

De besvärliga investeringsavdragen

Av avdelningsdirektören Niclas Virin.

Under senare år har i konjunkturstimulerande syfte företagen vid flera tillfällen medgivits rätt till särskilda avdrag vid statstaxeringen för utförda investeringar. Sålunda har avdrag fått ske enligt förordningen 1964: 79 för investeringar under år 1964, enligt förordningen 1968: 87 för investeringar under år 1968, enligt förordningen 1971: 50 för investeringar under tiden 1.1 1971–30.6 1973 och enligt förordningen 1972: 718 för byggnadsinvesteringar under tiden 1.11 1972–30.6 1973. För närvarande gäller rätt till investeringsavdrag enligt lagen 1975: 1147 för investeringar under tiden 15.10 1975–31.12 1976.

Som förutsättning för avdragen har i samtliga fall uppställts villkoret att avdraget åtnjuts endast om den skattskyldige framställer yrkande därom i allmän självdeklaration. Som motivering härtill anförde departementschefen i prop. 1964: 40 s. 13: ”De uppgifter, som erfordras för beräkning av investeringsavdraget, framgår i regel icke av självdeklarationen. Avdraget bör därför inte ges ex officio utan först efter därom av den skattskyldige framställt yrkande. Det torde vara lämpligt att detta sker genom att den skattskyldige ifyller en särskild blankett, där han har att lämna alla de uppgifter, som erfordras för avdragets beräkning.”

Villkoret att avdraget kunde medges *endast* efter yrkande i självdeklaration har gällt utan förbehåll i alla förordningar utom i 1971: 50 och 1975: 1147. I förordningen 1971: 50 infördes en särskild bestämmelse genom förordningen 1974: 119 av innebörd att om särskilda skäl förelåg kunde riksskatteverket medge att skattskyldig fick åtnjuta avdrag även om yrkandet inte framställts i allmän självdeklaration. Ändringen föranleddes av en motion vari krävdes, att skattskyldig som försummat att yrka avdrag i allmän självdeklaration för det beskattningsår under vilket anskaffning skett skulle få åtnjuta sådant avdrag efter besvär i särskild ordning. På grund av de relativt komplicerade bestämmelserna om anskaffningstidpunkt kunde skattskyldig utan egen förskyllan i vissa fall komma att helt mista rätten till investeringsavdrag om kravet på yrkande i självdeklaration strikt upprätthölls. Om skattskyldig med kalenderår som räkenskapsår i slutet av år 1972 ingick skriftligt avtal om inköp av inventarier för verksamheten för leverans före utgången av juni månad 1973, skulle anskaffningen anses ha skett vid leveransen och avdraget därför göras i 1974 års deklARATION. Skulle leverans ske först efter halvårsskiftet skulle avdrag däremot ha yrkats i deklARATIONEN för avtalsåret, dvs i 1973 års deklARATION. Dessa bestämmelser kunde alltså medföra att den, som i förlitan på den

avtalade överenskommelsen om leverans före den 30 juni avstod från att yrka investeringsavdrag vid 1973 års taxering, riskerade att helt förlora avdragsrätten.

Skatteutskottet (SkU 1974:4) ville dock inte biträda motionärens förslag om extraordinär besvärsmätt (möjlighet till rättelse genom besvär i ordinarie ordning förelåg enligt skatteutskottet), men föreslog att riksskatteverket skulle få medge prövning i de fall där det förelåg särskilda skäl eller då det vid deklarationens upprättande fanns grundad anledning att antaga att leveransen skulle komma att ske före utgången av juni månad 1973.

Eftersom enligt utskottets uttalade uppfattning (s. 4) ett avdrag som inte yrkats hos taxeringsnämnden skulle kunna erhållas genom besvär i ordinarie ordning, synes avsikten med dispensregeln ha varit att bereda en viss möjlighet till prövning av ett avdragsyrkande även efter ordinarie besvärstidens utgång. Skatteutskottets uttalande väckte på sin tid visst uppseende, då det antagits att lagtextens formulering uteslöt möjligheten att erhålla avdraget först genom ett besvärskande.

