

Något om praxis angående särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder för konjunkturutjämning

Av regeringsrättssekreteraren Lennart de Verdier

I artiklar i Skattenytt under 1971—1977 har olika författare diskuterat tillämpningen av förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag och lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Vad gäller investeringsavdrag har diskussionen gällt såväl den materiella som den formella tillämpningen. Beträffande investeringsfonderna har diskussionen i huvudsak gällt en speciell fråga nämligen hur avskrivning mot fonden skall ske då tillstånd enligt 9§ 3 mom lagen att ta fonden i anspråk avsett såväl investeringar i byggnader som inventarier. I det följande redovisas den praxis från regeringsrätten som numera föreligger och som ger svar på vissa av de diskuterade frågeställningarna.

A Särskilt investeringsavdrag

1. Allmänt

I häfte 1—2/1978 s 12 har assessor Sundvik kommenterat den nu gällande 1975 års lag (1975:1147) med de ändringar som beslutades 1977 (1977:1062). I artikeln anförts bl a att samma grundprinciper gällt för såväl förordningarna 1964, 1968, 1971 som för 1975 års lag men att tillämpningen i vissa hänseenden varit oklar. Den praxis som redovisas i det följande avser tillämpningen av 1971 års förordning men är även såsom framgått vägledande för tillämpningen av 1975 års lag.

2. Skriftligt avtal

Enligt 1971 års förordning medgavs avdrag om anskaffning skett under någon av de i förordningen angivna tidsperioderna. Enligt 2 § avsågs med anskaffning tidpunkten för skriftligt avtal eller om sådant avtal inte träffats när leverans skedde. I 1975 års lag har 2§ ändrats så att avdrag göres vid den taxering då inventariet levererats. Begreppet skriftligt avtal finns dock fortfarande som villkor övergångsvis även efter de ändringar som beslutades

1977. Således gäller som villkor för avdrag för leveranser under sista kvartalet 1978 att skriftligt avtal ingåtts senast den 30 september 1978. Vidare medges avdrag med 25 procent av anskaffningskostnaden för inventarier levererade under perioden den 1 maj 1976 — den 31 december 1978 under förutsättning att skriftligt avtal inte upprättats före den 1 maj 1976. Det enda motivuttalandet om vad lagstiftaren avsett med anskaffning genom skriftligt avtal återfinns i prop 1964:40 s 11 där det uttalats att en tillgång bör anses anskaffad när bindande avtal om förvärvet träffats med säljaren och att skriftligt avtal avsåg inte bara köpekontrakt utan även genom brev, telegram, orderbekräftelse eller på annat sätt ingånget avtal. I prop 1971:11 s 6 hänvisades till 1964 års förordning.

Tillämpningen av bestämmelsen om skriftligt avtal tycks ha vållat stora bekymmer för såväl de skattskyldiga som för skattedomstolarna. Omständigheterna i de flesta fallen har varit att köparen före den 30 juni 1973 (vilken var slutdagen i 1971 års förordning) undertecknat en såsom köpekontrakt eller beställningssedel betecknad handling på vilken det funnits tryckt en klausul enligt vilken handlingen inte var bindande för säljaren förrän denne skriftligen bekräftat "avtalet".

En annan typ av klausul har varit att säljaren ägt frånträda avtalet inom 10—15 dagar. I de flesta fallen har någon bekräftelse ej skett men "avtalet" har fullföljts genom leverans under andra halvåret 1973.

Skattedomstolarna har i det övervägande antalet mål vägrat avdrag under hänvisning till att något skriftligt (bindande) avtal ej förelegat senast den 30 juni 1973.

De skattskyldiga har anfört bl a att säljaren och köparen oavsett endast en part undertecknat ifvde handling blivit bundna från tidpunkten då handlingen undertecknades, att säljaren sällan bekräftade avtal (vilket i en del fall intygats av säljaren) och att syftet med förordningen uppnåtts genom beställning som sedan resulterat i leverans.

Regeringsrätten har i tre domar från den 18 maj 1978 prövat mål av nämnd beskaffenhet.

Det första målet avsåg besvär av taxeringsintendenten över en av kammarrätten i Göteborg meddelad dom i vilken kammarrätten i likhet med länsskatterätten funnit att den skattskyldige (bolaget) var berättigad till yrkat avdrag bl a med hänsyn till förordningens konjunkturpolitiska syfte och försäljarens rutiner. Regeringsrätten biföll taxeringsintendentens besvär och yttrande:

Fråga är i målet om bolaget anskaffat ifrågavarande grävmaskin under anskaffningsperioden den 1 november 1972 — den 30 juni 1973 genom att den 13 juni 1973 underteckna en såsom köpekontrakt betecknad handling.

