

Några avskrivningsspörsmål vid utnyttjande av investeringsfond

Av docenten Nils Mattsson

Inledning

Om investeringsfondsmedel har tagits i anspråk i enlighet med de olika förordningarna härom, gäller som genomgående regel, att det belopp, med vilket fonden utnyttjats, inte får betraktas som kostnad. Detta gäller både för det fall, att kostnaden annars hade kunnat avdras under ett och samma år, för det fall, att nedskrivning får ske, och för det fall, att endast årliga värdeminskingsavdrag är medgivna. Vid anskaffningen av markanläggningar, byggnader, maskiner och inventarier skall sålunda för att citera 15 § KF 27 maj 1955 om investeringsfonder för konjunkturutjämnning ”så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.”

Denna bestämmelse kan synas självklar. I och med att investeringsfondsmedel kommer till användning, utnyttjas belopp, som redan vid avsättningen till fonden fått avdras från vinsten med verkan i beskattningshänseende. Fördelarna hade då blivit för stora, om även kostnaden för de anskaffade tillgångarna fått avdras vid beräkningen av den skattepliktiga nettointäkten. I stället har man för att uppmuntra de skattskyldiga att avsätta och utnyttja medel i konjunkturinvesteringsfonderna medgivit dem att för vissa fall (närmare angivna i 16 §) åtnjuta ett investeringsavdrag, som motsvarar tio procent av vad som sålunda tagits i anspråk.

Avskrivningsunderlagets beräkning

Om de allmänna motiven till denna uppbyggnad av förordningarna om investeringsfonder inte tarvar ytterligare kommentar, är det däremot mer tveksamt, om avskrivningsunderlaget skall minskas med det utnyttjade beloppet eller om avskrivning ändock skall ske på det ursprungliga anskaffningsvärdet, varvid avskrivningarna dock måste upphöra, när det med investeringsfondsmedel utnyttjade beloppet tillsammans med de ordinära avskrivningarna motsvarar det totala inköpspriset. Antag att ett aktiebolag uppför en fabriksbyggnad för 2 000 000 kr och härför använder investeringsfondsmedel med 500 000 kr. I ett sådant fall kan man fråga sig, om avskrivningarna, som totalt inte får uppgå till mer än 1 500 000 kr, skall ske med utgångspunkt från 2 000 000 kr eller från 1 500 000 kr.

Lagrummet talar för att avskrivning skall anses ha skett men att *avskrivningsunderlaget* inte skall påverkas av att investeringsfond tagits i anspråk. Det sägs nämligen att tillgången skall anses avskriven med det utnyttjade beloppet och inte att anskaffningskostnaden eller avskrivningsunderlaget skall minskas med de använda medlen.

Nu spelar frågan kanske inte alltid så särskilt stor roll. Vid planenlig avskrivning på maskiner och inventarier enligt p 3 anv till 29 § kommunalskattelagen (KL) skall nämligen avskrivningsprocenten avpassas så, att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdras under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar. Om anskaffningsvärdet sålunda förblir det ursprungliga inköpspriset, trots att investeringsfondsmedel utnyttjats, bör med utformningen av detta stadgande procenttalet vara lägre. Lineär avskrivning skall tillämpas och tillgången skall vara helt avskriven vid en bestämd tidpunkt, som är lika oavsett hur avskrivningsunderlaget framräknas. Samma synpunkter kan anläggas på den planenliga avskrivningen av byggnader enligt p 7 anv till 29 § KL. I sjunde stycket av anvisningspunkten uttalas, att avdrag för årlig värdeminskning av byggnad skall beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Även här varierar dock procentsatsen, eftersom den skall bestämmas efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas.

Den ställda frågan, om utnyttjande av investeringsfondsmedel skall minska avskrivningsunderlaget (dvs. anskaffningskostnaden) eller om anskaffningskostnaden skall kvarstå orörd, samtidigt som avskrivning med de utnyttjade medlen skall anses ha skett, har dock i några fall direkt betydelse för det skattemässiga resultatet. Ett av dessa fall har diskuterats i prop. 159/1963, i vilken proposition departementschefen föreslog olika ändringar i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

Frågan gällde beskattningskonsekvenserna för de fall, att investeringsfond hade utnyttjats vid anläggande av skogsväg. Dessa bestämmelser återfinns bland de ännu aktuella reglerna i 22 § 1 mom och i p 2 b) anv till 22 § KL enligt deras lydelse före ändringarna den 15 december 1972 (nr 741). Skogsvägar kan enligt dessa stadganden avskrivas med ett belopp, som beräknas till en tredjedel av kostnaden för hela anläggningen. Riksskattenämnden framhöll nu i ett remissyttrande, som återgavs i propositionen, bl. a. följande:¹

