

Nr 100

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om
ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928
(nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 4 februari
1955.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen; samt

3) förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

GUSTAF ADOLF

Per Edvin Sköld

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen framlägges förslag till ändrade regler för företagsbeskattningen. Förslaget grundar sig på det av företagsbeskattningskommittén år 1954 framlagda betänkandet i ämnet. Vissa modifikationer och ändringar i kommitténs förslag har dock vidtagits.

Syftet med den föreslagna lagstiftningen är att anpassa företagsbeskattningen till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik. Det framlagda förslaget bygger på en fortsatt nettovinstbeskattning men med en åtstramning av rätten till vinstreglerande dispositioner. Investeringsfondsinstitutet föreslås utbyggt med speciella skattelättnader för de företag, som begagnar sig därav.

Förslaget kan sammanfattas med följande.

Den *fria avskrivningsrätten* begränsas. Avdrag för avskrivning å maskiner får åtnjutas med högst 30 procent för år räknat å summan av ingående bokfört värde å inventariebeståndet och årets anskaffningskostnad. Möjlighet finnes att i det fall, då inventarier avyttrats eller förlorats, göra en extra avskrivning motsvarande försäljningssumman eller försäkringsersättningen. Även överprisavdrag m. m. kan ifrågakomma. Enligt en supplemen-

tär regel får tillgångarna alltid skrivas ned till ett värde motsvarande restvärdet vid en årlig avskrivning med 20 procent å anskaffningsvärdet.

Dessa regler skall i princip få tillämpas av alla rörelseidkare och jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder och alltså inte — som för närvarande gäller beträffande rätten till fri avskrivning — endast av aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Beträffande *lagervärderingen* skall, i syfte att erhålla en tillförlitlig utgångspunkt för beräkning av vid taxeringen tillåten nedvärdering, skattskyldig, som är pliktig att föra handelsböcker, verkställa en sådan inventering av lagret att dettas anskaffnings- eller återanskaffningsvärde därvid framkommer eller ock annat värde med stöd varav något av förstnämnda värden kan framräknas. Sedan därefter avdrag för inkurans verkställts, får nedskrivning göras. Huvudregeln för flertalet skattskyldiga är därvid att lagret får nedskrivas med 60 till 40 procent. Med tillämpning av endera av två supplementärregler kan i särskilda fall lägre lagervärden medgivas. Enligt den ena regeln må sålunda nedskrivningens storlek beräknas på medeltalet av lagren under de två närmast föregående beskattningsåren, vilket i vissa fall kan leda till negativa lagervärden. Den andra supplementärregeln innebär att, om i lagret ingår råvaror eller stapelvaror, lagret i denna del får upptagas till lägst 70 procent av ifrågavarande tillgångars lägsta marknadspris under en tioårsperiod.

Beträffande lagervärderingen enligt huvudregeln skall under vissa övergångsår följande gälla. Lagret för beskattningsåret 1955 får värderas enligt nu gällande regler, för beskattningsåret 1956 till lägst 20 procent av lagrets anskaffningsvärde samt för beskattningsåren 1957 och 1958 till lägst 30 procent av anskaffningsvärdet. Fr. o. m. beskattningsåret 1959, sålunda fr. o. m. taxeringen 1960, träder de nya bestämmelserna helt i kraft.

Såsom villkor för rätt till avdrag för avsättning till *investeringsfond* skall gälla att den skattskyldige å särskilt konto i riksbanken inbetalt 40 procent av den gjorda fondavsättningen. Avsättning till investeringsfond för rörelse får göras med högst 40 procent av årsvinsten och till investeringsfond för skogsbruk med högst 10 procent av redovisad bruttointäkt av skogsbruk. I syfte att stimulera till ökade fondavsättningar föreslås flera betydelsefulla ändringar i förhållande till nu gällande lagstiftning. Sålunda får 30 procent av investeringsfond fritt tagas i anspråk efter fem år, medan enligt nuvarande regler fond inte får till någon del tagas i anspråk utan arbetsmarknadsstyrelsens medgivande. Vidare föreslås rätt för företag, som tagit investeringsfond i anspråk i enlighet med nyssnämnda myndighets beslut, att vid beskattningen erhålla ett extra avdrag med belopp motsvarande 10 procent av den ianspråktagna fondavsättningen.

Rätten till avdrag för *avsättning till pensionsstiftelser* begränsas permanent i huvudsaklig överensstämmelse med nu gällande tillfälliga bestämmelser. I syfte att förhindra missbruk av bestämmelserna äger s. k. familje-

företag inte åtnjuta avdrag för stiftelseavsättning för att bereda pension åt huvuddelägare. I fråga om avsättning som göres av fysisk person, handels- och kommanditbolag erfordras för avdragsrätt att de avsatta medlen överförts till stiftelsen kontant eller på därmed jämförligt sätt. De fria pensionsstiftelserna skall stå under länsstyrelsens tillsyn.

För avdrag för *avsättning till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse* kräves att medlen kontant eller på därmed likvärdigt sätt överförts till stiftelsen. Även fri personalstiftelse skall stå under länsstyrelsens tillsyn.

Kommitténs förslag om *rätt till förlustutjämning i vissa fall* har inte upptagits i propositionen.

De förordade bestämmelserna tillsammantagna har ansetts inte motivera någon ändring av nu gällande skattesatser.

Förslag

till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkterna 2, 3 a, 3 b, 3 d, 4 och 7 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)***Anvisningar**

till 28 §.

till 28 §.

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse. *Intäkt vid avyttring av fartyg skall dock för annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank upptagas såsom intäkt av rörelse endast i den mån sådant följer av punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § men för övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.*

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse. *För annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank skall dock beträffande intäkt vid avyttring av fartyg följande gälla. Har nu avsedd skattskyldig vid något tillfälle tillgodonjutit räkenskapsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga, skall intäkten hänföras till intäkt av rörelse; i annat fall skall intäkt, varom nu är fråga, upptagas såsom intäkt av rörelse endast i den mån sådant följer av punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § men i övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvs-*

¹ Senaste lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 28 § och punkt 3 d av anvisningarna till 29 § se 1952: 381, av punkt 2 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § se 1950: 308, av punkterna 3 a och 3 b av anvisningarna till 29 § se 1950: 588, av punkt 4 av anvisningarna till 29 § se 1948: 120, av punkt 7 av anvisningarna till 29 § se 1938: 368 samt av punkt 1 av anvisningarna till 41 § se 1951: 790.

(Nuvarande lydelse)

Vid avyttring — — — 35 § förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig, — — — för överlåtare.

till 29 §.

2. Skattskyldig är berättigad till avdrag för medel, vilka överförts till pensionsstiftelse (jfr punkt 6 av anvisningarna till 53 §) för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen, eller efterlevande till sådan personal. Avdrag må dock icke medgivas med mindre dels pensioneringen anordnats på sätt i anvisningarna till 31 § föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring, dels ock de överförda medlen erfordras för att säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka enligt gjorda utfästelser eller inom vederbörande företag tillämpad sedvänja högst skola utgå.

(Föreslagen lydelse)

verksamhet, i den mån enligt 35 § förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Vid avyttring — — — 35 § förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig, — — — för överlåtare.

till 29 §.

2. Skattskyldig må åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse varom förmåles i punkt 6 av anvisningarna till 53 § för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen, eller efterlevande till sådan personal.

Avdrag må icke medgivas med mindre pensioneringen anordnats på sätt i anvisningarna till 31 § föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring. Vidare kräves för rätt till avdrag att medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen. Är fråga om aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må med tillgångar som nyss sagts jämsställas av den skattskyldige utfärdad och till stiftelsen överlämnat skuldebrev.

Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse må icke medgivas med högre belopp än som — bedömt på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång — erfordras för att jämte framtida avgifter sä-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

kerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka *högst skola utgå enligt gjorda bindande utfästelser till personer som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämning. Vid beräkning av det belopp, vartill stiftelsens förmögenhet sålunda högst må uppgå, skall hänsyn tagas endast till den, som vid ingången av beskattningsåret uppnått tjugufem års ålder, och må de framtida avgifterna icke antagas lägre än de från tjugufem år till pensionsåldern oföränderliga avgifter, som skolat erfordras för att säkerställa nu ifrågavarande pensionsförmåner. Oaktat vad nyss sagts må den framtida avgiftsbetalningen anses grundad på från dagen för anställningen och till pensionsåldern med oförändrade belopp utgående avgifter och må all personal för vilken bindande utfästelse gäller oavsett åldern medräknas. Härvid skall dock, om löneförhöjning erhållits under anställningstiden, avgiften för den del av utfästelsen, som belöper på eller kan anses belöpa på löneförhöjningen, beräknas utgå från dagen för löneförhöjningen. Ävenså skall, i fall av tilläggsutfästelse av annan anledning än nyss nämnts, avgiften för tilläggsutfästelsen anses utgå från den dag då denna gavs.*

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer,

(Nuvarande lydelse)

Skattskyldig, som överfört medel till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, är berättigad till avdrag för de överförda medlen, om stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag, samt stiftelsen i övrigt uppfyller villkor motsvarande dem som i punkt 6 av anvisningarna till 53 § stadgats beträffande pensionsstiftelse.

3. a. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskningssavdrag. Är sådan tillgång underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när den beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för dess anskaffande.

(Föreslagen lydelse)

må vid tillämpning av bestämmelserna i nästföregående stycke hänsyn icke tagas till pensionsutfästelse avseende någon, vilken genom eget eller anhörigs innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen, eller ock efterlevande till någon varom sålunda är fråga.

Skattskyldig må jämväl åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, därest medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen och under förutsättning tillika att stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag, samt att stiftelsen i övrigt uppfyller villkor motsvarande dem som i punkt 6 av anvisningarna till 53 § stadgats beträffande pensionsstiftelse.

3. a. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskningssavdrag antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt för planenlig avskrivning eller jämlikt reglerna i punkt 4 för räknenskapsenlig avskrivning. Äro tillgångar, varom nu är fråga, underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock oavsett om planenlig eller räknenskapsenlig avskrivning tillämpas under anskaffningsåret av-

(Nuvarande lydelse)

b. *Genom värdeminskningsavdrag* fördelas en tillgångs anskaffningsvärde såsom omkostnad på ett antal år i följd med belopp så avpassade att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdragas under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Det årliga värdeminskningsavdraget bör normalt bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Kan utredning icke förebringas om anskaffningsvärdet eller om de avdrag som därå tidigare ägt rum, må avdraget beräknas till viss procent å bokförda värdet eller å annat värde, som med hänsyn till omständigheterna finnes lämpligt.

Värdeminskningsavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs — — — hos dotterbolaget.

d. Då tillgång — — — anvisningarna till 28 §).

Har annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank avyttrat eller utrangerat fartyg må avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av fartyget, men skall å andra sidan såsom intäkt av rörelse upptagas endast vad som vid dylik avyttring må hava

(Föreslagen lydelse)

dragas hela kostnaden för deras anskaffande.

b. *Vid planenlig avskrivning* fördelas en tillgångs anskaffningsvärde såsom omkostnad på ett antal år i följd *genom värdeminskningsavdrag* med belopp så avpassade att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdragas under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Det årliga värdeminskningsavdraget bör normalt bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Kan utredning icke förebringas om anskaffningsvärdet eller om de avdrag som därå tidigare ägt rum, må avdraget beräknas till viss procent å bokförda värdet eller å annat värde, som med hänsyn till omständigheterna finnes lämpligt.

Värdeminskningsavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs — — — hos dotterbolaget.

d. Då tillgång, — — — anvisningarna till 28 §).

Har annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank avyttrat eller utrangerat fartyg *och har den skattskyldige icke vid något tillfälle tillgodonjutit räkenskapsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga*, må avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit

(Nuvarande lydelse)

återbekommits av belopp, för vilket avdrag i beskattningsavseende åtnjuts.

Med avyttring — — — annat ändamål.

4. *Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank* må, efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande, berättigas att tills vidare åtnjuta avdrag för *värdeminskning* å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med *de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna, oavsett om dessa äro i överensstämmelse med reglerna i punkt 3. Sådan fri avskrivning må tillgodonjutas endast där tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å här ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering.*

(Föreslagen lydelse)

vid avyttring av fartyget, men skall å andra sidan såsom intäkt av rörelse upptagas endast vad som vid dylik avyttring må hava återbekommits av belopp, för vilket avdrag i beskattningsavseende åtnjuts.

Med avyttring — — — annat ändamål.

4. *Skattskyldig* må, efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande, berättigas att *under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna* tills vidare åtnjuta avdrag för *avskrivning* å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med *bestämmelserna nedan i denna punkt för räkenskapsenlig avskrivning. Såsom förutsättning härfor skall gälla att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas medelst vinst- och förlustkonto, samt att tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering.*

Avdrag för avskrivning å här ifrågavarande tillgångar må för visst beskattningsår åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde å tillgångarna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet å sådana under

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats.

Hava under beskattningsåret tillgångar av nu ifrågavarande slag, som anskaffats före ingången av samma år, avyttrats eller hava dylika tillgångar gått förlorade, därvid för sistnämnda fall försäkringsersättning avtalats, må särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt nästföregående stycke fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög kostnad för tillgång betingats därav, att den skolat utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, må för det beskattningsår, varunder tillgången anskaffats, avdrag göras vid inkomstberäkningen för sådant överpris eller sådan merkostnad. Därest avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i andra stycket beräknas å därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunal-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

skattelagen omförmålt avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämligt nyssnämnda stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

Oaktat vad ovan stadgas må avdrag medgivas för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet icke skall överstiga anskaffningsvärdet å samtliga nu ifrågavarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan å detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugu procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas jämväl för härav betingad ytterligare avskrivning.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav. Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Att

(Nuvarande lydelse)

Den omständigheten att vid *fri avskrivning värdeminskningsavdragen* vid beskattningen *sålunda skola* överensstämma med *avdragen* enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till *fri* avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med beskattningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av beskattningsnämnd god-

(Föreslagen lydelse)

belopp, som erhålles vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall upptagas såsom intäkt av rörelse, därom stadgas i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig hava i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han äger åtnjuta avdrag vid taxeringen, må den omständigheten att avdrag för avskrivning medges med lägre belopp än vad i räkenskaperna avskrivits icke föranleda ändring av det värde, varå räkningskapens avskrivning beräknas. Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställt avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åtnjutas först sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord och enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av minst fyra år, räknat från och med beskattningsåret efter det varunder tillgången i fråga anskaffades.

Den omständigheten att vid *tillämpning av bestämmelserna ovan* avdrag vid beskattningen skall överensstämma med *avskrivning* enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till *räkenskapsenlig* avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med beskattningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av be-

(Nuvarande lydelse)

känd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till *fri* avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket. Har den skattskyldige icke kunnat vid taxeringen utnyttja på visst år belöpande avdrag som upptagits i sådan särskild avskrivningsplan som nyss sagts, må detta avdrag icke tillgodoföras honom för senare år.

Har före övergång till *fri* avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket *fri* avskrivning *åtnjutes*, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värde-

(Föreslagen lydelse)

skattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till *räkenskapsenlig* avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket. Har den skattskyldige icke kunnat vid taxeringen utnyttja på visst år belöpande avdrag, som upptagits i sådan särskild avskrivningsplan som nyss sagts, må detta avdrag icke tillgodoföras honom för senare år.

Har före övergång till *räkenskapsenlig* avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket *räkenskapsenlig* avskrivning *gäller*, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan

(Nuvarande lydelse)

minskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Angående avdrag — — — till 41 §.

7. Avdrag medgives ock för värdeminskning å byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Är på grund av särskilda omständigheter byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

I byggnads — — — särskilt maskinvärde.

Hinder möter — — — punkt anges.

Utrangeras eller — — — eller rivningen.

(Föreslagen lydelse)

belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Angående avdrag — — — till 41 §.

7. Avdrag medgives ock för värdeminskning å byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. *Vid denna bedömning skall beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande.* Är på grund av särskilda omständigheter *av annan art än nyss nämnts* byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn även härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

I byggnads — — — särskilt maskinvärde.

Hinder möter — — — punkt anges.

Utrangeras eller — — — eller rivningen.

(Nuvarande lydelse)

till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning — såsom *lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, jordbruks- och skogsprodukter, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m.* — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller för-

(Föreslagen lydelse)

till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (*lager*) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång må icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, därest återanskaffningsvärdet å balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (*jämförelse-*

(Nuvarande lydelse)

ädlat skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Djur å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.

(Föreslagen lydelse)

åren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskattenämnden kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmande av lagrets an-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

skaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarliga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skälfgen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

När fråga är om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å andra tillgångar än djur å fastigheten godtagas, försåvitt densamma uppenbarligen icke innebär en lägre värdesättning än som vid en tillämpning av bestämmelserna ovan skulle ifrågakommit.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädladt skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Djur å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskatte-nämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattnings-året till och med den 30 september beskattningsåret.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — in-
flutna likviden.

Om beskattningsmyndighet, — —
— till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års
inkomstberäkning.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — in-
flutna likviden.

Om beskattningsmyndighet, — —
— till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års
inkomstberäkning.

till 53 §.

6. Med pensionsstiftelse avses, förutom pensionsstiftelse bildad enligt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser, jämväl inrättning, självständig fond eller annan stiftelse, *vilkens* kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, därest

till 53 §.

6. Med pensionsstiftelse avses, förutom *bankaktiebolags och sparbanks pensionsstiftelse samt pensionsstiftelse bildad enligt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser*, jämväl inrättning, självständig fond eller annan stiftelse under förutsättning att denna står

(Nuvarande lydelse)

genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall hava sådant ändamål samt att vid dess upplösning återstående medel antingen skola användas för dylik pensionering eller ock skola anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

(Föreslagen lydelse)

under tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser, att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten, att stiftelsens kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, att genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall hava sådant ändamål samt att vid dess upplösning eller då det icke längre finnes eller kan antagas komma att finnas någon, vars rätt till pension på grund av tjänst skall tillgodoses av stiftelsen, återstående medel antingen skola användas för dylik pensionering eller ock skola anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Denna lag skall, såvitt angår punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkterna 2, 3 a, 3 b, 3 d, 4 och 7 av anvisningarna till 29 § samt punkt 6 av anvisningarna till 53 § träda i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att nämnda anvisningspunkter i äldre lydelse fortfarande skola gälla i fråga om 1955 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1955 eller tidigare år. I övrigt skall denna lag träda i kraft den 1 januari 1956; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1956 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1956 eller tidigare år.

I samband härmed skall följande iakttagas.

1. Vad i övergångsbestämmelserna till förordningen den 26 februari 1954 (nr 50) om begränsning av rätten till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier vid 1955 års inkomsttaxering, m. m. stadgas om nämnda förordnings tillämpning i vissa fall vid 1956 års inkomsttaxering skall upphöra att gälla.

2. Finnes vid ikraftträdandet av denna lag i vad avser bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § pensions- eller annan personalstiftelse med sådan ändamålsbestämning, att avdrag för avsättning till stiftelsen icke kan på grund härav jämlikt nämnda anvisningspunkter medgivnas, må sådant avdrag likväl åtnjutas,

därest den skattskyldige vid självdeklarationen fogar handling som utvisar att stiftelsens styrelse beslutat mottaga de under beskattningsåret avsatta medlen under uttryckligt förbehåll att medlen i fråga skola användas uteslutande för sådant ändamål, som jämlikt nyssnämnda anvisningspunkter utgör förutsättning för avdragsrätt. Handling som nyss sagts skall vidfogas deklarationen i två exemplar, varav det ena skall av beskattningsnämnd överlämnas till taxeringsintendenten för att av denne tillställas myndighet som har att öva tillsyn över stiftelsen.

Utgår vid ikraftträdandet av bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § pension utan att pensionsutbetalningen är grundad på bindande utfästelse gentemot den som uppstår pensionen, må, oaktat vad i denna lag stadgas, vid beräkning av det belopp, varmed avdrag för avsättning till pensionsstiftelse högst får medgivas, så anses som om pensionen i fråga utgår på grund av bindande utfästelse.

Sådan stiftelse, bildad före ikraftträdandet av nu ifrågavarande bestämmelser i denna lag, som utom i vad avser stiftelsens ändamålsbestämning uppfyller förutsättningarna jämlikt samma bestämmelser för frikallelse, helt eller delvis, från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet, må frikallas från dylik skattskyldighet under förutsättning att stiftelsens ändamålsbestämning står i överensstämmelse med vad därom stadgades i lagen den 30 juni 1937, nr 662, eller lagen den 26 maj 1950, nr 308.

3. Skattskyldig, som vid 1955 års taxering åtnjutit avdrag för värdeminskning å inventarier i enlighet med de i räkenskaperna verkställda avskrivningarna, är berättigad att utan något beskattningsnämnds ytterligare medgivande tills vidare åtnjuta räknenskapsenlig avskrivning.

Har skattskyldig åtnjutit fri avskrivning och har i samband därmed bestämmelserna i punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 29 § i äldre lydelse blivit å honom tillämpliga, skall vad där sägs gälla jämväl efter det denna lag trätt i kraft.

4. Oaktat bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § skola vid taxering i första instans i sin helhet tillämpas från och med år 1957, skola för de beskattningsår beträffande vilka taxering verkställas åren 1957—1959 följande särskilda bestämmelser gälla vid tillämpning av femte stycket i nämnda anvisningspunkt.

Vid utgången av nyssnämnda beskattningsår må lagret icke upptagas till belopp understigande i det följande angiven procentuell andel av lagrets i nyssnämnda stycke av sagda anvisningspunkt angivna värde, nämligen

såvitt angår det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställs år 1957, tjugu procent av lagrets värde; samt

såvitt angår de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställs åren 1958 och 1959, trettio procent av lagrets värde.

Förslag

till

förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Skattskyldig, som är pliktig föra handelsböcker, skall i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset å balansdagen (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.

Tillämpar skattskyldig regelmässigt annan tillförlitlig värderingsmetod än i första stycket sägs, må den skattskyldige angiva värdena enligt nämnda metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inneliggande varulager kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Å inventarium, som i 1 § avses, skola, därest hinder härför icke möter, två i inventeringen deltagande personer teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att vid inventeringen icke någon lagertillgång uppsåtligen undantagits. Har den skattskyldige ensam företagit inventeringen, må försäkran som nu sagts undertecknas av honom ensam.

3 §.

Har skattskyldig icke vid upprättandet av inventarium iakttagit föreskrifterna i denna förordning, skall hans till ledning för taxering lämnade uppgifter angående varulagrets värde icke äga vitsord.

Då fråga är om sådan skattskyldig, som med hänsyn till de speciella förutsättningar, varunder verksamheten bedrives, icke utan avsevärda svårigheter kan vid inventeringen iakttaga föreskrifterna i denna förordning, skall den skattskyldiges utredning angående värdet dock äga vitsord, därest det icke framstår såsom sannolikt att värdet är ett annat.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar**till 1 §.**

Hinder möter ej för skattskyldig att verkställa inventering av olika varugrupper vid skilda tillfällen under året, därest det vid varje inventeringstillfälle framkomna värdet å lagertillgångarna i fråga kan på ett tillfredsställande sätt korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen för varugruppen under tiden fram till och med balansdagen.

Såsom exempel på annan än i 1 § angiven värderingsmetod, som, därest den regelmässigt användes, må tillämpas vid inventeringen, kan nämnas värdering till fasta styckepriser. Förutsättning härför är emellertid, att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de angivna värdena.

Anskaffningsvärdet skall beräknas under den förutsättningen, att de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid räkenskapsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade eller producerade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt, producerat eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverknings- eller produktionskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverknings- eller produktionskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital. Därest tillägg för indirekta kostnader beräknas i form av pålägg å de direkta kostnaderna, skall grunden för beräkningen av pålägget angivas i inventariet.

I 1 § föreskrivna värderingsbestämmelser skola iakttagas vid inventeringen, men betaga icke den skattskyldige rätt att verkställa nedskrivning av de angivna värdena. Sådan nedskrivning skall öppet redovisas i inventariet, varvid den nedskrivning som betingas av redan inträdd inkurans skall redovisas för sig.

Avdraget för inkurans skall i princip motsvara lika stor andel av det verkliga anskaffningsvärdet för varorna som den på grund av inkuransen verkställda nedsättningen av utförsäljningspriset utgör av normalt utförsäljningspris för motsvarande kuranta varor. I fråga om icke kuranta varor, för vilka något utförsäljningspris ej kan fastställas, skall avdraget för inkurans i regel motsvara skillnaden mellan anskaffningsvärdet och varornas utrangeringsvärde.

Vid redovisningen av varulagret i inventariet bör skattskyldig uppdelas detsamma i huvudgrupper med angivande av grunderna för de olika gruppernas värdering. Uppdelningen bör lämpligen ske på kuranta råvaror och stapelvaror samt övriga kuranta varor ävensom på okuranta råvaror och stapelvaror samt övriga okuranta varor.

till 3 §.

Den i 3 § andra stycket upptagna bestämmelsen har avseende å den, som driver verksamhet under sådana förhållanden att en mera exakt inventering av lagertillgångarna icke kan verkställas. Såsom exempel härå kan angivas bokförlagsrörelse.

Denna förordning träder i kraft den 1 mars 1956.

Fö r s l a g

till

förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet och av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt må svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening åtnjuta avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsättes till investeringsfond.

Om företag som ovan sägs icke är berättigat att åtnjuta avdrag för avskrivning å inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning, må avdragsrätt enligt denna förordning dock icke åtnjutas med mindre beskattningsnämnd, efter därom framställt yrkande, lämnat särskilt medgivande därtill.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Investeringsfonder, som i denna förordning avses, äro investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för rörelse.

3 §.

Avdrag för avsättning till investeringsfond må för visst beskattningsår icke överstiga,

såvitt avser investeringsfond för skogsbruk, tio procent av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk; samt

såvitt avser investeringsfond för rörelse, fyrtio procent av årsvinsten.

Avdrag enligt denna förordning må åtnjutas allenast därest ett belopp motsvarande fyrtio procent av den gjorda avsättningen inbetalats å särskilt konto (konto för investering i skogsbruk respektive i rörelse) i riksbanken.

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall hos riksbanken hava verkställts senast den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 36 § taxeringsförordningen har att avlämna allmän självdeklaration för det beskattningsår, då avsättning till investeringsfond skett.

5 §.

Å konto för investering inbetalade medel må icke utbetalas i andra fall än som nedan i denna paragraf samt i 16, 18 och 22 §§ stadgas.

Sedan fem år förflutit från ingången av det år varunder inbetalningen verkstälts, äger företaget att efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst trettio procent av det ursprungligen inbetalta beloppet. Har sådant uttag skett, åligger det riksbanken att lämna underrättelse därom till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd. Särskild underrättelse skall lämnas för varje i 3 § angivet konto från vilket uttag skett samt innehålla uppgift om företagets namn och adress ävensom det uttagna beloppets storlek.

6 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall ske till vederbörande riksbankskontor. Vid inbetalning skola uppgivas företagets namn och adress samt det beskattningsår som inbetalningen avser ävensom det konto för investering varom fråga är. Avser inbetalning vid ett och samma tillfälle konto för investering i såväl skogsbruk som rörelse, skall angivas huru stor del av det inbetalta beloppet, som belöper på vardera kontot.

I av riksbanken lämnat bevis om insättning å konto för investering skall angivas, att, därest avtal om överlåtelse eller pantsättning av de insatta medlen träffas, detta skall anmälas till banken. Har riksbanken erhållit sådan anmälan, skall banken verkställa anteckning om det förhållande, som med anmälan avses, samt senast inom åtta dagar efter det anmälan som nyss sagts ingivits översända underrättelse om vad som förekommit till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

7 §.

Riksbanken skall senast den 15 april under taxeringsåret till länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret verkställda inbetalningarna å konto för investering. Å uppgiftshandling, som skall upprättas särskilt för varje företag, skola angivas företagets namn och adress samt det beskattningsår och det konto varå inbetalning skett ävensom det inbetalta beloppets storlek.

Har inbetalning för beskattningsåret skett efter den 15 april under taxeringsåret, skall uppgift som i första stycket sägs översändas till länsstyrelsen snarast möjligt och senast inom åtta dagar efter det inbetalningen ägt rum.

8 §.

Till investeringsfond enligt denna förordning gjorda avsättningar skola stå under tillsyn av arbetsmarknadsstyrelsen.

9 §.

1 mom. Arbetsmarknadsstyrelsen äger besluta att investeringsfond under visst eller vissa beskattningsår och under villkor i övrigt, som läget å arbetsmarknaden påkallar, skall eller må tagas i anspråk för sitt ändamål.

Beslut, varom i första stycket förmäles, må avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag.

2 mom. Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att genom samråd med företag, som gjort avsättning till investeringsfond, verka för att fondens ianspråktagande i erforderlig utsträckning planlägges.

Fråga om fonds ianspråktagande må väckas, förutom av arbetsmarknadsstyrelsen och företaget, även av vederbörande kommun och näringsorganisation.

10 §.

Företag, som jämlikt 5 § andra stycket uttagit medel från konto för investering, skall det beskattningsår, varunder sådant uttag gjorts, av vederbörande investeringsfond för i 11 § angivet ändamål taga i anspråk ett belopp motsvarande två och en halv gång det från kontot uttagna beloppet.

11 §.

Tager företag jämlikt 9 eller 10 § investeringsfond i anspråk under visst beskattningsår, skall det ske för ändamål varom här nedan sägs:

investeringsfond för skogsbruk: för kostnader för arbeten avsedda att främja skogsbruket, såsom skogsodling och skogsdikning, röjning, hägnad, anläggande av flottleder och vägar, som huvudsakligen avse att direkt tjäna skogsbruket, ävensom uppförande och underhåll av för skogsbruket nödvändiga byggnader; samt

investeringsfond för rörelse:

a) för avskrivning å byggnad, som ny-, till- eller ombyggt under beskattningsåret, med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ny-, till- eller ombyggnaden, *eller* för bidrag under samma år till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag, *eller*, såvitt angår företag som huvudsakligen bedriver industriell verksamhet, för kostnaderna för reparations- och andra underhållsarbeten under beskattningsåret å byggnad, som användes i rörelsen;

b) för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret eller, vad angår fartyg, anskaffats eller ombyggt under samma år, dock att beträffande ombygg-

nad av fartyg avskrivning må ske med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ombyggnaden;

c) för nedskrivning å lager av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp, motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar, dock att lägre värdesättning å företagets varulager i dess helhet vid beskattningsårets utgång därigenom icke må godtagas än som enligt kommunalskattelagen är medgivet; samt

d) för kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete under beskattningsåret i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet.

Därest investeringsfond efter beslut enligt 9 § 1 mom. fått tagas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för ny-, till- eller ombyggnad eller för underhållsarbeten å byggnad samt ifrågavarande arbeten pågått under flera av dessa år, må företaget, under förutsättning att avdrag för kostnaderna under de tidigare åren icke redan skett, under det sista året taga fonden i anspråk för avskrivning å byggnaden eller för täckande av underhållskostnaden med högst ett belopp motsvarande de uppkomna kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva företag, som direkt eller genom dotterföretag driver rörelse i utlandet, att taga investeringsfond för rörelse i anspråk för kostnader, ämnade att främja avsättningen utomlands av varor som företaget här i riket tillverkar.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall iakttagas, att kostnad för anskaffning av begagnade inventarier icke må medräknas samt att, då fråga är om inventarier eller varulager, som av företaget förvärvats från rörelseidkare med vilken det är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, anskaffningskostnaden må medräknas endast om tillgången tillverkats under beskattningsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

12 §.

Kungl. Maj:t må meddela tillstånd för företag, som verkställt avsättning till investeringsfond för rörelse, att taga fonden i anspråk för ändamål som avses med investeringsfond för skogsbruk.

13 §.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva att investeringsfond för rörelse tages i anspråk för avskrivning av kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse samt liknande arbeten.

14 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 11 § avsedd avskrivning, nedskrivning eller kostnad eller för där angivet bidrag med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall, där medlen tagits i anspråk för avskrivning eller nedskrivning, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits eller nedskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

15 §.

Företag, som tagit investeringsfond i anspråk jämlikt bestämmelserna i denna förordning utan att fråga är om fall som i 10 § sägs, må vid den för taxering till kommunal och statlig inkomstskatt verkställda inkomstberäkningen för beskattningsåret för den förvärvskälla, varom fråga är, åtnjuta ett extra avdrag (investeringsavdrag) med belopp motsvarande tio procent av vad sålunda tagits i anspråk.

16 §.

Om investeringsfond enligt av Kungl. Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen meddelat beslut skall eller må tagas helt eller delvis i anspråk, äger företaget hos riksbanken, i den ordning nedan sägs, från konto för investering utfå fyrtio procent av det belopp av investeringsfonden som i enlighet med beslutet skall eller må tagas i anspråk. Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att efter därom av företaget gjord framställning förordna om utbetalning som nyss sagts. Sedan utbetalning skett skall riksbanken lämna underrättelse därom till arbetsmarknadsstyrelsen med angivande av företagets namn och adress samt det utbetalta beloppets storlek och från vilket konto för investering uttag skett.

17 §.

Har arbetsmarknadsstyrelsen förordnat att investeringsfond skall tagas i anspråk av samtliga företag, företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen att lämna underrättelse därom dels till företag varom fråga är, dels ock till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

Har förordnats att investeringsfond må tagas i anspråk och har företag i anledning härav enligt 16 § uppburit medel från konto för investering, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen, sedan styrelsen erhållit besked från riksbanken att utbetalning skett, att till länsstyrelsen, för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd, lämna underrättelse om att investeringsfonden skall tagas i anspråk.

Underrättelse som enligt ovan ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen

skall innehålla uppgift om år för vilka investeringsfond skall tagas i anspråk samt, därest medgivandet avser investering för visst ändamål, uppgift härom.

18 §.

Har företag för visst beskattningsår å konto för investering inbetalt mer än fyrtio procent av det belopp för vilket avdrag i enlighet med bestämmelserna i 3 § åtnjutits för samma beskattningsår, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning av det till kontot för mycket inbetalta beloppet.

19 §.

Har investeringsfond tagits i anspråk utan tillstånd och är ej fråga om fall som i 10 § sägs eller har företag jämlikt 5 § andra stycket utfått medel från konto för investering utan att i sistnämnda fall investeringsfond i enlighet med bestämmelserna i 10 § tagits i anspråk eller skall investeringsfond enligt sådan underrättelse som arbetsmarknadsstyrelsen enligt 17 § avlämnat tagas i anspråk men har så ej skett under det eller de beskattningsår varom fråga är, skall investeringsfonden eller vederbörlig del därav omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tiondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Därest fondavsättning återförts till beskattning, må företaget icke för beskattningsåret i fråga tillgodonjuta avdrag för ny avsättning till investeringsfond.

Vid den taxering, då återföringen sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, bestämmas till lägre belopp än vad som enligt bestämmelserna i denna paragraf skall upptagas såsom skattepliktig intäkt.

20 §.

Har företag trätt i likvidation, skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidation fattats.

Har genom fusion företag uppgått i annat företag, skall investeringsfond hos det förra företaget, därest investeringsfonden icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tiondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna paragraf, skall därvid vad i 19 § tredje stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest försättning därför enligt 1 § andra stycket föreligger. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion enligt 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Har investeringsfond övertagits i enlighet med vad nyss sagts, skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget eller den övertagande föreningen under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

Har företag övertagit investeringsfond enligt bestämmelserna i nästföregående stycke, skall länsstyrelsen efter anmälan av företaget underrätta riksbanken härom.

21 §.

Har avtal träffats eller annan utfästelse gjorts om överlåtelse, pantsättning eller annan rätt till medel som inbetalats å konto för investering, skall investeringsfonden eller vederbörlig del därav omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tiondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna paragraf, skall därvid vad i 19 § andra och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

22 §.

Har investeringsfond helt eller delvis enligt taxering, som vunnit laga kraft, återförts till beskattning, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning från vederbörligt konto för investering av ett belopp motsvarande fyrtio procent av den återförda fondavsättningen i den mån medlen icke tidigare återgått till företaget.

23 §.

Har fastighet, å vilken med anlitan av till investeringsfond avsatta medel företagits ny-, till- eller ombyggnad, avyttrats inom tio år från utgången av det beskattningsår, varunder medlen tagits i anspråk, och föreligga icke förutsättningar för beskattning av realisationsvinst, skall såsom skattepliktig intäkt upptagas vad som vid dylik avyttring må hava återkommit av belopp, för vilka företaget tillgodonjutit avdrag enligt denna förordning. Motsvarande skall gälla då ersättning utfaller på grund av försäkring för skada å sådan fastighet samt skadan inträffat inom nyss angiven tid.

Vid beräkning av återvunnet belopp skall i förekommande fall vid avsättning till investeringsfond erhållet avdrag anses återvunnet före åtnjutna avdrag för värdeminskning.

24 §.

Har taxeringsnämnd påfört taxering enligt 19, 20, 21 eller 23 §, skall taxeringsnämndens ordförande i förekommande fall lämna taxeringsnämndsordförandena i de övriga taxeringsdistrikt, där taxering bör äga rum, erforderliga meddelanden till ledning vid taxeringen inom dessa distrikt.

25 §.

Företag, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 20 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är pliktigt att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställs av riksskattenämnden, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Företag som nyss sagts är skyldigt att på anfordran till arbetsmarknadsstyrelsen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som styrelsen anser erforderliga från arbetsmarknadssynpunkt.

26 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som har att till statlig inkomstskatt taxera aktiebolag eller ekonomiska föreningar, att i sitt protokoll förteckna de företag, som för året avgivit eller bort avgiva uppgifter enligt 25 § första stycket.

27 §.

Länsstyrelsen har att snarast möjligt efter det taxeringsnämnderna avslutat sitt arbete till arbetsmarknadsstyrelsen översända två exemplar av de jämlikt 25 § första stycket avgivna uppgifterna. Om ändring i meddelat beslut rörande avdrag för avsättning till investeringsfond därtill föranleder, skola erforderliga tilläggsuppgifter ofördröjligen genom länsstyrelsens försorg tillställas arbetsmarknadsstyrelsen.

28 §.

Hos arbetsmarknadsstyrelsen skall föras register över investeringsfonder.

29 §.

Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna förordning må föras hos Kungl. Maj:t och skola, vid äventyr av talans förlust, hava inkommit till finansdepartementet inom tre veckor från det klaganden fick del av beslutet.

30 §.

Åtgärd av riksbanken enligt denna förordning ankommer på bankens huvudkontor i Stockholm såvitt avser företag som skall taxeras till statlig inkomstskatt i Stockholms stad eller län samt i övrigt på bankens avdelningskontor i residensstaden i det län, där vederbörandes hemortskommun är belägen.

31 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

Anvisningar

till 1 §.

Företag, som icke tillgodonjuter rätt till räkenskapsenlig avskrivning, må medgivnas rätt till avdrag för avsättning till investeringsfond endast om avsättningarna i räkenskaperna och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att tillfredsställande kontroll kan utövas över fondmedlens användning. Är fråga om inkomst av jordbruksfastighet må medgivande som nyss sagts lämnas allenast därest inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

till 3 §.

Med bruttointäkt av skogsbruk avses vad som enligt 21 § kommunal-skattelagen är att hänföra till sådan intäkt, dock att vad som influtit genom försäljning av växande skog i samband med avyttring av marken ej räknas till intäkt av skogsbruk vid tillämpning av denna förordning.

Med årsvinst förstås årsvinsten enligt vederbörligen fastställd balansräkning efter avdrag av avskrivningar, tantiemer m. fl. poster, vilka rätteligen äro att hänföra till omkostnader i rörelsen — jämväl om de formellt utgått av vinstmedel — men utan avdrag för avsättning till reservfond, skuldreruleringsfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder, donationer o. d. Avdrag skall icke ske för allmänna svenska skatter vare sig de erlagts preliminärt eller icke.

Har inbetalning å något i 3 § andra stycket omförmålt konto verkställts med lägre belopp än som svarar mot fyrtio procent av fondavsättningen, skall avdrag medgivnas med två och en halv gånger det inbetalta beloppet.

till 11 §.

Investeringsfond för rörelse må tagas i anspråk för bidrag till bestri-dande av kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller väl-färdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare, som i 11 § avses, vare sig bidraget lämnas direkt till arbetstagaren eller den förutvarande arbetstagaren eller till förening eller annan sammanslutning,
3 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

bildad huvudsakligen av personal hos det ifrågavarande företaget eller detta närstående företag *eller* till sådant närstående företag vars huvudsakliga uppgift är att uppföra och tillhandahålla bostäder eller välfärdsanläggningar åt personal, som nyss sagts.

Med arbetstagare utan ledande ställning avses arbetstagare, som icke i egenskap av verkställande direktör, styrelseledamot eller eljest kan antagas utöva inflytande å företagets medelsdispositioner för i förordningen angivna ändamål.

Har kostnaden för investering, som i 11 § sägs, helt eller delvis bestritts av annan än företaget eller av detta men med särskilda medel, som för ändamålet ställts till företagets förfogande, må till investeringsfond avsatta medel användas endast för den del av investeringskostnaden som företaget bestritt av egna medel.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Genom denna förordning upphäves, med de inskränkningar som följa av vad nedan sägs, förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

Sistnämnda förordning skall gälla i fråga om 1955 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1955 eller tidigare år samt skall vidare alltjämt äga tillämpning i avseende å sådana investeringsfonder, som bildats jämlikt förordningen i fråga. Vad i samma förordning stadgas rörande förordningens tillämplighet å vissa i övergångsbestämmelserna till förordningen i fråga angivna konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder samt vad beträffande dessa fonder har att iakttagas skall alltjämt äga giltighet.

Oaktat vad i nästföregående stycke sägs, skall vad i 11 § första och femte styckena förordningen den 2 maj 1947, nr 174, stadgas om investeringsfonds återförande till beskattning inom viss angiven tidrymd ej längre gälla.

Beträffande sådan konjunkturinvesteringsfond och investeringsfond, som bildats före ikraftträdandet av nya förordningen, skall utöver vad som framgår av det förut sagda gälla *dels* att fonden må efter av Kungl. Maj:t meddelat tillstånd tagas i anspråk för ändamål, som avses med investeringsfond för skogsbruk enligt nya förordningen, *dels* att, såvitt avser fond för byggnader, fonden får tagas i anspråk för samtliga i 11 § första stycket vid a) nya förordningen angivna ändamål och *dels* att, då sådan äldre fond tages i anspråk jämlikt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande, vad i 15 § nya förordningen sägs skall äga motsvarande tillämpning.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 4 februari
1955.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, ZETTERBERG, TORSTEN NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, ANDERSSON, HEDLUND, PERSSON, HJALMAR NILSON, LINDELL, NORDENSTAM, LINDSTRÖM, LANGE.

Efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter anmäler chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, fråga om *vissa ändrade bestämmelser berörande företagsbeskattningen, m. m.* samt anför därvid följande.

1. Inledning

Den svenska skattelagstiftningen är i princip så uppbyggd att till beskattning för en viss tidsperiod — beskattningsåret — skall upptagas på perioden belöpande intäkter efter avdrag för på samma tidsperiod belöpande omkostnader. Det är med andra ord den under beskattningsåret uppkomna verkliga nettovinsten som skall beskattas. Från denna allmänna princip har emellertid i olika hänseenden avsteg gjorts. Särskilt gäller detta i fråga om den skattemässiga beräkningen av inkomst av rörelse. Sålunda lämnar kommunalskattelagens bestämmelser rörelseidkaren stor frihet att själv reglera den skattemässiga vinsten för ett visst år, nämligen genom att i önskad omfattning utnyttja rätten till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier, till fri värdering av varulager eller till skattefri avsättning till investeringsfond eller för framtida pensions- eller andra personalkostnader. Utnyttjandet av angivna möjligheter till s. k. vinstreglerande dispositioner kan alltså medföra att den inkomst, som upptages till beskattning för en viss tidsperiod, avsevärt understiger den faktiska inkomsten under samma period.

Under senare år har ökad uppmärksamhet ägnats det förhållandet, att föreliggande möjligheter för företagen att genom vinstreglerande dispositioner förskjuta beskattningen framåt i tiden av den under året faktiskt åtnjutna vinsten lämnar utrymme inte blott för en med obeskattade vinstmedel verkställd kapitaluppbyggnad utan även en likviditetsförstärkning

svarande mot skatten på vinstmedlen i fråga. Denna kapitalansamling och likviditetsförstärkning har i sin tur skapat förutsättningar för en expansiv investeringsverksamhet. I den mån denna förlagts till tider, då en viss återhållsamhet med investeringarna tett sig från samhällets synpunkt önskvärd, har skattereglernas konstruktion föranlett allvarliga erinringar av konjunkturpolitisk art. Därvid har särskilt framhållits att en av statsmakterna genomförd restriktiv kreditpolitik inte kunnat mer avsevärt inverka på de självfinansierande företagens expanderings.

Här må erinras att statsmakterna som led i strävandena att under de senaste åren upprätthålla samhällsekonomisk balans vidtagit en rad åtgärder såväl av penningpolitisk som skattepolitisk natur. Syftet har därvid varit att i viss omfattning motverka den av konjunkturförhållandena starkt stimulerade investeringsbenägenheten hos den enskilda sektorn av näringslivet.

Till åtgärder av först angivet slag hör främst de tidigare gällande bestämmelserna om affärsbankernas kassareserver och de sedermera träffade överenskommelserna mellan riksbanken och kreditinstituten om åtstramning i kreditgivningen. Som ett angeläget komplement till en restriktiv kreditpolitik vidtogs parallellt härmed vissa inskränkningar i de i skattelagarna givna möjligheterna till vinstreglerande dispositioner.

Av vidtagna åtgärder på det skattepolitiska planet må till en början erinras om de för beskattningsåren 1952 och 1953 gällande bestämmelserna om investeringsavgift, vilka direkt riktade sig mot vissa bestämda investeringar, i det verkställandet av sådana investeringar medförde att vederbörande fick till staten erlagga en på grundval av investeringskostnaden beräknad avgift. Övriga till sistnämnda grupp hänförliga åtgärder är på en gång av kreditåtstramande natur och ägnade att motverka investeringar av visst slag. Så var fallet beträffande den för beskattningsåret 1951 gällande investeringsskatten och de på beskattningsåren 1952 och 1953 tillämpliga bestämmelserna om varulagervärderingen vid inkomsttaxeringen. Bestämmelserna i sistnämnda del kom dock — med hänsyn till att sådana spekulativa lageruppbbyggnader, mot vilka bestämmelserna riktade sig, visat sig inte under tidsperioden i fråga ha ägt rum — aldrig att tillämpas vid taxeringen utan upphävdes av riksdagen före respektive beskattningsårs utgång. Av samma natur är de för beskattningsåren 1952—1954 gällande bestämmelserna om inskränkning i den fria avskrivningsrätten å maskiner och andra inventarier samt begränsningen i möjligheterna att göra avsättningar till pensions- och andra personalstiftelser samt till investeringsfonder. Dessa bestämmelser, som främst åsyftade de självfinansierande företagen, var alltså såtillvida av kreditbegränsande natur, att de försvårade eller förhindrade för de berörda företagen att genom vinstreglerande dispositioner erhålla mera avsevärda uppskov med beskattningen av de på de ifrågakommande åren belöpande verkliga vinstmedlen.

På därom gjord hemställan erhöll jag den 9 maj 1952 bemyndigande att tillkalla särskilda sakkunniga med uppgift att verkställa en översyn av vissa bestämmelser berörande företagsbeskattningen. Jag tillkallade samma dag ledamoten av riksdagens första kammare, f. d. lektorn H. L. E. Sjö-dahl, tillika ordförande, byråchefen i finansdepartementet G. F. E. Ceder-wall, ledamoten av riksdagens andra kammare, bankkamreraren S. H. Gus-tafson, byråchefen i finansdepartementet, kammarrättsrådet G. T. Hed-borg, civilekonomen G. A. Henrikson, ledamöterna av riksdagens första kam-mare, lantbrukaren O. S. Niklasson och teknologie doktorn E. J. Wehtje att verkställa nämnda utredning. Sedan Niklasson på egen begäran ent-ledigats från ifrågavarande uppdrag tillkallades ledamoten av riksdagens andra kammare, hemmansägaren R. L. Jansson att såsom utredningsman deltaga i utredningen.

Att såsom experter biträda utredningsmännen tillkallades bokförings-sakkunnige i riksskattenämnden, revisionsintendenten S. V. Lundell, bank-direktören L.-E. Thunholm samt numera professorn i företagsekonomi vid handelshögskolan i Stockholm N. E. B. Västhagen.

I de för utredningen meddelade direktiven erinrades inledningsvis om de åtgärder av penning- och skattepolitisk natur för vilka i det föregående redogjorts. I direktiven anfördes vidare.

Kommunalskattelagens bestämmelser rörande företagsbeskattningen är i åt-skilliga delar så utformade, att de direkt stimulerar investeringar av visst slag, däribland sådana i lager och inventarier. Företag, som arbetar under goda kon-junkturer och erhåller stora vinster, undgår temporärt en beskattning av dessa vinstmedel, därest sådana tillgångar anskaffas varå i skattelagarna normalt med-givna nedskrivningar kunna göras. Detta förhållande kan givetvis vara ägnat att befordra produktionsutvecklingen och möjliggöra en ur skilda synpunkter önskvärd konsolidering inom näringslivet. Men det är å andra sidan även uppen-bart, att — som jag framhöll i propositionen nr 200/1952 (med förslag till till-fällig begränsning i den fria avskrivningsrätten) — bestämmelsernas investe-ringsstimulerande effekt i vissa konjunkurlägen är av inflationsdrivande art och i sådana fall ur samhällets synpunkt följaktligen icke acceptabel.

Därefter erinrades om att 1950 års långtidsutredning, som för femårs-perioden 1951—1955 förordat en hård och aktiv finanspolitik, särskilt upp-märksammat verkningarna av företagsbeskattningens nuvarande utform-ning och därvid ifrågasatt en omläggning av företagsbeskattningen till en bruttobeskattning.

I direktiven anfördes vidare.

I nyssnämnda proposition berörde jag närmare reglerna om rätten till fri avskrivning å inventarier, vilka bestämmelser hör till de som i detta samman-hang är värda särskild uppmärksamhet. Jag framhöll därvid att det vore ange-läget undersöka huruvida dessa bestämmelser kunde så utformas att den fria avskrivningsrättens utnyttjande anpassades efter vad som ur samhällets syn-punkt vore i olika konjunkurlägen önskvärt. Vid en sådan utredning borde givetvis även beaktas näringslivets önskemål om sådan fasthet i skattereglerna

att ett tillfredsställande bedömande rörande finansieringen av inventarieförvärv m. m. kunde verkställas; en avvägning mellan de senast båda antydda synpunkterna kunde bli erforderlig. Även frågan om underlaget för avskrivningsrätten — anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet — och bestämmelserna om investeringsfonder borde i ett sådant sammanhang omprövas liksom spørsmålet huruvida vid sidan av inkomstskatten borde finnas en särskild skatteform, som riktade sig mot företagens utgifter och som i vissa konjunkturlägen borde sättas i tillämpning.

Den sålunda antydda utredningen, som alltså bör äsyfta permanenta bestämmelser på förevarande beskattningsområde, synes nu böra igångsättas.

Av det förut sagda framgår, att utredningens främsta uppgift är att undersöka möjligheterna att utforma de ifrågavarande beskattningsreglerna så att avskrivningsrättens omfattning under en viss tidsperiod göres beroende av vad som ur samhällets synpunkt kan anses vara för samma tidsperiod önskvärt med hänsyn till investerings- och kreditsynpunkter. Vid en närmare undersökning av detta spørsmål kan befinnas att en lagstiftning av antydd innebörd måste, för att få tillräcklig effekt, kompletteras med en samtidig omläggning av de bestämmelser, som reglerar möjligheterna att vidtaga andra vinstreglerande dispositioner än avskrivning å inventarier. Jag äsyftar därvid — förutom reglerna om avdrag för avsättning till investeringsfonder, vilka uppenbarligen har ett mycket intimt samband med den fria avskrivningsrätten — främst bestämmelserna om varulagervärdering och avdrag för avsättning till personalstiftelser. Skulle utredningen komma till en sådan uppfattning, bör i dess uppdrag ingå att undersöka även dessa områden och framlägga förslag till ändrade bestämmelser. Under utredningsarbetets gång torde få avgöras, huruvida eventuella förslag till omreglering av samtliga nyssnämnda bestämmelser bör framläggas samtidigt eller om de berörda frågorna bör successivt lösas. Vad särskilt angår avdrag för avsättning till pensionsstiftelser, synes det böra ankomma på utredningen att, oavsett denna frågas samband med skattelagstiftningens samordnande med konjunkturpolitiken, ompröva de nuvarande reglerna härom; till denna fråga får jag längre fram närmare återkomma. Härjämte bör utredningen pröva behovet och lämpligheten av en skatteform, som direkt tar sikte på företagens utgifter. Syftet med en sådan beskattning skulle vara att framkalla en noggrannare prövning än den som nu sker hos många företag beträffande behovet och angelägenheten av vissa utgifter och investeringar. I första hand synes böra uppmärksammas sådana utgifter, som utgör vid taxeringen avdragsgilla omkostnader. Beträffande bestämmelsernas utformning skall här icke sägas annat än att investeringsavgiftsförordningens föreskrifter kan erbjuda en viss vägledning.

Sedan i direktiven framhållits att det inte borde ifrågakomma att binda utredningen vid närmare utformade direktiv än som framgick av det nyss återgivna, underströks att utredningen borde ha fria händer att pröva hur ifrågavarande problem skulle lösas under beaktande av de olika intressen, mellan vilka en avvägning med nödvändighet måste göras. I direktiven antyddes emellertid vissa tänkbara lösningar. Följande torde här ytterligare få återges.

I fråga om varulagervärderingen kunde vara lämpligt att undersöka, huruvida bestämmelser kunde utarbetas som motverkade spekulativa investeringar i lager under tider, då en viss återhållsamhet i lageranskaffningarna bedömes såsom ur samhällets synpunkt önskvärd. Möjligen borde reglerna utformas så att de

allenast riktade sig mot direkta lagerökningar. Bestämmelserna synes närmast böra ha karaktär av en beredskapslagstiftning, som av statsmakterna kunde förklaras skola gälla för en viss förestående tidsperiod.

Beträffande den tidigare angivna utgiftsbeskattningen bör det stå utredningen fritt att pröva, huruvida en sådan beskattning bör inarbetas i den ordinarie skattelagstiftningen eller om — bland annat av hänsyn till önskemålet att icke onödigt komplicera det årliga taxeringsarbetet — bestämmelserna i fråga skall ha karaktär av beredskapslagstiftning, som kan sättas i tillämpning i tider då det ur det allmännas synpunkt framstår som särskilt angeläget att åstadkomma återhållsamhet på företagens utgiftssida.

Som jag förut framhållit hör ovedersägligen bestämmelserna om avdrag för avsättning till pensions- och andra personalstiftelser till de skatteregler som möjliggör vinstreglerande dispositioner av mera avsevärd omfattning. Redan på grund härav bör utredningen äga ompröva dessa bestämmelser. Därtill kommer att bestämmelserna med deras nuvarande utformning är komplicerade i tillämpningen och ur skilda synpunkter otillfredsställande konstruerade. Från taxeringsmyndigheternas sida har vid upprepade tillfällen anmärkts att bestämmelserna ofta utnyttjats i huvudsakligt syfte att uppnå opåkallade skattelättnader samt att myndigheterna saknar möjligheter att ingripa häremot. Sålunda har påpekats att avsättningar verkställas till pensionsstiftelser, oaktat att företaget har sina anställda pensionsförsäkrade i försäkringsanstalt eller direkt belastar omkostnadskontot med aktuella pensionsutgifter. Dessa erfarenheter borde, har det framhållits, föranleda att man prövade huruvida företag, som bildade pensionsstiftelser, skulle åläggas föra sina samtliga pensioneringskostnader över stiftelsen. Vidare har invänts att sedan avsättning till s. k. fri pensionsstiftelse verkställts — en sådan avsättning behöver icke innefatta mer än utfärdandet av ett skuldebrev och en mot skuldebrevets belopp svarande utgiftsnotering i räkenskaperna — förloras kontrollen över stiftelsen och hur dess förmögenhet användes. Även invändningar av annan art har riktats mot bestämmelserna på förevarande område. Vad angår övriga personalstiftelser har framhållits att avdrag enligt gällande bestämmelser visserligen skall medges blott om stiftelsens tillgångar skall användas för omkostnader av för stiftelsebildaren i och för sig avdragsgill natur, men att icke sällan förekommit att tillgångarna i fråga, oaktat vad på förhand uppgivits, använts i icke obetydlig omfattning för ändamål av annat slag än det nyss nämnda.

Vid en omprövning av de nu senast antydda bestämmelserna bör givetvis iakttagas, att de synpunkter av social natur, som vid de nuvarande bestämmelsernas utformning beaktades, bli i förevarande sammanhang i lika mån tillgodosedda.

Avsikten med den nu ifrågasatta översynen av vissa mycket betydelsefulla bestämmelser på företagsbeskattningens område bör icke vara att i och för sig åstadkomma en skärpt företagsbeskattning. Avsikten är att få bestämmelserna ur skilda synpunkter mer ändamålsenligt utformade. På grund härav bör det ingå i utredningens uppdrag att pröva, huruvida de bestämmelser, som kan komma att föreslås, bör föranleda att företagens statliga inkomstskatt beräknas efter annan eller andra procentsatser än nu gällande. Jag vill emellertid framhålla, att den omständigheten att utredningen kan komma att föreslå bestämmelser som skulle framdeles omöjliggöra ett nu förekommande men av lagstiftaren uppenbarligen icke avsett utnyttjande av skattereglerna i och för sig icke kan betraktas som en skärpt företagsbeskattning.

Utredningsmännen, som antagit benämningen *företagsbeskattningskommittén*, har med skrivelse den 16 augusti 1954 överlämnat betänkande med förslag till ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19). Vid betänkandet fogade, av kommittén utarbetade författningsförslag torde få såsom *Bihang 1* fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över företagsbeskattningskommitténs betänkande har, efter remiss, *yttranden* avgivits av fullmäktige i riksbanken och riksgäldskontoret, statskontoret, justitiekanslersämbetet, riksräkenskapsverket, arbetsmarknadsstyrelsen, kammarrätten, riksskattenämnden, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna i Stockholm, Göteborg, Gävle och Karlstad, Smålands och Blekinge handelskammare, Skånes handelskammare, Västergötlands och Norra Hallands handelskammare, Gotlands handelskammare, Östergötlands och Södermanlands, Västernorrlands och Jämtlands läns, Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare samt handelskammaren för Örebro och Västmanlands län), skogsstyrelsen, lantbruksstyrelsen, riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap, riksförsäkringsanstalten, överståthållarämbetet, vidare sjutton länsstyrelser nämligen länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Kalmar, Malmöhus, Gotlands, Kristianstads, Värmlands, Blekinge, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län, försäkringsinspektionen, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Sveriges redareförening, Kooperativa förbundet, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Försäkringsanstalterna Folket och Samarbete, Thulebolagen, Svensk industriförening, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, landsorganisationen i Sverige, tjänstemännens centralorganisation, Sveriges akademikers centralorganisation, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Riksförbundet landsbygdens folk, Svenska företagares riksförbund och Svenska riksborgen, förening u. p. a.

Därjämte har skrivelser i anledning av betänkandet inkommit från professorn A. ter Vehn och lektorn S. Kellgren vid företagsekonomiska institutionen vid handelshögskolan i Göteborg och Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund.

Vidare torde få omnämnas, att vissa myndigheter och organisationer beretts tillfälle att avgiva yttrande över betänkandet utan att de begagnat sig därav, nämligen bl. a. Sveriges skogsägareförbund och Svenska landskommunernas förbund.

Åtskilliga av näringsorganisationerna har åberopat ett yttrande, som avgivits av delegerade för Sveriges industriförbund, Stockholms handelskam-

mare, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund. Detta yttrande benämnes i fortsättningen näringslivets skattedelegations yttrande.

Jag får här tillika omnämna att framställningar inkommit den 17 maj 1954 från *Sveriges redareförening* med hemställan om ändring av gällande beskattningsbestämmelser i fråga om rederiföretags rätt till avdrag för kostnader för klassning av fartyg, den 8 september 1954 från *Svenska företagar- riksförbund* angående skattepolitikens utformning i vissa hänseenden samt den 27 augusti 1954 från *Aktiebolaget Volvo* angående den nu gällande begränsningen av rätten till avdrag för nedskrivning å kontraherade men ej levererade varor.

2. Konjunkturer och företagsbeskattning

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén har inledningsvis lämnat vissa allmänna synpunkter rörande konjunkturväxlingarnas karaktär och konjunkturpolitikens olika medel för att därmed ange den roll, som härvidlag kan tillkomma företagsbeskattningen. Vad kommittén härom anfört kan i det väsentligaste återges på följande sätt.

Investeringsnarnas roll. I detta avseende anför kommittén, att en hög och jämn sysselsättning av samhällets produktiva resurser var en allmänt accepterad målsättning för den ekonomiska politiken. För att nå detta mål erfordrades en konjunkturpolitik som syftade till att stabilisera de totala utgifterna i samhällsekonomin, d. v. s. den samlade efterfrågan, privat och offentlig, för konsumtion och investeringar. I de flesta situationer torde därvidlag en kombination av olika konjunkturpolitiska medel böra ifrågakomma. Kommittén har funnit det falla utanför dess uppgift att närmare ingå på frågan om avvägningen mellan olika konjunkturpolitiska medel. Kommittén understryker emellertid att det var uppenbart att åtgärder syftande till en stabilisering av investeringsverksamheten måste tillmätas stor vikt, helst som fluktuationer, sammanhängande med såväl tekniska omständigheter som psykologiska faktorer, erfarenhetsmässigt spelade en mycket betydelsefull roll i konjunkturförloppet. Detta gällde investeringar såväl i varulager som i bostadshus och industriella anläggningar, maskiner o. d.

I detta sammanhang återoppar kommittén följande uttalande av 1949 års investeringskommitté (SOU 1953: 6, s. 13).

I den ekonomiska utvecklingen spelar investeringsverksamheten en betydelsefull roll. I varje hushållning är det möjligt och till och med ofrånkomligt att

företa investeringar. Produktionsinsatser kunna nämligen tillföras produktionsapparatens fasta och rörliga element utan att omedelbart tagas i anspråk för slutlig konsumtion, och det är tillika nödvändigt att bygga ut produktionsapparatens fasta anläggningar samt utöka dess rörliga kapital, om en fortlöpande produktionsökning skall kunna hållas vid makt. Vad som gjort denna samhällsekonomiens expansionsprocess till ett praktiskt konjunkturpolitiskt problem är emellertid den omständigheten, att investeringsverksamheten ofta präglas av en avsevärd instabilitet, vilket har återverkningar på inkomstbildningen inom samhällsekonomin i övrigt.

Det erbjuder inte någon större svårighet att förklara varför det kan förekomma häftigare växlingar inom investeringsverksamheten än inom övrig ekonomisk verksamhet. Utbyggnaden av samhällets rörliga kapital eller dess lagerhållning kan ju i och för sig mycket väl koncentreras till vissa perioder, utan att de löpande produktions- och distributionsprocesserna däremellan i rent tekniskt avseende behöva lida något avbräck. På motsvarande sätt låter sig förklaras hur en liknande koncentration i tiden också kan förekomma inom utbyggnaden av varaktiga anläggningar. Mellan de speciellt livliga utbyggnadsperioderna kan man ju för den löpande produktionen utnyttja tjänster från det fasta realkapitalbeståndet som blivit upplagrade under »högkonjunkturen».

Investeringarnas storlek. Mot bakgrunden av det nyss anförda har kommittén funnit det vara av intresse att ange storleksordningen av investeringsutgifterna i förhållande till andra utgifter inom den svenska samhällsekonomin. Detta förhållande framgår av den i följande tabell (*tabell 1*) uppställda försörjningsbalansen för åren 1938/39 och 1946—1953, byggd på konjunkturinstitutets nationalbokföring.

