

16 Materiella anläggningstillgångar

16.1 RR 12 Materiella anläggningstillgångar

Tillämpningsområde

Rekommendationen behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar. De grundläggande frågorna gäller

- vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar ska redovisas som tillgång i balansräkningen,
- hur anskaffningsvärdet ska fastställas,
- hur avskrivningar ska beräknas.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001.

Definitioner

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive uthyrning.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde. Om uppskrivning skett ska uppskrivningsbeloppet inkluderas i avskrivningsbart belopp.

Restvärde är det belopp företaget förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Nyttjandeperiod kan för vissa tillgångar även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Redovisat värde är det värde som en tillgång tas upp till i balansräkningen.

Redovisning i balansräkningen

En materiell anläggningstillgång redovisas i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt har övergått på företaget.

Värderingsfrågor i samband med anskaffningen

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset ska avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförbara kostnader är kostnader för

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster,
- lagfart,
- nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när avsättning ska redovisas i balansräkningen (om en redovisning av beräknade kostnader för nedmontering m.m. bedöms utgöra hinder för

skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person i stället göras successivt över nyttjandeperioden).

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning inräknas inte i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång.

Anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar. För företag som tillverkar liknande tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (jämför RR 2 Redovisning av varulager).

En tillgång kan förvärvas genom att likvid, helt eller delvis, erläggs genom att en tillgång lämnas i byte. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den lämnade tillgången, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.

En tillgång kan även förvärvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallet ska vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången ska därför utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångar som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål.

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter avseende en tillgång ska läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållanden till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en tillgång ska redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna utnyttjas för

sitt ändamål ska utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen.

Värdering efter anskaffningstidpunkten

Efter anskaffningstidpunkten ska en tillgång redovisas till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning, dvs. till bokfört värde.

Avskrivningar

Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som använts ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Inträffad värdestegring utgör inte grund för att underlåta avskrivning.

Nyttjandeperiod och därmed avskrivningsplan fastställs som regel under antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas, dvs. ersättas av en ny och modern enhet, när detta bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ.

Nyttjandeperioden för en tillgång definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än den totala livslängden för tillgången i fråga.

En tillgångs avskrivningsbara belopp definieras som anskaffningsvärdet med avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver inte beaktas då det avskrivningsbara beloppet fastställs. Om det är sannolikt att restvärdet uppgår till betydande belopp ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

Klassificering och specifikation i balansräkningen

Enligt ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen ska materiella anläggningstillgångar redovisas under följande rubriker och i följande ordning:

- byggnader och mark
- maskiner och andra tekniska anläggningar
- inventarier, verktyg och installationer

- pågående nyanläggningar och förskott.

En ytterligare uppdelning utöver den som lagen anger kan i vissa fall vara motiverad.

Uppskrivningar

Tillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. ÅRL tillåter uppskrivning under vissa förutsättningar, vilka närmare anges i 4 kap. 6 §.

Upplysningar

Rekommendationen ställer omfattande krav på upplysningar, bl.a. ska beloppsuppgifter lämnas för det aktuella året och för jämförelseåret avseende:

- anskaffningsvärde
- ackumulerade av- och nedskrivningar
- oavskrivet belopp av uppskrivningar
- ackumulerade avskrivningar utöver plan
- taxeringsvärden.

URA 31

URA 31 anger hur större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningkostnader ska behandlas. Det framgår bl.a. att kostnader för större återkommande besiktning eller översyn av materiell anläggningstillgång under dess nyttjandeperiod i syfte att möjliggöra ett fortsatt nyttjande av tillgången ska redovisas som en kostnad i resultaträkningen utom i de fall när

- a. företaget, i enlighet med punkt 24 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar, konstaterat att det i anskaffningsvärdet för tillgången ingår en väsentlig komponent som utgörs av utgiften för större besiktning eller översyn och där denna komponent skrivits av för att återspegla att den ekonomiska nyttan förbrukats, men där värdet återställs genom den kommande besiktningen eller översynen (oberoende av om tillgången värderas till anskaffningsvärde eller om värdet har skrivits upp),
- b. det är sannolikt att tillgången kommer att ge upphov till ekonomiska fördelar för företaget samt
- c. utgiften för besiktningen eller översynen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Om samtliga förutsättningar enligt a)–c) är uppfyllda utgör utgiften en tillgång och ska redovisas som en egen komponent.

