

Ändrade regler för investeringsavdrag m m

Av assessorn Ove R R Sundvik

Inledning

Statsmakterna har under den gångna hösten fattat en rad beslut i syfte att ge fortsatt stimulans åt näringslivets investeringar. I föregående nummer av denna tidskrift har lämnats en redogörelse för företagens möjligheter att utnyttja investeringsfonderna för konjunkturutjämning.

En annan del i detta åtgärdsprogram har gällt ändringar i lagstiftningen om särskilt investeringsavdrag och statligt investeringsbidrag för maskinanskaffningar. Giltighetstiden för båda dessa stödformer har i princip förlängts intill utgången av år 1978 (prop. 1977/78:52, SkU 1977/78:15, SFS 1977:1062, 1063). Riksdagen beslutade samtidigt att avskaffa den 15-procentiga investeringsavgiften för vissa byggnadsarbeten fr o m den 20 oktober 1977 (SFS 1977:1064). Dessa ändringar kommer i det följande att behandlas var för sig. Samtidigt kommer vissa allmänna problem i lagstiftningen om avdrag och bidrag att diskuteras.

Investeringsavdrag och investeringsbidrag

Allmänt

Under senare år har statsmakterna som bekant vid ett flertal olika tillfällen försökt främja investeringsaktiviteten i näringslivet genom olika former av investeringsavdrag. För maskininvesteringarna infördes ett tidsbegränsat 10-procentigt investeringsavdrag vid den statliga taxeringen redan år 1964. De investeringsavdrag som har införts åren 1968, 1971 och nu senast år 1975 är uppbyggda enligt samma grundprinciper. Det kan anmärkas att det vid samtliga tillfällen har varit fråga om tillfällighetslagstiftning. Några gånger — oftast i samband med en förlängning av investeringsperioden — har regelsystemet modifierats i något eller några avseenden. Den omständigheten att det genomgående har varit fråga om lagstiftning av tillfällighetsnatur — ofta tillkommen med mycket kort varsel — har otvivelaktigt kommit att påverka utformningen. Gränserna för tillämpningsområdet har fastställts i första hand med utgångspunkt från konjunkturpolitiska överväganden. Samtidigt har man strävat efter att utforma reglerna så att de blir lätta att handskas med.

Den valda metodiken innebär att det vid den praktiska tillämpningen

kan uppkomma åtskilliga gränsdragningsfrågor. Man blir därvid ofta hänvisad till att söka ledning i förarbeten och praxis i anslutning till den tidigare lagstiftningen på området. De i höstas vidtagna ändringarna synes inte innebära någon ändring i detta avseende.

Investeringsperioden

De nu gällande bestämmelserna om särskilt investeringsavdrag och statligt investeringsbidrag infördes som tidigare antytts redan under år 1975 (prop. 1975/76:61, SkU 1976/76:26, SFS 1975:1147, 1149).

Ursprungligen begränsades såväl avdraget som bidraget till anskaffningar eller tillverkning som skedde fram t o m den 31 december 1976. Denna period har därefter förlängts i olika omgångar.

Det i höstas fattade beslutet innebär att investeringsperioden har förlängts med ett år t o m utgången av år 1978. En maskinleverans måste alltså verkställas senast vid denna tidpunkt för att avdrag eller bidrag skall kunna utgå. I sammanhanget kan det vara värt att påpeka att regeringens möjligheter att dispensera från leveranskravet i princip är begränsade till sådana fall då den enskilda investeringen är särskilt omfattande och där starka samhällsekonomiska skäl talar för att det är motiverat göra ett avsteg från huvudregeln. Procentsatserna är oförändrade, dvs 25 % för avdraget och 10 % för bidraget.

