

Ytterligare något om särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder för konjunkturutjämning

av assessorn Göran Atterwall

Riksdagen har i april 1972 beslutat om vissa ändringar i gällande regler för särskilt investeringsavdrag vid den statliga inkomsttaxeringen (prop. 1972:20, SkU 14, rskr 75, SFS 71). Den viktigaste ändringen är en begränsning i rätten för fysiska personer att göra investeringsavdrag med högre belopp än som svarar mot inkomsten av den verksamhet, i vilken inventarieanskaffningen gjorts.

Förordningen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt tillkom genom beslut av 1971 års vårriksdag, och har till syfte att stimulera företagen att öka sina investeringar i maskiner och inventarier utöver vad som eljest skulle bli fallet. Investeringsavdraget, som ursprungligen var 10 %, höjdes genom beslut av 1971 års höstriksdag till 20 % som ett led i en rad olika konjunkturstimulerande åtgärder. Som förutsättning för rätt till avdrag gäller att inventarierna anskaffas under år 1971 eller 1972 eller beställs under 1971 eller 1972 för leverans senast med utgången av år 1973 resp. år 1974.

Investeringsavdraget har således använts som en konjunkturstimulerande åtgärd jämsides med en rad andra åtgärder. En av dessa är frisläpp av investeringsfonderna för investeringar i bl. a. inventarier även utanför stödområdet. En annan åtgärd är att statsbidrag kan utgå med upp till 75 % av kostnader för avloppsreningsverk samt vatten- och luftvårdande åtgärder inom industrin enligt Kungl. Maj:ts kungörelser (1969: 356) och (1971: 914). Statsbidrag kan således i dessa fall komma att avse även maskiner och inventarier. Från statsmakternas sida har naturligtvis en strävan varit att försöka hindra en sammanblandning av olika stimulansåtgärder för en och samma investering. Jag tänkte därför i denna artikel även ta upp några problem som rör sådana frågor.

Ändringarna i reglerna om särskilt investeringsavdrag

Dispens från bestämmelserna vid leveransbeställningar

I prop. 1972: 20 tog finansministern upp en fråga, som initierats av Sveriges redareförening. Redareföreningen hade i en skrivelse till finansdepartementet hemställt att fysisk eller juridisk person, som drev rederirörelse, fick åtnjuta investeringsavdrag för fartyg, som beställdes under år 1971 oavsett leveranstidens längd eller i vart fall om leverans skedde före utgången av år 1975. Som grund härför hade redareföreningen bl. a. åberopat att på grund av de speciella förhållandena inom rederinäringen

denna näringsgren inte kunde annat än i undantagsfall utnyttja rätten till särskilt investeringsavdrag. De svenska varven — som svarar för ca 80 % av de svenska rederiernas beställningar — kunde nämligen inte teckna nya fartygskontrakt för leverans förrän tidigast under senare delen av år 1974. På grund av den ogynnsamma fraktmarknaden hade orderingången till varven varit obetydlig.

Finansministern erinrade i prop. om de temporärt gällande bestämmelser om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på fartygskontrakt som tillkom år 1966. Avdrag för avskrivning på det ej fullgjorda köpekontraktet får åtnjutas med högst 30 % av det avtalade priset. Som förutsättning för avdrag gäller att skriftligt avtal slutits om leverans av fartyg om minst 20 registerton samt att fartyget är avsett för stadigvarande bruk i rederirörelse eller yrkesmässigt fiske. Bestämmelserna är tidsbegränsade och gäller t. o. m. taxeringen år 1974. Om bestämmelserna bör gälla även därefter får enligt finansministern bedömas med hänsyn till utvecklingen inom sjöfartsnäringsgrenen. Detsamma gäller de tilläggsbestämmelser, som infördes år 1969, varigenom luftfartyg fr. o. m. 1969 års taxering fått samma möjlighet som rederifartyg till avdrag för avskrivning på ej fullgjorda köpekontrakt avseende luftfartyg. Rätten till kontraktsavskrivning på fartyg och luftfartyg innebär att den första tidens avskrivning på det levererade fartyget tidigareläggs. Dessa inventarier får således vid taxeringen avskrivas något snabbare än andra maskiner och inventarier.

Den tidsbegränsning för det särskilda investeringsavdraget som gällde i fråga om leveransbeställningar berodde enligt finansministern på lagstiftningens syfte att påverka näringslivets investeringsaktivitet i rådande konjunkturläge. Det kunde emellertid som framgick av redareföreningens skrivelse i någon bransch förekomma investeringar av sådan storleksordning att leverans inte kan ske före utgången av resp. tidsfrister. Finansministern ansåg att dessa investeringar ändå kunde ha en önskvärd stimulansseffekt, vilket emellertid krävde en bedömning från fall till fall. I prop. föreslogs att Kungl. Maj:t, när synnerliga skäl föreligger, får medge en rätt till särskilt investeringsavdrag för sådana inventarier, som beställts under år 1971 eller beställs år 1972 även om leveransen beräknas ske efter utgången av år 1973 resp. år 1974. Synnerliga skäl, som kan motivera en avdragsrätt, får enligt uttalande i prop. anses föreligga, om investeringen är av betydande storleksordning och kan beräknas åstadkomma väsentlig stimulansseffekt. Skatteutskottet framhöll i sitt betänkande nr 14 i anledning av prop. att vid denna bedömning borde inte endast beställarens och tillverkarens utan också underleverantörernas, de anställdas och kommunernas situation beaktas.