Kommittén anmärker, att de privata bruttoinvesteringarna såväl under det sista förkrigsåret som under efterkrigstiden genomsnittligt tagit i anspråk 17,5 procent av bruttonationalprodukten, en andel som dock varierat mel-

Tabell 1. Försörjningsbalans 1938/39. 1946—1953

Miljoner kronor i löpande priser

	1938/39	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953
Privat konsumtion...	8 460	15 120	16 370	17 790	18 090	19 560	22 200	24 380	25 080
Offentlig konsumtion	1 000	2 230	2 450	2 850	3 020	3 210	3 960	4 820	5 350
Summa konsumtion	9 460	17 350	18 820	20 640	21 110	22 770	26 160	29 200	30 430
Privat inhemsk bruttoinvestering	2 240	4 150	4 970	4 830	4 790	5 540	6 630	6 890	7 260
Offentlig inhemsk bruttoinvestering..	860	1 780	2 060	2 530	2 760	3 030	3 780	4 930	5 700
Summa inhemsk bruttoinvestering	3 100	5 930	7 030	7 360	7 550	8 570	10 410	11 820	12 960
Lagerförändring. . . .	+ 250	+ 90	+ 380	+ 340	+ 140	— 70	+ 990	+ 820	— 350
Bytesbalansens saldo	— 40	— 100	— 1 440	— 410	+ 500	+ 180	+ 950	+ 180	+ 330
Bruttonationalprodukt till marknadspris	12 770	23 270	24 790	27 930	29 300	31 460	38 510	42 020	43 370

Meddelanden från Konjunkturinstitutet, Ser. A:25, s. 8.

lan högst 20 procent 1947 och lägst 16,3 procent 1949. De offentliga bruttoinvesteringarna hade successivt stigit från 6,7 procent 1938/39 och 7,8 procent 1946 till 13,1 procent av bruttonationalprodukten 1953.

Därefter anföres att med hänsyn till utredningsuppdragets natur kommittén funnit det angeläget att söka besvara frågan hur stor del av investeringarna som påverkades av hur reglerna för företagsbeskattningen var utformade. Enligt kommitténs mening kunde bostadsbyggandet och åtminstone någon del av investeringarna inom jordbruket endast i mindre utsträckning bli föremål för sådan påverkan. Detta måste däremot i större eller mindre grad vara fallet beträffande investeringarna inom övriga i följande tabell (*tabell 2*) redovisade områden. Kommittén beräknade att 60—70 procent av de privata bruttoinvesteringarna eller en utgiftssumma på 4 å 5 miljarder kronor 1953 berördes av företagsbeskattningens utformning. Detta motsvarade 35—40 procent av de totala — privata och offentliga — bruttoinvesteringarna sagda år.

Tabell 2. Privat bruttoinvestering 1938/39. 1946—1953

	Procenttal								
	1938/39	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953
1. Bostäder ¹	41,1	39,8	37,6	28,4	29,9	28,6	26,0	27,2	27,4
2. Industri.....	26,7	28,3	31,1	35,5	37,3	36,1	37,7	35,1	30,8
3. Kraft- och belysningsverk.....	1,2	1,9	2,1	2,8	2,9	2,9	2,1	3,6	3,3
4. Jordbruk (ekonomi- byggnader och ma- skiner).....	10,2	10,4	10,1	12,6	13,4	12,7	12,4	12,6	12,2
5. Transportmedel.....	16,6	16,8	16,3	17,4	13,0	16,5	18,8	18,3	23,0
6. Övrigt.....	4,2	2,8	2,8	3,3	3,5	3,2	3,0	3,2	3,3
Summa	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Miljoner kronor.....	2 241	4 153	4 966	4 832	4 791	5 542	6 633	6 894	7 263

¹ Bostadsinvesteringarnas sjunkande andel sammanhänger delvis med att bostadsbyggandet i viss utsträckning flyttats över till den offentliga sektorn.

Tabell 3. Enskilda bruttoinvesteringar 1953

	Miljoner kronor		
	Totalt	Under- håll	Övrigt
1. Bostäder.....	1 994	716	1 278
2. Industri.....	2 236	819	1 417
3. Kraft- och belysningsverk....	239	21	218
4. Jordbruk.....	888	466	422
5. Transportmedel.....	1 668	562	1 106
6. Övrigt.....	238	41	197
Summa	7 263	2 625	4 638

Underhållsutgifterna. Kommittén påpekar, att även om underhållsutgifterna kunde variera från år till år, de dock i stort sett torde vara stabilare än investeringarna i övrigt. Det kunde därför i konjunkturpolitiskt sammanhang vara motiverat att utskilja utgifterna för underhåll av produktionsapparaten. Dessa senare utgifter ingick nämligen i de förut lämnade uppgifterna å storleken av de privata bruttoinvesteringarna. Fördelningen av bruttoinvesteringarna på underhåll och övrigt inom den privata sektorn belyses av denna tabell (*tabell 3*).

Byggnader och maskiner. Vid diskussionen rörande investeringsstrukturen fanns vidare anledning, framhåller kommittén, att skilja mellan investeringar i byggnader och anläggningar å ena sidan samt i maskiner och andra verkstadsprodukter å den andra. Om man till en »allmän sektor» hänförde statens och kommunernas investeringar samt investeringar i bostadsbyggen och kraftverksanläggningar, fann man att byggnadsinvesteringarna dominerade inom denna sektor, medan investeringarna inom företagssektorn i högre grad var inriktade på maskinanskaffningar o. d. Kommittén hänvisar i detta hänseende till följande av investeringskommittén gjorda sammanställning (*tabell 4*).

Tabell 4. Investeringsverksamheten 1951 uppdelad på vissa kategorier
(Lagerinvesteringar samt reparationer och underhåll inte inberäknade)
Miljoner kronor

	Byggnader och anlägg- ningar	Maskiner och andra verk- stadsprodukter	Samtliga investeringar
A. Investeringar inom den allmänna sek- torn (stat, kommun, bostäder och kraft- verk).....	3 000	1 000	4 000
B. Investeringar inom företagssektorn (jordbruk, industri, handel, privat sam- färdse).....	800	2 200	3 000
Summa A + B	3 800	3 200	7 000

Utlandets inflytande. Kommittén anför härom, att ett litet land som Sverige med en relativt omfattande utrikeshandel även i konjunkturhänseende måste bli starkt beroende av de internationella växlingarna. Det förelåg därför ett stort intresse från vårt lands sida av internationell samverkan för konjunkturstabilisering och för sådana betalningsarrangemang, som dämpade konjunkturspridningen från ett land till ett annat. Man borde dock inte vara alltför optimistisk beträffande möjligheterna att helt eliminera internationella konjunkturfluktuationer. I samma mån fick man räkna med att förhållandena i vårt land inte kunde undgå att påverkas av sådana fluktuationer och att den inhemska ekonomiska politikens möjlig-

heter i viss mån begränsades av hänsynen till de internationella betingelserna. Man fick också räkna med att dessa måste få vissa verkningar på de privata investeringarnas omfattning.

Motkonjunktur. Mot bakgrunden av det nyss anförda har kommittén sökt besvara frågan om det är möjligt att åstadkomma en stabilisering av den totala investeringsverksamheten genom att investeringarna utanför företagssektorn bringades att variera i omvänt förhållande till konjunkturerna. Kommittén finner att i viss utsträckning möjligheter härtill givetvis förelåg, och inte minst under efterkrigsåren hade sålunda bostadsbyggandet och den offentliga investeringsverksamheten hållits tillbaka under vissa skeden, då den industriella anläggningsverksamheten ställt mycket betydande anspråk på landets produktiva resurser. Man borde dock inte ställa alltför stora förhoppningar på möjligheterna att på denna väg stabilisera den totala investeringsverksamheten. I ett högkonjunkturläge kunde det vara svårt att vinna en tillräckligt kraftig nedpressning av investeringarna inom den allmänna sektorn för att ge utrymme för den spontana ökningen inom företagssektorn. Och i ett lågkonjunkturläge var det ingalunda säkert att en utökning av bostadsbyggandet och offentlig investeringsverksamhet i alla avseenden utgjorde någon lämplig ersättning för en nedgång i företagens investeringar. Detta framgick tydligt, anför kommittén, av investeringskommitténs kommentarer till den senast återgivna tabellen (SOU 1953: 6 s. 72—73).

Såsom framgår av tabellen uppgingo 1951 ny- och reinvesteringar inom den allmänna sektorn (d. v. s. bostäder, kraftverk och offentliga anläggningar) till ca 4 miljarder kronor. Härav utgjorde 3 miljarder byggnader och anläggningar samt 1 miljard maskiner och andra verkstadsprodukter, däribland militär utrustning till ett belopp av ca 500 miljoner kronor. Om man bortser från den militära materielanskaffningen, vars omfattning inte i någon väsentlig mån torde påverkas av konjunkturpolitiska överväganden, uppgår således hela den årliga anskaffningen av maskiner och andra verkstadsprodukter inom den allmänna sektorn till omkring 500 miljoner kronor eller mindre än fjärdedelen av motsvarande investering inom företagssektorn. Det kan under sådana omständigheter inte anses anmärkningsvärt att den offentliga investeringsreserven endast i ringa utsträckning omfattar investeringar av annat slag än byggnads- och anläggningsarbeten. Det torde också vara uppenbart att varje mera betydande utvidgning av investeringsverksamheten utanför företagssektorn främst måste komma att avse byggnader och anläggningar. Om en mera avsevärd tillbakagång i företagens investeringsverksamhet till fullo skall kunna kompenseras genom investeringsökningar på andra områden, måste det sålunda finnas möjligheter att utvidga den totala byggnads- och anläggningsverksamheten utöver dess normala omfattning, varvid arbetskraft tillfälligt finge överföras dit främst från verkstadsindustrien. Men en sådan tillfällig utökning av byggnads- och anläggningsverksamheten skulle sannolikt visa sig vanskelig att genomföra ur åtskilliga synpunkter.

Om möjligheterna att variera den offentliga investeringsverksamheten samt bostadsproduktionen i omvänt förhållande till konjunkturerna således framstå

såsom starkt begränsade, så innebär detta å ena sidan att det inte längre finns skäl att hoppas på en fullständig konjunkturutjämning inom den totala investeringsverksamheten. Å andra sidan blir det som följd härav desto mera angeläget att undersöka alla rimliga medel för att dämpa konjunkturrörelserna inom företagens investeringsverksamhet.

Företagsbeskattningskommittén, som funnit investeringskommitténs argumentering på denna punkt bärkraftig, uttalar att det visserligen var angeläget, att alla möjligheter tillvaratogs att genom variationer i investeringarna inom den allmänna sektorn kompensera växlingarna i företagens investeringsverksamhet. Man måste dock beakta att utrymmet för en sådan motkonjunktur var begränsat. I de flesta lägen torde därför, enligt kommitténs mening, en konjunkturreglerande politik inte kunna stanna vid försök att ernå en motkonjunktur av antytt slag utan måste även inriktas på åtgärder för att parallellt påverka såväl offentliga som enskilda investeringar.

Konjunkturpolitikens medel. Kommittén framhåller, att den inte funnit skäl att behandla de åtgärder som kunde erfordras för att stabilisera investeringsverksamheten inom den allmänna sektorn. När det åter gällde att påverka investeringarna inom företagssektorn kunde, efter vad därefter framhållles, olika medel komma i fråga såsom direkta regleringar, penningpolitik och finanspolitiska åtgärder. I allmänhet torde det bli fråga om en kombination av flera sådana medel, vilkas användning fick avpassas efter det vid varje tillfälle föreliggande ekonomiska läget. Kommittén framhåller, att den inte hade för avsikt att ingå på en bedömning av de betydelsefulla politiska avvägningsproblem, som därvid uppkom. Den inskränkte sig till några allmänna principiella betraktelser, som kunde vara ägnade att belysa den roll speciellt företagsbeskattningsens regler kunde spela därvidlag.

I fråga om *byggnadsregleringens* användning för att stabilisera företagsinvesteringarna anför kommittén följande uttalande av investeringskommittén (s. 73).

Vid tillgång till en byggnadsreglering skulle det teoretiskt vara möjligt att föra den ekonomiska politiken i övrigt på ett sådant sätt, att det alltid förelåg en reserv av icke beviljade byggnadsprojekt, vilken skulle kunna anlitas så snart några depressionstendenser gjorde sig gällande. Genom att ömsevis dämna upp och tappa ur denna reserv skulle det vara möjligt att bibehålla stabilitet inom byggnadsverksamheten trots cykliska växlingar i investeringsbenägenheten. Men av de projekt, som nekas tillstånd under en högkonjunktur blir det sannolikt endast en del som byggherrarna komma att vara angelägna om att genomföra också under en efterföljande konjunkturavmattning. Med avseende på företagens investeringsverksamhet skulle det dessutom vara en avgörande svaghet hos den antydda utjämningsmetoden att den i huvudsak skulle vara tillämplig endast på deras byggnads- och anläggningsverksamhet men inte på deras an-

skaffning av maskiner och andra verkstadsprodukter och ännu mindre på deras investeringar i lager. Den begränsande inverkan på maskinanskaffningen, som indirekt skulle kunna utövas genom byggnadsregleringen, är ju som tidigare framhållits synnerligen ofullständig. I sämsta fall skulle man f. ö. kunna framkalla en accentuering av konjunkturfluktuationerna inom maskinanskaffningen i stället för en utjämning av dessa.

Företagsbeskattningskommittén tillägger att, som framgått av det tidigare återgivna, det var just för företagens maskinanskaffning som en utjämning borde eftersträvas. Investeringskommittén hade för sin del dragit följande slutsats (s. 74): »Ur konjunkturutjämningsynpunkt måste därför penning- och finanspolitiska kontrollåtgärder, som kunna inverka på företagens totala investeringsverksamhet, vara att föredra framför fysiska kontroller, som äro verksamma endast med avseende på företagens byggnadsinvesteringar.»

Beträffande *penningpolitiska* åtgärder anföres följande.

Investeringskommittén har behandlat penningpolitiska åtgärder i flera olika sammanhang. Investeringskommittén har i denna fråga uttalat: »I sådana fall då den ekonomiska politiken likväl anses böra inriktas på att tillfälligtvis öka den allmänna sektorns andel av investeringsverksamheten finns det emellertid möjligheter att vidtaga penning- och finanspolitiska åtgärder, som i första hand drabba företagens investeringar. Sådana äro även att föredraga med tanke på de fysiska kontrollernas osmidighet. Såsom tidigare framhållits måste dessutom en fysisk kontroll sådan som byggnadsregleringen med hänsyn till byggnadsinvesteringarnas begränsade betydelse för företagen vara förhållandevis ineffektiv, om det speciellt gäller att hålla tillbaka företagens investeringar» (s. 66). — Det förefaller dock som om de penningpolitiska medlens effektivitet skulle begränsas av det även av investeringskommittén inledningsvis omtalade förhållandet, att »för företagsinvesteringarna har finansiering över den allmänna kapitalmarknaden inte samma betydelse som för övriga investeringar» (s. 18). Men vissa verkningar kan likväl uppnås av penningpolitiska kontrollåtgärder »genom en begränsning av företagens lånemöjligheter. Eftersom likviditeten brukar vara ojämnt fördelad, finns det alltid företag med lånebehov också i sådana lägen där det kan konstateras, att likviditeten genomsnittligen är stark för företagssektorn i dess helhet. Sådana företags möjligheter att finansiera investeringar bero i hög grad på om de kunna få låna av affärsbankerna, som bl. a. förvalta de mera likvida företagens tillgodohavanden. En penningpolitik som på det ena eller andra sättet söker tvinga affärsbankerna att bedriva en restriktiv kreditgivning kan i viss utsträckning förhindra att de mera likvida företagens tillgodohavanden tagas i anspråk för andra företags investeringar» (s. 25—26).

Företagens likviditet. Kommittén hänvisar till de undersökningar rörande industrins bruttosparande och bruttoinvesteringar, som utförts inom konjunkturinstitutet på grundval av statistiska centralbyråns sedan 1950 sammanställda företagsstatistiska uppgifter (»Konjunkturläget hösten 1953», Meddelanden från konjunkturinstitutet, serie A: 24, bil. 1).

Därvid avses med bruttosparande företagens avskrivningar å anlägg-

ningstillgångar och den redovisade vinsten inklusive avsättningar till fonder och personalstiftelser efter avdrag för skatteavsättningar och utdelningar.

Angående det använda begreppet för bruttoinvesteringar anför kommittén.

Investeringarna innefattar all ny- och ombyggnadsverksamhet samt ny- och ersättningsanskaffning av maskiner, apparater, fordon etc. Härei ingår dock ej kostnader för reparationer och underhåll, vilka om de inräknats i investeringarna, skulle ha medfört en motsvarande ökning av sparandet och således ej påverkat sparandeöverskottets storlek. Vid försäljning av anläggningstillgångar uppkommen vinst eller förlust har reglerats över vinst- och förlustkontot och därvid ökat (resp. minskat) sparandet med motsvarande belopp, varför ej heller denna omständighet inverkar på sparandeöverskottets storlek. Lagerposten slutligen borde egentligen, liksom fallet är med övriga investeringar, representeras av de mot förändringarna i lagret svarande *faktiska* kostnaderna och ej av det bokförda värdet, som i hög grad är beroende av värderingsprinciperna. Om en nedskrivning av lagrets värde ägt rum vid årets slut, innebär detta emellertid, att den i statistiken redovisade bruttovinsten och därmed även bruttosparandet enligt ovan angivna definition minskats med samma belopp. Sparandeöverskottets storlek är således oberoende av lagervärderingsmetoden så länge sparandet och de totala investeringarna påverkas på likartat sätt av den använda värderingsprincipen. Eftersom uppgift om denna bokföringsmässiga nedskrivning ej varit tillgänglig, har, för att uppfattning skall erhållas om sparandeöverskottets storlek, förändringen i det bokförda värdet använts.

Kommittén redovisar därefter, med utgångspunkt från den nyss omnämnda undersökningen, i en tabell relationerna mellan bruttosparande och bruttoinvesteringar åren 1950—1952. I denna tabell betecknas bruttosparandet med S, investeringar i anläggningstillgångar med I_A samt investeringar i anläggningstillgångar och lager med $I_A + I_L$, därvid lagerinvesteringarna beräknats på grundval av förändringar i lagrens bokförda värden. I tabellen har medtagits de företag, för vilka uppgifter förelegat för alla tre åren 1950—1952, tillhoppa 762 företag med 356 000 arbetare 1952 eller ca 55 procent av hela arbetarantalet hos de i industristatistiken ingående företagen. Tabellen (*tabell 5*) innehåller följande uppgifter.

Tabell 5. Bruttosparande och bruttoinvesteringar 1950—1952

Miljoner kronor

År	S	I_A	$I_A + I_L$
1950.....	1 366,1	1 016,6	1 062,5
1951.....	1 529,6	1 235,1	1 826,3
1952.....	1 377,5	1 202,3	1 745,2
Tillhoppa	4 273,2	3 454,0	4 634,0

Av tabellen framgick, framhåller kommittén, att bruttosparandet för de ifrågakvarande företagen tillhoppa alla åren översteg investeringarna i an-

läggningsstillgångar. Av största intresse var emellertid att jämföra sparandet med de totala investeringarna sådana de framträdde i den sista kolumnen i tabellen. Den vid en sådan jämförelse framträdande differensen angav nämligen i vilken utsträckning företagen för de angivna investeringarna behövt anlita upplåning utifrån resp. kunnat förbättra sin likviditet. År 1950 förelåg för de ingående företagen tillhoppa ett sparandeöverskott, för de båda följande åren däremot ett upplåningsbehov.

Kommittén anmärker, att förhållandena emellertid växlade starkt från företag till företag och olika branscher emellan. Här om anföres följande.

År 1950 var mellan 60 och 70 procent av företagen helt självfinansierande och förhållandena var i detta avseende gynnsamma inom flertalet industrigrenar. Det kan anmärkas, att lagrens volym detta år torde undergått någon minskning. Följande år var bilden mera splittrad. Endast mellan 35 och 40 procent av företagen var i anförd mening självfinansierande. Olika heterna mellan branscherna var stora, med betydande överskott särskilt inom de exporterande skogsindustrierna och ett ansträngt läge för hemmamarknadsindustrierna, särskilt textilindustrin. Främst på grund av avsättningssvårigheterna för de sistnämnda branscherna ägde en betydande ökning av lagervolymen rum (för de i tabell 5 medtagna företagen uppskattningsvis av storleksordningen 300 miljoner kronor). År 1952 var läget ånyo omkastat. Skogsindustrierna såg sina försäljningsinkomster gå ned, sina lager växa och sin finansiella ställning försämrats, medan en viss återhämtning inträdde för konsumtionsvaruindustrierna. Över 60 procent av företagen var helt självfinansierande. — Totalt för hela treårsperioden 1950—52 var 330 av de i tabell 5 ingående 762 företagen i här angiven mening självfinansierande.

Uppenbart var, tillägger kommittén, att helt självfinansierande företag inte i samma mån som mera kreditbetonade företag kunde påverkas av en kreditåtstramning, som företogs i syfte att dämpa en extrem högkonjunktur. I den mån en betydande del av företagen, såsom de nyss anförda uppgifterna syntes antyda, var självfinansierande kunde därför ett behov föreligga att i vissa lägen komplettera en restriktiv penningpolitik med åtgärder av finanspolitisk natur som begränsade företagens möjligheter att göra investeringar på grundval av inom företagen uppsamlade sparmedel.

Kommittén betonar, att å andra sidan inte allt för vittgående slutsatser kunde dras av det framlagda materialet, samt tillägger.

För det första måste understrykas, att de år som inbegripes i denna undersökning representerar en period av förmodligen helt exceptionell karaktär, bl. a. med hänsyn till den osedvanligt starka vinstkonjunktur, som under åren 1950—1951 präglade skogsindustrin. För det andra visar även dessa siffror, att en tillräckligt stor del av företagssektorn är så pass beroende av kreditmarknaden att en restriktiv penningpolitik i och för sig kan beräknas få en starkt återhållande effekt på investeringsverksamheten totalt sett, låt vara att denna effekt kan väntas slå ojämnt med hänsyn till det skiftande likviditetsläget inom olika branscher och olika företag. För det tredje är det sannolikt att en allmän åtstramning på kreditmarknaden även inom helt självfinansierande företag manar till större omtanke om likviditetsberedskapen och därmed leder till större återhåll-

samhet i investeringshänseende. I ett knappt penningläge kan nämligen dessa företag snabbt komma i den situationen att deras likvida resurser blir uttömda och de blir beroende av upplåningen på kreditmarknaden.

Efter vad därefter anföres syntes utvecklingen på den svenska kreditmarknaden bekräfta, att trots att många företag utan tvivel kunnat grunda en väsentlig del av sin investeringsverksamhet på självfinansiering, näringslivets beroende av upplåningen på kreditmarknaden dock varit mycket utpräglat under de mest markerade högkonjunkturåren. För att belysa detta har kommittén sammanställt vissa uppgifter, delvis grundade på ungefärliga uppskattningar, beträffande industrins ianspråktagande av kredit under åren 1946—1953. Uppgifterna är sammanställda i en tabell (tabell 6) av följande innehåll.

Tabell 6. Förändringar i utestående industrikrediter under åren 1946—1953

	Miljoner kronor							
	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953
Affärsbankerna ¹	— 10	+ 220	+ 275	— 40	+ 75	+ 440	+ 30	— 200
Försäkringsbolagen ² ...	+ 8	+ 51	+ 24	+ 31	+ 18	+ 45	+ 139	—
AB Industrikredit.....	+ 1	+ 10	+ 12	+ 3	+ 2	+ 2	+ 5	+ 2
Obligationslån ³	— 14	+ 162	+ 130	+ 82	— 21	+ 8	+ 61	+ 159
Förlagslån ³	—	+ 116	+ 86	—	+ 39	+ 87	+ 20	+ 1
	— 15	+ 559	+ 527	+ 76	+ 113	+ 582	+ 255	— 38

¹ Uppskattningar grundade på Svenska Bankföreningens statistik angående bankkrediternas fördelning på näringsgrenar.

² Lån mot inteckning i fabriksfastighet.

³ Emissioner — amorteringar.

Kommittén erinrar att under efterkrigstidens högkonjunktur förelegat två markerade toppar, nämligen åren 1947—1948 och 1950—1951. Tabellen visade klart att det under båda dessa perioder förelegat en mycket kraftig ökning av industriföretagens upplåning såväl från affärsbankerna som på marknaden för långfristigt kapital. En kraftig minskning av kreditanspråken visade sig däremot föreligga inte blott stabiliseringsåret 1949 utan även åren 1952—1953. Den senare nedgången måste till stor del ses som resultat av den mycket restriktiva kreditpolitik som insattes i början av 1952.

Enligt kommitténs uppfattning tydde de anförda siffrorna på att spelrummet för en restriktiv kreditpolitik och därmed möjligheterna att förhindra en överdriven ansvällning av de privata investeringarna under efterkrigstiden varit betydande. Sannolikheten talade för att så även i fortsättningen skulle komma att vara fallet.

Företagsbeskattningens roll. Utan att ytterligare ingå på avvägningen mellan kreditpolitiska och finanspolitiska åtgärder understryker kommittén

önskvärdheten av en samordning av politiken på dessa båda fält. Verkningarna av exempelvis åtgärder på företagsbeskattningens område måste i hög grad bli beroende av den penningpolitik, som samtidigt fördes. Det var för kommittén sålunda uppenbart, att en konjunkturstabilisering inte kunde åstadkommas allenast med hjälp av företagsbeskattningen utan att denna måste ingå som ett led i en allmän, på detta syfte inriktad ekonomisk politik. Från rent konjunkturpolitiska synpunkter var det angeläget att de olika bestämmelserna i företagsbeskattningen fick en sådan utformning att de inte i och för sig tenderade att skärpa konjunkturfluktuationerna i företagens investeringar. Därutöver kunde man diskutera mera speciella skattepolitiska åtgärder, som kunde behöva tillgripas i särskilda situationer.

I detta sammanhang må följande tilläggas.

Som av den fortsatta framställningen kommer att framgå har företagsbeskattningskommittén framlagt förslag till åtskilliga ändringar i reglerna för företagsbeskattningen, vilka ändringar innefattar en viss åtstramning i möjligheterna till s. k. vinstreglerande dispositioner. Mot vissa av dessa ändringsförslag har ledamöterna i kommittén herrar Gustafson och Wehtje i ett gemensamt vid betänkandet fogat yttrande anfört reservation. De skäl, som reservanterna åberopat till stöd för den av dem hävdade uppfattningen, kommer jag att i vederbörliga sammanhang redovisa. Redan nu må emellertid omnämnas, att en av de utav nämnda reservanter åberopade omständigheterna är att enligt deras mening de ifrågasatta åtstramningarna skulle utöva inverkan på en jämförelsevis begränsad del av den totala investeringsverksamheten i samhället. Därvid hänvisas till delar av det siffermaterial, som av mig i det föregående återgivits från betänkandet.

Remissyttrandena

I det övervägande antalet remissyttranden, som avgivits över företagsbeskattningskommitténs betänkande, har några invändningar inte riktats mot det nyss återgivna, av kommittén sammanställda materialet. Det samma gäller beträffande kommitténs allmänna diskussion rörande konjunkturväxlingarnas karaktär och konjunkturpolitikens möjligheter. Vissa invändningar och påpekanden, som delvis hänför sig till kommitténs i det följande redovisade överväganden men samtidigt har anknytning till nu förevarande avsnitt, har emellertid framställts av landsorganisationen, näringslivets skattedelegation, vissa handelskamrar, Kooperativa förbundet, länsstyrelsen i Kristianstads län samt kammarrätten.

För det huvudsakliga innehållet i dessa invändningar och påpekanden lämnas nu en redogörelse, därvid jag emellertid samtidigt vill hänvisa till vad som i det följande kommer att återges under avsnittet »Allmänna synpunkter på nettovinstbeskattningen».

Landsorganisationen säger sig konstatera att de senaste årens utredningsarbete, bl. a. på grund av frånvaron av samordning mellan de olika skattekommittéer som arbetat under senare år endast i obetydlig grad kunnat belysa de finanspolitiska problemen i stort. Även bortsett från de frågor som var förknippade med tillfälliga ingripanden på företagsbeskattningens område, rådde det fortfarande stor oklarhet om vilka åtgärder som var att föredra i kampen mot inflationstendenserna. Vilken roll borde sålunda tillmätas finanspolitiken över huvud? Borde man tillgripa skärpt beskattning av företag eller av fysiska personer, skatter eller socialförsäkringsavgifter, indirekt eller direkt beskattning, allmän omsättningsskatt eller punktskatter?

I yttrandet från *näringslivets skattedelegation* uttalas, att de delegerade inte kunde finna den argumentering bärande som kommittén anfört beträffande behovet att förstärka penningpolitiken med åtgärder som direkt drabbade de självfinansierande företagen. Kommittén syntes ha en överdriven uppfattning om självfinansieringens strategiska betydelse i konjunkturförloppet. Enligt de uppgifter som kommittén själv anfört i tabell 6, var det uppenbart, att utvecklingen under efterkrigstiden inte gav stöd för en sådan uppfattning. Dessa uppgifter antydde, att industrin under de utpräglade inflationsåren varit starkt beroende av upplåning från kreditmarknaden för att finansiera sina investeringar. Möjligheterna att genom en restriktiv kreditpolitik nå en väsentlig effekt på investeringarnas utveckling hade därför varit mycket stora, om man blott hade velat utnyttja dessa möjligheter. Det borde också understrykas, att även företag som i väsentlig grad var självfinansierande, i ett högkonjunkturläge — som vanligen karakteriserades av stigande anspråk på pengar för olika ändamål — måste komma att påverkas av den allmänna likviditetsåtgärning som utlöstes av en restriktiv penningpolitik. Även i sådana företag kom utgiftsdispositionerna att bli försiktigare i ett läge av allmän penningknapphet. Riktigheten av den uppfattning om likviditetsförhållandenas gestaltning i konjunkturförloppet som kommittén utan närmare diskussion utgick ifrån — nämligen den att företagen hade hög likviditet i högkonjunkturen och låg likviditet i lågkonjunkturen — kunde ifrågasättas, och den var i allt fall alltför onyanserad för att läggas till grund för schematiska lagstiftningsåtgärder. Inom viktiga områden av vår industri syntes i själva verket förhållandena vara de rakt motsatta: det var högkonjunkturen som medförde en anspänning av likviditetsförhållandena och därmed en ökning av upplåningsbehoven.

Därefter uttalar delegerade att, om det likväl för att tillgodose de konjunkturpolitiska kraven befanns ofrånkomligt att vidtaga åtgärder inom den permanenta skattelagstiftningen, de konjunkturpolitiska fördelar man i ett högkonjunkturläge kunde vinna därmed enligt delegerades uppfattning tedde sig mycket begränsade. Därefter anföres.

Att de konjunkturpolitiska fördelarna äro mycket begränsade sammanhänger framför allt med att storleksordningen av de utgifter i samhällsekonomin som på ett eller annat sätt kunna påverkas av den föreslagna skärpningen av skatte-reglerna är relativt obetydlig. I ett extremt högkonjunkturläge av den typ, som kommittén planerar för, är ju konjunkturpolitikens uppgift att se till att utgifterna i samhällsekonomin icke tendera att bli större än vad som ryms inom ramen för tillgängliga reala resurser. Denna politik måste vara efterfrågebegränsande, och dess verkan måste göra sig gällande över hela fältet av utgifter i samhällsekonomin, d. v. s. den måste gälla den offentliga konsumtionen och de offentliga investeringarna lika väl som den privata konsumtionen och de privata investeringarna. Här kunna de skattepolitiska åtgärder som kommittén rekommenderar givetvis endast ha betydelse för den del av de totala utgifterna i samhällsekonomin som representeras av företagens investeringar. Enligt i betänkandet citerade uppgifter uppgick år 1953 den totala utgiftssumman i samhällsekonomin till ett belopp av drygt 43 miljarder kronor. Härav svarade de privata bruttoinvesteringarna för drygt 7 miljarder. En väsentlig del av dessa investeringar utgjordes dock av investeringar i bostäder, i jordbruk och en hel del annat som i förevarande sammanhang måste sorteras bort. Räknar man vidare också bort den del av företagens investeringar som utgjordes av underhållsutgifter — från de s. k. 3-årsinventarierna, som egentligen också böra frånräknas, kunna vi i detta sammanhang bortse — kvarstår ett belopp av ca 3 miljarder kronor, som utgör sådana investeringar inom den privata sektorn vilkas omfattning kan tänkas påverkas av hur reglerna för företagsbeskattningen äro utformade. Detta belopp motsvarar ca 7 procent av den totala utgiftssumman i samhällsekonomin.

Det kan knappast göras gällande, att denna del av de totala utgifterna i samhällsekonomin är så betydande, att det för att förstärka kontrollen över dessa utgifter skall vara nödvändigt att företa så genomgripande åtgärder som det här är fråga om, helst som man redan i de penningpolitiska medlen har ett effektivt instrument att reglera dessa utgifter.

Den sist antydda synpunkten kommer även till uttryck i yttrandena från *Östergötlands och Södermanlands handelskammare, handelskammaren i Göteborg* samt *Västergötlands och norra Hallands handelskammare*.

Även *Kooperativa förbundet* ger uttryck åt en liknande tankegång. Efter att ha framhållit att det var fullt klart, att konjunkturpolitiken främst måste avse att påverka investeringarnas omfattning, anför förbundet vidare.

En sådan påverkan måste emellertid planeras och sättas i verket så att den något så när likformigt och samtidigt riktar sig mot de flesta områden av investeringsverksamheten. Den kan på det sättet förebygga överinvesteringar på särskilda områden och därmed också överflödiggöra isolerade ingripanden mot dessa. Kommittén borde därför ha ägnat större uppmärksamhet åt frågan, huruvida det område av de privata investeringarna, som berörs av den föreslagna omläggningen, är stort nog för att garantera en så avsevärd effekt för konjunktur-stabiliseringen, att denna kan i utslagsgivande grad motivera de kraftiga och i enskilda företags ställning i många fall djupt ingripande beskrningar av företagens vinstdispositioner för investeringsändamål, vilka slo pandet av den fria avskrivningsrätten och lagervärderingen innebär. Kommitténs beräkning, att företagsbeskattningens utformning i sin helhet påverkar 60—70 procent av de privata bruttoinvesteringarna eller en utgiftssumma på 4—5 miljarder kronor må vara riktig men är i och för sig inte tillräckligt upplysande. Det område av

dessas investeringar, som påverkas av de föreslagna speciellt investeringshämmande förändringarna (slopandet av de fria avskrivningarna) är här mera betydelsefullt att söka fixera. Inom företagssektorns byggnads- och anläggningsverksamhet (jordbruk, industri, handel, privat samfärdsl), där nyinvesteringarna år 1951 utgjorde 800 miljoner kronor, gäller inte den fria avskrivningsrätten, och de ifrågavarande begränsningarna i denna berör följaktligen inte avskrivningarna på byggnader. Ser man på de totala — allmänna och privata — bruttoinvesteringarna i landet, blir under alla förhållanden, även på kommitténs jämförelsegrunder, den del av bruttoinvesteringarna, som påverkas genom företagsbeskattningen (även i andra delar än avdragsåstramningen) 35—40 procent. Företagslivets bruttoinvesteringar i inventarier och maskiner — alltså de kategorier, som i första hand drabbas av begränsningarna av den fria avskrivningsrätten — utgjorde enligt av kommittén anförda siffror (tabell 1 och 4 i kap. 2) under högkonjunkturåret 1951 2 200 miljoner kronor av de totala bruttoinvesteringarna å 10 400 miljoner kronor detta år, eller 21 procent. Övriga investeringar — alltså den vida övervägande delen eller 8,2 miljarder — utgjordes av investeringar av stat och kommun i affärsverk och andra anläggningar, vidare bostäder, privata företags investeringar i byggnader, jordbrukets investeringar och andra, vilka inte drabbas av de föreslagna begränsningarna av den fria avskrivningsrätten.

Därefter anföres att, trots de särskilda stimulanserna för investeringsverksamheten, den totala investeringskvoten för företagssektorn inte ökats; de privata investeringarna tog under efterkrigstiden, liksom under sista förkrigsåret, genomsnittligt i anspråk 17½ procent av bruttonationalprodukten. De offentliga investeringarnas andel hade däremot stigit, eller från 6,7 procent år 1938/39 till 7,8 procent år 1946 och 13,1 procent år 1953. Utan att i detalj diskutera förändringarna i investeringsstrukturen under efterkrigstiden ansåg sig dock förbundet kunna med ledning därav fastslå, vad också 1949 års investeringskommitté i princip uttalat, nämligen att för dämpande av konjunkturriörelserna också de möjligheter borde tillvaratas, som låg i variationer i de offentliga investeringarna, även med beaktande av att de offentliga och de privata investeringarna i viss utsträckning avsåg skilda investeringsområden. Förbundet ville understryka den utomordentligt stora betydelsen av sådana variationer i de offentliga investeringarna för att hålla den totala investeringsverksamheten någorlunda jämn.

Skånes handelskammare, som delade kommitténs uppfattning att svårigheterna att stabilisera den totala investeringsverksamheten uteslutande genom att investeringarna utanför företagssektorn bringades att variera i omvänt förhållande till konjunkturerna var betydande, betonar att möjligheter torde föreligga för det allmänna att genom begränsning av de offentliga investeringarna och bostadsbyggandet lämna ett inte oväsentligt bidrag till stabilisering av den totala investeringsverksamheten.

Kammarrätten framhåller att i kommitténs betänkande redogjorts — på ett fullständigare sätt än tidigare skett — för huru gällande tillämpning av de beskattningsregler, som medgav vinstreglerande dispositioner, i praktiken utfallit. Då det gällt att bedöma beskattningsreglernas betydelse för

konjunkturförloppen samt möjligheten och lämpligheten att genom beskattningsåtgärder av olika slag verksamt påverka nämnda förlopp, hade emellertid inom kommittén olika meningar yppats.

Det skulle enligt kammarrättens mening utan tvivel vara värdefullt, om vid bedömande av sådana frågor, som varit föremål för kommitténs övervägande, tillgång fanns till material, som medgav ett mera tillförlitligt bedömande av olika beskattningsåtgärders verkningar i konjunkturpolitiskt och samhällsekonomiskt hänseende. Givetvis kunde ett sådant material inte åstadkommas inom ramen för en under begränsad tid pågående kommittéutredning. Möjligen skulle dock ett underlag för hithörande frågor bedömande efter hand kunna samlas genom etablerande i någon form av en kontinuerlig forskning rörande beskattningens verkningar i sådana hänseenden, som kunde vara av mera betydelsefullt samhälleligt intresse. Kammarrätten ville ifrågasätta, om inte — oavsett huru prövningen av de sakkunnigas förslag utföll — förutsättningarna för åvägabringande av en forskningsverksamhet av angivna art borde upptagas till övervägande.

Departementschefen

Under efterkrigstiden har en av den ekonomiska politikens mest angelägna uppgifter varit att söka dämpa expansionssträvandena i syfte att hålla den samlade efterfrågan inom ramen för tillgängliga resurser. Härvid har olika medel tillgripits. Huvudinstrumenten har varit den allmänna finans- och kreditpolitiken. Under större delen av perioden har budgetöverbalansering förekommit. På kreditmarknaden har åtstramningsåtgärder vidtagits, bland annat med stöd av skärpta kassareservkrav eller genom vissa räntehöjningar. Det kan vidare erinras om byggnadsregleringen, konjunktur- och prisutjämningsavgifterna för skogsindustrin, vinststeriliseringen, vissa skogsägares skyldighet att göra insättning på s. k. investeringskonto för skog, konjunkturskatten, investeringsskatten samt avgiftsbeläggningen av investeringar och bilköp.

I det läge, då genomförandet av nämnda åtgärder och främst dem som mera direkt åsyftade en kreditåtstramning var aktuellt, framstod såsom påkallat att parallellt därmed inskränka företagens rätt att utnyttja de i den permanenta lagstiftningen medgivna mycket vidsträckta möjligheterna till s. k. vinstreglerande dispositioner. Som framgår av vad i kommittédirektiven anförts skulle företag med betydande vinstmedel eljest kunna bereda sig sådant uppskov med beskattningen av dessa vinstmedel att de i större eller mindre utsträckning gjorde sig oberoende av åtstramningen på den allmänna kreditmarknaden. De nu antydda åtgärderna avsåg vissa inskränkningar i den fria avskrivningsrätten och lagervärderingen — inskränkningen i sistnämnda hänseende upphävdes visserligen innan respektive beskattningsår gått till ända — samt i rätten till avdrag för vissa stif-

telse- och fondavsättningar. Då avskrivningsrätten och lagervärderingsreglerna skärptes, avsågs givetvis även att dämpa ett på grund av skattereglernas konstruktion föreliggande speciellt incitament till anskaffning just av maskiner och lagertillgångar.

När genomförandet av de nu senast antydda åtgärderna på beskattningsplanet hastigt blev aktuellt, förelåg självfallet inte någon uttömmande utredning till ledning för ett bedömande av den samlade effekten från rent konjunkturpolitiska synpunkter av de ifrågasatta åtgärderna. Bedömandet fick därför ske på grundval av mera allmänna överväganden. På samma sätt förhöll det sig med spørsmålet om hur långtgående åtgärder, som i skilda hänseenden borde vidtagas. Redan nu anförda omständigheter utgjorde ett starkt skäl för tillsättandet av en utredning, som — så långt detta kunde vara möjligt — allsidigt undersökte dessa problemställningar. Det måste nämligen antagas, att det kunde bli nödvändigt med en fortsatt begränsning i möjligheterna till vinstreglerande dispositioner. Vidare kunde, för den händelse ett sådant konjunkturskede inträdde som möjliggjorde en återgång till den permanenta lagstiftningens tillämpning, behov ånyo uppstå att framdeles tillgripa speciella åtgärder.

Emellertid var det inte endast dessa överväganden, som utgjorde motivet för kommitténs tillkallande. Erfarenheterna hade givit vid handen dels att det var förenat med betydande svårigheter att med tillräcklig säkerhet avgöra *när* tidpunkten var inne för åtstramningar på området för företagsbeskattningen och dels att — även om ett riktigt bedömande härutinnan kunde göras — de tillfälligt insatta åtgärderna sådana skattelagarna var konstruerade inte fick den omedelbara effekt som åsyftades. Det fanns därför anledning att även undersöka i vad mån de permanenta reglerna kunde så ändras att de blev på det hela taget konjunkturpolitiskt godtagbara även i högkonjunkturlägen.

Jag vill i detta sammanhang något beröra landsorganisationens önskemål om en större samordning av utredningsarbetet på förevarande område, varigenom bättre förutsättningar skulle tillskapas för att få de finanspolitiska problemen i stort belysta och klarhet kunna vinnas om vilka åtgärder som var att föredra i kampen mot inflationstendenserna.

Vilka åtgärder i sådant syfte, som i det särskilda läget bör tillgripas för att upprätthålla samhällsekonomisk balans, torde enligt min mening inte kunna med säkerhet på förhand fastläggas. Förhållandena gestaltar sig nämligen merendels ganska olika vid skilda tillfällen, varför värdet av ett på förhand uppställt program måste förutses vara begränsat. Man får i stället räkna med att allt efter lägets utveckling pröva erforderligheten av olika tänkbara ingripanden. Det bör även erinras om att de under senare år vidtagna åtgärderna i nu förevarande hänseenden innebär problemlösningar, beträffande vilka någon samlad erfarenhet ännu inte finnes eller kan för dagen erhållas.

Med det sagda har jag ingalunda velat göra gällande att den av landsorganisationen ifrågasatta utredningen inte bör göras. Tvärtom synes önskvärt att en sådan framdeles kommer till stånd. När tiden härför är inne, kan ej nu med säkerhet anges. I allt fall bör resultatet avvaktas av de undersökningar, som för närvarande pågår inom 1951 års penningvärdeundersökning och 1952 års kommitté för indirekta skatter. Jag får erinra om vad jag redan i finansplanen uttalat rörande avsikten att i höst igångsätta en utredning angående de praktiska möjligheterna att förena full sysselsättning med samhällsekonomisk jämvikt och stabilt penningvärde. I avvaktan härpå bör emellertid de åtgärder vidtagas, som redan nu kan bedömas verka åt rätt håll, alltså medverka till en konjunkturstabilisering. På grund härav bör det alltså vara lämpligt att, utan hänsyn till den ifrågasatta nya utredningen, nu uppta frågan om företagsbeskattningens ändamålsenliga utformning.

Såsom framgår av de återgivna remissyttrandena har från näringslivets sida gentemot en åtstramning i företagets rätt till vinstreglerande dispositioner invänts att detta ur konjunkturpolitisk synvinkel skulle vara av mycket begränsat värde med hänsyn till storleksordningen av de utgifter i samhället som härav påverkades. Det har därvid åberopats att av de privata investeringarna under 1953 å tillhopa 7,3 miljarder kronor blott ca 3 miljarder över huvud låte sig påverkas av beskattningsreglernas utformning. Dessa 3 miljarder kronor motsvarade endast 7 procent av de totala utgifterna i samhället.

Om man ser på försörjningsbalansen sådan den tedde sig t. ex. 1953 — ytterligare statistiskt material finns numera i nationalbudgeten för år 1955, men detta rubbar inte de allmänna dragen i bilden — uppgick bruttonationalprodukten till ca 43 miljarder kronor. Härav tog investeringarna i anspråk ca 13 miljarder kronor; detta belopp fördelade sig i sin tur med ca 7,3 miljarder på privat inhemsk bruttoinvestering och ca 5,7 miljarder på offentlig sådan. För konsumtion togs i anspråk ca 30 miljarder kronor, varav för privat sådan ca 25 miljarder.

Såsom även kommittén framhållit låter sig icke alla investeringar inom den privata sektorn påverkas av beskattningsreglerna. Den del beträffande vilken en påverkan är möjlig kan dock antagas vara större än vad skattedelegationen angivit.

Alldeles bortsett härifrån kan emellertid skattedelegationens nyss återgivna resonemang icke godtagas. En allmän uppfattning är att just investeringarna spelar en betydande strategisk roll för hela konjunkturförloppet. Erfarenhetsmässigt företer nämligen företagets investeringsvilja starka växlingar, som ofta är av avgörande betydelse för förändringarna i det allmänna ekonomiska läget. Utvecklingen i vårt land under loppet av 1954, då en oförutsedd ökning just av företagets investeringar framkallat en skärpning av högkonjunkturen, utgör ett exempel härpå. De nyss återgivna

uppgifterna om investeringarnas procentuella andel är utan egentligt intresse och ägnade att ge en felaktig bild vid ett bedömande. Det avgörande är förändringarna från det ena året till det andra. Även relativt små förändringar får i den fulla sysselsättningens ekonomi stor betydelse för den samhällsekonomiska balansen. En ökning av investeringarna övar ett starkt inflytande inte blott så att ökade investeringar på ett håll inom näringslivet för med sig ökade investeringar på andra håll utan även därutinnan att en ökad investeringsverksamhet i näringslivet påverkar hela bilden av försörjningsbalansen och ytterst även den största posten däri, den privata konsumtionens omfattning.

En dämpning av företagens expansionssträvanden i ett högkonjunkturläge lägger sålunda grunden till återhållsamhet även i konsumtionsskiktet. Självfallet föreligger också möjligheter att genom andra, mera direkt verkande åtgärder begränsa den privata konsumtionen. Bland sådana medel som kan ifrågakomma må nämnas överbalansering av statsbudgeten, speciella acciser eller punktskatter eller en mer allmän konsumtionsbeskattning. Det bör emellertid framhållas att i en högkonjunktur omfattningen av konsumtionen endast i viss, relativt begränsad grad låter sig påverkas. Att i vissa lägen särskilda konsumtionsbegränsande åtgärder likväl kan behöva vidtagas utgör emellertid uppenbarligen icke, såsom skattedelegationen velat göra gällande, ett argument mot att man i syfte att upprätthålla samhällsekonomisk balans tillgriper åtgärder som riktar sig mot den strategiskt mest betydelsefulla faktorn, nämligen de privata investeringarna.

Det har i diskussionen framhållits att i ett högkonjunkturläge begränsningar måste göras även av de offentliga investeringarna. En betydande del av sistnämnda investeringar avser försvarsutgifter; i detta hänseende finnes intet egentligt utrymme för en konjunkturpolitisk avvägning av investeringsvolymen. I övrigt omfattar de offentliga investeringarna främst bostads-, kraftverks- och vägbyggandet. Även i dessa delar anmäler sig svårigheter att vinna av konjunkturpolitiska hänsyn betingade variationer. Ett visst utrymme finnes likväl, och liksom fallet var under de tidigare efterkrigsåren — då dessa investeringar starkt hölls igen — får man räkna med att även framdeles söka i görligaste mån utnyttja de offentliga investeringarna för en motkonjunktur. Jag återopar emellertid — i likhet med företagsbeskattningskommittén — investeringskommitténs uttalande (SOU 1953: 6, s. 72—73) om de begränsade möjligheterna i detta hänseende och angelägenheten av att söka ernå en stabilisering av såväl de offentliga som de privata investeringarna var för sig. De möjligheter att variera de offentliga investeringarna, som kan finnas, utgör följaktligen inte heller något argument från konjunkturpolitisk synpunkt mot önskemålet att i vissa lägen söka dämpa näringslivets expansionssträvanden.

Gentemot kommitténs förslag har från näringslivets sida vidare invänts att något egentligt behov inte skulle föreligga att komplettera en allmän

restriktiv penningpolitik med åtgärder på företagsbeskattningsplanet. Som stöd för påståendet har åberopats industrins behov av upplåning på kreditmarknaden under de senaste högkonjunkturåren, varjämte gjorts gällande att även självfinansierande företag vid en allmän likviditetsåtstramning iakttog återhållsamhet med utgifterna.

Det är riktigt att de utestående industrikrediterna inte oväsentligt ökade 1950—1952. Men kommittén har påvisat att bruttosparandet, d. v. s. avskrivningar och redovisad vinst inklusive fonderingar men efter avdrag för skatter och utdelning, under samma år vägde på det hela taget ganska jämnt med bruttoinvesteringarna i anläggningstillgångar och lager. År 1950 förelåg ett mindre överskott och de två påföljande åren mindre underskott.

Av än större intresse är att ta del av hur självfinansieringen, i nu avsedd mening, fördelade sig. Det visar sig att år 1950 var 60—70 procent av de undersökta företagen självfinansierande; år 1951 var motsvarande siffra 35—40 och år 1952 översteg den 60. Dessa uppgifter ger ett starkt intryck av självfinansieringens roll och kommer inte på något sätt i motsatsförhållande till de från näringslivets sida åberopade uppgifterna om industrikrediternas ansvällning under samma år. Det faktiska förhållandet är tvärtom det att vinstförhållandena inom stora delar av industrin berörda år varit sådana, i kombination med gällande liberala skatteregler, att utrymme funnits för många företag att inte blott finansiera stora investeringar med egna medel utan även därutöver öka sina banktillgodohavanden. Detta har i sin mån ökat utrymmet för utlåning till kreditsökande företag.

Såsom kommittén understryker ligger det i sakens natur att en restriktiv allmän kreditpolitik i ett högkonjunkturläge får mindre effekt för självfinansierande företag än för andra företag. Vål kan det antagas att även de självfinansierande företagen i ett läge karakteriserat av kreditåtstramning kan finna angeläget att iaktta en viss försiktighet med sina utgifter. Mer bärande är emellertid kommitténs synpunkt, att när ett företag i ett högkonjunkturläge har förutsättningar att genomföra ett expansionsprogram, som vid ett rent företagsekonomiskt bedömande är i det rådande avställningsläget motiverat, företaget inte av hänsyn till rådande penningknapphet på annat håll underlåter att fullfölja från dess synpunkt önskvärda investeringar. Med hänsyn härtill och till föreliggande uppgifter om självfinansieringens omfattning under vissa tider delar jag kommitténs uppfattning om angelägenheten av att komplettera en allmän kreditåtstramning med åtgärder riktade mot de mer eller mindre självfinansierande företagen.

Det förtjänar understrykas, att vad man genom investeringsbegränsande åtgärder i en högkonjunktur önskar ernå är att förhindra en expansion, som samhällsekonomin ej medger. Det har då ifrågasatts om man med

dessa åtgärder verkligen vinner att de på längre sikt minst önskvärda investeringarna förhindras. Till detta får genmålås att med generell utformade regler — sådana som en restriktiv penningpolitik och en åtstramning i skattereglerna — det inte är säkert att ett sådant resultat alltid nås. Men man torde kunna utgå från att det främst är de minst räntabla investeringarna som förhindras och att dessa merendels är de minst angelägna. Här-till kommer att det måste i ett högkonjunkturläge vara det mest betydelsefulla att hålla näringslivets totala aktivitet inom ramen för de reala resurserna. Om detta medför att i någon omfattning mer önskvärda investeringar kommer att få temporärt stå tillbaka för mindre angelägna sådana är det från samhällsekonomisk synpunkt bättre än en överansträngning av resurserna.

3. Bruttobeskattning

Företagsbeskattningskommittén

Inledning. Kommittén erinrar om att *långtidsutredningen* i avgivet betänkande (SOU 1951: 30) som sin mening uttalat att en ökning av den direkta skattebördan på företagen — något som i och för sig låg i linje med den av utredningen förordade ekonomiska politiken — inte var praktiskt genomförbar vid nuvarande utformning av företagsbeskattningen. Redan vid rådande skattetryck stimulerades nämligen företagen till investeringar och andra utgifter, vilka ökade den totala efterfrågan i samhället. Med hänsyn härtill och med tanke på de snedvridande och produktivitetssänkande följderna av en alltför hård beskattning av företagens nettovinster syntes det utredningen snarare vara ett önskemål att mildra denna form av företagsbeskattning. Långtidsutredningen ifrågasatte därför en omläggning av företagsbeskattningen till en bruttobeskattning, som innebar att skatten erlades på företagens bruttointäkter eller bruttoutgifter eller viss del av dessa, t. ex. viss avgift per anställd.

Företagsbeskattningskommittén påpekar, att vid en teoretisk diskussion av frågan om en bruttoskatt problemställningarna självfallet tangerade det uppdrag som åvilade den pågående utredningen angående den indirekta beskattningen. Kommittén understryker, att dess uppgift begränsats till att bedöma ett system med bruttoskatt från konjunkturpolitisk synpunkt som ett alternativ eller komplement till en beskattning av företagens nettovinster. I övrigt hade kommittén inte haft att taga ställning till frågan om den indirekta beskattningens utformning.

Därefter anföres att en prövning av frågan om en omläggning till bruttobeskattning i någon form enligt företagsbeskattningskommitténs mening måste förutsätta en analys av skatteövervältringen vid en sådan övergång.

Övervältringsproblemet var emellertid så komplicerat och svårlöst, att det var förenat med betydande svårigheter att komma till några säkra slutsatser. Därtill kom att man skulle önska klarlägga inte endast övervältringen utan de ekonomiska verkningarna i allmänhet. Kommittén var emellertid av den uppfattningen, att en mer tidsödande undersökning i ämnet knappast skulle svara mot den praktiska nyttan därav och i allt fall inte skapade ytterligare motiv av större bärkraft för en till sina verkningar så ytterligt ingripande reform som den varom nu var fråga. Kommittén hade därför inskränkt sig till en mera allmän analys.

En analys av verkningarna av en viss skatteform förutsatte alltid, framhåller kommittén, en jämförelse mellan den ekonomiska situation eller utveckling, som uppkom vid tillämpning av denna skatteform, och den som skulle uppkomma, därest något annat alternativ kom till användning. Den av kommittén gjorda analysen var närmast tänkt såsom en jämförelse mellan ett system med en nettovinstbeskattning av nuvarande typ och ett system med bruttobeskattning av permanent typ, som förutsattes medföra samma intäkter för statskassan. Statsutgifterna antogs givna och oberoende av skatteformen liksom det ekonomiska läget i övrigt förutsattes vara detsamma.

Kommittén framhåller att en vanlig uppfattning torde vara att en skatt på företagens nettovinster inte övervältrades. Om företagen antoges sträva efter maximal vinst och rättade priser och produktion med detta mål i sikte, medförde borttagandet av en viss del av den därvid uppkommande vinsten därvidlag ingen ändring. Företaget fick maximal behållning efter skattens erläggande vid det handlande som gav maximal vinst före skatt. Som en allmän presumtion kunde det anses riktigt att en nettovinstskatt *på kort sikt* inte övervältrades.

På längre sikt kunde däremot nettovinstskatten komma att få andra verkningar. Kommittén hänvisar härvid till den finansvetenskapliga litteraturen i ämnet. I vårt land hade frågan främst behandlats i den undersökning angående finanspolitikens ekonomiska verkningar, som på sin tid verkställdes av Gunnar Myrdal för arbetslöshetsutredningens räkning (SOU 1934: 1). I denna undersökning hade Myrdal uttalat att det var sannolikt att aktiebolagsskatten på längre sikt övervältrades genom produktprisstegringar och sänkningar av produktionsmedelsersättning.

Kommittén tillägger att, oberoende av hur det på kortare eller längre sikt förhöll sig med övervältringen, företagsbeskattningen hade verkningar på företagens eget handlande. Dessa framträdde särskilt när det gällde beslut om investeringar i olika former. Verkningarna sammanhängde dels med att beskattningen inverkade på räntabilitetskalkylen för investeringarna och dels med att den påverkade företagets likviditet och därmed förhållandet mellan egna och främmande medel i företaget. Dessa verkningar kunde ha olika betydelse i olika konjunktursituationer.

Jag övergår härefter att redogöra för kommitténs överväganden rörande en på alternativa sätt utformad bruttobeskattning.

Allmän bruttointäktsskatt. Den första form av bruttoskatt varmed kommittén gör en jämförelse är en allmän bruttointäktsskatt, d. v. s. en skatt på företagens totala intäkter. Till en början har därvid antagits att en sådan skatt permanent och helt fick ersätta nuvarande nettovinstskatt.

Kommittén framhåller, att en bruttointäktsskatt måste direkt påverka företagens pris- och produktionspolitik. Företag, som drabbades av en sådan skatt, föranleddes att på ett eller annat sätt reagera däremot: genom prishöjning, genom försök att sänka sina kostnader, genom att lägga om produktionen, närmast inskränka denna. Särskilt stora anpassningssvårigheter kunde uppstå för marginalföretag, som redan utan skatten endast nätt och jämnt fick täckning för sina kostnader. Troligt var att skatten fick bäras både av företagen och av konsumenterna.

Därefter anfördes, att en bruttointäktsskatt måste drabba produkter, som passerade flera led på vägen till den slutlige konsumenten, hårdare än produkter, som gick direkt till förbrukaren. I detta sammanhang åberopar kommittén (s. 57) ett uttalande av Myrdal, vilken behandlat detta spörsmål i den förut omnämnda utredningen.

Kommittén framhåller vidare, att ett särskilt problem var beskattningens inverkan på konkurrensen med utlandet vare sig det därvid gällde produkter, som såldes på den inhemska marknaden i konkurrens med importerade varor, eller det gällde exportartiklar, som på andra marknader konkurrerade med andra länders tillverkningar. Var en sådan konkurrens effektiv, begränsade den uppenbarligen företagens möjligheter att genom prishöjning övervältra en bruttointäktsskatt. Importkonkurrensen kunde möjligen mötas genom avgifter eller tullar på importvarorna. Exportnäringarnas konkurrensläge kunde eventuellt tänkas förbättrat genom en restitution av skatten. En skatteövervältring kunde emellertid också ske bakåt, på produktionskostnaderna. Särskilt på längre sikt var det rimligt att räkna med att en bruttointäktsskatt kom att påverka kostnadsnivån inom landet, eventuellt också växelkurserna. Men på kort sikt var både kostnadsnivå och växelkurser ganska trögrörliga och det föreföll därför uppenbart, att en bruttointäktsskatt kunde vålla ett land större svårigheter i den internationella konkurrensen än en nettovinstskatt; den senare utgick ju endast då vinst uppkom och försvann, då konkurrensen skärptes så att vinsten sjönk till noll. Bruttointäktsskatten var däremot på kort sikt utan tvivel en kostnadsfaktor, som företaget måste räkna med i sina kalkyler.

Enligt kommitténs uppfattning ägde från konjunkturpolitisk synpunkt det sistnämnda resonemanget också tillämpning på de inhemska förhållandena. Härom yttrar kommittén.

Nettovinstskatten varierar med vinstläget och skulle därför i princip ge automatiska utslag för konjunkturörelserna. Den förefaller därför — — — vara automatiskt konjunkturdämpande. Om en permanent bruttointäktsskatt uttages efter en sådan procentsats, som på längre sikt skall ge samma statsinkomst som nettovinstskatten, kommer den erlagda skatten visserligen att variera med bruttoinkomsternas variationer men sannolikt svagare än nettoinkomsterna. Företagen skulle snarast få betala mindre skatt under goda år och mera skatt under dåliga år än med en strikt nettovinstskatt (med utnyttjande av fria vinstdispositions-möjligheter kan företagen möjligen komma att ointetgöra dessa med sistnämnda skatteform förenade fördelar). Om högkonjunkturen är utpräglad, måste det vidare vara jämförelsevis lätt för företagen att i ett sådant läge övervältra en bruttointäktsskatt. Båda de nämnda omständigheterna samverkar till att företagen som sådana skulle komma att bära jämförelsevis liten skatt under högkonjunkturen. En sådan förskjutning i inkomstfördelningen i samhället kan kanske framkalla ett ökat sparande, vilket i och för sig skulle vara ägnat att dämpa eventuella inflationstendenser i ett sådant läge. Men de gynnsamma vinstutsikterna skulle också stimulera företagen till en än starkare expansion.

I en lågkonjunktur skulle å andra sidan bruttointäktsskatten kännas som en orörlig kostnadsfaktor, som försvårade en smidig anpassning. En sådan skatt skulle just i ett sådant läge framstå som en bidragande orsak till arbetslöshet.

Dessa allmänna överväganden har närmast lett kommittén till presumptionen att en bruttointäktsskatt är ogynnsammare från konjunkturutjämnings synpunkt än en nettovinstskatt.

Mot detta resonemang kunde emellertid möjligen invändas, anmärker kommittén, att en bruttobeskattning kunde varieras (s. 56—60). Man kunde ta ut mera skatt under högkonjunkturår och mindre under en depression. Kommittén framhåller därvid, att det kunde vara lättare att variera skatteuttagets storlek vid en bruttoskatt än vid en nettoskatt, bl. a. därför att sådana variationer vid en nettovinstskatt påverkade företagets vinstdispositioner på ett kanske inte önskvärt sätt, såvida inte reglerna härför var mycket strikta. Även om en bruttoskatt, som höjdes mycket starkt under överkonjunktur, övervältrades, kunde likväl en restriktiv effekt uppnås genom att ett betydande budgetöverskott åstadkoms, ett överskott som inte i samma utsträckning skulle kunna nås med en nettovinstbeskattning. En bruttointäktsskatt som tillräckligt varierades kunde erbjuda fördelar från konjunkturpolitisk synpunkt framför en nettovinstskatt, men detta skedde inte automatiskt. Beslut om skatteuttagets storlek måste fattas år från år. Svårigheten var att vid den tidpunkt, då beslut om uttagningsprocentens storlek skulle fattas, äga tillräcklig grund för en bedömning av konjunktursituationen under det kommande året. Att arbeta med olika skatteuttag för olika branscher vid en splittrad konjunktur, som man måste räkna med såsom relativt vanlig, var enligt kommitténs mening inte görligt.

Bruttoutgiftsskatt (s. 60). Härom anför kommittén, att man kunde utgå

från att en skatt på de totala utgifterna i huvudsak hade samma verkningar som en skatt på de totala intäkterna.

En annan form av bruttoskatt utgör *skatt på intäkter minus vissa kostnader*. Principiellt finner kommittén att en sådan form av skatt knappast erbjuder andra aspekter än en *skatt på vissa utgifter* (s. 61—62).

I sistnämnda avseende anför kommittén, att om företagsbeskattningen lades som en skatt på vissa utgifter, något som kunde betraktas som en *speciell produktionsskatt*, detta ledde till att företagarna i viss utsträckning undvek dessa slag av utgifter, om de kunde ersättas med utgifter av andra slag som inte beskattades. Det var också uppenbart, att skatten måste påverka priserna på de produktionsfaktorer, som ingick i de båda slagen av kostnader, de beskattade och de inte beskattade. Genom hela prisbildningsprocessen kunde detta i sista hand påverka konsumtionens sammansättning så att det köptes något mer av sådana varor, vilkas framställning inte krävde beskattade råvaror eller produktionsmedel, och mindre av sådana varor, beträffande vilka detta inte var fallet.

Därefter anföres.

Mot bakgrunden av dessa allmänna resonemang om verkningarna kan man uppställa frågan om det finns några skäl för att mera permanent lägga företagsbeskattningen som en skatt på vissa kostnader och i så fall på vilka. Om man räknar med en bestående svårighet att tillfredsställa aktuella investeringsbehov, kan detta möjligen vara ett argument för en långfristig skatt på investeringsvaror. Om man räknar med en strukturell svårighet med vårt lands försörjning med importbränslen, kan detta vara ett argument för att med hjälp av skatteregler tvinga till en sträng hushållning med dessa. Om man räknar med en mer eller mindre permanent, strukturell brist på arbetskraft, kunde detta vara ett skäl till en löneskatt. Man skulle möjligen kunna göra gällande, att eftersom samhället bär en hel del kostnader för arbetslösa, sjuka och gamla, så betalar produktionen inte de totala kostnader, som samhälleligt sett borde ligga på all användning av arbetskraft. Såvitt kommittén kan finna räcker intet av dessa argument för en så radikal omläggning som att fullständigt och permanent ersätta hela företagsbeskattningen med en skatt på något visst slag av kostnader eller en kombination av sådana skatter.