Enligt 2§ förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt anses avskaffning ske när skriftligt avtal om förvärv träffas eller, om sådant avtal inte träffas, när leveransen sker. Då leverans inte skett under nämnda anskaffningsperiod kan anskaffning under perioden anses ha skett endast om skriftligt avtal om förvärv träffats då.

I 1 § avtalslagen föreskrivs att anbud om slutande av avtal och svar å sådant anbud är bindande för den som avgivit anbudet eller svaret. Avtal anses inte slutet förrän bindande viljeförklaringar föreligger från båda sidor, om ej annat följer av anbudet eller av handelsbruk eller annan sedvänja.

I den som köpkontrakt betecknade handlingen angavs att kontraktet inte skulle vara giltigt förrän det skriftligen bekräftats av säljaren. Med det innehåll handlingen hade den 13 juni 1973 utgjorde den då ett för bolaget bindande skriftligt anbud om slutande av avtal. Ostridigt är att handlingen inte undertecknades av säljaren förrän den 11 september 1973. Kammarrätten har på grundval av en ändamålstolkning av föreskriften om skriftligt avtal och under beaktande av vad som upplysts om säljarens försäljningsrutiner kommit fram till att, även om köparens skriftliga beställning inte var civilrättsligt bindande för säljaren, kravet på skriftligt avtal bör kunna anses uppfyllt i förevarande skatterättsliga sammanhang genom den skriftliga beställningen. Regeringsrätten, som inte kan ansluta sig till den av kammarrätten tillämpade lagtolkningen, finner att i målet inte framkommit någon omständighet på grund varav skriftligt avtal om förvärv kan anses ha träffats före anskaffningsperiodens utgång. Bolaget är därför ej berättigat till särskilt investeringsavdrag.

I det andra målet hade länsskatterätten medgivit avdraget medan kammarrätten i Sundsvall hade bifallit taxeringsintendentens besvär och vägrat avdrag. Regeringsrätten lämnade av skattskyldig anförda besvär utan bifall och yttrade:

Enligt en ordersedel den 27 juni 1973 undertecknad av ombud för Bilbolaget i Ljusdal Persson & Co och av Ångman beställde Ångman av bolaget en lastbil att levereras den 1 december 1973. På ordersedeln (tryckt formulär) angavs att beställningen utgjorde slutligt avtal mellan parterna därest säljaren icke inom 15 dagar från ordersedeln datum meddelade köparen att avtalet annullerats. Vidare angavs att säljarens hävningsrätt icke grundade ersättningskyldighet mot köparen.

Ordersedeln innehåll med avseende på bolagets rätt att fritt frånträda överenskommelsen innebar att köparens undertecknande av ordersedeln inte omedelbart medförde bundenhet för bolaget att leverera lastbilen.

Såvitt framgår av handlingarna har bolaget inte före den i målet aktuella anskaffningsperiodens utgång den 30 juni 1973 — genom att skriftligen bekräfta försäljningen eller eljest skriftligen — förbundit sig att fullgöra leveransen. Vid sådant förhållande förelåg nämnda dag inte något skriftligt avtal om förvärv av lastbilen såsom krävs för avdragsrätt enligt förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.

Det tredje målet slutligen avsåg även det en av kammarrätten i Sundsvall meddelad dom i vilken avdraget hade vägrats. I målet var fråga om bl a ett avtal som skulle bekräftas av säljaren för att bli giltigt. Någon bekräftelse hade ej skett. Regeringsrätten lämnade besvären utan bifall.

Regeringsrättens domar innebär sammanfattningsvis således att tillämpningen av förordningen skall ske enbart med utgångspunkt från innehållet i lagtexten enligt vilken en förutsättning för avdrag är skriftligt avtal. Begreppet avtal tillämpas sedan med utgångspunkt från de civilrättsliga reglerna i avtalslagen. Både med hänsyn till lagtextens utformning och med hänsyn till innehållet i motiven torde någon annan tillämpning inte vara möjlig. Det nu sagda innebär även att bestämmelserna i 1975 års lag om skriftligt avtal och leverans bör tillämpas på samma sätt dvs med utgångspunkt från de civilrättsliga reglerna.

