En bokanmälan

Av jur dr Per Thorell

Ole Gjems-Onstad. Avskrivninger. Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten (746 s), akademisk avhandling, Oslo 1984. ISBN 82-518- 1884-2.

Inledning

Få regler är av så stor betydelse vid inkomstbeskattningen av företag som avskrivningsreglerna. Frågan om rätten till avskrivning på tillgångar innehåller en rad problem av såväl ekonomisk som juridisk art. Om man som Gjems-Onstad har ambitionen att behandla alla frågor av intresse för de skattemässiga avskrivningsreglerna medför detta därför att framställningen blir mycket omfångsrik. En annan konsekvens blir att olika frågor måste behandlas olika utförligt. Författarens syfte med boken är att den skall vara juridiskt inriktad. Därmed är det också naturligt att de ekonomiska frågorna får mindre utrymme än de juridiska.

Det som omedelbart slår en som svensk läsare av boken, är hur det är möjligt att man i svensk rätt inte mer utförligt diskuterat spörsmålen kring avskrivningsreglerna. Förmodligen kan detta förklaras med att företagsbeskattningen totalt sett är mycket obearbetad. Gjems-Onstads bok är nu ett värdefullt bidrag till ett klargörande av avskrivningsreglerna. Den är av stort intresse för svensk del av flera skäl. För det första gör författaren en tydlig systematisering av problemen, som medför att man utifrån nationella utgångspunkter kan gå in i undersökningen och ta ställning till om frågan har relevans för svensk del. För det andra visar författarens omfattande utländska material, att avskrivningsreglerna har åtskilliga paralleller i olika länder. Den argumentering som förs kan därför ofta vara relevant även för svensk del. Genom att författaren har relativt omfattande hänvisningar till svensk rätt underlättas jämförelsen.

Jag kommer nu att först beskriva bokens allmänna inriktning och innehåll. Därefter skall några huvudfrågor i de olika avsnitten diskuteras. Jag kommer därvid att göra vissa jämförelser med svensk rätt. P g a ämnets och bokens omfång är det inte möjligt att behandla alla frågor av intresse. I första hand skall jag uppehålla mig vid mer principiella frågeställningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

Uppläggning och innehåll

Boken består av fyra huvuddelar. Del I innehåller, förutom en presentation av bokens syfte och metod, en genomgång av avskrivningsreglernas historik. I denna del behandlas också principerna för sambandet mellan bokföringsreglerna och skattereglerna. Del II innehåller en genomgång av huvudlinjerna i avskrivningsinstitutet. De huvudfrågor som behandlas är hur riktiga skattemässiga avskrivningar skall beräknas, sambandet mellan avskrivningsreglerna och inkomstbegreppet (nettointektsbegreppet) samt kopplingen avskrivningar — inflation. I del III, som är det mest omfattande, görs en genomgång av vilka objekt som är avskrivningsbara. Efter att först ha behandlat vissa allmänna frågor för bestämningen av en avskrivning, behandlas varje tillgångskategori var för sig. I del IV görs slutligen en genomgång av de nya avskrivningsregler som införts genom Ot. prp. nr. 19 1983—84. Genom dessa ändrades i flera avseenden de saldoavskrivningsregler som infördes 1981 (för en översikt se s 611 f). Författaren har med all rätt valt att lägga en genomgång av dessa regler som ett avslutande kapitel, eftersom de tillkom på ett så sent stadium av arbetet. Ur principiell synvinkel framkommer inget nytt i avdelning IV, varför jag nedan inte kommer att kommentera detta avsnitt.

Av det som redan sagts framgår, att boken innehåller ett omfattande komparativt material. Med detta avser författaren att i första hand belysa de norska frågeställningarna. Det material som använts är förarbeten, rättspraxis och doktrin. Särskilt ingående behandlas amerikansk rätt. Därutöver ingår nordisk rätt, och i viss utsträckning även tysk, engelsk och fransk rätt. Användandet av det utländska materialet är föredömligt. Det visar på ett utmärkt sätt frågorna i ett internationellt perspektiv.

Sambandet mellan bokföringen och beskattningen (del I)

Som en grundläggande princip för företagsbeskattningen gäller i Norge, precis som i Sverige, att de bokföringsmässiga dispositionerna skall ligga till grund för beskattningen. Vad gäller avskrivningarna erfordras att dessa, för att accepteras skattemässigt, även skall vara genomförda i räkenskaperna. Ett sådant krav kan sägas visa på vikten av att det föreligger ett samband mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Om kravet är motiverat skall diskuteras nedan.