16.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Tillämpningsområde

BFN har i sina allmänna råd angett hur Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar (RR 12) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag som inte valt att tillämpa RR 12. BFNAR 2001:3 motsvarar RR 12 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd.

De allmänna råden ska tillämpas på bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare.

Sammanfattning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet *behöver inte*, till skillnad från RR 12, beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd medräknas. Dessa *ska* enligt RR 12 ingå i anskaffningsvärdet till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen enligt RR 16.

Uppskrivningar behöver inte begränsas till de undantagsfall då uppskrivning av en viss *kategori tillgångar* kan ske enligt en systematisk metod. *Enstaka väl motiverade* uppskrivningar är förenliga med ÅRL.

Tilläggsupplysningar kan lämnas i mindre omfattning än vad som krävs enligt RR 12. BFNAR 2001:3 kräver endast upplysningar i enlighet med ÅRL (5 kap. 3–4 §§) och BFL (6 kap. 7 §).

Slutligen har BFN i vägledningen närmare utvecklat sin syn på redovisning av korttidsinventarier och inventarier av mindre värde. När det inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften under vissa förutsättningar kostnadsföras direkt.

16.3 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister

Det allmänna rådet ska tillämpas av de företag som enligt 1 kap. 2 § första stycket BFL utgör bokslutsföretag.

Ett bokslutsföretag ska förteckna eller på annat sätt samla uppgifter om sina materiella anläggningstillgångar (upprätta anläggningsregister). Ett sådant anläggningsregister behöver inte föras i de fall företaget endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att

man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över dessa anläggningstillgångar.

Av uttalandet framgår vad ett anläggningsregister ska innehålla, vem som är skyldig att föra ett anläggningsregister, när registret ska uppdateras och vilka uppgifter som ska finnas i anläggningsregistret.

16.4 Inkomstskatt

Sambandet

Regler om avdrag för värdeminskning av materiella anläggningstillgångar finns i 18 kap. IL (inventarier), 19 kap. IL (byggnader) och 20 kap. IL (markanläggningar).

Bestämmelserna om inventarier avser maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk (18 kap. 1 § IL). Begreppet byggnad är inte definierat i 19 kap. IL men torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighets-taxeringen. Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier och som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet (20 kap. 2 § IL).

De tillgångar som avses i 18–20 kap. IL är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att betrakta som anläggningstillgångar. I normgivningen har dessa definierats som sådana fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Allmänt gäller enligt 18–20 kap. IL att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för att anskaffa, tillverka eller uppföra tillgången. En liknande allmän regel finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Dessutom finns skatteregler för beräkning av anskaffningsvärdet efter karaktärsbyte i 18 kap. 10 § IL (inventarier), samt i olika fall såsom beskattningsinträde, uttagsbeskattning, underprisöverlåtelse, näringsbidrag m.m., se 18 kap. 12 § IL (inventarier), 19 kap. 15 § IL (byggnader) samt 20 kap. 13 § IL (markanläggningar).

När det gäller frågan hur avdrag för utgifter för materiella anläggningstillgångar ska beräknas finns det ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller vissa delar av avdraget för inventarier, bl.a. vid räkenskapsenlig avskrivning. I övrigt när det gäller inventarier, liksom för byggnader och markanläggningar, är beskattningen frikopplad från redovisningen. Avdragsreglerna för byggnader och markanläggningar behandlas därför inte i detta avsnitt. Det finns dock

anledning att nämna att genom ändringar i 19 kap. 2 § IL och 20 kap. 3 § IL får numera utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. Sådana avdrag ska enligt 26 kap. 12 § IL återföras vid avyttring av en näringsfastighet.