Som villkor för att kunna få avdrag eller bidrag för leveranser som sker under det sista kvartalet 1978 har föreskrivits att skriftligt avtal om leveransen skall ha träffats senast den 30 september 1978. Det föreligger alltså här ett ovillkorligt krav på skriftlig form för att avdrag eller bidrag skall kunna komma ifråga. Den närmare innebörden av uttrycket skriftligt avtal har inte utvecklats i motiven. För att få besked på denna punkt ligger det närmast till hands att gå ända tillbaka till förarbetena till det investeringsavdrag som infördes år 1964 (SFS 1964:79). Även i den författningen fanns nämligen bestämmelser som knöt an till uttrycket skriftligt avtal. I propositionen¹ förklarades att med skriftligt avtal avsågs icke blott ett formligt köpekontrakt utan även ett genom brev, telegram, orderbekräftelse eller på annat sätt ingånget avtal. Även om motivet för och rättsverkningarna av 1964 års bestämmelser om skriftligt avtal inte var desamma som i det nu aktuella fallet finns det skäl att anta att det refererade departementschefsuttalandet får betydelse för tolkningen av de nu gällande reglerna om avdrag resp bidrag. Det bör f ö nämnas att båda dessa regelsystem redan från början haft bestämmelser som innebär att inventarier som anskaffats genom skriftligt avtal före en viss tidpunkt har uteslutits från investeringsstöd.

¹ Prop. 1964:40 s 11.

Särskilda regler för motordrivna fordon

I prop. 1977/78:52 konstaterar departementschefen att investeringsstimulanserna lett till en del inte önskvärda effekter särskilt inom motorbranschen och att det därför kunde övervägas att helt undanta de motordrivna fordonen från såväl avdrag som bidrag under den förlängda tidsperioden. I propositionen har man emellertid slutligen stannat för att föreslå regler som medför en mjukare övergång.

Reglerna innebär att de motordrivna fordonen inte omfattas av den generella förlängningen intill utgången av år 1978. I stället gäller för dessa en begränsad förlängning genom att avdrag eller bidrag kan erhållas för leveranser som sker under det första kvartalet 1978 — dock endast under förutsättning att skriftligt avtal om leveransen har träffats senast den 30 november 1977.

Begreppet motordrivna fordon har givits samma innebörd som i 2 § vägtrafikkungörelsen (1972:603). Det innebär att alla fordon som för sitt framdrivande är försett med motor, med undantag från flygplan och sådan eldriven rullstol som är att hänföra till cykel, omfattas av särreglerna. Den mycket vida definitionen kommer nog inte att behöva förorsaka några särskilda tillämpningssvårigheter. Alla typer av motorfordon, traktorer, motorredskap och terrängmotorfordon omfattas. De gränsdragningsfrågor som kan uppkomma sammanhänger snarast med den mer generella frågan om innebörden av själva inventariebegreppet. Denna fråga kommer att behandlas nedan under en särskild rubrik.

Undantag för leasingbilar och båtar

För personbilar gällde tidigare att avdrag eller bidrag kunde komma ifråga endast om bilen skulle användas i yrkesmässig trafik eller i uthyrningsrörelse. Möjligheten att få stöd i sistnämnda fall har nu borttagits helt. Detta drabbar i första hand de företag som bedriver uthyrning av personbilar genom leasing. För personbilar som används i yrkesmässig trafik finns det däremot möjlighet att erhålla investeringsstöd för leveranser under det första kvartalet 1978 enligt de för de motordrivna fordonen gällande specialreglerna.

Tidigare har det förekommit att avdrag eller bidrag har begärts för anskaffande av fritidsbåtar till uthyrningsrörelse. För att förhindra detta har båtar — d v s fartyg som enligt sjölagen inte är att anse som skepp — som anskaffats för att ingå i annan rörelse än yrkesmässigt bedrivet fiske undantagits från avdrag och bidrag efter utgången av år 1977

Inventariebegreppet

Vid den praktiska tillämpningen kan det inte sällan uppkomma gränsfall där det är svårt att avgöra om en viss investering berättigar till avdrag

resp. bidrag eller ej. Dessa problem synes ha blivit än mer påtagliga genom de nu införda särreglerna för de motordrivna fordonen. Enligt huvudregeln i det inledande lagrummet är stödåtgärderna avsedda för anskaffning eller tillverkning av maskiner eller andra döda inventarier för stadigvarande bruk i verksamheten.

Av tidigare motivuttalanden¹ framgår att samtliga sådana tillgångar som enligt KL hänförs till maskiner och andra inventarier vid beräkning av värdeminskingsavdrag i rörelse faller in under tillämpningsområdet. När det gäller rörelseinvesteringar med byggnadsanknytning bör avdrag eller bidrag alltså kunna komma ifråga för sådana delar och tillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål². På liknande sätt kan gränsen för investeringar med markanknytning bestämmas med utgångspunkt i bestämmelserna i punkt 16 tredje stycket anv. till 29 § KL. För investeringar i jordbruk bör motsvarande gränser kunna fastställas med hjälp av föreskrifterna i punkt 3 tredje stycket resp. punkt 4 tredje stycket anv. till 22 § KL.

