

Några problem rörande särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder för konjunkturutmjämning

Av f d länsassessor Leif Wernevi

Forts fr nr 12/71

II. Investeringsfonder för konjunkturutmjämning

Under år 1971 har regeringen i olika etapper frisläppt investeringsfundsmedel för investeringar även utanför stödområdet. I konselj den 18 juni beslöts att företag som vid denna tidpunkt gjort ansökningar om att få utnyttja sina investeringsfonder kunde erhålla tillstånd för industriinvesteringar även i Syd- och Mellansverige. Tillstånd att ta i anspråk investeringsfonder inom storstadsregionerna kunde dock inte påräknas. Företag som ännu icke inkommit med ansökan kunde räkna med en välvillig behandling om ansökan ingavs före den 1 september 1971. Investeringarna skulle ha avseende å byggnader, maskiner eller inventarier och påbörjas under år 1971. Tillstånden gavs enligt 9 § 3 mom i förordningen om investeringsfonder för konjunkturutmjämning. De fick alltså avse högst 75 % avsatta eller framdeles avsatta fondmedel och det belopp som kunde tas i anspråk fick inte heller överstiga 75 % av investeringskostnaderna. Något extra avdrag (investeringsavdrag) kunde inte erhållas. Den 24 augusti 1971 utsträcktes rätten att ta i anspråk investeringsfonderna till att avse även storstadsregionerna utanför stödområdet.

I en skrivelse från Kungl Maj:t till arbetsmarknadsstyrelsen den 23 juli 1971 gavs arbetsmarknadsstyrelsen befogenhet att meddela industriföretag tillstånd att ta i anspråk medel som avsatts till investeringsfond för överföring till lagerinvesteringskonto med rätt att "för beskattningsåret 1971" åtnjuta investeringsavdrag med 10 %. Därjämte bemyndigades arbetsmarknadsstyrelsen att under i 20 § 2 mom i förordningen stadgade förutsättningar medge övertagande av investeringsfond för att tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. Ansökan skulle inges vid sådan tidpunkt att överföring av fondmedel till lagerinvesteringskonto kunde ske senast den 31 december 1971.

De konjunkturpolitiska åtgärder för vilka en kortfattad redogörelse givits ovan har medfört att åtskilliga praktiska tillämpningsproblem rörande fondavsättningarna uppkommit eller givits förnyad aktualitet. I det följande skall därför några av dessa upptagas till en mera ingående behandling.

Investeringsobjekt och restvärde

Ett ofta förekommande spörsmål är i vilken ordning en investeringsfond får tas i anspråk om investeringarna avser såväl maskiner och inventarier som byggnader

och markanläggningar på egen och annans mark. Den vinst som uppkommer för företaget därigenom att en stor och omedelbar avskrivning kan ske är nämligen icke sällan tämligen betydande, men vinstens storlek beror givetvis av för vilket slag av tillgångar fonden kan tas i anspråk. Svaret är att fondmedlen i princip alltid kan sägas ha tagits i anspråk för anskaffning av sådana tillgångar, för vilka de hårdaste skattemässiga avskrivningsreglerna gäller. Fondmedlen bör alltså i första hand tas i anspråk för markanläggningar. Därefter bör fondmedlen användas för bygnadsinvesteringar och i sista hand för investeringar i maskiner och inventarier.

Beträffande markanläggningarna uppkommer emellertid spørsmålet om fonden i första hand kan sägas ha tagits i anspråk för den del – 25 % – av dessa, som ej kan bli föremål för avskrivning. Helt säkert är detta inte, ehuru något formellt hinder mot en sådan tolkning inte synes föreligga. Det bör slutligen i detta sammanhang erinras om att det fordras särskilt tillstånd av Kungl Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen för rätt att utnyttja investeringsfond för markanläggningar.

Stadgandet i 15 § i förordningen ger understundom upphov till viss tveksamhet. Om en byggnad anskaffats för t ex 1 mkr och 300 000 kronor av till en investeringsfond avsatta medel tagits i anspråk för uppförandet av denna skall ”så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet”. Härav skulle kunna dragas den slutsatsen att restvärdet visserligen vore 700 000 kronor, men att de årliga avskrivningsbeloppen under innehavstiden skulle få beräknas på hela anskaffningskostnaden eller på 1 mkr. Innebörden av stadgandet måste dock anses vara att de årliga värdeminskningssavdragen skall beräknas på nettobeloppet 700 000 kronor.