Vad åter gällde de konjunkturpolitiska verkningarna av skatter på vissa slag av kostnader, syntes enligt kommitténs mening i stort sett samma synpunkter kunna hävdas som i fråga om en generell bruttointäktsskatt. Sådana skatter hade en större stelhet än en nettovinstskatt, som automatiskt anpassade sig till konjunkturerna. Däremot kunde naturligtvis variationer vara motiverade i speciella situationer. Om man ville undvika kort-siktiga kastningar och snedvridningar inom näringslivet, föreföll det dock, betonar kommittén, som om det skulle finnas större anledning till varsamhet med alltför stora variationer i skatter på vissa kostnadsslag än i fråga om en generell bruttointäktsskatt.

Kombinationer av nettovinstskatt med andra skatter. Kommitténs allmänna slutsats av det föregående är att det knappast syntes lämpligt att räkna med en fullständig och permanent ersättning av nuvarande nettovinstskatt med någon form av bruttobeskattning av företagen. Därefter har kommittén till besvarande upptagit frågan om i vad mån det kunde finnas skäl att permanent eller temporärt komplettera en i huvudsak på nettovinsten lagd skatt med andra skatteformer.

Härom anföres följande.

Vad först gäller en partiell men permanent sådan komplettering är inte mycket att tillägga utöver det ovan anförda. De olägenheter som uppkommit av nuvarande nettovinstbeskattning sammanhänger till en del med denna beskattnings höjd. Det borde därför enligt kommitténs mening knappast ifrågakomma att höja denna ytterligare och skulle snarast vara önskvärt om den kunde sänkas. Närmast skulle ifrågakomma att flytta över någon del av nuvarande företagsskatt på direkta socialbidrag. I den mån företagsbidrag förutsatts för aktuella ytterligare utbyggnader av den sociala tryggheten, har dessa bidrag tänkts ta formen av sådana socialbidrag (till sjukförsäkringen etc.).

Bortsett från dessa speciella fall synes en kombination av en lägre nettovinstbeskattning och en permanent partiell bruttoskatt knappast vara att rekommendera. Beträffande den sistnämnda gäller de ovan anförda invändningarna mot en exklusiv bruttoskatt. Därtill kommer att en kombination skulle kräva dubbla taxeringsförfaranden och därmed innefatta alla de praktiska svårigheter som vidläder såväl nettovinstbeskattningen som bruttobeskattningen. Kommittén har vid sina överväganden inte blivit övertygad om att en sådan kombination medför fördelar som skulle uppväga dessa svårigheter.

Annorlunda ställer sig frågan om eventuella temporära kompletteringar av nettovinstbeskattningen, framför allt ur konjunktursynpunkt. Det synes härvid ganska klart, att sådana kompletteringar närmast ifrågakommer under utpräglade högkonjunkturår. Under en depression åter blir det fråga om den stimulans som kan ligga i att sådana eventuella pålagor avskaffas.

Kommittén tillfogar, att i en högkonjunktursituation kunde valet stå mellan att på olika sätt skärpa nettovinstskatten eller att komplettera denna med en extra, fristående skatt.

Till sistnämnda spörsmål avser jag att återkomma i ett senare sammanhang.

Kommittén har slutligen något berört en bruttobeskattning från taxeringstekniska synpunkter (s. 63—65) och anför bl. a. att även om en bruttoskatt i en eller annan form i förstone framstod som något relativt lättillämpat detta vid en närmare prövning likväl knappast blev fallet. Man måste förutse att en bruttoskatt skulle behöva så utformas att den färdiga varan i de fall, där densamma först efter en rad olika led i produktionen och distributionen nådde konsumenten, inte skulle få ha gång på gång träffats av skatten. Om inom ett och samma företag råvaran genomlöpte hela processen fram till dess den färdiga varan nådde konsumenten skulle

5 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

beskattningsresultatet bli ett helt annat än om olika företag ombesörjde de skilda leden i produktionen och distributionen. Det måste förutses att de nu antydda synpunkterna ställde krav på regler, vilkas svårillämplighet ingalunda kunde utan vidare förutsättas bli mindre än nuvarande skatte-reglers. Skulle avkall vidare göras med hänsyn exempelvis till exportintres-sen och liknande mötte ungefärligen samma invändningar. Man kunde vidare fråga sig, vilka som skulle göras till föremål för en bruttobeskatt-ning. Stannade man vid aktiebolag och ekonomiska föreningar, kunde de verkliga bruttointäkterna resp. utgifterna till viss del överföras på ett för ändamålet bildat handels- eller kommanditbolag. Fördes även dessa in under bruttoskatten torde steget böra tagas vidare till enskilda företagare — det gick knappast att härutinnan upprätthålla någon skillnad. Att vissa fysiska personers skattebelastning skulle bestå i en på löntagare och andra övervältringsbar skatt samtidigt som sistnämnda grupp av skattskyldiga skulle alltför progressivt beskattas för sin inkomst, vore å andra sidan ägnat att inge betänkligheter. Kommittén hade med det sagda allenast velat antyda vissa av de betydande svårigheter, som vid en lagstiftning om bruttoskatt skulle möta, svårigheter som, om de över huvud lät sig be-mästras, knappast kunde lösas annat än till priset av komplicerade och svårillämpade regler.

Därefter anföres att, om alltså bruttoskatten ingalunda blev så enkel som vid ett första övervägande syntes kunna bli fallet, man med en sådan skatteform inte heller mötte de invändningar mot nettobeskattningen, som innebar att denna kunde stimulera till felaktiga eller falska uppgifter.

Att en permanent kombination av nettovinst- och bruttobeskattning från taxeringssynpunkt var det allra mest olägliga låg i sakens natur.

Remissyttrandena

Inte i något remissyttrande har en övergång från nuvarande netto-vinstbeskattning till bruttobeskattning förordats. Direkt avstyrkande ut-talanden har gjorts i det övervägande antalet yttranden, där frågan härom uttryckligen berörts. I några remissyttranden framhålls däremot att frå-gan om en bruttoskatt inte fick anses slutligt avgjord med de överväganden, som i betänkandet redovisats. Så är fallet i de yttranden, som avgivits av försäkringsinspektionen, landsorganisationen och tjänstemännens central-organisation.

Från remissyttrandena må följande här återgivas.

Riksskattenämnden säger sig dela de av kommittén framförda betänklig-heterna mot en övergång till bruttobeskattning. En sådan beskattning skulle av allt att döma närmast få karaktär av en allmän konsumtionsskatt men syntes med sina ojämna verkningar knappast utgöra någon lämplig form

för en sådan skatt. De praktiska komplikationerna — bl. a. den restitution av skatt som väl fick ske vid export — var också av den art, att tanken på en övergång till bruttobeskattning torde sakna aktualitet.

Enligt *Svenska stadsförbundets* mening föreföll de av kommittén anförda skälen mot en bruttobeskattning, främst övervältringsriskerna vid högkonjunktur och stelheten vid lågkonjunktur, övertygande.

I det av *försäkringsinspektionen* avgivna yttrandet framhålles att inspektionen ingalunda undervärderade de många praktiska argument mot bruttobeskattning som kommittén anført. Frågan om övergång till en metodik av bruttobeskattnings- eller liknande karaktär kunde i varje fall knappast på allvar aktualiseras förrän det framlagts ett förslag i sådan riktning, som visade sig någorlunda kunna hålla inför invändningar av detta slag. Dock kunde ifrågasättas, om inte kommittén i denna speciella jämförelse låtit argumenten mot nettobeskattningsmetoden väga alltför lätt. Vad som i ett läge med inflationstendenser kunde te sig mer relevant än den jämförelse kommittén gjort var det förhållandet, att om ett visst belopp uttogs av företagen genom bruttobeskattning, detta inte fick den inflationsstimulerande verkan, som om samma belopp uttogs i form av nettoskatt och därmed — såsom kommittén i andra sammanhang påvisat — lockade till extra investeringar och andra utgifter inom företagen, vilka eljest inte skulle ha kommit till stånd, i varje fall ej vid ifrågavarande tidpunkt. Trots de svårigheter med bruttobeskattningsmetodiken som kommittén understrukt, föreföll det likväl inte vara klarlagt, att frågan om någon form av bruttobeskattning eller liknande anordning borde avföras från dagordningen.

Landsorganisationen anser, att problemet om bruttobeskattning borde upptagas till förnyad prövning. Utan att gå in på någon detaljdiskussion i frågan ville landsorganisationen framhålla att denna skatteform främst genom att verka utgiftshämmande och därför konsolideringsbefrämjande syntes ha så avsevärda fördelar, att de väl kunde tänkas uppväga de nackdelar som företagsbeskattningskommittén pekat på. Detta gällde så mycket mer därest de framtida konjunkturförhållandena blev så gynnsamma som landsorganisationen räknade med. Enligt landsorganisationens mening borde i detta sammanhang mer än av kommittén gjorts olika tänkbara övergångsformer mellan brutto- och nettobeskattning genom undantagande av vissa kostnader från avskrivningsrätt beaktas. Sådana undantaganden syntes vid behov kunna konjunkturvarieras, så att avskrivningsmöjligheterna — för t. ex. nyanskaffade tillgångar — beskars vid inflations-tendenser respektive utvidgades vid konjunkturförsämring.

Tjänstemännens centralorganisation uttalar, att frågan om en bruttobeskattning, som tangerade ämnesområdet för den arbetande utredningen rörande den indirekta beskattningen, ej kunde betraktas som slutgiltigt prövad.

Departementschefen

De av företagsbeskattningskommittén redovisade argumenten av konjunkturpolitisk och annan art mot en övergång från netto- till bruttovinstbeskattning har kommittén funnit vara av sådan styrka att tanken på en dylik övergång bör avvisas. Det helt övervägande antalet remissinstanser delar i princip denna mening. Från några håll har dock uttalats önskemål om fortsatta och mer ingående överväganden samt om ett i detalj utarbetat alternativ, som kunde vägas mot den av kommittén förordade lagstiftningen.

Företagsbeskattningskommittén har haft en relativt begränsad tid till förfogande för utarbetande av förslag till ändrad företagsbeskattning. Jag finner det därför fullt förklarligt att kommittén, som ansett allvarliga invändningar kunna resas mot en övergång till bruttobeskattning, funnit sig mot denna bakgrund böra koncentrera sitt arbete på en ändrad utformning av reglerna för nettovinstbeskattningen. Detta utesluter givetvis inte att frågan om nettovinstbeskattning eller bruttovinstbeskattning sedermera, om erfarenheterna ger anledning härtill, kan vara förtjänt av förnyat övervägande.

4. Allmänna synpunkter på nettovinstbeskattningen**Företagsbeskattningskommittén**

Kommittén erinrar om att vår nuvarande företagsbeskattning var lagd på företagets nettovinst sådan denna skulle beräknas enligt i skattelagarna givna föreskrifter. I väsentliga hänseenden var denna nettovinst densamma som framkom vid en beräkning enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebar att sådana omkostnader, som var vid taxeringen omedelbart avdragsgilla, direkt och omedelbart påverkade företagets skattebelastning. För ett företag, som visste att det skulle komma att redovisa vinst till beskattning, framstod med hänsyn därtill kostnaden i fråga såsom till storleksordningen inte utgörande det pris företaget hade att erlagga, utan detta pris minskat med den procentuella andel därav som svarade mot den aktuella skattesatsen. Vid en hög nettovinstbeskattning kunde därför befaras, att företagets i och för sig naturliga strävanden att så mycket som möjligt hålla nere sina löpande utgifter försvagades. Särskilt kunde nämnas sådant som anskaffning av inventarier med kort varaktighetstid, reparationer, reklam, representation o. d. Investeringar och utgifter av detta slag kunde följaktligen i viss mån stimuleras av skattereglerna och under goda år få en inte önskvärd konjunkturbetoning.

Enligt kommitténs mening var följaktligen från såväl fiskalisk som rent konjunkturpolitisk synpunkt nettovinstbeskattningen inte helt invändningsfri. Ju högre nettovinstbeskattningen var, desto starkare kunde f. ö. denna synpunkt hävdas. Att genom ändrade avdragsregler i nu förevarande hänseenden åstadkomma något mera väsentligt syntes emellertid knappast möjligt. Mera vittgående ingrepp skulle nämligen förändra beskattningens karaktär av nettovinstbeskattning och mer eller mindre innebära en brutto-beskattning. En sådan skatteforms för- och nackdelar hade närmare behandlats i det föregående.

Från konjunkturpolitisk synpunkt var det emellertid, anför kommittén, inte i första hand de nyss antydda frågorna som tilldrog sig det större intresset. Det var fastmer frågorna om avskrivning på inventarier och byggnader, värdering av varulager samt avsättning till investeringsfonder och till pensions- och andra personalstiftelser.

Från kommitténs mera allmänna diskussion från konjunkturpolitisk synpunkt av sist antydda frågor torde följande få här återges.

Avskrivningar å inventarier och byggnader. Enligt kommitténs mening kunde från konjunkturpolitisk synpunkt mot ett system med fria avskrivningar riktas vissa invändningar. Härom anföres bl. a. följande.

Först och främst medför fria avskrivningar under en högkonjunktur med all sannolikhet att företagen skriver av mera än vad de skulle gjort vid bundna avskrivningar. De betalar därför mindre skatt och får mera pengar över till andra utgifter. Fria avskrivningar förbättrar sålunda företagens likviditet under en högkonjunktur, vilket tenderar att öka deras investeringar under en tid, då investeringarna även av andra anledningar är mycket stora. Det är inte lika klart vad effekten blir under en lågkonjunktur. I den mån användningen av den fria avskrivningsrätten endast medför en förskjutning i tiden av utnyttjandet av avskrivningarna, måste detta innebära, att företagen i gengäld kommer att räkna sig till godo mindre avskrivningar under depressionen, och därför — om de inte redovisar förluster och därmed inte betalar någon skatt — erlägger en högre skatt än de eljest skulle göra under en tid då det av konjunkturpolitiska skäl är önskvärt att företagen har mera medel till sin disposition. Därtill kan komma, att ju större investeringarna blir under högkonjunkturen, dess mindre kvarstår att göra under en lågkonjunktur och dess starkare blir variationen i investeringsverksamheten.

För det andra förefaller det sannolikt, att den fria avskrivningsrätten under en högkonjunktur kan ge ytterligare incitament till vissa investeringar. Överavskrivningen — här använd som beteckning på en avskrivning som går utöver vad som svarar mot förslitning och värdenedgång — utgör en dold konsolidering, som kan sägas innebära ett bokförings- och skattemässigt förskjutande av vinst till kommande år, då så mycket mindre avskrivningar göres på tillgångarna i fråga. Ett företag, som redan utnyttjat alla andra avskrivningsmöjligheter, kan därför vara frestat att göra en ytterligare anskaffning för att vinna en ytterligare avskrivningsmöjlighet. Detta innebär inte, att ett företag investerar enbart av skatteskal, men skattereglernas utformning kan ge en extra stimulans till investering i sådana fall där det eljest står och väger om en investering skall bli av eller inte.

Härefter uttalar kommittén som sin mening att ett skattesystem, som ledde till en snabb nedgång i skatterna vid minskande inkomster och en snabb uppgång vid ökande inkomster, syntes vara det från konjunktursynpunkt idealiska. Sådana egenskaper besatt en stark progressiv beskattning av fysiska personer vid källskatteuppbörd och en renodlad nettovinstbeskattning av företagen med minsta utrymme för störande vinstdispositioner. Ett system som tvärtom lät skattebetalarna betala skatt på högkonjunkturinkomster under en lågkonjunktur, då inkomsterna minskade, skärpte däremot konjunkturfluktuationerna. Å andra sidan hade ofta anförts, framhåller kommittén vidare, att företagen genom fri avskrivningsrätt för inventarier stimulerades till stora avskrivningar, till att konsolidera sig, till att stabilisera utdelningarna m. m., vilket allt ledde till att deras motståndskraft mot konjunkturväxlingarna ökades och därmed också deras möjligheter att hålla en mera jämn sysselsättning.

Kommittén tillägger, att från konjunkturpolitisk synpunkt intet syntes vara att invända mot att företagen stabiliserade utdelningar eller under goda år konsoliderade sig. Sådana åtgärder kunde verka konjunkturutjämnande. Men konsolideringen borde kunna ske även på annat sätt än genom vinstreglerande dispositioner som medförde skattekredit. Den fria avskrivningsrätten syntes snarast bidra till en konsolidering i form av maskinanskaffningar jämfört med konsolidering i likvid form. Detta behövde i och för sig inte föranleda allvarliga erinringar. Men högkonjunkturerna kännetecknades ofta av en smittsam optimism och det var inte säkert, att alla investeringar som då gjordes var så väl överlagda.

Därefter anføres, att från konjunkturpolitisk synpunkt framstod det som önskvärt att sådana investeringar, som inte absolut behövde göras under högkonjunkturåren, uppsköts till en lågkonjunktur. Man borde därför stimulera sådana uppskov. Särskilt om ett företag ville »konsolidera» sig, ville avsätta en del av ett överskott från ett gott år för ett sådant ändamål, borde det ordnas så att investeringen inte nödvändigt måste ske omedelbart för att vissa skatteförmåner skulle vinnas. Här hade avsättningar till investeringsfonder sitt berättigande, vilka just borde ha denna funktion att möjliggöra överförandet av medel från högkonjunkturen till användning under lågkonjunkturen.

Kommittén anmärker, att diskussionen om avskrivningarna huvudsakligen rört sig om högkonjunktursituationer. Detta föreföll också motiverat, eftersom det just var i sådana situationer som skattepolitiken kunde väntas ha större effektivitet som investeringsreglerande medel. I ett depressionsläge var som regel intresset och utrymmet för särskilda vinstdispositioner mera begränsat. Möjligheterna att i en sådan situation över huvud påverka investeringarna genom skattereglerna — bortsett från investeringsfonderna — syntes små. En konsekvens av detta förhållande blev å andra sidan att man inte kunde gå alltför hårt fram med en investeringsdämpande politik

under en högkonjunktur utan att på längre sikt menligt påverka takten i det ekonomiska framåtskridandet. Inte minst av psykologiska skäl förelåg en tendens till särskilt livlig investeringsverksamhet inom företagssektorn under högkonjunkturer. Höll man starkt tillbaka denna tendens under högkonjunkturer utan att man i motsvarande mån lyckades stimulera företagens investeringar under lågkonjunkturerna, kunde följden på längre sikt bli en minskning i investeringsverksamheten. Detta var givetvis en synpunkt som måste beaktas när det gällde att bedöma hur långt man skulle tillgodose de önskemål i fråga om företagsbeskattningens utformning som kunde uppställas från konjunkturpolitiska synpunkter.

Vad kommittén från konjunkturpolitisk synpunkt anfört om avskrivningarna på inventarier gällde enligt kommitténs uppfattning i princip även om avskrivningar å byggnader. Med hänsyn till de betydande kapitalbelopp, som var nedlagda i byggnader, och med hänsyn till byggnadernas vanligen längre varaktighet, skulle fria avskrivningar å byggnader öppna möjligheter till vinstdispositioner av stort omfång. De härigenom möjliggjorda förskjutningarna av skattebetalningarna torde från konjunkturpolitisk synpunkt i huvudsak få bedömas på samma sätt, som konsekvenserna av en fri avskrivningsrätt för inventarier.

Lagervärderingsreglerna. Kommittén framhåller, att de totala varulagren i landet kunde uppskattas till minst 20 och högst 40 miljarder kronor, d. v. s. ett halvt till ett års nationalinkomst. Av en av kommittén verkställd lagerundersökning, vilken redovisas i ett senare sammanhang, framgick, att de av denna undersökning omfattade företagen vid utgången av 1951 hade sina lager nedskrivna med i genomsnitt 50 å 60 procent av anskaffningsvärdet. Redan mindre modifikationer i värderingsreglerna kunde därför ha utomordentligt stor kvantitativ betydelse för variationerna i de redovisade vinsternas storlek, vilket påverkade skattebeloppen och därigenom företagens likviditet och deras förmåga att företa andra utgifter. Lagervärderingen användes också av företagen som utjämningsfaktor mellan olika år i mycket stor skala.

Kommittén kunde inte finna något bärande skäl för en resultatutjämning, som åstadkoms genom en godtycklig värdering av varulagret. Lagervärderingen syntes böra ske med iakttagande av någon konsekvent genomförd värderingsprincip. Flera av de erkända värderingsprinciperna medförde en viss automatisk resultatutjämning mellan goda och dåliga år. Härigenom förhindrades en redovisning av fiktiva prisstegringsvinster och prisfallsförluster. En allmän konsolidering syntes kommittén däremot böra åstadkommas med andra medel än lagervärderingen. Många skäl talade för att man i högre grad än som hittills skett borde genomföra denna konsolidering öppet och inte genom att bilda dolda reserver.

Därefter anföres att i analogi med vad kommittén anfört i fråga om av-

skrivningar å inventarier man från konjunkturpolitisk synpunkt skulle kunna i fråga om varulager uppställa önskemålet att minsta möjliga nedskrivning medgavs, d. v. s. endast vad som med konsekvent tillämpning av en erkänd värderingsprincip kunde motiveras av inkurans och prisfallsrisk. I så fall fanns knappast anledning för ett företag att göra en lagerinvestering från konsolideringssynpunkt, i varje fall inte för att därigenom vinna några skatteförmåner. Det borde hållas i minnet, att lagervärderingsreglerna genom den effekt de hade på företagens skattebetalning och likviditet var av betydelse för investeringarna inte endast i lager utan även för företagens övriga investeringsverksamhet, t. ex. i maskiner och byggnader.

Såg man endast till effekten på lagerhållningen blev det ett önskemål att åstadkomma sådana regler för varulagrens behandling i skattehänseende, att man undvek en direkt stimulans till investering i lager i konsolideringssyfte i en konjunktursituation, där en sådan ökad investering framstod som mindre lämplig, ävensom att man undanröjde de hinder för en lageravveckling, som nu förelåg och som givetvis fick en ogynnsam inverkan i situationer, där en sådan lageravveckling kanske var i och för sig önskvärd. I båda fallen gällde det härvid att koppla loss konsolideringen som sådan från själva lagerutvecklingen.

Kommittén framhåller, att en snäv begränsning av nedskrivningsrätten medförde, att det inte skulle finnas någon anledning för företagen att från skattesynpunkt hålla på lagren i stället för att minska dem i en situation, där detta av andra skäl befanns lämpligt. Om företagen ville göra en påfyllnad eller över huvud en lageruppbyggnad i en konjunktursituation, då detta framstod som samhälleligt önskvärt, kunde detta eventuellt stimuleras genom användning av investeringsfond för sådant ändamål.

I den mån det av andra skäl inte var möjligt att begränsa nedskrivningarna av varulagren på sätt som nyss angavs, enär man vid nuvarande skattesystem måste medge rätt till en viss dold konsolidering, fick det övervägas att tillgodose konjunktursynpunkterna på annat sätt. Därvid kunde ifrågasättas, att en onormal lagerökning inte skulle få föranleda någon nedskrivning, varigenom incitamentet till en sådan lagerökning skulle bortfalla. Å andra sidan kunde en nedgång av lagrets volym under en normal nivå medföra rätt att lägga upp en påfyllnadsfond, så att den dolda reserven därigenom också i detta fall skulle kunna bevaras.

Därest man helt omöjliggjorde för företagen att använda lagervärderingen för konsolideringsändamål, kunde enligt kommitténs mening tillskapandet av möjligheter för en öppen konsolidering övervägas. Formen borde då vara sådan att den inte hade samma ogynnsamma konjunkturpolitiska verkningar som fri lagervärdering utan medförde viss bindning av konsolideringsmedlen.

Investeringsfonder. Enligt kommitténs mening måste principen att med hjälp av investeringsfonder söka påverka fördelningen i tiden av företagens

investeringar anses riktig. Emellertid syntes mot nuvarande regler kunna riktas vissa erinringar. Eftersom ingen spärrning av avsatta medel ägde rum, verkade avsättningen under en högkonjunktur på samma sätt som en extra avskrivning, d. v. s. som ett medel att minska företagets aktuella skatt, varigenom dess likviditet ökades och en större investering i det läget möjliggjordes. Det var inte säkert, att medel fanns tillgängliga för den avsedda investeringen under lågkonjunkturen när denna kom, även om företaget kanske räknade med att då kunna låna. Från konjunkturpolitisk synpunkt framstod det som önskvärt, att denna förstärkning av likviditeten under högkonjunkturen med därav följande konsekvenser undveks och att garantier skapades för att investeringen kunde utföras under lågkonjunkturen.

Kommittén tillfogar, att det med nuvarande regler fanns alltför liten stimulans för företagen att utnyttja investeringsfondsinstitutet. För att investeringsfonderna skulle få någon konjunkturpolitisk betydelse krävdes enligt kommitténs mening, att reglerna utformades på sådant sätt att avsättningarna till dylika fonder fick tillräcklig omfattning. Det torde därvid inte vara nog med de extra avskrivningsmöjligheter, som nuvarande regler för investeringsfondernas användande beredde.

Avsättningar till pensions- och personalstiftelser hade, anför kommittén, under senare år kommit att få stort omfång; sådana avsättningar torde ha gjorts till ett totalt belopp av uppskattningsvis 2 miljarder kronor. I den mån de avsatta medlen inte överförts kontant och sålunda utgjorde en skuld till stiftelserna, intog de avsatta medlen dock en ställning närmast företagets eget kapital. Genom bibehållandet av medlen inom företaget och genom den med avsättningen förenade skattefriheten, hade avsättning till sådana stiftelser kommit att spela en betydande roll för tillgodoseendet av företagets kapitalbehov under efterkrigstidens högkonjunktur.

Kommittén betonar, att dessa avsättningar fyllde ett viktigt socialt syfte och skattereglerna hade utformats med sikte på att innefatta en viss stimulans till sådana avsättningar. De hade emellertid också kommit att få en roll för konjunkturväxlingarna, som inte kunde förbises. Från konjunkturpolitisk synpunkt torde de kunna betraktas på analogt sätt med de förut behandlade vinstdispositionerna, t. ex. de fria avskrivningarna. Om man under en högkonjunktur önskade minska investeringarnas ansvällning, skulle sålunda en begränsning av rätten att göra stiftelseavsättningar kunna motiveras, eftersom de bidrog till finansieringen av investeringarna.

Särskild konjunkturlagstiftning. Så långt har vad kommittén anförts gällt utformningen av *permanenta* regler för företagsbeskattningen och den konjunkturrella effekten av olika alternativa utformningar. Man kunde emellertid också, framhåller kommittén, tänka sig att variera reglerna alltefter konjunktursituationen eller ha vissa sådana variationer i beredskap

att tillgripas i särskilda lägen. I största allmänhet ville kommittén framhålla nödvändigheten av försiktighet med sådana variationer, som kunde vara ägnade att försvåra för företagen att planera på lång sikt. Kommittén yttrar vidare.

En enkel variationsmöjlighet är att variera skattesatsen, närmast att höja den under en högkonjunktur och sänka den under en lågkonjunktur. En sådan variation synes dock förutsätta restriktiva regler för vinstdispositioner; eljest skulle variationen medföra extra stora avskrivningar under tider av höga skatter och omvänt. Har man restriktiva sådana regler, så medför beskattningen av nettovinsten redan automatiskt stora variationer i de inbetalade skattebeloppen. Kommittén har därför ansett sig böra avvisa en variation i skattesatsen.

Man kan vidare tänka sig variera avskrivnings- eller lagervärderingsreglerna. Närmast skulle ifrågakomma att i ett extremt högkonjunkturläge strama åt dem. En annan möjlighet är att den ordinarie företagsbeskattningen i vissa lägen kompletteras med andra åtgärder, t. ex. i form av en investeringsavgift. Kommittén återkommer i det följande till de här berörda frågorna.

Sedan kommittén sålunda uttalat sin mening om vilka krav, som borde uppställas på reglerna för en företagsbeskattning grundad på nettovinstprincipen, har kommittén ställt frågan huruvida de ifrågasatta mer restriktiva möjligheterna till vinstreglerande dispositioner kunde begränsas att gälla högkonjunkturlägen och att, med andra ord, nuvarande permanenta regler alltjämt skulle kunna få tillämpas i andra konjunkturskeden. Åtskilliga av de skäl, som talar mot sistnämnda alternativ, har av kommittén närmare belysts vid dess behandling av de olika specialavsnitten, där de naturligen lättare låter sig överblickas. Kommitténs sammanfattande inställning till detta spörsmål synes emellertid redan i detta sammanhang böra återgivas.

Kommittén framhåller sålunda att den haft att välja mellan å ena sidan ett system med för normala fall synnerligen liberala möjligheter till vinstdispositioner, vilket så snart ett högkonjunkturläge inträdde fick överges eller kompletteras med särskilda åtgärder, och å andra sidan ett system med mer restriktiva permanenta regler, som inte annat än i rent extrema konjunkturlägen krävde speciella kompletteringar.

Kommittén har funnit övervägande skäl tala för det senare alternativet. Huvudargumenten härför kan återges på följande sätt. Det är synnerligen vanskligt att med tillräcklig säkerhet bedöma konjunkturutvecklingen t. o. m. för en relativt näraliggande framtid. Följaktligen föreligger stor risk att de åtstramande bestämmelserna kommer för sent. Härtill medverkar den omgång, som alltid måste vara förenad med att få dessa bestämmelser i kraft, vartill kommer att de får sin fulla effekt först vid ett framtida taxeringstillfälle eller än längre fram i tiden, nämligen då skatteinbetalningen senast skall ske. Med hänsyn till att bestämmelserna, exempelvis i avseende å rätt till avskrivning å tidigare anskaffade inventarier,

inte gärna kan ges retroaktiv innebörd, blir vidare resultatet av en åtstramning ofta nog först efter en än längre tid en påtaglig realitet för många företag.

Om det förra alternativet skulle väljas, fick man räkna med att statsmakterna redan inför ett befarat men ännu inte inträtt högkonjunkturläge tvingades sätta de tillfälliga bestämmelserna i kraft. Detta skulle innebära hastiga och ofta återkommande ändringar i företagsbeskattningen. En sådan ordning synes inte förenlig med näringslivets berättigade krav på fasta regler som möjliggjorde att mera långsiktigt planera investeringarna och kalkylera deras finansiering.

Det är mot bakgrunden av synpunkter av nu återgiven art, som kommittén bestämt förordar alternativet med en sådan åtstramning av de permanenta reglerna som med tillbörligt beaktande av önskemålet att bereda näringslivet tillfälle till betryggande avskrivningar och lagervärderingar kan vidtagas.

I herrar *Gustafsons och Wehtjes reservation* riktas åtskilliga invändningar mot vad kommittén sålunda anfört. Reservanternas ståndpunkt synes kunna sammanfattas med följande.

Kommittén har fäst ett alltför stort avseende vid förhållandena under efterkrigstidens extrema högkonjunkturperiod. Utformandet av de permanenta reglerna i skattelagstiftningen bör ske med utgångspunkt från förhållandena under mera normala tider. Det är inte rimligt att i syfte att stärka den konjunkturpolitiska beredskapen för ett speciellt konjunkturläge genomföra regler som skall gälla även för normala tider och för tider då det i och för sig är angeläget att på alla sätt stimulera investeringsviljan i näringslivet. Extrema konjunkturlägen bör i första hand mötas med åtgärder på den allmänna penning- och finanspolitikens område.

Reservanterna har även pekat på den enligt deras mening föreliggande risken för att åtgärder av det slag kommittén förordat skulle medföra även på längre sikt minskade investeringar i näringslivet. Detta skulle hota det fortsatta ekonomiska framåtskridandet. Risk skulle även föreligga för näringslivets möjligheter att motstå påfrestningarna i en lågkonjunktur. Särskilt allvarligt skulle läget bli med tanke på näringslivets möjligheter att hävda sig i den alltmer hårdnande konkurrensen på de internationella marknaderna.

Det sagda innebär, att reservanterna motsätter sig tanken att av konjunkturpolitiska skäl åtstrama möjligheterna i den permanenta lagstiftningen till vinstreglerande dispositioner. Av reservationen framgår tillika att reservanterna ställer sig avvisande till tanken att i högkonjunkturlägen göra en sådan åtstramning. Dock har antytts att i extrema lägen en investeringsavgift eller speciella regler riktade mot lagerökningar kunde behöva tagas under övervägande.

Remissyttrandena

Flertalet hörda myndigheter och andra organisationer än de, som representerar näringslivet, har anslutit sig till eller i allt fall inte riktat invändningar mot kommitténs uppfattning om önskvärdheten av företagsbeskattningens anpassning till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik genom en åtstramning i möjligheterna till vinstreglerande dispositioner. I princip tillstyrkande uttalanden har gjorts av fullmäktige i riksbanken, fullmäktige i riksgäldskontoret, statskontoret, riksräkenskapsverket, försäkringsinspektionen, länsstyrelserna i Kalmar, Kopparbergs samt Göteborgs och Bohus län, Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, landsorganisationen, Riksförbundet landsbygdens folk, Tjänstemännens centralorganisation och Sveriges akademikers centralorganisation. I åtskilliga yttranden — detta gäller t. ex. de yttranden som avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden samt länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Älvsborgs, Örebro, Värmlands och Jämtlands län — har uttrycklig ståndpunkt visserligen inte tagits till frågan om angelägenheten av en konjunkturpolitiskt motiverad åtstramning av beskattningsreglerna men har, med reservationer i vissa hänseenden, likväl inte riktats principiella erinringar mot kommitténs allmänna uppfattning om önskvärdheten av mera strikta beskattningsregler.

Mot förslaget att på ifrågasatt sätt ändra nuvarande permanenta regler för företagsbeskattningen har avstyrkande yttranden, i vissa fall av andra än konjunkturpolitiska skäl, avgivits av organisationerna på näringslivets område samt av lantbruksstyrelsen och länsstyrelserna i vissa län. Även kommerskollegium uttalar sig på i huvudsak avstyrkande sätt.

Från remissyttrandena må här följande återgivas.

I det av *fullmäktige i riksbanken* avgivna yttrandet betonas, att med den utomordentliga betydelse som företagens investeringar ägde för konjunkturförloppet, och den stora vikt företagens interna sparande hade för finansieringen av dessa investeringar det var givet, att de skatteregler som möjliggjorde vinstreglerande dispositioner — främst avskrivnings- och lagervärderingsreglerna — fick konjunkturpolitisk betydelse och följaktligen även betydelse för utformningen av riksbankspolitik.

Det var sålunda näraliggande, anföres vidare, att man i en högkonjunktursituation som ett komplement till kreditpolitik och andra politiskt-ekonomiska medel kunde finna det önskvärt eller till och med nödvändigt att begränsa företagens avskrivningsmöjligheter för att därigenom söka dämpa investeringsverksamheten. Under den senaste högkonjunkturen hade man, såsom företagsbeskattningskommittén omnämnt, bland andra medel även tillgripit tillfälliga inskränkningar i avskrivningsmöjligheterna m. m. Kommittén hade emellertid avvisat ett system med variabla avskrivnings- och lagervärderingskvoter med hänsyn till ett dylikt systems bristande effek-

tivitet då det gällde att hindra icke önskvärda investeringar under inflationstider.

Fullmäktige ville inte bestrida, att metoden med tillfälliga efter konjunkturen avpassade inskränkningar i avskrivningsmöjligheter o. s. v. företedde betydande brister. Som kommittén framhållit hjälpte det inte att utrymmet för vinstreglerande dispositioner begränsades under själva högkonjunkturen, eftersom företagen i ett sådant läge genom tidigare uppsamlade medel kunde finansiera sina investeringar. Erfarenheten torde också visa, att verkningarna av dylika tillfälliga ingripanden inträdde på ett alltför sent stadium för att bli tillräckligt effektiva. Men också de restriktiva, permanenta avskrivningsregler m. m., som utredningen föreslog, torde, enligt fullmäktiges uppfattning, få en relativt begränsad konjunkturpolitisk effekt. Kommitténs förslag innebar emellertid enligt fullmäktiges mening en allmän hyfsning av skattereglerna med en från konjunkturpolitisk synpunkt i varje fall inte ofördelaktigare utformning än nu gällande permanenta regler. Några nackdelar torde knappast vara förbundna med att de föreslagna restriktiva reglerna även skulle gälla under tider då det var ett allmänt intresse att investeringarna ökades. Reglerna måste betraktas som generösa. I en lågkonjunktur torde inte inkomsterna hos många företag tillåta ens ett fullt utnyttjande av avskrivnings- och nedskrivningsmöjligheterna. De mest konsoliderade och av detta och andra skäl minst konjunkturkänsliga företagen fick fortfarande en favoriserad ställning genom att de fullständigast kunna utnyttja reglerna. Dessa företag torde emellertid också vara de, vars investeringar främst hade påtagligt värde från samhällsekonomisk synpunkt.

Fullmäktige tillägger, att det borde övervägas om inte förslaget — därest det lades till grund för lagstiftning i ämnet — måste kompletteras med bestämmelser som gav möjlighet till ett snabbt ingripande i lägen av extremare karaktär än de för vilka kommitténs förslag avpassats. Härvid borde uppmärksamheten främst ägnas möjligheten att genom en särskild avgiftsbeläggning — investeringsavgift — söka påverka investeringarna.

En av fullmäktige, herr *Kollberg*, anförde i avgiven reservation att han anslöt sig till den av reservanterna i kommittén herrar *Gustafson* och *Wehtje* avgivna reservationen.

I det av *fullmäktige i riksgäldskontoret* avgivna yttrandet anføres bl. a. följande.

Några delade meningar torde icke råda om önskvärdheten att i möjligaste mån eliminera de tänkbara orsakerna till en inflationistisk konjunkturutveckling. Ur angivna synpunkt borde en måttfull skärpning av de gällande avskrivnings- och lagervärderingsreglerna kunna allmänt accepteras. Det bör härvid ej förbises, att bolagen och andra hithörande företag genom den fria avskrivningsrätten kommit att erhålla en i viss mån gynnad ställning i förhållande till övriga skattebetalare, för vilka ett inflationsläge automatiskt medför ett ökat progressivt skatte-tryck. Ej heller torde kunna bestridas, att den fria avskrivningsrätten kommit

till användning för vinstreglerande dispositioner i en utsträckning, som från början ej avsetts och lett till en investeringspolitik, som onekligen bidragit till en inflationistisk spänning inom samhällsekonomin. Å andra sidan må framhållas, att de nu föreslagna åtgärderna icke ensamt kunna åstadkomma den produktions-utjämnande effekt, som allmänt bedömes såsom önskvärd, ehuru de utan tvivel skulle vara ägnade att bidra till en lugnare och efter våra resurser på längre sikt lämpligare avvägd investeringstakt. Särskild vikt måste dessutom städse läggas vid åtgärder av penningpolitisk och finanspolitisk art. I extrema högkonjunkturlägen måste, såsom kommittén förordat, därjämte längre gående inskränkningar i avskrivnings- och lagervärderingsfriheten än de nu för mera normala förhållanden ifrågasatta genomföras i en provisorisk lagstiftning. Å andra sidan kräver extrema lågkonjunkturlägen särskilda åtgärder från statsmakternas sida.

I anslutning härtill understryker fullmäktige vikten av att även staten anpassade sina investeringar efter konjunkturutvecklingen. Kapitalbudgeten måste ovillkorligen begränsas till belopp, som kunde tillgodoses inom ramen för de tillgängliga resurserna. Beloppet borde även avvägas med hänsyn till storleken av det enskilda sparande, som kunde beräknas stå till förfogande på den allmänna kapitalmarknaden för sådana långfristiga investeringar, varom här var fråga. Eljest nödgades riksgäldskontoret att vid sin kapitalanskaffning i allt för hög grad anlita kortfristig upplåning. Såsom ett önskemål av största betydelse framstod därför, att driftbudgeten överbalanserades under högkonjunktur, något som för övrigt utgjort en förutsättning för vårt nuvarande system med långtidsbalansering av budgeten. I samband härmed framfördes till övervägande den tanken, att om — såsom kunde antagas — staten skulle under en övergångstid efter genomförandet av skärpta avskrivnings- och lagervärderingsbestämmelser tillföras ökade skatteinkomster, dessa merinkomster steriliserades i en eller annan form, förslagsvis genom att ett anslag å driftbudgeten ställdes till riksgäldskontorets förfogande för återköp av statspapper från riksbanken. Om detta ej skulle anses innefatta en framkomlig väg, syntes en annan tänkbar möjlighet vara att särskilt överbalansera driftbudgeten med det belopp, till vilket dessa inkomster beräknades uppgå. Härigenom skulle en begränsning av statsupplåningen ernås.

Två av fullmäktige, herrar *Hagberg* och *Svensson*, har med åberopande i huvudsak av vad kommittéreservanterna anfört anmält en från riksgäldsfullmäktige avvikande mening.

Enligt *riksräkenskapsverkets* mening syntes det föreliggande förslaget i stort sett ägnat att anpassa företagsbeskattningen i riktning mot en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik. Åtgärder i sådan riktning torde i och för sig få anses välmotiverade.

Därefter anföres, att i valet mellan å ena sidan ett system med stor frihet i fråga om vinstreglerande dispositioner, kompletterat i lägen av högkonjunktur med tillfälliga restriktioner i syfte att råda bot på den inte önskvärda inflationsdrivande effekt, som en sådan frihet eljest inrymde, och

å andra sidan ett system med vissa permanenta restriktioner, ägnat att begränsa behovet av särskild lagstiftning till extrema lägen, riksräkenskapsverket för sin del i anslutning till kommittémajoritetens förslag ville förorda det sistnämnda alternativet. Om man utgick från den fulla sysselsättningens politik och därför räknade med en fortsatt överkonjunktur, syntes detta alternativ enligt riksräkenskapsverkets mening vara att föredraga ej minst med hänsyn till den i viss mån retroaktiva karaktären och den svåröverskådliga effekten hos varje tillfällig restriktiv lagstiftning på företagsbeskattningens område. Självfallet uteslöt detta inte, att i speciella lägen en lagstiftning av sistnämnda slag kunde komma att visa sig ofrånkomlig.

Försäkringsinspektionen uttalar, att visserligen kunde åtgärder på beskattningsområdet, såsom också framgick av direktiven och av kommitténs uttalanden, endast ingå såsom ett av leden i en allmän ekonomisk politik, som syftade till att vidmakthålla ekonomisk stabilitet och som dessutom måste inbegripa även andra medel, däribland sådana som mera direkt inverkade på penning-, kapital- och investeringsmarknaderna. Men lämpligt utformade åtgärder av den allmänna karaktär som kommittén föreslagit kunde dock representera oundgängliga bidrag till en dylik stabiliseringspolitik.

Inspektionen fann mycket som talade för den av kommittén hävdade uppfattningen, att mera fasta regler för företagsbeskattningens utformning var att föredra framför ett system med ändringar i denna beskattnings karaktär alltefter konjunkturernas växlingar. Men eftersom syftet att i görligaste mån vidmakthålla ekonomisk stabilitet dock vid varje avvägning måste tillerkännas hög prioritet, kunde det måhända likväl även i andra än rent extrema konjunkturlägen stundom erfordras särskilda skattebestämmelser avsedda att komplettera en ordning av mera varaktig karaktär. Denna fråga kunde f. ö. ha betydelse inte endast vid tendenser till inflation. Det borde ihåggkommas, att den fria avskrivningsrätten i vårt land infördes under en tid, då tänkandet i hög grad påverkades av erfarenheterna av depressionen under 1930-talets tidigare år och av den alltjämt under senare delen av samma årtionde kvarstående arbetslösheten. Det var inte alldeles uteslutet, att även den nya ordning, som vid acceptering av kommitténs förslag skulle komma till stånd, framdeles kunde komma att visa sig vara i större eller mindre grad grundad på tidsbundna erfarenheter, fast av motsatt slag.

Kammarrätten framhåller, att i tidigare sammanhang, då det gällt att avgiva utlåtande över förslag om vissa begränsningar av möjligheterna till vinstreglerande dispositioner, kammarrätten hade ställt sig tveksam till dessa förslag, främst emedan kammarrätten funnit behovet av sådana begränsningar inte vara tillfredsställande ådagalagt. Framläggandet av de av företagsbeskattningskommittén redovisade undersökningarna kunde i nämnda hänseende anses ha medfört ett ändrat läge. Såvitt framgick av dessa undersökningar hade nämligen vinstreglerande dispositioner förekom-

mit i så betydande omfattning, att det inte kunde anses uteslutet att de inverkat i inte önskvärd riktning på konjunkturförloppen och att jämväl i övrigt anledning att taga hänsyn därtill vid beskattningsreglernas utformning kunde föreligga.

I sitt yttrande har kammarrätten även berört frågan huruvida från allmänt skatterättsliga och taxeringstekniska synpunkter några erinringar kunde framställas mot de av kommittén omfattade förslagen. I avseende härå anför kammarrätten bl. a., att förslaget skatterättsligt berörde reglerna för beräkningen av inkomst av rörelse. Sådan inkomst skulle enligt vedertagna beskattningsprinciper och i 41 § kommunalskattelagen intagen föreskrift beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Häri innefattades enligt anvisningarna till nämnda paragraf, att hänsyn skulle tagas till bl. a. in- och utgående lager av varor m. m. Med inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder sammanhängande ock föreskriften, att kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i regel skulle avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag.

Av förarbetena till kommunalskattelagens stadganden om godtagande av i räkenskaperna gjord lagervärdering och om fri avskrivning å inventarier framgick, att avsikten därmed inte varit, att nyss angivna grundläggande principer om beräkning av rörelseinkomst skulle kunna få helt frångås, exempelvis genom att varulager nedskrevs till ett allenast symboliskt värde eller att kostnaden för anskaffning av inventarier med längre varaktighetstid i sin helhet avdrages redan det år, inventarierna anskaffades. Med hänsyn härtill kunde det inte anses stridande mot kommunalskattelagens inkomstbegrepp, att vissa gränser uppdrogs för möjligheterna att nedskriva lager och att verkställa avskrivning å inventarier i snabbare takt än som motsvarade inventariernas ekonomiska varaktighetstid. Det hade, såsom redan antytts, inte varit avsikten att den frihet som i nämnda hänseenden tillerkänts de skattskyldiga, skulle vara helt obegränsad. En viss begränsning av nämnda frihet kunde därför närmast betraktas såsom en komplettering av nu gällande lagstiftning med regler för sådana bedömningar, som enligt gjorda erfarenheter inte lämpligen borde helt överlämnas åt praxis.

Enligt kammarrättens uppfattning talade de taxeringstekniska skälen för att konjunkturpolitiskt betingade beskattningsåtgärder vidtogs inom ramen för de ordinarie beskattningsreglerna. Härom yttrar kammarrätten vidare.

Om extraordinära skatteformer tid efter annan skola insättas, komma sådana åtgärder ofta för sent med hänsyn till att de icke kunna beslutas och träda i kraft förrän de konjunkturörelser, som man därigenom vill påverka, redan kommit i gång. Det är av naturliga skäl vanskligt att genom beskattningsåtgärder åstadkomma inverkan på en redan påbörjad konjunkturörelse, eftersom verkningarna av dessa beskattningsåtgärder först efter längre tid göra sig direkt gällande. De prohibitiva verkningarna av konjunkturpolitiskt betingade beskattningsåtgärder måste vidare alltid bli så svåra att bedöma. Slutligen måste beaktas, att beskattningsåtgärdernas handhavande i regel måste uppdragas åt de för den ordinarie

beskattningens administration avsedda myndigheterna och att de extra arbetsuppgifter, som speciella beskattningsåtgärder föranleda, i avsevärd omfattning måste utföras på bekostnad av göromålen med den ordinarie beskattningen. Möjligheterna att för kvalificerade taxeringsgöromål anlita extra arbetskraft äro i allmänhet mycket begränsade, eftersom sådana göromål kräva flerårig erfarenhet. Den taxeringskontroll, som måste eftersättas till följd av extra arbetsuppgifter, kan medföra att vad som vinnes genom de extraordinära beskattningsåtgärderna i större eller mindre utsträckning går förlorat på grund av vad som måste underlåtas beträffande den ordinarie beskattningen.

Kammarrätten tillfogar, att en reglering av möjligheterna till vinstreglerande åtgärder kunde anses påkallad jämväl med hänsyn till pågående överväganden om möjligheterna att få till stånd en effektivare och riktigare taxering. Det torde nämligen inte kunna undgås, att åtgärder i nämnda hänseenden skulle komma att omfatta jämväl ingripanden mot överdrifter i fråga om vissa vinstreglerande åtgärder, exempelvis alltför långt driven nedvärdering av varulager. I brist på vägledande regler kunde då betydande meningsskiljaktigheter uppkomma mellan de kontrollerande myndigheterna och de skattskyldiga, något som skulle kunna väsentligt öka antalet skatteprocesser och leda till stor osäkerhet vid bedömningen såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna.

Sedan *länsstyrelsen i Kopparbergs län* uttalat, att det var uppenbart att företagsbeskattningen — alltefter det sätt, varpå den utformades — kunde verka stimulerande eller återhållande å investeringsverksamheten inom den enskilda företagssektorn, framhålles att om företagsbeskattningen så gestaltades, att ett utjämnande inflytande kunde utövas å konjunkturförloppet, skattelagstiftningen blev ett av hjälpmedlen för upprätthållande och bevarande av balans i samhällsekonomin. Kommitténs förslag att i största möjliga utsträckning ge ifrågasatta regler en utformning, som lämpade sig för permanent tillämpning, var i princip eftersträfvansvärt med hänsyn till angelägenheten för såväl de skattskyldiga som beskattningsorganen av att kunna förlita sig till fasta regler i sitt handlande. I den mån länsstyrelsen inte ansåg sig kunna förorda bestämmelser av permanent karaktär, innebar detta inte något avsteg från berörda principiella inställning utan föranledes av tveksamhet, om med hänsyn till förhållandena för närvarande en definitiv reglering av det ämne, varom fråga var, lämpligen borde vidtagas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ansluter sig till uppfattningen att företagsbeskattningens permanenta bestämmelser borde så utformas, att en med beskattningen eftersträvad konjunkturpåverkande effekt i görligaste mån fick automatisk verkan.

Svenska stadsförbundet säger sig intet ha att erinra mot huvudsyftet med de föreslagna skattelagsändringarna. Under det senaste decenniet hade kommunerna mer än de flesta fått erfara olägenheterna av både en inflationsdrivande högkonjunktur såsom sådan och de motåtgärder, som statsmakterna nödgats tillgripa för att dämpa högkonjunkturens verkningar.

6 — *Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100*

Den konjunkturpolitiska effekten av de nu föreslagna åtgärderna, som främst riktade sig mot självfinansierande företag, torde visserligen vara begränsad. Men åtgärderna föreföll å andra sidan inte medföra några för kommunerna skadliga verkningar; tvärtom syntes man från kommunalt håll böra kunna räkna med ett åtminstone momentant förbättrat skatteunderlag, på längre sikt kanske också med större utrymme för kommunala investeringar.

Därefter anföres.

Enligt sina direktiv har kommittén haft att utarbeta förslag till *permanent* konjunkturstabiliserande regler på företagsbeskattningens område. Uppdraget kan synas motsägelsefullt med tanke på konjunkturernas föränderlighet. All erfarenhet visar emellertid, att beskattningsreglerna för företagens liksom övriga skattedragares del från tid till annan måste överarbetas och modifieras efter inträdda förändrade förhållanden. Femton års högkonjunktur har icke kunnat undgå att skapa ett nytt »normalläge». Kommittén räknar dessutom med att vid sidan av de nu föreslagna permanenta reglerna behov av provisoriska beskattningsåtgärder kunna uppkomma i exceptionella konjunktursituationer. Några principiella betänkligheter mot den form, i vilken kommittén presenterat sina förslag, har styrelsen därför ej.

I reservation har fem ledamöter av förbundets styrelse, herrar *Jung, Persson, Petri, Nordkvist* och *Leandersson*, förklarat sig anse det vara principiellt oriktigt att använda beskattningsåtgärder i syfte att ernå en konjunkturstabilisering. Därvid anföres bl. a. att om man såg problemet från kommunal synpunkt, kunde visserligen den temporära ökning i skatteunderlaget, som de närmaste åren blev att påräkna om förslagen genomfördes, verka förledande. På längre sikt hade emellertid kommunerna större glädje av att bland sina skatteobjekt finna välkonsoliderade företag med jämna vinstutdelningar än av utsikten att under några högkonjunkturår ha ett momentant förbättrat skatteunderlag.

I det av *Svenska landstingsförbundet* avgivna yttrandet har förbundet uttalat sin principiella anslutning till kommittéförslaget.

Avvikande mening har anmälts av ledamöterna i förbundsstyrelsen, herrar *Mannerskantz* och *Olsson*, som ansett att styrelsen bort uttala sin anslutning till det av reservanterna inom kommittén, herrar *Gustafson* och *Wehtje*, avgivna särskilda yttrandet.

Landsorganisationen har inga principiella invändningar att göra mot det resonemang som ligger till grund för kommitténs förslag, även om det föreföll mycket svårt att utforma sådana permanenta regler att balans i samhällsekonomin kunde upprätthållas utan att tillfälliga ingripanden behövde göras. Kommittén hade enligt landsorganisationens mening överbetonat de svårigheter, som var förbundna med tillfälliga ingripanden på företagsbeskattningens område. Det var sålunda alltid svårt att avgöra, när läget var sådant, att olika konjunkturpolitiska ingripanden behövde göras, oavsett om dessa berörde t. ex. kreditpolitiken eller företagsbeskattningen. Det var vidare

möjligt att genom grundlagsreform på ett eller annat sätt minska den tidsutdräkt som föranleddes av riksdagens prövning av skattefrågorna; allteftersom finanspolitikens roll för att upprätthålla den ekonomiska balansen hade vuxit, var det önskvärt att de finanspolitiska avgörandena träffades på effektivast möjliga sätt. Avgörande i detta sammanhang var emellertid frågan om de av kommittén föreslagna permanenta reglerna på företagsbeskattningens område var av den skärpa, att de »endast mera undantagsvis» behövde kompletteras med speciella föreskrifter.

Därefter anföres att frågan huruvida en sådan skärpning av de permanenta reglerna för företagsbeskattningen, som kommittén föreslagit, var tillräcklig för att de endast mera undantagsvis skulle behöva kompletteras med speciella föreskrifter sammanhänge givetvis med hur man bedömde den framtida konjunkturutvecklingen.

Landsorganisationen yttrar vidare.

Kommittén har ej direkt uttalat någon mening härom, ehuru den av allt att döma räknat med att konjunkturörelserna i framtiden kommer att närma sig 1930-talets förhållanden. Även om man självklart ej kan utesluta möjligheten av en depression i mellankrigstidens bemärkelse, finner LO att avgörande skäl talar för att vi under överskådlig tid kommer att få en sådan typ av konjunkturväxlingar som vi haft sedan slutet av 1940-talet, när den av kriget förorsakade varubristen i stor utsträckning hade kunnat fyllas. Vi skulle i så fall också för framtiden ha att räkna med växlingar mellan inflationstendenser och en i stort sett balanserad fullsysselsättningsekonomi med större eller mindre svårigheter endast för enstaka branscher. Att det rent tekniskt sett är möjligt att upprätthålla en full sysselsättning finner LO obestridligt — svårigheten ligger helt i att samtidigt upprätthålla en godtagbar grad av ekonomisk balans. Enligt LO:s mening har emellertid det politiska kravet på full sysselsättning nu nått en sådan styrka i industriländerna, att en återgång till mellankrigstidens typ av konjunkturväxlingar eller ens någonting mellan dessa och de nuvarande framstår som osannolik. Denna åsikt stämmer väl överens med den syn på konjunkturutvecklingen som präglade långtidsprogrammet 1951—1955, en syn som hittills i stort sett blivit bekräftad.

Mot bakgrunden av denna syn på den framtida konjunkturutvecklingen fann landsorganisationen det tivelaktigt huruvida de av kommittén föreslagna permanenta reglerna för företagsbeskattningen endast mera undantagsvis skulle behöva kompletteras med specialföreskrifter. Landsorganisationen ville i detta sammanhang erinra om de tillfälliga skärpningar av företagsbeskattningen, som varit i kraft under de senaste åren och om att landsorganisationen tidigare framhållit att dessa varit alltför obetydliga. Då kommitténs förslag ej syntes medföra någon nämnvärd skärpning av den *totala* företagsbeskattningen — inklusive de tillfälliga ingripandena — föreföll det landsorganisationen som om kommitténs förslag ej var tillräckligt långtgående för att mera effektivt överflödiggöra speciella åtgärder för behärskning av konjunkturutvecklingen. Det hade uppenbarligen för kommittén förelegat en konflikt mellan två i och för sig viktiga men motstridande önskemål, nämligen konjunkturpolitiskt motiverade stränga permanenta regler för

den skattemässiga vinstberäkningen respektive företagsekonomiskt motiverade milda permanenta regler för att befrämja företagens konsolidering, varvid det förstnämnda önskemålet enligt landsorganisationens mening inte blivit tillräckligt beaktat. Även om landsorganisationen inte ansåg det möjligt att helt undvika tillfälliga ingripanden i företagsbeskattningen, borde dock de permanenta reglerna i viss omfattning skärpas ytterligare.

Riksförbundet landsbygdens folk, som i stort sett ansluter sig till kommitténs olika förslag, yttrar att det måste anses vara synnerligen angeläget att den ekonomiska politiken på olika områden utformades så, att förutsättningarna för bevarande av ett stabilt penningvärde ökades. Härvid var det enligt riksförbundets mening nödvändigt att bedöma de olika åtgärderna mot bakgrunden av det faktum, att det i ett samhälle av den typ vi nu hade uppenbarligen fanns betydande risker för en fortgående försämring av penningvärdet. Den enighet, som rådde rörande önskvärdheten att uppehålla full sysselsättning liksom även de pris- och lönekrav man måste räkna med från starkt organiserade intressegrupper, var faktorer man enligt riksförbundets mening inte kunde bortse från i sammanhanget. Även om det var ostridigt att effekten av kommitténs förslag var oviss och kom att bli begränsad, måste man se företagsbeskattningen endast som ett medel vid sidan av flera andra i en allmän konjunkturpolitisk beredskap. Vid bedömningen av ifrågasvarande spörsmål måste även beaktas olägenheterna med tillfälliga lagstiftningsåtgärder.

Tjänstemännens centralorganisation framhåller, att det syntes ostridigt att utformningen av beskattningsreglerna i vissa fall kunde komma att medföra en inte önskvärd ansvällning av investeringsverksamheten i ett högkonjunkturläge. Det var dock lika klart att en stabilisering inte kunde åstadkommas enbart med en ändring av beskattningsreglerna utan att dessa endast var ett led i en på detta syfte inriktad ekonomisk politik. TCO understryker, att det var av synnerligen stort intresse för både myndigheter och näringsliv att det system av ett stort antal provisoriska förordningar, som kännetecknat de senare årens skattelagstiftning, blev avlöst av fastare regler. Som helhet kunde kommitténs förslag enligt TCO:s uppfattning komma att bidra till att i högkonjunkturlägen dämpa en accelererande investeringsprocess. Å andra sidan kunde det väntas att reglerna för investeringsfonderna skulle få en viss betydelse för en lämplig spridning av investeringarna i tiden.

I det principiella valet mellan olika system för en anpassning av beskattningsreglerna till de konjunkturpolitiska önskemålen ansluter sig även *Sveriges akademikers centralorganisation* till kommittémajoritetens uppfattning att extraordinära beskattningsregler så långt möjligt borde undvikas och att ett system med mer restriktiva permanenta regler var att föredraga.

Jag övergår nu att lämna en redogörelse för vad som anförts i de remiss-

yttranden, där en begränsning av möjligheterna till vinstreglerande dispositioner avstyrkts.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet ifrågasättes starkt, om de åtgärder kommittén föreslagit utgjorde en lämplig form för konjunkturpolitiskt ingripande. Enligt delegerades mening borde medel att stävja en högkonjunkturutveckling, som tenderade att urarta i inflationistisk riktning, i det väsentliga sökas på den allmänna penning- och finanspolitikens område. Delegerade ansåg det i och för sig olämpligt att i detta syfte ändra på de olika mera specifika reglerna i skattelagstiftningen. Åtgärder av detta slag måste inverka mera störande på företagens normala rörelse utan att man för den skull på denna väg tillnärmelsevis kunde nå den effekt, som stod att vinna exempelvis med penningpolitiska åtgärder.

Därefter anföres, att det var uppenbart att förslaget även från konjunkturpolitiska synpunkter skulle medföra väsentliga olägenheter. Konjunkturpolitikens medel borde ju inte utformas enbart med tanke på deras effekt, när det gällde att bromsa en inflationistisk högkonjunktur utan också med hänsyn till deras effekt när det gällde att förhindra och bekämpa lågkonjunkturer. Företagens relativt långt gående frihet i fråga om avskrivningar och varuvärdering hade i själva verket i stor utsträckning motiverats just av konjunktursynpunkter. Man hade därigenom önskat möjliggöra för företagen att konsolidera sin finansiella ställning och stärka sin beredskap mot de olika påfrestningar, som sammanhängde med konjunkturväxlingarna. En konjunkturutjämning i företagens rörelse torde också i praktiken ha kommit till stånd i mycket betydande utsträckning under de senaste decennierna. I anslutning härtill yttrar delegerade vidare.

Resultatutjämningen har sålunda lett till en stabilare vinstredovisning i företagen och därmed till en stabilare utdelningspolitik. Det viktigaste är dock effekten i sysselsättningshänseende. Det är — — — påtagligt, hurusom under de senaste decennierna en ny syn på sysselsättningsfrågan vuxit fram bland de svenska företagen. Vid sidan av olika frivilliga åtaganden av mera socialpolitiskt slag ha företagen alltmera strävat att i de anställdas intresse hålla sysselsättningen så stabil som möjligt — även när detta inneburit avsteg från strikt räntabilitetsmässiga synpunkter. Den första reaktionen vid avsättningssvårigheter har inte varit att skära ned produktionsapparaten genom att entlediga arbetare, utan man har i sådana situationer så långt möjligt försökt att sysselsätta de överflödiga arbetarna genom produktion på lager, underhållsarbeten o. dyl.

Företagens möjligheter att själva bedriva en sådan utjämnande sysselsättningspolitik ha i mycket hög grad berott på och komma i fortsättningen att bero på deras möjligheter att bygga upp finansiella reserver under de goda tiderna. För att i pressade konjunkturlägen kunna ge en sådan sysselsättning av icke direkt produktiv natur fordras det, att företagen disponera över ett tillräckligt likviditetsutrymme. Det är därför också uppenbart, att varje förändring i våra skattelagar, som går ut på att minska utrymmet för den interna reservbildningen i företagen, också går emot dessa strävanden till en jämnare sysselsättningspolitik.

Om delegationen sålunda även utifrån rent konjunkturpolitiska övervä-

ganden ställde sig kritisk till den föreslagna skärpningen av skattereglerna för företagen, blev detta än mera fallet, om hänsyn även togs till den bromsande effekt på den ekonomiska utvecklingen på längre sikt som en sådan skärpning kunde medföra. Det var ingen svårighet att med skattepolitiska åtgärder åstadkomma en minskning av företagens investeringar under högkonjunkturerna. Alla åtgärder, som begränsade möjligheterna till sparande inom företagen, måste få en sådan investeringshämmande effekt. Vad man däremot — som kommittén för övrigt själv betygade — inte kunde göra med skattepolitiska åtgärder av sådant slag, som kommittén ifrågasatt, var att förmå företagen att investera i lågkonjunkturerna. Man måste därför befara, att en skärpning av skattereglerna över en längre tidsperiod, d. v. s. sett över en hel konjunkturykel, fick till totaleffekt en minskning av företagens investeringar. Men det betydde i så fall också en minskad utvecklingstakt i näringslivet, en uppbromsning av det ekonomiska framåtskridandet.

Delegationen tillfogar, att ett genomförande i det just nu aktuella läget av en begränsning av utrymmet för självfinansiering av företagen var särskilt betänkligt dels med hänsyn till att det nu gällde att på grund av den skärpta utländska konkurrensen öka investeringar, som ledde till rationalisering och kostnadssänkning, dels ock på grund av det minskade tillflödet till företagen av nytt, riskvilligt kapital. Beträffande frågan om näringslivets kapitalförsörjning anför delegationen ytterligare, att även om det här i landet varit möjligt att bemästra problemet och i själva verket finansiera en betydande utbyggnad av produktionen, detta sammanhänge framför allt med de gynnsamma möjligheterna till självfinansiering inom företagen. Problemet blev emellertid allt svårare, och man måste därför befara, att en minskning av möjligheterna till självfinansiering i det nuvarande läget kunde komma att få mycket ogynnsamma verkningar.

I stort sett liknande synpunkter anföres av *Sveriges redareförening, Svenska sparbanksföreningen, Östergötlands och Södermanlands handelskammare, handelskammaren i Göteborg samt Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare*.