Författaren ger en kort översikt över vilka redovisningsprinciper som styr utformningen av räkenskaperna (s 36 ff). Detta är ett avsnitt som i förhållande till ämnet måste betraktas som väl kort. Även om en del intressanta åsikter framförs, särskilt vid behandlingen av det intressanta amerikanska fallet Thor Power Tool Co. v. Comr., kan man inte säga att författaren tillför problematiken med samordningen något nytt. Snarare tenderar han att konservera en del gamla ''fördomar'' om innehållet i den bokföringsmässiga redovisningen, som enligt min bedömning försvårar en bestämning av i vilka fall som bokfö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

ringen och beskattningen bör samordnas resp hållas isär. Författarens tolkning av försiktighetsprincipen (s 43 f) är enligt min uppfattning alltför ålderdomlig, och uttrycker inte den avvägning av faktiska affärsmässiga risker som bör beaktas vid en värdering efter försiktighetsprincipen, se Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s 123 ff och jfr Grosskopf SN 1984 s 536.

Inriktningen på hela detta avsnitt kan sägas vara påverkat av författarens slutsats (s 45), att vilka principer som skall gälla för samordningen mellan bokföringen och beskattningen är oklara, och därför inte lämpliga att diskutera mer i detalj i undersökningen. Det förefaller som om sambandet mellan bokföringen och beskattningen är lika oacceptabelt oklar i Norge som i Sverige, vilket förklarar slutsatsen. Samtidigt är frågan för avskrivningsreglernas del mycket central. Även om författaren på flera ställen i den fortsatta framställningen diskuterar den bokföringsmässiga redovisningens betydelse för olika skattefrågor, skulle en samlad översikt i inledningen kunnat hjälpa läsaren att bättre se kopplingen mellan regelsystemen. Detta kan visas med följande exempel. Det hänsynstagande till olika subjektiva faktorer som skall bestämma avskrivningarnas årliga storlek är i grunden starkt sammankopplade med försiktighetsprincipen. Den ekonomiska livslängden på en maskin kan inte objektivt fastställas, utan är beroende på företagsledningens subjektiva bedömning. Den erforderliga avskrivningstakten blir m a o kopplad till hur försiktig ledningen vill vara vid värderingen.

En annan sådan fråga av principiell betydelse är den bokföringsmässiga redovisningens ställning som rättskälla (tolkningsdata) i skatterätten (s 46 ff). Här förefaller det på mig såsom man i materiella frågor var benägen att gå längre i samordning mellan bokföringen och beskattningen i Sverige än i Norge. I svensk rätt används i viss utsträckning den bokföringsmässiga redovisningen som grund för gränsdragningen mellan olika poster. I t ex RÅ 1981 1:26 har RegR accepterat en gränsdragning mellan lager och omkostnader som helt är grundad på god redovisningssed, se Thorell 1984 s 217 ff.

I ett särskilt avsnitt (s 59 ff) diskuterar författaren konformitetskravet, d v s huruvida man vid beskattningen bör kräva att samma värdering skall vara gjord i bokföringen. Detta anses ofta vara en förutsättning för att man skall kunna ha saldoavskrivningar (räkenskapsenlig avskrivning). Frågan är nu under debatt i Norge, och det förefaller inte osannolikt att konformitetskravet på sikt kan upphävas. Vid översynen av de svenska avskrivningsreglerna för inventarier föreslog företagsskatteberedningen, att man skulle ha endast en avskrivningsmetod — restvärdemetoden, se SOU 1977:86 s 496 ff. Denna skulle inte vara kopplad till bokföringen. Kopplingen till bokföringen ansågs betydelselös, därför att den syftade till att underlätta kontrollen av underlaget för avskrivningen, men felaktigheter kunde i praktiken bara upptäckas vid taxeringsrevisioner. I propositionen gick depchefen emot förslaget, och lät såväl den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden som konformitets-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

kravet vara kvar, se prop 1980/81:68 s 117. Enligt min bedömning var detta ett misstag. Dels förhindrade det en förenkling av det skatterättsliga regelsystemet, dels skulle en separation från bokföringsreglerna förmodligen medföra en positiv utveckling av de bokföringsmässiga avskrivningsprinciperna (jfr s 73 ff).

''Riktiga'' avskrivningar (del II)

I del II gör författaren en omfattande genomgång av tre stora frågor. Först behandlas vad som utgör ''riktiga'' avskrivningar. Därefter behandlas avskrivningsreglernas betydelse för inkomstbegreppet. Slutligen tas frågan om inflation och avskrivningar upp till behandling.

