Investeringsavdraget i 1973 års deklaration — några funderingar

Av revisorn Lennart Toftered

Kungl. Maj:ts proposition nr 125 år 1972, innehållande förslag till en rad konjunkturstimulerande åtgärder, antogs i allt väsentligt av 1972 års höstriksdag. Det för denna tidnings läsekrets intressantaste inslaget i konjunkturpaketet bör vara de generösa ändringarna i investeringsavdragsförordningen, redovisade i Skattenytt nr 1, sid. 4.

Den investeringsbenägne har alltså anledning att glädja sig. Det är emellertid inte bara att investera och ta för sig. Man måste först ta sig förbi diverse i förordningen inbyggda försåt.

Väsentliga ändringar i tre avseenden

Det är framför allt i följande tre avseenden som investeringsavdragsförordningen undergått väsentliga förändringar.

1. Giltighetstiden har förlängts och omfattar nu anskaffningar t. o. m. den 30 juni 1973.
2. Med verkan på anskaffningar fr. o. m. den 1 november 1972 har avdraget höjts från 20 till 30 procent.
3. Avdragsrätten har förut varit knuten till anskaffningar under visst kalenderår. Nu har i stället införts begreppet anskaffningsperiod. De olika anskaffningsperioderna är
   a) 1/1—31/12 1971,
   b) 1/1—31/10 1972 samt
   c) 1/11 1972—30/6 1973

Ikraftträdandebestämmelse förebygger rättsförluster

Fortfarande gäller att avdragsberättigande anskaffningar under kvalifikationstiden, alltså någon av ovanstående anskaffningsperioder, måste ha skett för minst 5.000 kronor. För att detta inte skall medföra rättsförluster för sådana skattskyldiga, som under tiden 1/1—31/10 gjort anskaffningar för mindre än 5.000 kronor men ämnat "fylla på" upp till detta belopp under slutet av året, har riksdagen bestämt att den, som under kalenderåret 1972 sammanlagt anskaffat inventarier för minst 5.000 kronor, får göra investeringsavdrag med 20 procent av kostnaderna för inventarier, som anskaffats under tiden 1/1—31/10 1972 även om dessa anskaffningar understiger 5.000 kronor. Detta innebär, kan man säga, att anskaffningar under tiden 1/11—31/12 1972 blir dubbelt kvalificerande. Det hela visas kanske enklast med ett exempel.

Anskaffningstid	Anskaffningskostnad	Investeringsavdrag
1/1 —31/10 1972	4.000	20 % = 800 kr
1/11—31/12 1972	2.000	30 % = 600 kr
1/1 —30/6 1973	3.500	30 % = 1.050 kr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46

Det må tilläggas att om ovanstående exempel ändras på så sätt, att anskaffningskostnaden under tiden 1/1—30/6 1973 utgår, så förfaller även avdragsrätten för de till 2.000 kr uppgående anskaffningarna under tiden 1/11—31/12 1972. Däremot kvarstår avdragsrätten för anskaffningarna under tiden 1/1—31/10 1972.

Investeringsavdrag — men när?

Svaret på frågan i rubriken ges i förordningens 1 § andra stycket: Avdraget görs vid taxering för det beskattningsår under vilket anskaffningen sker.

Att här definiera begreppet "beskattningsår" vore en överloppsgärning. Däremot kan det kanske finnas anledning att något dröja vid begreppet "anskaffning" i investeringsavdragsförordningens mening. Definitionen lämnas i förordningens 2 § så lydande:

"Anskaffning anses ske när skriftligt avtal om förvärv träffas, eller om sådant avtal icke träffas, när leveransen sker. Träffas skriftligt avtal om förvärvet under period som avses i 1 § första stycket och sker leverans under denna period, men hänför sig avtalet och leveransen till skilda beskattningsår, anses anskaffningen ha skett vid leveransen.

Maskin eller annat inventarium, som den skattskyldige själv tillverkar, anses anskaffat under period som avses i 1 § första stycket till den del kostnaden då nedlagts på tillverkningen."

