

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1983

Delar och tillbehör — investeringsavdrag?

Av f d länsassessorn Leif Wernevi

I Skattenytt 1983 s 173 har kammarrättsfiskalen Claes-Göran Carlsson diskuterat frågan om investeringsstimulanserna via investeringsavdrag omfattar även delar och tillbehör till inventarium. I artikeln diskuteras också frågan om de undantag som gäller i investeringsavdragslagstiftningen avser såväl det uttryckligen undantagna huvudinventariet som delar och tillbehör till detta.

Bakgrund

Bakgrunden till lagstiftningarna om investeringsavdrag är välkänd. Normalt har syftet varit att få fram investeringar i näringslivet i ökad omfattning i tider med sviktande investeringsvilja. Med denna utgångspunkt finns det ingen anledning att göra inskränkningar i själva begreppet "maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier". Tidsmässiga inskränkningar behöver göras och undantag har gällt för korttidsinventarier och begagnade inventarier. Under tidernas lopp har också andra, i sig vanliga inventarier undantagits av olika skäl. Från början gjordes undantag för personbilar och detta undantag har sedermera utvidgats ytterligare till motorfordon, flygplan, flertalet fartyg etc.

Lagstiftningarna om investeringsavdrag har haft en motsvarighet då det gällt att inskränka investeringarna i lagstiftningar om investeringsavgifter. Sådan lagstiftning gällde i flera år i början av 1950-talet såväl för byggnadsarbeten som — vilket är av intresse i detta sammanhang — för inventarieanskaffningar; investeringsskatt (SFS 1951:151) och investeringsavgift, SFS 1951:794, 1955:19, 1956:554. Sedermera har under 1960- och 1970-talen användningen av investeringsavgiften inskränkts till byggnadsarbeten.

För att investeringsavdrag skall kunna utgå skall följande krav på tillgångarnas karaktär uppfyllas:

- 1) det skall röra sig om sådana tillgångar som enligt KL är hänförliga till maskiner och andra (döda) inventarier vid beräkning av värdeminskingsavdrag (Carlsson s 174 n)
- 2) det får inte röra sig om tillgångar som förvärvats för reparation eller underhåll
- 3) tillgångarna skall inte vara särskilt undantagna genom lagbestämmelse (Carlsson s 175 m).

Delar och tillbehör till stödberättigade inventarier

Beträffande rekvisitet under 1) råder ingen tvekan om (och inte heller någon meningsskiljaktighet) att delar och tillbehör till en maskin eller annan inventarietillgång inryms under begreppet ”maskiner och andra inventarier”. Motsvarande uttryck har — förutom i KL och i författningarna om investeringsavdrag — använts i många andra skatterättsliga sammanhang t ex lagstiftningarna om investeringsfonder, investeringsavgift, varuskatt och mervärdesskatt. Bl a användes det då den sk reduceringsregeln infördes år 1965 i förordningen om allmän varuskatt. Reduceringsregeln innebar att investeringar i maskiner och inventarier skulle föranleda en lägre skattebelastning till allmän varuskatt än i varor i övrigt. Det uppkom då anledning att diskutera vad som skulle omfattas av uttrycket ”maskiner och andra inventarier”, d v s om reduceringsregeln omfattade endast ”kompleta” maskiner och inventarier eller om den även gällde inventariedelar.

Frågan behandlades i riksskattenämndens anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna av den 27 augusti 1965 (RN II 1965:5:1). Nämnden uttalade därvid följande:

”Reduceringsregeln äger tillämpning å tillhandahållande av såväl maskin som del därav. I sistnämnda fall kräves dock att fråga är om sådan vara som utan nämnvärd ytterligare bearbetning är avsedd att ingå som beståndsdel i maskin och att detta framstår som uppenbart för säljaren. Vidare fordras att den beräknade varaktighetstiden för delen i fråga överstiger tre år. Vad ovan sagts om maskin och del därav skall äga motsvarande tillämpning å övriga i 18 § 3 mom varuskatteförordningen avsedda inventarier”.