Från de nu angivna utgångspunkterna går det att med ganska stor precision urskilja vilka olika tillgångsslag som bör vara stödberättigade. Det problem som återstår är att klargöra vad som menas med ett inventarium som sådant. Ett vanligt fall är t ex att en näringsidkare anskaffar utrustning som skall monteras in i en maskinanläggning eller att olika komponenter anskaffas successivt i samband med en renovering eller ombyggnad av en maskin. På lastbilssidan förekommer det ofta att utrustning såsom kranar, olika karosspåbyggnader och flakanordningar utföres separat eller levereras vid en senare tidpunkt än själva fordonet.

Här är det enligt min mening inte längre lika säkert att det går att falla tillbaka på principerna för regelsystemet i KL. Det kan tilläggas att frågor av detta slag mycket sällan har ställts på sin spets vid tillämpningen av KL:s bestämmelser. Sannolikt beror detta på att det på inkomstskattesidan snarast är fråga om ett periodiseringsproblem. Desto större uppmärksamhet kan man därför ägna åt ett några år gammalt rättsfall som har direkt anknytning till lagstiftningen om investeringsavdrag. I ett den 7 september 1973 meddelat förhandsbesked angående inkomsttaxering förklarade RSV:s nämnd för rättsärenden vid tillämpningen av 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag, att kostnader för ombyggnadsarbeten i samband med installation av lastrumsinredning i ett fartyg (bildäck) icke kunde anses innebära att sökanden hade anskaffat något självständigt inventarium. Sökanden förklarades därför icke vara berättigad till avdrag. Regeringsrätten gjorde ej ändring i RSV:s beslut³. I ärendet hade sökandena bl a gjort gällande att

¹Jfr prop. 1971:11, s. 6

²Jfr punkt 7 anv. till 29 § KL.

³RRK R 74 1:63.

bildäcken utan alltför stora kostnader eller arbetsinsatser kunde demonteras och överföras till annat fartyg. Kostnaden uppgick till drygt 12 milj kr.

Detta enstaka rättsfall ger en fingervisning om de svårigheter som kan uppstå när det i det enskilda fallet gäller att avgöra om vad som skall betraktas som ett självständigt inventarium. Den allmänna uppläggnings- och lagstiftningen på detta område samt det faktum att stödformerna ingår som ett led i konjunkturpolitiken talar enligt min mening för att man inte bör vara alltför restriktiv. Investeringar av ren omkostnadskaraktär bör givetvis inte berättiga till avdrag eller bidrag. Är det däremot fråga om investeringar i utrustning som medför en förbättrad produktionskapacitet eller rationellare drift anser jag att bedömningen bör kunna vara välvillig gentemot näringsidkaren.

Det hittills sagda har gällt inventariebegreppet som sådant. Ett näraliggande problem har med tidsaspekten att göra. Vid större investeringar är det inte ovanligt t ex att en maskinanläggning levereras i delar vid olika tidpunkter och att vissa leveranser inte hinner bli verkställda före investeringsperiodens utgång. Något självständigt inventarium kan därför inte sägas ha levererats inom själva investeringsperioden. Man kan alltså ifrågasätta om avdrag eller bidrag alls skall kunna utgå. I praxis synes det inte ha förekommit att man vägrat avdrag eller bidrag i dessa fall. En sådan tillämpning anser jag ligga väl i linje med min tidigare redovisade uppfattning om hur inventariebegreppet bör kunna tolkas.

I sammanhanget kan det slutligen vara värt att fästa uppmärksamheten på ett motivuttalande som gjordes vid tillkomsten av 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag. Då liksom nu fanns en föreskrift om att inventarierna skall vara avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Enligt departementschefen¹ låg det i sakens natur att en maskin som i sådant syfte anskaffades under ett visst beskattningsår också skulle finnas kvar hos näringsidkaren vid beskattningsårets utgång. I annat fall, t ex om maskinen hade sålts en kort tid efter förvärvet, borde det som regel inte gå att få avdrag. Endast i undantagsfall, t ex om ett företag hade anskaffat en maskin för stadigvarande bruk men där maskinen efter en tid visade sig vara olämplig på grund av tillverkningsfel eller skada och därför omgående måste utsträngas eller avyttras, borde enligt departementschefen avdrag kunna medges. — Det bör ligga nära till hands att falla tillbaka på dessa uttalanden även vid tillämpningen av de nu gällande författningarna.

