

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1983

Skall investeringsstimulanserna för inventarieanskaffning omfatta även delar och tillbehör till inventarier?

Av kammarrättsfiskalen Claes-Göran Carlsson

Inledning

Statsmakterna har i olika omgångar infört tidsbegränsade stimulanser för investeringar i maskiner och andra döda inventarier. Det har varit en omdiskuterad fråga om och i vilken omfattning stimulanserna skall omfatta delar och tillbehör till inventarier. Problemet är fortfarande aktuellt vid tillämpningen av moms­lagstiftningen och har kvardröjande betydelse för inkomsttaxeringen. Dessutom får RSV alltjämt in ansökningar om investeringsbidrag från skattskyldiga vars taxeringar inte tidigare vunnit laga kraft. — I Skattenytt har frågan tidigare berörts bl a i artiklar 1978 s 12 och 382 samt 1980 s 163.

I anslutning till några av regeringen nyligen avgjorda besvär­särenden om investeringsbidrag skall i denna artikel frågan behandlas något mer ingående.

Efter en redogörelse för hur inventariebegreppet utformats i författningar, förarbeten och regeringsrättens praxis skall några synpunkter ges på inventariebegreppets tolkning när det gäller delar och tillbehör till andra inventarier.

Skillnad görs därvid mellan om huvudinventariet som sådant är undantaget från stöd eller ej. Därefter redovisas de av regeringen avgjorda bidragsärendena.

Lagbestämmelser och förarbeten

Särskilt investeringsavdrag vid den statliga taxeringen infördes första gången 1964 och därefter 1968, 1971 och 1972. I samband med att investeringsavdrag vid den statliga taxeringen ånyo infördes under hösten 1975 kompletterades bestämmelserna med regler om ett skattefritt statligt investeringsbidrag. Dessa möjligheter till avdrag eller bidrag för inventarieanskaffning kom, sedan tidsperioden förlängts i olika omgångar, att omfatta investeringar under tiden den 15 oktober 1975 — den 31 december 1979. I slutet av 1980 (SFS 1980:953) infördes ett särskilt investeringsavdrag för inventarier som anskaffades under perioden den 1 november 1980 — den 31 december 1981. Till skillnad mot tidigare medgavs nu avdrag även vid den kommunala taxeringen. Avdragssystemet kompletterades inte med statligt investeringsbidrag. Genom lagstiftningen i slutet av år 1981 (SFS 1981:1099) knöts stimulansen för inventarieanskaffning i stället till redovisningen av mervärdeskatt. F n medges särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt för inventarier som anskaffas under åren 1982 och 1983.

Avsikten med 1964 års lagstiftning var att stimulera maskininvesteringar inom den egentliga industrin, prop 1964:40, BevU 1964:23, SFS 1964:79. I propositionen s 12 anfördes att stimulansen borde inriktas på anskaffning — ersättningsanskaffning eller nyanskaffning — av nya maskiner och inventarier. Undantag gjordes därför för begagnade tillgångar. Undantag gjordes även bl a för tillgångar med en beräknad varaktighetstid av högst tre år (korttidsinventarier) samt vissa särskilt uppräknade inventarier, främst motorfordon, traktorer och släpfordon som avsågs i vägtrafikförordningen. Att kostnader för reparation och förbättring av redan befintlig maskinpark inte skulle föranleda investeringsavdrag framgick enligt specialmotiveringen av att endast kostnad för anskaffning av tillgångar föreslogs omfattas av lagstiftningen, prop s 12.

I 1968 års lagstiftning, prop 1968:13, BevU 1968:4 och SFS 1968:87, hänvisades angående inventariebegreppet till prop 1964:40.

