SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTEVERKET Nr 12 1971

Några problem rörande särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder för konjunkturutjämning

Av f d länsassessorn Leif Wernevi

I. Särskilt investeringsavdrag

Genom beslut av 1971 års vårriksdag infördes bestämmelser om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.[1] Avdrag kunde erhållas med 10 % av kostnaden för maskiner och andra döda inventarier, som anskaffats under år 1971. I en presskommuniké under sommaren 1971 aviserade regeringen sin avsikt att till årets höstriksdag framlägga förslag om en höjning av avdraget från 10 till 20 %. I oktober 1971 beslöt regeringen dessutom att till höstriksdagen framlägga förslag om att investeringsavdrag skulle få åtnjutas även för år 1972. I enlighet med dessa regeringsbeslut har finansministern i en nyligen framlagd proposition[2] hemställt *dels* att det särskilda investeringsavdraget skall höjas från 10 till 20 % räknat från årets ingång, *dels* att särskilt investeringsavdrag med 20 % skall medges även för anskaffningar under 1972.

Det investeringsavdrag som medgavs enligt 1964 års förordning[3] var begränsat till maskininvesteringar i rörelse avseende industriell tillverkning. Enligt 1 § FSI[2] får däremot särskilt investeringsavdrag — liksom enligt 1968 års förordning[4] — åtnjutas av både fysisk och juridisk person, som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk och avdrag erhålles vid anskaffning av såväl maskiner som andra döda inventarier. Avdrag kan sålunda vid anskaffning av t ex jordbruksmaskiner medges såväl vid inkomstredovisning enligt kontantprincipen som vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

[1] Prop. 1971 : 11, SFS 1971 : 50.
[2] Prop. 1971 : 140, i det följande betecknad FSI.
[3] Prop. 1964 : 40, SFS 1964 : 79.
[4] Prop. 1968 : 13, SFS 1968 : 87.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

Stadigvarande bruk

Inventarierna skall vara anskaffade för stadigvarande bruk i verksamheten. Det är emellertid svårt att mera generellt uttala sig om hur lång tid ett inventarium skall ha innehafts av den skattskyldige för att kunna anses ha anskaffats för stadigvarande bruk. Som departementschefen framhållit[5] får det anses ligga i sakens natur att en maskin, som anskaffats under t ex år 1971 och för vilken investeringsavdrag åtnjutits, fortfarande måste tillhöra maskinparken vid årets utgång för att inte återföring av avdraget skall ske. Enligt departementschefen torde vidare förutsättningar för investeringsavdrag i regel inte föreligga om inventarier försålts "kort efter förvärvet". Vad som skall förstås med uttrycket "kort efter förvärvet" kan givetvis bli föremål för tveksamhet. En bedömning torde emellertid få ske med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och med beaktande av vad som är vanligt och brukligt inom ifrågavarande bransch. Vid en innehavstid som understiger ett år torde det dock endast mycket sällan kunna hävdas att rätt till särskilt investeringsavdrag föreligger, såvida tillgångarna inte inom denna tidsrymd utrangerats eller försålts på grund av att de t ex varit behäftade med ett tillverkningsfel[6].

En fråga som ofta ställs är om investeringsavdrag kan påräknas om de anskaffade inventarieföremålen inte omedelbart tages i anspråk för själva tillverkningsprocessen; de nyttjas först senare för att ersätta ett utslitet inventarium av motsvarande slag. I 1 § FSI har emellertid endast stadgats att inventarierna skall vara *avsedda* för stadigvarande bruk i verksamheten. Då detta otvivelaktigt är fallet bör, eftersom något annat inte uttryckligen utsagts, avdrag kunna påräknas även för anskaffningarna i de nu beskrivna fallen.

Inventariebegreppet

Som ovan framhållits får investeringsavdrag åtnjutas vid anskaffning av såväl maskiner som andra döda inventarier. Vid besvarande av frågan om vilka tillgångar som skall anses vara att hänföra till inventarier kan ledning hämtas från förarbetena till 1969 års lagstiftning om ändrade avskrivningsregler för mark, byggnader och inventarier[7]. Till maskiner och inventarier skall nämligen hänföras samtliga sådana tillgångar, som enligt KL är att hänföra till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Avdragsrätten omfattar alltså även t ex sådana fasta maskiner och inventarier i jordbruk, som får utbrytas ur avskrivningsunderlaget för byggnad och uppföras på särskild avskrivningsplan.