Även i lagen 1975: 1147 föreligger en modifiering av kravet på att yrkandet skall ha framställts i självdeklarationen. Rätten till investeringsavdrag är ju här som bekant på visst sätt kombinerad med rätt till investeringsbidrag. I en motion med anledning av propositionen 1975/76: 61 om särskilt investeringsavdrag uppmärksammades det förhållandet att skattskyldig som avstått från yrkande om investeringsavdrag, därför att han ansett sig berättigad till investeringsbidrag, kan gå miste om både avdrag och bidrag om taxeringsnämnden höjer nettointäkten så att investeringsavdrag hade kunnat utnyttjas. Detta resonemang måste vara grundat på uppfattningen att besvärsmätt inte föreligger. Inte ens i ordinarie ordning. Annars föreligger knappast den påtalade risken. På grund härav kompletterades propositionens lagförslag i första stycket av 4 § med rätt att anföra besvär hos länsskatterätt med yrkande om investeringsavdrag om *taxeringsnämnden höjt nettointäkten* av den förvärvskälla i vilken inventarierna anskaffats (SkU 1975/76: 26). Tillägget synes utesluta besvärsmätt i andra fall.

Den 4 februari 1976 prövade regeringsrätten ett mål rörande en förenings yrkande vid 1969 års taxering om investeringsavdrag enligt förordningen 1968: 87, trots att yrkandet framställts först genom besvär inkomna till prövningsnämnden den 14 augusti 1969. Enligt en vid sistnämnda tidpunkt bland taxeringsfolk allmänt spridd uppfattning förelåg ej möjlighet att erhålla investeringsavdrag som yrkats först genom besvär. Mellankommunala prövningsnämnden som prövade målet i första instans fann sig i sitt beslut av den 25 juni 1970 med hänsyn till bestämmelsen i förordningens fjärde paragraf inte heller lagligen kunna bifalla föreningens yrkande. Prövningsnämnden kunde därvid även stödja sig på ett den 7 januari 1970 avgjort mål beträffande tillämpningen av förordningen 1964: 79, där regeringsrätten funnit att den skatt-

skyldige mot den av intendenten åberopade bestämmelsen om att yrkande skulle ha framställts i allmän självdeklaration inte kunde erhålla det först i besvären yrkade avdraget.

Under tiden mellan 1970 och 1976 har regeringsrätten avgjort flera mål rörande rätten att erhålla investeringsavdrag, varom yrkande framställts först genom besvär. Innan vi diskuterar beslutet från den 4 februari skall här något beröras utgången i dessa mål.

I tre stycken mål som avgjordes den 30 mars 1971 (RÅ Fi 736-738) har regeringsrätten ej ansett sådan rätt föreligga.

I rättsfallet 736 hade bolaget i 1967 års deklARATION av TN medgivits ett investeringsavdrag som rätteligen bort yrkas vid 1966 års taxering. Sedan taxeringsintendenten yrkat att avdraget ej skulle medges, begärde bolaget att avdraget skulle avräknas i 1966 års deklARATION, varefter det därefter föreliggande underskottet skulle tillgodoföras bolaget vid 1967 års taxering genom förlustavdrag. Bolaget erhöLL ej avdrag eftersom det inte framställt yrkande därom i 1966 års deklARATION.

I målet nr 737 hade ett bolag i besvär som inkommit till prövningsnämnden den 14 augusti 1967 yrkat investeringsavdrag avseende 1966 års taxering. Besvären anfördes således ett år efter ordinarie besvärstidens utgång. MKPN upptog ej besvären till prövning med motiveringen att bolaget inte i deklARATIONEN framställt yrkande om ifrågavarande investeringsavdrag. Besvärsrätt enligt 100 § TF förelåg inte. Kammarrätten och regeringsrätten gjorde ej ändring. Yrkandet i notismålet Fi 738 liknar Fi 736 och torde ej behöva någon kommentar.

Den 17 januari 1974 förvägrade regeringsrätten vidare en skattskyldig investeringsavdrag enligt förordningen 1968: 87 vid 1969 års taxering med motiveringen att avdraget ej framställts i deklARATIONEN. Besvären hade ingivits under år 1972.

I samtliga nu nämnda fall har besvären anförts i särskild ordning.

Den 25 november 1974 avgjorde regeringsrätten ett mål rörande tillämpningen av förordningen 1968: 87. Bolaget kompletterade här sitt i deklARATIONEN gjorda investeringsavdragsyrkande med yrkande om ytterligare avdrag i framställning till TN inkommen den 29 juni, dvs. före taxeringsperiodens utgång. Regeringsrätten ändrade här underinstansernas beslut och medgav avdrag, då bolaget genom kompletteringen fick anses ha uppfyllt de formella förutsättningarna för att åtnjuta särskilt investeringsavdrag. Den ingivna handlingen synes alltså ha uppfattats som deklARATIONSBILAGA.