Vad som sägs i första styckets första mening är enkelt och vållar inga praktiska komplikationer. Anskaffning sker när skriftligt avtal träffas. Träffas inte skriftligt avtal sker anskaffning vid leveransen. Enkla och koncisa regler!

Varför finns första styckets andra mening? Där ges en såvitt jag förstår överflödig särregel för en speciell situation: Om såväl skriftligt avtal som leverans faller inom en och samma anskaffningsperiod men hänför sig till *skilda* beskattningsår, anses anskaffning ske vid *leveransen*. Denna särregel har enligt skatteutskottet ursprungligen tillkommit i förenklingssyfte!

Särregeln var till bekymmer redan vid hanteringen av de förutvarande bestämmelserna, trots att man då i vart fall vid deklarationstillfället visste om den var tillämplig eller ej. Så blir dessvärre inte alltid fallet i fortsättningen. Om exempelvis en skattskyldig med kalenderåret som beskattningsår träffat ett avtal under tiden 1/11—31/12 1972 för leverans av ett inventarium under sommaren 1973, är det vid deklarationstillfället 1973 oklart om avdraget skall göras i 1973 års deklaration eller först i 1974 års — detta är beroende av om leverans sker efter eller före halvårsskiftet. Sker leverans *efter* 30/6 1973 gäller förordningens 2 § första stycket, första meningen och då skall avdraget göras i 1973 års deklaration. Sker leverans *före* 30/6 1973 gäller däremot styckets andra mening och då får avdraget göras först i 1974 års deklaration. Senare leverans ger alltså tidigare avdrag!

Svårigheterna att komma till rätta med de antydda problemen varierar med hänsyn till bokslutsdag. I det följande görs ett försök att täcka in de olika avdragsvarianterna vid de mest frekventa räkenskapsåren. Ambitionen har varit att få med alla de situationer, då avdrag kan ifrågakomma vid 1973 och följande års taxeringar. De fall, där särregeln utlöses, markeras med kraftigare stil.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46

Räkenskapsår = kalenderår

Skriftligt avtal under tiden	Leverans under tiden	Avdrag får åtnjutas med procent	Avdrag får åtnjutas vid taxering
januari – oktober 72	januari 72 – december 74	20	1973
november – december 72	november – december 72	30	1973
november – december 72	januari – juni 73	**30**	**1974**
november – december 72	juni 73 – december 74	30	1973
januari – juni 73	januari 73 – december 74	30	1974

Räkenskapsår 1/4—31/3

Skriftligt avtal under tiden	Leverans under tiden	Avdrag får åtnjutas med procent	Avdrag får åtnjutas vid taxering
Januari – mars 71	april – december 71	**20**	**1973**
april – december 71	april 71 – december 73	20	1973
januari – mars 72	januari – mars 72	20	1973
januari – mars 72	april – oktober 72	**20**	**1974**
januari – mars 72	november 72 – december 74	20	1973
april – oktober 72	april 72 – december 74	20	1974
november 72 – mars 73	november 72 – mars 73	30	1974
november 72 – mars 73	april – juni 73	**30**	**1975**
november 72 – mars 73	juli 73 – december 74	30	1974
april – juni 73	april 73 – december 74	30	1975

Räkenskapsår 1/7—30/6

Skriftligt avtal under tiden	Leverans under tiden	Avdrag får åtnjutas med procent	Avdrag får åtnjutas vid taxering
januari – juni 71	juli – december 71	**20**	**1973**
juli – december 71	juli 71 – december 73	20	1973
januari – juni 72	januari – juni 72	20	1973
januari – juni 72	juli – oktober 72	**20**	**1974**
januari – juni 72	november 72 – december 74	20	1973
juli – oktober 72	juli 72 – december 74	20	1974
november 72 – juni 73	november 72 – december 74	30	1974