Sveriges grossistförbund erinrar om att avsaknaden av en rätt till öppen resultatutjämnning mellan olika år i stor utsträckning kompenserats genom tillämpning av gällande kommunalskattelags liberala regler i fråga om bl. a. fri avskrivning å maskiner och inventarier samt långtgående frihet beträffande lagervärderingen. Det var alltför allmänt erkänt för att behöva närmare utvecklas, att dessa regler haft en oerhört stor betydelse för det svenska näringslivets konsolidering och produktiva utveckling. Mot dem kunde dock från näringslivets synpunkt riktas den betydelsefulla erinringen att de inte gällde lika för alla rörelseidkare.

Med hänsyn till den utomordentliga betydelse som de ifrågavarande reglerna haft för landets ekonomiska utveckling måste det enligt förbundets

mening uppenbarligen krävas mycket starka skäl, om man nu ville begränsa friheten i stället för att tvärtom utvidga den till att fullt ut gälla även andra rörelseidkare än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Därefter anföres.

Förbundet kan icke finna att företagsbeskattningskommittén, som föreslagit betydande sådana begränsningar, förmått förebringa tillräckligt övertygande skäl härför. Kommitténs uppgift har varit att ompröva de permanenta skattereglerna ur rent konjunkturpolitiska synpunkter och mot bakgrunden av att den genom dessa regler möjliggjorda s. k. skattekrediten ansetts stimulera företagen till investeringsökningar, som i extrema högkonjunkturlägen kunna få en ur samhällslig synpunkt icke önskvärd inflationsdrivande effekt. Enligt direktiven har kommittén härvid i främsta rummet haft att koncentrera sig på den fria avskrivningsrätten och söka utfinna regler, varigenom denna automatiskt skulle kunna inskränkas under sådana tidsperioder, då det med hänsyn till föreliggande inflationsrisker kunde befinnas angeläget att bromsa upp investeringsverksamheten. Uppgiften skulle emellertid, i den mån kommittén under arbetets gång så funne erforderligt, kunna utvidgas att omfatta en omprövning av reglerna även för övriga vinstreglerande dispositioner, bl. a. då lagervärderingen, i fråga om vilken dock ett eventuellt förslag enligt direktiven närmast borde ges formen av en beredskapslagstiftning, som av statsmakterna kunde förklaras gälla för en viss tidsperiod. Vad kommittén i realiteten föreslagit är emellerid varken det ena eller det andra utan en av konjunkturväxlingarna oberoende permanent begränsning av både avskrivnings- och nedskrivningsreglerna, vilkens effekt enligt förbundets mening måste anses lika diskutabel ifråga om att bromsa upp näringslivets benägenhet till investeringsökningar i extrema högkonjunkturlägen som odiskutabel ifråga om att minska näringslivets konsolidering och motståndskraft mot fallande konjunkturer respektive mot exempelvis skärpt utländsk konkurrens.

I den mån kommitténs förslag i överensstämmelse med direktiven bör bedömas uteslutande ur synpunkten av dess konjunkturpolitiska effekt anser förbundet därför att förslaget icke är ändamålsenligt utformat.

Förbundet säger sig för sin del helt ansluta sig till den av reservanterna inom kommittén, herrar Gustafson och Wehtje hävdade uppfattningen, att konjunkturpolitiken väsentligen måste stödja sig på allmänna penning- och finanspolitiska åtgärder och att, i den mån det i extrema lägen skulle befinnas önskvärt att stödja dessa med mera speciella skattepolitiska ingripanden, sådana ingripanden borde vara av tillfällig natur.

Förbundet tillägger, att även bortsett från begränsningen av konsolideringsmöjligheterna kunde mot förslaget riktas allvarliga erinringar, nämligen i det hänseendet att ett genomförande av detsamma skulle ytterligare skärpa i stället för att minska diskrimineringen från skattesynpunkt av de enskilda rörelseidkarna i förhållande till aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna. För de i annan än aktiebolags- eller föreningsform arbetande rörelseidkarna betydde kommitténs förslag i realiteten en avsevärt försämrad ställning i skattehänseende genom de skärpta lagervärderingsreglerna utan att detta -- såsom fallet var för aktiebolagen och föreningarna

— till någon del uppvägdes av uppmjukade bestämmelser i andra hänseenden.

Även *Sveriges köpmannaförbund* anser, att kommitténs förslag var av sådan art, att det gentemot de mindre och medelstora företagen verkade rent diskriminerande, särskilt i fråga om sådana företag, som drevs som enskild firma och alltså ej i aktiebolags- eller föreningsform. De enskilda företagarna hade enligt gällande bestämmelser i huvudsak endast en möjlighet till vinstreglering, nämligen varulagervärderingen. Kommitténs majoritet gick väsentligt längre än vad direktiven åsyftade, då den föreslog permanent begränsning av nedskrivningsrätten i lager. Man hade härvid alls inte beaktat den mycket betydande skärpning i progressionen, som skett under senare år dels genom nya skatteskalor dels och framförallt genom en kraftig försämring av penningvärdet. Det kunde inte vara något rimligt önskemål eller rättvisekrav från det allmännas sida, att en företagare ett gott år toppbeskattades enligt en starkt progressiv skala, medan han under ett dåligt år ej fick någon kompensation för uppkommen förlust. Företagarna måste tvärtom uppfatta detta som en stor orättvisa. Man kunde ej jämföra med det fallet, att exempelvis en löntagare under dåliga tider helt eller delvis förlorade sin löneinkomst. Företagaren förlorade nämligen inte endast sin inkomst utan åsamkades därutöver förluster i rörelsen, som rentav kunde bringa honom på obestånd.

Enligt förbundets mening kunde ett genomförande av kommitténs förslag leda till ökad aktiebolagsbildning, en utveckling som knappast torde vara önskvärd. En annan konsekvens, som måhända endast kunde betecknas som en sida av den nyss angivna risken för ökad bolagsbildning var, att de mindre och medelstora företagarna kunde se sig nödsakade att slå sig samman till större företag eller att överlåta sina rörelser till större, redan existerande företag. En sådan utveckling skulle säkerligen för många kommuner bli mycket ödesdiger och kunde väl inte heller från statens sida anses som enbart lycklig. I en lågkonjunktur torde det vara av stort värde för samhället att ha tillgång till ett stort antal små och medelstora företag, där företagarna själva genom betydande insatser från egen och familjernas sida förmådde uthärda relativt stora påfrestningar, och där viljan att bevara och föra företaget vidare var mycket stor. Men då måste beskattningen ordnas på ett förnuftigt sätt, så att dessa företagare ej hade en känsla av att ha blivit satta på undantag.

Förbundet anför vidare, att såg man till det uppgivna syftet med förslaget, kunde man hysa stor tvekan om dess konjunkturdämpande effekt. Där emot var förslaget enligt förbundets mening ägnat att skärpa verkningarna av en lågkonjunktur. De permanenta reglerna inom vår beskattning borde enligt förbundets mening utgå från förhållandena under normala tider. Skulle en extrem överkonjunktur kräva särskilda investeringsbegränsande åtgärder på beskattningsområdet, syntes ett instrument som investerings-

avgiften vara att föredraga. Denna hade, såvitt man nu kunde bedöma, i stort sett haft den investeringshämmande effekt som man önskade.

Det anförda innebar inte, att förbundet anslöt sig till tanken, att den extrema högkonjunkturen i första hand borde bekämpas genom skattepolitiska åtgärder. Tvärtom borde först målmedvetna försök göras att genom penningpolitiska åtgärder bromsa en överkonjunktur. Några allvarliga försök i denna riktning hade enligt förbundets förmenande ej gjorts. Förbundet ville även fästa uppmärksamheten på, att förhållandena på arbetsmarknaden även var av betydelse i detta sammanhang.

Efter att ha framhållit att kommitténs förslag, som sannolikt medförde en ny, betydande skatteskärpning, i väsentlig grad betydde ett steg tillbaka till förhållanden som rådde på företagsbeskattningens område före första världskriget understryker *Kooperativa förbundet* inledningsvis det anmärkningsvärda i att kommittén vid utförandet av sitt uppdrag inte närmare utrett, huruvida den föreslagna omläggningen av företagsbeskattningen innebar en skärpning av företagsbeskattningen i dess helhet och, i så fall, i vilken omfattning. Förbundet ansåg det vara av den väsentligaste betydelse, att full klarhet vanns på denna punkt, innan förslagen om de nya reglerna framlades till slutgiltigt avgörande.

Förbundet ville också framhålla, att av kommittén föreslagna långtgående beskränningar av den fria avskrivnings- och lagervärderingsrätten hade varit lättare att förstå, om de varit avsedda som tillfälliga åtgärder mot en aktuell inflationsfara i stället för att ingå i en permanent beskattningslagstiftning, ägnad att tillämpas under normala konjunkturförhållanden och på lång sikt. Förbundet hade fullt klart för sig, att konjunkturpolitiken främst måste avse att påverka investeringarnas omfattning. Då de av kommittén föreslagna åtgärderna emellertid endast skulle komma att påverka en mindre del av investeringarna, var åtgärden ägnad att framkalla överinvesteringar inom andra områden, som inte påverkades. I den mån en beskränkning av företagets rätt till vinstdispositioner medförde ökade skatteintäkter för det allmänna, uppstod därigenom en relativ stimulans till ökade investeringar från det allmännas sida. Möjligen kunde också den beskurna avdragsrätten stimulera till ökade utdelningar, vilka på ett mera oberäkneligt sätt påverkade investeringarnas art och omfattning. Det var för övrigt inte uteslutet, att vissa förut väl konsoliderade företag använde den del av vinsten, som inte fick skattefritt avdras för avskrivningar på maskiner och lager, vilka redan fanns, för att köpa mer maskiner och öka lagerinköpen i syfte att vidga avskrivningsunderlaget, och att sålunda den åsyftade investeringsbegränsningen därigenom kom att, åtminstone i sådana fall, verka som en direkt stimulans till överinvesteringar, ehuru de restriktiva avskrivningsreglerna avsett att dämpa investeringslusten främst på ifrågavarande område.

För sin del hade förbundet vid flera föregående tillfällen haft anledning

påvisa faran av en genom skärpning av företagens nettovinster ensidigt eftersträvad reglering av investeringsverksamheten i konjunkturstabiliserande avsikt. Förbundet hade med kraft hävdad, att den reglering av investeringsverksamheten som måste ingå i varje effektivt konjunkturstabiliserande program i första hand måste åstadkommas med penning- och finanspolitiska medel. Först där detta var otillräckligt, var det försvarbart att söka påverka investeringsvolymen i stort och på olika delområden genom specialskatter eller med hjälp av fysiska kontroller. Om sistnämnda medel användes i normalkonjunkturer medförde detta påtagliga faror för det ekonomiska framsteget och risker för snedvridningar inom investeringsverksamheten. Risken för hämmandet av det ekonomiska framåtskridandet låg framförallt däri, att totaltillgången på sparande kom att nedgå, om särskilda hinder eller hämningar pålades företagssparandet. Den genom penningvärdeförsämringen inträdda faktiska skärpningen av skattetrycket på fysiska personer hade ökat företagssparandets relativa betydelse.

Förbundet anför vidare, att de reserver, som företagen i tillförsikt till företagsbeskattningssystemets permanens skaffat sig, användes för att upprätthålla drift och sysselsättning under lågkonjunkturer, alltså i direkt konjunkturstabiliserande syfte. Härom yttrar förbundet vidare.

Till väsentlig del kommer dessa att begagnas för de investeringar, som då behövs göras av företagen för att i dylika lägen kunna möta skärpt inhemsk och utländsk konkurrens. Uteblivna investeringar inom företagssektorn i en lågkonjunktur kan inte ersättas genom en ökning av de allmänna investeringarna, som i allmänhet sker på andra områden. Här ligger, enligt styrelsens mening, väsentligen frågans kärnpunkt. Även om de lämnade »skattekrediterna» kan sägas bidra till en ökning av investeringarna i företagssektorn också under normalkonjunkturer — då en viss stegring av investeringsverksamheten förutsättes som ett led i det ekonomiska framåtskridandet, betingad av strävandena efter välståndsökning och av befolkningsökningen — kan man dock räkna med att en avsevärd del av reserverna bevaras för sämre tider längre fram. En överflyttning av dessa reserver till det allmänna får till resultat, antingen att de begagnas för täckning av löpande utgifter eller för att stärka beredskapen för allmänna investeringar i ett lågkonjunkturläge, respektive för att förebygga konjunkturförsämring. Enligt styrelsens mening är emellertid ett stärkande av det allmännas investeringsberedskap, som sker därigenom att företagssektorns beredskap försämrats, i hög grad oförmånligt för de intressen, som här i främsta rummet beröres, nämligen upprätthållandet av full sysselsättning och högsta möjliga produktivitet inom det ekonomiska livet, som helhet betraktat. De reserver, som redan finnes, och de som ytterligare kan uppsamlas genom konsolideringsåtgärder, vilka företagen vant sig att betrakta som i högsta grad normala, förvaltas och användes säkerligen med större samlad nytta ur produktivitetssynpunkt i det givna läget av de tusentals små och stora företagen i vårt land än om de flyttas över i det allmännas händer. Härvid förbises ingalunda den stora betydelsen av det allmännas investeringar i allvarliga lågkonjunkturlägen, då sådana investeringar blir en nödvändighet. Vad som emellertid också är av betydelse är att den förebyggande konjunkturpolitiken i tid beaktar den avvägning mellan allmänna investeringar och investeringarna inom företagssektorn, som kan garantera den

högsta produktiviteten inom folkhushållet under en depression, och inte underlåter att vid beskattningens utformning vidtaga nödiga förberedelser för en sådan.

Därefter anføres, att även om investeringsverksamheten och investeringslusten varit mycket hög fick det inte förbises, att en viss del av investeringarna varit av direkt inflationshämmande karaktär därigenom att de bidragit till rationalisering och ett minskat anspråk på arbetskraft.

Avslutningsvis anför förbundet bl. a., att på det hela taget hade utvecklingen av den samhällsekonomiska balansen under efterkrigstiden i särskilt hög grad belyst, huru önskemålet att vidmakthålla en hög och jämn sysselsättning, som varken slog över i inflationstryck eller ledde till riskabla depressiva tendenser, reste synnerligen svårbemästrade avvägningsproblem för företagslivet och det allmänna. Ett betydande mått av rörlighet och smidig anpassning av den ekonomiska politiken måste enligt förbundets mening till, om statsmakternas intentioner i detta stycke skulle kunna förverkligas. De skilda medel, som härvid stod till buds — penning- och finanspolitiken, valuta- och handelspolitiken, åtgärder av natur att direkt påverka investeringsverksamheten — måste användas i kombination och sättas in vid de riktiga tidpunkterna för att bemästra ofta snabbt skiftande lägen och tendenser i konjunkturutvecklingen. Då det gällde att bemöta de inflationstendenser, som kunde uppstå i ett konjunkturläge med full sysselsättning också utan att dessa behövde föranledas av plötsliga och oväntade förändringar i den internationella situationen, hade förbundet i olika sammanhang tillstyrkt användningen av de grundläggande instrumenten för de ekonomiska stabiliseringssträvandena, nämligen stram penning- och kreditpolitik, vissa finanspolitiska åtgärder och även direkt investeringskontroll.

Vad beträffar de finanspolitiska åtgärderna hade förbundet uttalat sig för en överbalansering av budgeten och att i särskilda lägen vissa onormala vinstöverskott inom företagssektorn steriliserades i syfte att begränsa köpkraftsöverskottet. I överensstämmelse härmed hade förbundet tillstyrkt förslaget om tillfälligt indragande till staten av viss del av skogsindustrins exportinkomstöverskott. Förbundet hade också ansett sig kunna för vissa lägen förordas förslagen om invsteringsskatt och investeringsavgift. Även sådana långt gående åtgärder som omsättningsskatt uttagen i fabrikant- och grossistleden samt olika former av tvångssparande hade förordats.

Förbundet kunde inte på förut anförda grunder tillstyrka, att stadigvarande beskattningsregler utformades så, att de bidrog till att minska företagslivets beredskap för en lågkonjunktur och på längre sikt verkade som en broms på utvecklingen mot högre produktivitet och ökad produktion.

Skånes handelskammare uttalar, att som tidigare i andra sammanhang framhållits handelskammaren i princip var motståndare till att företagsbeskattningen användes i konjunkturpolitiskt syfte. Under inga förhållanden borde konjunkturutjämningen mer eller mindre bli en huvuduppgift för densamma. Skattelagstiftningen och särskilt då dess avskrivnings- och

lagervärderingsregler borde enligt handelskammarens övertygelse i stället utformas på grundval av en skälig avvägning av de fiskaliska och företags-ekonomiska intressena på längre sikt. Handelskammaren kunde inte underlåta att påtala den motsättning, som förelåg mellan å ena sidan kommitténs relativt försiktiga bedömning av konjunkturpolitikens möjligheter och å andra sidan dess oreserverade anslutning till tanken på en omgestaltning av företagsbeskattningen för konjunkturpolitiska ändamål. Denna motsättning torde inte kunna finna någon annan förklaring än att kommittén utgått ifrån den arbetshypotesen, att fullföljandet av den fulla sysselsättningens politik måste kräva en sådan politik på övriga fronter, d. v. s. genom penning- och finanspolitik och offentliga investeringar, att ett permanent inflationstryck måste komma att bli följd. Från en dylik uppfattning om, hur långt sysselsättningspolitiken skulle drivas, måste handelskammaren för sin del taga bestämt avstånd. Att som mål för den ekonomiska politiken uppställa en sysselsättningsgrad, som medförde ett konstant inflationstryck, måste enligt handelskammarens övertygelse med nödvändighet förr eller senare leda till att en ny inflation blir verklighet.

Aktgivandet å dagens inflationsrisker borde, framhålles vidare i handelskammarens yttrande, inte få leda till att beskattningen ensidigt utformades enbart med tanke på dessa. I ett försämrat konjunkturläge var det av avgörande betydelse — det kunde inte nog starkt understrykas — att företagen var väl konsoliderade och hade möjligheter att stå emot de påfrestningar som uppstod. Erfarenheten hade också givit vid handen, att de liberala avskrivnings- och lagervärderingsreglerna varit en mäktig hävstång för det ekonomiska framåtskridandet.

Handelskammaren hävdade för sin del gentemot kommittémajoriteten, att beskattningsreglerna i sin nuvarande utformning verkat konjunktur-stabiliserande åt båda hållen, såväl i högkonjunkturer genom de möjligheter till sparande och konsolidering, som förelegat, som i lågkonjunkturer genom att företagen då haft större motståndskraft mot påfrestningar.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län säger sig inte ha stor tilltro till möjligheten att med höga skatter dämpa en högkonjunktur, förutsatt att man inte samtidigt ville taga risken av en utarmning av produktionsapparaten. Under alla förhållanden syntes det handelskammaren föga välbetänkt att, såsom kommittén föreslog, för att dämpa konjunkturtopparna införa en permanent skärpning av avskrivningsreglerna och därigenom hindra en kapitalbildning, som inte hade med företagarens privata konsumtion att göra. Penningvärdet borde skötas med penningpolitiska medel och, om så i undantagsfall erfordrades, med temporära speciella finanspolitiska åtgärder, men icke genom en lagstiftning, som kom att utgöra en permanent broms på utvecklingen såväl i högkonjunkturer som i lågkonjunkturer.

Svensk industriförening konstaterar, att skattereglernas utformning och

verkningar uppenbarligen spelade en roll i det konjunkturpolitiska händelseförloppet. Mot bakgrunden härav kunde det följaktligen diskuteras huruvida rent tekniska ändringar i skatteregler, vilka arbetats fram efter åtskilliga års prövningar och avvägningar och härigenom kommit att i stort sett bli ändamålsenliga, borde användas för att påverka kommande presumerade konjunkturförlopp. Föreningen ansåg, att så inte borde ske, och att konsekvenser av allvarlig natur härigenom kunde uppstå i framtiden. Denna principinställning innebar inte att föreningen ansåg de nu gällande skattebestämmelserna sakrosankta eller ens till alla delar konsekventa, eller att alla kommitténs förslag måste förkastas. Tvärtom vittnade vissa av kommitténs förslag om en aktningstvång vilja att behandla företagsbeskattningens problem på ett konstruktivt sätt fjärran från fiskalisk småttighet, vilket var värt erkännande och anslutning.

Enligt föreningens mening hade kommittén i alltför hög grad påverkats av föreställningen att högkonjunkturen skulle bli en permanent företeelse. En mer realistisk och konsekvent syn på företagsbeskattningen torde innebära, framhåller föreningen, att skattereglerna gavs en sådan utformning att de inte måste överges eller kompletteras i mindre extrema lågkonjunkturlägen. Konsekvensen härav var att företagsbeskattningsreglerna liksom alla andra lagregler måste avpassas efter normala och balanserade förhållanden.

Kommerskollegium framhåller, att det visserligen var angeläget från samhällets synpunkt att förhindra en högkonjunktur att övergå i inflation, men då det gällde att välja medel för att uppnå detta syfte var det inte principiellt tillfredsställande att anlita vare sig tillfälliga eller bestående regler, som avsåg att genom beskattning minska omfattningen av företagens investeringar. Denna utväg borde enligt kollegii mening anlitas med försiktighet. Vida större utrymme borde i stället beredas de penning- och finanspolitiska medel, som allmänt påverkade de totala utgifterna i samhället utan att direkt rikta sig mot privata investeringar. Vad nu anförts uteslöt dock inte att beskattningsregler, som visat sig motverka de konjunkturpolitiska stabiliseringssträvandena, ändrades för att giva dem en i dessa hänseenden mer neutral karaktär.

Lantbruksstyrelsen uttalar, att det rådde enighet om att rätten till fri avskrivning och lagervärdering i ett utpräglat högkonjunkturläge stimulerade till en från konjunkturpolitisk synpunkt inte önskvärd investeringsverksamhet. De skäl, som av kommittén anförts för behovet av en permanent åtstramning, fann emellertid styrelsen mindre tungt vägande, än de skäl, som kunde anföras mot en sådan anordning. Lantbruksstyrelsen anför vidare.

Vad som enligt styrelsens mening framför allt talar mot de föreslagna begränsningarna i den fria avskrivningsrätten och rätten till lagernedskrivning är, att vid ett genomförande av förslaget näringslivet skulle komma att under mera nor-

mala förhållanden betungas av en anordning, som avsetts för mer eller mindre extrema högkonjunkturlägen. Om en sådan anordning ändock icke skulle visa sig tillräckligt effektiv i sådana lägen, vilket är ovisst, verkar den som en ren belastning för näringslivet. Ett tillgodoseende av de konjunkturpolitiska önskemål, som avses med nu ifrågavarande förslag, bör därför enligt styrelsens uppfattning ske icke såsom kommitténs majoritet föreslagit genom ändringar i de permanenta bestämmelserna rörande företagsbeskattningen utan genom tillfällig lagstiftning. Styrelsen har härvid särskilt beaktat de svårigheter ett genomförande av förslaget skulle medföra för distributions- och förädlingsföretagen på jordbrukets område. Den snabba utveckling, som här sker, skapar behov av betydande nyinvesteringar. Varje åtgärd, som försvårar dylika investeringar, kommer att få till följd att möjligheterna att nedbringa livsmedelspriserna minskas till men för såväl konsumenter som producenter.

Länsstyrelsen i Kristianstads län yttrar.

Av kommittén föreslagna skärpningar av reglerna för avskrivning å inventarier och värdering av varulager ha motiverats med intresset att begränsa företagens likviditet och investeringsmöjligheter under extrema högkonjunkturlägen, men konsekvenserna av de föreslagna bestämmelserna göra sig i minst lika hög grad gällande under andra konjunkturlägen, då de varken torde vara av konjunkturpolitiskt eller annat allmänt intresse. Följden kan då i stället beräknas bliva viss minskning i företagens konsolidering och rationalisering. På grund härav anser länsstyrelsen det mycket tvivelaktigt, om det kan vara lämpligt med permanenta regler som allenast äro till nytta under konjunkturtopparna. Under förutsättning att konjunkturpolitiska synpunkter anses böra läggas på den permanenta skattelagstiftningen, kan man ifrågasätta om icke reglerna i första hand böra inrymma möjligheter till en ökning av företagens motståndskraft under lågkonjunkturer. Den omständigheten att det ekonomiska livet oväntat länge arbetat under högkonjunktur bör icke giva anledning till införande av sådana bestämmelser att näringslivet står mindre väl rustat att möta de depressionstider som kunna komma.

I stort sett liknande synpunkter anföres av *länsstyrelserna i Södermanlands och Västernorrlands län*. Även *länsstyrelsen i Västerbottens län*, som framhåller vikten av att beskattningsreglerna utformas helt och hållet för uppgiften att tillföra stat och kommun de för täckande av det allmännas utgifter erforderliga skattemedlen, ger uttryck för en motsvarande uppfattning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län kunde inte på grundval av erfarenheter från sitt verksamhetsområde uttala sig om huruvida ett permanent behov nu fanns att via beskattningen tillgodose konjunkturpolitiska syften. Länsstyrelsen trodde för sin del att en investeringsavgift skulle vara ett mera utjämnande och därför rättvisare medel att uppnå den åsyftade konjunkturpolitiska effekten än de av kommittén förordade åtgärderna. De svårigheter vid tillämpningen av gällande förordning om investeringsavgift, som givetvis förelåg, borde enligt länsstyrelsens mening inte tillmätas avgörande betydelse vid valet av den ena eller andra metoden; där borde rättvisekravet väga tyngre.

Departementschefen

Jag har förut — under hänvisning till investeringarnas roll för konjunkturförloppet samt till självfinansieringens betydelse för investeringarna — tillkännagivit min uppfattning om angelägenheten av att i sådana lägen, då en allmän kreditåtstramning göres, vinna det erforderliga komplementet på beskattningsplanet. Jag övergår nu att diskutera möjligheten att vinna detta komplement inom ramen för en nettovinstbeskattning och lämpligheten av att ändra den permanenta lagstiftningen i sådant syfte.

Såsom kommittén framhållit är det möjligt att göra reglerna för en nettovinstbeskattning av företagen bättre konjunkturpolitiskt anpassade genom att åtstrama möjligheterna till vinstreglerande dispositioner. Konsekvensen av en sådan åtstramning blir uppenbarligen den att beskattningen närmare än vad nu är fallet ansluter sig till det faktiska vinstresultatet under året. En högre skatt uttages vid ökad vinst och en lägre skatt när vinstförhållandena är sämre. I det förstnämnda fallet kan företagen följaktligen inte i samma utsträckning som med gällande permanenta regler förskjuta beskattningen och därigenom förbättra sin likviditet. I andra konjunkturlägen åter kan som en följd härav möjligheterna vara relativt större för företagen att skattefritt bevara sin vinst och då i motsvarande mån förstärka sin likviditet. Verkningarna i såväl hög- som lågkonjunkturlägen skulle följaktligen bidra till konjunkturstabilisering.

För en skattelagstiftning enligt nu angivna principer har, som framgår av det förut sagda, flertalet hörda myndigheter, stads- och landstingsförbunden, Riksförbundet landsbygdens folk samt löntagarorganisationerna uttalat sig. Några myndigheter samt organisationerna på näringslivets område motsätter sig däremot den ifrågasatta lagstiftningen.

I avseende å motiveringen för de tillstyrkande remissyttrandena kan jag i huvudsak hänvisa till vad från dessa förut återgivits. I det väsentliga grundas dessa yttranden på samma synpunkter som kommittén för sin del funnit vara av utslagsgivande betydelse. Därvid understrykes från åtskilliga håll, som ock skett i kommittébetänkandet, att en på ifrågasatt sätt ändrad skattelagstiftning inte ensam kan få någon mer avgörande betydelse i konjunkturstabiliserande hänseende. Men den betraktas som ett betydelsefullt led i eller ett viktigt komplement till en allmän ekonomisk politik med sådan inriktning.

Från kammarrättens tillstyrkande yttrande kan även erinras om uttalandet att av förarbetena till kommunalskattelagens stadganden om fri lagervärdering och fri avskrivningsrätt framgår, att avsikten med dessa stadganden inte varit att så frångå de allmänna principerna för inkomstberäkningen att rent symboliska varulagervärden och omedelbara fullständiga inventarieavskrivningar skulle godtagas. En begränsning skulle följ-

aktligen närmast innebära att man återförde lagstiftningen till vad som i själva verket åsyftades vid dess tillkomst.

I de tillstyrkande remissyttrandena har självfallet inte förbisetts att en av konjunkturpolitiska skäl önskvärd åtstramning i nuvarande möjligheter enligt den permanenta lagstiftningen till vinstreglerande dispositioner måste vägas mot intresset av att bereda företagen tillfälle till betryggande avskrivningar och lagervärderingar. Flertalet nu ifrågavarande remissinstanser har, som vid den följande behandlingen av de olika specialavsnitten närmare kommer att beröras, godtagit den av kommittén gjorda avvägningen. Såsom framgår av vad nyss återgivits från landsorganisationens yttrande är organisationen för sin del dock närmast av den uppfattningen att önskemålet om en från konjunkturpolitisk synpunkt tillräcklig åtstramning inte vid kommitténs avvägning genomgående tillräckligt beaktats. Till dessa frågor får jag emellertid framdeles återkomma.

Jag övergår härefter att behandla vissa av de principiella invändningar, som gjorts i de avstyrkande remissyttrandena och som jag tidigare inte berört.

Av näringslivets organisationer hävdas att kommittéförslagets genomförande skulle från konjunkturpolitiska synpunkter medföra väsentliga olägenheter. De konjunkturpolitiska medlen bör inte utformas, framhålls det, enbart med tanke på deras bromsande effekt i en inflationistisk högkonjunktur utan också med hänsyn till deras effekt när det gäller att förhindra eller bekämpa lågkonjunkturer. Den fria avskrivningsrätten och lagervärderingen har möjliggjort för företagen att konsolidera sin finansiella ställning och stärka sin beredskap mot påfrestningar vid konjunkturväxlingar. Varje förändring i skattelagarna, som går ut på att minska utrymmet för den interna reservbildningen i företagen, motverkar, framhålls det vidare, företagens strävanden att genom produktion på lager, underhållsarbeten o. dyl. upprätthålla sysselsättningen i sämre avsättningslägen.

Självfallet måste det vara av värde för det allmänna med ett välkonsoliderat näringsliv. Det är också uppenbart, att vittgående möjligheter till vinstreglerande dispositioner ger företagen stora möjligheter till konsolidering. Emellertid bör understrykas att stora maskin- och lageravskrivningar ingalunda alltid innebär detsamma som konsolidering eller innefattar ökade möjligheter för företagen att i sämre konjunkturlägen upprätthålla sysselsättningen. Avgörande härför är hur de mot överavskrivningarna svarande vinstmedlen under högkonjunkturåren verkligen utnyttjats. I den mån dessa vinstmedel placerats i likvida eller lättrealiserbara tillgångar eller använts till låneavbetalningar har företaget rustat sig för att upprätthålla sysselsättningen i lågkonjunktur. Men i den mån dessa vinstmedel utnyttjats för en mer kvantitativ utbyggnad av produktionsapparaten eller till ökad lagerhållning är det ingalunda säkert att företaget stärkt sin ställ-

ning inför en konjunkturväxling. Ofta torde motsatsen vara förhållandet. Härtill kommer att ett högkonjunkturläge med stor efterfrågan och finansiella förutsättningar för expansion lockar även till sådana investeringar vars lämplighet på längre sikt är tvivelaktig, inte bara för företagen utan även för samhället i dess helhet.

Jag har med det sagda inte velat göra gällande att de betydande vinstmedel, som med stöd av vår liberala skattelagstiftning kunnat skattefritt bevaras inom företagen, till övervägande del placerats på ett på längre sikt mindre önskvärt sätt. Någon närmare utredning i detta hänseende finns ej och torde knappast heller kunna åvägbringas. Ej heller finns anledning antaga att så i mer avgörande hänseenden skulle vara fallet. Men jag har mot bakgrunden av den diskussion, som förevarit i detta hänseende, ansett det vara på sin plats att framhålla att spørsmålet om företagens konsolidering genom skattefritt bevarande av vinstmedel ingalunda är så självklart och entydigt som ofta från näringslivets sida göres gällande.

Det önskvärda med skatteregler, som i mycket vidsträckt omfattning möjliggör för näringslivet att stå väl rustat att motstå påfrestningarna under lågkonjunktur och då ha resurser att hålla sysselsättningen uppe, måste uppenbarligen vägas mot olägenheterna av skatteregler, som i högkonjunkturlägen medverkar till eller rent av stimulerar en investeringsverksamhet som inte ryms inom ramen för samhällets reala resurser. Det är alltså här fråga om ett avvägningsproblem, något som vid de nuvarande skattereglernas tillkomst inte uppmärksammades.

Jag vill i detta sammanhang tillägga, att det självfallet ankommer på statsmakterna att med tjänliga medel även medverka till sysselsättningens upprätthållande i lågkonjunkturlägen. Redan förut har jag framhållit att — så långt detta är möjligt — det allmännas investeringar bör utnyttjas för en motkonjunktur. Även skattelagstiftningen kan här lämna bidrag. Jag syftar inte enbart därpå att denna lagstiftning alltfört bör ge utrymme för en rimlig konsolidering i högkonjunktur. En lämpligt utformad investeringsfondslagstiftning kan här, under förutsättning av avsedd medverkan från företagens sida, ge ett inte oväsentligt bidrag. Givetvis får ankomma på statsmakterna att även på annat sätt, såsom exempelvis genom kreditgivning på lämpligt sätt och i erforderlig omfattning, underlätta för företagen att i depressionslägen upprätthålla sysselsättningen.

En ytterligare invändning från näringslivets sida är, att om man bromsar investeringarna med skatteregler i ett högkonjunkturläge, man då riskerar att investeringarna sammanlagt och på längre sikt blir mindre. Detta skulle minska utvecklingstakten och verka uppbromsande på det ekonomiska framåtskridandet.

Som framgår av vad jag tidigare anfört är vad som åsyftas med kreditrestriktioner och skärpta skatteregler att i högkonjunkturlägen vinna en marginell nedpressning av investeringsvolymen. En längre gående effekt

kan rimligen inte antagas följa härav. Påståendet att en sådan politik skulle utgöra ett hot mot det ekonomiska framåtskridandet synes inte realistiskt. Under alla förhållanden måste här önskemålet om att med bevarat penningvärde upprätthålla en hög och jämn sysselsättning träda i förgrunden. Jag erinrar även om vad jag nyss framhöll därom att statsmakterna — med hjälp av skattereglerna så långt detta är möjligt och i övrigt med andra tjänliga medel — har att verka för investeringar och sysselsättning, när investeringsvolymen tenderar att bli för liten i förhållande till de reala resurserna. Det finns anledning antaga att en sådan, på hög nivå utjämnad investeringsverksamhet ger ett bättre resultat än en under tillfälliga överkonjunkturlägen orimligt uppdriven investeringsvåg som sedan följes av perioder med krympande aktivitet.

Grossistförbundet och köpmannaförbundet har särskilt erinrat om den möjlighet till resultatutjämnning, som gällande liberala skatteregler inrymmer, och uttalar att detta haft stor betydelse för näringslivets konsolidering och den ekonomiska utvecklingen. Enligt förbundens mening har tillräckliga skäl inte anförts för att begränsa denna möjlighet. Vidare göres gällande att förslaget skärpte i stället för minskade diskrimineringen från skattesynpunkt av de enskilda rörelseidkarna i förhållande till aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Härtill torde få genmålans att den av kommittén ifrågasatta åtstramningen i rätten till vinstreglerande dispositioner torde innebära de liberalaste skatteregler som något jämförbart skattesystem uppvisar. Synnerligen vidsträckta möjligheter till förtäckt resultatutjämnning skulle alltså finnas. Ej heller kan jag dela uppfattningen att förslaget skulle innebära en skärpt diskriminering av de fysiska personerna i beskattningshänseende. Det motsatta torde närmast bli fallet. Lagervärderingsreglerna gäller generellt och, som i ett senare sammanhang närmare skall visas, beröres i realiteten de enskilda rörelseidkarna i mycket begränsad omfattning av den ifrågasatta åtstramningen på detta område, medan så i högre grad blir fallet beträffande aktiebolagen. De fysiska personerna har följaktligen betydligt större möjligheter att faktiskt utnyttja lagerreglerna för resultatutjämnning. Och vad angår avskrivningsreglerna är ju läget självfallet det att en begränsning i den fria avskrivningsrätten närmar i stället för fjärrar de för enskilda och för bolag gällande skattereglerna till varandra. Här till kommer, vilket jag senare närmare skall motivera, att det synes mig möjligt att förorda samma avskrivningsregler för *alla* rörelseidkare. Som enda realitet kvarstår då — förutom en med hänsyn till skatteflyktssynpunkter starkt motiverad skiljaktighet i vissa hänseenden beträffande reglerna för pensionsstiftelseavsättning — att kommittén av olika skäl inte ansett möjligt förorda skattemässig förlustutjämnning för fysiska personer.

Med den uppfattningen att övervägande skäl talar för en av konjunktur-

politiska skäl motiverad åtstramning i möjligheterna till vinstreglerande dispositioner uppkommer frågan huruvida en dylik åtstramning skall gälla tillfälligt, i högkonjunkturlägen, eller om de permanenta skattereglerna bör skärpas.

Kommittén har bestämt förordat det senare alternativet, d. v. s. en sådan skärpning av kommunalskattelagens regler som är förenlig med önskemålet att bereda företagen möjlighet till en tillfredsställande konsolidering. Skälen för kommitténs ståndpunkt har förut utförligt redovisats. I flertalet remissyttranden godtages dessa skäl och en lagstiftning enligt kommitténs linje tillstyrkes i princip. Från andra håll åter, detta gäller främst organisationerna på näringslivets område, hävdas att de för normala tider avsedda skattereglerna inte bör utformas med tanke på önskemålen för högkonjunkturlägen. Som framgår av det förut sagda godtages i dessa remissyttranden emellertid inte heller anordningen med skärpta regler i sådana konjunkturlägen. För dessa fall antydes dock på sina håll beredvillighet att möjligen godtaga någon form av investeringsavgift.

För egen del delar jag kommitténs uppfattning om angelägenheten av en åtstramning redan i de permanenta reglerna. Kommitténs motivering härför finner jag övertygande. Erfarenheterna från de senaste årens av konjunkturpolitiska skäl betingade tillfälliga skattelagstiftning ger även belegg för uppfattningen att stor risk måste föreligga för att effekten av tillfälligt insatta bestämmelser inträder först sedan de konjunktur rörelser utvecklas som man med bestämmelserna velat påverka. Ett exempel härpå är den begränsning i avskrivningsrätten som gällde från och med 1952. Åtstramningen beträffande avskrivning på nyanskaffade inventarier kunde av åtskilliga företag mötas med motsvarande högre avskrivning på före 1952 anskaffade inventarier. Likartade synpunkter kan anläggas beträffande lagervärderingen.

Begränsas möjligheterna till vinstreglerande dispositioner i den permanenta lagstiftningen, blir behovet av tillfälliga inskridanden starkt reducerat. I vad mån det i extrema högkonjunkturlägen likväl kan bli erforderligt med tillfälliga ingripanden på området för lagervärderingen får jag diskutera i ett senare sammanhang.

5. Avskrivning å maskiner

Gällande bestämmelser

Bestämmelser i civillagstiftningen rörande avskrivning. Bokföringslagen den 31 maj 1929 — som föreskriver upprättande av inventarium och balansräkning, av vilka inventariet skall upptaga den bokföringsskyldiges samtliga tillgångar och skulder samt balansräkningen utgöra ett över-

siktligt sammandrag av inventariet — stadgar i 9 § med avseende å upprättandet av dessa räkenskapshandlingar, bland annat, att tillgångarna ej må upptagas över sina verkliga värden, dock att tillgångar avsedda till stadigvarande bruk för den bokföringsskyldige, må upptagas till det belopp, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, ändå att verkliga värdet är lägre än detta belopp. I sådant fall skall dock årligen avskrivas det belopp, som motsvarar tillgångarnas av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak uppkomna värdeminskning. Tillika stadgas, att i stället för sådan avskrivning motsvarande belopp må kunna uppföras bland skulderna å särskilt värdeminskningsskonto, samt att sådant konto ej må minskas annorledes än genom en minskningen motsvarande avskrivning å ifrågavarande tillgångar. Än vidare gäller, att om tillgångar, som här avses, vid slutet av det räkenskapsår, varunder de anskaffats eller tillverkats, upptages till högre belopp än det, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, eller om dylika tillgångar åsättes högre värde än i närmast föregående balansräkning, skall i balansräkningen angivas med vilket belopp höjning skett.

Lagen den 14 september 1944 om aktiebolag innehåller i 100 § värderingsregler av i stort sett motsvarande innehåll. Anläggningstillgångar må sålunda upptagas till högst det belopp, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått; dock skall avskrivning därå efter lämplig avskrivningsplan årligen ske med belopp, som motsvarar tillgångarnas värdeminskning på grund av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, såvitt ej tillgångarnas verkliga värde uppenbarligen är högre än det, som skulle framkomma efter sådan avskrivning. Om tillgångs verkliga värde till följd av orsak, som ej kan antagas vara övergående, finnes vara avsevärt lägre än det värde som erhålles efter nu nämnda avskrivning, skall särskild avskrivning ske, i den mån ej en ökning av den årliga avskrivningen må anses tillfyllest jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Anläggningstillgång, som måste anses äga ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, må upptagas till högst detta värde, såframt det belopp varmed uppskrivning sker användes till erforderlig avskrivning på värdet av andra anläggningstillgångar eller sådan ökning av aktiekapitalet varom stadgas i 64 § aktiebolagslagen. Har under räkenskapsåret kostnader nedlagts för förbättring å anläggningstillgång eller har sådana kostnader balanserats från tidigare räkenskapsår, må de inräknas i anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna. I andra fall än de nämnda får anläggningstillgång inte upptagas till högre värde än det, vartill den var uppförd i närmast föregående balansräkning. Fast egendom får inte i något fall uppskrivas över det senast fastställda taxeringsvärdet.

De i lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar givna föreskrifterna överensstämmer i stort sett med aktiebolagslagens. I föreningslagen

finns emellertid inte någon bestämmelse att avskrivningen får inhiberas, om tillgångarnas verkliga värde uppenbarligen är högre än det bokförda värdet. Uppskrivning får ske endast under förutsättning, att det belopp varmed uppskrivning verkställes användes till erforderlig avskrivning på värdet av andra anläggningstillgångar.

Bestämmelserna syftar — liksom i fråga om värderingen av lagertillgångar — väsentligen endast till att förhindra, att dylika tillgångar bokföres till för högt värde, men de hindrar inte att värdet i räkenskaperna upptages lägre än det verkliga.

Kommunalskattelagens bestämmelser. I 29 § 1 mom. kommunalskattelagen stadgas att från bruttointäkten av rörelse avdrag må göras för allt, som är att anse som driftkostnad, vartill räknas, bland annat, värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången. I punkt 3 av anvisningarna till denna paragraf återfinnes de närmare bestämmelserna om så kallad planenlig eller bunden avskrivning och i punkt 4 bestämmelserna om så kallad fri avskrivning.

Det anmärkes att i avskrivningshänseende räknas till inventarier jämväl sådana fasta maskiner och andra till byggnad hörande inventarier, för vilka enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen särskilt maskinvärde redovisats vid fastighetstaxeringen eller, såvitt fråga är om tillgångar vilka ännu ej varit föremål för fastighetstaxering, bör redovisas vid sådan taxering.

Bunden avskrivning. Huvudregeln är att kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages genom årliga värdeminskningssavdrag så avpassade att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdragas under den tidsrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Beräknas tillgången bli förbrukad under högst tre år får dock anskaffningskostnaden i sin helhet avdragas som omkostnad redan under anskaffningsåret. Normalt bestämmes det årliga värdeminskningssavdraget enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet.

Vad angår tillgång med längre varaktighetstid än tre år, fördelas, som redan berörts, anskaffningsvärdet genom värdeminskningssavdrag såsom omkostnad på ett antal år i följd med belopp så avpassade att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdragas under den tidsrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar. Normalt skall det årliga värdeminskningssavdraget bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Huvudregeln enligt kommunalskattelagen är sålunda att värdeminskningssavdraget beräknas å *anskaffningsvärdet*. Vid den

praktiska tillämpningen torde det emellertid understundom förekomma, att någon form av den s. k. nettometoden kommer till användning. Vanligen torde med nämnda metod — som inte har något stöd i kommunal-skattelagens bestämmelser — menas ett förfaringssätt av innebörd att den årliga avskrivningen å nya inventarier beräknas å skillnaden mellan anskaffningskostnaden för nyinköpta tillgångar och försäljningssumman för utrangerade tillgångar. De utrangerade eller försålda tillgångarna kvarstår i avskrivningstablan till dess anskaffningsvärdet å desamma är helt avskrivet. Något utrangeringsavdrag beräknas sålunda inte och ej heller vinst eller förlust vid försäljningar. Fördelarna med denna metod är att den är lätt att tillämpa och att man erhåller en mera jämn inkomstredovisning, då utrangeringsvinster och -förluster så att säga fördelas på flera år.

Rörelseidkaren är inte helt bunden av den avskrivningsplan som en gång uppgjorts. Jämkning och förskjutning av värdeminskningssavdrag får nämligen ske i vissa fall (punkt 3 c av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen).

Utöver avdrag enligt avskrivningsplanen kan den skattskyldige få åtnjuta avdrag för avsevärd värdenedgång ävensom avdrag för s. k. överpris.

Då inventarier avyttras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas såsom intäkt i rörelsen. I fråga om fartyg, som avyttrats eller utrangerats av annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank, skall dock såsom intäkt av rörelse upptagas endast vad som vid avyttringen må ha återbekommit av belopp, för vilket avdrag i beskattningsavseende åtnjutits. För sistnämnda fall gäller å andra sidan att avdrag får ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet endast i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttringen av fartyget.

Fri avskrivning. Med fri avskrivning förstås rätt till avdrag å inventariernas värde i enlighet med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna. Enligt bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen må aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank, efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande, berättigas att tills vidare åtnjuta avdrag för värdeminskning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna.

Den fria avskrivningsrätten omfattar till förvärvskällan rörelse hörande lösa inventarier samt sådana fasta maskiner eller andra inventarier, som ingår i till förvärvskällan hörande byggnad och åsatts eller kommer att åsättas särskilt maskinvärde vid fastighetstaxeringen. Förutsättning för

att fri avskrivning skall få åtnjutas är dels att beskattningsnämnd därtill lämnat medgivande dels ock att tillfredsställande utredning föreligger om vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt att dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skall undgå taxering.

Som framgår av det redan sagda åtnjutes fri avskrivningsrätt endast tills vidare. Ehuru stadgandets formulering således synes innefatta en möjlighet för beskattningsmyndigheterna att återkalla medgivandet till fri avskrivningsrätt, har veterligt sådant återkallande inte skett i något fall. Emellertid lär vara uppenbart att ett återkallande kan ske om den skattskyldiges räkenskaper ej längre är i sådant tillfredsställande skick, som var en förutsättning för beskattningsnämndens tidigare lämnade medgivande. Särskild uppmärksamhet har i den skatterättsliga diskussionen ägnats frågan huruvida en avskrivning, som av beskattningsmyndigheterna bedömes vara överdriven, kan föranleda återkallelse av det lämnade medgivandet till fri avskrivning. Anvisningspunkten lämnar inte någon ledning för lösningen av detta spörsmål. Inte heller förarbetena till lagstiftningen kan sägas lämna något otvetydigt svar på frågan hur långt den fria avskrivningsrätten avsetts skola sträcka sig med avseende å avskrivningsbeloppets storlek.

Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt godkännes nedskrivning å värdet därå endast i den mån den skattskyldige visat, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Tillfälliga begränsningar i avskrivningsrätten. Av de åtgärder inom skattelagstiftningens område som av statsmakterna vidtagits de senaste åren i syfte att ernå en investeringsbegränsning inom den enskilda sektorn av näringslivet är i detta sammanhang av intresse dels *förordningen den 30 mars 1951 (nr 151) angående en tillfällig skatt i syfte att motverka vissa investeringar i varulager och inventarier (investeringskatt)* och dels *förordningarna den 6 juni 1952 (nr 380) om tillfällig begränsning av rätten till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier vid inkomsttaxeringen, m. m.* och *den 26 februari 1954 (nr 50) om begränsning av rätten till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier vid 1955 års inkomsttaxering, m. m.*

Förordningen om investeringsskatt syftade till att motverka investeringar både i varulager och inventarier men beröres här endast i vad den avser det senare slaget av tillgångar. Förordningen gällde för beskattningsåret 1951. Vid investeringar i inventarier var skattskyldigheten begränsad till sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar med rätt till fri avskrivning som under beskattningsåret haft en sammanlagd omsättning av minst 300 000 kronor. Från skattskyldighet var emellertid vissa i förordningen angivna bolag och rörelseidkare frikallade.

Bestämmelserna innebar, att därest skattskyldig, varom fråga var, under beskattningsåret 1951 anskaffat inventarier med en varaktighetstid överstigande tre år, investeringsskatt utgick med 10 procent å ett beskattningsbart belopp, som i princip motsvarade skillnaden mellan den avskrivning å dessa inventarier, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, och den avskrivning, som motiverades av förslitning eller värdeförsämring. En avskrivning av 10 procent å anskaffningskostnaden för år räknat presummerades enligt förordningen motsvara inventariernas förslitning och värdeförsämring. Om den genomsnittliga årliga värdeminskningen av samtliga i bruk varande inventarier motsvarade 20 procent eller mera av anskaffningskostnaden, fick dock tillåten avskrivning beräknas efter sistnämnda procenttal.

Bestämmelserna gällde inte inventarier med en varaktighetstid av tre år eller mindre och inte heller inventarier anskaffade före beskattningsåret 1951.

Hade under beskattningsåret levererade inventarier avskrivits med belopp motsvarande under samma år såsom skattepliktig intäkt upptagen ersättning vid avyttring av inventarier eller på grund av försäkring mot förlust av inventarier, föranledde sådan avskrivning inte taxering till investeringsskatt. Detsamma gällde om investeringsfond under beskattningsåret tagits i anspråk för avskrivning av nyanskaffade inventarier.

Bestämmelserna rörande den tillfälliga begränsningen i rätten till fri avskrivning fastställdes genom 1952 års nyssnämnda förordning att gälla för beskattningsåren 1952 och 1953. 1952 års lagstiftning innebar, att beträffande under nämnda beskattningsår anskaffade inventarier med en beräknad varaktighetstid av mer än tre år avdrag för värdeminskning fick åtnjutas med högst 20 procent för år. För äldre ännu inte avskrivna inventarier gällde däremot inte någon begränsning i avskrivningsrätten. Avdraget vid taxeringen skulle alltid överensstämma med den i räkenskaperna gjorda avskrivningen. Hade skattskyldig gjort större avskrivning i räkenskaperna än som kunde medges som avdrag vid taxeringen, gick den skattskyldige i motsvarande mån förlustig avdragsrätten.

Hade skattskyldig beskattningsåret 1952 helt eller delvis inte utnyttjat det värdeminskningsavdrag å 20 procent, vartill han varit berättigad, fick

han i stället utnyttja detta avdrag eller resterande del därav beskattningsåret 1953.

Hade skattskyldig under något av beskattningsåren 1952 och 1953 avyttrat inventarier, som anskaffats före ingången av beskattningsåret 1952, eller hade skattskyldig under något av nämnda beskattningsår förlorat inventarier och härför uppburit försäkringsersättning, fick inventarier, som anskaffats under det beskattningsår då försäljningssumman eller försäkringsersättningen upptagits såsom skattepliktig intäkt, fritt avskrivas med belopp, svarande mot vad som erhållits för de avyttrade eller förlorade inventarierna (nettometoden). Därjämte fick avdrag åtnjutas med 20 procent å de nya inventariernas därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

I förordningen hade givits en särskild regel för det fall att skattskyldig jämlikt bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen åtnjöt anstånd med beskattningen av uppburen ersättning på grund av försäkring för förlust av fartyg. Avdrag för värdeminskning å fartyg, som anskaffats under beskattningsåret 1952 eller 1953, fick nämligen då åtnjutas med belopp, motsvarande vad av nämnda ersättning använts för fartygsanskaffningen och upptagits såsom intäkt i rörelsen under beskattningsåret. Det 20-procentiga avdraget beräknades därefter å återstående belopp.

I förordningen fanns vidare bestämmelser meddelade om rätt till extra avdrag för s. k. överpris och merkostnad i anledning av avsevärd värdenedgång eller utrangering.

Om avdrag tidigare medgivits för avskrivning å leveranskontrakt eller om investeringsfond tagits i anspråk för anskaffning av inventarier under beskattningsåret 1952 eller 1953 under sådana förhållanden att inventarierna i beskattningsavseende skulle anses avskrivna med motsvarande belopp, skulle avdrag enligt nettometoden eller 20-procentregeln beräknas med utgångspunkt från återstående del av anskaffningskostnaden.

Riksskattenämnden kunde i vissa fall lämna dispens från förordningens bestämmelser.

Om skattskyldig i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han var berättigad åtnjuta avdrag vid taxeringen, ägde beskattningsnämnd, när särskilda skäl förelåg, tills vidare återkalla rätten till fri avskrivning för den skattskyldige.

Sedan företagsbeskattningskommittén i en den 29 september 1953 dagtecknad, till chefen för finansdepartementet ställd skrivelse, upptagit frågan om en förlängning på ett år av de för beskattningsåren 1952 och 1953 meddelade bestämmelserna om begränsning i avskrivningsrätten m. m., förelades 1954 års riksdag i proposition nr 17 ett på kommitténs fram-

ställning grundat förslag om begränsning i avskrivningsrätten m. m. jämväl för beskattningsåret 1954, vilket förslag av riksdagen oförändrat antogs. Denna lagstiftning anknöt i allt väsentligt till den för beskattningsåren 1952 och 1953 gällande ordningen. Inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år fick alltså avskrivas omedelbart, medan övriga inventarier, som anskaffats åren 1952—1954, fick avskrivas med högst 20 procent vid 1955 års taxering. Under beskattningsåren 1952 och 1953 outnyttjade avdrag fick förskjutats. Den s. k. nettometoden, tillämplig då äldre inventarier avyttrats, ägde alltså tillämpning. Från år 1951 bevarat avskrivningsunderlag fick fritt avskrivas.

Utredning rörande den fria avskrivningsrättens ekonomiska verkningar

I företagsbeskattningskommitténs betänkande redovisas de viktigaste resultaten av en av experten hos kommittén professor Nils Västhagen inom Företagsekonomiska forskningsinstitutet vid handelshögskolan i Stockholm utförd utredning rörande den fria avskrivningsrätten (Nils Västhagen: »De fria avskrivningarna 1938—1951. Första delen. Industrien.» Gleerups 1953). Rörande denna utredning torde jag få i huvudsak hänvisa till den i betänkandet lämnade redogörelsen (s. 82—109). Följande må dock här återgivas.

Undersökningen bygger i huvudsak på företagens självdeklarationer för åren 1938—1951. Urvalet har bestämts av en för undersökningen uppgjord arbetsplan, enligt vilken följande industrigrenar skulle vara representerade: mekanisk verkstadsindustri, varvsindustri, textilindustri och skogsindustri.

Västhagen beräknar att undersökningen, som avsett 128 företag, med hänsyn till arbetarantalet i stort sett representerar ca 40 procent av verkstadsindustrin (exkl. skeppsvarven), ca 65 procent av varvsindustrin och 35—40 procent av textilindustrin (exkl. sömnadsindustri o. d.).

1949 års investeringskommitté (SOU 1953: 6, s. 54) beräknade, att de under 1950 gjorda maskininvesteringarna inom industrin uppgått till ca 1 000 miljoner kronor. Härav beräknas belöpa på de i föreliggande undersökning behandlade företagen ca 200 miljoner kronor, alltså 20 procent av industrins totala investeringar i maskiner.

Av undersökningen framgår bl. a. *hur avskrivningsunderlaget utnyttjats*. Det visar sig, att i det närmaste hälften av de undersökta företagen vid något tillfälle haft sina maskiner helt avskrivna. Vidare framgår, att det egentligen endast är inom verkstadsgruppen som något större antal företag haft maskinerna bortskrivna under ett större antal år. Omkring 20 procent av företagen hade helt utnyttjat avskrivningsunderlaget under minst hälften av det antal år de haft fri avskrivning. Medan närmare 30 procent

av företagen hade värdena bortskrivna i 1949 och 1950 års bokslut, minskades siffran till hälften i 1951 års bokslut, något som till stor del konstaterats vara en följd av den för beskattningsåret 1951 gällande investerings-skatten.

Vidare har *avskrivningarnas förhållande till avskrivningsunderlaget* undersökts, varvid konstaterats att antalet företag, som utnyttjat hela — eller praktiskt taget hela — sitt avskrivningsunderlag under 1950, varit betydande, ca 30 procent, men 1951 gått avsevärt tillbaka.

För att möjliggöra en om än schablonmässig bedömning av de verkställda avskrivningarnas relativa storleksordning har verkställts en *jämförelse mellan de verkliga avskrivningarna och konstruerade bundna avskrivningar* enligt olika alternativ. I ett som A betecknat alternativ har de avskrivningsplaner, som respektive företag vid beskattningen följde före övergången till fri avskrivning, förts fram t. o. m. 1951. I de allra flesta fallen visar det sig, att dessa planer upptagit avskrivning med 10 procent av anskaffningsvärdet. I alternativ B är avskrivningarna i stort sett baserade på samma förutsättningar som i nyssnämnda alternativ, dock med den skillnaden att avskrivningarna räknats på tillgångarnas aktuella nyanskaffningsvärde (nuvärdet). Jämförelsen visar, för att nämna resultatet för ett par grupper företag, nämligen verkstäderna och skogsindustrin, följande. För hela perioden 1938—1951 uppgick de verkliga avskrivningarna för verkstadsgruppen till 356,1 miljoner kronor och skulle, om alt. A eller B tillämpats, ha uppgått till 238,8 resp. 285,4 miljoner kronor. För skogsindustrin är motsvarande siffror 253,8 resp. 178,1 och 214,1 miljoner kronor. För samtliga undersökta företag visar undersökningen bl. a. följande.

Medan totalsumman av de faktiska avskrivningarna för hela perioden är mellan 45 procent och 60 procent högre än de bundna avskrivningarna enligt alt. A, utfaller en jämförelse för vart och ett av åren mycket olika. I *verkstäderna* har de verkliga avskrivningarna under samtliga år med undantag av konfliktåret 1945 varit väsentligt högre än de konstruerade. Det är särskilt under åren 1940 och 1947—1950, som relationstalen är höga. *Skeppsvarvens* avskrivningar är relativt höga 1938 och 1939 men påfallande låga under de första krigsåren och även 1946. Relationstalen har där efter kraftigt stigit t. o. m. 1950. Inom *skogsindustrin* har endast ett ringa antal företag fått fri avskrivning fram till 1945, varför de verkliga och de bundna avskrivningarna inom denna industri i stort sett sammanfaller. Det är först 1947 som avskrivningarna kunnat göras nämnvärt större än om den bundna planen hade följts. Även *textilindustrin* visar god överensstämmelse mellan de verkliga avskrivningarna och avskrivningarna enligt alt. A under periodens förra del. Däremot är avskrivningarna under åren 1947—1950 i de större företagen 2—3 gånger så stora som de planenliga, och detsamma gäller för de mindre textilföretagen för perioden 1948—1950.

I båda grupperna minskades avskrivningarna kraftigt 1951, vilket berodde dels på de vikande branschkonjunkturerna, dels på investeringsskatten.

För hela perioden 1938—1951 ligger de verkliga avskrivningarna även vid alternativ B högre än de konstruerade avskrivningarna i vad gäller grupperna i deras helhet, men divergensen är mindre här än i fråga om alt. A. För verkstäder, skeppsvarv och skogsindustri ligger de verkliga avskrivningarna 20 å 25 procent över summa nuvärdeavskrivningar, för större textilföretag ca 15 procent och för mindre textilföretag ca 25 procent. Spridningen i relationstalen är mycket stor. Ett mindre antal företag har gjort avskrivningar, som totalt är dubbelt så stora eller mera än vad som skulle ha blivit resultatet av alt. B. De allra flesta företagens avskrivningar ligger för hela perioden mellan 80 och 150 procent av summan enligt den konstruerade planen.

Med ledning av de vunna resultaten av jämförelserna mellan verkliga avskrivningar och beräknade bundna avskrivningar har Västhagen gjort en schablonmässig bedömning av den betydelse den genom utnyttjandet av den fria avskrivningsrätten vunna *skattekrediten haft såsom finansieringsfaktor*, jämförd med andra finansieringsmetoder.

Att bedöma hur stor den utnyttjade skattekrediten varit har låtit sig göra endast under vissa förenklade antaganden om vad som skall anses vara normal avskrivning. Västhagen har härvid till att börja med gått ut från att alternativ A skulle ge tillräckligt stora avskrivningar. Under denna förutsättning kunde meravskrivning betraktas som en av myndigheterna accepterad konsolideringsåtgärd, som innebar att vinstmedel skattefritt fick kvarstanna i företaget.

Vid beräkningarna har räknats med en genomsnittlig skattebelastning av 45 procent.

Med utgångspunkt härifrån har skattekreditens andel i meravskrivningen beräknats och ställts i relation till totalinvesteringen. Totalt för åren 1938—1951 utgjorde skattekreditens andel i finansieringen 11—14 procent (skeppsvarv och skogsindustri 11, verkstäder 13 samt grupperna större och mindre textilföretag 14 procent).

Västhagen påpekar att man inte kunde dra några direkta slutsatser om hur mycket mindre investeringarna skulle ha varit, om vid taxeringen avdrag för avskrivning hade medgivits enligt alternativ A. Det fick nämligen observeras att de konstruerade bundna avskrivningarna räknats på den faktiska investeringen, som till en del kunde antagas ha kommit till stånd med utnyttjande av skattekredit.

Västhagen tillägger att det emellertid är tydligt, att en taxeringsmässig bunden avskrivning skulle ha beskurit de senare årens investeringar kraftigare än de tidigare årens.

Motsvarande undersökning för åren 1949—1951 visar nämligen, att skat-

tekreditens andel av finansieringen inom verkstadsgruppen är 13 procent eller exakt densamma som för perioden i dess helhet, medan den för övriga grupper är större, nämligen 16—24 procent. Ökningen inom skogsindustrigruppen, 24 procent, är mest framträdande.

Om nuvärdeavskrivningen enligt alt. B räknas som normalavskrivning, reduceras meravskrivningen till den del av den i verkligheten gjorda avskrivningen, som överstiger nuvärdeavskrivningen. Gjord beräkning av skattekreditens relativa betydelse från denna utgångspunkt med avseende på hela perioden 1938—1951 visar, att dess andel av totalfinansieringen av samtliga investeringar varierat mellan 2 och 8 procent (högst för verkstäderna och skeppsvarven med 8 resp. 7 procent och lägst för större textilföretagen och skogsindustrin med 2 resp. 4 procent).

Motsvarande uträkningar för åren 1948—1951 visar att skattekrediten medverkat med 7—18 procent av investeringarnas finansiering (högst för skogsindustrin och lägst för verkstäderna).

Västhagen har även sökt utröna huruvida något *samband föreligger mellan variationerna i avskrivningar och investeringar*. Det understrykes därvid att endast den överensstämmelse som kom till uttryck i höga korrelationskoefficienter, kunde antagas bero på något kausalförhållande mellan avskrivnings- och investeringspolitik.

Västhagen betonar, att en hög korrelationskoefficient måste framkomma även i det fall då man vid jämn investering konsekvent avskrev en viss procent av anskaffningsvärdet. Här blev avskrivningen en direkt funktion av investeringen, och man kunde ej tala om korrelation i egentlig mening, då det ej var fråga om oberoende variabler.

Vid närmare undersökning av ifrågavarande företags förhållanden hade emellertid kunnat konstateras, att en del av företagen med hög korrelation företedde mycket ojämna såväl anskaffnings- som avskrivningskurvor. Det syntes Västhagen troligt att avskrivningen i vissa av dessa fall direkt anpassats efter kapitalbehovet.

Mer än hälften av de undersökta företagen har korrelationskoefficienter som är högre än 0,6. Så är fallet beträffande de undersökta företagen i den omfattning som framgår av följande uppställning.

Grupp 1 (verkstäder)	56 %
Grupp 2 (skeppsvarv)	71 %
Grupp 3 (skogsindustri)	39 %
Grupp 4 a (textilföretag, större)	52 %
Grupp 4 b (textilföretag, mindre)	50 %
Samtliga företag	52 %

En annan fråga som undersökts är den, huruvida de företag, som gjort avsevärt större avskrivningar än som beräknats vara erforderliga för uppe-

hållande av maskinkapaciteten, företer starkare samband mellan avskrivningar och investeringar än övriga företag. Undersökningen visar att så är fallet.

Av de företag som gjort de relativt sett största avskrivningarna har 25 eller nära 90 procent en korrelationskoefficient av mer än 0,6.

