finns kvar. Lägsta värde beräknas därefter till summan av 80 %, 60 %, 40 %, och 20 % av respektive beskattningsårs anskaffningar, under förutsättning att samtliga beskattningsår omfattar 12 månader.

Förhöjd avskrivning i vissa fall

Om skattskyldig kan visa att inventariernas verkliga värde även understiger beräkningen enligt alternativ II kan ytterligare avskrivning medges (18 kap. 18 § IL). Därigenom behöver inte

tillgångarna tas upp till högre värde än det högsta värde som kan godtas enligt ÄRL (4 kap. 5 §).

Exempel

Inventarierna var i ett företag vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Dessa inventarier anskaffades dels året före beskattningsåret för 75 000 kr, dels tre år före beskattningsåret för 125 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier för 25 000 kr. Dessa inventarier hade anskaffats tre år före beskattningsåret för 50 000 kr. Beskattningsåren före det aktuella har alltid omfattat 12 månader.

Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ II kan beräknas på följande sätt.

1. Eftersom sista beskattningsåret omfattar 18 månader får nedskrivning göras med 30 % ($18/12 \times 20$). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10.
2. Under beskattningsåret anskaffades inventarier för 125 000 kr.
3. Av de inventarier som anskaffades tredje året före beskattningsåret, 125 000 kr, har inventarier motsvarande ett inköpspris på 50 000 kr sålts under året. De kvarvarande inventariernas anskaffningsvärde är alltså 75 000 kr ($125\,000 - 50\,000$).
4. Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ II är 132 500 kr ($0,7 \times 125\,000 + 0,5 \times 75\,000 + 0,1 \times 75\,000$).

Jämförelse mellan alternativ I och alternativ II

Avskrivning enligt alternativ I innebär att ett inventarium aldrig blir avskrivet i sin helhet. Inventariets värde närmar sig noll utan att någonsin nå ner till den. Därför infördes även avskrivningsmetoden enligt alternativ II, som innebär en avskrivning med 20 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår. Det innebär att inventariet är helt avskrivet efter 5 beskattningsår om beskattningsåret omfattar 12 månader.

Observera att alternativen I och II inte får användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Olika metoder får användas för tillgångar av olika kategorier, nämligen inventarier (18 kap. 1 § 1 st. IL), patent m.m. (2 st. 1 p.) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (2 st. 2 p.).

Försäljning av inventarier under inköpsåret

De tillgångar som avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma beskattningsår som de anskaffats, bokförs normalt inte på inventarietkontot utan direkt på ett resultatkonto. Avdrag medges för hela anskaffningsvärdet av ett sådant inventarium. Ersätt-

ningen är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

10.8.2 Restvärdesavskrivning

Restvärdesavskrivning kan ses som en förenklad variant av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom att överensstämmelse inte behöver föreligga mellan det skattemässiga restvärdet och bokfört värde, att den högsta procentsatsen för avskrivning, beräknad på likartat sätt som enligt huvudregeln är 25 % i stället för 30 % samt att det inte finns någon motsvarighet till kompletteringsregeln (18 kap. 13 § IL). Restvärdesavskrivningen innehåller, liksom reglerna om räkenskapsenlig avskrivning, en bestämmelse om att ytterligare avskrivning får göras om den skattskyldige kan visa att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga värdet. Avskrivning ned till verkligt värde berättigar således alltid till avdrag.

Det kan förekomma att ett företag är berett att betala ett särskilt högt pris för en tillgång för att kunna utnyttja den vid ett speciellt arbetstillfälle e.d. Enligt bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning får sådant överpris dras av särskilt. Denna möjlighet finns även för företag som tillämpar restvärdeavskrivning (18 kap. 16 § IL).

10.8.3 Avyttringar

Ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret. Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen eller försäkringsfallet. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget (18 kap. 15 § IL).

10.8.4 Särskilt hög utgift

Om en särskilt hög utgift för inventarier beror på att de anskaffas för att utnyttjas under en tillfällig konjunktur eller liknande, får merutgiften dras av under anskaffningsåret (18 kap. 16 § IL).

10.8.5 Överavskrivning

Överavskrivning kan uppkomma på olika sätt exempelvis genom felräkning eller genom att tillgång har felaktigt behandlats som korttidsinventarium. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avskrivningen enligt alter-

nativ I och II ska någon justering av deklarationen inte göras (jfr RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avskrivningen görs justering endast med det belopp som påverkat resultatet. Beloppet behandlas som tillkommande post i deklarationen. Beloppet avskrives sedan planmässigt på fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då avskrivningen gjordes (18 kap. 19 § IL).

Exempel

Vid kontroll av en deklaration har framkommit att en näringsidkare av misstag bokfört inköp av en maskin för 28 000 kr på omkostnadskontot. Näringsidkaren, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning, har i deklarationen lämnat följande uppgifter om avskrivningen på inventarierna (se figur 1 nedan).

Inventariernas och rättigheternas värde enligt balansräkningen utgjorde 101 500 kr.

Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt de båda alternativen vid beräkning av överavskrivningens storlek.

Det lägsta riktiga värdet på inventarierna utgör 119 400 kr (se figur 2 nedan). Överavskrivningen kan då beräknas till 17 900 kr (119 400-101 500). Beloppet läggs till i deklarationen. Avdrag medges genom årlig avskrivning efter 20 % för helt år på fem år från och med året efter taxeringsåret.

