

10 Inventarier och immateriella rättigheter

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

Sammanfattning

För inventarier i näringsverksamhet medges avdrag genom årliga värdeminskingsavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnad under flera år. Två olika avdragmetoder finns i IL: räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. För immateriella tillgångar gäller i huvudsak samma avdragsregler som för materiella tillgångar. För inventarier av mindre värde och inventarier med längre ekonomisk livslängd än tre år kan direktavdrag medges. IL innehåller ett flertal specialregler för särskilda situationer.

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 räkenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvad 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningskostnaden genom årliga värdeminskingsavdrag 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 dras av enligt inventarieregler. Dessutom infördes avdragsregler 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 avdragsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

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

10.1.1 Vad är inventarier

Maskiner och inventarier

Bestämmelserna om inventarier gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda 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.

Rättspraxis visar att allt från produktionsanläggningar till enklare verktyg bedömts som inventarier – det gäller bl.a. följande fall: maskinutrustning som ingick i en produktionsanläggning (RÅ 1978 Aa 149), egenproducerad film (RÅ 1980 1:51), maskiner som skulle användas vid serieproduktion (RÅ 1994 ref. 78), egentillverkade produktverktyg – bl.a. klippverktyg, bockverktyg och mallar för borrning och märkning (RÅ 1994 not 132), datorer med tillhörande datorutrustning (RÅ 1995 ref. 96), andelar i skepp (RÅ 1999 ref. 19) och lastpallar som ingick i en för flera företag gemensam pool (RÅ 2003 ref. 70).

Gränsdragningsproblem

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

Anläggningsregister

I BFN:s uttalande om anläggningsregister (med det allmänna rådet BFNAR 2003:1) anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag som ska upprätta bokslut ska införas i ett anläggningsregister. Enligt uttalandet ska anläggningsregistret innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och

anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom ska gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret. Av samma uttalande framgår att ett anläggningsregister kan bestå av exempelvis en sammanställning med kopior av inköpsfakturorna ordnade kronologiskt och ett tillhörande register. I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggnings-tillgångar. 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 en anläggnings-tillgång eller en omsättningstillgång redovisningsmässigt.

I IL används inte uttrycken ”anläggningstillgång” och ”omsättningstillgång”. I 18 kap. 1 § IL talas om ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. En lagertillgång definieras som ”en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning” (17 kap. 3 § IL).

I det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 var frågan om lastpallar som ett företag använde i sin verksamhet – och vilka dessutom ingick i en för flera företag gemensam pool – utgjorde lagertillgångar eller inventarier. I sitt yttrande till RR drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. RR konstaterade att lastpallarna skattemässigt skulle behandlas som inventarier, eftersom avsikten var att pallarna skulle komma till stadigvarande användning i poolen, och att företaget i sin tur stadigvarande använde pallarna i poolen i sin verksamhet.

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 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). För dessa tillgångar gäller inte reglerna för s.k. treårsinventarier (18 kap. 4 § IL). Om en skattskyldig driver handel med immateriella tillgångar blir lagervärderingsreglerna tillämpliga.

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 hade ett företag förvärvat rättigheter till två filmer. Förvärvet gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelser i biograf-, video- och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

I RÅ 2003 ref. 47 skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. koncernmässig goodwill. RR konstaterade att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad från dotterbolaget. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

I RR:s dom 2004-12-08 i mål nr 187-01 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. RR uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omlopps bana, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret.

För utgifter för egenproducerade immateriella rättigheter medges avdrag i enlighet med god redovisningssed. Det framgår av förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231) och har också bekräftats av RR i rättsfallet RÅ 2004 ref. 81.

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehas med bostadsrätt anses bostadsrätten inte utgöra ett inventarium. 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 utgifterna tillföras inventariets anskaffningsvärde.

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 avdrag

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.

Ägare till egendomen

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 avdrag 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 avdrag tillkom köparen eller säljaren vid lösöreköp. I målet behöll säljaren rätten till avdrag, 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 äganderätsfrågor i samband med leasing och sale and leaseback. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått avdragsrätten 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 RÅ 1982 1:42). I rättsfallet

RÅ 1978 Aa 149 fick avdrag 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 avsnitt 9.2). 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 och RÅ 2002 ref. 88). Här kan också nämnas att innan leverans har skett kan köparen i vissa fall göra avdrag för kontraktsavskrivning, för konstaterat prisfall (18 kap. 23 § IL).