Undantagsregel för investeringar som finansieras med investeringsfondsmedel

Enligt de regler som gällt t o m utgången av år 1977 har en näringsidkare varit berättigad till avdrag eller bidrag även för sådana maskininvesteringar som har finansierats med medel ur investeringsfond för konjunkturutjämn-

¹Prop. 1971: 11 s. 6.

ning. För att ge största möjliga stimulansseffekt har det i höstas beslutade fondfrisläppet¹ skett med stöd av 9 § 1 mom. lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning (KiL). Denna nyordning innebär bl a att de tidigare s k 75-procentsspärrarna har bortfallit och att företaget enligt 16 § KiL får rätt till ett extra avdrag motsvarande 10% av de utnyttjade fondmedlen vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen.

Det har emellertid inte ansetts lämpligt att två typer av investeringsavdrag skall kunna utgå samtidigt för en och samma investering. För att undvika kollisioner av detta slag har man valt att införa en undantagsregel² i den förordning som upptar villkoren för det nämnda fondfrisläppet. Denna regel innebär att investeringsfonden inte får tas i anspråk för sådana inventarier för vilka företaget tillgodoför sig investeringsavdrag eller kommer i åtnjutande av investeringsbidrag. Arbetsmarknadsstyrelsens beslut om frisläpp av fondmedel innehåller alltså ett förbehåll om detta.

Ett fondutnyttjande som sker i strid mot ett sådant förbehåll får till följd att den del av fonden som utnyttjats olovligt skall återföras till beskattning vartill kommer att ett 10-procentigt tillägg skall tas upp till beskattning. Det kan anmärkas att det torde bli vanligt att det uppstår avsevärda tidsförskjutningar framför allt från det att fondutnyttjandet har blivit godkänt vid taxeringen till dess att bidragsfrågan har blivit prövad. En sådan tidsförskjutning innebär dock inte att spärregeln blir satt ur kraft eftersom denna är intagen som ett villkor i beslutet om frisläpp av fondmedel. När det väl har konstaterats att näringsidkaren har brutit mot villkoret skall de tidigare omnämnda sanktionerna — återföring av fondmedel och 10-procentigt tillägg — utlösas. I fråga om investeringsavdraget bör sådana åtgärder knappast kunna vidtagas förrän avdragsfrågan har blivit slutligt prövad.

Övrigt

Eftersom anskaffningsperioden har förlängts med ett år har det gjorts en följdändring som innebär att investeringsbidraget skall kunna utgå under sammanlagt — i stället för tidigare högst tre — högst fyra beskattningsår.

I prop. 1977/78:52 har också tagits upp frågan hur man skall bestämma det underlag på vilket avdraget resp. bidraget skall beräknas i sådana fall då näringsidkaren för samma investering samtidigt uppbär statsbidrag i annan form. Till ledning för tillämpningen av 1971 års förordning har RSV en gång uttalat³ att med en tillgångs anskaffningsvärde borde förstås en-

¹ Frisläppet omfattar förutom investeringar i byggnader och markanläggningar även maskininvesteringar som genomförs under tiden den 20 oktober 1977 — den 31 december 1978.

² 6 § förordningen (1977:786) om ianspråktagande av investeringsfonder för konjunkturutjämning.

³ RSV 1972 I 2:12.

dast den del av kostnaden som inte har täckts med ett utgående statsbidrag. Enligt RSV borde således avdraget inte få beräknas på den del av kostnaden som svarat mot ett erhållet statsbidrag. I propositionen uttalar departementschefen att det ligger i sakens natur att den av RSV förordade ordningen bör gälla även för den nuvarande formen av investeringsavdrag samt givetvis då också för bidraget. Någon lagändring på denna punkt har inte ansetts nödvändig eftersom man vid den praktiska tillämpningen har följt RSV:s linje.