Begränsning av rätten till investeringsavdrag för fysiska personer

Finansministern tog i prop. också upp en fråga som rörde inkomstberäkningen för den förvärvskälla, vari särskilt investeringsavdrag åtnjuts. Om underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, får underskottet även till den del det avser särskilt investeringsavdrag dras av från sammanlagda beloppet av inkomster från övriga förvärvskällor. Kan underskottet inte utnyttjas samma taxeringsår, får avdrag för

förlusten åtnjutas under de därpå följande sex taxeringsåren enligt bestämmelserna i förlustutjämningsförordningen.

Företagsskatteberedningen hade uppmärksammat att de tidigare nämnda bestämmelserna om avskrivning på fartygskontrakt fått en del verkningar, som ej torde ha avsetts vid lagstiftningens tillkomst. Dessa kontraktavskrivningsregler, som gäller för rederirörelse i allmänhet och således även delägare i partrederi, och vanliga avskrivningsregler för inventarier m. m. hade på senare tid kommit att i ökad omfattning utnyttjas av skattskyldiga, ofta utan egentlig anknytning till rederinäringen, i syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. Finansministern pekade också på de erbjudanden om andelar i kommanditbolag, som skulle driva flygchartertrafik med egna plan, som på senaste tiden presenterats för allmänheten. Stora skattemässiga fördelar hade förespeglats delägarna och konstruktionen hade beskrivits som snarlik partrederierna. Genom att utnyttja avskrivningsreglerna kunde stora underskott komma att redovisas, som delägarna i partrederi och kommanditbolag fick dra av vid taxeringen. Dessa underskott kunde alltså kvittas mot inkomster av tjänst, kapital e. d.

Med hänsyn till att investeringsavdraget haft till syfte att stimulera företagen till ökade investeringar, ansåg finansministern därför att investeringsavdraget inte borde kunna utnyttjas så att fysiska personer kunde avräkna detta mot inkomster i förvärvskällorna tjänst, annan fastighet, kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet. Avdraget var avsett att åtnjutas i den förvärvskälla där investeringen gjordes och borde inte kunna användas att nedbringa annan inkomst så att effekten av progressiviteten i beskattningen minskades.

I prop. föreslogs därför att investeringsavdrag borde medges fysisk person med högst det belopp som svarade mot skillnaden mellan bruttointäkten och övriga avdrag i förvärvskällan. Om den skattskyldige inte kunde utnyttja hela investeringsavdraget vid taxeringen, skulle han vara berättigad dra av återstoden från inkomst av förvärvskällan under de sex närmast följande taxeringsåren, dvs. under samma period som gäller för förlustutjämnings i allmänhet.

Finansministern föreslog att den nya bestämmelsen om begränsning av rätten till investeringsavdrag skulle tillämpas redan vid 1972 års taxering.

Skatteutskottet, som framhöll att utskottet var medvetet om att vissa erinringar kunde riktas mot retroaktiv lagstiftning av detta slag, hade inte någon erinran mot ikraftträdandebestämmelsen med hänsyn till syftet med förslaget och till att reglerna utformats så att avdraget i stället fick förskjutas till senare år. Utskottet uttalade även att fortfarande kvarstod vissa möjligheter att utnyttja avskrivningsreglerna i skatteundandragande syfte. Frågan hade emellertid redan uppmärksamrats av företagsskatteberedningen och utskottet förutsatte att förslag till erforderliga ändringar i skattelagstiftningen för att förhindra dylika transaktioner förelades riksdagen så snart som möjligt.

Ej fullföljdsrätt mot vissa beslut av riksskatteverket

I höstas införde riksdagen på förslag av skatteutskottet en bestämmelse om möjlig-

het för riksskatteverket att medge investeringsavdrag även vid anskaffning av begagnade inventarier om det fanns särskilda skäl (FiU 1971:47, rskr 1971:293, SFS 1971:923).

I prop. 1972:20 föreslogs att talan inte skall få föras mot riksskatteverkets beslut i fråga om begagnade inventarier, då verkets beslut i andra dispensfrågor regelmässigt inte får överklagas.