Figur 1

Huvudregeln		Alternativregeln			
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	50 000	beskattningsåret för	(kr) 50 000	80 % därav =	(kr) 40 000
Summa	170 000	året före beskattnings- året för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före be- skattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Rest	145 000	tredje året före be- skattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av restbeloppet	101 500			Summa	97 000

Figur 2

Huvudregeln		Alternativregeln			
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	78 000	beskattningsåret för	(kr) 78 000	80 % därav =	(kr) 62 400
Summa	198 000	året före beskattnings- året för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före be- skattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Rest	173 000	tredje året före be- skattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av restbeloppet	121 100			Summa	119 400

10.8.6 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden förutsätter överensstämmelse mellan skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde. Därför finns särskilda regler i de fall då det vid tidpunkten för övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger en skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt värde (18 kap. 20-22 §§ IL).

Exempel

En näringsidkare övergår till räkenskapsenlig avskrivning. Vid tidpunkten för övergången överstiger det skattemässiga värdet det bokförda värdet med 10 000 kr. Näringsidkaren erhåller efter övergången ett extra avdrag med 10 000 kr. Det extra avdraget får ske enligt värdeminskingsplan omfattande 5 år från och med det första räkenskapsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

För lågt skattemässigt restvärde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna vid tiden för övergången det skattemässiga restvärdet ska skillnaden tas upp till beskattning, antingen på en gång eller under tre år. Om inte skillnaden beskattades skulle avdrag medges två gånger för denna skillnad.

Exempel

En näringsidkare övergår till räkenskapsenlig avskrivning. Vid tidpunkten för övergången överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga restvärdet med 5 000 kr. 5 000 kr ska tas upp till beskattning antingen direkt, eller om den skattskyldige så önskar, fördelat med en tredjedel för beskattningsåret och en tredjedel för vart och ett av de två närmast följande åren.

10.8.7 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden (18 kap. 23 § IL).

10.8.8 Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget

Som allmän princip gäller att den ingående mervärdesskatt som inte kan dras av i mervärdesskattesystemet ska dras av i inkomstskattesystemet som utgift eller, vid inventarieanskaffning, som en del av värdeminskningssavdragen. Särskilda bestämmelser har in-

förts för inkomstkorrigering i de fall mervärdesskatt jämkas eller dras av i efterhand (18 kap. 17a – 17c §§ IL, jfr prop. 2000/01:30, s 14 ff). Om det jämkade eller avdragna mervärdesskattebeloppet avser utgifter som har ökat anskaffningsvärdet på inventarier ska avskrivningsunderlaget justeras. Om beloppet avser utgifter som har dragits av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska beloppet dras av alternativt tas upp.

10.8.9 Korttidsinventarier (treårsinventarier)

När inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till högst tre år, får utgifterna för anskaffningen kostnadsföras i sin helhet redan under anskaffningsåret (18 kap. 4 § IL). Det ankommer i första hand på den skattskyldige att visa att undantagsregeln om direktavdrag är tillämplig. Dock kan kravet på bevisning inte ställas särskilt högt eftersom undantagsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (RÅ 1994 not. 132).

Praxis

Gränsdragningen mellan vanliga inventarier och korttidsinventarier har prövats i ett flertal fall utan att någon klar enhetlig praxis kan utläsas. Glas, porslin och linne i hotellrörelse har ansetts vara korttidsinventarier. Däremot inte sängkläder, mattor och gardiner (jfr RÅ 1949 Fi 71). I målet RÅ 1960 Fi 1298 fick ett industriföretag inte omedelbart kostnadsföra anskaffning av kontorsstolar utan RR medgav endast avdrag för avskrivning. Frågan hur inventarier som inköpts begagnade ska bedömas torde inte ha prövats i rättspraxis. Enligt SKV ska dessa bedömas med utgångspunkt i köparens situation på samma sätt som i fråga om nya inventarier. Den återstående ekonomiska livslängden för köparen blir då avgörande för gränsdragningen.

Reservdelar

Även reservdelar kan vara korttidsinventarier. Bedömningen av en reservdels ekonomiska livslängd måste utföras vid anskaffningstidpunkten. Vad som innefattas i treårsperioden är oklart. I ett fall (RÅ 1994 ref. 78) inräknades även intrimningstid av maskinerna i treårsperioden. Praxis antyder även att avskrivning kan ske för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt (RÅ 1978 not. Aa 149).

Datorer

Tidningsföretags datorer att användas för annonsframställning har ansetts vara korttidsinventarier (RÅ 1995 ref. 96). Därvid har förhållandena i det enskilda fallet beaktats. Utredningen ansågs inte ge stöd för antagande att datorerna, med hänsyn till deras speciella användning, typiskt sätt hade en livslängd om högst tre år.

10.8.10 Inventarier av mindre värde

Enligt 18 kap. 4 § IL får även utgifter för anskaffande av inventarier av mindre värde dras av omedelbart. Dåvarande RSV har lämnat allmänna råd för bedömningen av vad som ska anses utgöra inventarium av mindre värde (RSV 2003:9).

Reservdelar

Även reservdelar kan kostnadsföras omedelbart om anskaffningsvärdet för den reservdel som är föremål för bedömning inte överstiger de värdegränser som angetts i rekommendationerna. Om reservdelen förvärvats i samband med förvärvet av den maskin eller de maskiner den är avsedd att ingå i bör dock förvärven ses som en enhet.

Värdet av reservdelen bör därmed bestämmas med hänsyn tagen till de förvärvade tillgångarnas totala anskaffningsvärde.

10.9 Övergångsbestämmelser

4 kap 24-25 §§ ILP

I fråga om utgifter för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag som avses i 18 kap 1 § IL och som uppkommit före den 1 juli 1990 men under ett beskattningsår för vilket taxering skedde år 1991 tillämpas bestämmelserna i den upphävda kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 av lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag.

I fråga om sådan avskrivning för överskjutande belopp som avses i 18 kap 19 § IL gäller att avdrag medges först sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord, om det överskjutande beloppet hänför sig till 1990 eller tidigare års taxering.