Räkenskapsår 1/10—30/9

Skriftligt avtal under tiden	Leverans under tiden	Avdrag får åtnjutas med procent	Avdrag får åtnjutas vid taxering
januari – september 71	oktober – december 71	**20**	**1973**
oktober – december 71	oktober 71 – december 73	20	1973
januari – september 72	januari – september 72	20	1973
januari – september 72	oktober 72	**20**	**1974**
januari – september 72	november 72 – december 74	20	1973
oktober 72	oktober 72 – december 74	20	1974
november 72 – juni 73	november 72 – december 74	30	1974

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46

Räkenskapsår 1/12—30/11

Skriftligt avtal under tiden	Leverans under tiden	Avdrag får åtnjutas med procent	Avdrag får åtnjutas vid taxering
januari – november 71	december 71	**20**	**1973**
december 71	december 71 – december 73	20	1973
januari – oktober 72	januari 72 – december 74	20	1973
november 72	november 72	30	1973
november 72	december 72 – juni 73	**30**	**1974**
november 72	juli 73 – december 74	30	1973
december 72 – juni 73	december 72 – december 74	30	1974

Det är med viss spänning man emotser hur Riksskatteverkets blankettmakare skall lösa sin uppgift — detta är i skrivande stund okänt.

Skriftligt avtal

I förestående sammanställningar har inte medtagits de fall, där skriftligt avtal inte träffats. Någon tvekan om rätt anskaffningsdag föreligger i och för sig icke i dessa fall. Man kan emellertid konstatera att det ibland måhända kan te sig frestande att "glömma bort" ett skriftligt avtal, exempelvis om det ingåtts strax före 1/11 1972 och leverans skett efter 31/10 1972. Det kan därför vara på sin plats att erinra om att departementschefen en gång i tiden uttalat, att med skriftligt avtal avses inte blott ett formligt köpeavtal utan även ett genom brev, telegram, orderbekräftelse eller på annat sätt ingånget avtal. Om ett en gång träffat avtal "glöms bort" eller ersätts av ett nytt i akt och mening att förbättra avdragssituationen, torde förfarandet kunna medföra straffrättsliga sanktioner.

Avdragsrätt endast efter yrkande i deklarationen

I förordningens 4 § sägs att "särskilt investeringsavdrag åtnjutes endast om den skattskyldige framställer yrkande om sådant avdrag i allmän självdeklaration". Även bakom denna skenbart harmlösa formulering göms försåt. Detta framgår med tydlighet av några regeringsrättsutslag i ämnet, vilka visserligen daterar sig till 1964 års förordning men ändå torde vara av prejudicerande verkan, eftersom nuvarande utformning av 4 § bygger på den dåvarande.

Det första utslaget, RÅ 1970 not 5, återgivet i bl. a. Svensk Skattetidnings rättsfallshäfte, sid. 109, gäller en skattskyldig som år 1965 taxerats i enlighet med sin självdeklaration. År 1966 yrkade han hos prövningsnämnden investeringsavdrag med 10.480 kronor, avseende en år 1964 anskaffad grävmaskin. Taxeringsintendenten gjorde desertionsinvändning med hänsyn till stadgandet i 4 § investeringsavdragsförordningen. PN fann 4 § ej utgöra hinder för prövning och biföll besvären. Kammarrätten biföll dock taxeringsintendentens talan om höjning under motivering att den skattskyldige inte kunde mot den av TI åberopade bestämmelsen komma i åtnjutande av investeringsavdrag. Den skattskyldige anförde i sin tur besvär hos

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46

Kungl. Maj:t. Regeringsrättens lokution "Ej ändring" torde innebära att domstolen gillade inte bara det slut KR kommit till utan även motiveringen för detsamma.