För att efter denna exkurs återvända till det den 4 februari 1976 meddelade regeringsrättsutslaget, så gällde detta alltså tillämpning av 1968 års förordning, vilken saknade tillägg om besvärmöjlighet i visst fall. Besvären hade vidare ingivits inom den ordinarie besvärstiden.

Regeringsrätten beslöt att med ändring av kammarrättens utslag (KR=

MKPN) undanröja prövningsnämndens avvisningsbeslut. Beslutet motiverades på följande sätt:

Förordningen (1968: 87) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt uppställer för avdragsrätten i formellt hänseende kravet att yrkande om avdrag skall ha framställts i allmän självdeklaration eller i därtill hörande bilaga.

Syftet med den föreskrivna ordningen måste antagas ha varit att frågan om den särskilda stimulans, som rätten till investeringsavdrag innebär, skall bli avgjord samtidigt med taxeringen och på grundval av uppgifter som den skattskyldige har att lämna i samband med denna att tjäna som underlag för prövningen av avdragsyrkandet.

Visserligen är i taxeringslagen vissa frister fastlagda för fullgörande av deklarationsplikten och det kan antagas att dessa frister i första hand avsetts bli tillämpliga genom den nu aktuella bestämmelsen om att avdragsyrkande skall framställas i allmän självdeklaration eller bilaga därtill. Emellertid måste en av den skattskyldige avgiven deklaration upptagas till prövning även om den lämnats efter utgången av fristen, om den blott avgivits inom tiden för anförande av besvär över taxeringsnämndens beslut, dvs. senast den 15 augusti taxeringsåret. Mot detta beslut får nämligen talan föras av den skattskyldige, även om beslutet inte gått honom emot. Uttrycklig bestämmelse härom har numera införts i 74 § taxeringslagen men regeln ansågs gälla även tidigare. Innebördnen härav är att den skattskyldige kan efter taxeringsnämndens slutbehandling av hans taxering men inom besvärstiden ändra sina i deklarationen lämnade uppgifter och yrkanden eller avge en helt ny deklaration med yrkande om annan taxering än den som taxeringsnämnden bestämt i överensstämmelse med hans tidigare deklaration, och dessa yrkanden måste upptagas till prövning.

Skäl saknas att vid behandlingen av enligt det föregående framställda nya yrkanden ge yrkanden om investeringsavdrag en särställning såtillvida att de inte skulle upptagas till prövning i sak. Syftet med föreskriften att yrkande om investeringsavdrag skall upptagas i självdeklaration – sådant detta syfte i det föregående antagits vara – blir nämligen inte åsidosatt om yrkandet provas.

I enlighet med det sagda finner regeringsrätten att prövningsnämnden haft att till prövning upptaga föreningens yrkande om investeringsavdrag, vilket yrkande framställts i deklaraionsbilaga som avlämnats inom tiden för besvär över taxeringsnämndens beslut.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde:

Föreningens yrkande om särskilt investeringsavdrag har framställts särskilt, i en deklaraionsbilaga som avlämnats först efter utgången av juni 1969 och således efter det att 1969 års taxeringsnämnd avslutat sitt arbete. Föreningen kan därigenom icke anses ha ställt sig bestämmelsen i 4 § förordningen (1968: 87) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt till efterrättelse. Jag lämnar därför föreningens besvär utan bifall.

Den fråga man nu måste ställa sig är givetvis i vilken utsträckning beslutet är prejudicerande. Tidigare avgöranden har avsett yrkanden antingen i besvär anförda i särskild ordning eller i kompletterande deklaraionshandling ingiven till taxeringsnämnden. Av motiveringen till beslutet synes framgå att ett yrkande även i en för sent – efter taxeringsperioden – avlämnad deklara-

tion kan likställas med yrkande framställt till taxeringsnämnden. Paragraf-texten i 1968 års förordning (liksom 1964 års) säger ju onekligen inte att yrkande genom *besvär* är omöjligt. Att det i det aktuella fallet är fråga om besvär torde det inte råda någon diskussion om. Om utslaget är prejudicerande beträffande avdrag enligt 1968 års förordning torde det vara det även beträffande 1972 års förordning om byggnadsinvesteringsavdrag. Ordalagen är här identiska så när som på tillägget "...eller därtill hörande bilaga..." i 1968 års förordning. Även i förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag föreligger kravet på yrkande i självdeklaration.