Denna inställning delades av regeringsrätten i två referatmål från 1966 (RÅ 1966 ref 33 och 63). Dessa två rättsfall visar med önskvärd tydlighet att delar till "hela" inventarier är hänförliga till begreppet "maskiner och andra inventarier".

Reparation

Att det inte skall röra sig om reparation eller förbättring av inventarier som företagaren redan äger antyds — som Carlsson framhåller — i förarbetena till 1964 års lagstiftning om investeringsavdrag.¹⁾ Departementschefen gjorde nämligen följande uttalande i proposition 1964:40 s 12:

"Stimulansen bör inriktas på anskaffning — ersättningsanskaffning eller nyan-skaffning — av nya maskiner och inventarier. Undantag bör därför göras för begagnade tillgångar. Att kostnader för reparation och förbättring av redan befintlig maskinpark inte skall föranleda investeringsavdrag framgår därav att endast kostnad för anskaffning av tillgångar föreslås skola omfattas av lagstiftningen".

Genom att den slutliga lagstiftningen endast omfattade maskiner för industriell tillverkning och inte några andra inventarier blev frågan dessbättre inte särskilt aktuell vid tillämpningen av lagstiftningen. I fallet RÅ 80 1:45 tycks regeringsrätten främst vilja framhäva att utbytet av motor i fiskefartyg var att anse som reparation av detta, d v s reparation av redan befintlig "maskinpark" om uttrycket tillåtes. En sådan uppfattning stämmer med nyss nämnda departementschefsuttalande. Eftersom även förbättring av en befintlig maskinpark omnämndes i uttalandet kan även de andra två på s 177 i Carlssons artikel återopade avgörandena förklaras.

Delar och tillbehör till undantagna inventarier

När det gäller undantagen från investeringsavdrag uttalar Carlsson sammanfattningsvis (s 182 y):

"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 annan tidpunkt".

Genomgående har personbil, utom i vissa speciella fall, innefattats bland de tillgångar som undantagits från rätten till investeringsavdrag. I 1964 års förordning om investeringsavdrag undantogs sålunda motorfordon som var belagda med s k bilaccis.

¹ Jfr Eklund-Wernevi Investeringsavdragen vid mervärdeskatteredovisning och inkomsttaxering sid 30 (Norstedts, 1982).

Snarlika lokutioner användes sedan fram till 1980 års lagstiftning. Då undantogs "sådana motordrivna fordon och släpfordon som avses i vägtrafik-kungörelsen (1972:603)".

Denna kungörelse och dess föregångare omfattar i princip inte delar till motorfordon — en omständighet som borde stämma till eftertanke innan man tolkar in delar och tillbehör. Att en sådan tolkning inte stämmer med lagstiftarens intentioner visar emellertid andra omständigheter.

Under hela 1960-talet diskuterades om beskattning av begagnade personbilar kunde ske inom ramen för den allmänna varuskatten med hänsyn till riskerna att en viss förskjutning av handeln med begagnade bilar skulle ske från den reguljära handeln till den irreguljära. För att inte ett undantagande av de begagnade bilarna från allmän varuskatt skulle medföra ett skattebortfall höjdes samtidigt bilaccisen på de nya bilarna med ungefär lika stort belopp som då motsvarade skattebortfallet. Skattefriheten begränsades till sådana person- samt skåp- och stationsvagnar för vilka bilaccis skulle erläggas.

Bestämmelsen konstruerades som en befrielse från skattskyldighet för säljaren av begagnad bil även om denna försäljning skedde yrkesmässigt. Den omständigheten att skattskyldighet inte förelåg vid försäljning av begagnade bilar inverkade inte på beskattningen av tjänsteprestationer på sådana bilar och den medförde inte heller någon ändring i vad avser andra tillbehör eller reservdelar än sådana som ingick i bilens utrustning vid försäljningen. Skatt skulle således utgå efter vanliga grunder vid försäljning av nya tillbehör eller reservdelar till sådan bil.

Begagnade personbilar var ursprungligen också undantagna från skatteplikt till mervärdeskatt enligt 8 § 11) i mervärdeskattelagen. Begagnade delar till personbilar beskattades däremot som varor i allmänhet, jfr t ex riksskattenämndens meddelande II 1970:1:1, där det också angavs hur delar som tillförs en begagnad personbil borde beskattas.