Det är inte ovanligt att en skattskyldig från olika håll låter upphandla kompomenter, av vilka han sedan i egen regi tillverkar sådana tillgångar som enligt 1969 års avskrivningsregler är att hänföra till inventarier i den bedrivna rörelsen. Då uppkommer frågan om dessa inköp är att hänföra till sådana anskaffningar, för vilka särskilt investeringsavdrag får åtnjutas. Vid denna frågas besvarande kan viss

[5] Prop. 1971 : 11 s 6.
[6] SOU 1968 : 26, Prop. 1969 : 100, SFS 1969 : 363.
[7] Se även nedan under "Treårsinventarier".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

ledning hämtas från ett uttalande av riksskattenämnden angående den allmänna varuskatten.[8]

Enligt reduceringsregeln i 18 § 3 mom förordningen om allmän varuskatt skulle skatt utgå på endast 60 % av omsättningen om denna innefattade tillhandahållande av maskiner och andra döda inventarier för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet. Reduceringsregeln ägde tillämpning vid tillhandahållande av såväl maskin som del därav. Om tillhandahållandet endast avsåg en del av en maskin krävdes dock bl a att denna utan nämnvärd ytterligare bearbetning var avsedd att ingå som beståndsdel i en maskin. Motsvarande skulle gälla beträffande övriga i 18 § 3 mom varuskatteförordningen avsedda inventarier. Slutsatsen av vad nu anförts skulle i förevarande fall bli att köparen är berättigad att åtnjuta särskilt investeringsavdrag vid upphandlingen om komponenterna på angivet sätt endast hopfogas av honom "utan nämnvärd ytterligare bearbetning". Eftersom den av den skattskyldige utförda sammansättningen i detta fall också kan inordnas under begreppet egen tillverkning bör särskilt investeringsavdrag kunna påräknas även för kostnaderna vid sammansättningen.[9]

Om de olika delarna först efter tämligen omfattande bearbetning kan sammanfogas till en maskin eller ett annat inventarium föreligger inte rätt till investeringsavdrag. Kostnaderna för den egna tillverkningen blir emellertid då i regel större och däri ligger alltså ett visst självreglerande moment. Saken ställs emellertid på sin spets om upphandling skett t ex år 1970 och sålunda vid en sådan tidpunkt att investeringsavdrag ej kan påräknas, trots att varan i och för sig varit så beskaffad att avdrag erhållits om upphandlingen ägt rum under t ex år 1971.

Någon begränsning av avdragsrätten till att avse endast inventarier anskaffade inom Sverige har inte skett. Om övriga stadgade förutsättningar för avdrag är uppfyllda kan alltså avdrag erhållas för inventarieanskaffningar från utländska leverantörer, vilket väl i och för sig knappast kan sägas stå i överensstämmelse med förordningens syfte.

Avdragsår

Inledningsvis har framhållits att investeringsavdrag kan erhållas beträffande tillgångar som anskaffats under år 1971 eller 1972. Avdraget skall göras vid taxering till statlig inkomstskatt för det beskattningsår, under vilket anskaffningen skett. Om tillgången anskaffats under sådan del av år 1971 som är att hänföra till beskattningsår, för vilket taxering i första instans skett samma år, skall avdraget göras vid 1972 års taxering.

Enligt 2 § FSI anses anskaffning ske när skriftligt avtal om förvärv träffas eller, om sådant avtal icke träffas, när leveransen sker. Om ett skriftligt avtal om förvärv träffats under år 1971 eller 1972 och leverans sker samma år som avtalet träffats kan emellertid ibland inträffa att avtalet kommer att hänföra sig till ett

[8] MRN II 1965 nr 5 : 1 s 27.
[9] Jfr nedan under "Egen tillverkning".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

beskattningsår och leveransen till ett annat. I dessa fall skall anskaffningen anses ha skett vid leveransen. Om beställningen skett t ex under år 1970 och leveransen ägt rum under år 1971 kan avdrag ej erhållas.