3. Inventariebegreppet

I förarbeten till 1971 års förordning (prop 1971:11 s 6) uttalades att reglerna om investeringsavdrag borde tillämpas på investeringar avseende såväl maskiner som andra döda inventarier. Av bl a praktiska skäl borde avdrag medges beträffande samtliga sådana tillgångar som enligt KL hänfördes till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskingsavdrag. Vad gäller att bestämma själva anskaffningskostnaden hänvisas i prop 1975/76:61 s 8 till bestämmelserna i KL ang planenlig avskrivning.

Bland de problem som kan uppkomma är frågan om vad som skall hänföras till självständigt inventarium. Det kan exempelvis vara fråga om inventarier som inköps begagnade (avdrag medges ej för begagnade inventarier) och där man kompletterar med vissa nya delar eller byter ut vissa delar mot nya delar. Syftet kan vara att öka kapaciteten eller att ändra användningssättet. Regeringsrätten har prövat frågor av denna typ i två mål (överklagade förhandsbesked) angående fartyg (RRK R 74 I:63 och RÅ 1974 A 216).

RRK R 74 I:63 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 2600 bilar. Däcken kunde skruvas isär och användas i annat fartyg. RSV:s nämnd fann i sitt beslut i vilket regeringsrätten gjorde ej ändring (en ledamot ville bifalla ansökan) att investeringsavdrag inte kunde medges då ifrågasvarande ombyggnad inte kunde anses innebära att något självständigt inventarium anskaffats.

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 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, som således endast prövade frågan om avdrag för lastrumskostnaden, gjorde ej ändring (två ledamöter var skiljaktiga och ville medge avdrag även för återstående 5 milj kr).

Av regeringsrättens domar kan utläsas att avdrag inte medges om det är fråga om att utöka kapaciteten på ett redan befintligt inventarium. Däremot synes avdrag kunna medges om man ändrar användningssättet eller utökar användningsområdet. Det bör emellertid påpekas att regeringsrättens domar endast gällt fartyg. Nybeställningar av fartyg sker ofta i en viss standard som sedan under leveranstiden kan utökas avsevärt. Sammanfattningsvis torde det därför finnas behov av ytterligare klargörande praxis.

Slutligen har regeringsrätten också haft att avgöra huruvida en förutsättning för avdrag är att det är fråga om inventarier för vilka värdeminskingsavdrag medges. Det är således fråga om andra inventarier än treårsinventarier för vilka investeringsavdrag ej medges. Det mål som regeringsrätten hade att pröva gällde investeringsavdrag och värdeminskingsavdrag för konst (tavlor) i bankrörelse. Kammarrätten i Stockholm hade medgivit investeringsavdrag på anskaffningskostnader för inköp av tavlor — det var fråga om ett i sammanhanget blygsamt belopp — och vägrat värdeminskingsavdrag (rä-

kenskapsenlig metod) för samma tavlor. AO och banken anförde besvär hos regeringsrätten som den 27 november 1977 gjorde ej ändring i kammarrättens dom. AO hade bl a anført att syftet med förordningen var att stimulera industriproduktionen genom ett särskilt avdrag på nyanskaffade maskiner och inventarier men att syftet ingalunda var att uppmuntra till ökad produktion av konst. Utgången i regeringsrätten torde ha berott på att vare sig lagtexten eller motiven uttalar någon annan begränsning än att det inte får vara fråga om treårsinventarier.

4. Yrkande om investeringsavdrag

Enligt 4§ är i såväl 1971 års förordning som 1975 års lag en förutsättning för avdrag att yrkande framställs i självdeklarationen. Dock kan enligt 1975 års lag yrkande om investeringsavdrag även framställas hos länsskatterätten om taxeringsnämnden höjt nettointäkten av den förvärvskälla i vilken inventarierna anskaffats eller tillverkats. — Regeringsrättens praxis innebär beträffande 1971 års förordning att yrkande om avdrag kan framställas senast den 15 augusti under taxeringsåret för att prövning skall kunna ske ordinär väg (RRK R 76 1:20). Vad gäller yrkanden som inkommit efter den 15 augusti men före den 30 april efter taxeringsåret har regeringsrätten i domar den 2 november 1977 funnit att 76§ fjärde stycket TL är tillämplig. Om således taxeringsintendenten tillstyrker avdraget, vilket enligt nämnda domar är liktydigt med att taxeringsintendenten biträtt besvären vad gäller det berättigade i avdragsyrkandet, skall länsskatterätten pröva besvären. Det är här att märka att regeringsrätten ansett att prövning skall ske oaktat taxeringsintendenten motsatt sig prövning på grund av att yrkandet inte framställts på det sättet som föreskrivs i 4§ förordningen d v s i självdeklarationen. Bestämmelserna i 100 § TL om besvär i särskild ordning är ej tillämpliga på investeringsavdrag. Ett sådant yrkande kan således ej prövas (RÅ 1974 not B 54 och regeringsrättens domar den 2 november 1977).