I samband med höjning av mervärdeskatten på vissa varor från 10 till 15 % fr o m 1970-11-01 (SFS 1970:569) gjordes uppdelning mellan kompletta tillgångar och delar till dem. Bl a omfattade höjningen: "personbil och med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram med undantag av fordon som är avsett att användas i yrkesmässig trafik".

E contrario kan man alltså dra den slutsatsen att delar till personbil inte omfattades av skattesatshöjningen. Endast motorer till fartyg drabbades i vissa fall av höjningen. Detta framgår klart av riksskattenämndens meddelande II 1970:77:1 p 4.

Det är således fullt klart att då investeringsavdrag någon månad senare infördes fr o m den 1 januari 1971 (SFS 1971:150) lagstiftaren var fullt medveten om vad som omfattades av sådana uttryck som personbil, omnämnt bland undantagen i 3 §.

När det numera i lagstiftningen om investeringsavdrag undantas bl a motorfordon, fartyg och luftfartyg måste lagstiftarens intentioner vara desamma som år 1971. I vart fall finns ingen antydning i förarbetena till senare investeringsavdragslagstiftning om ändrad inställning. I själva begreppen ligger till en början en begränsning till den kompletta eller så gott som kompletta tillgången. Uttryck av denna art förekommer inte endast i lagstiftningen om investeringsavdrag utan även i civilrättslig lagstiftning samt i andra sammanhang inom tull- och skatterätten. När det t ex i lagen 1966:172 om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m m ges bestämmelser om avskrivning på kontrakt på luftfartyg åsyftas naturligtvis inte kontrakt på t ex sådana delar som flygmotorer.

Under remissbehandlingen 1954 av företagsskattekommitténs förslag om fartygsfonder framhöll Västskärfiskarnas Centralförbund att i samband med ett fiskelags övertagande av begagnad båt insattes ofta en ny motor. Även om båten övertagits från ett fiskelag och motorn köpts från tillverkare eller varv rörde det sig i princip om anskaffning av båt med motor. Förbundet fann det rimligt att i sådant fall en investeringsfond för fartyg borde få tas i anspråk inte endast för själva båten utan också för den i samband med båtbytet företagna motorinstallationen.

På detta yrkande svarade departementschefen:

”I nu förevarande fall sker en egentlig ersättningsanskaffning i det en ny om än i andra hand förvärvad båt inköpes. Ersättningsanskaffningen synes, om den nya motorn förvärvas samtidigt med båten eller i allt fall under samma beskattningsår, omfatta jämväl förvärvet av motor. Detta får anses vara innebörden av de föreslagna bestämmelserna och behöver inte särskilt anges i författningstexten. Av det sagda framgår emellertid även, att om motor utbytes utan att detta äger samband med att båten byter ägare, investeringsfonden icke kan användas för avskrivning av den nya motorn”.

Även detta uttalande visar klart att det krävs alldeles speciella förhållanden för att en enstaka del eller ett tillbehör till fartyg skall inbegripas i uttrycket ”fartyg”.

Det torde vara svårt att hitta exempel inom skattelagstiftningen på att dylika begrepp använts för att omfatta såväl ”hela” tillgångar som separata delar och tillbehör till dem. I sådana fall använder man en annan lagstiftningsteknik. Exempel härpå ges i mervärdeskattelagens 8 § 1) där det talas om ”skepp --- del, tillbehör och utrustning”.

Ett annat exempel ger riksskatteverket i anvisningarna RSV Im 1979:5 sid 3 där det uttalas:

”Kostnad för nyanskaffning eller utbyte av extra utrustning, tillbehör m m till personbil är inte driftkostnad. Avdragsrätt föreligger dock enligt de allmänna reglerna i mervärdeskattelagen, om den extra utrustningen utgör inventarium i verksamhet, som medför skattskyldighet”.