Undersökningen rörande korrelationen mellan avskrivningar och redovisad vinst för en grupp av företagen visade, att flera av de företag, inom vilka hög korrelation mellan avskrivningar och investeringar förelåg, också haft utpräglad samvariation mellan avskrivningar och vinster.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller inledningsvis att redan av vad förut återgivits framgick att från konjunkturpolitisk synpunkt invändningar kunde riktas mot verkningarna av en helt fri avskrivningsrätt, nämligen med hänsyn till den förstärkning av företagens likviditet i ett högkonjunkturläge som en sådan avskrivningsrätt möjliggjorde. Från denna synpunkt tedde sig följaktligen ett avskaffande eller i allt fall en viss begränsning av den fria avskrivningsrätten önskvärd.

För ett närmare bedömande av riktigheten av det nyss gjorda uttalandet har kommittén undersökt vilka slutsatser som enligt kommitténs mening kan dragas av den av Västhagen verkställda utredningen beträffande den fria avskrivningsrättens verkningar.

Kommittén anför härom följande.

Vid de i det föregående redovisade överbägandena hade kommittén utgått från uppfattningen att, med hänsyn till avskrivningarnas direkta inverkan dels på företagens likviditet och dels på investeringarnas räntabilitet, det måste finnas ett nära samband mellan företagens investeringar och avskrivningar. Att ett sådant samband förelåg måste anses bestyrkt av Västhagens utredning. Kommittén hänvisar i första hand till vad som härutinnan anförts i den i betänkandet lämnade redogörelsen för ifrågasvarande undersökning och ville endast erinra om att en jämförelse mellan avskrivningar och investeringar visade, att för mer än hälften av de undersökta företagen korrelationskoefficienten var högre än 0,6. Av utredningen framgick vidare att de företag, som gjort större avskrivningar än som beräknades vara erforderligt för att uppehålla maskinkapaciteten, uppvisade ett starkare samband mellan avskrivningar och investeringar än övriga företag. Utredningen visade därjämte att flera av de företag, som hade hög korrelation mellan avskrivningar och investeringar, också haft utpräglad samvariation mellan avskrivningar och vinster. Mot det sagda kunde visserligen invändas att samvariationen kunde bero på att företagen konsekvent avskrivit en viss procent av anskaffningsvärdet i vilket fall en hög korrelationskoefficient erhöles. Vid en närmare undersökning av

företagen hade det emellertid kunnat konstateras, att en del företag med hög korrelation föredde mycket ojämna såväl anskaffnings- som avskrivningskurvor. I dessa fall måste antagas att det förelåg ett direkt samband mellan de vid ett visst tillfälle gjorda avskrivningarna och då föreliggande behov av kapital för finansiering av redan verkställda eller planerade investeringar. Även Västhamns hade funnit ett sådant samband troligt.

Kommittén framhåller därefter att Västhamns undersökning vidare gav viss ledning för bedömningen av skillnaden i den kvantitativa storleksordningen av skattekrediten vid tillämpningen av olika avskrivningssystem. Såsom framgick av den av Västhamns gjorda jämförelsen mellan de verkliga avskrivningarna och konstruerade bundna avskrivningar beräknade på det historiska anskaffningsvärdet (alt. A) hade för hela perioden 1938—1951 11—14 procent av nettoanskaffningarna i de undersökta företagen finansierats med skattekredit. För åren 1949—1951 var motsvarande siffror 13—24 procent. Räkade man däremot konstruerade bundna avskrivningar beräknade på nuvärdet (alt. B) som jämförelseled, sjönk talen till 2—8 procent för perioden 1938—1951 och 7—18 procent för perioden 1949—1951.

I anslutning härtill anför kommittén.

De framkomna procentalen kan i förstörne förefalla låga. Det skulle dock enligt kommitténs mening vara förhastat att draga den slutsatsen, att det därför intet finns att invända mot dessa skattekrediter ur konjunkturpolitisk synpunkt. Det må nämligen uppmärksammas, att Västhamns vid sina beräkningar har utgått från nettoanskaffningarna, varmed han avser kostnaden för de nyanskaffade inventarierna och maskinerna med avdrag av vad som influtit vid försäljning av äldre sådana. Till grund för beräkningarna ligger sålunda närmast bruttoinvesteringarna, d. v. s. kostnaden för såväl ersättnings- som nyanskaffning. Det är rimligt att avskrivningarna i första hand bör anses täcka företagets reinvesteringarbehov, eller med andra ord de anskaffningar som erfordras för att uppehålla företagets inventarieutrustning. Man skulle därför ha skäl att i stället fråga: Hur stor del av företagets expansion — som man vet har varit mycket betydande under efterkrigstiden — har finansierats med avskrivningsmedel?

Om man antager att de avskrivningsbelopp, som erhålles vid tillämpning av de av Västhamns konstruerade bundna avskrivningsplanerna enligt alt. B, motsvarar de undersökta företagets reinvesteringarbehov, skulle skillnaden mellan de totala investeringarna och nämnda avskrivningar utgöra ett mått på de undersökta företagets anskaffningar i och för expansion. Det måste emellertid bemärkas, att det avskrivningsbelopp som erhålles med tillämpning av alt. B i själva verket betydligt överstiger företagets faktiska reinvesteringarbehov beroende på att företagen undergått en ständig expansion. Dessa spörsmål har närmare undersökts av Västhamns på s. 40—44 i hans tidigare omnämnda arbete, men med hänsyn till materialets vidlyftighet återgives detsamma inte i detta betänkande. Om man emellertid tills vidare bortser från innebörden av det nyss gjorda påpekandet kan följande beräkning göras. Av tabell 25 i den tidigare lämnade redogörelsen för Västhamns utredning framgår, att de undersökta företagen kunnat finansiera ca 65 procent av sin expansion under senare år med avskrivningsmedel. Vad som finansierats på annat sätt än med avskrivnings-

medel är, som framgår av tabellerna, genomgående en relativt liten del av de stora investeringarna. Överhuvud har det varit utmärkande för efterkrigskonjunkturen att företagens mycket stora expansion i stor utsträckning finansierats med inom företagen uppsamlade medel. Kommittén får i detta avseende hänvisa till vad kommittén i föregående kapitel anfört rörande förhållandet mellan sparande och investeringar inom industrin åren 1950 och 1951. Det kan därför med fog antagas, att vad ovan visats gälla rörande skattekreditens andel i finansieringen av de i Västhagens undersökning ingående företagens expansion mer eller mindre motsvarar förhållandena inom hela det svenska näringslivet.

Enligt vad därefter framhålles påverkade valet av avskrivningsprocent vid någorlunda kontinuerlig anskaffning, såsom Västhagen i sin utredning visat, endast i begränsad omfattning avskrivningarnas storlek under en viss period. Över en följd av år, särskilt om perioden var lång, borde därför vid kontinuerlig investering fri avskrivning och ett system med bundna avskrivningar ge approximativt samma resultat. Efter att ha betonat att det var i avskrivningarnas fördelning på de olika åren som skillnaden mellan olika system låg, anför kommittén vidare.

Om en mycket stark ökning av investeringsvolymen inträffar under ett eller ett fåtal år, ger självfallet en hög avskrivningsprocent större avskrivningar för ifrågavarande år än om en lägre procentsats tillämpats. Skillnaden mellan fri avskrivning och ett system med bundna avskrivningar måste följaktligen visa sig för enskilda år. För att se hur de olika avskrivningssystemen verkat under ett enda år har kommittén valt år 1950, som sannolikt representerar höjdpunkten av investeringskonjunkturen för företagen. 1949 års investeringskommitté beräknar — — — att industrins investeringar i maskiner år 1950 uppgick till ca 1 000 miljoner kronor. De i Västhagens undersökning ingående företagen hade nämnda år verkställt nettoanskaffning på omkring 200 miljoner kronor, vilket således motsvarar ungefär $\frac{1}{5}$ av hela industrins inventarieanskaffning. Om man utgår från att förhållandena för hela industrin varit jämförbara med de undersökta företagens, erhåller man ett mycket grovt mått på hela industrins avskrivningar enligt olika system genom att multiplicera de i Västhagens undersökning framkomna värdena med 5. De i undersökningen ingående företagens verkliga avskrivningar uppgick år 1950 till 162 miljoner kronor, medan de vid tillämpning av bunden avskrivning skulle ha utgjort 91 miljoner kronor och enligt alt. B 111 miljoner kronor. De verkliga avskrivningarna för de undersökta företagen var sålunda tillhopa 71 miljoner kronor större än vad de skulle ha varit enligt alt. A och 51 miljoner kronor större än enligt alt. B. Med ovan angivna beräkningsgrunder skulle sålunda meravskrivningen för hela industrin ha utgjort 355 resp. 255 miljoner kronor. Emellertid erinras därom att dessa belopp bör uppräknas, nämligen med hänsyn till vad tidigare framhållits därom, att viss del av vad som hänförts till reinvestering i själva verket finansierat utökningsanskaffning. Det är dock inte görligt att ange till vilket belopp sådan uppräkning bör ske. Härjämte bör uppmärksammas att om den ovan angivna beräkningen hade omfattat hela näringslivet och inte blott industrin den framräknade meravskrivningen enligt något av de angivna alternativen skulle ha uppgått till ännu större belopp.

Kommittén tillägger, att med det anförda hade kommittén allenast velat påvisa att de under år 1950 gjorda avskrivningarna beträffande de i Väst-

hagens undersökning ingående företagen inte blott varit tillräckliga för att finansiera den ersättningsanskaffning i det aktuella penningvärdet som varit erforderlig för att upprätthålla företagens fulla kapacitet i avseende å inventarieutrustningen utan även därutöver till en betydande del möjliggjort finansiering av företagens expansion.

Vid bedömningen av den fria avskrivningsrätten måste emellertid å andra sidan beaktas att denna varit av betydande värde inte blott för företagen utan även för det allmänna. Från åtskilliga synpunkter kunde goda skäl anföras för den fria avskrivningsrättens bibehållande. I detta avseende anför kommittén följande.

När lagstiftningen om den fria avskrivningsrätten antogs vid 1938 års riksdag, motiverades bestämmelserna härom inte blott med hänsyn till önskemålet att undvika stridigheter mellan skattskyldiga och taxeringsmyndigheter genom tillskapandet av en slags presumtion för det befogade i de uti räkenskaperna gjorda avskrivningarna. Man beaktade även att större frihet för företagen att fördela avskrivningarna å olika beskattningsår enligt företagets eget bedömande skulle medföra en önskvärd konsolidering av näringslivet. Att så även blivit fallet torde vara en allmän uppfattning.

Taxeringstekniskt har den fria avskrivningsrätten stora förtjänster. Genom den gällande presumtionen för de i räkenskaperna gjorda avskrivningarnas riktighet har skatteprocesser angående värdeminskningssavdragens storlek upphört. Enär det taxeringsmässiga restvärdet å inventarierna alltid utgöres av det bokföringsmässiga restvärdet, förutsätter avskrivningsförfarandet inte — såsom vid bunden avskrivning — att särskilda avskrivningsplaner användes. Av nyss angiven anledning erfordras inte att vid sidan av det egentliga bokslutet verkställes en särskild resultatberäkning i och för taxeringen. Den fria avskrivningsrätten underlättar även granskningen av företagens självdeklarationer.

Då företagen vid fri avskrivning äger frihet att fördela avskrivningarna på olika beskattningsår efter eget skön, kan avskrivningarna avvägas på ur företagets synpunkt lämpligaste sätt med hänsyn till de speciella omständigheterna i de individuella fallen. Rytmen i företagets rörelse kan ofta vara så varierande år från år att en schablonmässig fördelning av avskrivningarna med lika belopp för varje år skulle vara för företagen olägligt. Maskiner, inventarier och andra anläggningstillgångar anskaffas ofta för att utnyttja goda konjunkturen, då de tillför företaget stora intäkter. Det kan då i och för sig anses rimligt att företagen får göra proportionsvis större avskrivningar under dessa år för att i stället få lägre avskrivningskostnader under följande sämre år. Genom fria avskrivningar kan på så sätt ges möjligheter till en viss resultatutjämning inom företagen. Man synes också i detta sammanhang böra beakta att maskiner o. d. utnyttjas betydligt hårdare under de goda årens intensivare drift. Även denna omständighet kan motivera större avskrivningar under de goda åren.

Vidare bör uppmärksammas att vid den kraftiga stegring av återanskaffningskostnaderna, som vållats av det sistförflutna decenniets prisutveckling, den fria avskrivningsrätten har, trots att avskrivningen beräknats å de historiska anskaffningskostnaderna, i viss utsträckning medgivit en avskrivning beräknad å återanskaffningsvärdet (nuvärdet).

Kommittén tillfogar, att det emellertid torde vara ett känt förhållande, att den fria avskrivningsrätten i betydande omfattning utnyttjats för en

8 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

reservbildning, som med hänsyn till att den skedde med obeskattade vinstmedel inte tedde sig till alla delar från samhällets synpunkt godtagbar. Härutinnan ville kommittén hänvisa till Västhagens utredning, som visade att närmare hälften av de undersökta företagen under något år haft sina inventarietvärden helt avskrivna. Inte mindre än 20 procent av företagen hade haft hela sitt avskrivningsunderlag bortskrivet minst halva den tid som den fria avskrivningsrätten gällt. I och för sig borde inte det förhållandet att något enstaka företag bortskrivit sina inventarier föranleda någon erinran. Men mot bakgrunden av att investeringsvolymen i stort sett starkt ökat under hela den period, som varit föremål för undersökning, måste frekvensen av företag som helt utnyttjat sitt avskrivningsunderlag betecknas såsom anmärkningsvärt hög.

Sammanfattningsvis konstaterar kommittén, att den fria avskrivningsrätten berett företagen ökade möjligheter till konsolidering och resultatutjämning. Till följd härav hade företagen lättare kunnat lämna en jämn vinstutdelning, vilket i sin mån verkat konjunkturstabiliserande. I de fall då företagen genom de fria avskrivningarna kunnat förbättra sin likviditet och rationalisera produktionen hade företagen därigenom vunnit ökade förutsättningar för att motstå påfrestningarna under en lågkonjunktur och då bidra till upprätthållandet av sysselsättningen. Den fria avskrivningsrätten hade i sådana fall varit av påtagligt värde även från samhällsekonomisk synpunkt. Därtill kom de taxeringstekniska fördelarna med fri avskrivningsrätt. Mot fri avskrivningsrätt talade emellertid såsom förut framhållits, förutom ovan antydda erinringar från fiskalisk synpunkt, den omständigheten att nämnda avskrivningsrätt möjliggjorde en likviditetsförstärkning och därigenom verksamt bidrog till investeringar även i sådana lägen, där en investeringsbegränsning från det allmännas synpunkt var önskvärd. Att så varit fallet belystes av de av kommittén gjorda beräkningarna för år 1950 på grundval av Västhagens utredning, som visade att företagen kunnat genom avskrivningar kvarhålla högst betydande vinstmedel för investeringsändamål. Enligt kommitténs mening skulle en begränsning av avskrivningsrätten i det läget antagas ha verkat återhållande på företagens investeringar. Det var i och för sig möjligt, att en begränsning av avskrivningsrätten endast i mindre utsträckning skulle ha påverkat de genomsnittliga investeringarna men likväl genom att skära bort vissa ytterlighetsfall fått en från konjunkturpolitisk synpunkt tillräcklig effekt på investeringsvolymen.

Sedan kommittén konstaterat att gällande bestämmelser sådana de utformats inte gav myndigheterna möjlighet att på ett tillräckligt verksamt sätt inskrida mot ett överdrivet utnyttjande av avskrivningsrätten, framhålles att vid en prövning av frågan hur ett ändrat avskrivningssystem borde utformas kommittén haft att beakta, att dess främsta uppgift varit

att undersöka möjligheterna att skapa sådana regler, att avskrivningsrättens omfattning under en viss tidsperiod gjordes beroende av vad från samhällets synpunkt kunde anses vara för samma tidsperiod önskvärt med hänsyn till investerings- och kreditsynpunkter. En på antytt sätt utformad lagstiftning skulle innebära, att gränserna för avskrivningsrättens utnyttjande gjordes rörliga med möjlighet till anpassning till det för varje tidsperiod rådande konjunkturläget.

Härom anför kommittén följande.

Kommittén har ägnat ifrågavarande spörsmål ingående överväganden men har inte kunnat finna, att ett allmänt konjunkturvariabelt avskrivningssystem nämnvärt skulle främja de konjunkturpolitiska önskemålen. Det får nämligen anses klart, att möjligheterna att i någon nämnvärd grad påverka investeringsvolymen genom förändringar i avskrivningsrättens omfattning endast föreligger under högkonjunktur. För att investeringar i önskvärd utsträckning skall komma till stånd under ett depressionsläge kräves mera direkt investeringsstimulerande åtgärder än en liberalisering av avskrivningsreglerna. Inom skatterättens område är det enligt kommitténs mening endast investeringsfonderna som här erbjuder vissa påtagliga möjligheter. Till denna fråga återkommer kommittén i samband med behandlingen av sitt förslag till investeringsfondslagstiftning. Från konjunkturpolitisk synpunkt kan inte göras några invändningar mot att fri avskrivning tillämpas under lågkonjunktur. En fri avskrivningsrätt synes vara möjlig att acceptera ur ifrågavarande synpunkt även under normala konjukturer under förutsättning att en åtstramning i avskrivningsrätten kan få tillräcklig effekt i högkonjunktur.

Kommittén uttalar därefter att det skulle kunna göras gällande att ett system av sist antydd innebörd, med hänsyn till den fria avskrivningsrättens obestridliga fördelar, skulle innebära en lämplig avvägning mellan å ena sidan de synpunkter som talade för bibehållandet av fri avskrivning och å andra sidan de konjunkturpolitiska önskemålen om den fria avskrivningsrättens avskaffande. Kommittén betonar att svagheterna med ett sådant emellertid hade visat sig under den senaste högkonjunkturen, samt anför följande.

Till en betydande del måste nämligen framgången med en tillfälligt insatt begränsning i avskrivningsrätten bero av att lagstiftningen härom träder i kraft redan i ett tidigt skede av högkonjunkturen. Erfarenheten har dock lärt, att det är synnerligen vanskligt att avgöra arten av en viss konjunktursituation, särskilt som konjunkturläget ofta kan vara högst olika för olika branscher. Det är därför risk för att den tillfälliga lagstiftningen skulle komma att sättas i kraft först sedan högkonjunkturen blivit verkligt utpräglad och då redan hunnit åstadkomma vissa rubbningar i den samhällsekonomiska balansen. Härtill kommer — och det är i detta sammanhang en synnerligen vägande anmärkning mot en dylik lagstiftning — att tillfälligt insatta begränsningar i avskrivningsrätten inte får den omedelbara effekt som är önskvärd ur konjunkturpolitisk synpunkt. Erfarenheterna av den för beskattningsåren 1952—1954 gällande inskränkningen i avskrivningsrätten bestyrker detta. Då den tillfälliga lagstiftningen inte gärna kan givas retroaktiv innebörd, skulle inte helt avskrivna inventarier, som anskaffats före den tillfälliga lagstiftningens ikraftträdande, fortfarande få avskrivas fritt.

Först sedan detta äldre avskrivningsunderlag blivit helt utnyttjat, skulle begränsningen i avskrivningsrätten få åsyftad verkan. Detta äldre avskrivningsunderlag kan ofta vara av sådan omfattning att ett fullständigt utnyttjande av detsamma kan under en förhållandevis lång tid mer än väl uppväga en begränsad avskrivning å nyanskaffade inventarier.

Härjämte må uppmärksammas att under den tid som den begränsade avskrivningen gäller ett betydande avskrivningsunderlag kommer att uppsamlas, som, då fri avskrivning åter blir tillåten, kan på en gång utnyttjas. Detta förhållande kan medföra besvärande rubbningar i skatteunderlaget. Därest de genom avskrivningarna frigjorda vinstmedlen omedelbart användes för investeringsändamål, kan nämnda förhållande i sin mån medverka till ett nytt inflationstryck.

Det sagda visar enligt kommitténs uppfattning att ett system med i princip fri avskrivning, som i vissa lägen inskränkes, inte ger en godtagbar lösning av frågan från konjunkturpolitisk synpunkt. Med hänsyn härtill finner kommittén att en viss permanent åtstramning i den fria avskrivningsrätten bör allvarligt övervägas.

Kommittén tillägger, att i valet mellan fri avskrivning, som i vissa lägen kunde inskränkas, och en permanent åtstramning i den fria avskrivningsrätten, förutom de konjunkturpolitiska synpunkterna, jämväl följande kunde anföras till förmån för den senare anordningen. Ett alternerande mellan olika avskrivningssystem innebar betydande olägenheter för företagen och försvårade arbetet för taxeringsmyndigheterna. Företagen hade berättigade anspråk på att veta vad de hade att räkna med för avskrivningsregler, innan de fastlade sina investeringsplaner m. m., särskilt som dessa planer ofta var långsiktiga. Det skulle därför skapa ett initiativhämmande osäkerhetsmoment för företagen om varierande avskrivningsregler infördes.

I detta sammanhang erinrar kommittén vidare om de bl. a. av 1948 års bevillningsutskott påtalade överdrifterna vid utnyttjandet av den fria avskrivningsrätten. Då gällande bestämmelser inte torde medge taxeringsmyndigheterna tillräckliga möjligheter att ingripa mot dylikt missbruk, framstod enligt kommitténs mening en i lagtexten angiven gräns för avskrivningsrättens utnyttjande såsom önskvärd. Vid ett ställningstagande till detta spörsmål borde tillika observeras att, ehuru den fria avskrivningsrätten visserligen till sin egentliga innebörd var en fråga om fördelning mellan beskattningsår, ett överdrivet utnyttjande av avskrivningsrätten i samband med en fortgående expansion av företagen innebar en faktisk skattelindring. Då man sett på längre sikt hade att räkna med en ständigt fortgående expansion, var angivna förhållande från fiskalisk synpunkt inte invändningsfritt.

Kommittén går härfter över till frågan hur en permanent begränsning av den fria avskrivningsrätten bör närmare utformas. Kommittén anför därvid att ehuru de taxeringsmässiga avskrivningsreglerna inte nödvändigt behövde iakttagas vid upprättandet av företagens bokslut, de helt naturligt blev normgivande härför. Det hade därför syntts kommittén ange-

läget att försöka fastställa vilka krav som från företagsekonomisk synpunkt kunde ställas på ett avskrivningssystem. Efter en diskussion — beträffande vilken jag torde få hänvisa till betänkandet (s. 118) — av detta spörsmål konstaterar kommittén att det inte fanns några i alla sammanhang riktiga principer för beräkningen av avskrivningarna; intet avskrivningsförfarande kunde göra anspråk på att vara det enda företagsekonomiskt riktiga.

Mot bakgrunden härav fann kommittén det vara önskvärt att gränserna för de taxeringsmässiga avskrivningarna bestämdes så liberalt, att de gav det enskilda företaget möjlighet att konsekvent följa en viss teoretiskt grundad avskrivningsmetod. Av detta skäl ville kommittén inte förorda en återgång till bunden avskrivning i kommunalskattelagens mening. Å andra sidan måste de nya avskrivningsreglerna innefatta en sådan åtstramning i avskrivningsrättens omfattning att en investeringsstimulerande effekt under högkonjunktur så vitt möjligt undveks. Därjämte måste man söka utforma avskrivningsreglerna så att de blev enkla att tillämpa för både de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna.

Enligt vad i betänkandet framhålles syntes avskrivningsfrågan böra lösas efter den linjen att den högsta årliga avskrivning, som taxeringsmässigt var tillåten, uttryckligen fastställdes.

Härvid anföres följande.

Det bör därvid observeras att med hänsyn till de högst växlande förhållandena det knappast är görligt att föreskriva varierande avskrivning för olika slag av inventarier och skilda branscher. En sådan anordning skulle för övrigt komplicera förfarandet i en utsträckning som inte är godtagbar. Det blir därför nödvändigt att tillämpa en och samma avskrivningsprocent för samtliga inventarier och i alla branscher. Vid prövningen av frågan om lämplig avskrivningsprocent må till en början framhållas, att kommittén inte avser att föreslå någon ändring av nu gällande bestämmelser beträffande inventarier med en varaktighetstid av högst tre år. Sådana inventarier skall enligt kommitténs förslag alltjämt omedelbart få helt avskrivas, varför från ifrågavarande inventarier fortsättningsvis bortses.

Då avskrivningsprocenten skall tillämpas generellt kan den inte fastställas lägre än som vid bunden avskrivning ifrågakommer beträffande inventarier med kort varaktighetstid. Det torde därför inte vara möjligt att fastställa en för samtliga inventarier gällande lägre avskrivningsprocent än som svarar mot en avskrivningstid av fem år. Det bör beaktas att de konjunkturpolitiska synpunkterna kräver snäva gränser för avskrivningsrättens utnyttjande och att en avskrivningsprocent i enlighet med vad nyss sagts kan synas väl hög. Med hänsyn till nyss anförda omständighet anser sig kommittén likväl inte kunna ifrågasätta en lägre avskrivningsprocent än 20. Kommittén får erinra om att detta procenttal vid den tillfälliga begränsningen i avskrivningsrätten för beskattningsåren 1952—1954 av statsmakterna ansetts innebära den lämpligaste avvägningen.

Kommittén har vid diskussionen av de ifrågasatta nya reglerna övervägt i huvudsak två alternativ.

Det ena alternativet innebär att nu gällande tillfälliga bestämmelser

rörande begränsning i den fria avskrivningsrätten — vilka bestämmelser medger en lineär avskrivning med 20 procent för år — skulle läggas till grund för en permanent lagstiftning i ämnet. I avseende å detta alternativ anför kommittén bl. a. följande.

Om avskrivningsreglerna utformades enligt lineär metod syntes det inte kunna undvikas, att de skattskyldiga måste upprätta och till självdeklarationen foga värdeminskingsplaner. Därest man nöjde sig med att låta värdeminskingsplanen visa det lägsta belopp till vilket inventariebeståndet bokfördes, kunde värdeminskingsplanen göras förhållandevis enkel. Arbetet med att upprätta och granska värdeminskingsplanerna skulle under sådana förhållanden inte alltför mycket komplicera förfarandet.

Kommittén anmärker, att en förutsättning för att värdeminskingsplanen skulle kunna konstrueras på detta enkla sätt var, att överensstämmelse alltid rådde mellan det taxeringsmässiga restvärdet och bokfört värde. I och för sig var *sådan* överensstämmelse givetvis inte nödvändig vid ett system med bunden avskrivning. Å andra sidan måste det vara ett mycket starkt önskemål från såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna att det taxeringsmässiga restvärdet och bokfört värde stämde överens. Som kommittén tidigare berört var det en av de väsentliga fördelarna med fri avskrivning att så var fallet. Det fanns därför starka skäl att söka bibehålla denna fördel så långt detta var möjligt även i ett nytt avskrivningssystem.

Kommittén erinrar om att enligt de tillfälliga bestämmelserna rörande begränsning av den fria avskrivningsrätten i det fall, då såväl inköp som försäljning av inventarier skett samma beskattningsår, allt vad som influtit vid försäljningen fick användas för avskrivning å de nyanskaffade tillgångarna (nettometoden). Enligt kommitténs mening fanns det inte tillräckliga skäl att bibehålla en sådan regel, som även i vissa fall kunde leda till missbruk, i en permanent lagstiftning. Endast till den del försäljningsbeloppet översteg taxeringsmässigt restvärde borde det få användas för avskrivning å nyanskaffade tillgångar. Motsvarande skulle gälla för det fall, då inventarier förlorats och försäkringsersättning i anledning därav uppburits.

Därefter framhålles att om värdeminskingsplanen utformades på det förenklade sätt som ifrågasatts, det i efterhand skulle vara omöjligt att beträffande det särskilda inventariet fastställa det taxeringsmässiga restvärdet. Det skulle därför bli nödvändigt att vid beräkningen av vinsten vid försäljningen använda en schablonberäkning, vilken rimligen skulle innebära att de försålda inventarierna antages ha avskrivits med 20 procent för år. Inventarier, som var äldre än fem år, skulle sålunda anses helt avskrivna.

De i den tillfälliga lagstiftningen givna bestämmelserna rörande överprisavdrag och avdrag vid avsevärd värdenedgång borde enligt vad i betänkandet framhålles äga motsvarande tillämpning i den permanenta lag-

stiftningen. I den tillfälliga lagstiftningen intagna reglerna hur man skulle bedöma de fall, då avdrag tidigare skett för avskrivning å leveranskontrakt och då investeringsfond tagits i anspråk, borde också inflyta i den permanenta lagstiftningen.

Kommittén framhåller sammanfattningsvis att av den lämnade redogörelsen torde framgå, att en lineär metod, utformad på det sätt kommittén angivit, medgav en förhållandevis enkel tillämpning av avskrivningsförfarandet. I två avseenden medförde dock metoden komplikationer, nämligen så tillvida att värdeminskningsplaner krävdes och att en särskild beräkning av vinsten å försålda eller förlorade inventarier blev nödvändig.

I ett *andra alternativ* har kommittén därför sökt eliminera ifrågavarande svårigheter och därvid tänkt sig en lösning enligt vilken årets avskrivning ställes i relation till summan av årets anskaffningskostnad och ingående bokfört värde å inventariebeståndet. Har inventarier, som anskaffats under beskattningsåret, utrangerats, försålts eller förlorats före beskattningsårets slut, skall anskaffningskostnaden för sagda inventarier inte medräknas vid beräkning av tillåten avskrivning. Däremot skall utrange-ringsavdrag åtnjutas för anskaffningskostnaden för sagda inventarier.

Kommittén ger exempel, däri räknats med en avskrivning med 30 procent, för att belysa bestämmelsens innebörd.

Ett nystartat företag anskaffar en maskin för 100 000 kronor. Avdrag erhålles första året med 30 procent av 100 000 kronor, d. v. s. med 30 000 kronor. Följande år göres inte någon nyanskaffning; avdrag erhålles detta år med 30 procent av ingående bokfört värde, 70 000 kronor, eller med 21 000 kronor. Det bokförda värdet uppgår då till 49 000 kronor. Det tredje året anskaffas ytterligare en maskin för 50 000 kronor. Avdrag erhålles detta år med 30 procent av $(49\,000 + 50\,000 =)$ 99 000 kronor eller med 29 700 kronor.

Kommittén anmärker, att, skulle den högsta medgivna avskrivningen något år inte utnyttjas, härav följde att det ingående bokförda värde, varå tillåtet avskrivningsbelopp följande år beräknades, blev motsvarande högre.

Därest den skattskyldige något år gjorde större räakenskapsavskrivning än som kunde godkännas vid taxering enligt nyssnämnda regler, skulle tillägg vid inkomstberäkningen göras med det överskjutande beloppet. Avskrivningsunderlaget hade dock minskats med hela avskrivningen enligt räakenskaperna, vilket innebar att den skattskyldige gått förlustig en avdragsmöjlighet. Även detta system måste nämligen bygga på en överensstämmelse mellan bokförings- och taxeringsmässigt restvärde.

Därefter anföres, att då avskrivningen skedde å bokförda värdet och följaktligen inte fördelades å de särskilda inventarierna, det i regel var omöjligt att fastställa det taxeringsmässiga restvärdet för en viss tillgång. Det var därför bl. a. av denna anledning inte tekniskt görligt att, utan att alltför mycket komplicera tillämpningen av förevarande alternativ, införa före-

skrifter rörande särskilt avdrag vid försäljning, förlust eller utrangering av tillgångar. Denna fråga kunde emellertid erhålla en tillfredsställande lösning enligt en kompletterande regel.

Det syntes kommittén skäligt att nettometoden fick komma till användning även vid detta alternativ, något som för övrigt inte föranledde någon komplikation vid tillämpningen. Den omständigheten att särskilt utdragningsavdrag inte medgavs omöjliggjorde ett sådant missbruk av nettometoden som vid alternativ 1 framtvängde komplicerade bestämmelser. Man kunde sålunda medgiva att hela den uppburna ersättningen för försålda eller förlorade inventarier fick i sin helhet användas för avskrivning å inventarier. Denna nettometod borde då även bli tillämplig i det speciella fall som förelåg då ersättning i anledning av försäkring för förlust av fartyg redovisades till beskattning i enlighet med bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen.

Som nyss berörts borde enligt kommitténs mening inte några direkta bestämmelser rörande utrangeringsavdrag föreskrivas. Avsaknaden av en sådan avdragsmöjlighet kunde emellertid i vissa lägen föra till obilliga resultat. På grund härav och då en avskrivning beräknad å bokfört värde teoretiskt aldrig medförde att inventarierna blev helt avskrivna, fordrade systemet, framhållles därefter, en kompletterande regel av innebörd, att — om den skattskyldige kunde visa att värdet av vid beskattningsårets slut i bruk varande inventarier efter årlig avskrivning beräknad efter viss procent å anskaffningskostnaden var lägre än det restvärde som erhöles vid tillämpning av reglerna i övrigt — avskrivning fick ske ned till detta lägre värde. Vid tillämpning av den kompletterande regeln togs automatiskt hänsyn till gjorda utrangeringar o. d. på så sätt att försålda eller förlorade inventarier inte medräknades vid beräkning av det lägsta tillåtna bokförda värdet.

Angående tillämpliga procenttal för beräkning av den årliga avskrivningen vid det nu behandlade alternativet anför kommittén följande.

Det är uppenbart, att de skäl, som föranlett kommittén att förorda en avskrivningsprocent av 20 vid den lineära metoden i förra alternativet, i lika hög grad gör sig gällande vid prövningen av frågan om lämplig procentsats för den kompletterande regeln. Under hänvisning till vad kommittén därutinnan anført vid behandlingen av den lineära metoden förordar kommittén, att vid tillämpning av den kompletterande regeln årlig avskrivning skall beräknas efter 20 procent.

Vad sedan angår frågan vilken avskrivningsprocent som bör komma till användning vid beräkning av avskrivning enligt huvudregeln må till en början uppmärksammas, att systemet i och för sig väl medger, att ett procenttal användes för beräkning av avskrivning å det ingående bokförda värdet och ett annat procenttal vid beräkning av avskrivningen å anskaffningskostnaden för under beskattningsåret anskaffade inventarier. Av praktiska skäl synes dock en enhetlig procentsats vara att föredraga. Valet av avskrivningsprocent för den kompletterande regeln är i viss utsträckning avgörande för vilket procenttal som kan komma i fråga vid tillämpning av huvudregeln. Om den kompletterande regeln verkligen skall få karaktär av en huvudregeln kompletterande bestämmelse, är

det nödvändigt, att avskrivningsprocenten vid huvudregeln avpassas på sådant sätt, att den kompletterande regeln kommer till användning endast undantagsvis. De skattskyldiga skulle eljest tvingas att regelmässigt beräkna avskrivningarna enligt såväl huvudregeln som den kompletterande regeln för uträkning av högsta tillåtna avskrivning.

Med denna utgångspunkt är det uteslutet att använda en avskrivningsprocent av 20 i huvudregeln, eftersom den kompletterande regeln vid kontinuerlig eller enstaka anskaffning skulle slå igenom redan från och med andra året. Gjorda beräkningar har visat att inte heller 25 procent lämpligen kan intagas i huvudregeln. Med tillämpning av detta procenttal skulle vid enstaka anskaffning den kompletterande regeln slå igenom redan tredje året och vid kontinuerlig anskaffning från och med fjärde året. Något av nu nämnda procenttal synes därför inte böra komma till användning.

Då man vid val av procenttal synes böra eftersträva att talet medger så enkla beräkningar som möjligt av tillåten avskrivning, är 30 det procenttal som närmast kan tänkas komma i fråga.

I betänkandet (s. 124—127) belyses därefter med olika exempel verkningarna av en avskrivningsprocent av 30, använd vid beräkningen av tillåten avskrivning både å ingående bokfört värde och å anskaffningskostnaden under beskattningsåret (metoden i det följande benämnd 30-regeln). I anslutning härtill anför kommittén, att med ledning av de nyss antydda exemplen kunde konstateras att en avskrivning enligt 30-regeln i vissa lägen gav något större avskrivning än en 20-procentig lineär metod. I stort sett anslöt sig dock de båda alternativen väl till varandra. Även om den kompletterande regeln i vissa fall behövde tillämpas, fanns anledning antaga, att avskrivningen i regel kom att ske med 30 procent å bokförda värdet eftersom detta var enklare och den ökning av avskrivningen som kunde erhållas med tillämpning av kompletteringsregeln vanligen var skäligen ringa. Det torde därför endast bli i ett mindre antal fall som kompletteringsregeln skulle komma att utnyttjas. Om emellertid de skattskyldiga, trots kommitténs förmodanden i motsatt riktning, skulle i större utsträckning påkalla en tillämpning av kompletteringsregeln, borde understrykas att detta inte nämnvärt komplicerade förfarandet. Även kompletteringsregeln var nämligen enkel i tillämpningen.

En höjning av avskrivningsprocenten utöver 30 skulle självfallet ytterligare minska det antal fall, då kompletteringsregeln kunde vinna tillämpning. En sådan höjning av procenttalet kunde dock enligt kommitténs mening inte av konjunkturpolitiska skäl komma i fråga.

Enligt kommitténs uppfattning borde även vid 30-regeln de i den tillfälliga lagstiftningen om begränsning av den fria avskrivningsrätten givna bestämmelserna rörande hur de fall skulle bedömas, då avskrivning tidigare skett å leveranskontrakt eller då investeringsfond tagits i anspråk ävensom bestämmelserna om avdrag för överpris och vid avsevärd värdenedgång, äga motsvarande tillämpning.

Kommittén framhåller härefter att av vad tidigare anförts beträffande de båda av kommittén uppställda alternativen för avskrivningsreglernas utformning torde framgå, att det allmänt sett inte förelåg någon betydande skillnad mellan de båda systemen. Om man bortsåg från att den kompletterande regeln i vissa lägen måste tillämpas vid alternativet med 30-regeln, något som emellertid torde inträffa relativt sällan och, där så likväl blev fallet, krävde enkla beräkningar, torde av praktiska skäl denna metod vara att föredraga framför en lineär metod. Vidare framhålles att 30-regeln medförde något gynnsammare verkningar för företagen. Särskilt för nystartade företag och företag under expansion gav en tillämpning av 30-regeln ett förmånligare resultat än årlig avskrivning med 20 procent. Då företagen regelmässigt låg under ständig utveckling var detta förhållande värt särskilt beaktande från företagsekonomisk synpunkt, inte minst med tanke på de relativt höga initialavskrivningarna. Det sagda innebar emellertid tillika att en avskrivning med 20 procent för år ägde visst företräde från rent konjunkturpolitisk synpunkt; initialavskrivningarna blev nämligen då mindre.

Kommittén, som ingående vägt de båda metodernas förtjänster och svagheter mot varandra, fann att något företräde borde givas åt 30-regeln.

För att närmare undersöka verkningarna i enskilda fall av 30-regeln har kommittén verkställt vissa beräkningar på grundval av det material som genom Västagens undersökning ställts till kommitténs förfogande. Av de utav Västagen undersökta företagen utvaldes därvid ett antal av 39 (20 inom verkstadsindustrin, 10 inom skogsindustrin och 9 inom textilindustrin) beträffande vilka förutsättningar fanns för beräkning av årliga avskrivningar enligt 30-regeln från och med det år vederbörande företag medgavs rätt till fri avskrivning. Såsom jämförelse med de sålunda framräknade avskrivningsbeloppen har för varje företag upptagits dels av företaget gjorda verkliga avskrivningar och dels de avskrivningar, som erhålles med tillämpning av de av Västagen använda konstruerade metoderna alt. A och alt. B.

Kommittén framhåller, att de utförda beräkningarna visade, att de avskrivningsbelopp som erhöles med tillämpning av 30-regeln i genomsnitt under hela perioden 1938—1951 relativt obetydligt understeg de i verkligheten utförda avskrivningarna. I några fall blev avskrivningarna enligt 30-regeln till och med högre. Detta gällde beträffande fyra verkstadsföretag och två företag inom skogsindustrin. Avskrivningarna enligt 30-regeln översteg betydligt konstruerade bundna avskrivningar enligt alt. A, vilka sistnämnda avskrivningar kunde anses utgöra ett mått på företagens avskrivningsbehov för att uppehålla maskinparken vid oförändrade priser, och täckte även väl avskrivningar enligt alt. B, som motsvarade avskrivningsbehovet därest detta skulle anses böras bestämmas med hänsynstagande till

inträffade prisstegringar. Endast i sju fall var de konstruerade bundna avskrivningarna enligt alt. B högre.

Kommittén erinrar om att en tillämpning av 30-regeln möjliggjorde en så snabb avskrivning att en maskin redan efter två år kunde avskrivas med mer än hälften och efter fjärde året med mer än tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet. Detta måste enligt kommitténs mening innebära en i alla lägen fullt betryggande avskrivningsrätt för företagen. Men samtidigt måste metoden anses innebära en sådan begränsning av avskrivningsmöjligheterna, som i vissa lägen måste anses vara av konjunkturpolitiska skäl påkallad.

I sistnämnda hänseende anföres, att kommittén tidigare visat vilken ungefärlig betydelse de under år 1950 gjorda avskrivningarna haft för företagens reinvestering och utökningsanskaffning. Jämförelse gjordes därvid mellan verkliga avskrivningar och avskrivningar enligt bland annat alt. B. Avskrivning enligt sistnämnda alternativ hade beträffande de av kommittén specialundersökta 39 företagen rätt väl motsvarat den avskrivning som företagen skulle ha verkställt därest 30-regeln gällt. Den effekt som 30-regeln skulle ha givit det undersökta året, 1950, hade alltså ungefärligen varit densamma som följt av en avskrivning enligt alt. B. Kommittén hänvisade härutinnan till den förut redovisade beräkningen för år 1950.

Till ytterligare stöd för det gjorda påståendet anför kommittén vidare.

Av de 39 specialundersökta företagen skulle 24 år 1950 ha berörts av 30-regeln; dessa 24 företag redovisar sammanlagt verkliga avskrivningar till belopp av ca 65 miljoner kronor samtidigt som inventarieanskaffningen samma år uppgick till ca 62 miljoner kronor. Hade i stället 30-regeln gällt skulle summa avskrivningar för dessa företag ha varit ca 21 miljoner kronor lägre än de verkliga. Förutsättning för beräkningen är att avskrivningarna för de företag som inte skulle ha berörts av 30-regeln är oförändrade och sålunda överensstämmer med de verkliga avskrivningarna. Med hänsyn till att de i Västhagens undersökning ingående företagen investerat sammanlagt ca 200 miljoner kronor nämnda år och då härav å de 39 företagen belöper ca 93 miljoner kronor kan antagas att de nu ifrågasvarande företagen motsvarar mindre än hälften av samtliga i Västhagens undersökning ingående företag. Då sistnämnda företag kan antagas motsvara ungefär en femtedel av hela svenska industrin, skulle således som ett grovt mått på den samlade effekten år 1950 på minskningen av avskrivningarna inom industrin med tillämpning av 30-regeln erhållas siffran 250 miljoner kronor. Detta svarar väl mot den tidigare gjorda överslagsberäkningen.

Det är även av intresse att undersöka verkan i sådana enskilda fall där avskrivningarna varit speciellt stora. Några belysande exempel kan nämnas. I ett fall skulle avskrivningarna enligt 30-regeln visserligen ha väsentligt överstigit de konstruerade avskrivningarna enligt alt. A och B. I förhållande till de verkliga gjorda avskrivningarna skulle 30-regeln emellertid ha gett en med ca 17 miljoner kronor lägre avskrivning under åren 1938—1951. Av dessa 17 miljoner kronor föll ca 13 miljoner kronor på högkonjunkturåren 1949—1951. För ett annat fall visade beräkningarna att 30-regeln under åren 1938—1951 skulle ha medgivit avskrivningar med ca 18,5 miljoner kronor medan de konstruerade avskrivningarna enligt alt. A och B utgjorde resp. ca 16 och 20,5 miljoner kronor. Då den faktiskt verkställda avskrivningen för angivna tid uppgick till ca 22,5 miljoner

kronor skulle den sammanlagda begränsningen vid en tillämpning av 30-regeln ha uppgått till inemot 4 miljoner kronor. Praktiskt taget hela denna differens låg på åren 1949—1951.

Sammanfattningsvis framhåller kommittén, att 30-regeln möjliggjorde avskrivningar som för flertalet företag inte oväsentligt översteg den faktiska värdeminskningen men samtidigt innebar en sådan begränsning i avskrivningsrätten, att de konjunkturpolitiska synpunkterna blev tillgodosedda så långt detta var möjligt vid en avvägning mot näringslivets krav på synnerligen liberala avskrivningsregler. På grund härav och med hänsyn till metodens företräden ur tillämpningssynpunkt i förhållande till andra system för den fria avskrivningsrättens begränsning förordade kommittén att 30-regeln lades till grund för lagstiftning.

Kommittén anför därefter följande.

Vid varje begränsning i den fria avskrivningsrätten som inte innebär en återgång till helt planerlig avskrivning måste med styrka hävdas principen om överensstämmelse mellan taxerings- och bokföringsmässiga avskrivningar. Om 30-regeln som direkt bygger på bokförda värden lägges till grund för lagstiftning, måste en sådan överensstämmelse självfallet upprätthållas.

Det må erinras om att i den tillfälliga lagstiftningen om begränsning av den fria avskrivningsrätten föreskrives — i syfte att vinna garantier för berörda överensstämmelse — att om skattskyldig finnes ha i räkenskaperna gjort större avskrivning än som svarar mot vad han kan erhålla avdrag för vid taxeringen, beskattningsnämnd må, när särskilda skäl föreligger, föreskriva att den skattskyldige tills vidare inte äger åtnjuta rätt till fri avskrivning. Då rätt till begränsad fri avskrivning enligt 30-regeln — i likhet med vad nu gäller beträffande rätt till fri avskrivning — enligt kommitténs mening bör vara beroende på medgivande från vederbörande beskattningsnämnd, skulle jämväl med 30-regeln en föreskrift av denna innebörd vara tänkbar. Emellertid torde en tillräcklig garanti mot för stora räkenskapsmässiga avskrivningar erhållas om stadgandet erhåller den utformningen, att om skattskyldig finnes ha i räkenskaperna gjort större avskrivning än som svarar mot vad som kan medgivas såsom avdrag vid taxeringen, den skattskyldige i motsvarande mån förlorat sin avskrivningsrätt.

Ett stadgande av detta innehåll kan emellertid befaras ha till följd att en skattskyldig, som delvis vägrats yrkat avdrag för i räkenskaperna gjorda avskrivningar, inte vågar föra den åsatta taxeringen till högre instans, emedan den skattskyldige, om besvären ogillas, helt saknar möjlighet att taxeringsmässigt utnyttja avskrivningen i fråga. Om den skattskyldige däremot nöjer sig med beskattningsnämnds beslut och har möjlighet att göra om bokslutet samt upptaga inventarierna till det av taxeringsmyndigheterna godkända beloppet, skulle i sådant fall någon avskrivning inte förloras i taxeringshänseende. Detta skulle emellertid medföra det mindre tillfredsställande resultatet att beskattningsnämnderna i realiteten blev sista instans i dessa frågor. Enligt kommitténs mening synes därför böra öppnas möjlighet för skattskyldig att, utöver sedvanligt avdrag enligt räkenskaperna, åtnjuta avdrag för belopp, som avskrivits i räkenskaperna men som inte fått avdragas vid inkomstberäkningen. Sådant avdrag kan inte komma i fråga förrän taxeringen för det aktuella beskattningsåret vunnit laga kraft. Rätten till extra avdrag bör emellertid inte vara alldeles ovillkorlig. Om överavskrivningen skett i uppsåt att vinna påtagligt obehöriga fördelar i skattehänseende eller av

vårdslöshet vid avskrivningens beräkning kan det vara befogat att extra avdrag inte medgives. Ett ursäktligt misstag eller en från taxeringsmyndigheterna avvikande uppfattning i en ren bedömningsfråga bör däremot inte betaga den skattskyldige rätten till extra avdrag. Exempel på frågor av sistnämnda slag erbjuder sådana fall där skattskyldig haft vissa om än inte tillräckliga skäl att på en gång avdraga en kostnad som rätteligen bort fördelas på flera år, såsom då kostnaden för förbättringsarbete omedelbart avdragits ehuru så inte bort ske eller då inventarier med en varaktighetstid av mer än tre år hänförs till »treårsinventarier». Det torde inte vara möjligt att i författningstexten precisera under vilka förutsättningar det extra avdraget skall få åtnjutas utan detta bör få bli beroende av en prövning av omständigheterna i det särskilda fallet. Extra avdrag bör inte heller komma i fråga när det överskjutande beloppets storlek är av endast ringa betydelse. Avdraget bör fördelas på en tid av minst fyra år. Kommittén förordar en bestämmelse av innebörd, att den omständigheten att skattskyldig skall anses ha vid taxeringen åtnjutit avdrag för belopp, som avskrivits i räkenskaperna men inte medgivits vid taxeringen, inte skall utgöra hinder för den skattskyldige att, sedan taxeringen för beskattningsåret blivit slutligen avgjord, med beskattningsnämnds särskilda medgivande åtnjuta avdrag för det överskjutande beloppet enligt särskild av nämnden godkänd avskrivningsplan avseende en tid av minst fyra år, räknad från nyssnämnda beskattningsår. Detta innebär att om slutligt beslut träffats först under det fjärde beskattningsåret efter det överavskrivning gjorts det överskjutande beloppet må redan detta fjärde år i sin helhet avdragas. Det kan tilläggas, att då reglerna rörande beräkning av tillåten avskrivning är enkla och i allmänhet inte bör föranleda meningsmotsättningar, den nu föreslagna avdragsmöjligheten inte torde få större praktisk räckvidd.

Kommittén påpekar slutligen, att det givetvis stod den skattskyldige fritt att övergå till bunden avskrivning, vilket möjliggjorde ett utnyttjande av i räkenskaperna gjorda och vid taxeringen inte medgivna avdrag, därest den skattskyldige företedde utredning som möjliggjorde sådan övergång.

Därefter anföres att kommittén tagit under övervägande huruvida — vid ett genomförande av 30-regeln — dennas tillämpning borde begränsas till sådana skattskyldiga som enligt nu gällande regler åtnjöt fri avskrivning, d. v. s. vissa juridiska personer som drev rörelse eller innehade jordbruksfastighet, eller om 30-regeln skulle kunna ersätta jämväl den bundna avskrivningen. Av olika skäl hade kommittén inte kunnat framlägga något förslag i sistnämnda riktning. En utsträckning av lagstiftningen på antytt sätt skulle innebära att jämväl rörelseidkare som var fysisk person skulle äga tillämpa 30-regeln. Det var emellertid uppenbart att detta kunde godtagas allenast beträffande skattskyldiga med en från alla synpunkter tillfredsställande bokföring. Vidare erinras om att den progressiva beskattningen på sin tid bedömdes såsom ett skäl mot fri avskrivning för fysiska personer. Mot en utsträckning av 30-regeln till fysiska personer talade även konjunkturpolitiska skäl. Härtill kom slutligen att erfarenhet av 30-regelns tillämpning syntes böra vinnas, innan den planemässiga avskrivningen övergavs även beträffande fysiska personer.

Kommittén framhåller därefter, att kommittén i det föregående behandlat

den metodik, varå reglerna om begränsningen i den fria avskrivningsrätten alternativt kunde grundas. Däremot hade inte närmare berörts det underlag varå avskrivningsbeloppen skulle beräknas. Enligt gällande bestämmelser gjordes avskrivningarna på den verkliga anskaffningskostnaden, det s. k. historiska värdet. Det låg i sakens natur att avskrivningsregler, som innebar en periodisering av den historiska anskaffningskostnaden, i tider med fallande penningvärde medförde, att det sammanlagda beloppet av gjorda avskrivningar inte svarade mot kostnaden för ett återanskaffande av en med den avskrivna maskinen likvärdig sådan. Det kunde således göras gällande att i ett läge som det nyss antydda en viss förtäring av företagets kapital genom beskattningen ägde rum. Från dessa utgångspunkter hade också från näringslivets sida vid skilda tillfällen gjorts gällande att man borde få grunda avskrivningarna inte på det historiska anskaffningsvärdet utan på maskinens nuvärde vid varje avskrivningstillfälle. Då reglerna inte varit så utformade hade ett särskilt värde tillerkänts den fria avskrivningsrätten därutinnan att densamma teoretiskt möjliggjort en omedelbar och fullständig avskrivning, vilket alltså skett i det aktuella nuvärdet.

Kommittén, som erinrar om att i direktiven för utredningsarbetet angivits att kommittén skulle pröva denna fråga, anför härom följande.

Frågan om avskrivning på nuvärdet har visserligen redan i tidigare lagstiftningssammanhang varit föremål för överväganden och därvid avvisats. Det kan emellertid sägas att detta spörsmål efter den penningvärdeförsämring som inträtt under efterkrigsåren vunnit ökad aktualitet. Detta gäller inte blott för vårt lands vidkommande utan i minst lika hög grad i åtskilliga andra länder, där penningvärdeförsämringen varit stor. Trots detta har i dessa länder, bortsett från vissa åtgärder av i huvudsak engångsnatur samt med bortseende tillika från vissa i Finland vidtagna, av där föreliggande exceptionella förhållanden betingade anordningar, kommittén veterligt inte vidtagits några särskilda lagstiftningsåtgärder i syfte att medge avskrivning på annat värde än den historiska anskaffningskostnaden.

Anledningen till den restriktiva hållning som i allmänhet intagits — det bör observeras att denna ståndpunkt tagits oaktat man i utlandet har betydligt strängare permanenta avskrivningsregler än vad den i Sverige gällande provisoriska lagstiftningen innebär — har till en början sin grund däri att någon enhetlig uppfattning inte råder om det teoretiskt riktiga i en avskrivning på nuvärdet. Det hävdas nämligen att något godtagbart resultat inte uppnås om man isolerat beaktar prisförändringarna för allenast en post i balansräkningen. En förlust på tillgångssidan sammanhängande med en nedgång i penningvärdet kan mycket väl ur företagets synpunkt vara kompenserad genom en vinst på passivsidans skulder. Det sagda exemplifieras lättast om man tänker sig att en maskin helt finansierats med lånade medel och de mot avskrivningarna svarande beloppen skall användas för amorteringar å lånet. Skulle man i ett sådant läge medge avskrivning på nuvärdet, innebar detta endast att man tillförde företaget en vinst lika stor som den förlust, vilken långgivaren åsamkas. Resultatet är sålunda beroende av i vilken utsträckning företaget arbetar med lånat kapital.

För det fall då maskinanskaffningen inte finansieras genom lån har enighet vidare inte förelegat huruvida tillgångens anskaffningsvärde skulle omräknas med

hänsyn till förändringar i det allmänna penningvärdet eller till den individuella penningvärdeförändring, som gäller just med avseende på den aktuella maskinen.

Ett tungt vägande argument mot en avskrivning på nuvärdet har i all diskussion varit de utomordentliga praktiska svårigheter som skulle vara förenade med tillämpningen av en bestämmelse av dylik innebörd. Skulle nuvärdet fastställas för varje tillgång för sig, föreligger merendels det förhållandet, att på grund av teknikens utveckling den äldre maskinen ersatts av en ny med helt eller delvis annorlunda konstruktion, varför rätta jämförelser mellan anskaffningskostnaderna vanligen inte kan göras. En undersökning och omräkning av antytt slag skulle behöva verkställas för varje maskin och varje år. En annan möjlighet skulle vara att söka fastställa ett för vissa grupper av inventarier gemensamt prisindex, men även ett sådant prisindex är då det gäller det enskilda företaget ofta nog högst missvisande, beroende på en skiftande sammansättning av inventariebestånd och maskinernas individuella ålder. Med denna metod skulle alltså nås högst ojämna resultat samtidigt som tillämpningssvårigheterna i det väsentliga likväl skulle bestå.

Kommittén, som ingående dryftat dessa problem, har funnit att så starka invändningar från såväl teoretisk som praktisk synpunkt måste framställas mot en avskrivning å nuvärdet, att kommittén inte kan förorda något förslag i sådan riktning. Kommittén vill emellertid tillägga att den av kommittén förordade 30-regeln medger en så väsentlig initialavskrivning — mer än 50 procent under de två första åren — att frågan om avskrivning på anskaffningsvärde eller nuvärde blir i väsentlig mån reducerad. Kommittén vill vidare hänvisa till resultatet av den förut omnämnda specialundersökningen av 39 företag av vilken undersökning framgår att en avskrivning enligt 30-regeln skulle, om regeln tillämpats under tidsperioden 1938—1951, i det väsentliga ha svarat mot den konstruerade avskrivningen enligt alternativ B, vilket alternativ upptar just en lineär avskrivning baserad på nuvärdet. Tillika vill kommittén påpeka, att den lagstiftning rörande investeringsfonder, som kommittén i ett senare sammanhang skall närmare beröra, är ägnad att än ytterligare reducera problemet om avskrivning på anskaffnings- eller nuvärde.

Kommittén fogar härtill att även om de konjunkturpolitiska synpunkterna i förevarande sammanhang inte borde vara avgörande, kunde konstateras att även från dessa synpunkter en avskrivning på nuvärde i högkonjunkturlägen kunde ge mindre önskvärda resultat.

Slutligen kunde i detta sammanhang framhållas, fortsätter kommittén, att en konsekvent och från fiskalisk synpunkt acceptabel utformning av en regel om avskrivning på nuvärdet förutsatte att vid stigande penningvärde avskrivningarna beräknades på ett lägre belopp än den historiska anskaffningskostnaden. En sådan anordning skulle emellertid kunna komma i strid med allmänt vedertagna och även i civillagstiftningen lagfästa regler rörande avskrivningarna. Omöjligheten att konsekvent tillämpa en avskrivning på nuvärdet var självfallet ägnad att på sitt sätt belysa det teoretiskt mindre hållbara i det framförda yrkandet om avskrivning på ett högre belopp än anskaffningskostnaden vid fallande penningvärde.

En minoritet inom företagsbeskattningskommittén, herrar Gustafson och Wehtje, har reserverat sig mot kommitténs förslag om en begränsning i den

fria avskrivningsrätten. Reservanternas mening är att den ifrågasatta begränsningen skulle medföra så allvarliga olägenheter att dessa måste tillmätas avsevärt större vikt än de eventuella fördelar från konjunkturpolitisk synpunkt som kunde stå att vinna.

Reservanterna har som motivering för sin ståndpunkt åberopat en rad olika synpunkter. För några av dessa har i tidigare sammanhang redogjorts. Sammanfattningsvis kan dessa återges med följande. Inskränkningen i avskrivningsrätten skulle medföra endast obetydliga fördelar av konjunkturpolitisk art, bl. a. med hänsyn till den begränsade del av den totala investeringsverksamheten som kunde tänkas påverkas. Utformningen av de permanenta reglerna i skattelagstiftningen borde bygga på förhållandena under mera normala tider. Kommittén hade fäst alltför stort avseende vid erfarenheterna från de senaste högkonjunkturåren, då en rad speciella faktorer påverkat investeringsviljan och konjunkturförloppet. En extrem överkonjunktur borde i första hand mötas med åtgärder på den allmänna penning- och finanspolitikens område. Så skedde inte i tillräcklig tid och på tillräckligt verksamt sätt under de inflationsbetonade topparna i efterkrigstidens högkonjunktur. En åtstramning i avskrivningsrätten medförde risk för på längre sikt minskade totala investeringar. Minskade möjligheter skulle även uppkomma för företagen att rusta och stärka sig inför en konjunkturväxling. Vidare skulle företagen få mindre möjligheter till rationaliseringar, varigenom svårigheter kunde uppkomma i konkurrensen med utlandet.

Även från mera speciella företagsekonomiska synpunkter skulle enligt reservanternas förmenande ett slopande av den fria avskrivningsrätten medföra betydande olägenheter. Efter att ha berört den fria avskrivningsrättens möjligheter för tillgodoseende av individuellt betingade avskrivningsbehov och den betydelse den fria avskrivningsrätten haft för företagen i tider av starkt stigande återanskaffningskostnader på maskiner och andra inventarier, anför reservanterna följande.

Mot bakgrunden av den vikt denna fråga tillmätts i olika sammanhang och med hänsyn till de allvarliga olägenheter som den kraftiga stegringen av återanskaffningskostnaderna för maskiner och andra inventarier vållat företagen under krigsåren och efterkrigsåren är det beklagligt, att denna fråga inte ägnats större uppmärksamhet i majoritetens förslag, och vi kan inte godta de mera teoretiska argument på vilka avvisandet av frågan grundas. Däremot är vi väl medvetna om de praktiska svårigheter av olika slag som kan vara förenade med en övergång i skattelagstiftningen till ett system som innebär medgivande till avskrivningar på ett högre värde än den historiska anskaffningskostnaden. Just denna omständighet anser vi emellertid i varje fall borde ha bjudit till försiktighet med att inskränka företagets fria avskrivningsrätt. Det är nämligen uppenbart, att denna frihet hittills i viss mån möjliggjort för företagen att motväga verkningarna av de stigande återanskaffningskostnaderna. Många företag har i själva verket på ett från företagsekonomisk synpunkt fullt riktigt och försvarligt sätt baserat sina faktiska avskrivningar på återanskaffningskostnaderna och har därigenom

inom ramen för den fria avskrivningen och så långt den historiska anskaffningskostnaden medgivit gjort snabbare avskrivningar på maskiner och inventarier än som vid stabila prisförhållanden i och för sig hade varit motiverat. Detta är ofta anledningen till att många företag under krigsåren och efterkrigsåren kommit att visa låga restvärden på sina maskiner och inventarier eller understundom helt bortskrivit dessa.

Därefter uttalas, att en annan omständighet som även i många fall motiverat en snabbare nedskrivning av maskiner och andra inventarier än vad som i och för sig betingats av den faktiska värdeminskningen på dessa tillgångar var nuvarande restriktiva praxis i avseende på medgivna värdeminskningsavdrag för byggnader som används i företagens rörelse. Dessa värdeminskningsavdrag var, enligt vad vid upprepade tillfällen även vitsordats av riksdagen, ofta otillräckliga för att tillgodose affärsmässigt motiverade avskrivningsbehov. Det var naturligt, om företagen i vissa fall strävat att motväga detta genom en snabbare nedskrivning av maskinparken än eljest, helst som byggnader och maskiner i industriell drift ofta kunde betraktas som en sammanhängande enhet. Även när det gällde byggnader hade de stigande återanskaffningskostnaderna vållat företagen mycket betydande olägenheter och kraftigt medverkat till att de faktiska avskrivningsbehoven ofta inte kunnat täckas av medgivna värdeminskningsavdrag. Reservanterna var visserligen väl medvetna om de vanskligheter det i praktiken skulle möta att utforma ett system där avskrivningarna baserades på byggnadernas nuvärden, och de var även medvetna om de besvärliga problem som redan en höjning av nu tillämpade värdeminskningsavdrag skulle aktualisera. Den omständigheten att något egentligt förslag inte kunnat framläggas i dessa hänseenden, var emellertid ytterligare ett skäl att inte upphäva den fria avskrivningsrätten i fråga om maskiner och andra inventarier.

Sedan reservanterna framhållit, att i kommitténs förslag större uppmärksamhet borde ha ägnats den fria avskrivningens betydelse för företagens kapitalförsörjning, anföres härom följande.

Framför allt genom förskjutningar i det enskilda sparandets struktur har den direkta tillförseln utifrån till företagen av riskvilligt kapital kommit att kraftigt minskas under de senaste decenniernas utveckling. Ett anmärkningsvärt inslag i denna utveckling är den allt mindre betydelse för företagens finansiering som aktiemarknaden kommit att få. Samtidigt härmed har det stigande skattetrycket försämrat företagets möjligheter till självfinansiering på grundval av en fondering av beskattade vinstmedel. Med hänsyn till de växande kapitalbehoven för näringslivets utveckling har dessa tendenser inte kunnat undgå att väcka bekymmer. I detta läge måste de interna konsolideringsmöjligheterna via företagens avskrivningar tillmätas allt större vikt. Dessa möjligheter innebär väl endast ett uppskov med en del av beskattningen och inte någon definitiv lättnad i skattetrycket, men de ger dock en lättnad åt expanderande företag under själva expansionsperioden, varigenom de direkt utvecklingshämmande verkningarna av en hög beskattning begränsats. Inte minst härigenom har den fria avskrivningen

kommit att innebära en motvikt mot de berörda faktorer som tenderat att försvåra företagens finansieringsproblem. Om man genom att upphäva den fria avskrivningen skulle eliminera denna motvikt i en tid då dessa finansieringsproblem blir alltmera brännande, måste allvarliga konsekvenser för vår ekonomiska utveckling befaras.

Reservanterna berör slutligen den fria avskrivningens stora förtjänster med hänsyn till enkelheten i tillämpningen. På grund härav gav, framhåller reservanterna, den fria avskrivningen så stora fördelar, att en övergång till begränsad avskrivningsrätt måste väcka stora betänkligheter. Detta gällde både redovisningstekniskt i företagen och kanske framför allt i taxeringstekniskt hänseende. De förslag som framlades av kommittén var i och för sig en talande illustration till de komplikationer som måste uppstå vid en sådan åtgärd. Man kunde inte undvika krångliga och svårtydbara bestämmelser. Sålunda aktualiserades beträffande maskiner och andra inventarier för samtliga företag inom alla verksamhetsgrenar den besvärliga gränsdragningen mellan nyanskaffning och förbättringsarbeten å ena sidan samt reparations- och underhållsarbeten å andra sidan.