När investeringsavdrag åter infördes 1971, prop 1971:11, SkU 1971:7, SFS 1971:50, uttalade departementschefen i propositionen att i fråga om investeringar i rörelse borde bl a av praktiska skäl avdrag medges beträffande samtliga sådana tillgångar som enligt kommunalskattelagen hänfördes till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningsskatt, prop

s 6. Vad beträffar jordbruksföretag borde avdragsrätten förutom lösa inventarier omfatta sådana fasta maskiner och inventarier vilkas värde vid inkomstbeskattningen fick utbrytas ur avskrivningsunderlaget för byggnad och uppföras på separat avskrivningsplan. Föregående i likhet med tidigare att avdrag inte medgavs för korttidsinventarier och begagnade inventarier. Undantag gjordes också för personbilar som inte användes i yrkesmässig trafik eller utyrningsrörelse. Motiveringen härför var svårigheten att bedöma om bilen nyttjades i näringsverksamheten eller huvudsakligen användes för privat bruk.

Som nämnts kompletterades 1975 års investeringsavdrag med ett statligt investeringsbidrag, prop 1975/76:61, SkU 1975/76:26, SFS 1975:1147 resp 1975:1149. Någon förändring av inventariebegreppet i förhållande till 1971 års reglering synes inte ha åsyftats. Avdrag/bidrag medgavs bl a inte för korttidsinventarier, begagnade inventarier och personbilar.

Senare (SFS 1977:1063) utvidgades undantaget för personbilar till att gälla även andra motordrivna fordon. Motiveringen var dels att de dittills gällande reglerna hade framkallat vissa snedvridningseffekter inom motorbranschen, dels att stimulansåtgärderna främst borde avse maskininvesteringar för att höja industrins produktionskapacitet, prop 1977/78:52 s 11—12.

Enligt 1980 års lagstiftning om särskilt investeringsavdrag förstås med inventarier tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Inventariebegreppet har här således bestämts på i princip samma sätt som i prop 1971:11, jfr ovan. Katalogen på undantagna inventarier har emellertid utvidgats. Förutom korttidsinventarier, begagnade inventarier och inventarier med ett sammanlagt anskaffningsvärde understigande 10 000 kr vägras investeringsavdrag för motordrivna fordon och släpfordon med vissa undantag, fartyg, luftfartyg, järnvägsvagnar, containrar och liknande anordningar för befordran av gods samt föremål avsedda för utsmyckning. Särskilt undantag görs vidare för anslutningsavgifter, patenträttigheter och liknande rättigheter.

Det till mervärdesskatten knutna investeringsavdraget bygger likaledes på det vid inkomsttaxeringen tillämpade inventariebegreppet.

Närmare om inventariebegreppet

Som framgår av den lämnade redogörelsen var det först genom 1980 års lagstiftning som inventariebegreppet uttryckligen kopplades till KL:s regler om vad som är maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Av motivuttalanden framgår emellertid att KL:s regler även tidigare borde vara vägledande för tillämpning av reglerna om investeringsavdrag/bidrag. Dessvärre innehåller inte KL någon definition av begreppet inventarium¹. De föreskrifter som finns i fråga om gränsdragningen mellan å ena sidan inventarier och å andra sidan byggnader, markanläggningar, omsättningstillgångar,

fordringar m m saknar i stort sett intresse i nu förevarande sammanhang.

I skattelagstiftningen har ibland dragits upp en skiljelinje mellan reparation av och om- eller tillbyggnad av inventarier. Enligt den numera upphävda förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen, de s k generella reglerna, kunde regeringen besluta att med anskaffning av nya inventarier fick jämföras dels ombyggnad av inventarier dels också reparation av fartyg och andra transportmedel. Av lagstiftningen om investeringsfonder framgår också att begreppen anskaffning, ombyggnad och reparation av inventarier inte är identiska.