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Skatteverket har i skrivelsen 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111, Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 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.

Vid räkenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningssavdrag enligt en huvudregel eller enligt en kompletteringsregel (18 kap. 13 och 17 §§ IL). 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 maskiner (18 kap. 1 § 1 st. IL), immateriella rättigheter (18 kap. 1 § 2 st. 1 p. IL) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (18 kap. 1 § 2 st. 2 p. IL).

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). Varken begreppet mindre värde eller begreppet treårsinventarier finns i redovisningslagstiftningen.

I RR 12 behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver upptas i bokföringen eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det synsättet gäller dock inte vid beskattningen – enligt 15 kap. 1 § IL ska bl.a. ersättningar för inventarier tas upp som intäkt (jfr även rättsfallet RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier mot andra lageraktier).

I 16 kap. 9 § 1 st. IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I 2 st. konstateras att bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar

ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag tillämpas också på utgifter för forskning och utveckling.

Frågor

Avdragstidpunkten för inventarier

Enligt redovisningsnormerna ska en materiell anläggningstillgång redovisas som tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att den framtida ekonomiska nyttan som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del. Vidare ska avskrivning ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk, dvs. normalt när den är helt färdigställd och kan tas i anspråk för avsett ändamål.

Vid beskattningen gäller ett delvis annat synsätt. Enligt rättspraxis kan värdeminskingsavdrag medges även innan förslitning inträtt. I rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 medgavs avdrag när leverans skett före årsskiftet, trots att inte all inmontering hade skett. RR har i ett senare rättsfall, RÅ 1994 ref. 78 (som gällde avdragsrätten för korttidsinventarier), hänvisat till 1978 års rättsfall och uttalat att praxis antyder att avskrivning kan ske även för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt.

För egentillverkade inventarier kan inte samma leveransbegrepp tillämpas eftersom dessa ofta består av en blandning av eget arbete, komponenter från varulager och inköpta komponenter. För ett egentillverkat inventarium bör krävas att det är färdigställt så att det kan tas i bruk innan värdeminskingsavdrag medges. Däremot torde inte kunna krävas att inventariet även tagits i bruk för avsett ändamål.

Anskaffningsvärdet

Värdeminskingsavdrag beräknas utifrån anskaffningsvärdet på inventariet. Bestämmandet av anskaffningsvärdet är en skattereglerad fråga. Det utesluter dock inte att redovisningsnormerna kan utgöra viss vägledning vid den beräkningen. Allmänt kan sägas att i anskaffningsvärdet räknas, förutom utgifter för själva inventariet, samtliga utgifter i samband med förvärvet såsom tull, frakt, provisioner m.m.

I de fall ett företag i räkenskaperna frivilligt inkluderar viss utgift i det bokföringsmässiga anskaffningsvärdet får företaget anses vara bundet av det även vid beskattningen, under förutsättning att utgiften överhuvudtaget kan utgöra en del av ett skattemässigt anskaffningsvärde. Exempelvis får enligt redovisningsreglerna ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkning av en tillgång räknas in i anskaffnings-

värdet. Om så har skett gäller att avdrag för räntedelen inte kan ske omedelbart utan – som en del av det totala anskaffningsvärdet – genom värdeminskningssavdrag. I det sammanhanget kan en jämförelse göras med rättsfallet RÅ 2000 ref. 18, i vilket en aktivering av utgifter i räkenskaperna innebar att utgifterna inte fick dras av omedelbart. Rättsfallet gällde visserligen det utvidgade reparationsbegreppet avseende byggnader, där bestämmelserna numera ändrats, men synsättet torde vara tillämpligt även på utgifter som frivilligt aktiverats i anskaffningsvärdet för inventarier.

Som framgår av redovisningsnormerna kan i vissa fall förväntade framtida kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av ursprunglig plats eller område inkluderas i anskaffningsvärdet. Enligt Skatteverkets mening saknas det rätt till avdrag för sådana beräknade kostnader. Skatteverket anser därför att om ett företag i överensstämmelse med god redovisningssed inkluderar sådana beräknade kostnader i anskaffningsvärdet förlorar företaget rätten till räkenskapsenlig avskrivning..