Remissyttrandena

Vad först angår hörda statliga myndigheter har flertalet av dessa i princip *tillstyrkt* eller i allt fall *inte framfört invändningar* mot att den fria avskrivningsrätten permanent inskränkes. Direkt *avstyrkande* uttalanden har gjorts av lantbruksstyrelsen, kommerskollegium, länsstyrelserna i Skaraborgs, Gotlands, Kristianstads, Kopparbergs, Västernorrlands och Västerbottens län.

Av övriga remissinstanser *tillstyrkes* en inskränkning av den fria avskrivningsrätten av Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges skogsägares riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk, Tjänstemännens centralorganisation och Sveriges akademikers centralorganisation. Vid detta ståndpunktstagande har i vissa fall fogats reservationer och invändningar. *Avstyrkande* yttranden har avgivits av samtliga nu ej nämnda näringsorganisationer.

Remissinstansernas inställning till frågan huruvida den fria avskrivningsrätten bör permanent inskränkas eller inte har i allmänhet varit beroende på vederbörandes allmänna uppfattning om nödvändigheten eller lämpligheten av att vidtaga åtgärder beträffande de permanenta skattereglerna i syfte att bättre än för närvarande anpassa företagsbeskattningen till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik. Beträffande dessa mera allmänna synpunkter får jag hänvisa till den i det föregående lämnade redogörelsen för remissyttrandena. Utöver vad tidigare återgivits har frågan om en permanent begränsning av avskrivningsrätten föranlett i huvudsak följande uttalanden.

Sedan *fullmäktige i riksgäldskontoret* erinrat om att såsom ett argument mot en skärpning av avskrivningsreglerna anförts, att den nuvarande bolagsbeskattningen bland annat betingats av gällande liberala bestämmelser om fri avskrivning och att man därför inte borde skärpa dessa bestämmelser utan en samtidig sänkning av skatteuttaget från bolagen, uttalas att något reellt skäl att sammankoppla dessa i grunden skilda frågor inte syntes finnas. Kommittén avsåg inte med sitt förslag en ökad skattebelastning för företagen, men däremot en beskärning i konjunkturutjämnande syfte av företagens hittillsvarande möjligheter att temporärt disponera över skattemedel för egna nyinvesteringar eller för konsolideringsändamål. När man talade om den hårda företagsbeskattningen bortsåg man vidare lätt ifrån att den år 1938 för bolagens del genomförda proportionella skatteberäkningsmetoden under den följande tiden av sjunkande penningvärde medfört särskilda lättnader. Detta förhållande i förening med de liberala avskrivningsreglerna hade i själva verket möjliggjort det »företagssparande», som blivit ett av de mest karakteristiska dragen i de senare årens finansiella bild. Det skulle inte bestridas, att detta »företagssparande» haft en viss betydelse för uppehållande av en hög produktionsnivå, men det hade även inneburit vissa inflationsdrivande moment. Samhälls-ekonomiskt sett kunde det dessutom vara diskutabelt att i den utsträckning som skett öppna möjlighet för enskilda företag att genom uppskov med beskattning bilda och under en längre tidsrymd uppehålla skattefria reserver.

Från nyss angivna utgångspunkter kunde fullmäktige i princip godtaga en skärpning av bestämmelserna om den fria avskrivningsrätten beträffande maskiner och inventarier.

Två av fullmäktige, herrar *Hagberg* och *Svensson*, har i avgiven reservation uttalat, att fullmäktige bort förklara att de inte biträdde förslaget om en begränsning av den fria avskrivningsrätten. Reservanterna anför bl. a. att en permanent begränsning av den fria avskrivningsrätten, vilken rätt otvivelaktigt bidragit till näringslivets konsolidering och till uppehållande av en hög sysselsättningsnivå, inte kunde med fog motiveras av omsorgen om en lugn och jämn produktionsutveckling utan måste betraktas såsom en opåkallad extra belastning för strävandena att ernå en fortsatt framgångsrik utveckling av vårt näringsliv. Det fanns intet stöd för antagandet, att en begränsning av den fria avskrivningsrätten skulle i nämnvärd mån bidra till att dämpa inflationstendenserna.

Landsorganisationen finner det befogat att frångå systemet med helt fria avskrivningar. Detta system kunde sägas stimulera till investeringar i alla konjunkturlägen och var därför utan tvivel mindre lämpligt under efterkrigstidens konjunkturförhållanden än det hade varit tidigare.

I det av *Sveriges lantbruksförbund* avgivna yttrandet anføres bl. a., att den fria avskrivningsrätten inneburit väsentliga fördelar för därav berörda

företags utvidgning och utveckling samt konsolidering ävensom möjliggjort större möjligheter för resultatutjämning. Det kunde emellertid inte förnekas, att en fullständigt fri avskrivning uppmuntrade till nyanskaffningar. De ogynnsamma verkningarna härav framträdde särskilt i en högkonjunktur.

Sedan förbundet framhållit önskvärdheten av permanenta bestämmelser för avskrivningsreglerna, därvid i stort sett åberopas de av kommittén anförda skälen härför, förklarar sig förbundet kunna tillstyrka inskränkning i den fria avskrivningsrätten under följande förutsättningar. Ett permanent avskrivningssystem borde medföra en begränsning av investeringarna under högkonjunkturen men å andra sidan bereda företagen möjlighet att vid starkt stegrade återanskaffningspriser verkställa avskrivningar, som möjliggjorde ett bibehållande av den ekonomiska kapaciteten. Likaså borde investeringsverksamheten under en lågkonjunktur ges starkare stimulans genom att under lågkonjunkturen efter särskild prövning branschvis eller för enskilda företag större avskrivningar medgavs än eljest. Denna prövning kunde överlämnas till riksskattenämnden såsom fallet var i andra liknande dispensfrågor. En dylik konstruktion av avskrivningsreglerna torde kunna medföra den önskade utjämningen i investeringsverksamheten mellan olika år.

I flertalet yttranden från de länsstyrelser, som tillstyrker att den fria avskrivningsrätten inskränkes, uttalas önskemålet om en begränsning även av skattemässiga skäl.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att när fri avskrivning å inventarier infördes vid den s. k. bolagsbeskattningen år 1938 betonade vederbörande skattekommitté, att man visserligen medvetet ville möjliggöra för företagen att skapa dolda reserver på samma sätt som beträffande varulager men att detta knappast kunde få synnerlig inverkan på beskattningsunderlaget. Omdömet grundades på allmänna erfarenheter om att företagen helt säkert oftast icke skulle ha intresse av att på en gång förbruka större avskrivningsmöjligheter men kunde ej bestyrkas med någon utredning. Det vill emellertid synas, fortsätter länsstyrelsen, som man inom näringslivet numera uppfattade reservbildningen i inventarier lika skattemässigt legitim som lagervärderingsreserverna. Full tackning för detta betraktelsesätt förelåg dock knappast sedan företagsbeskattningskommittén genom utredningar lämnat en utförlig redovisning av hur den fria avskrivningen å inventarier faktiskt utnyttjas. Skatteprocenten var numera väsentligt högre än 1938, varför det framstod som uppenbart från rent skattemässiga synpunkter, att någon motvikt till för hastig takt i avskrivningarna borde finnas i skattereglerna.

Sedan *länsstyrelsen i Örebro län* betonat den fria avskrivningens stora betydelse för företagens konsolidering, anför länsstyrelsen bl. a. följande.

Den rätt till fri avskrivning aktiebolag m. fl. juridiska personer åtnjutit har emellertid, som kommittén påpekat, i icke oväsentlig utsträckning missbrukats. En helt fri rätt till avskrivning av kostnader för maskin- och inventarieanskaffning torde för övrigt knappast vara förenlig med så högt skatteuttag, som är nödvändigt i dagens läge. Under den tid skatten på aktiebolags vinst inskränkte sig till 10 procent kunde däremot sådan frihet i avskrivningshänseende vara acceptabel, då det låga skatteuttaget icke krävde samma noggrannhet beträffande bestämmande av bolagens beskattningsbara inkomster, som nu är erforderlig, för att icke skattebördan skall övervältras på andra kategorier skattskyldiga. Ej heller torde det vid den fria avskrivningsrättens införande varit tänkt eller avsett, att densamma skulle medföra rätt att verkställa avskrivning i så stor utsträckning, som sedermera praktiserats utan möjlighet till ingripande från taxeringsmyndigheternas sida. Det är väl inte heller troligt, att man skulle ha övervägt införandet av fri avskrivningsrätt år 1938, om skatteläget då varit lika högt som nu.

Länsstyrelsen, som delar kommitténs uppfattning, att en viss begränsning av den fria avskrivningsrätten ur konjunkturpolitisk synpunkt kan anses önskvärd, ansluter sig därför i princip till kommitténs förslag att ersätta rätten till fri avskrivning med något mera restriktiva regler på detta område.

Även länsstyrelsen i Jönköpings län, som anser att en begränsning av den fria avskrivningsrätten inte skulle få åsyftad effekt från konjunkturpolitisk synpunkt och därför motsätter sig att rätten till fri avskrivning avskaffas, uttalar, att en begränsning måhända kunde vara påkallad av det förhållandet att rätten utnyttjats på ett sätt som inte var avsett vid den fria avskrivningsrättens tillkomst.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län finner en modifierad begränsad avskrivning — bl. a. med hänsyn till taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning — vara att föredra framför fri avskrivning, vilken relativt ofta måste ersättas med speciallagstiftningar.

Som argument mot en begränsning av den fria avskrivningsrätten göres i några yttranden gällande att kommitténs utredning rörande tillämpningen av den fria avskrivningsrätten var missvisande eller i allt fall inte gav någon rättvisande bild, emedan kommittén utgått från förhållandena under efterkrigstidens högkonjunktur.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet understrykes sålunda vad reservanterna inom kommittén anført därom, att kommitténs förslag om avskaffande av den fria avskrivningsrätten i hög grad utgick från erfarenheterna under efterkrigstidens högkonjunkturperiod. Den av kommittén återopade utredningen rörande avskrivning på maskiner och inventarier avsåg krigsåren och efterkrigsåren, präglade av abnorma förhållanden i olika avseenden såsom avspärrningar, kristidsproduktion och inflationistiska tendenser med starkt stegrade återanskaffningskostnader. Förhållandena under en så extrem konjunkturperiod borde inte, såsom reservanterna framhållit, tagas till utgångspunkt vid utformningen av avskrivningsreglerna i den permanenta skattelagstiftningen. Att så likväl

skett syntes utgöra förklaringen till, att kommittén underskattat värdet av den ökade möjlighet till ekonomiskt framåtskridande, som den fria avskrivningen bidragit till att skapa genom högklassiga anläggningar för produktion och distribution samt väl konsoliderade konkurrenskraftiga företag. Dessa positiva resultat hade för kommittén kommit att träda i bakgrunden, medan däremot den, såsom finansministern i direktiven för kommittén uttryckt sig, »i vissa konjunkturlägen» befarade stimulansen till överinvesteringar dominerat bilden i sådan grad, att den helt satt sin prägel på de permanenta skattebestämmelser, kommittén förordat.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län uttalar, att länsstyrelsen vid ställningstagandet till frågan om upphävande av den fria avskrivningsrätten inte kunnat bortse från det förhållandet, att den tidsperiod, under vilken den fria avskrivningen gällt och som avsågs i den av kommittén verkställda undersökningen, inkluderade till sin förra del en krigsperiod med därav hämmad investeringsverksamhet och till sin senare del en på grund av eftersatta behov och en extrem högkonjunktur intensifierad sådan verksamhet. Det syntes därför ovisst, om vad som legat till grund för den framlagda utredningen gav en tillräckligt klar bild för bedömande av den fria avskrivningsrättens verkningar under normala förhållanden. Med hänsyn till det anförda och då obestriddigt var, att möjligheten till fri avskrivning verksamt bidragit till näringslivets konsolidering och därmed även varit till gagn för samhället självt, fann länsstyrelsen tillräcklig anledning inte föreligga att för närvarande tillstyrka den fria avskrivningsrättens definitiva upphörande.

Den fria avskrivningsrättens stora betydelse för företagens konsolidering har vitsordats i flertalet yttranden.

Kommerskollegium, som inte ansåg sig kunna bestrida att rätten till fri avskrivning hade en investeringsstimulerande effekt, något som av naturliga skäl gjorde sig mest märkbart under en högkonjunktur, framhåller bl. a. att den fria avskrivningsrätten möjliggjort en betydande konsolidering inom näringslivet och därigenom varit ägnad att stärka beredskapen mot påfrestningar under en lågkonjunktur. Den hade vidare lett till att en viss utjämning av de redovisade vinsterna och därigenom skattebelastningen för olika år kunnat ske. Detta hade i avsaknad av en särskild lagstiftning rörande resultatutjämning varit synnerligen värdefullt. Ytterligare hade den fria avskrivningsrätten i viss utsträckning möjliggjort för företagen att vid beräkning av avskrivningarnas storlek taga hänsyn till de stegrade återanskaffningskostnaderna på maskiner, inventarier och byggnader.

Sveriges grossistförbund erinrar om att den fria avskrivningsrätten infördes på sin tid i klart syfte att möjliggöra inte bara fullt betryggande värdeminskningsavdrag utan även reservbildningar för direkt konsolide-

ringsändamål. I det hänseendet behövde endast hänvisas exempelvis till dåvarande finansministerns yttrande i proposition nr 258/1938 att det kunde förväntas att den fria avskrivningsrätten »skall verksamt bidra till näringslivets konsolidering och dess förmåga att vid sämre konjunkturer bereda sysselsättning åt sina anställda». Om man bortsåg från de speciella högkonjunkturaspekterna, som enligt vad tidigare framhållits inte borde lösas genom regler i den permanenta skattelagstiftningen, hade, såvitt förbundet kunde finna, inte förebragts några bärande skäl för att frånga denna från början uppställda målsättning.

Skånes handelskammare anför, att den fria avskrivningsrätten lämnat ett värdefullt bidrag till den omfattande förnyelse och rationalisering av den svenska industrin, som kommit till stånd under krigsåren och därefter till båtнад för icke blott företagarna och de anställda utan hela vårt nationella välstånd; rationaliseringen hade möjliggjort den höjning av industrins produktivitet, som utgjort en av de viktigaste förutsättningarna för de uppkomna reallöneförbättringarna för arbetstagarna och för den allmänna standardhöjningen. En näringsgren, för vilken den fria avskrivningsrätten varit till alldeles särskilt gagn, hade varit rederinäringen med dess utomordentligt starka beroende av de konjunkturrella fluktuationerna på fraktmarknaden; den svenska sjöfartsnäringen hade icke kunnat utveckla sig på sätt som skett, om icke rederierna haft möjlighet att under de år, då fraktinkomsterna varit goda, verkställa relativt stora avskrivningar å tonnage med dess högt uppdrivna anskaffningspriser.

Sveriges redareförening erinrar om det bekymmersamma läge, vari den svenska rederinäringen kommit efter det första världskriget, då bolagen ej ägt rätt till fri avskrivning. Den år 1938 införda fria avskrivningsrätten hade därför för rederinäringen varit av utomordentligt stor betydelse. Rederiföretagen hade tack vare denna avskrivningsrätt kunnat ersätta sina under det senaste världskriget förlorade fartyg, nyanskaffa fartyg såsom ersättning för äldre, utrangerat tonnage ävensom utvidga och modernisera den svenska handelsflottan. Särskilt betydelsefull var denna rätt för rederinäringen, som under mera normala förhållanden måste räkna med att under en lång period ha endast ett eller ett par goda år, medan däremot de övriga åren i perioden var svaga eller mycket dåliga.

Även *kommerskollegium* och *Stockholms handelskammare* har framhållit den fria avskrivningsrättens stora betydelse särskilt för rederinäringen. Handelskammaren anför, att med beaktande av de särskilda förhållanden, som var rådande inom sjöfarten med dess av konjunkturväxlingarna i värdehänseende ytterst känsliga fartygsmaterial, den fria avskrivningsrätten otvivelaktigt hade bidragit till att skapa sunda ekonomiska förhållanden inom den svenska rederinäringen. Den arbetade med anläggningstillgångar som representerade stora värden. Belysande härför var exempelvis, att ett fartyg om ca 3 500 dwt. i dag representerade ett värde av i runt

tal 6,5 miljoner kronor. Detta motsvarade värdet å byggnader, maskiner och varulager i ett relativt stort industriföretag. I motsats till ett sådant företag ägde rederiföretagen — i allt fall enbåtsrederierna — i huvudsak inte annan möjlighet till konsolidering än nedskrivning av fartyg. Det var sålunda naturligt, att rederiföretagen var i särskilt behov av att verkställa betryggande nedskrivningar å sina fartyg för att därigenom kunna möta en lågkonjunktur utan alltför stora ekonomiska risker. Även om rederinäringen under en längre tidsperiod haft en relativt god konjunktur, gällde erfarenhetsmässigt att dylika konjunkturer inom denna näringsgren var labila och ofta efterföljdes av mycket djupgående lågkonjunkturer.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län uttalar, att mot bakgrunden av vad kommittén anfört beträffande den fria avskrivningsrättens förtjänster var den av kommittén nu intagna ställningen mot den fria avskrivningen ägnad att förvåna. Kommittén syntes huvudsakligen ha anlagt sådana konjunkturpolitiska synpunkter som att en obeskuren avskrivningsrätt skulle i ett högkonjunkturläge möjliggöra en förstärkning av företagens likviditet och därigenom verksamt bidra till investeringar även i sådana lägen, där en investeringsbegränsning från det allmännas synpunkt var önskvärd. Enligt länsstyrelsens mening fick man inte tillmäta avgörande betydelse åt argument, som tog sikte på överkonjunkturlägen. En i egentlig mening permanent skattelagstiftning måste inriktas på mer normala förhållanden, dit givetvis även måste hänföras ekonomiska lägen med mer eller mindre långvariga fluktuationer uppåt eller nedåt.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att det under utredningen vitsordats, att det var investeringarna under högkonjunkturår som drev utvecklingen framåt och höjde den totala nationalprodukten. Kommittén hade vidare uttalat, att i den mån företagen genom den fria avskrivningen kunnat förbättra sin likviditet och rationalisera produktionen företagen därigenom vunnit ökade förutsättningar att motstå påfrestningarna under en lågkonjunktur och då bidra till upprätthållandet av sysselsättningen. Den fria avskrivningen hade i sådana fall varit av påtagligt värde från samhällsekonomisk synpunkt. Länsstyrelsen instämde i dessa synpunkter, som den ansåg avspegla det normala förhållandet inom näringslivet. Med särskild hänsyn till riskerna att nu vidtagna åtgärder, som kunde inverka ogynnsamt på företagens motståndskraft i ett lågkonjunkturläge, avstyrkte länsstyrelsen den av kommittén föreslagna ändringen av avskrivningsreglerna.

Nu återgivna synpunkter har jämväl kommit till uttryck i en del andra remissyttranden.

Det har vidare framhållits, att en begränsning av den fria avskrivningsrätten skulle på längre sikt få till följd en minskning av investeringsvoly-

men och försvåra eller förhindra de med hänsyn till det höga kostnadsläget i vårt land önskvärda rationaliseringarna.

Kommerskollegium anför.

Vid ett bedömande av kommitténs förslag om upphävande av den fria avskrivningsrätten anser kollegium, att den största uppmärksamhet bör ägnas frågan i vilken mån ett genomförande av förslaget kan komma att inverka på storleken av de totala investeringarna i maskiner och andra inventarier på längre sikt. Eftersom näringslivets investeringar i arbetsbesparande eller eljest ekonomiskt effektiva maskiner och andra inventarier — för sjöfartens del fartyg — i väsentlig grad befrämja framåtskridandet och det materiella välbefindandet samt därigenom också stärka skatteunderlaget, är denna fråga av stor vikt. Om kommitténs förslag skulle få åsyftad verkan, fordras för att de totala privata investeringarna på längre sikt skola kunna hållas på samma nivå som vid fri avskrivning att investeringsminskningen under högkonjunkturer uppväges av ökade investeringar under andra konjunkturlägen. En sådan utveckling — som lagstiftningen om investeringsfonder avser att främja — torde emellertid vara svår att åstadkomma. I allt fall torde ett upphävande av den fria avskrivningsrätten icke gynna investeringar under lågkonjunkturer. Att hämma speciellt den privata investeringsverksamheten under högkonjunktur skulle kunna vara försvarligt, därest säkerhet föreläge för att minskningen träffade de ur samhällets synpunkt minst ekonomiska investeringarna. Någon sådan säkerhet synes emellertid kommitténs förslag icke giva. Enligt kollegii mening finnes därför anledning befara, att ett slopande av den fria avskrivningsrätten kan få mer ogynnsamma verkningar på längre sikt än ett bibehållande av densamma.

Sveriges köpmannaförbund uttalar, att såg man till det uppgivna syftet med förslaget, nämligen en dämpande och investeringsbegränsande effekt i ett skärpt konjunkturläge, så utgick kommittén från den av erfarenheten knappast bestyrkta förutsättningen, att en högkonjunktur skulle fortsätta in infinitum. Redan den omständigheten, att nuvarande högkonjunktur varat osedvanligt länge, talade enligt förbundets mening för att risken för en lågkonjunktur var större än risken för en extrem högkonjunktur. Vårt land hade hittills befunnit sig i den gynnsamma situationen att ha ett oskadat och väl utbyggt näringsliv, medan andra länder kämpat med uppbyggnadssvårigheter. Det kunde inte vara klok politik att införa regler, som avsevärt begränsade vårt näringslivs möjligheter till rationalisering och konsolidering och därmed dess möjligheter att konkurrera, medan man i andra länder gick motsatt väg.

Förbundet tillägger, att visserligen var den fria avskrivningsrätten inte av samma betydelse för detaljhandeln som för industrin, men den pågående rationaliseringen inom handeln medförde ökade krav på investeringar i maskiner och inventarier. De moderna snabbköpsaffärerna erbjöd sålunda ett gott exempel på denna utveckling. Påtagligt var också, att utvecklingen gick mycket snabbt, så att vad som i dag ansågs vara modernt och effektivt redan om några år betraktades som omodernt. Behovet av snabb avskrivning ökade följaktligen även i detaljhandeln. En sådan permanent begräns-

ning av den fria avskrivningen, som kommitténs majoritet föreslagit, var därför enligt förbundets mening inte lycklig.

Skånes handelskammare framhåller, att den enda tänkbara väg, på vilken svensk företagsamhet skulle kunna fortsättningsvis göra sig gällande gentemot utlandet, var den fortsatta kostnadsbesparande rationaliseringens väg. Om sysselsättningen överhuvud taget skulle kunna bibehållas på sin nuvarande höga nivå och lönestandarden förbli intakt, måste villkoret här för vara, att svensk industri, handel och sjöfart hade möjligheter att fortsätta sina rationaliseringssträvanden för att därigenom öka produktiviteten hos landets näringsliv. Begränsades företagens möjligheter härtill, kunde detta på längre sikt få menliga återverkningar för arbetsmarknaden och äventyra den fulla sysselsättningen. Det var att märka, att arbetsmarknaden under det närmaste årtiondet skulle komma att få mottaga växande årskullar, vilka måste beredas sysselsättning. Detta förutsatte också i sin tur ökade investeringar i maskiner och byggnader från näringslivets sida.

Därtill kom att frågan om företagens kapitalförsörjning för investeringsändamål på grund av att investeringskostnaden per arbetstagare befann sig i oavslutlig stegring blivit ett alltmer centralt problem.

Liknande uttalanden har även gjorts i vissa andra remissyttranden.

Åtskilliga av de remissinstanser, som avstyrker begränsning av den fria avskrivningsrätten, upptar till behandling spörsmålet huruvida den fria avskrivningsrätten kommit att utnyttjas på ett sätt som man vid lagstiftningens genomförande inte förutsett eller om den kan anses ha missbrukats.

Sedan i det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet framhållits att vissa uttalanden i betänkandet gav vid handen, att kommittén vid sitt ställningstagande till frågan om den fria avskrivningsrättens bibehållande varit starkt påverkad av uppfattningen, att denna skulle ha utnyttjats på ett sätt som vid dess tillkomst inte förutsatts, uttalas att på grund av den penningvärdeförsämring, som under senaste decenniet ägt rum, det inte var möjligt att avgöra vare sig om den fria avskrivningsrätten »missbrukats» genom alltför djupgående avskrivningar eller om denna avskrivningsrätt var motiverad av företagsekonomiska skäl, utan att man först tog bestämd ståndpunkt till, huruvida avskrivningarna rätteligen borde beräknas på det historiska anskaffningsvärdet, nuvärdet eller återanskaffningsvärdet. I dagens läge uppkom nämligen en betydande differens mellan avskrivningsresultaten, om det historiska anskaffningsvärdet eller något av sistnämnda värden användes som avskrivningsunderlag.

Delegationen erinrar om att statsmakterna i andra sammanhang — såsom vid beräkningen av jordbrukssubventionerna, vid tillämpning av priskontrollen och vid statens största affärsdrivande verk, statens järnvägar — godkänt principen att avskrivningarna skulle beräknas på grundval av åter-

anskaffningskostnaderna. Kommittén gjorde däremot gällande, att avskrivningarna skulle beräknas på den ursprungliga anskaffningskostnaden, men lämnade inte någon förklaring till vad anledningen kunde vara, att mot varandra stridande principer skulle av statsmakterna tillämpas vid skattelagstiftningen och i andra sammanhang.

Delegationen säger sig anse att det med fog kunde begäras, att den av statsmakterna sålunda sanktionerade beräkningsgrunden principiellt godkändes även vid den slutliga prövningen av kommitténs förslag. Därmed förlorade de av kommittén åberopade skälen för den fria avskrivningsrättens slopande även den bärkraft, som efter den av reservanternas inom kommittén framförda kritiken därav möjligen kunde återstå. I detta avseende inträdde ingen ändring, om nuvärdet tilläventyrs ansågs böra tillerkännas prioritet före återanskaffningsvärdet.

I likhet med reservanternas var delegationen väl medveten om de praktiska svårigheter av olika slag, som kunde vara förenade med en övergång i skattelagstiftningen till ett system, som innebar medgivande till avskrivningar på ett högre värde än den historiska anskaffningskostnaden. Den frågeställning, som i förevarande sammanhang i första hand var aktuell, var emellertid ej, huruvida den taxeringsmässiga beräkningen av avskrivningarna borde omläggas till att avse viss procentsats av återanskaffningsvärde eller nuvärde utan huruvida det från företagsekonomiska synpunkter var riktigt och önskvärt, att avskrivningarna i räkenskaperna avvägsdes så, att de lämnade utrymme för vad en på något av dessa värden beräknad avskrivning krävde.

Därefter anföres att det var under beaktande härav som det utredningsmaterial skulle bedömas, på vilket kommittén grundade sitt påstående, att den fria avskrivningsrätten utnyttjats till mera djupgående avskrivningar än som från det allmännas synpunkt var godtagbart.

Delegationen anför vidare.

Under förutsättning, att den ovanberörda av statsmakterna godkända principen rörande beräkning av avskrivningarna på återanskaffningsvärdet lägges till grund för bedömningen, giver således berörda utredning intet stöd för att någon allmän »överavskrivning» ägt rum. Skulle det trots statsmakternas tidigare ställningstagande likväl göras gällande, att den ifrågavarande betydelsefulla principen av en eller annan anledning i allt fall bör justeras såtillvida, att nuvärdet, icke återanskaffningsvärdet, lägges till grund för avskrivningarnas beräkning, kan väl den omständigheten, att vissa företag gjort avskrivningar, som äro avsevärt större än vad som skulle ha blivit resultatet, om nuvärdet lagts till grund, vid ett ytligt betraktelsesätt förefalla att giva stöd för att överavskrivningar förekommit. Så behöves emellertid icke vara fallet, främst beroende på att utredningsperioden som nämnts genomgående kännetecknats av i hög grad abnorma konjunkturförhållanden. Ovissheten om den framtida konjunkturutvecklingen var under ifrågavarande tidsperiod i regel långt större än vanligen är fallet. En omfattande kris-tidsproduktion, ofta på direkt föranstaltande av statsmakterna, föranledde många företag till investeringar, vilkas räntabilitet var direkt betingad av krigsförhål-

landena och avspärrningen. Att under dylika förhållanden intjänade mervinster användas till särskilt djupgående avskrivningar, stod uppenbarligen helt i överensstämmelse med företagsekonomiskt riktiga principer.

Delegationen framhåller härefter, att det i och för sig var riktigt, att den fria avskrivningen utnyttjats på ett sätt, som inte förutsattes då den infördes 1938, men detta innebar inte att den missbrukats. Ehuru frågan inte berörts i förarbetena till 1938 års lagstiftning kunde man på grund av den allmänna inställningen i dessa till önskemålet om största möjliga överensstämmelse mellan redovisad och skattepliktig vinst taga för visst, att om det vid tillkomsten av den fria avskrivningen gjorts gällande, att företagen i tider med stark penningvärdeförsämring kunde befaras komma att medelst särskilt djupgående nedskrivningar söka förskaffa sig viss kompensation för det genom stegrade återanskaffningskostnader ökade avskrivningsbehovet, så skulle även ett dylikt förfaringssätt från den skattskyldiges sida ha ansetts acceptabelt och denna omständighet t. o. m. ha åberopats såsom en ytterligare förtjänst hos det föreslagna fria avskrivningssystemet. Företagsbeskattningskommittén hade inte visat, att den fria avskrivningsrätten, såsom från vissa håll gjorts gällande, blivit missbrukad. Vad som betecknats såsom missbruk hade på grund av en icke förutsedd utveckling på det ekonomiska området i realiteten kommit att innebära en vid lagstiftningens tillkomst icke förutsedd ytterligare fördel från såväl företagsekonomiska som allmänekonomiska synpunkter hos det fria avskrivningssystemet.

Med det anförda hade delegationen inte avsett att göra gällande, att det inte i enstaka fall kunde ha inträffat att företag, i syfte att vinna skatteuppskov och stärka sin likviditet, så utnyttjat rätten till fri avskrivning i förening med varuvärderingsreglerna, att förfarandet trots prisutvecklingen kunde betecknas såsom ett missbruk av de ifrågavarande bestämmelserna. Det kunde dock under inga förhållanden vara välbetänkt att i anledning av enstaka fall av missbruk, vilka tilläventyrs förekommit, beskära avskrivningsmöjligheterna för samtliga i aktiebolags- eller föreningsform arbetande företag.

I stort sett liknande synpunkter anföres av *Sveriges redareförening och vissa handelskamrar*.

Kommerskollegium uttalar att, om kommitténs förslag inte skulle få avsedd konjunkturpolitisk effekt, som motiv till borttagande av den fria avskrivningsrätten endast kvarstod det av kommittén framförda skälet, att gällande bestämmelser utnyttjats på ett sätt som inte varit avsett vid reglernas tillkomst. Även om så skulle vara fallet, torde detta vara att hänföra till förhållanden av sällsynt art. I och för sig kunde det inte anses anmärkningsvärt, om företagen begagnat sin lagenliga rätt till att verkställa djupgående avskrivningar på maskiner och andra inventarier. Den osedvanligt långa perioden av högkonjunktur, som åtföljts av fallande penning-

värde, hade lett till starkt stigande återanskaffningskostnader å företagens anläggningstillgångar, något som till stor del motiverat även långtgående avskrivningar. Enligt kollegii uppfattning utgjorde det sätt, varpå den fria avskrivningsrätten utnyttjats, inte tillräckligt motiv för att slopa detta från näringspolitiska synpunkter så värdefulla institut.

För liknande synpunkter ger *länsstyrelsen i Skaraborgs län* uttryck.

Även i det av *Sveriges grossistförbund* avgivna yttrandet framhålles den betydelse som den fria avskrivningsrätten hade som motvikt mot stigande återanskaffningspriser. En begränsning av avskrivningsrätten borde inte genomföras utan att samtidigt infördes en möjlighet till justering av avskrivningsunderlaget med hänsyn till återanskaffningsvärdet. — *Väster-norrlands och Jämtlands läns handelskammare* intar samma ståndpunkt.

Å andra sidan har företrädare för taxeringsmyndigheterna som sin mening uttalat att något annat värde än den historiska anskaffningskostnaden inte kunde komma i fråga som underlag för beräkning av den årliga avskrivningen. Yttranden av denna innebörd har avgivits av *överståthållar-ämbetet, länsstyrelsen i Kalmar län* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*.

Ytterligare anföres i några yttranden som argument mot en begränsning av den fria avskrivningsrätten att en sådan åtgärd skulle medföra en skatteskärpning.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län framhåller, att 1947 års skattereform, som bland annat innebar en höjning av bolagsskatten till 40 procent, genomfördes under förutsättning att den fria avskrivningsrätten skulle lämnas oantastad. Inom näringslivet hade allmänt uppfattats såsom en utfästelse det uppgivna sambandet mellan avskrivningsreglernas utformning och bolagsskattens höjd. Då från denna synpunkt en samtidig prövning av de båda frågorna ansetts nödvändig, förelåg enligt länsstyrelsens mening skäl att skjuta på avskrivningsfrågan och inte nu ensidigt forcera fram den samma.

Sveriges hantverks- och småindustriorganisation och *Svenska företagares riksförbund* framför en liknande mening.

I ett stort antal yttranden framhålles slutligen till förmån för bibehållandet av fri avskrivning de stora fördelarna som är förenade därmed från tillämpningssynpunkt.

Jag övergår härefter till en redogörelse för vad som anförts i remissyttrandena beträffande olika alternativ för en begränsning av den fria avskrivningsrätten.

Av de myndigheter, som tagit uttrycklig ställning till något alternativ för begränsad avskrivning, har flertalet tillstyrkt eller i allt fall inte motsatt sig ett genomförande av det av kommittén förordade alternativet (30-regeln). Yttranden av denna innebörd har avgivits av riksräkenskapsverket, kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelserna i Kalmar, Göteborgs och Bohus samt Älvsborgs län. Detta alternativ tillstyrkes även av Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk, Tjänstemännens centralorganisation och Sveriges akademikers centralorganisation. Vid dessa ståndpunkts-taganden har dock i vissa fall fogats invändningar och krav på modifikationer.

I några myndigheters remissyttranden, däri en begränsning av den fria avskrivningsrätten avstyrkts, framföres — såsom ett ytterligare skäl att bibehålla den fria avskrivningsrätten — vissa invändningar mot 30-regeln. Yttranden av denna innebörd har avgivits av bl. a. överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Kristianstads och Västerbottens län. Länsstyrelsen i Jämtlands län och Taxeringsnämndsordförandenäs riksförbund ifrågasätter med hänsyn till de svårigheter som kan väntas uppstå vid tillämpning av 30-regeln ytterligare överväganden.

Från remissyttrandena må följande här återgivas.

Kammarrätten anför.

Den av kommittén föreslagna s. k. 30-regeln jämte den därtill anknutna kompletteringsregeln synes innefatta en godtagbar metod för bestämmande av den gräns, inom vilken företagen själva få bestämma de årliga avskrivningarna. För det stora flertalet av de med dessa regler avsedda skattskyldiga torde kompletteringsregeln sällan behöva tillgripas, eftersom anskaffning i allmänhet sker kontinuerligt och avskrivningsunderlaget därmed fortlöpande hålles uppe. Med hänsyn till att 30-regeln bör betraktas icke såsom en regel för beräkning av den företagsekonomiskt riktiga avskrivningen utan endast såsom en för normala förhållanden avsedd med hänsyn till de praktiska behoven utformad spärregel, synes kunna bortses från att vissa invändningar ur teoretiska synpunkter kunna framställas mot att avskrivning å inventarier beräknas å dessas bokföringsvärde.

Riksskattenämnden som inledningsvis konstaterar de stora fördelarna från taxeringssynpunkt med den fria avskrivningen uttalar, att även med den förhållandevis moderata begränsning av avskrivningsrätten, som kommittén föreslog, var det att förutse att tvistefrågor skulle komma att aktualiseras i betydande omfattning. Härvid gällde det bl. a. att taga ställning till de ofta mycket svårbedömda frågorna om när en anskaffning av delar eller reservdelar till maskiner och andra inventarier var att hänföra till reparation och underhåll eller till nyanskaffning av inventarier; härvid borde särskilt beaktas att arbetskostnader och indirekta kostnader ofta var svårbestämda. Liknande svårigheter uppkom när det gällde att avgöra om ett inventarium skulle anses ha en varaktighet av tre år eller

icke. Riksskattenämnden — som haft beröring med dessa frågor redan när det gällt den tillfälliga begränsningen av den fria avskrivningsrätten — torde, om förslaget genomfördes, ha att emotse en betydande tillströmning av ärenden avseende förhandsbesked beträffande dylik gränsdragning.

Mot de taxeringstekniska fördelarna med en rätt till fri avskrivning hade man att väga de konjunkturpolitiska motiv, som föranlett kommittén att föreslå en inskränkning av denna rätt. Riksskattenämnden ansåg sig inte böra taga ställning till denna avvägning. Skulle emellertid skälen för att nu mer eller mindre uppgiva den fria avskrivningsrätten befinnas vara tillräckligt grundade, fann nämnden det angeläget att de nya bestämmelserna redan från början avpassades så att de kunde tjäna som en mera permanent lagstiftning. För såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna var det till allvarlig olägenhet om man skulle behöva räkna med tillfälliga ändringar av bestämmelserna så snart det ekonomiska läget förändrades.

Enligt riksskattenämndens mening syntes den föreslagna 30-regeln tillgodose anspråken på ett enkelt system samtidigt som den för de skattskyldiga kunde sägas medföra ett icke oskäligt resultat. Den supplementära regeln om rätt att årligen avskriva 20 procent av anskaffningskostnaden, vilken anslöt sig väl till huvudregeln, kunde — såsom fallet alltid måste bli med en supplementär regel — innebära merarbete vid deklaration och taxering men torde likväl icke kunna undvaras.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län säger sig finna den av kommittén förordade regeln att tillåta avskrivning med trettio procent av bokfört värde ganska väl fylla kravet på enkelhet. Denna regel torde medföra, att restvärdet endast i sällsynta fall skulle komma att ligga högre än det betryggande bottenvärde, som från olika synpunkter alltid måste eftersträvas. Visserligen kunde det synas vara en nackdel att man enligt förslaget även skulle behöva kalkylera med en tjuguprocentig avskrivningsplan. Då emellertid denna senare vid många tillfällen torde komma att bereda vederbörande företag fördel av större värdeminskningssavdrag än det reguljära trettioprocentiga avskrivningsförfarandet, kunde det väl finnas anledning för företagen att vid bokslut jämföra restvärdet enligt den degressiva trettioprocentplanen med restvärdet enligt den lineära tjuguprocentplanen. Mot att sådan fördel bereddes företagen torde erinran icke böra framställas, då ändringsförslaget i alla fall innebar att den tidigare fria avskrivningsrätten blev väsentligt beskuren.

Sedan länsstyrelsen erinrat om att anmärkning framställts därom att det trettioprocentiga avskrivningsförfarandet skulle kunna komma i strid med aktiebolagslagens grundsatser om att vinster och förluster vid utvärdering av enstaka inventarieföremål skulle specifikt redovisas, anför länsstyrelsen vidare.

Det må emellertid framhållas, att intresset av tillräcklig insyn i allmänhet torde få anses tillfredsställt, om förvaltningsberättelsen innehåller en summarisk redogörelse för förvärv och avgång av inventarierna. Ett sådant redovisningsförfarande får nog anses överensstämma med punkt A. 4. och B. 4. i 102 § aktiebolagslagen. Det har även anmärkts, att i vissa fall den situationen kan uppstå, att det trettioprocentiga avskrivningsförfarandet leder till högre restvärde än som ur civil redovisningssynpunkt kan anses försvarligt. Att företaget i dessa särskilda fall icke bör underlåta att i räkenskaperna verkställa erforderlig extra avskrivning torde icke behöva särskilt framhållas, men det må konstateras, att för dessa fall en motsvarande rätt till extra avskrivning även i taxeringshänseende föreligger enligt föreslagna lagtexten.

Riksförbundet landsbygdens folk anför, att den avvägning mellan konjunkturpolitiska och företagsekonomiska synpunkter företagsbeskattningskommittén träffat i och med sitt förslag syntes sådan, att riksförbundet icke ville avstyrka förslaget. Dock var det uppenbart, att inskränkningar i den fria avskrivningsrätten liksom i den i fortsättningen behandlade fria lagervärderingen kunde medföra svårigheter för företagen att tillgodose sitt kapitalbehov genom självfinansiering. De inskränkningar i företagens frihet riksförbundet för sin del av konjunkturpolitiska skäl icke ville avstyrka borde sålunda enligt förbundets mening kombineras med åtgärder ägnade att öka förutsättningarna för finansiering genom aktier och andelar. Ett effektivt medel syntes här vara att minska den s. k. dubbelbeskattningen av aktieutdelning och avkastning på andelskapital i ekonomiska föreningar.

Svenska stadsförbundet förklarar sig inte kunna dela de av representer för näringslivet framförda farhågorna för att ett genomförande av kommitténs förslag skulle allvarligt äventyra företagens konsolideringsmöjligheter. Förutom att 30-regeln medgav betydande avskrivningar var det enligt förbundets mening oriktigt att inte i sammanhanget beakta de samtidigt framlagda förslagen till reviderade regler för investeringsfonder och nya regler för förlustutjämning. Mot bakgrunden härav förlorade kommittéreservanternas invändning, att de föreslagna reglerna blott tillät avskrivning på det historiska anskaffningsvärdet men icke på nuvärdet, det mesta av sin verkan. Enligt förbundets mening gav de föreslagna reglerna företagen betryggande konsolideringsmöjligheter — ett viktigt kommunalt intresse med tanke på företagens ortsbundenhet och ofta utslagsgivande betydelse för det kommunala skatteunderlaget — samtidigt som reglerna tillgodosåg de speciella konjunktursynpunkter kommittén främst haft att beakta.

Mot den föreslagna 30-regeln har i huvudsak riktats de invändningarna att den vid den praktiska tillämpningen kan medföra visst dubbelarbete och ge upphov till svårbedömda gränsdragningar.

Överståthållarämbetet förklarar sig anse det från principiell synpunkt vara en olägenhet att man med en uttryckligt fastställd högsta tillåten årsavskrivning icke kunde taga tillbörlig hänsyn till de beträffande inventarier högst skiftande förhållandena inom olika branscher och företag. Den taxeringsmässiga varaktighetstiden kunde nämligen variera från 4 å 5 år till 20 å 25 år och den faktiska varaktigheten kunde även överskrida sistnämnda tidsrymd. Från praktisk synpunkt ansåg överståthållarämbetet vidare att kompletteringsregeln till 30-regeln samt tröskelproblemen vid tillämpningen av 3-årsgränsen skulle komma att bli en avsevärd belastning för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Överståthållarämbetet var därför icke berett att tillstyrka kommitténs ifrågasvarande förslag.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför.

Den av kommittén föreslagna s. k. 30-regeln kan förefalla mycket enkel i sin tillämpning. Procentsatsen 30 synes emellertid ha beräknats så snävt, att man har anledning räkna med att antingen den s. k. kompletteringsregeln eller den särskilda möjligheten till bevisning om ett lägre faktiskt värde än restvärdet ofta skulle komma till användning. Möjligheten att få större värdeminskningssavdrag än enligt huvudregeln torde för många företag öka vid en uppdelning av inventariebeståndet på flera konton.

Då kompletteringsregeln skall tillämpas räcker det icke med att minska anskaffningsvärdena å inventarier för vart och ett av de senaste 5 åren med 20 procent per år, ty en del av dessa inventarier kunna vara sålda eller utrangerade. Beräkningarna torde därför mången gång bliva invecklade och företagens uppgifter svårkontrollerade. Detta gäller särskilt, då fråga är om inventarier vilka mer eller mindre tillfälligt tagits ur driften. Att en bevisning om lägre faktiskt värde å inventariebeståndet än enligt någon av schablonmetoderna måste vålla tillämpningssvårigheter och tvister synes uppenbart.

Det finns anledning förmoda, att de föreslagna bestämmelserna angående värdeminskningssavdrag å inventarier skulle komma att i ett mycket stort antal fall resultera i olika uppfattning hos de skattskyldiga och taxeringsorganen, huruvida inventarier skola anses ha en varaktighetstid av högst tre år. Sådana tvister kunna uppkomma icke blott i fråga om mindre inventarier såsom kontorsmaskiner och bilar utan även beträffande dyrare maskiner, vilka anskaffats på prov eller för försök med nya tillverkningsmetoder. Maskiner anskaffade för sådana försök kunna, om försöken lyckas, ha en sådan ekonomisk livslängd att 30-regeln medför snabbare avdrag än vad som svarar mot den faktiska värdeminskningen, men om försöket utfaller sämre, kan maskinanskaffningen i ekonomiskt avseende utgöra en kostnad för allenast ett eller några få år. Det förefaller sannolikt, att många företag anse sig omedelbart böra bortskriva på detta sätt anskaffade maskiner, medan taxeringsorganen anse 30-regeln böra tillämpas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har företagit ett antal undersökningar om utfallet av taxeringen vid tillämpningen av 30-regeln och den av kommittén föreslagna kompletteringsregeln beträffande några större företag i länet. Utredningen utvisar följande.

	Undersökn. omfattar antal år	Kompl. regeln i kraft	Skillnaden mellan 30-regeln och kompl. regeln i % av inv. anskaffningsvärde					
1.	16 år	5 gånger	1,5	10,2	7,3	2,4	0,4	
2.	10 »	3 »	0,2	0,8	2,2			
3.	8 »	4 »	9,7	8,9	0,14	0,6		
4.	8 »	2 »	2,5	0,8				
5.	10 »	2 »	3,7	6,5				
6.	8 »	2 »	1,5	0,2				
7.	12 »	2 »	16,8	3,7				

Beträffande undersökningens resultat anför länsstyrelsen följande.

I de flesta fall är sålunda skillnaden mellan inventariernas restvärde enligt 30-regeln och enligt kompletterande regeln ytterst obetydlig. Undersökningen visar dock att skillnaden kan bli högst väsentlig. Av denna anledning är det vid denna metod ofrånkomligt med en kompletterande hjälpregel avsedd att fungera som regulator. Då det ligger i företagets intresse, att få fram så lågt restvärde som möjligt, d. v. s. största möjliga avskrivning, erfordras en tämligen vidlyftig kontroll för att förhindra att den avsedda effekten av begränsningen i den fria avskrivningsrätten går förlorad. Även om 30-regeln vid deklarationsförfarandet i och för sig icke kräver upprättandet av värdeminskingsplaner kommer den kompletterande regeln därför att tynga taxeringsarbetet.

Näringslivets skattedelegation vill, utöver vad reservanterna inom kommittén anført, särskilt framhålla olägenheten av det dubbla avskrivningssystem, som den på bokföringsvärdet beräknade avskrivningen enligt delegationens mening ofrånkomligen nödvändiggjorde. Företagen skulle ständigt vid sidan av bokföringen nödgas upplägga en sidoordnad avskrivningstabla för att få klarhet i det lägsta tillåtna bokförda värdet.

Liknande synpunkter har anförts i ett flertal yttranden. Å andra sidan har framförts den uppfattningen att farhågorna för de taxeringstekniska svårigheterna är överdrivna. Sedan *länsstyrelsen i Örebro län* i sitt yttrande omnämmt, att reservanterna i kommittén som skäl för bibehållande av fri avskrivningsrätt bl. a. anført de taxeringstekniska svårigheter, som skulle uppstå med mera restriktiva bestämmelser på detta område, säger sig länsstyrelsen inte kunna förneka, att varje lagstiftning som innebar regler och bestämmelser, om hur det skulle förfaras i visst hänseende, medförde komplikationer i jämförelse med om full frihet lämnades till vederbörande att efter eget bedömande förfara, som han önskade. Reservanterna hade sålunda bl. a. framhållit svårigheterna av att i praktiken draga gräns mellan nyanskaffning och förbättringsarbeten å ena sidan och reparations- och underhållsarbeten å andra sidan. I praktiken hade emellertid denna gränsdragning icke vållat mera framträdande svårigheter, icke ens då fråga varit om taxeringen till investeringsavgift, trots att gränsdragningen

vid taxeringen till denna tillfälliga skatt varit mera kritisk och av större betydelse än vid inkomsttaxeringen. Reservanternas farhågor härvidlag syntes sålunda vara betydligt överdrivna. Däremot torde förslaget om två parallella metoder för beräkning av avdrag för värdeminskning vara ägnat att vålla besvärligheter vid tillämpningen.

Det av kommittén som nr 1 betecknade alternativet (avskrivning med 20 procent enligt lineär metod) för avskrivningsreglernas utformning tillstyrkes av länsstyrelserna i Stockholms och Örebro län. Även i några andra yttranden förordas lineär avskrivning eller göres uttalanden till förmån för en sådan avskrivningsmetod, dock med vissa modifikationer i förhållande till det av kommittén behandlade alternativ 1. Om en begränsning av den fria avskrivningsrätten genomföres, tillstyrker även Smålands och Blekinge handelskammare detta alternativ.

Länsstyrelsen i Örebro län framhåller, att den enda fördel, som den s. k. 30-regeln medförde i jämförelse med metoden med lineär avskrivning med 20 procent, var i huvudsak att hänföra till att den förra metoden ej krävde att särskild avskrivningsplan bifogades deklarationen. För att utröna, hur högt värdeminskningssavdrag, som maximalt kunde erhållas, syntes dock företagen nödgas att internt uppgöra sådan plan enligt metoden för lineär avskrivning efter 20 procent. Någon större lättnad skulle sålunda den av kommittén förordade lösningen i praktiken icke innebära. Det syntes under sådana omständigheter kunna ifrågasättas, om ej systemet med en avskrivning med 20 procent för år var att föredraga. Avskrivningsplanerna enligt detta alternativ syntes också, som kommittén framhållit, kunna bli av mycket enkel beskaffenhet.

Länsstyrelsen i Stockholms län uttalar, att en begränsning av den fria avskrivningsrätten enligt länsstyrelsens mening lämpligen borde ske genom att nu gällande tillfälliga bestämmelser gjordes permanenta. Dessa var enkla och hade, såvitt länsstyrelsen hade sig bekant, inte medfört svårigheter eller komplikationer vid tillämpningen.

I några remissyttranden framföres förslag om andra alternativ för avskrivningsreglernas utformning än de kommittén behandlat.

Riksskattenämnden påpekar, att en annan möjlighet till avskrivningsbegränsning var att bibehålla den fria avskrivningsrätten med den inskränkningen att det taxeringsmässiga restvärdet för inventarierna icke fick understiga de två sista årens anskaffningsvärde. En sådan regel syntes som konjunkturbekämpningsmedel erbjuda stora fördelar samtidigt som den taxeringstekniskt skulle ställa sig enkel och vara lätt att tillämpa. Även här skulle dock fordras en supplementär regel om rätt att under alla förhållanden erhålla en lineär avskrivning med 20 procent, eftersom huvudregeln icke skulle ge tillräckliga avskrivningsmöjligheter för ny-

startade företag eller i situationer, då en stor engångsanskaffning gjorts utan att något motsvarande avskrivningsunderlag bildats under de närmast föregående åren. Utan att ha haft tillfälle att närmare undersöka verkningarna av ett sådant system, hade riksskattenämnden funnit uppslaget vara värt att framföras.

En ledamot i riksskattenämnden, *herr Sivert*, har i särskilt yttrande anfört bl. a., att nämnden till närmare övervägande bort förorda den lösningen av avskrivningsfrågan, att avskrivningsrätten begränsades till 30 procent av anskaffningsvärdet för det beskattningsår, varunder tillgången anskaffats, samt 30 procent å bokförda värdet för efterföljande beskattningsår med bibehållen fri avskrivningsrätt å restvärdet under därefter följande beskattningsår.

Överståthållarämbetet förordar, att rätten till fri avskrivning i princip bibehålles men med möjlighet för taxeringsmyndigheterna att ingripa, om den dolda reserven på grund av sin omfattning eller beskaffenhet kunde anses vara obehörig. Vid bedömningen härav borde även beaktas i vad mån avsättning verkställes till investeringsfond. För att möjliggöra nyss antydda prövning borde enligt ämbetets mening i princip samma grunder vara normerande för den fria avskrivningen, som de, vilka kommunalskattelagen angav för den bundna avskrivningen, nämligen att anskaffningsvärdet skulle fördelas på det antal år tillgången beräknades vara ekonomiskt användbar; vid fri avskrivning skulle företaget emellertid icke behöva beräkna avdraget till en årlig bråkdel av anskaffningsvärdet. I enlighet härmed borde således rätten till fri avskrivning å inventarier förutsätta en bestämmelse av innebörd att värdesättningen av dessa tillgångar i räkenskaperna skulle ske i överensstämmelse med nyss angivna princip i kommunalskattelagen.

Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* anser, att den fria avskrivningsrätten i princip borde bestå men att garantier mot för långt gående avskrivningar skapades på så sätt, att nedre gränsen för tillåten avskrivning bestämdes till 40 procent av nettovärdet av de under senaste femårsperioden anskaffade inventarierna. — I samma riktning uttalar sig *länsstyrelsen i Blekinge län*, som i andra hand förordar alternativ 1 med vissa modifikationer.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att om 30-regeln lagfästes, kodifierades den s. k. nettometoden, som inrymde många praktiska fördelar. I och för sig kunde länsstyrelsen ej yttra sig om behovet av procenttalet 30 ur konjunktursynpunkt. Det förelåg icke något tekniskt hinder att variera procentsatsen. Länsstyrelsen ville för sin del föreslå en så modifierad 30-regel, att begränsningen gällde exempelvis de två första åren av resp. års anskaffningskostnad men förbands med fri avskrivning det tredje året. Om 30-regeln uppmjukades i denna riktning, erfordrades måhända en särskild övergångsbestämmelse om att av det vid ikraftträ-

dandet kvarstående restvärdet fick under första tillämpningsåret avskrivas högst viss kvotdel av bokförda värdet.

Länsstyrelsen i Södermanlands län förordar i första hand lineär avskrivning med 50 procent för år.

Kooperativa förbundet ifrågasätter såsom alternativ till fri avskrivning fullständig avskrivning på två à tre år.

Jag övergår härefter till att redogöra för i remissyttrandena framförda förslag till ändringar i utformningen av 30-regeln.

Frågan om vilka procenttal, som bör användas för beräkning av tillåten avskrivning, har berörts i några utlåtanden.

Tjänstemännens centralorganisation ifrågasätter om inte de föreslagna nya reglerna trots de förbättrade reglerna om avsättning till investeringsfond och införandet av förlustutjämning för majoriteten av företagen betydde en viss skatteskärpning. Även om kommittén ej ansett sig böra upptaga en prövning av t. ex. en avskrivningsprocent av 35 under hänvisning till att den av konjunkturpolitiska skäl ej kunde komma i fråga, ville TCO ifrågasätta om ej vid oförändrad skattesats verkningarna av en dylik något utvidgad avskrivningsrätt borde upptagas till prövning.

Länsstyrelsen i Södermanlands län uttalar, att utöver det förhållandet att den föreslagna procentsatsen 30 inte kunde antagas inrymma någon konsolidering alls, kunde den i vissa fall inte ens antagas täcka den ekonomiska värdeminskningen. Avskrivningsprocenten borde därför inte sättas lägre än 50 i huvudregeln och 25 i kompletteringsregeln. — Även *länsstyrelserna i Gotlands och Kristianstads län* finner en höjning av procentalen önskvärd. Sistnämnda länsstyrelse anser att procenttalet i huvudregeln bör bestämmas till 40.

Enligt *landsorganisationens* mening skulle en önskvärd ytterligare åtstramningseffekt kunna nås genom att vissa investeringsobjekt undantogs från avskrivningsrätt. Sådana undantag kunde vara motiverade främst ur skatterättsvisans synpunkt, då det veterligen förekom att mindre nogräknade företag ställde vissa inventarier — som tack vare avskrivningsrätten i realiteten anskaffats till i runt tal halva värdet — till personligt förfogande för företagets ägare eller ledande personal.

Några remissinstanser anser att om den högsta medgivna avskrivningen något är inte utnyttjas motsvarande belopp bör få förskjutas till kommande år.

Uttalanden i denna riktning har gjorts av *Sveriges redareförening* och *Riksförbundet landsbygdens folk*.

Mot kommitténs förslag att för det fall att skattskyldig i räkenskaperna gjort större avskrivning än som skulle tillkomma honom enligt 30-regeln, den skattskyldige i motsvarande mån skall ha förlorat sin avskrivnings-

rätt, dock med viss möjlighet att i efterhand få utnyttja även det överskjutande beloppet, har föranlett erinringar i ett flertal utlåtanden.

Kammarrätten framhåller, att de av kommittén föreslagna föreskrifterna huru skulle förfaras då skattskyldig i räkenskaperna verkställt avskrivning å inventarier med större belopp än det, för vilket avdrag fick åtnjutas, enligt kammarrättens uppfattning icke var tillfredsställande. Den föreslagna regeln, att ett icke medgivet avdrag skulle anses tillgodonjutet, var i och för sig mindre tilltalande. Vidare kunde antagas att prövningen, huruvida ett felaktigt gjort och vid taxeringen till beskattning återfört belopp sedermera skulle få ligga till grund för avdrag, torde komma att ställa taxeringsmyndigheterna inför vanskliga avgöranden. Det kunde befaras, att påföljdsbestämmelserna kom att bli mindre effektiva. Vidare syntes ovisst, huruvida och på vad sätt påföljd skulle inträda, då ett för högt avdrag uppdagades först när ett visst taxeringsårs taxering inte kunde ändras på ordinär väg.

Enligt kammarrättens mening borde en tillfredsställande påföljd kunna konstrueras på följande sätt. Skattskyldig skulle ha att i sin deklaration lämna uppgifter varav klart framgick, huruvida de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna höll sig inom ramen för det enligt bestämmelserna medgivna maximibeloppet. Om uppgifterna visade, att ett för högt avdrag gjorts, kunde rättelse ske vid taxeringen. Lämnades oriktig uppgift i det hänseende, varom här var fråga, inträdde enligt vanliga regler ansvar för oriktig deklaration. Uppdagades förhållandet först sedan taxeringsårets taxeringar slutbehandlats, kunde eftertaxering åsättas. Rörande avdrag, som skett med för högt belopp, borde enligt kammarrättens mening meddelas stadganden av följande innehåll: Har skattskyldig i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han må åtnjuta avdrag vid taxeringen, må den omständigheten att vid taxering avdrag för värdeminskning medgives med lägre belopp än det i räkenskaperna avskrivna beloppet eller att den skattskyldiges förfarande föranleder eftertaxering icke föranleda ändring av det värde, varå räkenskapsbunden avskrivning må beräknas. Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställt avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åtnjutas endast sedan sådan taxering blivit slutligen avgjord och enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av minst fyra år.

Kammarrätten tillfogade, att risken att få ett för högt värdeminskningsavdrag på detta sätt förskjutet samt att, om oriktig uppgift lämnats, få stå till ansvar för oriktig deklaration, torde innebära en tillräcklig garanti för att bestämmelserna skulle efterföljas.

Liknande uppfattning framföres av *näringslivets skattedelegation* och *Sveriges redareförening*. Även *länsstyrelsen i Kristianstads län* framför erinringar mot kommitténs förslag i denna del.

Delegationen framhåller sålunda, att det i realiteten här icke var fråga om en på inkomstberäkning grundad skattepåföring utan en enligt vaga bestämmelser efter diskretionär prövning beslutad påföljd för ett visst såsom klandervärt ansett handlande från den skattskyldiges sida. Delegerade motsatte sig bestämt att rätt inrymdes åt taxeringsmyndigheterna att utdöma dylika straffavgifter. Förslaget tillgodosåg i denna del icke rimliga krav på rättssäkerhet. Om den skattskyldige gjort sig skyldig till förfarande, som enligt gällande skattestrafflag kunde föranleda ansvar, skulle detta utkrävas vid laga domstol. Något behov av andra garantier av straffrättslig karaktär för efterlevande av just de förevarande bestämmelserna än dem, nämnda lag skapade, hade icke ådagalagts.

Riksskattenämnden påpekar att, eftersom det överskjutande beloppet enligt författningsförslaget skulle få åtnjutas »där ej särskilda omständigheter till annat föranleda», detta inte stämde med den av kommittén givna motiveringen. Enligt riksskattenämndens mening syntes det mest naturligt att påföljden för den skattskyldige, därest han i räkenskaperna gjort för stora avskrivningar, blev den att han riskerade gå miste om den modifierade fria avskrivningsrätt, som låg i 30-regeln, d. v. s. att systemet här anslöt sig till den nu gällande regeln vid fri avskrivning.

Överståthållarämbetet anför, att den skattskyldige borde gå förlustig avdrag för överskjutande avskrivning endast i sådana fall, då ansvar enligt skattestrafflagen kunde utkrävas.

Länsstyrelsen i Kalmar län framför den meningen att avdrag för överskjutande avskrivning borde få åtnjutas nästföljande år.

Det i betänkandet framlagda förslaget, att tillämpningen av 30-regeln, i allt tills vidare, bör förbehållas aktiebolag och därmed i beskattningshänseende jämställda juridiska personer har i det stora flertalet remissyttrandena lämnats utan erinran. I de av länsstyrelserna i Jönköpings och Älvsborgs län, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Svensk industriförening, handelskammaren i Gävle samt Smålands och Blekinge handelskammare avgivna yttrandena uttalas emellertid den meningen att lagstiftningen bör utsträckas till fysiska personer.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län framhåller, att enligt länsstyrelsens bestämda uppfattning torde anledning saknas att i förevarande hänseende skilja mellan fysiska och juridiska personer. Då beskattningsnämnd i varje särskilt fall hade att taga ställning till skattskyldigs yrkande om tillämpning av de nya reglerna om begränsad fri avskrivning, syntes säkerhet föreligga för att dylikt tillstånd endast meddelades skattskyldiga med ordnad bokföring.

Då frågan tidigare — i samband med införandet av den fria avskrivningsrätten — varit aktuell, hade som argument framförts, att den skulle

få mycket större betydelse för den enskilde rörelseidkaren än för aktiebolag med hänsyn till den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalen. Detta argument syntes med hänsyn till de nu föreslagna bestämmelserna ha fått mindre betydelse. I många fall torde för övrigt redan nu fysiska personer i sina deklarationer yrka och av taxeringsmyndigheterna medgivas avskrivning efter procentsatser, som varierade mellan 15 och 25 procent.

Länsstyrelsen i Kalmar län, som inte heller finner anförda skäl för att bibehålla den bundna avskrivningen för fysiska personer bärande, uttalar att om 30-regeln utsträcktes till fysiska personer, detta skulle motverka tendensen till aktiebolagsbildning.

Svensk industriförening betonar, att önskemålet om att småföretagen bereddes de största tänkbara möjligheter till konsolidering var av så avgörande betydelse för möjligheterna att hålla en hög och jämn produktion, att rätten till fri avskrivning, alternativt 30-regeln borde utsträckas att gälla alla rörelseidkare. Ett ytterligare skäl härför var att ifrågavarande regler var enklare att tillämpa för en liten företagare, som i allmänhet inte ägde tillgång till någon bokföringsexpertis.

I några yttranden ifrågasattes om inte nettometoden bör uttryckligen fastslås att gälla för fysiska personer. I den riktningen uttalar sig *länsstyrelserna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län. Riksskattenämnden* framhåller, att det skulle vara av intresse att få fastslaget om nettometoden fick användas av fysiska personer.

Vidare torde här få återges några påpekanden av formell natur, som gjorts i vissa remissyttranden.

Kammarrätten ifrågasätter av praktiska skäl om inte en lämplig teknisk term, förslagsvis *räkenskapsbunden avskrivning*, borde i författningstexten införas för betecknande av den avskrivningsmetod som 30-regeln innebar. Om så skedde, syntes såsom term för den i anvisningspunkten 3 till 29 § kommunalskattelagen avhandlade avskrivningsmetoden kunna införas uttrycket *planenlig avskrivning*.

Beträffande avfattningen av andra stycket i punkt 4 av anvisningarna till 29 § i författningsförslaget ville kammarrätten ifrågasätta, om icke detta stycke borde inledas med stadgande, att kostnaden för s. k. treårsinventarier omedelbart fick avskrivas. Dels föreföll det mest naturligt att så skedde och dels skulle — då nämligen i anskaffningsvärdet av sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, som var i bruk vid årets slut, regelmässigt ingick kostnaden för tillgångar med en beräknad varaktighetstid av högst tre år — på ett klarare sätt markerades, att kostnaden för omedelbart avskrivna s. k. treårsinventarier inte skulle ingå i underlaget för 30-procentavskrivning.