Enligt 22 § och 29 § KL får avdrag omedelbart göras i jordbruk och rörelse för kostnader för reparation av inventarier medan utgifter för anskaffande av inventarier i regel skall dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. För korttidsinventarier liksom för inventarier av mindre värde får dock hela utgiften dras av omedelbart. KL innehåller inte några uttryckliga regler som hänför sig till om- eller tillbyggnad av inventarier. Det får emellertid anses klart att en om- eller tillbyggnad av ett inventarium vid den löpande taxeringen skall behandlas på samma sätt som anskaffande av inventarier, d v s aktiveras och dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Härvid bortses från korttidsinventarier och inventarier av mindre värde. I själva verket kommer skillnaden mellan reparation och om- eller tillbyggnad att bestämmas av om omedelbart avdrag kan medges för utgiften eller ej. En ”reparation” av ett valsverk genom att den totalförstörda valsen byts ut torde vara av en sådan storleksordning att utgiften inte får omedelbart kostnadsföras utan måste hänföras till nyanskaffning². I skattemässigt hänseende föreligger således inte reparation.

Det uttalande som gjordes i förarbetena till 1964 års lagstiftning om investeringsavdrag — att reparation av redan befintlig maskinpark inte skulle berättiga till avdrag — har gällt även vid tillämpning av senare lagstiftning i ämnet. Eftersom stimulanslagstiftningens inventariebegräpp bygger på det vid inkomsttaxeringen tillämpade inventariebegräppet bör med reparation även i detta sammanhang avses en utgift som enligt KL omedelbart får dras av i driften. En första förutsättning för att investeringsavdrag/bidrag skall kunna medges är således att utgifterna för det förvärvade inventariet måste aktiveras³. En aktivering är ett uttryck för en ökad realkapitalbildning som i sin tur ligger i linje med ifrågakavande lagstiftnings konjunkturstimulerande syfte.

Anskaffning av sådana tillbehör som avses i denna artikel torde med KL:s terminologi inte kunna betecknas som reparation av ett (befintligt) inventarium. Den aktuella frågan är i stället om en inventarieanskaffning som enligt KL måste aktiveras ändå inte skall omfattas av rätt till investeringsavdrag/bidrag. Regeringsrätten har i några avgöranden haft att ta ställning till denna fråga

Inventariebegreppet i regeringsrättens praxis

RÅ 1974 ref 56 gällde ombyggnad av ett fartyg för en kostnad av ca 12 milj. kr. Ombyggnaden avsåg att med hjälp av specialbyggda lastdäck för bilar öka transportkapaciteten från 400 till 2 600 bilar. Däcken kunde skruvas isär och användas i annat fartyg. RSV:s nämnd fann i sitt beslut i vilket regeringsrätten gjorde ej ändring att investeringsavdrag inte kunde medges då ombyggnaden inte kunde anses innebära att något självständigt inventarium anskaffats.

En skiljaktig ledamot i regeringsrätten ansåg att ifrågavarande transportanordning för fartyg, fritt isättbar och uttagbar, fick — även om den blott kunde användas i fartyg av bestämd typ — anses vara ett sådant för stadigvarande bruk i verksamheten avsett inventarium som omförväldes i författningen. Däremot kunde enligt denna ledamot vissa erforderliga anordningar som vidtagits i själva fartyget, vilket i sig var ett inventarium, för förvaring och anbringande av lastdäcken inte anses ha karaktären av sådan nyanskaffning som åsyftades i nämnda författning.

I RÅ 1974 A 216 var det fråga om nybyggnad av ett fartyg där man efter beställningen träffade överenskommelse om att fartyget skulle förlängas, förses med ytterligare lastrum samt med kranutrustning. Priset var ca 5 milj kr vartill kom att beställaren skulle tillhandahålla kranutrustning, som denne hade beställt av särskild leverantör för ca 2,5 milj kr. RSV:s nämnd fann att endast kranutrustningen utgjorde sådan anskaffning som berättigade till avdrag. Sökanden fullföljde sin ansökan till regeringsrätten i den mån den inte bifallits. Regeringsrätten prövade alltså endast frågan om avdrag för lastrumskostnaden och lämnade besvären utan bifall.