Enligt redovisningsnormerna ska tillgångens anskaffningsvärde reduceras med beräknat restvärde för att få fram det avskrivningsbara beloppet. Vid beskattningen ska dock inte något restvärde beaktas.

Anskaffningsvärde vid byte av tillgångar

Byte av tillgångar är skattemässigt, liksom redovisningsmässigt, ett oneröst fång. Som framgår av redovisningsnormerna är huvudregeln att anskaffningsvärdet för en genom byte erhållen tillgång ska utgöras av verkliga värdet på den lämnade tillgången. Detta överensstämmer också med vad som gäller vid beskattningen.

Som framgår av redovisningsnormerna kan emellertid i vissa fall anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången sättas till redovisat värde på den lämnade tillgången. Detta gäller även om den erhållna tillgången har ett högre värde än den lämnade tillgången. Därigenom uppkommer ingen bokföringsmässig vinst.

Det synsättet gäller inte vid beskattningen. RR har i rättsfallet RÅ 2001 not. 146 prövat motsvarande fråga vid byte av lageraktier mot andra lageraktier. Trots att god redovisningssed ansågs innebära att det skulle vara samma värde på de tillbytta som de bortbytta aktierna ansåg RR att de tillbytta aktierna skulle beskattas efter marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet.

Det blev en liknande utgång i rättsfallet RÅ 2002 not. 133 där de bortbytta aktierna utgjorde lagertillgångar och de tillbytta aktierna kapitaltillgångar. Även i det fallet beskattades bytet som en vanlig avyttring. Sammanfattningsvis innebär byte av egendom skatterettsligt att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av värdet på den tillbytta egendomen och att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av värdet på den bortbytta egendomen. En sådan ersättning – dvs. värdet på den bortbytta egendomen – utgör enligt 18 kap. 7 § IL utgiften för förvärv av inventarier när förvärvet sker genom byte.

Uppskrivning och reversering

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL och redovisningsnormgivningen kan under vissa förutsättningar uppskrivning ske av anläggningstillgångar. Reglerna har bl.a. den innebörden att avskrivning ska beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Om värdet på tillgången förändras, dvs. det uppskrivna högre värdet på tillgången inte längre gäller, ska en nedskrivning ske i räkenskaperna.

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 avsåg ett företag att lösa upp ackumulerade överavskrivningar i räkenskaperna och redovisa ett lika stort belopp som intäkt. RR gjorde bedömningen att den bokförda intäkten inte var en skattepliktig intäkt. Samtidigt konstaterades i rättsfallet att upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna innebar att värdet på inventarierna enligt balansräkningen blev högre än det skattemässiga värdet, och att företaget därmed förlorade rätten till fortsatt räkenskapsenlig avskrivning.

RR har återkommit till frågan om uppskrivning av värdet på inventarier i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136. I det målet hade ett företag förvärvat inventarier från ett annat koncernföretag och avsåg att efter förvärvet skriva upp värdet på dem i räkenskaperna. Uppskrivningen skulle komma att innebära att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Frågorna i målet gällde om företaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning och hur värdeminskingsavdraget i så fall skulle beräknas. RR konstaterade att företaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning med stöd av 18 kap. 22 § IL, dock tidigast beskattningsåret efter det år då uppskrivningen i bokföringen sker. När det gällde frågan hur värdeminskingsavdrag skulle beräknas uttalade domstolen att som avskrivningsunderlag enligt huvudregeln vid räkenskaps-

enlig avskrivning får räknas värdet enligt balansräkningen vid beskattningsårets utgång året före det beskattningsår då övergången till räkenskapsenlig avskrivning sker. Beträffande kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL uttalade RR att inventariernas anskaffningsvärden utgör avskrivningsunderlag och att en uppskrivning i bokföringen inte påverkar anskaffningsvärdet enligt 18 kap. 7 § IL.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning i skrivelsen 2005-03-21, dnr 130 133558-05/111, Värdeminskningsavdrag efter uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning.

