Investeringsavdraget ännu en gång

Av revisorn Lennart Toftered

Att vara rådgivare på beskattningsområdet blir en allt vanskligare uppgift. Skattetrycket är hårt och lagstiftningstakten hög. Eftersom de skattskyldiga – likaväl som skattelagarna – är ofullkomliga lever vi därtill sedan några år under hotet av en dubiös administrativ sanktionsform, som benämns skattetillägg.

Det är i och för sig inte märkvärdigt att skattelagstiftningen följer den allmänna utvecklingen i en alltmer komplicerad värld. Om man bortser från de ingrepp, där brådskan är enbart taktiskt och inte praktiskt betingad, måste man acceptera att snabba förändringar kräver snabba lagstiftningsåtgärder. Det ges helt enkelt ingen tid för finputsningar vilket är beklagligt, eftersom det höga skattetrycket givetvis motiverar ett ökat och inte ett sänkt krav på exakthet. Det borde vara de skattskyldigas självklara rätt att av lagstiftningen kunna inhämta vad som krävs av dem och vad en viss transaktion under klart formulerade förutsättningar kostar dem i skatt. Rättsosäkerhet på skatteområdet kan med dagens skattetryck betyda ekonomisk ruin för den som s a s missar poängen. Tyvärr är det inte de skattemoraliskt anfrätta som brukar drabbas!

Beskattningen stundom ett konjunkturpolitiskt instrument

I vårt skattesystem återkommer med viss regelbundenhet inslag av ettdera konjunkturdämpande (ex-vis investeringsavgifter) eller konjunkturstimulerande (ex-vis investeringsavdrag) karaktär. Avgifter resp avdrag av detta slag saknar materiell grund och innebär således i princip en oberättigad belastning resp ett oberättigat gynnande. Det måste uppfattas som ett utslag av samhällslojalitet om man inom lagstiftningens ram planerar sina investeringar på ett sådant sätt, att man undgår investeringstillägg resp tillgodogör sig investeringsavdrag.

Jag hade år 1973 tillfälle att i denna tidskrift bidra med några synpunkter på 1971 års investeringsavdragsförordning. Jag nödgas återkomma, dessvärre fortfarande i kritisk anda.

Skriftligt avtal . . .

Vad jag denna gång vill diskutera är begreppet ”skriftligt avtal”, som återfinns bl a i förordningens 2 §. Begreppet har en fundamental betydelse i ett avgörande sammanhang, nämligen frågan huruvida anskaffning skett inom förordningens giltighetstid.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

1971 års investeringsavdragsförordning bygger idémässigt på sin föregångare från 1964. Prop 1971: 11 har därför kunnat hållas ganska koncis genom att föredragande departementschefen hänvisat till redogörelsen i prop 1964: 40. I fråga om 2 § uttalas direkt att dessa bestämmelser i sak ej innebär någon ändring i förhållande till 1964 års förordning.

då ett vidsträckt begrepp ...

I prop 1964: 40 uttalade föredragande departementschefen bl a att med skriftligt avtal avses inte blott ett formligt köpeavtal utan även ett genom brev, telegram, orderbekräftelse eller på annat sätt ingånget avtal. Uttalandet är långtgående och kan med en hårddragning ges tolkningen, att även ett muntligt avtal i investeringsavdragsförordningens mening är ett skriftligt avtal – för nog är en muntlig överenskommelse ett "på annat sätt" ingånget avtal!

Vilken är nu anledningen till departementschefens vida begreppsbestämning? Tveklöst har den tillkommit i avskräckande syfte. Investeringsavdraget är, som förut framhållits, inte materiellt grundat och bör därför inte vara åtkomligt beträffande investeringar, som inte direkt föranletts av stimulanslagstiftningen.

Mot bakgrund av det ovan sagda är jag orubblig i min övertygelse att den skattskyldig, som i slutet av december 1970 tecknat ett för honom bindande avtal om en maskinleverans med en säljare som förbehållit sig prövningsrätt några dagar in på år 1971, skulle haft att påräkna sanktion enligt 116 a § taxeringslagen – om inte rentav enligt skattebrottslagen! – om han vid 1972 års taxering yrkat investeringsavdrag för anskaffningen i fråga.

1971 års investeringsavdragsförordning ändrades vid ett par tillfällen; först förhöjdes avdraget till 20 procent och därefter förlängdes giltighetstiden till den 30/6 1973 samtidigt som avdraget höjdes ännu en gång, nu till 30 procent. I prop 1972: 125 lämnade departementschefen en ingående motivering för sistnämnda åtgärder. På sid 8 uttalades följande:

> "Ett tjugoprocentigt skatteavdrag för företagens investeringar i maskiner och andra inventarier infördes 1971 och har gällt även under 1972. Förslag läggs nu fram om en förhöjning och förlängning av detta avdrag. Sålunda föreslås avdraget utgå med 30 % för maskiner och inventarier beställda under tiden den 1 november 1972–den 30 juni 1973 och som levererats senast före utgången av år 1974."

... men nu ett snävt begrepp!