Två skiljaktiga ledamöter ansåg att innebörden av det kontrakt B träffat med varvsföretaget var att de två tidigare beställda fartygen utökades med vardera ett lastrum. Fartygets transportkapacitet ökades därmed i motsvarande grad. Den omständighet att denna ökade produktionsförmåga uppnåddes genom utvidgning av ett redan beställt inventarium och icke genom tillkomsten av ett nytt fristående inventarium inverkar icke på beställningens karaktär av nyanskaffning och därmed på rätten till de särskilda investeringsavdrag, som rörelsedrivande juridisk person ägde åtnjuta enligt författningen.

RÅ 80 1:45 avsåg inköp av en ny motor till ett fiskefartyg för 217 527 kr. LSK och KR i Göteborg ansåg att fartygsmotorn inte var ett självständigt inventarium och vägrade avdrag. Regeringsrätten delade denna uppfattning och yttrade: Kostnaden för bytet av fiskefartygets motor är att anse som kostnad för reparation av fartyget. Inköpet av ny motor utgör således inte anskaffning av ett självständigt inventarium, oavsett om inköpskostnaden vid beskattningen dras av omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag. På grund härav kan, som domstolarna funnit, särskilt investeringsavdrag inte medges för motorns anskaffningskostnad.

En ledamot var skiljaktig och anförde bl a: Den förenämnda lagen (1975:1147) är, då det gäller att ange de inventarier för vilka särskilt investeringsavdrag kan erhållas, så uppbyggd att det i 1 § talas generellt om maskiner eller andra döda inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten som avdragsberättigade, varefter i 3 § uppräknas de inventarier för vilka investeringsavdrag icke åtnjutes. Lagen kan icke förstås på annat sätt än att avdrag skall erhållas för de maskiner m fl inventarier, vilka uppfyller villkoren i 1 § och som icke undantages i 3 §. Att härutöver uppställa ytterligare särskilda krav på maskiner eller inventarier för att de skall bli avdragsberättigade medger inte lagen. Därtill finns så mycket mindre anledning som lagens uppgift är att ge en statlig stimulans till maskinella investeringar.

Investeringarna i de refererade rättsfallen torde ha varit av sådan beskaffenhet och storleksordning att de måste aktiveras. I RÅ 80 1:45 anförde visserligen regeringsrätten att kostnaden för byte av motor i ett fiskefartyg var ”att anse som kostnad för reparation av fartyget”. Det kan emellertid antas att ”reparation” här användes i en rent allmän betydelse, jfr vad som ovan anförts angående utbyte av valse i ett valsverk. Regeringsrätten lämnade ju också uttryckligen frågan om anskaffningskostnadens aktivering öppen. Rättsfallen visar således att någonting ytterligare krävts förutom att investeringarna skulle motsvara det allmänna inventariebegreppet i KL. Belysande i sammanhanget är de skiljaktiga meningarna vars innebörd är något ytterligare krav inte borde uppställas. Det har även hävdats att man inte bör göra en alltför restriktiv bedömning av om avdrag eller bidrag skall medges med hänsyn till att stödformerna ingår som ett led i konjunkturpolitiken⁴. Regeringsrättsavgörandena visar emellertid att reglernas allmänna stimulanssyfte inte förhindrat en inskränkande syn på inventariebegreppet.

I fortsättningen diskuteras först inventariebegreppets tolkning när det gäller delar och tillbehör till i och för sig stödberättigade inventarier. Därefter diskuteras om det förhållandet att vissa inventarier enligt särskild uppräknings författningen är undantagna från stöd medför att delar och tillbehör till sådana inventarier blir smittade och undantagna från bestämmelserna även i fall då de annars hade varit stödberättigade.