Kammarrätten anför vidare, att tredje stycket i nyss angivna anvisningspunkt i författningsförslaget hade sådan lydelse, att avskrivning å inventarier alltid i första hand fick åtnjutas med belopp, motsvarande skattepliktig ersättning för försålda eller förlorade tillgångar, varefter 30-regeln skulle tillämpas å återstående avskrivningsunderlag. I betänkandet hade kommittén emellertid anført, att avdrag motsvarande intäkt på grund av försäljning eller förlust fick åtnjutas för avskrivning å *nyanskaffade* inventarier. Kammarrätten ansåg den i förslaget till författningstext upptagna regeln vara att föredraga. Avdrag, motsvarande intäkt som nyss sagts, borde alltså få åtnjutas oavsett huruvida och med vilket belopp nyanskaffning skett. Emellertid torde sådant avdrag böra begränsas till det vid beskattningsårets ingång kvarstående avskrivningsunderlaget, ökat med beskattningsårets anskaffningsvärde. Eljest skulle avdraget kunna bli större än det sammanlagda avskrivningsunderlaget, vilket inte torde vara avsett.

Riksskattenämnden anmärker, att i författningsförslaget använda uttrycket »de vid beskattningsårets utgång i bruk varande tillgångarna» kunde föranleda missförstånd och torde böra utbytas mot en bestämning, som täckte även tillgångar vilka tillfälligtvis inte var i bruk.

Beträffande författningstexten i punkt 2 första stycket av övergångsbestämmelserna till den föreslagna lagen om ändring i kommunalskattelagen framhåller riksskattenämnden att det däri använda uttrycket att skattskyldig må tills vidare erhålla avdrag »enligt bestämmelserna i denna lag» lätt torde kunna felläsas.

Slutligen har några remissinstanser i sina utlåtanden upptagit följande särskilda frågor till behandling.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har observerat att skattskyldiga sökt vinna fördelar genom att pendla mellan fri och bunden avskrivning. Enligt länsstyrelsens mening syntes det önskvärt att ett sådant förfaringsätt förhindrades genom uttryckliga bestämmelser.

Länsstyrelsen i Jönköpings län erinrar om att i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen stadgades, att inventarierna i räkenskaperna skulle redovisas på sådant sätt, att trygghet förelåg att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skulle undgå taxering. Denna bestämmelse syntes vara alltför allmänt hållen och borde, särskilt om en begränsad fri avskrivningsrätt infördes även för fysiska personer, ersättas med mera preciserade bestämmelser. Enligt länsstyrelsens mening borde övervägas en föreskrift av innehåll att inköp och försäljning av inventarier skulle mycket detaljerat redovisas i särskild inventarieligare.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller, att i förvärvskällan tjänst saknades bestämmelser om rätt att göra avskrivning å inventarier

men enligt praxis medgavs även där avdrag i vissa fall för årlig värde-minskning. Avgöranden i regeringsrätten visade emellertid, att vid avyttring återbekomna avdrag av detta slag icke kunde beskattas, om det avyttrade inventariet varit i den skattskyldiges ägo under mer än fem år. En reglering av dessa frågor, vilka var av stor betydelse för bl. a. handels-resandekåren, syntes påkallad. Här syntes ett avskrivningsförfarande enligt nettometod böra godtagas med hänsyn till att det var enkelt att tillämpa och i allmänhet ledde till godtagbara resultat.

Departementschefen

Företagsbeskattningskommittén har vid sin närmare prövning av behovet och den lämpliga omfattningen av en begränsning i avskrivningsrätten haft att tillgå professor Västhagens omfattande aktuella undersökning rörande de fria avskrivningarna. I kommittébetänkandet återfinns en redogörelse för undersökningen och i det föregående har ett sammandrag härav lämnats. Även beträffande de slutsatser, till vilka undersökningsresultatet berättigar, kan jag hänvisa till vad förut från kommittébetänkandet återgivits. Här må blott erinras om följande.

Ungefär hälften av alla undersökta företag har vid något tillfälle med stöd av den fria avskrivningsrätten haft sina maskiner helt avskrivna eller upptagna i rena redovisningsvärden. Av dessa företag har i sin tur inemot hälften haft detta under ett större antal år.

Beträffande Västhagens utredning om skattekreditens andel i finansieringen erinras om att denna enligt en uträkningsgrund totalt för åren 1938—1951 beräknats till 11—14 procent och för tidrymden 1949—1951 till 10—24 procent samt enligt en annan uträkningsgrund till 2—8 respektive 7—18 procent. Med dessa uppgifter bör sammanställas kommitténs konstateranden utifrån utredningsmaterialet att de under de senaste högkonjunkturåren *faktiskt* gjorda avskrivningarna på maskinernas historiska anskaffningsvärden svarat inte blott mot den till samma år hänförliga kostnaden för ifrågavarande maskiners återanskaffning till det aktuella högre återanskaffningsvärdet utan därjämte mot 65 procent av företagens erfarenhetsmässigt kraftiga expansion under dessa år.

Vidare bör uppmärksammas den av Västhagen konstaterade korrelationen mellan avskrivningar och investeringar. Ju större avskrivningarna varit, ju högre korrelationstal har framkommit. En utpräglad samvariation mellan avskrivningar och vinster visas även vara för handen.

Slutligen må här omnämnas att överavskrivningarna år 1950 — förhållandena under detta år har särskilt undersökts — för industrin uppskattats till totalt 355 miljoner kronor. Göres beräkningarna under hänsynstagande till att reinvestering sker i försämrat penningvärde blir beloppet i stället 255 miljoner kronor. Av skäl kommittén anfört är dessa

belopp i själva verket för låga, men förutsättningar för att med någon bestämdhet ange de högre beloppen saknas. Till dessa kommer så i båda fallen överavskrivningarna inom den del av näringslivet, som ej är hänförlig till industri.

Jag delar kommitténs uppfattning att vad sålunda förekommit ger ett starkt uttryck för vad de fria avskrivningarna betytt för investeringarnas finansiering. Särskilt bör uppmärksammas betydelsen härav under de senaste högkonjunkturåren. Det torde också vara uppenbart, att när den fria avskrivningsrätten infördes år 1938 i vårt skattesystem, man väl hade klart för sig värdet av regler som gav företagen goda möjligheter att stärka sin ställning inför ett lågkonjunkturläge, men att man å andra sidan inte ägnade någon egentlig uppmärksamhet åt de konjunkturpolitiskt mindre önskvärda verkningarna i mer markerade högkonjunkturlägen. Det är en avvägning mellan dessa båda synpunkter, som kommittén eftersträvat.

I vissa remissyttranden har gjorts gällande dels att de åberopade erfarenheterna från en tidsperiod, kännetecknad av en extrem högkonjunktur, inte borde läggas till grund för en permanent lagstiftning och dels att kommittén vid utformningen av sitt förslag tagit alltför stor hänsyn till just dessa erfarenheter av den fria avskrivningsrättens verkningar. Detta kan sägas vara huvudinvändningarna i de avstyrkande remissyttrandena.

Vad angår dessa invändningar må följande framhållas. Väl kan sägas att den tid, varunder fri avskrivningsrätt gällt, innefattar — förutom en krigsperiod med delvis hämmad investeringsverksamhet — en efterkrigsperiod kännetecknad av eftersatta behov och även en av den fulla sysselsättningens ekonomi och av vissa internationella förhållanden starkt stimulerad expansionsiver inom näringslivet. Å andra sidan är det just erfarenheterna av ifrågavarande skattereglers betydelse under en starkt utpräglad högkonjunktur som visar dessa reglers mindre ändamålsenliga utformning och som aktualiserat en justering av dem. Verkningarna av den fria avskrivningsrätten i lågkonjunkturlägen och även i vad som brukat kallas normala tider kan utan avvaktan på fortsatta erfarenheter med tillräcklig säkerhet förutses. I sådana tider kan, som kommittén framhållit, den fria avskrivningsrätten från rent konjunkturpolitiska synpunkter godtagas. Då föreligger ingen egentlig fara för att denna skulle leda till överinvesteringar. Emellertid är lika uppenbart att i sämre vinstlägen fri avskrivningsrätt inte heller har samma betydelse för företagen, vilket för övrigt även kan utläsas av Västthagens undersökning. Det kan även antagas, att om mer påtagliga överavskrivningar förhindras i högkonjunktur ett relativt sett större avskrivningsunderlag finns för framtiden bevarat. Härigenom kan vid den senare tidpunkten företagen ha större möjligheter att hos sig skattefritt bevara de då erhållna vinstmedlen, något som måste anses vara från samhällets synpunkt önskvärt.

Härtill kommer, även om det självfallet är vanskligt med prognoser av sådan art, att åtskilligt talar för att man även för framtiden får räkna med mer eller mindre långvariga konjunkturlägen kännetecknade av en aktivitet och investeringsvilja hos näringslivet, som kan utsätta samhälls-ekonomin för allvarliga påfrestningar. En allmän och medveten strävan hos alla länder är, i långt större utsträckning än vad tidigare varit fallet, att söka leda utvecklingen hän mot den jämna höga sysselsättning, som även är det främsta målet för den svenska ekonomiska politiken. Sådana målmedvetna strävanden kan, inte minst med hänsyn till vårt lands beroende av den internationella utvecklingen, lätt medföra tillspetsade konjunkturlägen gentemot vilka beredskapsåtgärder måste i god tid vidtagas.

Vad inskränkningen i den fria avskrivningsrätten följaktligen bör innebära är — med den förut tillkännagivna uppfattningen om det mindre ändamålsenliga med tillfälligt insatta åtgärder på beskattningsplanet — en avskrivningsbegränsning som å ena sidan utövar en viss marginell effekt i högkonjunktur men i andra lägen lämnar det utrymme för avskrivning som vinstförhållandena hos näringslivet kan antagas medge. Utrymmet för avskrivningar i högkonjunkturlägen bör alltså så begränsas att de nuvarande reglernas inflationsdrivande effekt reduceras men skall å andra sidan inte vara så snäva att de motverkar mera angelägna investeringar och rationaliseringsåtgärder.

Med det sagda har jag tagit ståndpunkt för en begränsning i den fria avskrivningsrätten men mot en återgång till läget före 1938, d. v. s. till en helt planenlig avskrivning grundad på rena förslitningssynpunkter.

Vad angår de även i detta sammanhang från några håll gjorda uttalanden om att en inskränkning i den fria avskrivningsrätten medförde risk för mindre totala investeringar över en längre tidsperiod, kan jag helt hänvisa till vad jag häremot redan tidigare genmält.

Reservanterna Gustafson och Wehtje liksom några remissinstanser har kritiserat kommittéförslaget i nu förevarande del från synpunkten att en åtstramning i avskrivningsrätten skulle försvåra företagens kapitalförsörjning. I samband därmed har gjorts gällande att den direkta tillförseln utifrån till företagen av riskvilligt kapital under de senaste decennierna kraftigt minskat.

Härtill vill jag anföra att den försiktiga åtstramning i avskrivningsrätten, varom nu är fråga, kan ha en allenast ganska obetydlig negativ effekt i avseende å företagens kapitalförsörjning i form av internt företagssparande. Överavskrivningarna under synnerligen goda vinstår blir visserligen mindre. Men större avskrivningar än med nuvarande ordning kan förutses i andra konjunkturlägen. På något längre sikt än ett eller ett par år lär totalavskrivningarna bli i huvudsak lika stora vid den ifrågasatta begränsade fria avskrivningsrätten som vid fri avskrivning.

Vad angår uttalandet om brist på riskvilligt kapital, får jag framhålla att väl synes förhållandet vara det att nyemissioner på aktiemarknaden under senare år förekommit i mindre omfattning. Genom företagssparandet synes likväl det arbetande kapitalet inom företagen ha varit i stadig och kraftig tillväxt; genom fondemissioner i mycket stor omfattning har detta kapital på ett mer definitivt sätt därefter bundits vid företagen. Om vad som här är orsak och verkan kan meningarna vara i viss mån delade. Jag kan tillägga att gjorda undersökningar tyder på att det rena nyföretagandet närmast tenderar att öka.

En fråga som tilldragit sig åtskillig uppmärksamhet i ett antal remissyttranden är den, huruvida den fria avskrivningsrätten kan sägas ha missbrukats eller ej. Jag finner av skäl, som av det följande framgår, detta spörsmål vara av ganska ringa intresse, men vill likväl något beröra det.

Det torde inte råda tvekan om att syftet med 1938 års lagstiftning var att ernå dels förenklade taxeringsregler och dels ökade konsolideringsmöjligheter för företagen. Men, och jag kan härutinnan hänvisa t. ex. till vad kammarrätten anfört, avsikten var inte att medge det enskilda företaget rätt att omedelbart helt avskriva varje nyanskaffning.

Av Västhagens utredning finner man att så ingalunda heller genomgående skett, men man kan å andra sidan med kommittén konstatera att mot bakgrunden av att investeringsvolymen starkt ökat sedan 1938 frekvensen av företag, som helt utnyttjat sitt avskrivningsunderlag, måste betecknas som anmärkningsvärt hög. Om detta är att anse som missbruk eller ej, må lämnas därhän. Med hänsyn till de särskilt under senare delen av tidsperioden stegrade återanskaffningspriserna kan företagsekonomiska skäl åberopas för de på sina håll mycket stora engångsavskrivningarna. Hur långt detta skäl räcker kan å andra sidan diskuteras. Jag åsyftar inte blott att överavskrivningarna ägt rum parallellt med en kraftig expansion utan även vad kommittén anfört beträffande det teoretiskt ingalunda alltid berättigade i kravet på avskrivning på återanskaffningsvärdet. Att här närmare utveckla detta intrikata spörsmål skulle föra för långt och synes för övrigt vara av föga värde. Det avgörande motivet för en begränsning i avskrivningsrätten ligger nämligen på det konjunkturpolitiska planet.

Men jag vill i detta sammanhang — samtidigt som jag med kommittén och det helt övervägande antalet remissinstanser konstaterar att såväl teoretiska som starka praktiska invändningar talar mot en rätt för företagen att grunda avskrivningarna på annat belopp än den faktiska anskaffningskostnaden — något beröra vad främst näringslivets skattedelegation i förevarande hänseende anfört. Delegationen erinrar om att vid upprättandet av jordbrukskalkylen, vid tillämpningen av priskontrollen och hos statens järnvägar avskrivningarna beräknas på återanskaffnings-

kostnaderna och att samma princip borde godkännas vid prövning av företagsbeskattningskommitténs förslag.

Det gäller i samtliga dessa fall grunderna för en kalkyl för prissättningen. I det sammanhanget har det sedan länge av den företagsekonomiska sakkunskapen rekommenderats att utgå från nuvärdet av tillgångarna. Denna ståndpunkt har också accepterats av myndigheterna. Det skulle framstå som egendomligt om priskontrollen begagnade kalkyleringsmetoder, som resulterade i olika kostnader för konkurrerande företag inom ett och samma område, vilka anskaffat sina maskiner m. m. vid olika tidpunkter. Liknande synpunkter gäller för jordbrukskalkylen. Däremot är resultatsredovisningen för företagen en helt annan sak. Jordbrukare liksom av priskontrollen berörda företagare har givetvis att skatta i vanlig ordning för resultatet av sin rörelse. Detsamma gäller andra jämförbara skattskyldiga som vid sina prissättningar kan ta hänsyn till intresset att kalkylera priserna på basis av anläggningstillgångarnas återanskaffningskostnad. Önskemålet att skattereglerna skulle anpassas efter dylika internkalkyler är en fråga väsentligen på ett annat plan. Den sammanhänger med det sätt varpå det allmännas andel i företagets faktiskt uppkomna vinst, alltså skatten, skall uträknas. Om än en strävan varit att på åtskilliga punkter därvid tillämpa samma beräkningsgrunder, är ingalunda självklart att så genomgående bör ske. Skulle förevarande önskemål beaktas, innebar detta ett skatteefterskänkande vid fallande penningvärde, därvid skatteeftergiften grundade sig på förmodanden om framtida reinvestering i högre pris, och ett högre skatteuttag vid förbättrat penningvärde, innebärande att den faktiska anskaffningskostnaden aldrig fick avskrivas. Ingendera konsekvensen är invändningsfri och det sistnämnda resultatet avvisas bestämt från företagsekonomisk synpunkt. Kommittén har visat att ej heller avskrivning på återanskaffningsvärdet vid fallande penningvärde alltid är teoretiskt motiverat. Då härtill kommer, att en sådan regel är utomordentligt svårtillämpad, torde tillräckliga skäl föreligga för att avvisa delegationens invändning.

Vad särskilt angår statens järnvägars avskrivningspolitik, får jag framhålla att ett klart samband finnes mellan denna och hela frågan om finansieringen av den statliga verksamhet, som drives i statens järnvägars regi. Företagsbeskattningsens utformning har föga eller intet med detta spörsmål att skaffa.

Jag övergår nu till frågan om den närmare utformningen av begränsningen i den fria avskrivningsrätten. Jag kan härutinnan fatta mig relativt kort, då kommittébetänkandet på ett fullständigt sätt redovisat innebörden av samt för- och nackdelar med de två av kommittén ifrågasatta alternativen.

Kommittén förordar för egen del den s. k. 30-regeln, vilken innebär rätt att avskriva trettio procent utav summan av årets nyanskaffningskostnad och det i den ingående balansräkningen upptagna värdet å tidigare anskaffade inventarier. För regelns tillämpning kräves alltså endast vetskap om två belopp, som omedelbart finns i räkenskaperna lätt tillgängliga. Regeln är påtagligt enkel i tillämpningen. Om man ser allenast på en enstaka maskin, innebär 30-regeln att denna kan avskrivas med 30 procent på ett år, med sammanlagt 51 procent på två år, med sammanlagt ca 66 procent på tre år o. s. v. Initialavskrivningen är sålunda relativt hög, vilket synes företagsekonomiskt riktigt men från konjunkturpolitisk synpunkt måhända något mindre önskvärt än t. ex. en lineär avskrivning med 20 procent.

Den s. k. nettometoden, som bör ingå i systemet, är lätt förenlig med 30-regeln, ger inga egentliga tillämpningssvårigheter och kan ej missbrukas.

30-regeln kräver ett komplement, nämligen med hänsyn dels till att nämnda regel teoretiskt inte medger full avskrivning och dels med tanke på utrangeringar. Den förordade kompletteringsregeln innebär rätt för ett företag att när och under hur många år som helst falla tillbaka på en lineär avskrivning med 20 procent. Ej heller kompletteringsregeln är invecklad eller kräver några fortlöpande värdeminskningsplaner. Ett företag som ett visst år, låt oss säga 1960, vill undersöka om kompletteringsregeln medger högre avskrivning än 30-regeln förfar på följande sätt. Av sina räkenskaper kan företaget lätt se vad anskaffningskostnaderna var 1960 och de tre närmast föregående åren. Summan av 80 procent av 1960 års, 60 procent av 1959 års, 40 procent av 1958 års och 20 procent av 1957 års anskaffning utvisar det belopp, vartill inventariet värdet vid 1960 års bokslut lägst får enligt kompletteringsregeln upptagas. Har någon eller några av de under ifrågavarande år anskaffade inventarierna försålts eller utrangerats, bortses från motsvarande del av anskaffningskostnaden. Vanligen torde företagen ha kontinuerliga anteckningar om dylika försäljningar och utrangeringar. I den mån sådana anteckningar inte föres, får det företag, som önskar tillämpa andrahandsregeln, utreda kostnaden för utgångna inventarier, anskaffade under de tre senaste åren. Egentliga svårigheter torde detta inte erbjuda, helst som försäljning eller utrangering av relativt nyanskaffade inventarier är mindre vanligt.

Kommittén har uttryckt en förmodan att kompletteringsregeln mera sällan torde komma till användning. 30-regeln ger nämligen ofta större eller ungefär lika stor avskrivning, varjämte nettometoden är exklusivt knuten till huvudregeln. Men det må tilläggas att om kompletteringsregeln i större omfattning än kommittén förmodat kommer till användning, detta inte är ägnat att i avsevärd grad förringa värdet av det enkla avskrivningssystem, som kommittén strävat att åstadkomma.

Kommitténs andra alternativ är att göra det nuvarande provisoriet permanent, alltså en lineär avskrivning med 20 procent. Huvudinvändningen häremot är att nettometoden inte kan förenas med systemet utan att i tillämpningen besvärliga beräkningsgrunder uppställas. Vidare blir de något mer invecklade beräkningar, som krävs för tillämpningen av kompletteringsregeln till 30-regeln, obligatoriskt aktuella för varje företag varje år. Företagsekonomiska synpunkter talar även mot detta alternativ i jämförelse med det av kommittén förordade.

Flertalet remissinstanser, som tagit uttrycklig ställning till de båda alternativen, har tillstyrkt kommitténs förslag. Även för egen del finner jag detta alternativ vara att föredraga. Skälen härför är inte enbart de av kommittén åberopade. Som jag i det följande närmare skall beröra finner jag det möjligt och önskvärt med gemensamma avskrivningsregler för såväl bolag och föreningar som andra rörelseidkare och enskilda jordbrukare som taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. Det torde inte råda någon tvekan om att från denna synpunkt alternativet med 30-regeln är att föredraga.

Innan jag ytterligare diskuterar kommitténs förslag, får jag beröra några andra av remissinstanserna ifrågasatta möjligheter till avskrivningsbegränsning.

Riksskattenämnden har pekat på möjligheten att konstruera reglerna så att som lägsta bokförda värde å inventarierna skulle godtagas sammanlagda anskaffningskostnaden under de två senaste åren, dock att samtliga inventarier alltid skulle få avskrivas med 20 procent per år. Länsstyrelsen i Malmöhus län har framfört tanken på avskrivning med 30 procent de två första åren; från det tredje året skulle fri avskrivning gälla.

Först må anmärkas att riksskattenämndens framförda tanke måste, med hänsyn till vad i allmän lag stadgas om minimiavskrivning, kompletteras med en rätt att avskriva de två senaste årens anskaffningar med minst 10 procent per år. Länsstyrelsens i Malmöhus län förslag åter måste, för att få något värde från konjunkturpolitisk synpunkt, skärpas till överensstämmelse med vad nyss sagts. Från dessa utgångspunkter har, med rimliga antaganden rörande avskrivningsunderlagets storlek för ett i gång varande företag före ett tänkt högkonjunkturläge och vilka avskrivningar som sedan under högkonjunkturen kunde göras på äldre och nyanskaffade inventarier, inom finansdepartementet närmare undersökts den konjunkturpolitiska effekten i jämförelse med kommitténs alternativ. Det har därvid befunnits att det nyss skisserade systemet inte är bättre utan snarare sämre från konjunkturpolitisk synpunkt än 30-regeln. Härtill kommer att nettometoden inte kan infogas i systemet utan att besvärliga tillämpningssvårigheter uppkommer. Anordningen är vidare påtagligt oförmanlig för nystartade företag. Slutligen kan nämnas att 30-regeln har, i motsats till andra ifrågasatta system, den fördelen att den i ett extremt

högkonjunkturläge kan skärpas, nämligen på så sätt att initialavskrivningen på nyanskaffade inventarier kan sänkas till exempelvis 20 procent.

Även några andra förslag till avskrivningsbegränsning har, som framgår av remissyttrandena, framförts. Jag finner emellertid intet av dessa kunna tagas under övervägande.

Mot 30-regeln har invänts att den till sin principiella konstruktion är felaktig, nämligen så till vida att den teoretiskt aldrig ger full avskrivning på varje enskild tillgång, vilket även anses belyst av nödvändigheten att till denna anknyta den förut omnämnda kompletteringsregeln. Jag kan emellertid inte finna denna invändning bärande. Just genom kompletteringsregeln blir systemet i dess helhet principiellt invändningsfritt. Och med huvudregeln har allenast avsetts att på ett synnerligen enkelt sätt ange ett för det stora antalet fall godtagbart lägsta värde, vartill inventarierna får avskrivas. Inom ramen för detta värde eller kompletteringsregeln till äventyrs lägre värde har företagen rätt att praktisera vilket teoretiskt motiverat avskrivningssystem som helst.

Det ter sig naturligt att i detta sammanhang något beröra vad professor A. ter Vehn och lektorn S. Kellgren vid handelshögskolans i Göteborg företagsekonomiska institution anfört i en förut omnämnd till finansdepartementet ingiven skrift. Det har i denna skrift gjorts gällande, att de av kommittén förordade avskrivningsreglerna och speciellt förfarandet vid utrangering av inventarier (nettometoden) skulle komma i konflikt med bokföringsmässiga grunder och aktiebolagslagens föreskrifter angående vad som skall framgå av vinst- och förlusträkningen samt de synpunkter som varit vägledande vid den ändring av aktiebolagslagen som genomfördes år 1951 efter insynskommitténs förslag. Konflikten anses bero på att kommittén sett avskrivningsproblemet och den därmed sammanhängande redovisningen endast från skattetekniska synpunkter, ehuru kommittén förutsatte, att det taxeringsmässiga restvärdet alltid skulle överensstämma med det bokföringsmässiga restvärdet.

Vid en i anledning av ter Vehns och Kellgrens påpekanden inom finansdepartementet med tillkallad företagsekonomisk expertis förd diskussion i ämnet har ansetts att något egentligt fog för den framförda kritiken knappast finns. Jag kan här även erinra om att i länsstyrelsens i Göteborgs och Bohus län avgivna remissyttrande denna kritik inte ansetts bärande. Nettometoden sådan den i kommittéförslaget utformats är utslutande att betrakta som ett uttryck för en skattemässigt medgiven rätt till extra avskrivning vid försäljning av anläggningstillgångar. Detta innefattar inte, lika litet som altemnerandet mellan 30-regeln och kompletteringsregeln, något som helst avkall från de i aktiebolagslagen uppställda reglerna och principerna för avskrivning samt redovisning av försäljningsvinster eller försäljningsförluster. Det bör hela tiden hållas i minnet att de skattemässiga avskrivningsreglerna allenast ger ett uttryck för vilket lägsta bok-

förda inventarievärde, som varje särskilt år kan av taxeringsmyndigheterna godtagas. Den skattemässigt tillåtna avskrivningsrätten är limiterad *nedåt* genom enkla schablonregler, som anger lägsta taxeringsmässigt godtagbara värde på inventarierna *i deras helhet*. Annat är uppenbarligen inte avsett med skattereglerna.

Då jag sålunda inte kan finna några bärande invändningar anförda mot det av kommittén föreslagna avskrivningssystemet, förordar jag att detta lägges till grund för lagstiftning i ämnet.

Det är självfallet, att från rent deklarations- och taxeringsmässiga synpunkter intet system är så enkelt och friktionsfritt i tillämpningen som en helt fri avskrivningsrätt. De remissinstanser som, främst på andra grunder, velat avvisa tanken på en åtstramad avskrivningsrätt har velat göra gällande — utan att framföra något alternativ eller godtagbart sådant till kommittéförslaget — att detta skulle medföra stora tillämpningssvårigheter. Jag kan inte finna att dessa invändningar har större fog.

Vad som här invänts är främst att svårigheter uppkommer vid gränsdragningen dels mellan s. k. treårsinventarier — anskaffningskostnaden för dessa får föras på omkostnadskontot och alltså omedelbart avskrivas — och andra inventarier samt dels mellan omedelbart avdragsgilla reparationsarbeten på inventarierna och sådana kostnader för förbättringar som skall aktiveras och avdragas enligt 30-regeln. Dessa gränsdragningar har alltid funnits, nämligen när det gäller avskrivningar hos enskilda rörelseidkare och hos bolag som tillämpar bunden avskrivning. Efter vad som upplyses från taxeringsmyndigheterna har meningsmotsättningar i dessa fall inte förekommit i större omfattning. I några remissyttranden från länsstyrelserna har i avseende å investeringsavgiften, där denna gränsdragning hade en mycket större faktisk innebörd, sagts att tillämpningssvårigheterna inte varit särskilt betydande. Då jag även är beredd förordna en uppmjukning av kommittéförslaget i avseende å rätten att framdeles utnyttja för stora avskrivningar, som gjorts ett år och då föranlett taxeringshöjning, blir innebörden av förevarande kritik ytterligare reducerad.

I sistnämnda hänseende innebär kommitténs förslag som huvudregel att en i räkenskaperna verkställd för stor inventarieavskrivning, som föranleder tillägg vid den skattemässiga inkomstberäkningen, skall anses vara ett vid taxeringen definitivt förlorat avdrag. Med denna regel — som har sin motsvarighet i nuvarande provisorium där därjämte föreskrives att för hög räkenskapsmässig avskrivning kan medföra att företaget förlorar sin, om än begränsade, fria avskrivningsrätt — har åsyftats att skapa garantier för att företagen inte gör skattemässigt ej tillåtna avdrag. Med tanke på de fall, där tvekan kan råda om gränserna för avskrivningsrätten, har kommittén emellertid tillika förordat att taxeringsmyndigheterna efter

prövning av omständigheterna skulle äga medge företaget rätt att under de följande fyra åren åtnjuta avdrag för den otillåtna överavskrivningen.

Vissa remissinstanser har riktat erinringar mot den diskretionära prövning, som kommittén velat i nu angivet hänseende ålägga taxeringsmyndigheterna. Därvid har framhållits, att myndigheterna skulle ställas inför vanskliga avgöranden och att tvistigheter lätt kunde uppkomma. Jag delar denna uppfattning och anser mig kunna förorda, att alla överavskrivningar skall utan särskild prövning få taxeringsmässigt utnyttjas på sätt kommittén för vissa fall förordat. Det synes mig knappast troligt att en så utformad regel skulle i större omfattning medföra missbruk. Oriktiga deklara-tionsuppgifter kan ju, som kammarrätten erinrat, i vissa fall föranleda ansvarspåföljd.

I anledning av vad några remissinstanser påpekat därom att det extra avdraget enligt nettometoden får, sådan kommitténs författningstext utformats, utnyttjas för avskrivning å såväl äldre som nyanskaffade inventarier medan en passus i kommitténs motivering närmast antyder att denna extra avskrivning blott skulle få ske å sistnämnda inventarier, får jag framhålla att den förstnämnda tolkningen är den riktiga. Annat torde inte heller ha av kommittén avsetts.

Kommittén har med verkställda uträkningar visat, att om 30-regeln i stället för fri avskrivning gällt för 1950, skatteunderlaget inom industrin skulle för detta år ha varit ca 250 miljoner kronor högre än vad som var fallet. Härtill kommer sedan överavskrivningar hos bolag och ekonomiska föreningar inom andra områden av näringslivet än industrin. Kommittén har ock påvisat att en betydande effekt skulle uppnåtts i enskilda fall. Jag hänvisar till kommitténs anförda exempel.

Väl kan sägas att en avsevärt större effekt skulle uppnåtts om i stället för 30-regeln planenlig avskrivning gällt. Av skäl jag förut framhållit bör man emellertid enligt min mening inte gå längre än till en åtstramning i den fria avskrivningsrätten. Jag delar å andra sidan inte den mening, som från sina håll framförts, att effekten av 30-regeln skulle vara så ringa att från konjunkturpolitisk synpunkt något värde av regeln inte skulle följa. Ett ökat skatteuttag av bolag och föreningar med ca 150 miljoner kronor för 1950 års vinster skulle självfallet haft sin givna konjunkturpolitiska betydelse.

Om ett företag ett år inte helt utnyttjar medgiven avskrivning, följer härav ett motsvarande högre bokvärde å inventarierna och följaktligen större avskrivningsmöjlighet framdeles. Från några håll har likväl ifrågasatts en ytterligare rätt att förskjuta ett avdrag från ett år till ett annat. Jag kan inte förorda särskilda regler med sådan innebörd. Av det nyss

sagda framgår, att systemet automatiskt medför en förskjutning i avskrivningsrätten, så att all anskaffningskostnad kan under några följande år avskrivas. Att härutöver medge ytterligare förskjutningsrätt, exempelvis så att vad som ett år inte utnyttjats skulle få i sin helhet utnyttjas redan nästföljande år, synes — så liberalt som reglerna utformats — inte påkallat och skulle därjämte inte obetydligt komplicera systemet.

Ej heller kan jag, som i något remissyttrande ifrågasatts, förorda regler om rätt till extra avskrivning efter dispens av riksskattenämnden.

Som jag förut framhållit, finner jag det önskvärt med samma avskrivningsregler för aktiebolag och ekonomiska föreningar som för andra rörelseidkare. Åtskilliga remissinstanser har uttalat sig härför och några tekniska hinder för en sådan reform torde inte föreligga. Väl kan sägas att införandet av 30-regeln för sistnämnda grupp av skattskyldiga inte gynnar de konjunkturpolitiska synpunkterna; den planenliga avskrivningen är självfallet från dessa synpunkter att föredraga. Å andra sidan torde en möjlighet till snabbare avskrivning för enskilda rörelseidkare knappast föranleda mer vägande invändningar av konjunkturpolitisk art.

Om 30-regeln torde också kunna sägas, att den är väl lämpad för enskilda rörelseidkare. Metoden är enkel att tillämpa och företagsekonomiskt att föredraga framför planenlig avskrivning. Tvister om avskrivningsprocent, nettometodens tillämplighet m. m. skulle undslippas även för denna grupp av skattskyldiga. En given förutsättning är att vad som inflyter vid inventarieförsäljning skall utgöra skattepliktig inkomst, precis som nu är fallet för aktiebolag och ekonomiska föreningar. En sådan utvidgning av inkomstbegreppet skedde för de fysiska personernas vidkommande redan för några år sedan, dock att denna utvidgning inte har avseende å intäkt av fartygsförsäljning. Sistnämnda inskränkning sammanhänger med att avskrivning enligt nettometoden ej lagfästs beträffande fysiska personer. När denna metod nu blir automatiskt tillämplig för den som övergår till avskrivning enligt 30-regeln, bör hinder ej möta att genomgående utvidga inkomstbegreppet på antytt sätt för nu ifrågavarande skattskyldiga och följaktligen medge även delägare i partrederier, fiskare och liknande skattskyldiga den snabbare avskrivningsrätten enligt 30-regeln. Å andra sidan måste fortfarande gälla att skattskyldig som så önskar får kvarstå på planenlig avskrivning. För sådant fall bör beskattning av inkomst vid försäljning o. likn. av inventarier ske i enlighet med vad nu gäller. Det får givetvis förutsättas att fysisk person, innan han övergår till avskrivning enligt 30-regeln, gör klart för sig de härmed förenade konsekvenserna.

Helt förutsättningslöst kan 30-regeln emellertid inte få gälla för fysiska personer och därmed jämställda skattskyldiga, lika litet som för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Det måste, såsom nu gäller för sistnämnda skattskyldiga, krävas att vederbörande har ordnad bokföring, som avslutas

medelst vinst- och förlustkonto, och rätt att utnyttja 30-regeln bör tillkomma skattskyldig endast efter en prövning av beskattningsnämnd utifrån nyssnämnda krav. De villkor, som f. n. finns angivna i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, skall självfallet generellt gälla för rätt till avskrivning enligt 30-regeln. För avdrag vid taxeringen enligt denna regel får också genomgående krävas att motsvarande avskrivning skett i räkenskaperna.

Det är möjligt, att — som länsstyrelsen i Malmöhus län påpekat — ett pendlande mellan fri och planenlig avskrivning av vissa skattskyldiga utnyttjats i avsikt att vinna fördelar. Jag är likväl inte beredd förorda en uttrycklig föreskrift mot rätt att återgå till planenlig avskrivning; det torde i själva verket vara helt uteslutet att meddela en sådan bestämmelse. Då det å andra sidan uppenbarligen inte är lagstiftarens mening att godtaga ett dylikt alternerande, betingat enbart av önskemålet att förskaffa sig tillfälliga förmåner, synes hinder inte böra föreligga för taxeringsmyndigheterna att i sådana fall vägra företaget en förnyad övergång till 30-regeln.

Såsom länsstyrelsen i Jönköpings län påpekat är det, synnerligast om 30-regeln skall gälla alla rörelseidkare, angeläget att köp och försäljning av inventarier redovisas på sådant sätt att full kontroll erhålles. Detta önskemål torde kunna tillgodoses genom ändamålsenligt utformade deklarationsblanketter. Det bör alltså ankomma på riksskattenämnden att närmare överväga detta vid fastställandet av blanketterna.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har erinrat om att bestämmelser saknas i skattelagarna angående värdeminskningsavdrag i förvärvskällan tjänst men att i praxis avdrag medges i förhållande till inventariernas förslitning. Vid inventariernas försäljning har, i avsaknad av bestämmelser, återvunna värdeminskningsavdrag inte kunnat beskattas, därest de avyttrade inventarierna varit i den skattskyldiges ägo mer än fem år. Länsstyrelsen efterlyser bestämmelser och vill även förorda rätt att använda netto-metoden i dessa fall.

Jag delar länsstyrelsens mening att reglerande bestämmelser för nu åsyftade fall är önskvärt, men jag är inte beredd att nu framlägga förslag i ämnet. Spörsmålet torde först få prövas av 1950 års skattelagssakkunniga eller annan utredning.

Några av remissmyndigheterna gjorda påpekanden av i huvudsak formell natur torde böra iakttagas vid författningstextens utformning.

6. Avskrivning å byggnader

Gällande bestämmelser

Avdrag för kostnaden för anskaffning av byggnad, som är avsedd att användas i ägarens rörelse, får i princip åtnjutas endast i form av årliga

värdeminskningsavdrag. Bestämmelserna härom återfinns i punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. I vissa särskilda fall får emellertid byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum, nämligen i sådana fall då fråga är om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år.

Storleken av procentsatserna för beräkningen av värdeminskningsavdraget är beroende på den förebragta utredningen om byggnadernas livslängd. Utan närmare utredning torde avdrag för värdeminskning å fabriksbyggnader merendels medgivas med 2—3 procent å anskaffningsvärdet. Efter utredning, som visar att byggnaden är underkastad särskilt stor slitning, kan högre avdrag få åtnjutas. I fråga om procentsatsernas storlek synes praxis numer intaga en något mindre restriktiv hållning än tidigare.

I fråga om byggnad har inte i anvisningarna till kommunalskattelagen, såsom fallet är beträffande inventarier, meddelats några bestämmelser om avdrag för överpris eller merkostnad. I praxis har dock sådant avdrag medgivits, då överpriset eller merkostnaden förorsakats därav att byggnad anskaffats för utnyttjande av en speciell konjunktur.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, beträffande vilken den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier och dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

Vid försäljning av byggnad, som är avsedd för stadigvarande bruk i rörelse, hänföres köpeskillingen för byggnaden inte till intäkt av rörelse — inte ens till den del som motsvaras av vid taxeringen tidigare åtnjutna avdrag för värdeminskning. Intäkten blir hänförlig till tillfällig förvärvsverksamhet. Om influtet belopp blir skattepliktigt eller inte bedömes sålunda enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning vid försäljning av fast egendom. Är däremot byggnad att anse som varulager utgör givetvis köpeskillingen intäkt av rörelse.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller att i direktiven för utredningsarbetet inte angivits, att kommittén hade att verkställa översyn även av bestämmelserna rörande avskrivning å byggnader. Kommittén hade likväl ansett sig i viss utsträckning böra pröva denna avskrivningsfråga, då understundom gjorts gällande att avskrivningsreglerna för byggnader och därpå grundad praxis inte inneburit ett tillräckligt tillgodoseende av föreliggande avskrivningsbehov, främst med hänsyn till den starkt stegrade återanskaffningskostnaden. Därjämte hade gjorts gällande, att en begränsning i den fria avskrivningen å inventarier skulle motivera en uppmjukning av de för byggnader gällande avskrivningsreglerna, nämligen med hänsyn till att den fria av-

skrivningsrätten å inventarier kunnat i vissa fall utnyttjas i sådan omfattning att en kompensation erhållits för en såsom otillräcklig ansedd avskrivning å byggnader.

Till en början erinrar kommittén om att i samband med att den fria avskrivningsrätten infördes år 1938 på förslag närmast av 1936 års skattekommitté även frågan om en friare avskrivningsrätt å byggnader prövades. Därvid ansågs en uppmjukning av de för byggnad gällande avskrivningsreglerna förutsätta en utvidgning av inkomstbegreppet på så sätt att vid avyttring återbekomna förut avskrivna belopp blev beskattade. Då sådan beskattning på anförda skäl inte ansågs kunna föreskrivas, bortföll även möjligheten till uppmjukning av de för byggnad gällande avskrivningsreglerna. Skattekommittén betecknade kontrasten mellan den större friheten i fråga om inventarier och strängheten beträffande byggnader såsom beklaglig.

Därefter anføres att vad angick den sist anförda omständigheten, vilken fick anses innebära att de olikartade avskrivningsreglerna på byggnader och inventarier på sitt sätt ansågs kunna innefatta en orättvisa olika skattskyldiga emellan och tillika understundom medverkade till en snedvridning av investeringsverksamheten, denna självfallet förlorade i betydelse därest en begränsad fri avskrivning å inventarier genomfördes. Den friare avskrivningsrätten beträffande inventarier gällde för övrigt endast aktiebolag och ekonomiska föreningar under det att de för byggnader gällande avskrivningsreglerna avsåg samtliga skattskyldiga, vilket alltså innebar att kompenserande meravskrivningar å inventarier endast stått vissa skattskyldiga till buds. Frågan om rätt till avdrag vid taxeringen för värdeminskning av byggnader borde alltså enligt kommitténs mening bedömas såsom en väsentligen fristående fråga.

Det spörsmål, till vilket kommittén sålunda i detta sammanhang haft att taga ställning, var om den nu gällande lagstiftningen kunde anses medge tillräckliga avdrag för värdeminskning.

Kommittén framhåller, att det i fråga om byggnader med hänsyn till att det i regel gällde mycket stora och långvariga investeringar var motiverat, att kostnaden fördelades över en betydligt längre period än när det gällde maskiner och inventarier. Någon form av bunden avskrivning måste med hänsyn härtill komma till användning. Annan mening härom hade inte heller yppats inom kommittén. Det spörsmål som diskuterats hänförde sig väsentligen till frågan huruvida avskrivningen skulle beräknas på annat värde än anskaffningskostnaden och om i praxis använda procenttal för avskrivningens beräkning kunde anses tillfyllest.

Vad först beträffade frågan om avskrivning å återanskaffningsvärdet (nuvärdet) syntes detta spörsmål, anför kommittén, inte ha närmare uppmärksamrats i samband med 1938 års lagstiftning. Detta problem förelåg

väl redan då men hade förts fram i diskussionen på allvar först under senare år i samband med den under och efter det senaste världskriget höjda kostnadsnivån. För kommittén framstod det visserligen såsom uppenbart att frågan om avskrivning å nuvärdet beträffande byggnader inte till alla delar var jämförbar med motsvarande spörsmål beträffande inventarier. Någon prisstegringen kompensera överavskrivning lämnade nämligen gällande avskrivningsregler beträffande byggnader merendels inte något utrymme för. Därtill kom att skillnaden mellan anskaffnings- och återanskaffningskostnader kunde bli mycket betydande på grund av byggnadernas normalt längre varaktighetstid. Å andra sidan förelåg i fråga om byggnader moment som minskade frågans betydelse. Mera sällan torde sålunda förekomma att en industribyggnad helt utrangerades och ersattes av nybyggnad. Betydligt vanligare torde vara att den äldre byggnaden om- eller tillbyggdes, ofta i olika etapper. Härigenom erhöi vad av den ursprungliga byggnaden återstod ett ökat värde och en längre varaktighetstid. Det skulle ej heller förbises, att genom omfattande vid taxeringen avdragsgilla reparationsarbeten byggnaderna ofta bibehölles eller understundom rent av ökade i värde. Vidare kunde på grund av den långa brukstiden både stigande och sjunkande priser hinna avlösa varandra, varför ofta intet kunde med större bestämdhet förutses beträffande kostnadsnivån vid det framtida tillfälle, då byggnaden till äventyrs utrangerades och ersattes med en ny.

Därefter framhålls, att i likhet med vad fallet var beträffande inventarier kommittén vidare måste konstatera, att det varken från teoretiska eller praktiska utgångspunkter förelåg någon enhetlig uppfattning i frågan om det berättigade i att beräkna avskrivning å byggnad å nuvärdet. Om emellertid en regel av sådan innebörd skulle upptagas, borde härav följa att vid stigande penningvärde eller av annan anledning sjunkande byggnadskostnader avskrivningarna minskades motsvarande.

Oavsett vilken inställning man än hade till berörda spörsmål, måste det enligt kommitténs uppfattning av praktiska skäl vara uteslutet att i ett permanent avskrivningssystem lägga återanskaffningsvärdet till grund för beräkningen av den årliga avskrivningen. Vad kommittén anført beträffande de tekniska svårigheterna att bestämma återanskaffningsvärdet å inventarier gällde i lika mån i fråga om byggnader. Härtill kom att en avskrivning å nuvärdet med nödvändighet förutsatte en sådan utvidgning av inkomstbegreppet vid försäljning av byggnader som man i tidigare sammanhang inte funnit möjlig att genomföra.

Härtill fogar kommittén att en avskrivning å nuvärdet kunde inge vissa betänkligheter även från konjunkturpolitisk synpunkt. Då prisstegring regelmässigt inträdde under högkonjunktur, skulle avskrivning å nuvärdet öka avskrivningsbeloppen och följaktligen förstärka företagens likviditet i ett läge, då detta inte var önskvärt av konjunkturpolitiska skäl. Det borde

uppmärksammas att de avskrivningar, varom i förevarande sammanhang var tal, ofta uppgick till mycket betydande belopp. Kommittén fann alltså att en avskrivning å nuvärdet i fråga om byggnader inte var förenlig med de konjunkturpolitiska synpunkter som kommittén hade att anlägga vid fullgörandet av sitt utredningsuppdrag.

Vad därefter gällde frågan om de procentsatser efter vilka avskrivningarna skulle beräknas kunde uppmärksammas, yttrar kommittén, att en högre avskrivningsprocent i sin mån kunde anses innefatta ett efterkommande av önskemålet om visst hänsynstagande till ökade återanskaffningskostnader. I överensstämmelse med de överväganden som gjordes i samband med 1938 års lagstiftning fann kommittén att även vid en uppmjukning av avskrivningsreglerna i form av höjda procentsatser inkomstbegreppet måste utvidgas till att omfatta åtminstone de vid avyttring återbekomna tidigare åtnjutna värdeminskningsavdragen. Förutom att i många fall en för en dylik beskattning erforderlig utredning inte kunde presteras av de skattskyldiga, något som redan det måste inge starka betänkligheter mot en utvidgning av inkomstbegreppet, var enligt kommitténs mening åtskilliga andra svårlosta spörsmål förenade med en lagstiftning av antydd innebörd. En av dessa frågor var huruvida beskattningen skulle omfatta jämväl värdestegring å mark; ett spörsmål som enligt gällande rätt vunnit sin lösning enligt realisationsvinstprincipen. Om värdestegring på mark skulle undantagas från beskattning mötte komplicerade problem, när det gällde att fastställa huru stor del av för en fastighet erlagd köpeskilling respektive uppburen ersättning som belöpte å marken och huru stor del som avsåg byggnaden. Vidare kunde framhållas, att vid den ifrågasatta utvidgningen av inkomstbegreppet en fastighetsförsäljning ofta skulle utlösa sådan beskattningseffekt att förutsättningarna för en reinvestering i hög grad skulle försämrats. Överhuvud skulle beskattningseffekten i enskilda fall kunna bli av sådan storleksordning att allvarliga betänkligheter måste inställa sig.

Härefter anför kommittén följande.

Även om det skulle vara möjligt att lösa frågan om utvidgning av inkomstbegreppet, måste likväl en verklig uppmjukning av avskrivningsreglerna för byggnader i form av väsentligt högre procenttal för avskrivningens beräkning föränlida ungefär samma invändningar ur konjunkturpolitisk synpunkt som en avskrivning å nuvärdet. Det kan anmärkas att enligt den offentliga statistiken det år 1952 taxerade byggnadsvärdet för svenska aktiebolag tillhöriga fastigheter utgjorde ca 9 miljarder kronor. Någon motsvarande uppgift beträffande ekonomiska föreningar finns ej. Om här bortses från att avskrivningen ofta i stället grundas på den i många fall högre anskaffningskostnaden och om man räknar en årlig avskrivning med 2 procent erhålles ett sammanlagt värdeminskningsavdrag av ca 180 miljoner kronor. Om man tänker sig ett stadgande av innebörd att värdeminskningsavdraget skulle få beräknas efter ett dubbelt så högt procent-

tal skulle följaktligen avskrivningsbeloppen öka med likaledes ca 180 miljoner kronor. Väl skulle en friare avskrivning å byggnader än för närvarande möjligen inte i och för sig stimulera till ökade investeringar just i byggnader under högkonjunktur, men de genom ökade avskrivningar i företagen kvarhållna vinstmedlen, som med hänsyn till de stora värden, det är fråga om, uppenbarligen blir mycket betydande, skulle stå till företagens fria disposition för andra investeringar. Följaktligen talar även de särskilda synpunkter, som kommittén har att iakttaga, för ett bibehållande av nu gällande grunder för värdeminskningssavdrag å byggnader.

Enligt vad kommittén därefter anför borde vid bedömningen av frågan om avskrivning å byggnader beaktas att en mera väsentlig uppmjukning av de för byggnader gällande avskrivningsreglerna måste antagas minska företagens intresse för avsättning till investeringsfonder. Investeringsfonderna i deras tilltänkta utformning hade av kommittén bedömts såsom varande det inom beskattningsområdet enda mera verksamma medlet för en stimulans till investeringar i lågkonjunktur. Även från denna synpunkt kunde följaktligen invändningar riktas mot en mera väsentlig uppmjukning av avskrivningsreglerna för byggnader.

På anförda skäl kunde kommittén inte förorda ändrade grunder för beräkning av värdeminskningssavdrag å byggnad. Emellertid fann kommittén angeläget att i praxis sådana värdeminskningssavdrag medgavs, som betingades av byggnadernas ekonomiska livslängd.

Kommittén kunde inte helt frigöra sig från uppfattningen att — även om praxis under senare år i vissa fall medgivit större avdrag än tidigare — det förhållandet alltjämt förelåg, att vid bestämmandet av värdeminskningssavdragets storlek tillräcklig hänsyn inte togs till att en byggnads ekonomiska livslängd med hänsyn till teknikens snabba utveckling och produktionens därav betingade omläggning ofta väsentligt understeg den fysiska livslängden. Kommittén förordade med hänsyn härtill att en viss omredigering gjordes av bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, varigenom tydligare markerades den vikt som borde fästas vid den ekonomiska livslängden, när det gällde att fastställa skälig avskrivningsprocent.

Det får tilläggas, att vad kommittén i förevarande hänseende anfört och förordat inte föranlett någon reservation inom kommittén.

Remissyttrandena

Kommitténs uttalanden och förslag i fråga om avskrivning å byggnader har i det helt övervägande antalet yttranden *tillstyrkts* eller *lämnats utan erinran*. Den av kommittén föreslagna omredigeringen av den ifrågasatt anvisningspunkten *avstyrkes* dock av länsstyrelsen i Västerbottens län. I det av länsstyrelsen i Malmöhus län avgivna yttrandet ifrågasättes behovet av den föreslagna ändringen.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

Sedan *kammarrätten* förklarat sig intet ha att erinra mot den av kommittén föreslagna ändringen i förevarande anvisningspunkt framhålles, att den ifrågasatta uppmjukningen av föreskrifterna om värdeminskningsavdrag för byggnader kunde leda till att nu sedan åtskilliga år tillämpade procenttal för beräkning av ifrågavarande värdeminskningsavdrag kom att frångås i deklarationerna, något som kunde ge upphov till taxeringsbesvär i icke ringa omfattning. Med hänsyn till att bestämmandet av de procenttal, som skulle ligga till grund för värdeminskningsavdragens beräkning, i regel förutsatte skönsmässiga bedömningar, syntes det önskvärt, att riksskattenämnden, om de föreslagna bestämmelserna antogs, utfärdade tämligen utförliga anvisningar till ledning för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter rörande den omfattning, vari den nya lydelsen av avdragsbestämmelserna borde föranleda frågående av nu tillämpade procenttal för avdragsberäkning.

I det av *Sveriges grossistförbund* avgivna yttrandet understrykes vad kommittén anfört om att vid bestämmande av storleken av värdeminskningsavdraget för byggnad »tillräcklig hänsyn inte tages till att en byggnads ekonomiska livslängd med hänsyn till teknikens snabba utveckling och produktionens därav betingade omläggning ofta väsentligt understiger den fysiska livslängden». Enligt förbundets mening torde man med hänsyn till de problem, som var förenade med en verklig uppmjukning av avskrivningsreglerna för byggnader, i förevarande sammanhang icke komma mycket längre än till den omredigering av anvisningarna till 29 § i kommunal-skattelagen, som kommittén föreslagit.

Sveriges köpmannaförbund framhåller för detaljhandelns del angelägenheten av att i praxis de synpunkter, som legat till grund för kommitténs förslag till omredigering av anvisningspunkten, beaktades även i fråga om butiks- och lagerfastigheter, där kraven på rationalisering och modernisering numera medförde en snabbare ekonomisk värdeminskning än tidigare.

Västergötlands och norra Hallands handelskammare framhåller, att det förelåg utomordentligt stora svårigheter att komma till rätta med de spörsmål som sammanhänge med frågan om avskrivning å byggnader, inte minst vad gällde de taxeringstekniska spörsmålen. Kommittén hade lämnat frågeställningarna öppna men dock föreslagit en från näringslivets synpunkt tacknämlig omredigering i hithörande anvisningspunkt i syfte att nå bättre anpassning mellan den ekonomiska livslängden och avskrivningsprocentens storlek.

Länsstyrelsen i Västerbottens län framhåller, att de av kommittén föreslagna ändringarna för avskrivning å byggnader, använda i rörelse, fick anses som en viss uppmjukning av gällande föreskrifter och praxis. Länsstyrelsen hyste emellertid farhåga för att vid den praktiska tillämpningen

av desamma onödiga tvister skulle komma att uppstå om frågan om en byggnads ekonomiska livslängd, spörsmål som var synnerligen svårbedömliga för taxeringsmyndigheterna. Gällande bestämmelser och de i praxis tillämpade procentsatserna för avskrivning å byggnad i rörelse torde ge ett sådant godtagbart resultat, att någon ändring av bestämmelserna härutinnan inte borde ske, såvida de ej kompletterades med lämplig regel om beskattning av vinst vid försäljning av byggnad i rörelse, som innehafts mer än 10 år. Kommittén hade emellertid inte ansett sig böra föreslå någon sådan bestämmelse. Länsstyrelsen förordade därför att någon ändring inte skedde i nu gällande avskrivningsregler för byggnader.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför.

Redan nu beaktas i praxis de speciella omständigheter som kan påverka en byggnads ekonomiska livslängd. Den föreslagna omredigeringen till förmån för ökade avskrivningsprocenter innebär därför ingen saklig ändring. Behovet av förtydligande bör bedömas även mot bakgrunden av att det vid efterhandskontroll är ytterst svårt att utmönstra ombyggnadskostnader, som därför ofta lär avdragas som reparationskostnader. Vidare blir det allt vanligare, att kontorslokaler inrymmes i samma byggnadskropp som verkstäder, lager och andra egentliga driftutrymmen. Byggnader och maskiner betraktas ofta som en sammanhängande enhet. Det är vanskligt att fastställa den rätta avskrivningsprocenten för olika delar av en och samma byggnad och valet av genomsnittsprocent sker i regel till den skattskyldiges förmån. Länsstyrelsen är därför icke helt övertygad om att den ifrågasatta omredigeringen erfordras.

Några remissinstanser har framhållit önskvärdheten av att frågan om avdrag för värdeminskning å byggnader gjordes till föremål för ny utredning. Yttranden av denna innebörd har avgivits av kammarrätten, länsstyrelsen i Stockholms län, Sveriges grossistförbund, Sveriges redareförening och handelskammaren i Gävle. Även näringslivets skattedelegation, som dock inte gjort något bestämt uttalande härom, synes vara av den meningen.

Kammarrätten framhåller, att frågor om avdrag för värdeminskning å byggnader under senare år till skillnad mot vad tidigare varit fallet endast mera sällan varit föremål för taxeringsbesvär, beroende på att avdrag numera schablonmässigt medgavs enligt procenttal, i fråga om vilka en tämligen omfattande praxis förelåg. Enligt kammarrättens uppfattning hade det varit önskvärt, att frågan om ifrågavarande värdeminskningsavdrag av kommittén upptagits till något utförligare behandling, eftersom nu gällande regler och därpå grundad praxis inte alltid torde leda till fullt tillfredsställande resultat. I vissa fall medförde den starkt schabloniserade tillämpningen, att avdrag medgavs med otillräckliga belopp, under det att i andra fall medgivna avdrag inte motsvarades av verkliga kostnader. Kammarrätten ville därför uttala önskvärdheten av att bestämmelserna om avdrag för värdeminskning å byggnader i lämpligt sammanhang upptogs till ytterligare övervägande.

Länsstyrelsen i Stockholms län förklarar sig inte vara beredd förorda att högre avskrivningsprocent för värdeminskning å byggnader än som nu i praxis godtogs skulle medgivvas generellt. Frågan härom innefattade ett ämne, där disparata åsikter förelåg. Enligt länsstyrelsens mening borde detta spörsmål bli föremål för en särskild omprövning.

Handelskammaren i Gävle, som i första hand tillstyrkt den av kommittén föreslagna omredigeringen av anvisningarna, betonar önskvärdheten av att förnyad utredning företogs med sikte på att åstadkomma ytterligare uppmjukning i fråga om avskrivningsreglerna för i rörelse nyttjade byggnader. Enligt handelskammarens mening var ett beaktande av behovet att beräkna avskrivningarna på nuvärdet av särskild betydelse i fråga om detta slag av tillgångar.

Slutligen torde här få återgivvas av länsstyrelserna i Stockholms och Jönköpings län framförda ändringsförslag.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att, om vissa begränsningar av nedskrivningsrätten genomfördes beträffande tillgångsgrupper där den oreglerade värderingsrätten onekligen medfört överdrifter, det torde finnas anledning att undersöka möjligheten att uppmjuka de bestämmelser, som reglerade rätten till avdrag för utgifter för i rörelse använd fastighet. Kostnader för ändringsarbeten, som inte medförde förbättrad räntabilitet utan endast gjordes för att följa med utvecklingen och som skedde inom den tidigare fastighetsvolymen, borde kunna få avdragas i större utsträckning än som nu var fallet. En sådan utvidgning av avdragsrätten förutsatte emellertid en viss utvidgning av inkomstbegreppet, vilket emellertid knappast kunde tänkas ifrågakomma annat än beträffande juridiska personer; för fysiska personer, vilka ofta förvärvat en fastighet genom arv, skulle en sådan omläggning sannolikt icke vara möjlig.

Länsstyrelsen i Jönköpings län uttalar bl. a., att de möjligheter till engångsnedskrivningar å byggnader, som förelåg genom investeringsfonderna, aktualiserade frågan om en ändring av inkomstbegreppet. Det syntes i och för sig skäligt, att vinst vid avyttring av byggnad i rörelse samt vinst på grund av utfallen brandskadeersättning för byggnad i rörelse hänfördes till skattepliktig inkomst. De betänkligheter, som kommittén uttalat mot en sådan utsträckning av inkomstbegreppet, skulle väsentligt minskas, om vinst vid avyttring eller brand fick användas till direktnedskrivning å nybyggnader eller kvarvarande byggnader i rörelse.

I vissa fall skulle det säkerligen föreligga svårigheter att utreda det taxeringsmässiga restvärdet å byggnaderna, men erfarenheten torde ha visat, att det var möjligt att komma fram till rimliga lösningar av dessa frågor. Fördelningen av köpeskillingen på byggnadsvärde och markvärde borde härvid i de fall, då utredning härom inte förebragts, kunna ske med ledning av det taxerade byggnadsvärdet och det taxerade markvärdet.

Ett skäl, som enligt länsstyrelsens mening i synnerhet talade för en ändring av gällande inkomstbegrepp, var att det ofta beträffande industribyggnader var mycket svårt att avgöra, vad som var att hänföra till byggnad och vad som var maskiner. Därjämte var det synnerligen vanligt, att kostnader för nybyggnader och icke avdragsgilla förbättringskostnader ej aktiverades utan belastade rörelsen det år de utfördes.

Departementschefen

Gällande regler om avskrivning å byggnader är inte så utformade att de föranleder några erinringar från konjunkturpolitisk synpunkt. Att kommittén likväl upptagit bestämmelserna i fråga till behandling sammanhänger dels med att från näringslivets sida hävdas att rådande praxis är vid bestämmande av värdeminskingsavdragens storlek väl restriktiv och dels med att från samma håll gjorts gällande att en åtstramning i avskrivningen å inventarier borde motivera liberalare avskrivningsregler för byggnader. Kommittén har för egen del avvisat sistnämnda argument men funnit fog föreligga för att föreslå en sådan omredigering av ifrågavarande bestämmelser att tydligare än vad nu är fallet markeras den vikt, som bör fästas vid den ekonomiska livslängden hos en byggnad, när det gäller att fastställa skälig avskrivningsprocent. Någon egentlig ändring i nuvarande bestämmelsers principiella innebörd avses däremot inte med förslaget.

I likhet med det helt övervägande antalet remissinstanser vill jag förorda att kommitténs förslag genomföres. Huruvida det kan finnas erfordrigt att, som kammarrätten ifrågasatt, riksskattenämnden efter en författningsändring utfärdat vägledande anvisningar, kan ej nu bedömas. Det får ankomma på nämnden att pröva denna fråga.

Från några håll har förordats en fortsatt prövning av frågan om ändamålsenliga regler för byggnadsavskrivning. Jag känner mig av de anförda motiveringarna knappast övertygad om angelägenheten härav. Vad exempelvis länsstyrelsen i Stockholms län anført om teoretiskt tänkbara regler för avskrivning vid vissa till- och ombyggnader synes kunna ge anledning till både principiella och praktiska invändningar.

Som nämnts förordar jag emellertid att kommitténs föreslagna omredigering av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen godtages.

7. Värdering av varulager

Gällande bestämmelser

I 41 § kommunalskattelagen stadgas att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i lagen. I anvisningarna till nämnda paragraf an-

gives detta stadgande innebära bland annat att hänsyn skall vid inkomstberäkningen tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall för skattskyldiga som haft ordnad bokföring endast om särskilda omständigheter därtill föranleder frångås vid inkomstberäkningen.

Dessa bestämmelser anses innebära, att en värdesättning å lagret kan godkännas i taxeringshänseende därest densamma inte strider mot god köpmannased, även om värderingen i och för sig skulle vara sådan, att tvekan kan råda om den överensstämmer med vad som vanligen kan betecknas såsom gott affärsbruk. Det är endast skattskyldiga med ordnad bokföring som kan göra anspråk på att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen skall äga vitsord vid taxeringen.

I detta sammanhang torde böra omnämnas att nedskrivning av värdet å rättigheter till kontraherade ej levererade tillgångar godkännes endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljes.

Om beskattningsmyndighet frångått den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning och såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten inte för det året ånyo tages till beskattning.

Såsom bestämmelserna om varulagervärderingen utformats i kommunal-skattelagen lämnar de inte något mera bestämt svar på frågan var gränsen går för en i beskattningshänseende godtagbar nedskrivning av varulagret.

Inte heller skattedomstolarna har velat binda sig för någon fix nedre gräns i fråga om tillåten nedskrivning. Detta torde sammanhänga med att nedskrivningsbehovet är mycket olika för skilda varuslag och branscher och även kan växla högst betydligt mellan olika företag inom samma bransch. Nedskrivningsbehovet kan också variera med hänsyn till det vid varje bokslutstillfälle rådande konjunkturläget. Skattedomstolarna har därför bedömt frågan om gränsen för tillåten nedskrivning från fall till fall.

Av föreliggande rättsfall framgår, att rörelseidkare i praxis ansetts ha

en mycket vidsträckt — om än ej obegränsad — rätt att verkställa nedskrivning å varulager i rörelsen.

Det må tilläggas att om för visst beskattningsår lagret är kvantitativt oförändrat eller har ökat, varulagervärderingen torde kunna frångås endast när fråga är om ökning av dold reserv i varulagret under beskattningsåret. Däremot torde en skattskyldig om lagertillgångarna minskat inte kunna göra anspråk på att få bibehålla befintlig dold reserv. En dylik reserv lär nämligen böra upplösas i den mån lagret nedgår till sin mängd.

Ett försök att tillämpa en lägsta gräns för lagervärderingen vid inkomsttaxeringen har sedan år 1950 gjorts av mellankommunala prövningsnämnden. Den lägsta gränsen har därvid i princip angivits till 30 procent av lagrets anskaffningsvärde, i förekommande fall reducerat med hänsyn till inkurans och prisfall, som kan konstateras å balansdagen. Från denna huvudregel kan dock undantag göras. Om prisstegringen för varulagret överstiger 100 procent av förkrigspriserna medges sålunda, att den överskjutande prisstegringen först får bortskrivas. Det därefter återstående beloppet får nedskrivas med 70 procent. Är det utgående lagrets anskaffningsvärde lika stort eller större än anskaffningsvärdet för det ingående lagret medgiver nämnden att den ingående reserven räknad i kronor får bibehållas oförändrad, även om bokföringsvärdet för det utgående varulagret härigenom skulle komma att understiga 30 procent av anskaffningsvärdet. Vidare får samma procentuella nedskrivning bibehållas för det utgående varulagret som medgivits för varulagret vid beskattningsårets ingång. Dessutom anser nämnden att, om ett företag tillämpat samma värderingsprinciper under en längre följd av år, dessa värderingsprinciper ofta kan godkännas vid beskattningen. Om sålunda en skattskyldig under en längre tidsperiod konsekvent tillämpat normallagervärdering och om normallagerpriserna är skäliga, synes nämndens mening vara att en sådan värdering bör godtagas vid beskattningen, såvida varulagrets värde ej blir negativt. Även då en skattskyldig värderar varulagret efter från år till år oförändrade å-priser godtages detta, om å-priserna är rimliga.