”Fråga kan här uppkomma om avdrag för sådan värdeminskning alltid skall beräknas före eventuell avskrivning vid ianspråktagande av investeringsfond för skogsbruk. Enligt riksskattenämndens mening bör så ske, dock att avskrivningsunderlaget givetvis icke får överstiga den del av kostnaderna, som icke täckts genom ianspråktagande av investeringsfonden. Om den skattskyldiges kostnad för skogsvägar under visst beskattningsår uppgått till exempelvis 900 000 kr och investeringsfond fått tagas i anspråk till ett belopp av 600 000 kr, bör alltså avdrag för värdeminskning få ske med 30 000 kr för år under 10 år (10 procent av $\frac{1}{3}$ av 900 000 kr) utan hinder av att kostnaderna för vägen till ett belopp av 600 000 kr täckts genom anlåtande av investeringsfonden. Har hela kostnaden, 900 000 kr, täckts genom utnyttjande av investeringsfonden, erhålles givetvis inget årligt värdeminskningsavdrag.”

I detta uttalande instämde uttryckligen departementschefen.² Exemplet angivet av riksskattenämnden är emellertid endast valt för att visa, att den del av kostnaden, till vilken investeringsfondsmedel kommit till användning, i första hand skall anses vara den, som ej kan avskrivas genom årliga värdeminskningsavdrag. Exemplet anger

¹ Prop 159/1963 s 131 f.

² Prop 159/1963 s 132.

dessutom det självklara faktum, att utnyttjande av investeringsfundsmedel och årlig avskrivning inte kan ske på samma del av kostnaden.

Däremot har riksskattenämnden i sitt exempel undvikit att ta ställning till ett annat problem av intresse. Om – för att fortsätta med riksskattenämndens exempel – investeringsfond tagits i anspråk med 700 000 kr, uppkommer frågan, om det resterande beloppet, 200 000 kr, skall avskrivas med 30 000 kr eller med 20 000 kr om året. För den första lösningen talar den omständigheten, att avskrivningen årligen skall beräknas till tio procent av $\frac{1}{3}$ av 900 000 kr. Under de sex första åren skall då avskrivas 30 000 kr per år och det sjunde året det återstående beloppet, 20 000 kr. För den andra lösningen kan hävdas att tio procents avskrivning per år alltid skall ske. Därför bör avskrivningsunderlaget vara nettobeloppet efter avdrag för den del, till vilket investeringsfundsmedel kommit till användning.

Som nämnts är emellertid exemplet i propositionen konstruerat så, att denna fråga inte besvarats. Kanske kunde man hävda, att den första lösningen vore den som bäst låg i linje med det i övrigt förda resonemanget. Eftersom investeringsfundsmedlen inte skall påverka beräkningarna, när $\frac{1}{3}$ av anskaffningskostnaden skall fastställas, borde de inte heller påverka det härpå framräknade avskrivningsunderlaget. Samtidigt skall dock erkännas, att även om detta är riktigt, det knappast finns något som säger, att avskrivningarna med 30 000 kr per år skall ske under de sju första åren. Ett tänkbart alternativ vore kanske att vägra avskrivningar de tre första åren, att tillåta en avskrivning med 20 000 kr det fjärde året och med 30 000 kr under det femte till och med det tionde året. Avskrivningarna skulle således inte ske i början utan i stället i slutet av tioårsperioden.

Från språklig synpunkt synes – vilket jag ovan framhållit – vissa skäl tala för att avskrivningar skall anses ha skett med visst belopp, men att avskrivningsunderlaget skall kvarstå oförändrat. Det skall här understrykas, att i andra författningar finns formuleringar, som direkt avviker från de i investeringsfunds-förordningarna använda ordalagen. I 3 § 1961 års förordning om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden m m anges uttryckligen, att vid beräkningen av värdeminskingsavdrag skall såsom anskaffningskostnad för tillgången endast anses så stor del av kostnaden, som inte täcks av bidraget. Även i de nya reglerna rörande beskattning av statsbidrag för näringsidkare finns formuleringen, att vid beräkning av värdeminskingsavdrag skall ”såsom anskaffningskostnad anses endast så stor del av kostnaden som icke täckts av bidraget” (femte stycket anv till 19 § KL). En skillnad i uttryckssättet föreligger onekligen. Denna skulle därför kunna tala för att avskrivningsunderlaget inte skall minskas, om investeringsfond tagits i anspråk.