Skriftligt avtal

De avtal som åsyftas i FSI är givetvis endast avtal som en skattskyldig ingår med en annan fysisk eller juridisk person. Ett avtal som träffas mellan två olika avdelningar inom ett och samma företag kan sålunda inte grunda rätt till investeringsavdrag. En fråga som ofta uppkommer är emellertid vilken form avtalet skall ha för att detta skall anses utgöra ett skriftligt avtal i förordningens mening. Ett klarläggande härav har emellertid gjorts av finansministern i propositionen till 1964 års riksdag.[10] Med skriftligt avtal skall sålunda enligt finansministern förstås icke blott ett formligt köpekontrakt utan även ett genom brev, telegram, orderbekräftelse "eller på annat sätt ingånget avtal". Av den citerade delen av uttalandet skulle visserligen kunna dras den slutsatsen att t o m ett muntligt avtal vore att hänföra till skriftligt avtal i förordningens mening. Emellertid kan det inte ha varit finansministerns avsikt att på detta sätt uppge kravet på att avtalet skall hänföra sig till en skriftlig handling. Formen för det skriftliga avtalet kan däremot variera från fall till fall.

Egen tillverkning

Om den skattskyldige själv tillverkat en maskin eller annat inventarium anses tillgången anskaffad under år 1971 eller 1972 till den del kostnader då nedlagts på tillverkningen. Något krav har sålunda inte uppställts på att tillverkningen skall vara avslutad under det beskattningsår, för vilket särskilt investeringsavdrag yrkas. Det är dock att märka att avdrag endast erhålles för under år 1971 respektive år 1972 nedlagda kostnader. I anskaffningskostnaden får inräknas såväl direkta tillverkningskostnader som indirekta tillverkningskostnader. Däremot får inte i denna inräknas t ex beräknad ränta på eget kapital.

Egen tillverkning före år 1971

Som ovan framhållits kan en skattskyldig erhålla investeringsavdrag om han under år 1971 eller 1972 haft kostnader för egen tillverkning av visst inventarium. Om tillverkningen påbörjats före ingången av år 1971 kan emellertid inget avdrag beräknas på de ytterligare kostnader som nedlägges under år 1971 eller 1972. Skulle tillverkningen däremot ha påbörjats under år 1971 men icke ha avslutats förrän t ex under år 1973 erhålles avdrag beträffande såväl de under år 1971 som de under år 1972 nedlagda kostnaderna.

Avdragets storlek

Enligt 3 § första stycket FSI utgör investeringsavdraget 20 % av anskaffningskostnaden. Om skriftligt avtal om förvärvet träffats under år 1971 eller 1972 för leverans efter avtalsåret utgör avdraget 20 % av det avtalade priset. Om ett företag

[10] Prop. 1964 : 40 s 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

anskaffat maskiner och andra döda inventarier för t ex 100 000 kronor utgör investeringsavdraget alltså vid taxering till statlig inkomstskatt (20 % av 100 000 =) 20 000 kronor. Skattevinsten uppgår då för ett aktiebolag till (40 % av 20 000 =) 8 000 kronor. Saken kan även uttryckas så att det av staten lämnade bidraget utgör 8 % av den totala investeringen.

Mervärdeskatt

I allmänhet skall mervärdeskatt inte inräknas i den anskaffningskostnad som ligger till grund för yrkandet om särskilt investeringsavdrag. Mervärdeskatten skall emellertid inräknas i anskaffningskostnaden om förvärvaren inte är redovisningsskyldig enligt mervärdeskatteförordningen, vilket ofta kan vara fallet t ex beträffande skattskyldiga som driver jordbruk. Mervärdeskatten skall vidare inräknas i anskaffningskostnaden om anskaffning av inventarier skett för stadigvarande bruk i en verksamhet för vilken skatteplikt inte föreligger. Anskaffningskostnaden skall alltså inkludera mervärdeskatt om köparen t ex driver bankrörelse.

Obestämt pris

Det är tämligen vanligt att den slutliga anskaffningskostnaden inte är bestämd då avtal om leverans träffas. Detta är fallet t ex om en prisklausul knutits till leveransavtalet. Det avtalade priset anses då vara det pris som bortsett från prisklausulen gäller mellan köpare och säljare. Om den levererade varan sedermera till följd av prisklausulens tillämpning visar sig vara dyrare kan investeringsavdrag inte påräknas beträffande tilläggskostnaden.