Avskrivningar

Vid värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar, liksom vid restvärdesavskrivning för inventarier, finns inget krav på att avdraget ska motsvaras av en lika stor avskrivning i räkenskaperna. Dessa regler är således frikoppade från vad som sker i bokföringen. Däremot krävs vid upprättande av respektive års deklarationer att bokföringsmässiga avskrivningar återförs till beskattning och att värdeminskningsavdragen görs särskilt.

Om företaget däremot tillämpar den räkenskapsenliga avskrivningen för inventarier förutsätter detta enligt 18 kap. 14 § IL att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Detta villkor anses även uppfyllt när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskningsavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen under obeskattade reserver. Om den bokförda avskrivningen är högre än värdeminskningsavdraget kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras, vilket bl.a. framgår av RÅ 1962 Fi 1066.

Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier

I ÅRL saknas de skattemässiga begreppen inventarier av mindre värde och korttidsinventarier. Begreppen förekommer inte heller i RR 12. Däremot har BFN i BFNAR 2001:3 uttalat att när det inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften av förenklings-skäl i många fall kostnadsföras direkt. När det är fråga om väsentliga belopp måste emellertid anskaffningsvärdet tas upp som tillgång och skrivas av systematiskt.

Som tidigare nämnts finns möjlighet att göra omedelbart avdrag för utgifter för inventarier av mindre värde och s.k.

korttidsinventarier. Vid bedömningen av om inventarier utgör korttidsinventarier tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det ankommer i första hand på den skattskyldige att visa att undantagsregeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas särskilt högt eftersom avdragsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd.

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 räkningsenlig avskrivning.

RSV har lämnat allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering (RSV 2003:9). Av de allmänna råden framgår, att för små företag bör som inventarium som är av mindre värde normalt räknas ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kr. För medelstora företag gäller beloppsgränsen 10 000 kr och för stora företag 20 000 kr. Skatteverket har i skrivelsen 2005-03-03, dnr 130 133554-05/111, Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, uttalat att beloppsgränserna får anses innebära att omedelbart avdrag får göras med högst 5 000 kr (eller 10 000 kr eller 20 000 kr) med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt ML.

Av de allmänna råden framgår vidare bl.a. följande. För anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband eller som kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning får bedömningen av vad som ska räknas som inventarier av mindre värde göras utifrån inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde. Vid bedömningen av vad som bör anses vara inventarier som är av mindre värde bör vidare gälla att en omedelbar kostnadsföring av anskaffningsutgiften bör vara förenlig med god redovisningssed, dvs. beloppen i det enskilda företaget får inte vara väsentliga med avseende på företagets resultat och ställning. Små företag anses i det allmänna rådet vara sådana företag i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio och tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgått till högst 24 miljoner kronor. Stora företag anses vara sådana

företag i vilka nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningen för de två senaste räkenskapsåren överstigit ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller i vilka antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200. Medelstora företag anses vara sådana företag som inte är små eller stora företag.

Djur som är anläggningstillgångar i räkenskaperna

Djur i jordbruk och renskötsel ska i vissa fall enligt ÅRL anses vara anläggningstillgångar i AB och HB. Vid enskilt bedriven verksamhet får enligt ÅRL djuren redovisas som anläggningstillgångar. Skattemässigt är emellertid sådana djur alltid lagertillgångar. I skrivelsen 2002-09-19, dnr 7431-02/110, Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, behandlar RSV frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas på inventariers konto i räkenskaperna. Avslutningsvis anför RSV följande. En skattskyldig förlorar inte automatiskt rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas som inventarier i bokföringen trots att djuren skattemässigt utgör lager. En förutsättning för detta är dock att bokföringen är ordnad på ett sådant sätt att avskrivningarna på djuren kan urskiljas så att återföring kan ske vid beskattningen. Detta underlättas om redovisningen av djuren sker på särskilt konto i bokföringen.