I ett förhandsbesked (RN 1970 nr 6:7)³ har RegR haft anledning att ta ställning till frågor av diskuterat slag. Förhandsbeskedet gällde den skatterättsliga behandlingen av vissa muddringsarbeten på allmänt vatten men i närheten av en hamnanläggning ägd av den skattskyldige. Till arbetena hade investeringsfundsmedel använts. Sedan RegR konstaterat – och detta var huvudfrågan i målet – att arbetena var att

³ Refererat i Regeringsrättens Årsbok, RA 1970 ref. 26.

hänföra till kategorin markanläggningar, fann domstolen, att det belopp, som för ändamålet tagits i anspråk ur bolagets investeringsfond, först skulle avräknas mot den del (25 procent) av den totala anskaffningskostnaden, som enligt bestämmelserna i p 16 anv till 29 § KL ej kan avskrivas genom årliga värdeminskingsavdrag. Detta ståndpunktstagande står i överensstämmelse med det uttalande i 1963 års proposition, som ovan refererats beträffande avskrivning av kostnad för skogsvägar.⁴ Nu var emellertid förhandsbeskedet såtillvida mer intressant, som den del av kostnaden, för vilken investeringsfond kommit till användning, var högre än 25 procent. RegR fick sålunda ta ställning till den ovan angivna frågan om avskrivningsunderlagets beräkning. I sitt utslag angav RegR, att avdraget skulle bestämmas till fem procent för år (under tjugo år) av anskaffningskostnaden, sedan därifrån avdragits de utnyttjade investeringsfondsmedlen. Avskrivningsunderlaget minskades således med det ianspråktagna beloppet.

Även om invändningar kan riktas mot denna uppfattning synes den dock vara den, som från praktiska synpunkter är den lämpligaste. Som ovan antytts skulle det andra alternativet medföra, att oklarhet förelåg, huruvida resterande avskrivningar skulle ske i början eller i slutet av tidsperioden. Det är därför kanske naturligt att i stället som en lämplig mellanlösning av de två alternativen ändra avskrivningsunderlaget.

Trots att frågan om avskrivningsunderlagets beräkning långt ifrån kan betecknas som självklar, synes ändock de spörsmål, som här nämnts, inte varit föremål för större debatt. I skattelitteraturen har man utan närmare motivering angivit, att från avskrivningsunderlaget skall borträknas den del av anskaffningskostnaden, för vilken investeringsfond tagits i anspråk.⁵

Sammanfattning

Resultatet av det nu diskuterade kan sammanfattas på följande sätt. Den ordalydelse, som finns i bl a 15 § förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämnning, har reell betydelse. I de fall, då inte hela anskaffningskostnaden får avskrivas genom årliga värdeminskingsavdrag – såsom beträffande markanläggningar – skall investeringsfondsmedlen utnyttjas mot den del, som ej får avskrivas. Ett annat betraktelsesätt bör dock rimligen komma till användning, om tex statsbidrag till näringsidkare kommit att utnyttjas. Eftersom femte stycket anv till 19 § KL stadgar, att som anskaffningskostnad endast skall anses så stor del av kostnaden som inte täckts av bidraget, bör, om markanläggningar återigen utnyttjas som exempel, årliga avskrivningar endast medges för 75 procent av bruttokostnaden efter avdraget för bidraget. Skillnaden kan kanske bättre illustreras med följande exempel.

En markanläggning kostar 1 000 000 kr. Investeringsfondsmedel har utnyttjats med 200 000 kr. Avskrivning får då ske med fem procent per år under 20 år på 750 000 kr.

⁴ Annan uppfattning betr. avskrivningar på markanläggningar återfinns dock hos Helmers-Gustafson, Mark Byggnad Inventarier. 1969 års avskrivningsregler, s. 80 f.

⁵ Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok, del 1, 7 uppl., s 801 och Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, 3 uppl., s. 89 f.

Har i stället statsbidrag till näringsidkare utgått med samma belopp, skall avskrivningarna beräknas på 600 000 kr (dvs 75 procent av 800 000 kr).

För den händelse investeringsfondsmedel använts i sådan utsträckning, att de överstigit det ej avskrivningsbara beloppet, 25 procent, skall däremot enligt RegR avskrivningsunderlaget (= anskaffningskostnaden) minska med den utnyttjade delen. Om 600 000 kr av investeringsfondsmedel använts till en markanläggning om totalt 1 000 000 kr, skall avskrivningar ske med fem procent under 20 år på 400 000 kr.