Tillbehör till stödberättigade inventarier

Regeringsrättsavgörandena avsåg investeringar i fartyg vilket var ett stödberättigat inventarium enligt de aktuella författningarna, SFS 1971:50 resp SFS 1975:1147. Regeringsrättens krav på investeringarna var att de skulle avse ett självständigt inventarium. Domarna gav dock ingen närmare vägledning om innebörden av detta uttryck.

Inte heller lagstiftningens förarbeten ger besked. Enligt specialmotiveringen till 1964 års förordning om särskilt investeringsavdrag skulle — förutom reparation — även ”förbättring” av befintlig maskinpark undantas från stöd. Detta uttryck är emellertid så allmänt och vittomfattande att det i stort sett skulle diskvalificera delar och tillbehör över huvud taget. Så långt har rättstillämpningen inte sträckt sig. Det står således klart att ett inventarium i och för sig kan vara avdrags/bidragsberättigat trots att det skall ingå i ett annat inventarium. Motivuttalandet från 1964 kan därför inte anses säga mer än att ytterligare något — förutom reparation — var avsett att undantas från stöd såvitt gäller investeringar med anknytning till befintliga inventarier. I en kommentar till RÅ 1974 ref 56 och RÅ 1974 A 216 har framhållits skillnaden mellan att utöka kapaciteten på ett befintligt inventarium å ena sidan och att ändra användningssättet eller utöka användningsområdet på ifrågavarande inventarium å andra sidan. I förstnämnda fall skulle avdrag vägras medan avdrag

skulle kunna medges i sistnämnda fall⁵. Även dessa kriterier blir emellertid i praktiken svåra att tillämpa.

Inom civilrätten har man att ta ställning till tillbehörsfrågan när det gäller verkan av ett äganderättsförbehåll till föremål som har infogats i annat objekt. I NJA 1960 s 9 ansågs ett äganderättsförbehåll till bildäck som monterats på en lastbil sakna relevans gentemot tredje man. I målet förekom ett utförligt yttrande av justitierådet Karlgren av i huvudsak följande innehåll. Om ett föremål inte kan fränskiljas "huvudsaken" (= det objekt vari nyssnämnda föremål infogats) utan betydande skada på denna eller utan oproportionerliga kostnader för fränskiljandet bör en självständig sakrätt till föremålet ej godkännas. Skälet härtill är att rättsordningen inte kan sanktionera den värdeförstöring som en motsatt ståndpunkt skulle innebära. Om däremot ett sådant hinder för fränskiljande inte föreligger kan det bli av betydelse om huvudsaken efter ett fränskiljande skulle förlora användbarheten för sitt ändamål. Med den motiveringen underkändes i NJA 1936 s 416 ett äganderättsförbehåll till en motor som monterats in i ett fiskefartyg. Avgörande är emellertid enligt Karlgren även här risken för värdeförstöring. I den mån efter fränskiljandet och på grund av detsamma antingen föremålet i fråga eller den återstående huvudsaken måste antas förlora en betydande del av sitt försäljningsvärde är det starkt motiverat att inte godkänna en sakrättslig uppdelning av äganderättsförhållandena.

Det är av olika skäl varken lämpligt eller praktiskt möjligt att genomföra en formell koppling mellan det civilrättsliga äganderättsförbehållet och den skattemässiga rätten till investeringsstöd i form av avdrag eller bidrag. Mot bakgrund av skattelagstiftningens syfte att stimulera till nyanskaffning av inventarier kan emellertid konstateras att — när det gäller delar och tillbehör till inventarier — karaktären av nyanskaffning ofta blir mindre påtaglig om omständigheterna talar för att ett sakrättsligt giltigt återtagandeförbehåll inte skulle kunna upprätthållas i tillbehöret sedan detta förenats med det befintliga inventariet. Det torde därför även vid den skatterättsliga bedömningen vara ändamålsenligt att ta hjälp av de beskrivna civilrättsliga kriterierna. I den nu angivna bemärkelsen bör investeringen således omfatta ett självständigt inventarium⁶. En konsekvens av detta synsätt blir att rena ombyggnadsarbeten aldrig kan grunda rätt till avdrag eller bidrag. Resonemanget synes väl förenligt med regeringsrättens domar i de tre fartygsfallen.