Investeringsavgiften avskaffad

Den 15-procentiga investeringsavgiften på oprioriterade byggnadsarbeten infördes under våren 1977 och avsåg byggen som skulle sättas igång under tiden den 23 maj 1977 — den 30 juni 1978.

I prop. 1977/78:52 föreslog regeringen vissa uppmjukningar i avgiftssystemet och avsikten var att dessa skulle gälla fr o m den 20 oktober 1977. På förslag av skatteutskottet beslöt riksdagen emellertid att avgiften skall avskaffas helt och hållet. Bestämmelserna härom har intagits i en särskild författning¹.

Riksdagens beslut innebär att lagen om investeringsavgift upphörde att gälla den 20 oktober 1977. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om byggnadsarbeten som har igångsatts före den 20 oktober 1977. Har avgiftsbelagt byggnadsarbete inte slutförts före detta datum, utgår investeringsavgift endast på den del av byggnadskostnaden som belöper på tid före denna dag. Till ledning för fastställande av slutlig avgift skall byggherren senast den 31 januari 1978 till länsstyrelsen avlämna deklARATION med uppgift om den del av byggnadskostnaden som belöper på tiden före den 20 oktober 1977 och sättet för beräkningen av denna kostnad.

¹ Lagen (1977:1064) om upphävande av lagen (1977:322) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten.

Special handböcker

Bok

FÖR PRAKTIKER AV PRAKTIKER

28:-exkl.moms Ja tack, jag vill gärna få de förkryssade publikationerna till påseende i 10 dagar.
 28:-exkl.moms Beställer jag och behåller samtliga fyra publikationer betalar jag endast 159:- exkl.moms. Finner jag att det jag rekvirerat inte är intressant för mig returnerar jag detta tillsammans med fakturan och har därmed inga förpliktelser gentemot ILOL AB.

28:-exkl.moms

98:-exkl.moms

Titel, namn _____ Företag _____
 Adress _____ Postnr. _____ Ort _____
 Telefon _____

Sändes till ILOL AB, Box 1151, 111 81 Stockholm

Hur stort bör ett företags överskott vara? Vilken avkastning på eget kapital bör en investering ge? De 200 största företagen i Sverige visade 1976 en avkastningsgrad på igenomsnitt 6,8%, vilket är långt ifrån tillfredsställande. Det krävs idag krafttag för att uppnå förbättrad avkastning och därigenom förbättrat överskott. En hjälp på vägen är de enkla, konkreta och praktiskt tillämpbara publikationerna:

- Systematisk-Resultatförbättring** en systematisk resultatförbättringsmetod som i praktiken förbättrat många företags lönsamhet. Genom att klarlägga resultatförbättringens villkor och möjligheter och visa hur man uppnår resultatförbättringar i företagets avdelningar och funktioner samt genom att ge ett handlingsprogram för överskottsforbättring ger boken en inspiration till och en plan för effektivisering och lönsamhetsförbättring i Ditt företag.
- Effektiva Rapportssystem** visar bl.a hur ledningen skaffar sig bättre information, vilka rapporter som är överflödiga, hur rapportsystemet byggs upp till att fungera enhetligt och integrerat. (45 sidor)
- Lönsamma Anläggningsinvesteringar** går igenom bl.a utformandet av investeringsplanen, vilken kalkylmetod som bäst belyser lönsamheten hos en investering hur man med hjälp av lönsamhetsindex utför en investeringskalkyl. (52 sidor)
- Likviditet Finansiering** behandlar bl.a analys-planering-budgetering-av företagets finansiering, eget och främmande kapitalbehov, hur man ökar avkastningen genom organiserad kapitaladministration, 35 metoder att frigöra kapital, Hur penningströmsanalys förenklar likviditetsbedömningar. (40 sidor)

Upptill på detta brev har vi tryckt en kupong varigenom Du kan rekvirera de publikationer Du önskar till påseende. Som Du ser i texten förpliktigar detta inte Dig till någonting. Vi ser fram emot att få höra av Dig.

Med vänliga hälsningar
 Institutet för ledarskap och lönsamhet

Anders Ring
 Anders Ring



INSTITUTET
 FÖR LEDARSKAP
 OCH LÖNSAMHET

- INFORMATION
- TRÄNING
- RÅDGIVNING

TEL 08-11 76 23, 21 59 42
 BOX 1151
 111 81 STOCKHOLM
 SVERIGE