Tull, frakt och montering

I anskaffningskostnaden för sådana inventarier som kan bli föremål för särskilt investeringsavdrag skall normalt inräknas kostnader för t ex tull, frakt och montering. Om i avtalet stadgats att köparen själv har att ombesörja frakten av varan från säljaren kan den beräknade kostnaden därför inte beaktas då avdrag yrkas. Om köparen däremot under samma år träffat avtal med ett fristående fraktföretag om att utföra transporten till honom kan denna kostnad medräknas såsom utgörande en del av anskaffningskostnaden för varan. Kostnad för montage med egen personal får endast inräknas i anskaffningskostnaden om montaget utförts under år 1971 eller 1972 och då bokförts som anskaffningskostnad, d v s den skall ha aktiverats under nämnda år. Beräknade eller eljest senare väntade förutsebara kostnader får dock inte medräknas.

Konsultkostnader

Det är inte ovanligt att kostnader uppkommit till följd av att en konsult anlitats för planläggning, upphandling m m i samband med anskaffande av maskiner och inventarier i en rörelse. Om konsultkostnaderna beloppsmässigt är av mindre betydenhet eller avser inventarier med en varaktighetstid som understiger tre år torde dessa i det helt övervägande antalet fall bör föras som omkostnader och omedelbart avdragas för det beskattningsår varunder de uppkommit. Om kostnaderna däremot är av större betydenhet och har avseende på inventarier med en beräknad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

varaktighetstid av mer än tre år synes det i och för sig rimligt att de får aktiveras och inräknas i det anskaffningsvärde för maskiner och inventarier, på vilket investeringsavdrag beräknas. Avgörande härför torde dock vara det samband som föreligger mellan ifrågavarande kostnader och den beslutade investeringen.

Om konsultkostnaderna direkt är att hänföra till anskaffningen av ett visst inventarium och om konsulten är identisk med säljaren av inventariet bör givetvis samtliga ifrågavarande kostnader vara att inräkna i anskaffningskostnaderna för inventariet. Om det ingått i säljarens uppdrag att tillhandahålla utomstående konsulter för arbeten som haft direkt avseende å det av säljaren levererade inventariet torde konsultkostnaderna få inräknas i anskaffningskostnaderna för inventariet på samma sätt som om montage av inventariet ingått i säljarens uppdrag. Detsamma bör — ehuru det är mera tveksamt — gälla då köparen av ett visst inventarium anlitat utomstående konsulter för att bedöma till exempel lönsamhet och kapacitet hos detta. Om konsultkostnaderna däremot har karaktär av mera allmänna kostnader för t ex planläggning av interna transporter eller produktionsprocesser torde de inte kunna beaktas.

Treårsinventarier

Enligt 3 § andra stycket FSI kan särskilt investeringsavdrag inte åtnjutas för inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år. Av praktiska skäl har sålunda investeringar av omkostnadskaraktär undantagits. Vilka inventarier som är att hänföra till denna grupp torde få avgöras från fall till fall med ledning av den praxis som utbildats beträffande s k treårsinventarier vid tillämpning av stadgandet i punkten 3 a av anvisningarna till 29 § KL.

Begagnade inventarier

Särskilt investeringsavdrag åtnjutes inte heller beträffande begagnade inventarier. Något uttalande varav kan utläsas när ett inventarium skall anses begagnat har emellertid inte gjorts i samband med förordningens tillkomst. Vid den praktiska tillämpningen vållar därför detta undantag ofta svårlösta problem. Det är t ex inte ovanligt att en maskintillverkare då viss överproduktion föreligger under en kortare tid låter hyra ut en fabriksny maskin till annan brukare än den slutlige förvärvaren. Sedan hyresförhållandet upphört låter tillverkaren verkställa översyn och service på maskinen. Den försäljes därefter med viss rabatt. Frågan blir då om den maskin som köparen förvärvar är att anse som begagnad. Vid denna frågas besvarande bör beaktas att tillgångarna aldrig torde ha utgjort anläggningstillgångar hos tillverkaren om uthyrning endast skett under en kort tid. Uthyrningen har endast innefattat en form för brukande av en lagertillgång. Den tillverkade produkten har sålunda aldrig tidigare funnit användning som inventarium i någon rörelse. Om uthyrning av inventariet äger rum endast under viss kortare tid bör detta alltså inte medföra att rätten till särskilt investeringsavdrag går förlorad. Emellertid torde även sådana faktorer som storleken av den medgivna rabatten och den grad av förslitning som inventariet utsatts för kunna tillmätas betydelse vid avgörandet av frågan. Förhoppningsvis kommer emellertid frågan om rätt till av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

drag i dessa fall att inom en snar framtid belysas genom ett förhandsbesked från riksskatteverket[11].