Tillbehör till undantagna inventarier

I praxis har ibland ett undantag för ett visst slags inventarium ansetts gälla även för delar och tillbehör till detta oavsett om självständighetskravet varit uppfyllt eller ej⁷. Det har framför allt gällt delar och tillbehör till olika typer av motordrivna fordon, t ex traktorer, entreprenadmaskiner och skogsmaskiner.

Det finns flera skäl att anföra som stöd för uppfattningen att typiska delar och tillbehör till undantagna inventarier skall smittas av undantaget för huvudinventariet. De delar eller tillbehör det är fråga om är ofta infogade i eller monterade på huvudinventariet när detta levereras. De uppfattas helt naturligt som delar av en större enhet. En modern skogsmaskin kan vara utrustad med ventilationsanordning, sprinklersystem, motorvärmare, ljusramp, slirskydd o s v. Dessutom är den i varierande omfattning utrustad med tillbehör och utrustning av mer speciellt och ofta relativt dyrbart slag såsom processor, olika typer av kranar, skopor och gripbar, lastanordningar, vinschar o s v. Ett skäl som anförts för att tillbehör av sistnämnda slag skall omfattas av stöd är att de ger skogsmaskinen fler funktioner än som behövs för fordonets framförande. Det finns emellertid ingenting i författning eller förarbeten som tyder på att undantaget för motordrivna fordon berott på själva framförandet. I stället synes det motiverat att utgå från att allt som för ett naturligt betraktelsesätt är att anse som delar eller tillbehör till ett fordon omfattas av de avdrags- eller bidragsbestämmelser som gäller för fordonet i fråga. En skogsmaskin består av en basmaskin med olika slags utrustning som varierar beroende på vad maskinen skall användas till. Skogsmaskinen bör i detta sammanhang anses ha alla de funktioner den kan få genom att olika för skogsmaskinen avsedda tillbehör infogas i eller anbringas på densamma. Det är vidare förenat med praktiska fördelar att slippa göra ofta vanskliga bedömningar av om olika delar av ett förvärvat inventarium till äventyrs kan anses vara självständiga stödberättigade inventarier. Det har t ex förekommit att en sökande som fått sin ansökan om investeringsbidrag för ett motordrivet fordon avslagen av RSV i besvär hos regeringen alternativt yrkar bidrag för diverse till fordonet hörande och på detsamma anbringade delar.

Av det anförda följer att investeringsstöd inte heller bör medges för delar och tillbehör som visserligen förvärvas separat men som är avsedda för ett undantaget inventarium⁸. En annan ståndpunkt skulle framstå som orättvis och dessutom leda till att förvärv av undantagna inventarier av skatte- eller bidragsskäl delades upp på så sätt att huvudinventarier och delar eller tillbehör till dessa inköptes vid olika tidpunkter.

Att låta undantaget från investeringsstöd för motordrivna fordon utsträckas till att omfatta andra inventarier än sådana som för ett naturligt betraktelsesätt hör till fordonet betraktat som en enhet bör emellertid inte ifrågakomma. Att en kärra eller plog som bogseras av en jordbrukstraktor inte smittas av traktorn torde vara uppenbart⁹. Men även t ex en jordfräs eller en såningsmaskin som bogseras av en traktor och som för att kunna fungera behöver kraftöverföring från traktorn får ses som ett separat inventarium som inte diskvalificeras från stöd på grund av att traktorn är undantagen. Detsamma får anses gälla för andra typer av sk efterfordon¹⁰.

Aktuella regeringsavgöranden

Regeringen avgjorde den 10 februari 1983 ett antal besvärärenden avseende investeringsbidrag för delar och tillbehör till inventarier.