Ett för avskrivningsfrågan principiellt viktigt spörsmål är det, om hur ''riktiga'' avskrivningar skall beräknas. Gjems-Onstad tar här bl a upp frågan om vilka syften som avskrivningarna normalt skall tillgodose (s 92 ff). Dessa syften är att finansiera en återanskaffning av motsvarande tillgång, att fördela anskaffningsutgiften över användningstiden samt att utgöra en viss investeringsstimulans. Det senare innebär att de skattemässigt skall vara något större än vad som företagsekonomiskt erfordras, och därigenom medge visst konsolideringsutrymme. Kring dessa syften kan även de svenska avskrivningsreglerna sägas vara uppbyggda.

Att avskrivningarnas syften är att vara kostnadsfördelande, samt möjliggöra en återinvestering, är inte särskilt kontroversiellt. Men dessa syften säger inget om hur avskrivningarna skall beräknas för varje år under den tid tillgången är i bruk. För när detta skall ske ställs man inför de praktiska frågor om nuvärdeberäkningar (s 109 ff) och inflation (s 254 ff) som författaren behandlar. Resultatet av författarens diskussion kring nuvärdeberäkningar är att avskrivningstakten utifrån detta perspektiv bör vara progressiv (s 118), d v s vara lägst i början och sedan öka. Han konstaterar därefter (s 118 ff), att skattereglerna är grundade på ett nominellt synsätt, där hänsyn till nuvärden inte tas. Han finner därför, att så länge intäkten är densamma varje år, är den mest korrekta avskrivningsmetoden den linjära (s 134). Även bokföringsmässigt torde linjära avskrivningar, under dessa förutsättningar, vara mest konsekventa (jfr s 156).

Avsnittet om nuvärdeberäkningar av avskrivningar är intressant. Man bör dock ha klart för sig, att antagandet om att intäkterna av en investering utfaller lika under innehavstiden är orealistiskt (jfr s 112). Vilka investeringar har en jämn avkastning? Avkastningen på en tillgång torde som regel alltid vara störst i början. Om avskrivningen skall återspegla den successiva förbrukningen av tillgången bör därför avskrivningsplanen vara degressiv, d v s högst i början och sedan sjunka. *Om* man sedan skall ta hänsyn till inflationen innebär detta ett ytterligare krav på degressivitet. Det är dock inte alldeles klart att så skall (bör) ske. Såväl bokförings- som skattereglerna är ju grundade på ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

nominellt synsätt på resultatberäkningen (historiska värden), varför man på denna grund kan ifrågasätta en avskrivning som är grundad på ett hänsynstagande till inflationen. Enligt min bestämda uppfattning är det därför bokföringsmässigt klart att, en avskrivning bör vara degressiv, något som också måste återspegla sig i skattereglerna, om dessa avser att visa ett korrekt företagsekonomiskt resultat, se Thorell 1984 s 79 ff. Saldoavskrivningar är därför inte i sig ett uttryck för en skattesubvention, utan det blir i stället storleken på dessa som blir avgörande för om det föreligger en subvention. Då det idag i stor utsträckning saknas en ekonomisk teori för hur korrekta avskrivningar skall bestämmas, blir en analys av hur stora skattesubventionerna är i avskrivningsreglerna (tax expenditure-analys) mycket svår (s 146 ff). Jag instämmer därför i författarens åsikt, att den modell för tax expenditure-analys som vanligen används inte är till hjälp för att bestämma vad som är ''riktiga'' avskrivningar (s 154 ff).

I avsnittet om avskrivningar och inflation (s 254 ff) visar författaren sin juridiska inriktning. Han slår inledningsvis fast att inflationen inte beaktas vid bestämningen av avskrivningen vid beskattningen (Rt. 1927 s 474). Hela frågan blir därför främst en fråga om man bör ha real beskattning. Frågan om inflationens betydelse är dock, åtminstone ur praktisk synvinkel, inte så enkel. Genom en försiktig beräkning av avskrivningstiden kan inflationen indirekt beaktas i avskrivningen. Av intresse i sammanhanget är dock, att man i de svenska förarbetena till avskrivningsreglerna för inventarier slog fast, att ett av de syften som reglerna skulle tillgodose var nukostnadsaspekten, se SOU 1954:19 s 112 ff. Därmed kan man uttryckligen sägas ha tagit ställning för att inflationen kan beaktas vid de skattemässiga avskrivningarnas beräkning. För att återknyta till tax expenditure-analysen, blir denna därigenom särskilt komplicerad för svensk del.

