

Investeringsfonderna – Kungl. Maj:t förklarar sig

Av f d länsassessorn Leif Wernevi

I en artikel i denna tidskrift (1972 s 249 f) har föredraganden i finansdepartementet, assessorn Göran Atterwall, återgivit innebörden av en förklaring av Kungl Maj:t den 3 mars 1972 rörande den rätta tolkningen av ett tidigare av Kungl Maj:t meddelat beslut angående utnyttjande av investeringsfond för rörelse. Förklaringen gav svar på frågan hur fondmedel i ett visst ärende skulle tas i anspråk då en investering avsåg såväl byggnader som maskiner. Genom förklaringen belystes också indirekt frågan om det är möjligt att i sådant fall erhålla investeringsavdrag beträffande de i investeringen ingående maskinerna.

Ändrad ståndpunkt

Om fondmedel tagits i anspråk för sådana kostnader som inte får avdras annat än i form av årliga värdeminskingsavdrag skall enligt 15 § i förordningen om investeringsfonder ”så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet”. Med anledning av detta stadgande framhöll Kammarrätten redan vid remissbehandlingen 1963 av propositionen med förslag till vissa ändringar i lagstiftningen om konjunkturinvesteringsfonder (prop 1963: 159 s 132) att det vid t ex samtidig ombyggnad och reparation av en fastighet vore fördelaktigare att i första hand ta fondmedlen i anspråk för ombyggnadskostnaderna. Departementschefen fann emellertid att den skattskyldige i sådana fall, därest annat inte utsades i beslutet, ägde ”i första hand taga fondmedlen i anspråk för ombyggnadskostnader”. Den otvetydigt uttalade grundtanken är sålunda att den skattskyldige inom ramen för tillståndsbeslutet har rätt att ta fondmedlen i anspråk för de kostnader han själv önskar. Denna grundtanke godkändes av riksdagen och de skattskyldiga som sökt och erhållit ett tillstånd utan uppdelning på olika tillgångsslag har därför haft all anledning att räkna med att i första hand få utnyttja fondmedlen för byggnadsavskrivning. Om Kungl Maj:t vid meddelande av ett tillståndsbeslut avsett att ianspråktagandet av fondmedlen på visst sätt skulle fördelas på de skilda tillgångsslagen skulle detta givetvis ha kommit till uttryck i beslutet. Den förklaring av ett tidigare fattat beslut som Kungl Maj:t nu givit innebär dock — om den ges generell räckvidd — ett klart avsteg från vad Kungl Maj:t med riksdagens godkännande tidigare uttalat.

Om ett företag avser att investera 6 miljoner kronor i byggnader och 2 miljoner kronor i maskiner och företaget önskar helt utnyttja ett meddelat tillstånd enligt 9 § 3 mom i förordningen — ianspråktagandet kan då avse högst (75 % av 8 milj.

kr =) 6 miljoner kronor — måste detta enligt den givna förklaringen ske på så sätt att för avskrivning på byggnaderna användes (75 % av 6 milj. kr =) 4,5 miljoner kronor och för maskinerna (75 % av 2 milj. kr =) 1,5 miljoner kronor. Tillståndsbeslutet får alltså inte tolkas så att 75 % av den totala investeringen om 8 miljoner kronor eller 6 miljoner kronor kan användas för att helt avskriva den del av investeringen som hänför sig till byggnaderna. Härigenom mister man även rätten att yrka särskilt investeringsavdrag beträffande de maskiner för vilka fonden på angivet sätt tas i anspråk. I motsats till vad tidigare allmänt antagits gälla synes förklaringen därjämte innebära att man — om annat ej klart framgår av beslutet — icke äger ta en investeringsfond i anspråk för avskrivning i första hand av sådana tillgångsslag, för vilka de hårdaste skattemässiga avskrivningsreglerna gäller.

Svårtolkat

Då jag i denna tidskrift (1972 s 37—38) t ex hävdat att fondmedlen alltid kan sägas ha tagits i anspråk för anskaffning av sådana tillgångar, för vilka de hårdaste skattemässiga avskrivningsreglerna gäller, har jag haft stöd därför i vad departementschefen uttalat 1963 angående den skattskyldiges rätt att ta fondmedlen i anspråk för de kostnader han själv önskar. Denna ståndpunkt stämmer icke med den åsikt som återgivits av Atterwall. En konsekvent tillämpning av det av Atterwall förfäktade synsättet skulle emellertid också innebära att en proportionell fördelning skall ske — icke blott mellan tillgångskategorierna utan även — på ettvart objekt inom respektive tillgångskategori. Något investeringsavdrag skulle då inte få åtnjutas ens beträffande de 25 % som vid ett tillstånd enligt 9 § 3 mom skulle kunna sägas ligga ”i toppen” av en investering i maskiner (jfr Skattenytt 1971 s 510). Därav skulle vidare följa att man vid en investering som endast avser t ex byggnader, för vilka olika avskrivningstider kan gälla, icke äger ta fondmedlen i anspråk för de av dessa som avskrivs långsammast. Kungl Maj:ts förklaring ger förvisso ingen klarhet på dessa punkter. I denna görs endast det i dessa avseenden föga upplysande uttalandet att bolaget ”efter eget val” äger ta i anspråk fondmedel för avskrivning av kostnader för byggnader och inventarier ”med belopp som högst motsvarar 75 procent av ett vart av dessa kostnadsslag, dock sammanlagt högst 6,6 milj. kr”. Vad uttrycket ”efter eget val” må innebära med avseende på vad ovan anförts är höljt i dunkel. Nya förklaringar av Kungl Maj:t synes påkallade.