Det bör vara en strävan hos lagstiftaren att ge samma begrepp samma innehåll i författningar av olika art. Ett uttryck för detta är också att lagstiftaren då investeringsavdragen vid mervärdeskatteredovisningen infördes klart uttalade att det var inkomsttaxeringens avgränsning av uttrycket maskiner och andra för stadigvarande bruk anskaffade inventarier, som skulle vara avgörande.

Efterhandskonstruktion

Carlsson framhåller att det skulle framstå som orättvist om tillbehör kunde behandlas gynnsammare om de anskaffas efter inköpet av det undantagna inventariet. Detta är emellertid en uppfattning som verkligen kan diskuteras; i andra fall skulle det framstå såsom klart orättvist att exempelvis skogsindustrin med den mångfald av tillbehör som nu för tiden används på motorredskap vid skogsavverkning skulle sättas i en strykclass bara för att tillbehören sitter på ett motordrivet redskap. Den omständigheten att tillämpningen kan kompliceras är inte heller en sådan omständighet som kan föranleda en radikalt ändrad inställning i frågan om vad som är motorfordon, fartyg eller luftfartyg respektive ett motordrivet redskap.

När Carlsson, i likhet med regeringen, riksskatteverket och i viss mån regeringsrätten, velat hävda att delar och tillbehör till sådana inventarier som undantagits i investeringsavdragslagstiftningen skulle smittas av undantaget har han uppenbarligen gjort en efterhandskonstruktion. Vad ovan framhållits visar enligt min uppfattning klart att lagstiftningen växt fram från helt andra utgångspunkter. De argument som kan framföras för lagstiftarens ursprungliga uppfattning är däremot förenliga med huvuduppgiften bakom investeringsavdraget, nämligen att stimulera anskaffningen av maskiner och inventarier.

SKATTEALMANACKAN 1984 — exklusiv fickalmanacka med ekonomiuppgifter!

Utförd i svart handbundet kalvskinn med hela 54 sidor matnyttiga och lättöverskådliga skatte- och ekonomiuppgifter (se innehållsförteckning från 1983). Dessutom återfinns timplanering hela året, årsplan, plats för anteckningar och ett löstagbart telefonregister. Allt i högsta kvalitet! Mot ett tillägg på 10: — tryckes Ert namn i guldtryck på pärmen. Almanackan kan bli en fin present eller julklapp. Ett särtryck av info-delen kan beställas separat. Formatet är end. 85 × 135 mm så den passar utmärkt i innerfickan eller handväskan. Leverans sker i mitten av december.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING — Ska
Andringar som inträffat efter 8 april

Adressförteckning
Aktievinst, beskattningsregler
Arvs- och Gåvoskatten
ATP-avgiften 1974–1984
Bankernas inlåningsrutor
Basbelopp
Basenheter
Bilersättningar, avdrag
Bilformån
Bilformån
Deklarationsgränser
Diskontot för om 1970
Drojsmålsränta
Egenföretagares sociala avgifter/avdragsrat
Existensminimum, normalbelopp
Fastighetsförsäkring, skatteregler
Folkpension m m
Formogenhetsskatt
Forsäkringar, skatteregler
Hotellrumspriser i utlandet
Hyreshusavgift
Inkomstbeskattningen 1982–1985
Kommunalskatter 1982
Konsumentprisindex
Los egendom, beskattningsregler
Marginalskattesparr, begränsningsregel
Mervardeskatt
Maklararvoden samt lagfarts- o in-teckningskostnader
Premieobligationslan, dragningar 1983
Representation, avdragsgill
Resultatreglerande åtgärder för företag
Räntetabeller
Semester och semesterlon
Skattereduktioner
Skuldrutor, specifikation
Sociala kostnader
Socialavgifter på bilformansvar
Sommartid
Statliga inkomster
Sär- o

Rekvireras från

T Tidskriften
FÖRETAGSEKONOMI

Bögatan 44,
412 72 Göteborg
Tel 031 - 40 07 80

Namn:

Adress:

Postadress: Tel.:

Härmed beställs:

..... st Skattealmanackan 84
Kr 60: —/st

..... st Särtryck av info-delen
Kr 16: —/st

Priserna inkl. moms!

Namntryck enl. separat lista