Frågan är då på vilket sätt de tidigare omnämnda av skatteutskottet föreslagna tilläggen i 1971 och 1975 års förordningar påverkar innebörden av den för alla förordningarna gemensamma ordalydelsen. Med ovannämnda tolkning av regeringsrättens beslutsmotivering kan det kanske inte uteslutas att rättelse kan ske genom besvär beträffande 1971 års förordning. I 1975 års lag har däremot möjligheten till rättelse genom *besvär* i och med det särskilda tillägget i fjärde paragrafen uttryckligen förbehållits ett enda fall, nämligen det då taxeringsnämnden höjt nettointäkten. Tillägget synes meningslöst om besvärsrätt alltid skulle föreligga.

Åtskilliga lagakraftvunna beslut i underinstanserna torde föreligga, där investeringsavdrag yrkade i besvär anförda i ordinarie ordning vägrats med stöd bl. a. av ovan redovisade regeringsrättsutslag. Den kan naturligtvis ifrågasättas om inte denna tillämpning varit alltför fiskalisk. Möjligen har lagtexten erhållit en strängare formulering än som varit nödvändigt med hänsyn till det i prop. 1964:40 uttalade syftet att bidraget av praktiska skäl inte kunde medges ex officio. Man kan notera att domstolarna i tidigare avgöranden motiverat sina beslut med hänvisning till lagens formulering, varför avdrag inte lagligen eller inte mot intendensens åberopande därav kunnat medges.

Man får väl när man läser regeringsrättens motivering till beslutet den 4 februari 1976 en känsla av att regeringsrätten ansett författningstextens krav onödigt stränga för att endast befria taxeringsmyndigheterna från ex officio – prövning, när man på ett ganska omständligt sätt förklarar att med självdeklaration får likställas handling upprättad på deklarationsformulär som inkommit till skatterätt senast den 15 augusti taxeringsåret, eftersom en sådan handling obetingas måste prövas. "Syftet med föreskriften . . . blir nämligen inte åsidosatt om yrkandet prövas". Regeringsrätten anförde också att skäl saknas att ge investeringsavdrag en särställning såtillvida att nya yrkanden därom inte skulle få upptas till prövning i sak. Av förarbetena till resp. förordningar andras visserligen inte några sådana. Däremot föreligger givetvis ett praktiskt intresse av att – i likhet med vad som gäller beträffande exempelvis bidragsansökningar osv. – rättigheten görs beroende av att ansökningen skett senast vid viss tidpunkt.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att om beslutet från den 4 februari är prejudicerande får nya investeringsavdrag erhållas efter besvärstyrkande framställt senast 15 augusti taxeringsåret såvitt gäller tillämpningen av förordningarna 1968: 87, 1972: 718 och 1973: 421. Beträffande lagen 1975: 1147 synes dock som ovan anförts avdrag som yrkats först i besvär kunna beaktas endast om taxeringsnämnden höjt taxeringen. En skärpning av lagstiftningen synes således ha ägt rum. Denna skärpning betingas dock knappast av några rationella motiv och någon avsikt att skärpa reglerna har inte heller uttryckts i förarbetena. Tillägget har dikterats av vad som kanske visat sig vara en missuppfattning av innebörden av äldre förordningar. Denna "missuppfattning" delas tydligen av åtminstone ett regeringsråd.

För att bringa reda i den uppkomna situationen borde antingen klargöras att lagtexten skall uppfattas bokstavligen – av exempelvis praktiska skäl – och yrkande om investeringsavdrag framställas senast den 30 juni taxeringsåret, eller också att regeringsrättens ståndpunkt godtas, vilket dock gör tillägget om besvär rätt överflödigt och missvisande.

Så som situationen nu är bör de skattskyldiga för att undvika rättsförlust någonting inventera sina avdragsrättigheter så att yrkande om investeringsavdrag kan framställas redan hos taxeringsnämnden, eftersom det lagliga stödet att förvägra investeringsavdrag som yrkats först genom besvär synes starkare i lagen 1975: 1147 än i de äldre förordningarna.