En speciell fråga är hur man skall förfara vid förlustavdrag d v s om deklarationen för underskottsåret även innehållit ett yrkande om investeringsavdrag vilket yrkande den skattskyldige vill komplettera med ytterligare avdrag i samband med att avdrag yrkas för förlusten vid senare taxeringsår. I en dom från den 27 februari 1977 har regeringsrätten funnit att man i samband med yrkandet om förlustavdrag kan komplettera med ytterligare investeringsavdrag. Målet är emellertid inte refererat och regeringsrätten har under 1978 meddelat prövningstillstånd i ytterligare ett mål av likartad beskaffenhet.

Slutligen skall påpekas att de under punkt 4 nu refererade domarna i intet fall avser 1975 års lag där som nämnts ett tillägg gjorts angående tidpunkten för framställandet av yrkande om investeringsavdrag. Tillägget synes innebära en skärpning av den praxis som utvecklats hos regeringsrätten angående

1971 års förordning. Man frågar sig om det verkligen har varit lagstiftarens avsikt.

B Investeringsfonder för konjunkturutjämning

1. Investeringsfond för konjunkturutjämning kan bli tas i anspråk för investeringar i inventarier och byggnader. När det gäller tillståndsbeslut enligt 9 § 3 mom får enligt ordalydelsen i momentets sista stycke belopp, som enligt beslutet må tagas i anspråk "icke överstiga sjuttiofem procent av kostnaderna under den tid beslutet avser för däri angivna investeringar". Vid utformningen av tillståndsbesluten har man följt ordalydelsen i lagen. Således har något särskilt belopp för varje investering inte angivits utan endast en totalram.

I artiklar i denna tidskrift har hävdats att detta inneburit att den som erhållit tillstånd att ta fonden i anspråk med exempelvis 8 milj kr för både byggnader och inventarier kunnat investera 2 milj kr i inventarier och 6 milj kr i byggnader men göra avskrivning mot fonden med 6 milj kr dvs för hela byggnadskostnaden och inte göra avskrivning för någon del av inventarietkostnaderna. Därmed uppnår man att det objekt som har de hårdaste avskrivningsreglerna avskrivs med 100 procent medan man för inventarierna kunnat utnyttja möjligheten till investeringsavdrag. Enligt 1971 års förordning om investeringsavdrag medgavs ej investeringsavdrag om investeringsfonden utnyttjats för samma inventarier. Denna bestämmelse finns för närvarande inte i 1975 års lag. Alternativet till den nu framlagda tolkningen av 9 § 3 mom är att avskrivning mot fonden får ske med 75 procent av kostnaden för varje tillgångsslag dvs 75 procent av 2 milj + 75 procent av 6 milj. Regeringsrätten har i en dom från den 9 mars 1978 (två ledamöter skiljaktiga) anslutit sig till den senare tolkningen. Regeringsrätten lämnade de av ett bolag anförda besvären utan bifall och yttrade:

Det av Kungl. Maj:t för bolaget meddelade tillståndet att ta i anspråk investeringsfonden för rörelse avsåg kostnader för uppförande av verkstadshall och personalbyggnad samt ombyggnadsarbeten mm i Rottne ävensom anskaffande av maskiner och inventarier. Kostnaderna hade beräknats till 1 224 500 kronor. Tillståndet har meddelats med stöd av 9 § 3 mom lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. I beslutet har — i överensstämmelse med föreskrifterna i sagda lagrum — angivits att belopp, som bolaget fick ta i anspråk, icke fick överstiga sjuttiofem procent av bolagets kostnader för ifrågakvarande investeringar och fick uppgå till högst 918 375 kronor.

Tvisten i målet gäller huruvida i ett fall som det föreliggande, där alltså tillståndet avser olika slag av investeringar, den skattskyldige äger — inom ramen för sjuttiofemprocentsspärren — hänföra hela avskrivningen till byggnader eller om en fördelning skall ske på de olika kostnadslagen.

Enligt 15 § förenämnda lag skall för beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk, så anses, som om den ifrågakvarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet. Då tillstånd enligt 9 § 3 mom avser olika slag av investeringar måste detta vara så att förstå att det skattemässiga restvärdet skall bestämmas för varje tillgångsslag för sig.