16.5 Mervärdesskatt

Frågor

Vid privat användning av en tillgång som tillhör verksamheten ska uttagsbeskattning för mervärdesskatt ske om rätt till avdrag för mervärdesskatt förelegat vid förvärvet av tillgången. Beskattningsunderlaget ska fastställas med hänsyn till de kostnader som belöper på den privata användningen och för vilka avdrag för ingående skatt skett. När det gäller vilken kostnad för värdeminskning som då ska ingå i beskattningsunderlaget saknas vägledning i ML och i sjätte direktivet. Det får dock anses klarlagt att kostnad för värdeminskning ska ingå i beskattningsunderlaget. Skatteverket har i skrivelsen 2005-03-17, dnr 130 653043-04/11, Beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning för mervärdesskatt avseende privat användning av båt som tillhör en verksamhet, behandlat hur beskattningsunderlaget ska beräknas. I skrivelsen anges att den kostnad för värdeminskning som ska ingå i beskattnings-

underlaget utgörs av den planenliga avskrivning som ska redovisas som rörelsens kostnad i företagens resultaträkning. Det förutsätts då att tillgångens avskrivning fastställts enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet. Detta medför att RR 12 och BFNAR 2001:3 är av betydelse för hur beskattningsunderlaget till mervärdesskatt ska beräknas i sådana situationer.

16.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Korttidsinventarier	RÅ 1960 Fi 1298
	– Räkenskapsenlig avskrivning	RÅ 1962 Fi 1066
	– Aktivering av ränta i anskaffningsvärdet	RÅ 1968 ref. 54
	– Avdragstidpunkten för inventarier	RÅ 1978 Aa 149
	– Egenproducerad film	RÅ 1980 1:51
	– Korttidsinventarier	RÅ 1994 ref. 78
	– Korttidsinventarier	RÅ 1994 not.132
	– Korttidsinventarier	RÅ 1995 ref. 96
	– Andelar i skepp	RÅ 1999 ref. 19
	– Uppskrivning av anläggningstillgångar	RÅ 2001 ref. 8
	– Byte av aktier	RÅ 2001 not. 146
	– Byte av aktier	RÅ 2002 not. 133
	– Lastpallar	RÅ 2003 ref. 70
	– Korttidsinventarier	RÅ 2004 ref. 81
	– Återgång till räkenskapsenlig avskrivning	RÅ 2004 ref. 136
BFN:s uttalanden	– Redovisning av räntetilläggsån för produktion av byggnad	BFN U 87:5
	– Redovisning av utgifter för produktion av film	BFN U 88:12
	– Redovisning av utgifter för data-program hos användare	BFN U 88:16

	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U 89:7
	– Redovisning av avskrivningar efter brand	BFN U 89:14
	– Utgifter för förkastade alternativ	BFN U 90:9
	– Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar	BFN U 90:13
	– Förbättringsarbeten på annans fastighet	BFN U 92:4
	– Redovisning av anslutningsavgifter	BFN U 93:2
	– Redovisning av skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete	BFN U 94:3
Akutgruppens uttalanden	– Redovisning av försäkringsersättning m.m.	URA 22
	– Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar	URA 31
Skatteverkets ställningstaganden	– Riksskatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering	RSV 2003:9
	– Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet	RSV 2003:6
	– Skatteverkets information om beräkning av värdeminskningssavdrag på byggnader i näringsverksamhet	SKV M 2005:5
	– Avskrivning av uppskriven tillgång	1997:2
	– Starttidpunkt för skattemässig avskrivning av inventarier	1997:10
	– Fråga om avdrag för aktiverade datautgifter	2000:7
	– Avskrivning på korttidsinventarier	2001:4
	– Räkenskapsenlig avskrivning vid upprepad överavskrivning	2003:10

- Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110)
- Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15 (dnr 130 584347-04/111)
- Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, 2005-03-03 (dnr 130 133554-05/111)
- Beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning för mervärdesskatt avseende privat användning av båt som tillhör en verksamhet, 2005-03-17 (dnr 130 653043-04/11)
- Värdeminskingsavdrag efter uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning, 2005-03-21 (dnr 130 133558-05/111)