För frågan om vad som utgör ''riktiga'' avskrivningar är det av vikt att hålla isär, vad som är en ''riktig'' bokföringsmässig avskrivning på en enskild tillgång, resp vad som utgör en ''riktig'' skattemässig avskrivningsregel. Om den senare är grundad på en individuell värdering av varje tillgång, är det lämpligt att skatteregeln tillgodoser de bokföringsmässiga kraven på degressivitet. Om skatteregeln däremot är en saldoregel för en hel grupp tillgångar, får varje enskild tillgångs värdenedgång mindre betydelse för hur regeln bör se ut. Här blir typen av tillgångsinnehav, inköpstillfällen m m, i varje enskilt fall avgörande för om den skattemässiga avskrivningen överensstämmer med den bokföringsmässigt ''riktiga''. Det kan naturligtvis, utifrån praktiska utgångspunkter, vara klokt att anta att så är fallet. Självklart är det emellertid inte. En viss ''överavskrivning'' kan därför vara lämplig för att slippa besvär från de skattskyldiga, därför att de skattemässigt medgivna avskrivningarna inte företagsekonomiskt är tillräckliga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

Avskrivningsbara objekt (del III)

I del III görs en grundlig genomgång dels av vissa allmänna principer i de skattemässiga avskrivningsreglerna, dels för varje tillgångskategori för sig. Kanske är detta den del i boken som är av störst praktiskt intresse för en svensk läsare. Samtidigt som de norska reglerna har stora likheter med de svenska reglerna finns vissa olikheter. En viktig sådan är att saldoreglerna är mer omfattande än i Sverige. De omfattar även byggnader. En annan principiell skillnad är att de norska reglerna har olika procentsatser för olika tillgångar, t ex maskiner (35 %), skepp (30 %), byggnader och anläggningar (9 %) och allmänna affärsbyggnader (6 %). Avskrivningstakten t ex för rörelsebyggnader blir därmed väsentligt snabbare än i Sverige. Såväl detta faktum som bristen på enhetlighet mellan inventarie- och byggnadsreglerna i svensk rätt är något att tänka på för den svenske lagstiftaren!

I del III görs först en genomgång av vissa gränsdragningsfrågor (s 283 ff). Sedan diskuteras det för all inkomstberäkning gällande kravet om intäktsanknytning av kostnaderna (s 311 ff). Därefter kommer ett avsnitt om kravet i lagen på ''slit og elde'' (s 390 ff), d v s det krav som skall vara uppfyllt för att en avskrivning över huvud taget skall medges. I efterföljande avsnitt diskuteras kravet på varaktighet (s 413 ff). Här kommer flera viktiga gränsdragningsfrågor upp till behandling, bl a avgränsningen mot lagertillgångar (s 423 ff). En regel som klart skiljer sig från den svenska är den om värdering av tillgångar av mindre värde (krav på betydlighet) (s 435 ff). Här föreligger i Norge en absolut gräns på 10 000 kr. En tillgång som understiger detta värde är omedelbart avdragsgill. Gränsen måste anses generöst satt (för svensk del gäller ca 1 000 kr). Även om det kan finnas praktiska skäl för en absolut regel, rundligt tilltagen, är jag själv inte särskilt svag för en sådan lagstiftningsteknik. Det är rimligt att det görs en väsentlighetsprövning i varje enskilt fall. 10 000 kr kan vara mycket för ett litet företag men helt obetydligt för ett stort, jfr Bokföringsnämndens rekommendation nr 14 om värdering av förnödenheter. En absolut regel skapar också nya gränsdragningsproblem, t ex vid reparationer (s 446) och då en investerings omfång (enhet) skall bestämmas (s 456 ff).

Redan inledningsvis har jag berört att man i Norge tillämpar saldoavskrivningar även på byggnader. En annan olikhet som framkommer i avsnittet om avskrivningar på fast egendom (s 467 ff) är att bostadshus inte är avskrivningsbara (s 480 ff). Därmed uppkommer en rad gränsdragningsfrågor som inte finns i svensk rätt.