Tillstånd i förhand

Ur företags synpunkt är det icke sällan önskvärt att under ett visst år avsatta medel kan disponeras redan följande år. Frågan blir då om och i vad mån man i förhand kan försäkra sig om att tillstånd erhålles att under detta senare år utnyttja fonden. I 9 § 3 mom första stycket i förordningen har Kungl Maj:t tillagts befogenhet att under vissa förutsättningar meddela preliminärt beslut att investeringsfond som framdeles avsättes får tagas i anspråk för sitt ändamål. Detta är den enda möjlighet som vid angivna förutsättningar står till buds enligt förordningen. Givetvis kan man i detta läge göra en avsättning i förlitan på att tillstånd i vanlig ordning kommer att medges under det följande året. Skulle sådant tillstånd inte meddelas kan ett ianspråktagande likväl äga rum. Därvid skall dock investeringsfonden eller vederbörlig del därav enligt 19 § omedelbart upptagas som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla i vilken avsättningen gjorts och till beskattning skall normalt även upptagas ett belopp som motsvarar en tiondel av det återförda beloppet.

Om avsättning till investeringsfond skett t ex under våren 1972 får fonden tas i anspråk under sommaren 1972 endast under förutsättning att det redovisade resultatet för beskattningsåret 1971 påverkats genom den gjorda avsättningen. Detta

innebär sålunda att medlen måste ha inbetalats senast den dag då deklaration avseende beskattningsåret 1971 avgivits.

Ibland förekommer det att ett tillstånd avser rätt att använda såväl befintliga som framdeles avsatta fondmedel för t ex en byggnadsinvestering. Om inget utsäges i tillståndsbeslutet som binder ianspråktagandet vid de redan avsatta fondmedlen föreligger i detta fall — liksom eljest — inget hinder mot att tillståndet endast delvis utnyttjas, d v s den skattskyldige är oförhindrad att utnyttja det endast till den del det avser framdeles avsatta medel. De medel som redan avsatts kan alltså användas t ex för överföring till lagerinvesteringskonto.

Utebliven lagerökning

Då tillstånd sökes att ta i anspråk fondmedel för överföring till lagerinvesteringskonto åligger det vederbörande företag att iaktta de anvisningar som arbetsmarknadsstyrelsen i sysselsättningsfrämjande syfte kan komma att meddela i samband med tillståndet. Men även om tillstånden förknippas med villkor av t ex den innebörden att antalet anställda inte får minskas eller t o m skall ökas och dessa villkor uppfylles är det ingalunda självklart att en lagerökning uppkommer. Frågan blir då vilka konsekvenser den uteblivna lagerökningen är ägnad att medföra. Återföring av det till lagerinvesteringskontot överförda beloppet skall — som alltid — ske senast vid taxeringen för det tredje beskattningsåret efter det under vilket överföringen verkstälts. Något extra avdrag (investeringsavdrag) enligt 16 § i förordningen kan emellertid inte medges i detta fall, eftersom avdraget i princip skall motsvara 10 % av det belopp varmed värdet av lagret ökat under beskattningsåret. Några andra påföljder torde den uteblivna lagerökningen inte medföra; det synes nämligen i detta fall knappast från fiskal sida med framgång kunna hävdas att ianspråktagandet av investeringsfonden skett utan tillstånd.

Tillståndet kan emellertid ha förknippats med villkor av sådant slag att ett ianspråktagande i strid med detta måste anses föreligga om villkoren inte uppfylles. Då bör även skyldighet föreligga att till beskattning uppta ett belopp motsvarande en tiondel av det återförda beloppet.

Lagervärdering

Det extra avdraget skall i princip motsvara 10 % av det belopp, varmed värdet av lagret ökat under beskattningsåret. Avdrag med mer än 10 % av det återförda beloppet medges emellertid inte. Några regler rörande vilka tillgångar som därvid får inräknas i lagret har inte givits. I lagret torde dock endast få inräknas varor som normalt ingår i detta, men även de minsta beståndsdelarna i den färdiga produkten bör vara att hänföra till lagret. Om företaget ej självt framställer några färdigvaror är det emellertid ingalunda osannolikt att arbetsmarknadsstyrelsen kan komma att föreskriva att till grund för avdragen inte får ligga till exempel importerade varor.

Ianspråktagande utan tillstånd

Ett företag, som gjort avsättningar till en investeringsfond, kan ibland av olika anledningar inte påräkna tillstånd att ta i anspråk fonden. Om fonden tas i an-

språk utan att tillstånd därtill erhållits skall denna enligt 19 § i förordningen omedelbart upptagas som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla i vilken avsättningen gjorts. Därvid skall enligt huvudregeln till beskattning också upptagas ett belopp, som motsvarar en tiondel av vad som återförts. Detta kan givetvis bli mycket kostsamt för företaget eftersom varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av förvärvskällan det år återföring skett får bestämmas till lägre belopp än som motsvarar den återförda fonden jämte tillägget om 10 %. Om företaget har ett dotterbolag kan emellertid en lösning vara att moderföretaget under ett år ger ett koncernbidrag till dotterbolaget. Till följd av att koncernbidrag utgivits kan en förlust komma att redovisas av moderbolaget vid taxering för detta beskattningsår. Om moderbolaget emellertid under påföljande år utan tillstånd låter upplösa investeringsfonden kan de till följd av återföringen redovisade intäkterna kvittas mot föregående års förlust.¹