Motorfordon

Enligt 1964 års förordning fick särskilt investeringsavdrag inte åtnjutas för motorfordon, traktor och släpfordon, som avsågs i vägtrafikförordningen den 28 september 1951 (nr 648). I 3 § FSI har endast undantagits personbilar som avses i vägtrafikförordningen och som icke användes i yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse. Det åligger den skattskyldige att visa att personbilen anskaffats för att användas för yrkesmässig personbefordran eller uthyrningsverksamhet.

Leverans efter år 1973 eller 1974

Särskilt investeringsavdrag kan inte åtnjutas om inventarierna enligt ett under år 1971 träffat skriftligt avtal skall levereras först efter utgången av år 1973. Motsvarande gäller om avtalet träffats under år 1972 och leverans skall ske först efter utgången av 1974. Härav följer vidare att inget avdrag kan påräknas om avtal om leverans träffats t ex under år 1970 och maskinerna levereras under år 1971. För att en maskin skall fungera kan dock krävas att vissa kompletteringsanskaffningar och installationer sker. Om dessa äger rum under år 1971 eller 1972 och avser tillgångar av inventariekaraktär kan avdrag enligt huvudregeln beräknas på anskaffningskostnaden för dessa. Följdinvesteringarna har sålunda inte "smittats" på grund av att huvudinvesteringen skett under sådan tid att avdrag ej kan beräknas på kostnaden för denna.

Ekonomisk intressegemenskap

Det är inte ovanligt att inventarier förvärvas från någon med vilken förvärvaren kan sägas stå i väsentlig ekonomisk intressegemenskap. Enligt 3 § andra stycket i FSI åtnjutes särskilt investeringsavdrag i sådana fall endast om säljaren är tillverkare och tillverkningen börjat efter ingången av år 1971. Stadgandet är av betydelse bl a för sådana företag som låter verkställa inventarieanskaffningar genom egna helägda inköpsbolag. Om inköpsbolaget låter fakturera moderbolaget för gjorda anskaffningar äger moderbolaget formellt inte rätt att åtnjuta särskilt investeringsavdrag, eftersom väsentlig ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan detta och inköpsorganet. Då de anskaffade inventarierna är att hänföra till lagertillgångar hos inköpsbolaget kan inte heller detta bolag erhålla särskilt investeringsavdrag. En möjlighet att uppnå att moderbolaget erhåller rätt till investeringsavdrag är i detta fall att fakturering sker direkt från inköpsorganets underleverantörer på moderbolaget. Detta kan emellertid komma att medföra komplikationer därigenom att det är inköpsorganet och inte moderbolaget som träffat avtal med leverantörerna om t ex fasta priser vid avrop.

Investeringsfond

I 3 § sista stycket FSI har stadgats att särskilt investeringsavdrag inte åtnjutes

[11] Skatteutskottet har föreslagit att riksskatteverket i vissa fall skall kunna medge avdrag vid anskaffning av begagnade inventarier, SkU 1971 : 2, vilket riksdagen godtagit.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

för inventarier, för vilka investeringsfond tagits i anspråk enligt beslut av Kungl Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen. Detta stadgande är förvisso ägnat att föranleda tolkningsproblem.

Om ett företag erhållit tillstånd att ta i anspråk en investeringsfond för en viss investering men likväl funnit det mera angeläget att åtnjuta investeringsavdrag på denna kostnad kan inledningsvis konstateras att det står företaget fritt att i stället utnyttja detta senare avdrag. En förutsättning för valfriheten är dock givetvis att de medel som finns innestående på konto för investering hos riksbanken icke hunnit uttagas eller att investeringsfonden — om uttag ägt rum — enligt tillståndet kan tas i anspråk för anskaffning av andra tillgångar än sådana beträffande vilka investeringsavdrag yrkas.