A. Det befintliga inventariet var stödberättigat

RSV hade avslagit en ansökan om investeringsbidrag för anskaffandet av en ny motor till en fiskebåt under hänvisning till att båtmotorn inte var ett självständigt inventarium. I besvären åberopades att båtens resurser och bruttotonnage ökat genom motorbytet. Regeringen avlog besvären (2086/81). Jfr RÅ 80 1:45.

Ett bolag ansökte om bidrag för inköp av s k programvara till en av bolaget hyrd datamaskin. RSV avlog ansökan med motiveringen att äganderätten till programvaran inte övergått på bolaget. Regeringen, som fann att bolaget hade förvärvat programvaran med äganderätt, uttalade att förvärvet inte kunde medföra rätt till investeringsbidrag (3832/81). Programvaran har således inte ansetts utgöra ett självständigt inventarium¹¹.

B. Det befintliga inventariet var undantaget från stöd

Gemensamt för följande ärenden var att leverans av de inventarier för vilka bidrag söktes skedde vid en tidpunkt då stöd för motordrivna fordon inte utgick.

Bidrag söktes för en sopkomprimator till ett lastbilschassi, d v s den bakre delen av en sopbil. Regeringen uttalade att sopkomprimatorn utgjorde ett tillbehör till en lastbil och eftersom sopkomprimatorn hade levererats vid en tidpunkt då investeringsbidrag inte utgick för lastbilar kunde bidrag inte heller medges för sopkomprimatorn (2689/80). Inte heller medgavs investeringsbidrag för ett flyttbart flak och en tippanordning till en lastbil (947/82) eller för en s k liftdumper, d v s ett slags flak med lyftanordning (3455/81)¹². En fordonskran som ingick i utrustningen på en samtidigt levererad lastbil ansågs likaledes vara ett tillbehör till lastbilen och kunde därför inte medföra bidrag (3548/81).

Ett taxibolag medgavs inte bidrag för vissa tillbehör till taxibilar bl a motorvärmare, extraljus, elkontakt, skidställ, förarstol och motorskydd (3092/81).

Följande inventarier har ansetts vara tillbehör till traktorer och därmed inte bidragsberättigade: luftkonditioneringsanläggning (2382/80), frontlastare, snöskopa och gödselgrep (2945/80), lunningsvinsch och kompressor (3132/81) samt slaggräsklippare (2781/82). Inte heller medgavs bidrag för en snöskopa och en grusskopa till en lastmaskin (2897/81).

Nyssnämnda slaggräsklippare anbringas på sidan av en traktor bl a genom att en ram varaktigt svetsas fast på traktorn. Det finns emellertid andra typer

av slaggräsklippare som i stället bogseras av en traktor. Ett sådant efterfordon bör som tidigare framhållits anses vara ett fristående inventarium som i princip omfattas av stöd. Regeringen fann således att hinder inte förelåg mot att medge investeringsbidrag för en radfräs som skulle bogseras av en traktor och behövde kraftöverföring från traktorn (2989/81).

Regeringen har också haft att ta ställning till vissa inventarier som hör till skogsmaskiner. Bidrag har varken medgetts för boggie, rotator och gripklo (1950/80) eller för processor, grip, sprinklersystem, slirskydd, värmare och brandsläckare (3868/81).

Sammanfattning

Utgångspunkten för reglerna om investeringsstöd är att tillgångar som vid den årliga taxeringen skall behandlas som inventarier också ger rätt till stöd. Av detta följer att reparation av inventarier inte omfattas av stödet. Med reparation avses sådana utgifter avseende inventarier som enligt KL omedelbart får omkostnadsföras av annan anledning än att utgifterna hänför sig till anskaffning av korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde. Inte heller ombyggnad av ett befintligt inventarium har ansetts böra medföra stöd. Detta har i rättspraxis uttryckts i det ytterligare kravet på en investering att den skall omfatta ett självständigt inventarium. Vägledning för bedömning av självständigheten kan därvid erhållas genom anknytning till sådana omständigheter som har betydelse för möjligheten att upprätthålla ett civilrättsligt äganderättsförbehåll vid försäljning av delar och tillbehör.