Räkenskapsenlig avskrivning

För ett fall finns dock uttryckliga regler i lagtext, hur den i denna uppsats diskuterade frågan skall lösas. Dessa gäller för de skattskyldiga, som skall tillämpa huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning. I p 4 femte stycket anv till 29 § KL anges nämligen, att såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med den del, som täckts av utnyttjade investeringsfondsmedel.

Denna regel infördes redan vid tillkomsten av räkenskapsenlig avskrivning år 1955 efter förslag av företagsbeskattningskommittén (SOU 1954: 19). Bestämmelsen är inte närmare motiverad, men det kan framhållas att vid denna tidpunkt var det vid räkenskapsenlig avskrivning som procentsatsen var given i lagtext och därför det enda fall då det var angeläget att fastställa en noggrannare regel än den i 15 § förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning (och motsvarande stadganden i andra förordningar).

Räkenskapsenlig avskrivning innehåller emellertid även en kompletteringsregel, 20 procentsregeln. Denna innebär enligt p 4 sjätte stycket anv till 29 § KL, att den skattskyldige alltid har rätt att avskriva ett så stort belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet på samtliga tillgångar, för vilka räkenskapsenlig avskrivning skall tillämpas och som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan på detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Frågan är om investeringsfondsmedel, som utnyttjats, på något sätt skall beaktas vid tillämpningen av denna kompletteringsregel.

Naturligtvis får inte avskrivningarna under de fem åren tillsammans överstiga bruttokostnaden efter avdrag för utnyttjat belopp.⁶ Redan det inledningsvis redovisade systemet med investeringsfonder och deras användning förbjuder detta.

Innan jag går närmare in på dessa frågor, tror jag det vara angeläget framhålla, att kompletteringsregeln är av sådan innebörd, att de tillåtna avskrivningarna vid uträkningen uppkommer som en saldopost. Lagtexten är uppbyggd så, att det – i motsats till huvudregeln – är UB-värdet, som först skall fastställas. Ju högre UB-värdet är, desto lägre blir avskrivningsbeloppet enligt kompletteringsregeln.

Vid denna beräkning av UB-värdet finns det möjlighet både att beakta och underlåta att beakta ett utnyttjande av investeringsfond. Med några T-konton kan detta

⁶ I den av Skandinaviska Enskilda Banken utgivna skriften "Skattefrågor kring 1973 års bokslut" framhålls (s. 30), att värdeminskningsskattavdrag vid utnyttjande av investeringsfond endast skall beräknas på nettoanskaffningskostnaden för tillgången, men att detta inte gäller kompletteringsregeln. Detta är ett uttalande, som kan vilseleda, även om texten samtidigt hänvisar till en annan redogörelse, där en korrekt framställning återfinns.

kanske bäst illustreras. Antag att ett aktiebolag ett år införskaffat maskiner för 1 000 000 kr. Investeringsfond har utnyttjats med 100 000 kr. Beaktas inte investeringsfundsutnyttjandet då anskaffningsvärdet skall fastställas enligt kompletteringsregeln, blir resultatet med kompletteringsregeln:

Alternativ 1

Inköp	1 000 000	Utnyttjad investeringsfond .	100 000
		Avskrivning	100 000
		UB	800 000
	<hr/>		<hr/>
	1 000 000		1 000 000

UB-värdet är ovan framräknat med 80 procent av 1 000 000 kr. Om däremot investeringsfundsmedlen skall frånräknas de ursprungliga anskaffningsvärdena, skall 80 procent räknas på 900 000 (dvs 1 000 000 – 100 000) och resultatet enligt kompletteringsregeln blir då följande:

Alternativ 2

Inköp	1 000 000	Utnyttjad investeringsfond .	100 000
		Avskrivning	180 000
		UB	720 000
	<hr/>		<hr/>
	1 000 000		1 000 000

Det skall understrykas att den del av investeringskostnaden, som inte betalats med fondmedel, kommer att avskrivas under fem år, oavsett vilken metod, som kommer till användning. Frågan gäller endast, hur snabbt avskrivningen skall ske inom denna tidsperiod.

Med utgångspunkt från de motiv, som ligger bakom kompletteringsregeln, finns knappast anledning att omedelbart föredraga något av de två alternativen. Om man främst trycker på det faktum, att tillgången skall vara helt avskriven efter fem år och under denna period föremål för jämn avskrivning, är det dock kanske rimligare att investeringsfundsmedlen inte beaktas utan avskrivningarna sker på de faktiska anskaffningsvärdena.