Ett annat problem åskådliggöres bäst med ett enkelt exempel. Vi antar att ett företag i ansökan om disposition av investeringsfondsmedel beräknat byggkostnaden för en industrifastighet till 8 mkr. I denna kostnad ingår anskaffningskostnader för sådana maskiner och inventarier som kan bli föremål för särskilt investeringsavdrag med 2 mkr. Tillstånd har erhållits enligt 9 § 3 mom förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning, d v s tillståndet har maximerats till 6 mkr. Frågan är då om företaget kan bokföra resterande 25 % eller 2 mkr av investeringen på konto för maskiner och inventarier samt om särskilt investeringsavdrag kan påräknas för dessa tillgångar.

Om anskaffningen avsett endast *en* maskin och investeringsfonden tagits i anspråk därför följer direkt av lagtexten att investeringsavdrag inte kan påräknas beträffande resterande 25 % av "kostnaderna", som uttrycket är i 9 § 3 mom förordningen om investeringsfonder.

Om investeringen emellertid, som ovan antagits, avsett såväl byggnads- som maskin- och inventariekostnader skulle det kunna hävdas att man då tillståndet att utnyttja investeringsfonden givits haft att ta ställning till kostnaderna för hela investeringen och att beslutet alltså de facto avser de totala kostnaderna för denna varav emellertid endast 75 % fått bestridas med fondmedel. Vid ett sådant formalistiskt synsätt skulle särskilt investeringsavdrag inte kunna påräknas beträffande resterande 25 % av investeringen. Det skulle också som skäl för samma ställningstagande kunna göras gällande att ianspråktagandet av fonden avser 75 % av kostnaderna för varje särskild tillgång, som omfattas av Kungl Maj:ts beslut.

Någon klarhet angående den rätta tolkningen av stadgandet i det avseende här behandlats har emellertid hittills inte kunnat vinnas. Det står givetvis vid sådant förhållande envar skattskyldig fritt att framställa yrkande om särskilt investeringsavdrag även beträffande sådana anskaffningar, som kan sägas ligga "i toppen" av den totala investeringen. En förutsättning för framgång därmed är dock att tillståndet att utnyttja investeringsfonden inte givits en sådan utformning att detta i och för sig utgör hinder för en mera generös tolkning.

Kostnad minst 5 000 kronor

Enligt 4 § FSI skall yrkande om avdrag framställas i allmän självdeklaration.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

En förutsättning för medgivande av avdrag är givetvis att den skattskyldige kan förete en tillfredsställande utredning angående den anskaffningskostnad, på vilken avdraget skall beräknas. Avdrag erhålles endast om kostnaden i viss förvärvskälla uppgått till minst 5 000 kronor under år 1971 respektive år 1972. Någon beloppsgräns, som avdraget inte får överskrida, har däremot inte angivits. Ett utnyttjande av rätten att erhålla investeringsavdrag kan alltså ofta komma att medföra att ett underskott redovisas vid taxering till statlig inkomstskatt. Detta underskott kan på sedvanligt sätt utnyttjas såsom förlustavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt för ett senare år.

Investeringsavdrag kan alltså inte erhållas om inventarier anskaffats för t ex 4 000 kronor i rörelse och för 3 000 kronor i förvärvskällan jordbruksfastighet. Någon sammanläggning kan inte äga rum i detta fall. Av begränsningen till viss förvärvskälla följer också att kostnader för inventarier, som anskaffats i en av den skattskyldige bedriven självständig rörelse, inte vid bedömandet av rätten till investeringsavdrag kan sammanläggas med anskaffningskostnaden för inventarier i en annan av honom bedriven självständig rörelse.

Om den skattskyldige tillämpar brutet räkenskapsår kan det t ex inträffa att delar av kalenderåret 1972 skall ingå i de beskattningsår, för vilka taxering sker år 1973 och 1974. I analogi med vad finansministern uttalat i propositionen till 1964 års riksdag[12] är det i detta fall för avdragsrätten vid båda taxeringarna avgörande om investeringskostnaden under hela kalenderåret 1972 uppgått till minst 5 000 kronor. I exemplet kan sålunda investeringsavdrag åtnjutas vid såväl 1973 som 1974 års taxeringar, trots att investeringskostnaden understiger 5 000 kronor under den del av beskattningsåret, för vilken respektive taxering sker. Om en rörelse drivs som handels- eller kommanditbolag är det *företagets* investeringskostnad och icke den på andelsägarna belöpande delen av kostnaden som skall beaktas i detta sammanhang.