Delar och tillbehör till ett inventarium, som på grund av en uttrycklig föreskrift undantagits från stöd, bör behandlas på samma sätt som huvudinventariet om delen eller tillbehöret och huvudinventariet tillsammans framstår som en naturlig enhet. Tillbehöret blir smittat av huvudinventariet. Huruvida tillbehöret framstår som ett självständigt inventarium eller inte saknar i detta sammanhang betydelse. Smittan överförs oavsett om delarna eller tillbehören förvärvas tillsammans med huvudinventariet eller enskilt vid en annan tidpunkt. Däremot kan ett tillbehör som naturligen framstår som ett separat inventarium omfattas av stöd. Detta bör kunna gälla även om inventariet utnyttjar kraft från huvudinventariet som t ex vissa typer av bogserade jordbruksinventarier.

NOTER

¹ Företagsskatteberedningen i SOU 1977:86 s 493: "Till inventarier i skatterättslig mening räknas numera de flesta tillgångar avsedda för stadigvarande bruk i rörelse utom fastighet, värdepapper och fordringar."

² Exemplet hämtat från GRS: Skattehandbok I, 8:e uppl s 303.

³ Även här bortses från korttidsinventarier och sådana inventarier av mindre värde som avses i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL. Anskaffning av dylika inventarier utgör visserligen i prin-

cip inte reparation med får ändå omkostnadsföras omedelbart enligt KL. Sådana inventarier är emellertid uttryckligen undantagna i stimulanslagstiftningen.

⁴ SN 1978 s 16. Jfr den skiljaktiga meningen i RÅ 80 1:45.

⁵ SN 1978 s 385.

⁶ Observera att detta krav endast gäller för delar och tillbehör till andra inventarier. Byggnadsinventarier som avses i punkt 3 resp punkt 7 av anvisningarna till 22 § resp 29 § KL är således stödberättigade även om återtagandeförbehåll till sådana inventarier inte kan beräknas få sakrättsliga verkningar.

⁷ SN 1980 s 165.

⁸ Här avses inte inventarier som är undantagna enbart därför att de är begagnade. Ett tillbehör till ett i och för sig stödberättigat men begagnat inventarium är således berättigat till avdrag/bidrag om det framstår som ett självständigt inventarium.

⁹ Enligt SFS 1981:1099 (momsavdraget) medges inte avdrag för släpfordon som avses i vägtrafikungörelsen (1972:603); undantaget gäller emellertid inte släpvagn som dras av traktor eller motorredskap och som används endast på sätt som anges i vägtrafikskattelagen (1973:601) i fråga om traktor klass II (i huvudsak lantbrukstraktorer). Enligt skatteutskottet (SkU 1980/81:25 s 126) kommer därmed i princip alla i jordbruksdrift förekommande släpvagnar att omfattas av rätt till investeringsavdrag.

¹⁰ Jfr SkU 1980/81:25 s 125.

¹¹ I beslut 1980-01-24 (3082/79) medgav regeringen investeringsbidrag för programvara som levererats till en året innan anskaffad datamaskin. Här torde emellertid ett enhetligt, i tiden utsträckt förvärv av datamaskinen med programvaran ansetts föreligga. Jfr SN 1980 s 169.

¹² KR i Jönköping medgav i dom 1977-12-14, mål 1170-76, investeringsavdrag för flak och tipp till en lastbil. Utredningen gav enligt KR vid handen att fråga var om självständiga inventarier (den skattskyldige hade först beställt lastbilen och därefter flaket och tippen). RegR: ej pt. — Lastbilar var visserligen vid den aktuella tidpunkten avdragsberättigade men domen synes ändå diskutabel.