I avsnittet om immateriella rättigheter (s 556 ff) behandlas bl a frågan om avskrivningsrätten på goodwill (s 570 ff). Till grund för detta ligger ett avgörande av Høyesterett, Rt. 1983 s 979, ett mål som författaren även i annat sammanhang diskuterat, se Skatterett 1983 s 287 ff. I detta mål vägrades avdrag på goodwill. Detta är nu korrigerat genom Ot. prp nr 19 1983/84, i vilken det föreslås att goodwill skall få avskrivas med 20 % per år (s 627 ff).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

En fråga som författaren behandlar och som är av stor principiell vidd, inte minst för svensk del, är vem som skall göra avskrivningar vid leasing (s 594 ff). Han understryker här vikten av att man prövar avtalens verkliga innebörd. Han diskuterar utifrån norskt, danskt och tyskt material t ex vilka hänsyn som skattemässigt bör tas till vad som händer med tillgången när leasingtiden är slut. Vidare diskuteras sådana omständigheter som optioner på tillgångar, tillgångens varaktighet kontra hyrestid m m. Han behandlar också vilka konsekvenser de olika synsätten på avskrivningsrätten får. I detta avsnitt finns mycket som är av intresse för svensk rätt, som hittills nästan helt saknar vägledande praxis på detta viktiga område. Genomgången visar hur viktigt det är att tolkningen av skattereglerna inte blir alltför formalistisk, utan anpassas till parternas verkliga syften med avtalen.

Avslutning

Ole Gjems-Onstads bok om avskrivningar bör bli ett standardverk i den nordiska skattelitteraturen. Den innehåller inte bara en mycket detaljerad genomgång av de frågor som är av betydelse för avskrivningsreglerna, utan innehåller även mycket material av allmänt intresse för företagsbeskattningen. Analysen av de juridiska frågorna är traditionell, och mycket förtjänstfull. Framställningen ger ett mycket pålitligt intryck, och jag har inte funnit många frågor i de juridiska delarna där jag inte kunnat dela författarens åsikter, eller förstått hans argumentering.

Om man skall vara kritisk drabbar kritiken i första hand bokens enligt mitt tycke alltför vidlyftiga disposition. Vissa frågor som behandlas är av mycket allmän karaktär, t ex frågan om intäktsanknytning av kostnader (s 311 ff), och vissa frågor alltför omfattande för att vara möjliga att uttömmande behandla i sammanhanget t ex inflationsfrågan (s 254 ff). Det hade varit önskvärt att författaren i första hand koncentrerat framställningen till områden där han själv för utvecklingen framåt. Uppläggningen av boken, utan vare sig sammanfattningar av olika delfrågor eller något utvärderande avsnitt, försvårar också för läsaren att få en samlad överblick över frågeställningarna. Jag saknar särskilt ett utvärderande avsnitt, där författaren hade kunnat prioritera bland sin kritik, och redogjort för de resultat undersökningen lett fram till.

Även om framställningen enligt min uppfattning är onödigt vidlyftig, har det samlade greppet på avskrivningsfrågorna i sig ett stort värde. Jag vill också understryka, att även i de delar som kan tyckas perifera är såväl insamlingen som bearbetningen av materialet imponerande. För den skatterättsligt intresserade är boken en stor tillgång, som handbok, uppslagsverk och inspirationskälla till nya forskningsinsatser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

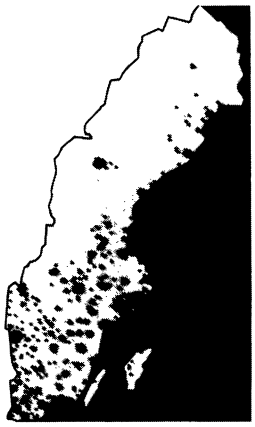
Redovisnings-konsulten SRF är både rådgivare och samtalspartner.

Alla företag behöver en kompetent ekonomisk rådgivare. De som anlitar en Redovisningskonsult SRF får dessutom en kunnig samtalspartner med inriktning på framåtblickande och beslutsorienterad service.

Kunskap och engagemang.
Redovisningskonsulterna SRF har ett stort förtroende hos sina uppdragsgivare tack vare det personliga engagemang de visar. Med sin yrkeskompetens, breda kontaktyta och den aktuella informationsservicen från SRF:s kansli, har de möjlighet att hjälpa företag med små som stora problem.

Kvalificerad rådgivning.
Bakom sig har Redovisningskonsulten SRF ett kompetent kansli och tillgång till kvalificerade experter i företagsekonomi, skattefrågor, juridik, databehandling m m. Allt för att erbjuda sina klienter kunskap och service.

Därför svarar idag ca 700 Redovisningskonsulter SRF för ekonomiska och administrativa frågor åt 90 000 företag över hela landet och i de flesta branscher.



SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner.

Vill du veta mer om SRF, kontakta kansliet. Så sänder vi trycksaken Goda Råd.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 FALUN Tfn 023-181 30.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56