Ingen logik

Genom förklaringen ges icke heller svar på frågan hur man skall förfara i de fall då tillståndet givits enligt 9 § 1 mom i förordningen och sålunda ej begränsats till 75 %. Antag, att ett företag fått tillstånd att ta fondmedel i anspråk för en investering om 5 miljoner kronor. Av investeringen belöper sig 3 miljoner kronor på byggnader och 2 miljoner kronor på inventarier. Av någon anledning utnyttjas

endast 3 miljoner kronor av fondmedlen. Då man i detta fall inte — vilket emellertid logiskt borde följa av förklaringen — kan ta såväl 100 % av fondmedlen i anspråk för byggnaderna som 100 % av dessa redan i anspråktagna medel i anspråk för maskinerna uppkommer frågan om fondmedlen skall fördelas med t ex 60 % på byggnaderna och 40 % på maskinerna, om någon annan fördelningsgrund skall tillämpas eller om man måhända fortfarande i dessa fall kan tillämpa den av departementschefen uttalade grundtanken, d v s om man kan anse att hela fonden tagits i anspråk för investeringen i byggnader. Men måhända har Kungl Maj:t såsom alltför akademiska lämnat dessa följdfrågor därhän; tillståndsbeslut enligt 9 § 1 mom är numera en sällsynthet, trots att de under rådande konjunkturförhållanden är de enda som enligt ifrågavarande lagstiftning kan ifrågakomma vid investeringar som det tar normal tid att verkställa.

Ett märkligt beslut

Kungl Maj:ts ifrågavarande beslut med förklaring av ett tidigare fattat beslut är sålunda märkligt från flera utgångspunkter, dock måhända mindre med hänsyn till dess sakliga innehåll — Kungl Maj:t kan ju alltid ge sina egna beslut den tolkning som befinnes lämpligast — än mera med hänsyn till omständigheterna för dess tillkomst och dess retroaktiva verkan.

Retroaktiv verkan

Det vore mot den bakgrund för vilken ovan redogjorts orimligt om den i vissa avseenden mycket dunkla förklaring som Kungl Maj:t nu givit skulle äga tillämpning även på beslut som meddelats före denna och åt andra företag, då andra och för de investerade subjekten fördelaktigare tolkningar varit möjliga och fullt försvarbara. Sådana tolkningar torde även ha tillämpats i praktiken. Det ter sig då minst sagt stötande om förklaringen skulle ges retroaktiv och generell verkan. Man måste — trots att man rör sig på skattejuridikens misshandlade område — kunna kräva att Kungl Maj:t låter utforma sina egna beslut på ett sådant sätt att något tvivel rörande rätta tolkningen därav ej skall behöva uppkomma vare sig för de skattskyldiga eller för de tillämpande myndigheterna.

Stora förluster

Det finns som ovan antytts förvisso åtskilliga företag som med stöd av Kungl Maj:ts tillståndsbeslut på goda grunder vid en investering ansett sig kunna påräkna investeringsavdrag beträffande alla maskin- och inventarieanskaffningar och som därför uttagit samtliga medel från konto för investering hos Riksbanken i den klart försvarbara tron att 75 % av de avsatta fondmedlen (75 % av hela investeringskostnaden) kunnat utnyttjas för avskrivning av byggnader och andra objekt än maskiner och inventarier. Om Kungl Maj:ts förklaring skulle ges retroaktiv verkan skulle detta antingen innebära att de fondmedel som i enlighet därmed för mycket

uttagits återföres till beskattning, såvida ej en ny fondavsättning kan göras, eller att man förlorar det särskilda investeringsavdraget, trots att möjligheten att erhålla detta varit avgörande för beslutet rörande hela investeringen.

Förtroendefullt samarbete

För en var som i sin verksamhet söker eftersträva ett öppet och förtroendefullt samarbete med de fiskala myndigheterna är givetvis den givna förklaringen ägnad att stämna till allvarlig eftertanke. En tolkning av ett tidigare beslut, som ej kan överklagas, får nämligen ej ges generell och retroaktiv verkan med avseende på dessförinnan meddelade beslut. Detta måste i synnerhet anses gälla då behovet av förklaringar är att hänföra endast till det faktum att Kungl Maj:t i de enskilda fallen ej förmått ge sina beslut en beträffande den avsedda innebörden otvetydig utformning och ej heller mäktat anpassa besluten efter ändrade förhållanden, t ex införandet av det särskilda investeringsavdraget.