I förestående utslag kan det framstå som tveksamt om extraordinär besvärsrätt enligt 100 § TF över huvud förelåg; frågan synes inte ha prövats. I ett likartat mål, RÅ 1971 not 737, togs däremot direkt ställning till detta spörsmål. Ett aktiebolag inkom nästan ett år för sent med en skrift till MKPN och yrkade däri det investeringsavdrag, som det på grund av missuppfattning inte yrkat i 1966 års självdeklaration. Bolaget ansåg besvärsrätt enligt 100 § TF föreligga. MKPN upptog inte bolagets yrkande till prövning och anförde: Såsom förutsättning för särskilt investeringsavdrag gällde, att den skattskyldige framställt yrkande om sådant avdrag i allmän självdeklaration eller därtill hörande bilagor. Då bolaget ej i deklarationen framställt yrkande om ifrågavarande investeringsavdrag, kunde bolaget därför inte komma i åtnjutande av avdraget. Besvärsrätt enligt 100 § tax:förordningen förelåg icke. Bolaget anförde hos KR bl. a. att kravet att yrkande om särskilt investeringsavdrag framställts i allmän självdeklaration eller därtill hörande bilagor fick anses uppfyllt genom att bolaget framställt sådant yrkande i 1967 års deklaration. KR och RR: Ej ändring.

Av intresse är även utslaget RÅ 1971 not 736, återgivet i Skatteinformations rättspraxis nr 62/1971. Även här gällde det ett aktiebolag, som felaktigt yrkat investeringsavdrag i 1967 års deklaration i stället för 1966 års. Å andra sidan hade förlustdeklaration avgetts år 1966. Som bekant sker en fullständig prövning av en sådan deklaration när förlustavdrag yrkas. Inget hindrar att en skattskyldig efter utredning medges ett högre förlustavdrag än vad den en gång avgivna förlustdeklarationen utvisar.

PN biföll TI:s yrkande att investeringsavdrag skulle förvägras vid 1967 års taxering. Bolagets motyrkande om förlustavdrag avslogs med motivering att bolaget i sin år 1966 avgivna deklaration icke framställt något yrkande om investeringsavdrag. Såväl KR som RR lämnade beslutet utan ändring.

Vilka slutsatser kan man dra av dessa tre utslag? Ja, uppenbarligen måste de skattskyldiga noga iaktta formalia. Att reparera en miss på investeringsavdragssidan genom en vanlig skrift, den må kallas besvär eller inte, ter sig ogörligt. Dock bör man äga möjlighet att inge en helt ny självdeklaration, innehållande ett behörigt yrkande om investeringsavdrag. Och nog tycker man att TF 100 § 6) borde kunna grunda rätt till prövning även om bevärsskriften med vidhängande nyupprättad deklaration inkommer efter den ordinarie besvärstidens utgång, förutsatt givetvis att övriga krav är uppfyllda. En kryptisk formulering bör rimligen inte få hindra skattskyldiga att komma i åtnjutande av ett avdrag, som lagstiftaren tveklöst tillämnat dem!

I fall av tvekan — yrka och bevaka!

Självfallet vållar det sagda bekymmer i åtskilliga fall där det är ovisst, om en efter 1/11 1972 skriftligt avtalad leverans kommer till utförande före eller efter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46

halvårsskiftet 1973. Vidare föreligger det givetvis problem för den, som efter 1/11 1972 men före deklarationsdags anskaffat inventarier för mindre än 5.000 kronor. Skatteutskottet har varit medvetet om förhållanden och har rekommenderat taxeringsnämnderna att i så stor utsträckning som möjligt bereda de skattskyldiga tillfälle att före taxeringsarbetets avslutande den 30/6 1973 inkomma med kompletterande uppgifter angående sina inventarieanskaffningar efter beskattningsårets utgång. Detta låter sig sägas men, men ... datorerna begränsar numera i mycket hög grad taxeringsnämndernas möjligheter till improvisationer!

Sådan situationen nu är kan man knappast ge de skattskyldiga, som vill undvika risken för rättsförluster, någon annan rekommendation än att i fall av ovisshet yrka investeringsavdraget i 1973 års deklaration men samtidigt, för undvikande av sanktioner, utförligt upplysa om de faktiska omständigheterna. Skulle det sedermera visa sig att det yrkade avdraget är obehörigt, exempelvis på grund av att en leverans sker före i stället för efter halvårsskiftet, måste man självfallet omgående meddela detta till taxeringsnämnden alt. länsskatterätten för rättelse. Den skattskyldige får sedan komma igen med sitt behöriga yrkande i 1974 års deklaration.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:46