Synsätt kan anpassas efter omständigheterna. På sistone torde det ha anhängiggjorts en rad beloppsmässigt mycket betydande mål hos våra länsskatterätter, där det allmännas företrädare med stöd av en ytterligt snäv tolkning av begreppet skriftligt avtal vill förvägra investeringsavdrag.

I sammanhanget åberopas genomgående ett brevsvar från riksskatteverket

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

till en skattechef. Brevsvaret är vagt och delvis motsägelsefullt och det är förståeligt, att RSV inte velat ta in det i meddelandeserien. Det har dock spritts till länsstyrelserna men – såvitt jag kunnat finna – till allmänheten endast via den tämligen exklusiva "Skatteinformation" (Rättspraxis nr 11/1974).

Inte ens en anvisning från RSV är i normalfallet bindande för beskattningsmyndigheterna. Av ännu lägre dignitet är självfallet ett brevsvar. Med hänsyn till RSV:s relativa tystnad finner jag det även för min del försvarligt, om jag här avstår från att återge innehållet i brevsvaret. Kanske bör det dock nämnas att orden "vidsynt" och "generös" förekommer i svaret.

Bakgrunden till ett yrkande kan vara exempelvis följande.

I slutet av juni 1973 har en skattskyldig tecknat avtal om en maskinleverans. Avtalet binder obönhörligt köparen. I den "finstilta" textmassan finns emellertid från köparens sida ett förbehåll om 10 dagars prövningsrätt; prövningsfristen utgår först i början av juli 1973. Från den fiskala sidan hävdas att skriftligt avtal träffats först när säljarens prövningsfrist utgått.

Ett flertal variationer finns på detta tema. Ett genomgående drag är dock att köparen före juni månads utgång skriftligen bundit sig för ett maskinförvärv genom att teckna sitt namn på en av säljaren tillhandahållen och ifylld blankett.

Jag vill nu återvända till vad jag inledningsvis sagt om den skattemässiga otrygghet vi lever i. Hade restriktivitet varit lagstiftarens avsikt borde det i investeringsavdragsförordningens 2 § klart ha utsagts, att med skriftligt avtal endast avsågs ett förbehållslöst och av båda parter undertecknat avtal. Om så skett hade den av löftena lockade kunnat trygga sin rätt även i det fall avtalet tecknades så sent som den 30 juni 1973. Ingenstädes i lagtext eller förarbeten ställs nu kravet att det skriftliga avtalet skall vara förbehållslöst. I åtskilliga andra sammanhang, exempelvis vid fastighetsförsäljningar, ges för sin giltighet villkorade avtal omedelbar skatterättslig verkan.

Vad avsåg lagstiftaren?

Nu var emellertid restriktivitet *inte* lagstiftarens avsikt. Detta framgår, vill jag hävda, fullt klart av citatet ur prop 1972: 125, där jag särskilt vill fästa uppmärksamheten på ordet "beställda". Uppenbart är att departementschefen inte velat tilldela formen för beställningen någon som helst huvudroll. Huvudsaken har varit att de skattskyldiga lockats att före 30/6 1973 lägga ut order. Att departementschefen inte valt ordet "kontrakterade" eller något liknande uttryck är följdriktigt: Om alla beställningar *före ikraftträdandet* ansågs som skriftliga avtal bör alla beställningar *före upphörandet* anses som skriftliga avtal! Vanlig anständighet kräver att frågan bedöms enahanda vid båda tillfällena.

Av förarbetena framgår alltså med all tydlighet vad lagstiftaren åsyftat.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

Nog bör det vara möjligt att tolka förordningen på ett sådant sätt att syftet nås!

Att försöka pressa in även muntliga avtal i sammanhanget vore advokatyr. Men så fort någonting skrivits, varför inte med stöd av departementschefens uttalade uppfattning och avsikt vidga begreppet "skriftligt avtal" så långt det över huvud är möjligt? Det vore att visa god skattemoral. Här om någonsin behövs det föredömen! Och vem ligger närmare till än det allmänna att gå före med gott exempel!

Begreppet "skriftligt avtal" är inte unikt för investeringsavdragsförordningen. Bland annat användes uttrycket i samband med den allmänna varuskatten. I riksskattenämndens meddelandeserie II år 1967 återges på sid 17 ett i förtydligande syfte gjort uttalande av bevillningsutskottet. Innebörden i uttalandet är att skriftligt avtal med bestämt pris skall anses ha slutits även om skriftlig viljeförklaring föreligger från endast den ena parten och avtalet fullgöres i enlighet med denna viljeförklaring.

Om någon av de riksdagsmän som röstade för bifall till Kungl. Maj:ts proposition 1972: 125 råkar läsa dessa rader vill jag till honom eller henne rikta frågan: Är det rimligt att under det allmännas hägn innebörden i ert beslut skall så till den milda grad förvanskas?

Man lär kunna locka en åsna till oväntade prestationer genom att låta en morot dingla inom synhåll men utom räckhåll. När åsnan dragit lasset över åsens krön låter den gode husbonden henne få den morot, som hon med all rätt redan betraktar som sin. Endast en dålig husbonde rycker undan moroten för att själv äta upp den.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32