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarier 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 avdrag för utgift för 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 dras av enligt de regler som gäller för inventarier torde dock få dras av i och med att leverans skett.

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 täckdikningsanläggning i stället var 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 1953 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 äganderätsfrågor har prövats av Regeringsrätten i några leasingdomar RÅ 1998 ref. 58. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått avdragsrätten mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

**Inventariet
anskaffat för
verksamheten?**

Det krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att avdrag ska kunna medges. 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

Avdrag för 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). Skatteverket har i skrivelsen 2004-10-15 (dnr 130 584347-04/111) gjort bedömningen att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter.

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 avdragsreglerna 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

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 avdraget 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 anskaffningsvärdet (RÅ 1968 ref. 54 och RN 1970 3:4).

Egen tillverkning

För maskiner och inventarier, som anskaffas genom egen tillverkning, ska i anskaffningsvärdet inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader.

Nedsättning av avskrivningsunderlaget

Om avdrag medgetts för kontraktsnedskrivning eller för överpris ska motsvarande nedsättning ske av anskaffningsvärdet. Detta gäller vid räkenskapsenlig avskrivning enligt både huvudregeln och kompletteringsregeln.

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 lagertillgångar eller inventarier i näringsverksamheten. Sker inte avskattning behåller tillgången sitt ursprungliga anskaffningsvärde.

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 prislister 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 anskaffningsvärde 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 Justering 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

Avskrivningsunderlaget 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 försäkringsersättning eller näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

Hur korrigeras felaktigheten?

Frågan uppkommer med vilket belopp resultatet ska ökas. Ska det ökas med den felaktigt bokförda resp. ej bokförda postens bruttobelopp, dvs. med dess inverkan på avskrivningsunderlaget? Eller ska resultatet ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på värdeminskningssavdraget?

Rättsfall

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avdraget 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 RR 1977 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 resultatet.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag bokfört på inventarietkonto utgifter som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina möjligheter till avdrag fullt ut. Det korrigerade värdeminskningssavdraget rymdes inom högsta tillåtna värdeminskning. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariets konto till byggnaders konto. RR avstod från att höja bolagets resultat.

Oredovisat näringsbidrag m.m.

Inventarietkontot kan av skilda anledningar ha blivit för högt, vilket i sin tur medfört för högt avdrag. 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 RÅ 1985 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 Räenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

10.8.1 Räenskapsenlig avskrivning

10.8.1.1 Förutsättningar för räenskapsenlig avskrivning

Bestämmelserna om räenskapsenlig 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 räenskapsenlig avskrivning. Dessa förutsättningar har ansetts onödiga i IL (prop. 1999/2000:2, s. 238).

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 hade ett företag upplöst ackumulerade överavskrivningar och redovisat beloppet som en intäkt i räkenskaperna. Redovisningen innebar inte att det uppkom någon skattepliktig intäkt för företaget, men eftersom värdet på inventarierna enligt balansräkningen översteg det skattemässiga restvärdet ansågs att företaget förlorade rätten till räenskapsenlig avskrivning.

Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111) behandlat frågan om rätten till räenskapsenlig avskrivning när en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, dvs. när avskrivningen i räkenskaperna överstiger avdraget vid beskattningen. I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räenskapenlig avskrivning. Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räenskapenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen.

Vid räenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningssavdrag enligt en huvudregel eller enligt en kompletteringsregel (18 kap. 13, 17 §§ IL).

Huvudregeln

Värdeminskningssavdrag medges med högst 30 % av avskrivningsunderlaget oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan procentsatsen beräknas till $18/12 \times 30$ eller 45 %. År beskattningsåret 9 månader blir procentsatsen $9/12 \times 30$ eller 22,5 %

Avskrivningsunderlaget för inventarierna ska 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 huvudregeln 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.

Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln innebär att inventarierna får dras av med 20 % årligen. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska jämkning ske i motsvarande mån. År beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avdrag 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.