Uthyrning

Om en rörelseidkare uppför en byggnad, i vilken han inte själv avser att driva någon rörelse, uppkommer frågan om investeringsfondsmedel kan tas i anspråk för kostnaderna. Om uthyrning äger rum innan byggnaden kommit till användning i egen rörelse blir byggnaden emellertid aldrig att hänföra till rörelsebyggnad och detta innebär att investeringsfonden kommer att tas i anspråk i en annan förvärvskälla än den, i vilken avsättningen skett. Visserligen kan Kungl Maj:t om särskilda skäl föreligger medge att investeringsfonden tas i anspråk i annan förvärvskälla än den i vilken avsättning skett, men ett sådant tillstånd torde endast mera sällan kunna påräknas i dessa fall. Ofta har dessutom möjligheten att på detta sätt utnyttja fonden förhindrats genom att i tillståndet utsagts att investeringsfonden endast får tas i anspråk för den bedrivna rörelsen.

Den fria sektorn

Enligt 5 § andra stycket i förordningen äger ett företag sedan 5 år förflutit från ingången av det kalenderår varunder inbetalningen verkstälts efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst 30 % av det ursprungliga inbetalda beloppet minskat med vad som kan ha återbetalats därav. Den del av fonden som då får tas i anspråk brukar benämnas "den fria sektorn". Icke sällan uppkommer tveksamhet rörande i vilken ordning fria och bundna sektorer skall anses ha tagits i anspråk då mer än en fondavsättning gjorts. Om avsättningar gjorts under flera år gäller emellertid att dessa – såväl fria som bundna sektorer därav – skall tas i anspråk i den ordning de gjorts, dvs i kronologisk ordning. Beträffande ett visst års avsättning gäller vidare att den fria sektorn alltid skall anses ha tagits i anspråk först. Det sagda kan belysas med ett enkelt exempel.

Vi antar att ett företag år 1964 avsatt 80 000 kronor till en investeringsfond. Inbetalning till konto för investering hos riksbanken har skett med 46 % av avsättningen, dvs med 36 800 kronor. Den fria sektorn utgör då (30 % av 80 000 =)

¹ Jfr MRN I 1961 nr 3: 8.

24 000 kronor och den fria sektorns andel i riksbanksmedlen utgör (30 % av 36 800 =) 11 040 kronor. År 1965 görs en ny avsättning till investeringsfond med 100 000 kronor. Inbetalning till konto för investering sker med 46 % av avsättningen, d v s med 46 000 kronor. Den fria sektorn utgör då (30 % av 100 000 =) 30 000 kronor och den fria sektorns andel i riksbanksmedlen uppgår alltså till (30 % av 46 000 =) 13 800 kronor.

Om företaget år 1971 erhåller tillstånd att ta i anspråk 100 000 kronor av avsatta fondmedel gäller följande. Den år 1964 avsatta fonden, 80 000 kronor, tas i anspråk i sin helhet och återbetalning sker av hela den på denna insättning belöpande delen av riksbanksmedlen, 36 800 kronor. Av de år 1965 avsatta fondmedlen kan 20 000 kronor tas i anspråk. Därjämte återbetalas riksbanksmedel med (46 % av 20 000 =) 9 200 kronor. Den fria sektorn uppgår därefter till (30 000—20 000 =) 10 000 kronor och den fria sektorns andel i kvarstående riksbanksmedel till (13 800—9 200 eller 46 % av 10 000 =) 4 600 kronor.

Om tillståndet i exemplet ovan givits enligt 9 § 3 mom i förordningen hade (75 % av 180 000 =) 135 000 kronor av de till investeringsfonden avsatta medlen kunnat tas i anspråk. Den avsättning som gjorts år 1964 blir då i sin helhet tagen i anspråk och detta gäller givetvis även den fria sektor som varit att hänföra till denna avsättning. Av den avsättning som skett år 1965 tas 55 000 kronor i anspråk, vilket också medför att den fria sektorn om 30 000 kronor försvinner. Om tillståndet däremot endast delvis utnyttjas, t ex med 100 000 kronor, hade resultatet blivit detsamma som i det ovan först angivna exemplet. Av den senaste avsättningen hade sålunda funnits kvar en fri sektor om 10 000 kronor och den mot denna svarande andelen av de medel som inestått på konto för investering hade utgjort 4 600 kronor.