Däremot synes själva uppställningen av lagtexten mer markant tala för det första av angivna alternativ. Den totala anskaffningskostnaden – dvs utan hänsyn till utnyttjande av investeringsfond – skall ligga till grund för UB-värdets beräkning. Regeln att anskaffningskostnaden skall minskas med investeringsfundsmedel återfinns, som tidigare nämnts, i p 4 femte stycket anv till 29 § KL och anknyter direkt till 30 procentsregeln. Bestämmelserna avseende kompletteringsregeln anges i ett senare stycke (sjätte stycket). Här nämns inte att investeringsfundsmedlens utnyttjande skall beaktas vid beräkningen av UB-värdets storlek.

I motiven hittar man även uttalanden, som talar för denna tolkning. Företagsbeskattningskommittén anger att vid 30 procentsregeln skall hänsyn tagas till att investeringsfond tagits i anspråk, men motsvarande uttalande finns inte beträffande kompletteringsregeln.⁷ Den tolkning, som i denna uppsats förespråkas, har även stöd av

⁷ SOU 1954: 19 s. 127 f.

uttalanden i den stora kommentaren av Geijer-Rosenqvist-Sterner.⁸ Däremot har man i riksskatteverket numera intagit en annan uppfattning som kan vara värd att notera. Vid upprättandet av de nya deklarationsblanketterna för rörelseinkomst (2 och R 5) har man i motsats till i tidigare upplagor angivit, att vid anskaffningskostnadens beräkning skall, både enligt 30 och enligt 20 procentsregeln, avräkning ske med det utnyttjade investeringsfundsbeloppet. Detta medför enligt 20 procentsregeln ett lägre UB-värde och således en snabbare avskrivning inom femårsperioden.

Även vid tillämpning av räkningsenlig avskrivning uppkommer frågan, hur anskaffningskostnaden skall beräknas, då statsbidrag utgått till inköp av maskiner eller inventarier. Som tidigare framhållits anges i femte stycket anv till 19 § KL uttryckligen att anskaffningskostnaden endast utgör så stor del av hela kostnaden, som inte täckts av bidraget. Detta stadgande skulle innebära vid tillämpning av 30 procentsregeln samma resultat, som ovan avseende avskrivning å tillgångar vid vilkas inköp investeringsfond utnyttjats. På grund av reglernas utformning skulle däremot vid tillämpning av kompletteringsregeln resultatet bli olika beroende på om investeringsfond utnyttjats eller statsbidrag erhållits. Eftersom lagstiftaren i femte stycket anv till 19 § KL generellt har fastställt, hur anskaffningskostnaden skall beräknas då statsbidrag utgått finns det ingen anledning antaga annat än att denna regel även skall gälla för de fall, att kompletteringsregeln utnyttjas. Avräkning av statsbidrag skall ske, innan UB-värdet framräknas.

Sammanfattning

Även enligt reglerna om räkningsenlig avskrivning är det nödvändigt att göra en skillnad mellan de regler som gäller för investeringsfundsutnyttjande och de bestämmelser, som bl a gäller vid avskrivning på tillgångar, som inköpts med hjälp av statsbidrag av skilda slag. Eftersom i det senare fallet anskaffningskostnaden skall beräknas efter avdrag för bidraget, bör detta innebära att samma metod kommer till användning, oavsett om 30 eller 20 procentsregeln skall tillämpas. Om däremot investeringsfond utnyttjats, finns, som tidigare framgått, i de olika förordningarna om investeringsfonder inget generellt stadgande av samma lydelse. I stället skall anskaffningskostnaden anses avskriven med ett belopp, som motsvarar de använda medlen (se t ex 15 § förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning). De särskilda reglerna i p 4 anv till 29 § KL om speciell beräkning av anskaffningskostnaden gäller endast 30 procentsregeln.

Avslutning

De frågor, som uppkommer vid avskrivning på tillgångar, till vilka investeringsfundsmedel kommit till användning, är, vilket framgått ovan, inte till alla delar klara. Eftersom de frågor, som här diskuterats, i praxis allt oftare kommer att aktualiseras på grund av ökade statliga konjunktur- och andra stimulansåtgärder, är det betydelsefullt, att frågorna uppmärksammas. Detta har också varit syftet med denna uppsats.

⁸ Se s. 306.