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 kompletteringsregeln kan beräknas på följande sätt.

1. Eftersom sista beskattningsåret omfattar 18 månader får avdrag göras med 30 % ($18/12 \times 20$). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10.

2. 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 ($125\,000 - 50\,000$).

3. Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln är 132 500 kr ($0,7 \times 125\,000 + 0,5 \times 75\,000 + 0,1 \times 75\,000$).

Jämförelse mellan huvudregeln och kompletteringsregeln

Värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln innebär att utgiften för ett inventarium aldrig blir avdragen i sin helhet. Inventariets värde närmar sig noll utan att någonsin nå dit. Därför infördes även kompletteringsregeln, som innebär ett avdrag med 20 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår. Det innebär att utgiften för inventariet är helt avdragen efter 5 beskattningsår om beskattningsåret omfattar 12 månader.

Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § 1 st. IL), patent m.m. (2 st. 1 p.) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (2 st. 2 p.).

Lågt verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL).

Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111) uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

Försäljning av inventarier under inköpsåret

För de tillgångar som avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma beskattningsår som de anskaffats, ska hela utgiften dras av omedelbart. Ersättningen 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 avdraget och avskrivningen i bokslutet, 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 innebär, liksom räkenskapsenlig avskrivning, att ytterligare avdrag får göras om den skattskyldige kan visa att tillgångarnas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet.

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. Sådant överpris får dras av särskilt. Denna möjlighet gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning (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 För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning)

Skattemässig överavskrivning aktualiseras bara vid räkenskapsenlig avskrivning. Den 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 avdragsutrymmet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln ska någon justering av avdraget inte göras (jfr RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avdragsutrymmet görs justering endast med det belopp som påverkat resultatet. Beloppet behandlas som till-

kommande post i deklarationen. Beloppet dras sedan planmässigt av på fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen 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 räknenskapsenlig avskrivning, har i deklarationen lämnat följande uppgifter om inventarierna (se figur 1 nedan).

Inventariernas och rättigheternas värde enligt balansräkningen utgjorde 101 500 kr.

Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt både huvudregeln och kompletteringsregeln 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 med 20 % för helt år under fem år från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes.

Figur 1

Huvudregeln		Kompletteringsregeln			
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 beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Rest	145 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av restbeloppet	101 500			Summa	97 000

Figur 2

Huvudregeln		Kompletteringsregeln			
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 beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Rest	173 000	tredje året före beskattningsåret 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 bokfört värde och skattemässigt värde. 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 värde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga värdet vid tiden för övergången 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 (18 kap. 22 § IL).

Exempel

En näringsidkare övergår till räkenskapsenlig avskrivning. Vid tidpunkten för övergången överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga värdet med 5 000 kr. Ett belopp på 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.

RR har i domen 2004-09-21 i mål nr 2305-04 funnit att bestämmelsen i 18 kap. 22 § IL är tillämplig även i det fall när skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde beror på att en uppskrivning har gjorts av det bokförda värdet.

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 införts 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 hela utgiften för anskaffningen dras av redan under anskaffningsåret (18 kap. 4 § IL). I rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 skulle ett företag bokföringsmässigt skriva av korttidsinventarier under tre år. RR godtog inte att avdrag beräknades på samma sätt, och uttalade att för det fall utgifterna inte dras av omedelbart ska de dras av genom årliga värdeminskningssavdrag i enlighet med bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning.

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 värdeminskningsavdrag. Frågan hur inventarier som inköpts begagnade ska bedömas torde inte ha prövats i rättspraxis. Enligt Skatteverket 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 avdrag kan ske för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt (RÅ 1978 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.

Lastpallar

I det ovan nämnda rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 utgick RR från företagets uppgift om att pallarnas ekonomiska livslängd kunde antas uppgå till högst tre år, och medgav omedelbart avdrag.

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 utgifter för reservdelar får dras av omedelbart om anskaffningsvärdet för den reservdel som är föremål för bedömning inte överstiger de värdegränser som angetts i det allmänna rådet. 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 sådant avdrag 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 hänförs till 1990 eller tidigare års taxering.