Försenad leverans

Som ovan framhållits kan avdrag inte åtnjutas om skriftligt avtal om leverans träffats under år 1971 eller 1972, därest varorna *enligt avtalet* skall levereras först efter utgången av år 1973 respektive 1974. I 5 § FSI ges bestämmelser som reglerar den situationen att leverans enligt avtalet visserligen varit avsedd att äga rum inom de stadgade tidsfristerna men att *den faktiska leveransen* icke ägt rum före utgången av år 1973 eller, i fråga om avtal som träffats under år 1972, före utgången av år 1974. I dessa fall skall vid taxering till statlig inkomstskatt för det beskattningsår som omfattar den 31 december 1973 respektive den 31 december 1974 ett tillägg göras med belopp som motsvarar en och en halv gång det tidigare åtnjutna investeringsavdraget.

Återföring i andra fall

Om den förvärvskälla i vilken avdraget åtnjutits överlåtes eller nedlägges före

[12] Prop. 1964 : 40 s 13 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01

utgången av år 1973 eller, i fråga om avtal som träffats under år 1972, före utgången av år 1974, skall återföring av avdraget och tillägg enligt ovan göras vid taxering för det beskattningsår då förvärvskällan överläts eller nedlades. Återföring skall dock inte ske om leverans hunnit äga rum före överlåtelsen eller nedläggningen.

Ibland kan det inträffa att den slutliga anskaffningskostnaden av olika anledningar kommit att understiga den anskaffningskostnad, på vilken investeringsavdraget har beräknats. Detta kan vara fallet om en skattskyldig i uppgiven anskaffningskostnad låtit inräkna t ex beräknade fraktkostnader och detta ej observerats av taxeringsnämnden förrän leverans skett. Om leverans i sådana fall skett inom de stadgade tidsfristerna skall vid taxering till statlig inkomstskatt för det beskattningsår då leveransen ägde rum ett tillägg göras i förvärvskällan i fråga med 30 % av prisskillnaden. I den författningstext som antogs av vårriksdagen stadgades att tillägg i dessa fall skulle göras med 15 % av prisskillnaden. Höjningen till 30 % sammanhänger givetvis med att avdraget höjts från 10 till 20 % med retroaktiv verkan från årets ingång.

Befrielse från tillägg

Riksskatteverket har tillagts befogenhet att helt eller delvis nedsätta de tillägg som enligt vad ovan anförts skall utgå då leverans icke skett under år 1973 respektive under år 1974 eller då den slutliga anskaffningskostnaden visat sig vara lägre än det belopp på vilket investeringsavdraget beräknats. Ett sådant beslut får fattas endast om särskilda skäl kan åberopas av den skattskyldige. Särskilda skäl skall – mutatis mutandis — enligt departementschefen[13] anses föreligga om det vid avtalets slutande varit uppenbart att avsikten varit att leverans skulle ske före utgången av år 1973 eller 1974 men denna blivit något fördröjd på grund av förhållanden över vilka den skattskyldige inte kunnat råda. Sådana omständigheter som härvid bör kunna beaktas är t ex att leveransen fördröjts på grund av strejk, lockout eller liknande anledningar som har karaktär av force majeure. Det är också rimligt att befrielse från tilläggsavgift medges då förvärvaren av en rörelse inträder i säljarens förpliktelser enligt det av säljaren ingångna leveranskontraktet.

Handels- och kommanditbolag

För handels- eller kommanditbolag skall särskilt investeringsavdrag och tillägg beräknas för bolaget som sådant. Detta innebär alltså att hänsyn skall tagas till det sammanlagda beloppet av på envar andelsägare belöpande andel av kostnaden eller prisskillnaden. Om andelarna i bolaget byter ägare kan detta stadgande få till följd att investeringsavdraget kommer att åtnjutas av den tidigare delägaren medan tillägget drabbar den nye.[14]

---

[13] Prop. 1964 : 40 s 14.
[14] Prop. 1964 : 40 s 14 f.

(forts i nästa nr)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:52:01