Konkurrens mellan olika stimulansåtgärder

Som jag inledningsvis antydde har olika konjunkturstimulerande åtgärder satts in under år 1971 för att öka företagens investeringar i bl. a. maskiner och andra inventarier. Företagen har därigenom fått en valmöjlighet mellan olika åtgärder. Valmöjligheten har också inneburit att företagen – inom de av statsmakterna uppdragna ramarna – kunnat utnyttja en eller flera åtgärder på det sätt som passar företagen bäst. Företagens beslut kan ha baserats på olika faktorer, såsom företagens likviditet, tidsplanering, storleken av förmånen etc. Myndigheterna har å sin sida endast sökt hindra att företagen kunnat utnyttja olika stimulansåtgärder för en och samma investering så att inte avsedda förmåner blivit följden.

När det gäller särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder har detta skett genom att i 3 § förordningen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt stadgats att särskilt investeringsavdrag inte får åtnjutas för inventarier, för vilka investeringsfond tagits i anspråk enligt beslut av Kungl. Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen.

De tillstånd att utnyttja investeringsfonder, som medgivits under åren 1971 och 1972 av Kungl. Maj:t, har i samtliga fall varit tillstånd enligt 9 § 3 mom. förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning, dvs. fonden har fått tagas i anspråk för högst 75 % av kostnaderna för investeringen. Om ett företag erhållit tillstånd att utnyttja investeringsfonden för en maskin, är företaget ändock oförhindrat att i stället utnyttja särskilt investeringsavdrag för investeringen, under förutsättning att företaget inte gjort något uttag på konto för investering hos riksbanken. Har uttag skett kan något särskilt investeringsavdrag inte åtnjutas och detta oavsett om bolagets investeringsfond endast täckt en obetydlig del av investeringskostnaden.

Om beslutet att utnyttja investeringsfonden avsett både en byggnadsinvestering och en maskininvestering, kan frågan bli något mer komplicerad. Om byggnadsinvesteringen kostar 6 milj. kr. och maskininvesteringen 2 milj. kr. eller tillhoppa 8 milj. kr. har ju tillståndet att utnyttja fondmedel begränsats till 6 milj. kr. enligt 9 § 3 mom. Får då beloppet 6 milj. kr. användas för avskrivning av de skilda tillgångskategorierna med fördelning dem emellan efter bolagets eget gottfinnande eller måste proportionering mellan tillgångskategorierna ske? Kungl. Maj:t har den 3 mars 1972 på ansökan av Wasabröd AB förklarat att bolaget äger efter eget val taga i anspråk fondmedel för avskrivning av kostnader för byggnader samt maskiner och andra inventarier med belopp som högst motsvarar 75 % av ett vart av dessa kost-

nadsslag, dock sammanlagt högst 6 milj. kr. (i exemplet). Detta innebär att investeringsfonden inte kan tas i anspråk för mer än 75 % av kostnaderna för varje särskild tillgångskategori.

Om tillståndet i stället avsett 2 olika maskininvesteringar om vardera 4 milj. kr., kan företaget utnyttja särskilt investeringsavdrag för den ena maskininvesteringen, så länge företaget inte gjort uttag från riksbanken som motsvarar mer än 3 milj. kr. av investeringsfonden (75 % av 4 milj. kr), eller (46 % av 3 milj. kr. =) 1.380.000 kr. Har företaget tagit ut mera än 1.380.000 kr. från riksbanken, kan särskilt investeringsavdrag inte åtnjutas för någon av maskinerna.

Inledningsvis berörde jag även att statsbidrag kan utgå för kostnader till avloppsreningsverk samt vatten- och luftvårdande åtgärder inom industrin enligt Kungl. Maj:ts kungörelser (1969: 356) och (1971: 914). Har statsbidrag utgått för anskaffning av tillgång för vilken mottagaren är berättigad till särskilt investeringsavdrag, vilket anskaffningsvärde på tillgången skall då läggas till grund för beräkning av investeringsavdraget? Riksskatteverket har i anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna uttalat att med tillgångs anskaffningsvärde förstås endast den del av kostnaden som inte täcks av bidraget. Investeringsavdrag bör sålunda inte beräknas på den del av kostnaden som svarar mot statsbidraget (RSV 1972 nr 2: 12).

Genom beslut den 26 november 1971 förlängde Kungl. Maj:t arbetsmarknadsstyrelsens bemyndigande att medge industriföretag tillstånd att ta i anspråk medel som avsatts till investeringsfond för överföring till lagerinvesteringskonto att gälla under hela år 1972. Rätten att åtnjuta investeringsavdrag med 10 % gäller för lagerökningen under beskattningsåret 1972. Överföring av fondmedel till lagerinvesteringskonto skall ske under perioden 1 januari–31 december 1972. Även när det gäller överföring till lagerinvesteringskonto föreligger konkurrens med det statsbidrag som utgår enligt kungörelsen (1971: 1249) om statsbidrag i vissa fall till lagerökning. Därför har i 2 § nämnda kungörelse föreskrivits att statsbidrag ej utgår till företag, som under det räkenskapsår som avslutas närmast före den 1 mars 1973, tagit i anspråk investeringsfond för överföring till lagerinvesteringskonto eller för nedskrivning på lager. Investeringsfonden torde få anses ha tagits i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto, när uttag skett från riksbanken.