De av mellankommunala prövningsnämnden sålunda tillämpade reglerna för lagervärdering vid inkomsttaxeringen torde ha accepterats av flertalet andra beskattningsnämnder. Därvid synes dock främst huvudregeln, d. v. s. en lägsta gräns för lagervärderingen vid 30 procent av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, ha tillämpats. Dessa värderingsregler har ännu inte kommit under beskattningsdomstolarnas prövning.

Vidare torde böra erinras om att under de senaste åren vissa inskränkningar i nedskrivningsrätten temporärt beslutats som ett led i den förda ekonomiska politiken. Sålunda antog 1951 års vårriksdag förordningen

den 30 mars 1951, nr 151, om investeringsskatt och samma års höstriksdag förordningen den 14 december 1951 (nr 795) med tillfälliga bestämmelser om värdering av varulager vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt.

Bestämmelserna i förordningen om investeringsskatt, vilka här beröres endast i vad avser investeringar i varulager, innebar i princip att en särskild skatt skulle erläggas av rörelseidkare, som under år 1951 ökat sitt varulager. Skatt utgick emellertid endast om vid lagerökning den dolda reserven — skillnaden mellan anskaffningsvärde och bokfört värde — samtidigt ökat; skatten beräknades till 10 procent av ett beskattningsbart belopp, som motsvarade reservökningen eller, om värdet av lagerökningen var lägre, sistnämnda värde. Beräkning av värdet av lagerökning och av ökning av dold reserv skulle därvid i regel ske vid jämförelse med lagret vid 1949 års utgång. En reservökning, som tillskapats genom att till investeringsfond avsätta medel tagits i anspråk, föranledde inte taxering till investeringsskatt. Bestämmelserna om investeringsskatt var inte tillämpliga på rörelseidkare med omsättning understigande 300 000 kronor för år.

Den tillfälliga förordningen om värdering av varulager, som antogs av 1951 års höstriksdag, avsåg samtliga rörelseidkare samt skulle gälla vid 1953 och 1954 års taxeringar. Förordningens bestämmelser kom emellertid aldrig att tillämpas enär 1952 års riksdag med hänsyn till det ändrade ekonomiska läget upphävde förordningen innan densamma trätt i tillämpning. Samtidigt antog sistnämnda års riksdag en förordning (SFS 755/1952) med bestämmelser om värdering av varulager vid 1954 års taxering. Även denna förordning upphävdes emellertid innan densamma hunnit tillämpas. Avsikten med dessa tillfälliga bestämmelser var att begränsa investeringar i lager i förvärvskällan rörelse genom att förhindra att lagerökningar skulle delvis kunna finansieras med obeskattade vinstmedel. Förordningarna avsågs sålunda tillämpliga om rörelseidkare vid utgången av de mot ovan nämnda taxeringsår svarande beskattningsåren ökat sitt varulager i jämförelse med varulagret vid utgången av det beskattningsår, som gått till ända närmast före den 1 mars 1952 respektive före den 1 mars 1953, det s. k. jämförelselagret. Huvudregeln var att vid lagerökning fick den dolda reserven inte öka. Hade den dolda reserven i sådant fall ökat, skulle i princip ett belopp motsvarande reservökningen tilläggas nettointäkten av rörelse. Vid beräkningen av detta tillägg fanns emellertid vissa spärregler. Tillägget fick sålunda inte överstiga värdet av lagerökningen. Man hade med andra ord velat förhindra just möjligheten att nedskryva lagerökningen. För att möjliggöra en viss konsolidering för nystartade företag och företag med små jämförelselager hade den modifikation föreskrivits, att en nedskrivning till 50 procent av lagrets (åter-)anskaffningsvärde alltid var tillåten. Tillägget fick i enlighet härmed inte överstiga ett belopp motsvarande skillnaden mellan, å ena sidan, hälften av det lägre

12 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena å lagret vid beskattnings-årets utgång och, å andra sidan, det bokförda värdet av samma lager.

Särskilda inventeringsbestämmelser. Kommunalskattelagen innehåller inte några regler om inventering av varulager. I samband med avvecklingen av krigskonjunkturbeskattningen meddelades emellertid av 1945 års riksdag vissa bestämmelser i detta ämne att tillfälligt gälla. För att i möjligaste mån skapa garantier för att hela lagret medtogs i inventariet föreskrevs nämligen i en förordning med särskilda bestämmelser angående inventering av varulager i samband med krigskonjunkturbeskattningens avveckling (SFS 777/1945) att i regel två i inventeringen deltagande personer skulle å inventariet teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att vid inventeringen inte någon lagertillgång uppsåtligen undantagits. För att hindra att inneliggande varulager värderades för lågt föreskrevs vidare, att i inventariet skulle för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning och förbrukning i rörelse, angivas anskaffningsvärdet eller dagspriset vid bokslutstillfället (återanskaffningsvärdet). Den skattskyldige ägde dock om han så önskade i stället angiva utförsäljningspriset, nämligen under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kunde på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset. Om en skattskyldig vid tidigare inventeringar regelmässigt tillämpat annan tillförlitlig värderingsmetod, fick den skattskyldige även vid 1945 års inventering angiva värdena enligt denna metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inneliggande lager kunde på ett tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.

Företagsbeskattningskommittén

Av kommittén verkställd undersökning av lagernedskrivningar. I betänkandet redovisas en av företagsbeskattningskommittén verkställd undersökning av lagervärderingen i ca 4 700 aktiebolag och ekonomiska föreningar på grundval av de av dessa skattskyldiga år 1952 avgivna deklarationerna för taxering till investeringsskatt. Från den i betänkandet (s. 178—201) lämnade redogörelsen, vartill i övrigt hänvisas, torde följande få återges.

Det undersökta materialet utgöres av uppgifter angående lagervärden m. m. som lämnats av aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilkas styrelse har sitt säte inom Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands och Västernorrlands län samt därjämte av vissa aktiebolag, vilkas styrelse har sitt säte i Stockholms stad. Av bolag, vilkas styrelse har sitt säte i nämnda stad, har medtagits bolag inom fyra av stadens åtta bolagstaxeringsdistrikt.

Beträffande det undersökta materialets representativitet anför kommittén.

Genom att uppgifter hämtats från samtliga ifrågakommande aktiebolag och ekonomiska föreningar från län i skilda delar av landet har en viss garanti vunnits för att de olika branscherna är tillfredsställande representerade.

Beträffande industrin torde den omständigheten att uppgifterna endast avser aktiebolag och ekonomiska föreningar knappast minska materialets representativitet, enär industriföretag av någon betydelse i regel drives i form av aktiebolag.

Även företag inom grosshandeln drives i så stor utsträckning såsom aktiebolag eller ekonomiska föreningar att materialet, trots dess begränsning till dylika juridiska personer, torde vara tillräckligt belysande.

För detaljhandeln däremot kan materialet inte sägas vara representativt, men det bör dock kunna ge en viss ledning för bedömning av lagernedskrivningen inom denna del av handeln.

Enligt kommitténs beräkning kan antagas att det undersökta materialet för industrins del omfattar mellan 30 och 40 procent av hela industrin med hänsyn till lagerhållningen. Beträffande gross- och detaljhandeln är i avsaknad av jämförbar statistik någon motsvarande bedömning svår att göra.

Från deklarationerna till investeringsskatt har uppgift bl. a. hämtats i fråga om varulagren vid 1949 och 1951 års — eller motsvarande räkenskapsårs — utgång beträffande anskaffnings- och bokföringsvärdena. Med anskaffningsvärde förstås här det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena (lagret värderas efter lägsta värdets princip) och efter avdrag för inkurans. I de fall inkuransavdraget angivits i deklarationerna har även uppgift härom insamlats.

I en kommentar till undersökningen framhåller kommittén att, då undersökningen byggde på uppgifter, som lämnats i deklarationer till ledning för taxering och uppgifterna varit mycket svårkontrollerbara och i hög grad beroende på vederbörande företags eget bedömande, man inte kunde bortse från att de av företagen gjorda beräkningarna inte var helt rättvisande. Man måste sålunda räkna med, att då det gällt att beräkna t. ex. inkuransavdrag och prisstegring detta kunde ha skett så att beräkningen varit till företagens förmån vid taxeringen. Det hade nämligen legat i företagens intresse att visa att lagerökningen och reservökningen i lagren mellan åren 1949 och 1951 varit så liten som möjligt. Härav följde att företagen hade intresse av att visa ett högt anskaffningsvärde å 1949 års lager och således ett litet inkuransavdrag i detta lager, en hög prisstegring mellan 1949 och 1951 samt ett lågt anskaffningsvärde å 1951 års lager och således ett stort inkuransavdrag i detta lager. Man kunde inte bortse från att detta kunde ha påverkat de lämnade uppgifterna.

Kommittén framhåller vidare, att det borde observeras att skillnaden mellan anskaffningsvärde och bokfört värde inte alltid behövde i sin helhet ha föranletts av en egentlig nedvärdering. Även om uttrycket nedskrivning för enkelhetens skull användes för att beteckna differensen mellan nyss angivna värden, fick detta uttryck täcka även den del av differensen som kunde ha föranletts av en prisstegring å lagertillgångarna.

Undersökningen visar bl. a. att nedskrivningen vid 1951 års utgång i kronor räknad var betydande och uppgick till sammanlagt mer än 4 miljarder kronor. Då det undersökta materialet enligt kommitténs uppskattning knappast kan omfatta mer än $\frac{1}{5}$ av lagerhållningen hos samtliga landets företag (undersökningen omfattar t. ex. endast en ringa del av detaljhandeln) räknar kommittén med att den sammanlagda nedskrivningen av lagerhållningen vid 1951 års slut utgjorde mellan 10 och 20 miljarder kronor.

Kommittén erinrar i detta sammanhang om att prisstegringen under åren 1950 och 1951 uppgick till mer än 30 procent. Å andra sidan påpekar kommittén att enligt den verkställda undersökningen skillnaden mellan anskaffningsvärde och bokfört värde år 1949 uppgick till sammanlagt ca 3 miljarder kronor. Detta innebär, anför kommittén, att den sammanlagda nedskrivningen vid utgången av år 1949 inte mera avsevärt kan ha understigit motsvarande nedskrivningar år 1951.

Av den verkställda undersökningen finner man att den procentuella nedskrivningen i förhållande till lagrens anskaffningsvärden obetydligt förändrats mellan 1949 och 1951. För industrin inkl. byggnadsverksamheten har den procentuella nedskrivningen något ökat, för grosshandel och detaljhandel något minskat. De framkomna procenttalen är för industrin 56 resp. 58, för grosshandeln 53 resp. 50 och för detaljhandeln 58 resp. 52.

Kommittén har även undersökt den genomsnittliga procentuella nedskrivningen inom olika branscher inom industrin, grosshandeln och detaljhandeln. Den procentuella nedskrivningen för olika branscher företer betydande avvikelser från de nyss angivna genomsnittssiffrorna.

Vad beträffar industrin ligger nedskrivningsprocenten — om man bortser från byggnadsverksamhet, livsmedelsindustri och kraft-, belysnings- och vattenverk, där nedskrivningen inte är jämförbar med läget inom andra områden — mellan 50 och 70 procent av anskaffningsvärdena. Största nedskrivningsprocenten visar pappers- och grafisk industri, 78 procent, samt textil- och beklädnadsindustri, 63 procent.

Även grosshandeln utvisar — fränsett ett par branscher — en variation i nedskrivningsprocenten mellan 50—70 procent. Nedskrivningsprocenten är dock i stort sett något lägre än för industrin.

Nedskrivningsprocenten inom detaljhandeln synes i regel ligga något över motsvarande nedskrivningsprocent för grosshandeln.

För såväl industri som gross- och detaljhandel framgår av utredningen att den procentuella nedskrivningen i stort sett är större hos företag med stora lager än hos företag med mindre lager.

Vidare visar utredningen, om man går till de enskilda företagen, att nedskrivningsprocenten varierar mycket mellan olika företag även inom samma bransch. Ett inte ringa antal företag har högre nedskrivningsprocent än 70, d. v. s. de har gjort större nedskrivning än som mellankommunala prövningsnämnden enligt huvudregeln medger. Utredningen ger emellertid

också vid handen att hos många företag skulle nedskrivningen vara ganska obetydlig. De stora procentuella nedskrivningarna finns hos de gamla företagen och hos dessa främst hos dem med stora lager. Även i andra åldersgrupper är tendensen, som förut berörts, den att ju större lagren är desto större är nedskrivningsprocenten.

Det torde böra framhållas att den i det föregående angivna lagernedskrivningen beräknats å anskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans.

Beträffande verkställda inkuransavdrag framgår av utredningen att endast en del företag öppet redovisat inkuransavdragen. Avdragen visar stor spridning även då det gäller företag inom en och samma bransch.

Kommitténs överväganden och förslag. Kommittén erinrar till en början om att i utredningsdirektiven hade framhållits att det i fråga om varulagervärderingen kunde vara lämpligt att undersöka huruvida bestämmelser kunde utarbetas som motverkade spekulativa investeringar i lager under tider då en viss återhållsamhet i lageranskaffningarna bedömdes såsom från samhällets synpunkt önskvärd. Möjligen borde reglerna därvid utformas så att de allenast riktade sig mot direkta lagerökningar. Vidare hade framhållits, att bestämmelserna närmast syntes böra ha karaktär av en beredskapslagstiftning, som av statsmakterna kunde förklaras skola gälla för en viss förestående tidsperiod.

Härefter anför kommittén följande.

Såsom skattelagarnas värderingsregler beträffande varulager kommit att tillämpas i praxis, d. v. s. att en mycket långt gående nedvärdering tillåtes, kan reglerna inte anses fylla de krav som från konjunkturpolitisk synpunkt bör uppställas, nämligen att de inte skall verka direkt investeringsstimulerande i högkonjunkturlägen. Sådana inte önskvärda verkningar av värderingsreglerna kan som i direktiven antytts motverkas genom särskilda bestämmelser som sättes i kraft när en återhållsamhet i investeringar är från samhällets synpunkt önskvärd. Då det emellertid som kommittén i tidigare sammanhang framhållit ofta är svårt att avgöra när dylika bestämmelser skall börja tillämpas, kan skattelagarnas värderingsregler i ett tidigt skede av en högkonjunktur, innan beredskapslagstiftningen satts in, stimulera och underlätta investeringar i sådan omfattning att svårigheter därigenom kan uppkomma att i ett senare läge bemästra de inflationistiska tendenserna i högkonjunkturen. Därtill kommer att en beredskapslagstiftning på detta område torde bli nödvändig att utforma på det sätt, att en före ikraftträdandet av denna lagstiftning på grundval av de permanenta värderingsreglerna bildad reserv får bibehållas. Om de permanenta bestämmelserna tillåtit en mycket betydande nedskrivning, har företagen därigenom fått större möjlighet att öka lagret även om beredskapslagstiftningen inte skulle tillåta en nedskrivning av lagerökningen. Det bör nämligen uppmärksammas att företagets likviditet förbättrats genom den minskning av skatten som erhållits genom nedskrivningen och att företaget genom den stora reserven i lagret fått möjlighet att även efter en lagerökning, som ej får nedskrivas, hålla lagret i dess helhet bokfört i betryggande värde. Därjämte må framhållas att de medel, som genom lagernedskrivningar frigöres, kan disponeras även för andra investeringar än i varulager, t. ex. i inventarier. Som framgår av vad som anförts i samband med

redogörelsen för kommitténs lagerundersökning kan de medel varom här är fråga uppgå till synnerligen stora belopp. De skäl, som kommittén anfört för en permanent begränsning av den fria avskrivningsrätten beträffande inventarier, kan därför och i än större utsträckning återopas även för restriktivare permanenta värderingsregler i fråga om varulager.

Kommittén tillägger, att då nuvarande värderingsregler avseende varulager infördes i skattelagarna år 1928 lagstiftaren knappast torde ha räknat med att de skulle innebära möjlighet till en så långt gående nedvärdering som praxis numera tillät. Begreppet god köpmannased när det gällde varulagervärdering hade i hög grad påverkats av skattetrycket i förening med frånvaron av en i skattelagstiftningen angiven nedre gräns för värderingen. Det torde numera över huvud vara svårt att hävda att en nedvärdering gått så långt att den kunde sägas strida mot god köpmannased. I andra länder med striktare värderingsregler i skattelagstiftningen, t. ex. i England, torde en sådan lagervärdering som regelmässigt tillämpades av svenska företag anses direkt strida mot vad där ansågs som god köpmannased.

Frånvaron av mera preciserade lagervärderingsregler i skattelagarna hade, enligt vad därefter anföres, medfört, att den skattskyldiges värdesättning i allmänhet godtagits av beskattningsnämnderna. Frågor rörande tillämpningen av värderingsbestämmelserna avseende varulager hade mycket sällan kommit under beskattningsdomstolarnas prövning. Detta berodde även därpå att tillförlitliga uppgifter angående företagens lagervärdering mera sällan stått taxeringsmyndigheterna till buds. Endast i undantagsfall redovisade företagen öppet i balansräkningen de nedvärderingar som verkstälts. Från taxeringsmyndigheternas sida hade framhållits, att även vid direkta förfrågningar svårigheter understundom förelegat att erhålla tillfredsställande uppgifter. Företagen framhöll att inventeringen inte var så verkställd att de utan ett mycket tidskrävande arbete kunde framräkna anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet för lagren. Otvivelaktigt förelåg en strävan hos många företag att hålla lagervärderingen dold för insyn. Bristen på klara upplysningar beträffande lagret skapade ofta överdrivna föreställningar om förekomsten av dolda reserver och hade inte kunnat undgå att hos taxeringsmyndigheterna skapa en misstro mot de uppgifter angående lagren som erhöles i samband med taxeringen.

Kommittén påpekar att av en i betänkandet lämnad redogörelse (s. 154—178) för uttalanden, gjorda av länsstyrelserna och vissa näringsorganisationer rörande erfarenheterna beträffande skattelagarnas regler om lagervärdering framgick, att de hörda myndigheterna ganska enstämmigt ansett en inskränkning i rätten till nedskrivning önskvärd och att vissa länsstyrelser funnit att värderingsreglerna understundom utnyttjats på ett sätt som betecknats som missbruk.

Härefter framhåller kommittén bl. a., att från näringslivets sida hävdades att de liberala värderingsreglerna varit av mycket stor betydelse och

att någon inskränkning i desamma därför inte borde ske. Därvid anfördes, att den dolda vinstutjämnningen genom varierande lagervärdering ersatte den öppna resultatutjämnningen. Man pekade även på förhållandena efter första världskriget, då skattelagstiftningen inte medgav företagen sådan möjlighet till nedvärdering av lagren att de kunde skydda sig mot förlusterna genom de våldsamma prisfallen. Jämförelse gjordes därvid med de stora prisförändringar som under de senaste åren skett beträffande vissa råvaror. Vidare framhölls att den frihet, som företagen åtnjutit beträffande lagervärderingen, varit av ovärderlig betydelse, när det gällt att skapa förutsättningar för en konsolidering av företagens finansiella ställning och möjliggöra för företagen att redovisa jämnare vinster med därav betingade fördelar bl. a. i konjunkturutjämnande hänseende. Det betonades att den konjunkturberedskap, som företagen under senare decennier kunnat bygga upp, till stor del vilat på en försiktig lagervärdering och att alla strävanden att begränsa utrymmet för en sådan måste medföra risker för en försämrad konjunkturberedskap i framtiden.

Det var enligt vad i betänkandet framhålles även kommitténs uppfattning att de liberala värderingsreglerna otvivelaktigt medverkat till en konsolidering och en utveckling av näringslivet som från det allmännas synpunkt varit av värde. Även om det allmänna fått bidra till denna utveckling genom att lämna avsevärda skattekrediter, borde inte enbart sistnämnda synpunkt vara ett tillräckligt motiv från det allmännas synpunkt att alltför radikalt beskära möjligheterna till nedvärderingar av varulagren med anlitande av obeskattade vinstmedel. Däremot borde det vara önskvärt från såväl skattemyndigheternas som företagens synpunkt att få klarlagt var gränsen för en tillåten nedvärdering gick. Därjämte var det, såsom tidigare framhållits, från konjunkturpolitisk synpunkt nödvändigt att värderingsreglerna inte var så liberala att de i begynnande högkonjunkturlägen verkade alltför investeringsstimulerande. En avvägning mellan de nu anförda synpunkterna måste därför ske.

De permanenta värderingsreglerna. Kommittén anför, att det inte torde kunna resas några berättigade invändningar mot sådan nedvärdering av lagren, som var nödvändig för att erhålla betryggande säkerhet mot förluster på grund av inkurans och prisfallsrisk. Däremot var det svårt att motivera att lagervärderingen enligt räkenskaperna skulle ligga till grund för inkomsttaxeringen även i sådana fall, där lagervärderingen utnyttjades i sådana vinstreglerande syften som t. ex. att nedbringa den bokföringsmässiga vinsten med hänsyn till intresset att hålla tillbaka aktieägarnas krav på högre utdelning, de anställdas krav på höjda löner eller till risk för ökad konkurrens etc. Det var inte heller tillfredsställande att lagervärderingen skulle utgöra en ersättning för en öppen resultatutjämnning mellan olika år. Det kunde också riktas erinringar mot att en konsolidering

med obeskattade vinstmedel skulle ske genom lagernedskrivning eftersom behovet av en dylik konsolidering inte behövde stå i proportion till det inneliggande lagrets storlek. Det kunde t. ex. — såsom i ett fall vilket särskilt belysts inom kommittén — förhålla sig på det sättet att ett företag överlät tillverkningen av detaljer och halvfabrikat åt underleverantörer. Hela risken för denna del av tillverkningen låg i realiteten hos beställaren, men det var underleverantören som formellt hade möjlighet att verkställa nedskrivning å varulager trots att han hade ett fastställt försäljningspris. I detta fall var det endast beställaren som kunde ställa berättigade krav på en skattefri konsolidering för täckande av riskerna. Kommittén hade med det sagda endast velat redovisa problemställningen och även giva exempel på att den omständigheten att en rörelseidkare hade ett varulager i och för sig inte behövde innebära att vederbörande hade ett berättigat anspråk att få nedskriva detsamma med obeskattade vinstmedel. Det skulle från såväl konjunkturpolitiska som andra synpunkter vara önskvärt om man kunde skapa andra möjligheter för resultatutjämning och eventuellt även för konsolidering med obeskattade vinstmedel samt låta lagervärderingen endast taga sikte på förluster på grund av risken för inkurans och prisfall.

Kommittén hade, framhålles vidare, undersökt möjligheterna att lösa problemet med en öppen resultatutjämning. Kommittén hade emellertid av olika skäl funnit sig inte kunna förorda längre gående åtgärder än en förlustutjämning begränsad till juridiska personer. Då det gällde lagervärderingen hade kommittén med hänsyn härtill inte velat helt bortse från önskemålet att bereda viss resultatutjämning genom varierande lagervärdering. Detta innebar att de lagervärderingsregler som kommittén ville förorda borde medge en viss möjlighet till konsolidering med obeskattade vinstmedel under goda vinstår. Men kommittén fann inte fog för lagervärderingsregler som syftade till att täcka alla de risker en verksamhet förde med sig. Inte heller var det från det allmännas synpunkt enligt kommitténs mening invändningsfritt att företagens fortsatta finansiering delvis skulle ske med obeskattade vinstmedel, då det givetvis inte alltid kunde förutsättas att de medel som genom skattekrediten ställdes till företagens förfogande genomgående utnyttjades på ett från det allmännas synpunkt lämpligt sätt. Det borde även framhållas, anför kommittén, att den omständigheten att ett företag hade sitt lager nedskrivet till ett lågt värde i och för sig inte utgjorde någon garanti för att företaget var välkonsoliderat och väl berett att möta en lågkonjunktur.

Kommittén framhåller, att då det gällde att utforma striktare regler för varulagervärderingen det enligt kommitténs mening skulle vara önskvärt om man kunde anknyta bestämmelserna till värderingsprinciper, som i den teoretiska företagsekonomi var mera allmänt accepterade, samt anför härom.

Sådana värderingsregler tillåter emellertid i allmänhet inte någon ned- resp.

uppskrivning av lagret med hänsyn till resultatutvecklingen. Man skulle sålunda utesluta möjligheten för företagen att utnyttja lagervärderingen för resultatutjämning. Det bör ej ifrågakomma att ett företag skall kunna äga tillämpa viss värderingsprincip i tider då denna medför en lagervärdering som är förmånlig från företagets synpunkt men frångå samma princip när denna i ett annat läge inte leder till önskvärt resultat. Det har vid diskussion inom kommittén framhållits, att om ett företag vill konsekvent tillämpa en i den företagsekonomiska teorin godtagen metod, detta borde vara tillåtet. Därvid har hävdats att många företag söker att konsekvent tillämpa någon form av normallagermetod. Denna värderingsmetod innebär att det lager företaget normalt behöver för sin verksamhet upptages till konstanta och betryggande låga priser. Om lagret ett visst år överstiger normallagret värderas lagerökningen till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Om lagret minskar under normallagret upplägges en reserv, som möjliggör att det sedermera pånyttfyllda normallagret kan nedskrivas till de för detta lager tillämpade priserna.

Det torde emellertid enligt vad kommittén erfarit höra till undantagen att ett företag tillämpar en normallagermetod som kan göra anspråk på att vara konsekvent genomförd. I allt fall torde företagen i regel inte underlåta att skriva upp lagret då så är nödvändigt för att undvika att redovisa förluster eller för att av olika skäl, t. ex. med hänsyn till möjligheterna att verkställa oförändrad utdelning, redovisa högre bokföringsmässig vinst än det verkliga resultatet för året medger. Därtill kommer att det för taxeringsmyndigheterna torde vara omöjligt att avgöra vad som kan anses motsvara ett företags normallager. Ett normallager förändras nämligen när företagets verksamhet ökar eller minskar och med hänsyn till bl. a. möjligheterna att snabbt komplettera lagren. Det torde även vara omöjligt att närmare precisera hur värderingen skall tillgå då normallagret ändras med hänsyn till företagets utvidgning eller inskränkning eller på grund av att normallagrets sammansättning ändrats.

Enligt kommitténs mening borde därför — om striktare värderingsregler skulle införas i skattelagsstiftningen — detta ske genom att fastställa vad som i flertalet fall skulle utgöra lägsta gräns för värderingen. Denna lägsta gräns borde fastställas till en viss procent av lagrets anskaffnings- (tillverknings-) eller återanskaffningsvärde, d. v. s. enligt i huvudsak samma princip som tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden. Mot sådana regler kunde anföras att de, om lagren var nedskrivna till lägsta tillåtna värden, medförde att reserverna framtogs vid lagerminskningar. Emellertid borde den lägsta gränsen sättas så pass lågt att företagen inom ramen för tillåten nedskrivning hade möjlighet att även vid måttliga lagerminskningar tillämpa någon form av normallagermetod med skäliga värden för normallagret. Att en lägsta gräns föreskrevs innebar inte att företagen nödvändigtvis måste ha sina lager nedskrivna till denna gräns. Risk förelåg naturligtvis att, om en lägsta gräns fastställdes, det kom att bli en viss strävan hos företagen att ha sina lager nedskrivna till denna gräns. Gränsen borde av detta skäl inte sättas alltför låg.

Kommittén framhåller därefter att, om lagren var nedskrivna till lägsta gräns, man kunde befara att företagen, om lagren minskat under beskatt-

ningsåret, forcerade lageranskaffningen före balansdagen för att slippa framtagna reserver till beskattning.

Härom yttrar kommittén vidare.

En sådan följd av skattelagarnas värderingsregler är inte önskvärd. Lagerpåfyllnad bör ske då den av andra orsaker än hänsyn till beskattningseffekten är lämplig att verkställa. Även nuvarande värderingsregler skapar en strävan hos företagen att hålla stora lager å balansdagen även om det av andra skäl skulle varit lämpligt att något dröja med lagerinköpen. För att i viss mån eliminera denna verkan av värderingsreglerna — en verkan som måste bli större ju liberalare reglerna är — har kommittén ansett sig böra föreslå, att den nedvärdering, som en viss balansdag godtages i beskattningshänseende, skall alternativt få beräknas å medeltalet av lagrens anskaffningsvärden (återanskaffningsvärden) vid beskattningsårets slut och vid de två närmast föregående beskattningsårens utgång. En sådan bestämmelse medför att en negativ lagervärdering i vissa fall kan komma att tillåtas. Om lagret vid beskattningsårets utgång avsevärt minskat, kan vad som anses utgöra skälig nedskrivning av medeltalet av de tre årens lager bli större än anskaffningsvärdet å lagret. I sådant fall får företaget upplägga en värdereregleringsfond för lagret, varvid avdrag medgives vid inkomsttaxeringen för avsättning till denna fond. Har för visst beskattningsår avdrag medgivits för avsättning till sådan fond, skall beloppet återföras till beskattning under nästföljande beskattningsår. Vid detta beskattningsårs utgång får så bedömas om avdrag för ny avsättning eventuellt kan ifrågakomma. Vid beräkning av det medeltal av de tre senaste årens lager, å vilken tillåten nedskrivning får beräknas, kan av praktiska skäl inte ifrågakomma att omräkna lagren till samma penningvärde i de fall prisförändringar ägt rum mellan åren. En förutsättning för att en skattskyldig skall få beräkna nedskrivningen å ett treårsmedeltal måste vara att han haft ordnad bokföring och att avsättning i förekommande fall till lagerregleringsfond sker i räkenskaperna.

Kommittén tillfogar att i tider, då en mycket påtaglig bristsituation förelåg, det kunde bli nödvändigt föreskriva speciella varulagervärderingsregler av i stort sett samma innebörd som de i förordningen med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager m. m. (SFS 278/1948) upptagna reglerna. Då utformningen av dylika regler måste anpassas efter den speciella situationen hade kommittén ansett sig inte kunna framlägga något förslag till en lagstiftning av sådan innebörd.

Därefter anföres att mot införandet av en lägsta gräns för lagervärderingen hade även invänts att, om lagret var nedskrivet till lägsta medgivna värde, ett kvantitativt oförändrat lager inte kunde bibehållas i oförändrat bokfört värde vid stigande priser. Detta innebar att företagen tvingades skriva upp sina lager och framtagna inte realiserade vinster till beskattning. Emellertid borde, framhåller kommittén, företagen inom ramen för tillåten nedskrivning kunna vid måttliga prisstegringar tillämpa en normallagermetod. I tider av våldsammare prisstegringar förelåg i regel ett sådant konjunkturläge då sådana speciella värderingsregler, som kommittén i annat sammanhang närmare behandlade, borde tillämpas. Dessa värderingsregler borde

i princip innebära att företagets normallager fick, oberoende av prisstegringar, bibehållas i oförändrat bokfört värde.

Enligt kommitténs mening borde, om i skattelagarna angavs en lägsta gräns för värderingen, den tillåtna nedskrivningen beräknas å ett värde å lagret som motsvarade det lägsta av anskaffnings- respektive tillverkningsvärdet och återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång. Med anskaffningsvärde avsågs härvid de senast aktuella anskaffningspriserna. Det sagda innebar att lagret skulle värderas enligt principen »först in—först ut». Denna princip innebar att de först inköpta varorna ansågs först sålda. Lagret vid beskattningsårets utgång skulle sålunda anses bestå av de senast inköpta varorna.

Beträffande värderingen av inom det egna företaget producerade tillgångar anför kommittén följande.

Då fråga är om tillgångar, som framställts inom det egna företaget, skall såsom anskaffningsvärde i princip anses direkta tillverkningskostnader (material och arbetslöner) ökade med indirekta tillverkningskostnader, varvid hänsyn dock ej behöver tagas till ränta å eget kapital. Det torde vara nödvändigt att i skattelagarna på detta sätt definiera vad som utgör tillverkningsvärde för inom företaget tillverkade varor. Det blir alltmer vanligt att man inom industrin vid inventeringen upptager dylika tillgångar endast till värden motsvarande direkta kostnader. Något pålägg göres med andra ord inte för indirekta kostnader. Detta innebär att en betydande nedvärdering redan vid inventeringen i själva verket skett å dessa tillgångar i förhållande till vad som är fallet för den rörelseidkare som vid inventeringen medräknat de indirekta tillverkningskostnaderna. Dessa kostnader varierar givetvis mycket starkt mellan olika branscher. I vissa branscher kan de indirekta kostnaderna uppgå till något tiotal procent av direkta arbetslöner under det att i andra branscher dylika kostnader kan uppgå till ett par hundra procent. Vid bedömningen av om ett företag underskridit den lägsta gränsen för värdesättningen måste för tillgångar som här avses i anskaffningsvärdet även inräknas skäligt pålägg för indirekta kostnader. Grunderna för beräkningen av detta pålägg bör i deklarationen angivas av företaget. Några enhetliga normer för påläggets beräkning kan inte föreskrivas då pålägget av naturliga skäl måste bli olika för olika branscher och olika företag. För inom det egna företaget tillverkade varor kan ett återanskaffningsvärde vid beskattningsårets utgång i regel inte angivas. Om beräknat försäljningspris för dylika tillgångar är lägre än tillverkningsvärdet skall tillgångarna däremot upptagas till försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna.

Därefter anföres att om en lägsta gräns för lagervärderingen fastställdes det torde bli nödvändigt att föreskriva, att eventuellt avdrag för inkurans skulle redovisas öppet. I inkuransavdraget låg så mycket av subjektiv bedömning att värdet av en fastställd nedre gräns för lagervärderingen till stor del gick förlorad om nedvärderingen med hänsyn till inkurans skulle godkännas utan närmare prövning. För företag inom handeln borde inkuransavdraget motsvara lika stor procent av den verkliga anskaffningskostnaden som nedsättningen av utförsäljningspriset på grund av inkurans utgjorde av utförsäljningspriset för kuranta varor. För industriföretagen

torde någon dylik regel för beräkning av inkuransavdrag svårigen kunna angivas. Icke kuranta varor torde, då berörda princip för inkuransavdragets beräkning inte kunde tillämpas, få upptagas till beräknat utförsäljningspris i den mån detta var lägre än tillverkningsvärdet. Inom industrin torde okuranta varor ofta endast ha ett skrotvärde till vilket värde dessa varor borde upptagas. Även denna reducering av tillverkningsvärdet borde dock redovisas öppet.

Kommittén förutsatte att företagare i inkomstdeklarationen ålades att ange värdet å varulagret värderat till det lägsta av anskaffnings- respektive tillverkningsvärdet och återanskaffningsvärdet (utan avdrag för inkurans) vid beskattningsårets utgång. Särskild föreskrift härom borde intas i taxeringsförfordningen. Från detta värde skulle avdrag därefter göras för inkurans. Om inkuransavdraget inte översteg 5 procent av det upptagna lagervärdet och om ett sålunda beräknat avdrag inte syntes i det enskilda fallet oskäligt, borde detta avdrag i regel utan särskild prövning kunna godtagas av taxeringsmyndigheterna. För branscher där inkuransavdraget regelmässigt var betydande, t. ex. modebetonade branscher, skulle enligt kommitténs förslag riksskattenämnden efter framställning från och i samråd med vederbörande näringsorganisationer fastställa den högre procentsats för inkuransavdrag, som inom dessa branscher i regel borde kunna godtagas utan särskild prövning. Endast om en rörelseidkare kunde göra sannolikt att inkuransavdraget för hans rörelse på grund av särskilda omständigheter var avsevärt högre än det avdrag som erhöles enligt sålunda angivna procentsatser borde han vara berättigad till högre avdrag. Å det erhållna värdet å lagret efter avdrag för inkurans skulle så den tillåtna nedvärderingen beräknas. Det borde tilläggas att om lagret huvudsakligen bestod av råvaror och stapelprodukter, inkuransavdraget i regel borde vara obetydligt.

Enligt vad därefter framhålles var kommittén väl medveten om att många erinringar kunde riktas mot en dylik schablonisering av avdraget för inkurans. Förhållandena var inom olika branscher och företag så olikartade, att det mången gång var omöjligt att i en enda procentsats inbegripa så vitt skilda sortiment som t. ex. textilgrossistens och kolonialvarugrossistens. Dessa omständigheter, ävensom variationerna mellan olika år och i vissa fall även mellan olika orter, medförde att en hög procentsats måste väljas, för att den skulle kunna täcka alla praktiska fall. Å andra sidan kunde, om nedskrivningsprocenten sattes för låg, vissa företag komma i sådant läge, att det lönade sig bättre att utsortera en inkurant vara än att bibehålla densamma och redovisa den i inventariet. Det torde även medföra stora svårigheter till och med för branschorganisationerna att beräkna en normal inkuransnedskrivning för en viss bransch enär mycket betydande variationer kunde förekomma hos olika företag inom samma bransch. Trots dessa invändningar mot en schablonisering av avdraget ansåg kommittén

överbägende skäl tala för att man på angivet sätt reglerade inkuransnedskrivningen.

Rörande frågan om den procentsats med vilken nedskrivning bör få ske gör kommittén följande allmänna uttalanden.

Vid avvägningen av denna procentsats måste såsom tidigare framhållits hänsyn tagas till att de permanenta värderingsreglerna väl bör vara liberala men av konjunkturpolitiska skäl mer restriktiva än de nuvarande. Därjämte torde man få räkna med som förut framhållits att om en viss gräns för lagervärderingen fastställes, detta kan antagas påverka vissa företag så att de strävar efter att hålla lagren nedvärderade till denna gräns. Även detta talar för att gränsen inte sättes alltför lågt. Mot en alltför låg gräns talar även det förhållandet att om företagen har sina lager nedskrivna till denna gräns det måste bli en strävan hos dem att bibehålla lagret även i tider då det skulle vara bättre att minska lagerhållningen. Den av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade procentsatsen synes med hänsyn härtill medgiva möjlighet till en alltför långt gående nedvärdering. Vid avvägningen av procentsatsen måste hänsyn även tagas till att kommittén föreslår regler för en viss öppen förlustutjämnning för juridiska personer. Visserligen har kommittén inte ansett sig kunna föreslå liknande regler för fysiska personer, men det torde förhålla sig så — vilket även den av kommittén gjorda utredningen angående lagernedskrivningar visar — att de procentuellt sett mycket stora nedskrivningarna gjorts av företag med stora lager. Dessa företag drives regelmässigt i aktiebolags- eller föreningsform. En begränsning i nedskrivningsmöjligheterna skulle därför främst drabba sådana företag, för vilka möjlighet till en viss öppen förlustutjämnning vid ett genomförande av kommitténs förslag lämnas. Vidare bör framhållas att den tillåtna nedskrivningen enligt kommitténs förslag alternativt får beräknas å medeltalet av värdena av de tre senaste årens lager. Även detta motiverar att procentsatsen inte sättes alltför högt.

Å andra sidan måste en sådan nedvärdering tillåtas att en säker garanti erhålles för prisfallsrisker och att därutöver en viss möjlighet till skattefri konsolidering lämnas.

Därefter anföres att kommittén efter sina överbägenden kommit till att den lägsta gränsen för lagervärdering för flertalet företag borde sättas vid 50 procent av anskaffnings- (tillverknings-) respektive återanskaffningsvärdet å lagren efter avdrag för inkurans. Häremot fick vägas den öppnade möjligheten till att värdera lagret enligt en modifierad normallagermetod, innebärande t. o. m. i vissa lägen en rätt till negativa lagervärden, och till möjligheten av förlustutjämnning. Även ett förslag, för vilket strax skall redogöras, innebär, yttrar kommittén vidare, ytterligare uppmjukningar i den av kommittén förordade värderingsregeln, framförallt för industrin, vilken visat den högsta genomsnittliga nedvärderingen.

För att garantera att värderingsreglerna gav fullt betryggande säkerhet för prisfallsrisk skulle enligt kommitténs förslag en alternativ värderingsregel kunna tillämpas för sådana varor, vilka var underkastade de största prisförändringarna, nämligen råvaror och stapelprodukter, d. v. s. varor vilka undergått mycket liten grad av förädling och för vilka en ständig efterfrågan fanns och på grund därav även kontinuerliga prisnoteringar. För

dessa varor borde såsom underlag för beräkning av tillåten nedskrivning alternativt få användas de lägsta priserna under senaste femårsperiod; med lägsta pris avsågs lägsta marknadspris. Om sådana priser lades till grund för värderingen, borde nedskrivningsprocenten dock ej sättas högre än till 30 procent. Därvid borde särskilt avdrag för inkurans medgivas endast om det kunde visas att mera avsevärd inkurans förekom i detta lager. Det borde inte möta något hinder att företaget värderade en del av sitt lager av råvaror och stapelprodukter enligt huvudregeln och en annan del enligt denna specialregel.

I betänkandet (s. 212—215) redovisas en av kommittén gjord undersökning hur en värdering enligt huvudregeln, d. v. s. en nedskrivning till 50 procent av dagsvärdet, beträffande sulfitved, bly, kopparplåt och stenkol — för vilka uppgifter om priser vid de olika årens slut funnits tillgängliga — ställer sig i förhållande till en värdering av samma tillgångar till 70 procent av lägsta värdet under en femårsperiod. Utredningen visar att en tillämpning av de båda metoderna ger i stort samma resultat, dock att en mera jämn lagervärdering erhålles vid användning av lägsta värdet under en femårsperiod, enär tillfälliga prisstegringar inte slår igenom i lagervärdena.

Kommittén framhåller, att de i det föregående behandlade reglerna var avsedda att gälla för flertalet företag. Kommittén hade inte härutöver ansett sig kunna framlägga förslag om en differentiering av den tillåtna nedskrivningen i syfte att tillgodose olika i verkligheten förekommande variationer i nedskrivningsbehoven. Varje differentiering på huvudgrupper måste nämligen bli godtycklig. Inom handeln hade t. ex. företag med snabb omsättning mindre prisfallsrisker än företag med långsam omsättning, inom industrin var prisfallsriskerna större beträffande varor där råvarukostnaderna dominerade men mindre beträffande varor där arbetskostnaderna var utslagsgivande. Om emellertid ett företag kunde visa att reglerna inte gav tillräckligt skydd mot befarat prisfall, skulle givetvis en längre gående nedvärdering godkännas. För vissa företag åter kunde en nedvärdering enligt huvudregeln inte tillåtas. Detta gällde t. ex. banker och andra penninginrättningar, försäkringsföretag, byggnadsföretag med lager av fastigheter, företag vilkas lager i betydande utsträckning bestod av prisgaranterade varor, industriföretag som arbetade på beställning etc. För dessa företag hade kommittén inte ansett görkligt att föreslå fixerade lägsta gränser för nedvärderingen. Det torde få överlåtas åt praxis att utifrån en i lagstiftningen angiven allmän princip här skapa värderingsnormer, som för olika typer av företag måste bli ganska varierande. Såsom norm för nedvärderingen borde gälla att denna skulle ge säker täckning för de risker, som var förknippade med lagerhållningen men i övrigt inte ge större utrymme för en konsolidering än vad för övriga företag ifrågakom. Det var också möjligt att sedan erfarenhet av de nya reglerna vunnits det blev möjligt att för olika typer av företag närmare angiva vad som i regel borde vara gräns

för nedvärderingen vid inkomsttaxeringen. Möjligen kunde riksskattenämnden genom att lämna taxeringsmyndigheterna vägledande anvisningar påverka praxis i här avsedd riktning.

I detta sammanhang har kommittén även berört frågan om gränsdragningen mellan varulager och fordringar, då det gäller beställningsarbeten. Härom anför kommittén.

Då fråga är om beställningsarbeten, som utgör lös egendom t. ex. varvsindustrins fartygsbeställningar, är de under tillverkning varande tillgångarna att anse som tillverkarens varulager. I den mån riskerna i fråga om detta lager i realiteten ligger, såsom kommittén i tidigare sammanhang framhållit, hos beställaren, kan tillverkaren inte göra anspråk på att få nedskriva detta lager i skattehänseende efter samma grunder som andra lagertillgångar. Nedskrivning bör ske för att ge garanti för de förlustrisker, som kan vara förknippade med beställningen. Då det däremot gäller arbeten som nedlägges å fastighet tillhörande beställaren är det inte längre fråga om varulager för entreprenören. Genom de å fastigheten nedlagda arbetena har entreprenören fått en fordran å beställaren, svarande mot nedlagda kostnader, och denna fordran får endast nedskrivas i beskattningshänseende, därest det göres sannolikt att risk föreligger för förlust å entreprenad-arbetet. Materiallagret utgör entreprenörens varulager. Utläggen för å fastigheten utförda arbeten är däremot enligt kommitténs mening bokföringsmässigt och skattemässigt att hänföra till fordringar.

Därefter uttalas att av den tidigare lämnade redogörelsen för gällande rätt framgick, att praxis intagit den ståndpunkten att — om lagret inte minskat under beskattningsåret — en ingående dold reserv i lagret skulle få bibehållas även om lagret var mycket lågt värderat. Om värderingsreglerna utformades enligt kommitténs förslag skulle värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång bedömas oberoende av hur det ingående lagret värderats. Det kunde enligt kommitténs mening inte föreligga något berättigat krav att en reservering i lager, som gjorts med obeskattade medel, skulle få bibehållas då reserveringen inte längre kunde anses vara nödvändig.

Kommittén ville också framhålla att bedömningen av lagervärderingen skulle, för skattskyldig som hade flera förvärvskällor, bedömas för varje förvärvskälla för sig. Enligt bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen med de till denna paragraf hörande anvisningarna skedde nämligen inkomstberäkningen särskilt för varje förvärvskälla.

Bestämmelser om inventering av varulager. I avseende härå anför kommittén att om värderingsreglerna utformades på det sätt kommittén föreslog, nämligen att en fix nedre gräns för värderingen fastställdes för flertalet företag, man måste skapa förutsättningar för att skattemyndigheterna skulle kunna kontrollera att denna gräns inte underskreds. Såsom tidigare framhållits förutsatte kommittén att uppgift å lagervärdena lämnades i inkomstdeklarationen. Därjämte syntes det nödvändigt införa sådana bestämmelser beträffande inventeringen av lagren att dessa värden med till-

räcklig säkerhet kunde framräknas och kontrolleras. Även för genomförandet av den särskilda lagstiftning, som för vissa konjunkturlägen kunde befinnas erforderlig, var dylika bestämmelser av avgörande betydelse. En förutsättning för att en sådan speciell lagstiftning skulle kunna genomföras och redan från början få avsedd effekt var nämligen, att företagen kunde lämna tillförlitliga uppgifter angående inte blott årets utan även vissa tidigare års lagervärden och att möjlighet till kontroll av dessa förelåg.

Vidare erinrades om att från taxeringsmyndigheternas sida ofta påtalats svårigheterna att av de skattskyldiga få säkra uppgifter angående lagervärdena och även att kontrollera uppgivna värden. Detta förhållande måste anses otillfredsställande med hänsyn till den stora betydelsen av tillförlitliga uppgifter om lagervärdena för såväl inkomst- som förmögenhetsberäkningen.

Kommittén hade undersökt möjligheterna att införa permanenta bestämmelser för inventering av varulager. Kommittén hade därvid funnit att dylika inventeringsbestämmelser i princip borde utformas på sätt skedde i 1945 års förordning med särskilda bestämmelser angående inventering av varulager i samband med krigskonjunkturbeskattnings avveckling. Mot sistnämnda inventeringsbestämmelser hade invänts att desamma särskilt med hänsyn till att de beslöts vid en så relativt sen tidpunkt medförde ett betungande merarbete för de skattskyldiga utan att i nämnvärd grad öka myndigheternas möjligheter till kontroll av lagervärderingen, dels ock att det material, som därigenom framkom, inte skulle kunna effektivt utnyttjas av beskattningsmyndigheterna. Kommittén var medveten om att inventeringsbestämmelser inte i och för sig gav en säker garanti för rätta lagervärden. Genom sådana bestämmelser fick likväl taxeringsmyndigheterna helt andra möjligheter än vad för närvarande var fallet att kontrollera lagervärderingen. Enligt kommitténs uppfattning var alltså inventeringsbestämmelser en nödvändig förutsättning för införande av de värderingsbestämmelser som kommittén i det föregående föreslagit liksom för tillfälligt skärpta värderingsbestämmelser. Kommittén hade övervägt om lagfästa inventeringsbestämmelser skulle vara en alltför betungande anordning från företagens synpunkt. Emellertid hade kommittén, som i denna fråga haft samråd med företrädare för företagens expertis på detta område, inte bibragts den uppfattningen att så skulle bli fallet. Å andra sidan borde vid bestämmelsernas utformning viss hänsyn tagas till den praxis som redan utbildats hos vissa företag i avseende å inventeringen. Redan enligt bokföringslagen torde förutsättas att inventeringen skedde post för post till vissa värden. Det syntes inte vara någon alltför stor belastning att av företagen kräva att dessa poster upptogs till sådana värden som erfordrades för bestämmelsernas tillämpning.

Kommittén framhåller att bestämmelserna i 1945 års förordning beträffande de värden, till vilka inventeringen skulle ske, även syntes kunna

ligga till grund för motsvarande stadganden i de nu ifrågasatta föreskrifterna. Här om anföres följande.

Inventeringen skall sålunda kunna ske till anskaffnings-, återanskaffnings- eller försäljningspris. För att inventeringen skall få ske till utförsäljningspriser måste dock krävas att det skall vara möjligt att från dessa på ett tillfredsställande sätt framräkna anskaffningsvärdena. För den övervägande delen av handeln bör dessa bestämmelser inte medföra egentliga svårigheter. För företag med lager, som är mycket stort och består av många olika artiklar och där inventeringen av praktiska skäl måste ske mera summariskt, måste särskilda undantagsbestämmelser stadgas, vilka lämpligen bör få den utformningen att den utredning dylik skattskyldig lämnar angående lagrets värde skall äga vitsord även om inventeringen inte verkställts i enlighet med förordningens bestämmelser, såvida inte värdet framstår såsom uppenbart oriktigt. Emellertid torde även sådana företag med vissa års mellanrum företaga en noggrannare inventering. Vid denna inventering skall givetvis värderingsbestämmelserna äga tillämpning.

Då det gäller företag, som tillverkar varor, således främst industriföretagen, skall inventeringen i fråga om hel- och halvfabrikat ske till tillverkningsvärdet. I detta värde skall, förutom direkta tillverkningskostnader, även ingå skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Det torde därvid få godtagas att de indirekta kostnaderna beräknas såsom ett särskilt pålägg vars storlek blir beroende av vad som är brukligt och skäligt för företaget och för branschen. Redogörelse skall i inventariet lämnas för grunderna för beräkningen av sådant tillägg.

Enligt kommitténs mening borde bestämmelsen i 1945 års förordning om försäkran av i inventeringen deltagande personer om att samtliga lagertillgångar var medtagna även ingå i de permanenta inventeringsbestämmelserna liksom även vissa strafföreskrifter vid osant intygande. Det syntes lämpligt att i inventariet särskildes olika grupper, för vilka olika nedskrivningsbehov kunde antagas föreligga, såsom beställningsarbeten, prisgaranterade varor, råvaror och andra stapelvaror. Okuranta varor borde upptagas för sig. Nedskrivning på grund av inkurans skulle redovisas öppet.

Angående innebörden av de föreslagna bestämmelserna i övrigt hänvisades till det av kommittén utarbetade författningsförslaget.

Övergångsbestämmelser. I och för sig skulle vara önskvärt, framhåller kommittén, att de nya bestämmelserna rörande varulagervärdering trädde i kraft samtidigt med övriga av kommittén föreslagna ändringar i skattelagstiftningen, alltså från och med beskattningsåret 1955. Även om den av kommittén verkställda undersökningen rörande lagernedskrivningarna år 1951 för företagen i genomsnitt utvisade att dessa nedskrivningar inte väsentligt skilde sig från de nedskrivningar som kommittéförslaget medgav, fick likväl inte förbises att åtskilliga företag hade gjort betydligt mera djupgående nedskrivningar. För dessa företag innebar en anpassning till de nya reglerna en uppskrivning av lagervärdena med härav följande konsekvenser i beskattningshänseende. Det sagda innebar att hos dessa företag till beskattning framtogs en inte realiserad vinst eller, riktigare uttryckt, att en tidigare verkställd, långtgående nedskrivning av lagret inte längre

kunde fullt ut bibehållas. Häremot kunde naturligen riktas vissa erinringar, nämligen från synpunkten att skatt borde träffa den på året belöpande vinsten. Härtill fick emellertid genmälas att företag med synnerligen djupgående nedskrivningar inte kunde med tillräckligt fog kräva att för all framtid få bibehålla sådana låga lagervärden som andra företag av konjunkturpolitiska skäl i framtiden inte kunde medges. Berättigade krav kunde inte sträckas längre än till en nedvärdering som innefattade en fullt betryggande risknedskrivning. Att kommitténs förslag medgav detta och därutöver rätt till en inte obetydlig konsolidering torde vara uppenbart.

Kommittén tillägger att även av taxeringstekniska och liknande skäl det torde vara ogörligt att medge företag, som vid de nya bestämmelsernas ikraftträdande hade lägre lagervärden än dessa bestämmelser medgav, rätt att bibehålla lagren vid dessa lägre värden.

Kommittén fann emellertid att en betydande hänsyn måste tagas till de företag, varom nu var fråga, nämligen på så sätt att dessa företag bereddes erforderlig tid för anpassning av lagervärdena till de nya reglerna.

Enligt kommitténs mening talade praktiska skäl för att de erforderliga övergångsbestämmelserna skulle gälla för samtliga skattskyldiga.

Därefter anföres att som förut framhållits hade under senare år den av mellankommunala provningsnämnden tillämpade värderingsregeln alltmer allmänt accepterats. Huvudprincipen i denna regel innebar en nedskrivning till 30 procent av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Det torde dock finnas åtskilliga företag med än lägre lagervärden. Med hänsyn härtill förordade kommittén att de föreslagna nya bestämmelserna skulle gälla fr. o. m. beskattningsåret 1956 med den inskränkningen att högsta tillåtna nedskrivning enligt huvudregeln skulle vid 1957 och 1958 års taxeringar utgöra 70 procent, vid 1959 och 1960 års taxeringar 60 procent samt från och med 1961 års taxering 50 procent av värdet å lagret vid beskattningsårets utgång. Det sagda innebar med andra ord att lagstiftningen skulle få sin fulla verkan först under beskattningsåret 1960.

Det tillades att kommitténs förslag så utformats att bestämmelserna om rätt att värdera råvaror och stapelvaror till lägsta pris under en femårsperiod respektive rätt att beräkna nedskrivningen till 50 procent av medeltalet av tre års lagervärden blev tillämpliga redan fr. o. m. beskattningsåret 1956.

De förordade inventeringsbestämmelserna förslogs av kommittén skola tillämpas första gången för räkenskapsåret 1956.

Reservationer. Kommitténs förslag till bestämmelser för varulagervärderingen är inte i alla delar enhälligt. Beträffande procenttalen för tillåten nedvärdering och i fråga om övergångsbestämmelserna har nämligen anförts två reservationer.

I en gemensam reservation framhåller sålunda herrar *Gustafson* och

Wehtje att enligt deras mening utredningsdirektiven, som närmast syftade till en beredskapslagstiftning, inte kunde tagas till intäkt för ett förslag om en allmän kraftig skärpning av värderingsreglerna i den permanenta lagstiftningen. Kommitténs förslag betecknade en anmärkningsvärd förskjutning i målsättningen för kommitténs arbete, som reservanterna inte velat underlåta att påtala.

Reservanterna kunde inte heller finna, att en skärpning av de permanenta lagervärderingsreglerna i och för sig var ägnad att motverka en mindre önskvärd lagerökning i extrema högkonjunkturlägen. Om man över huvud taget skulle tillgodose ett sådant syfte med skattepolitiska åtgärder, syntes detta ej kunna ske på annat sätt än med en beredskapslagstiftning i extrema högkonjunkturlägen. Man borde i detta sammanhang inte heller bortse ifrån, att i fråga om företagens lagerinvesteringar penningpolitiska åtgärder i och för sig måste anses vara ett effektivt konjunkturpolitiskt medel. En tendens till lagerökning inom näringslivet avspeglade sig erfarenhetsmässigt alltid i ökade anspråk på kredit från bankväsendet och kunde därför också motverkas genom vidmakthållande av en stram kreditmarknad. Av denna anledning måste kreditpolitiken just på detta område i och för sig anses ha ett verksamt inflytande på företagens åtgärder i olika konjunkturlägen.

Därefter anför nämnda reservanter att om det sålunda enligt deras mening fanns goda skäl att avvisa tanken på att skärpa de permanenta lagervärderingsreglerna för att på den vägen söka göra konjunkturpolitiken mera effektiv i ett högkonjunkturläge, det å andra sidan borde starkt understrykas, att en sådan skärpning från vissa andra synpunkter måste komma att medföra allvarliga olägenheter just av konjunkturpolitisk art. En sådan skärpning måste innebära en kraftig försämring av företagens möjligheter att under mera normala tider genom en försiktig lagervärdering konsolidera sin finansiella ställning och öka sin beredskap inför de olika risker som sammanhänge med konjunkturväxlingarna. Det avgörande i detta sammanhang var företagens behov av betryggande reserver i sina varulager som ett skydd mot prisfallsrisker. Man borde inte bortse ifrån att den vidsträckta friheten i fråga om lagervärderingen vuxit fram som ett resultat av de katastrofala erfarenheterna i början av 1920-talet, då många företag led mycket betydande förluster på grund av en oförsiktig lagervärderingspolitik och då detta blev en omständighet som starkt förvärrade den ekonomiska krisen i vårt land vid denna tid.

Tillgänglig statistik visade enligt reservanterna att betydande prisfallsrisker förelåg även i nuvarande läge.

Mot bakgrunden härav hade reservanterna inte kunnat godtaga den av kommittén föreslagna huvudregeln, vilken enligt reservanternas mening inte medgav en tillräckligt låg nedre gräns för lagervärderingen för att ge företagen ett betryggande skydd mot förekommande prisfallsrisker.

Därefter anföres att lagervärderingen i vårt land också traditionellt utnyttjats som ett medel för resultatutjämning mellan olika år och även därigenom haft en viktig konjunkturstabiliserande uppgift. Såväl beträffande möjligheterna till en utjämning av vinstförhållandena som beträffande möjligheterna att upprätthålla en jämn sysselsättning inom företagen gällde här samma synpunkter som reservanternas i det föregående anført i fråga om den fria avskrivningen. Men det förtjänade framhållas, fortsätter reservanternas, att lagervärderingen i dessa hänseenden såtillvida hade ännu större betydelse att utjämningsmöjligheterna på denna väg inte blott stod öppna för aktiebolag och ekonomiska föreningar utan även för fysiska personer som drev rörelse. Denna resultatutjämning ledde också till en stabilitet i skatteutfallet som inte minst när det gällde den kommunala beskattningen måste anses ligga i det allmännas intresse. Den av kommittén föreslagna förlustutjämnningen kunde i detta hänseende endast innebära en ringa ersättning.

Reservanternas uttalar vidare att de inte kunde dela kommitténs uppfattning, att den inom kommittén företagna undersökningen beträffande lagervärderingen inom vissa företag skulle ge belägg för att 50 procent var en väl avvägd gräns för värderingen. Vid bedömandet av resultatet av denna undersökning fick man för det första beakta, att den vid undersökningen framkomna genomsnittssiffran tydde på en nedskrivning med mellan 50 och 60 procent samt vidare att spridningen kring detta medeltal var mycket betydande. Satte man den nedre gränsen vid en sådan genomsnittssiffra, kunde man inte undgå mycket besvärande verkningar för det stora antal företag som låg under ifrågavarande medeltal. För det andra borde också beaktas, att sedan år 1951, som representerade ett år med mycket speciella prisförhållanden, för ett stort antal varor mycket betydande prisfall inträffat. I den mån företagen strävat att bibehålla förefintliga lagerreserver kunde man anta att den faktiska nedskrivningen i förhållande till de aktuella priserna sedan dess i hög grad ökats.

Vad sedan gällde den av kommittén föreslagna kompletterande regeln som innebar, att den skattskyldige hade frihet att vid värderingen utgå från det lägsta priset under en 5-årsperiod och nedskriva detta med 30 procent, fann reservanternas i och för sig denna regel vara av stort värde för att eliminera verkan av de mera kortsiktiga prissvängningarna mellan olika år. Enligt reservanternas mening var emellertid procentsatsen för snävt tilltagen för att ge tillräckligt skydd för starkare prissvängningar, särskilt sådana som sträckte sig över en längre period än fem år.

Även om reservanternas sålunda ställde sig kritiska mot kommitténs förslag i nyss berörda avseenden, ville de å andra sidan erkänna det berättigade i de krav på bättre kontrollmöjligheter och fastare regler beträffande lagervärderingen som under senare år vid olika tillfällen framförts från taxeringshåll. Detta krav på bättre kontrollmöjligheter och fastare förhål-

landen för lagervärderingen över huvud taget kunde till väsentlig del vinnas genom införande av mera preciserade bestämmelser för inventeringen av varulager. Reservanterna hade därför velat medverka till de förslag i detta avseende som kommittén framfört, även om de var på det klara med att dessa bestämmelser kunde vara betungande för en del företag som hittills inte haft en så detaljerad redovisning som dessa bestämmelser förutsatte.

Reservanterna erinrar om att i praxis redan i stor utsträckning en viss nedre gräns för den tillåtna värderingen av varulager tillämpades. En sådan reglering var emellertid inte invändningsfri. I tider av långvarig och kraftig prisstegring innebar en sådan metod att företagen tvingades att framtaga inte realiserade vinster till beskattning.

Därefter anföres att då reservanterna, trots betänkligheter, anslutit sig till tanken att i lagstiftningen arbeta med en sådan fix procentsats, det framför allt var med tanke på önskemålet att få till stånd en avvägning mellan å ena sidan företagens berättigade intresse av en försiktig lagervärdering och å andra sidan en betryggande kontroll över lagervärderingen. Enligt reservanternas mening borde ifrågavarande gräns rimligen inte sättas högre än till 30 procent i huvudregeln. Denna regel borde kompletteras med de tvenne specialregler som föreslogs i kommitténs betänkande, dock att nedre gränsen för värderingen, då lägsta pris under en 5-årsperiod togs till utgångspunkt, borde sättas till 50 procent. Med en sådan utformning kunde dessa specialregler i betydande mån anses motväga olägenheterna av att man över huvud taget i lag fastslog en viss nedre gräns för värderingen.

I avseende å övergångsbestämmelser föreslår reservanterna med tanke på de företag som nu hade sina lager bokförda i värden som väsentligt understeg de av reservanterna föreslagna procentsatserna, att en anpassning upp till ifrågavarande procentsatser skulle ske minst med en tredjedel av föreliggande differens vart tredje år. På detta sätt vanns en total övergångstid av nio år, samtidigt som man garanterade, att övergången kom att ske successivt under denna period, och så varsamt att allvarliga rubbningar i näringslivet undveks.

I en av herr *Hedborg* avgiven reservation understrykes angelägenheten av att i görligaste mån söka nå fram till permanenta regler för företagsbeskattningen som kunde gälla i flertalet och helst samtliga konjunkturlägen. Reservanten var emellertid tillika av den uppfattningen, att förutsättningarna härför såvitt avsåg lagervärderingen inte var helt gynnsamma. Till stöd för denna ståndpunkt anför reservanten bl. a. följande.

Kommittén hade förordat en alternativ rätt att värdera råvaror och stapelvaror till 70 procent av det lägsta priset under en femårsperiod. Av näringslivet torde detta, liksom möjligheten att bestämma lagervärdet med utgångspunkt från medeltalet av lagren under en treårsperiod, hälsas med stor tillfredsställelse. Även från det allmännas synpunkt talade starka skäl för

en sådan liberalisering av värderingsreglerna, som i betydligt större omfattning än nuvarande bestämmelser lämnade utrymme för en företagsekonomiskt riktig lagervärdering. Reservanten framhåller att även om han biträdde detta kommitténs förslag, det måste framhållas att just ur konjunkturpolitisk synpunkt anordningen inte var invändningsfri, samt anför härom.

I ett högkonjunkturläge måste man räkna med starka prisstegringar, kanske främst på råvaror och stapelvaror. Nyss antydda rätt att värdera dessa varor även i sådana konjunkturlägen till 70 procent av lägsta värdet under en femårsperiod — och det är främst i dylika lägen som den nya regeln har sin egentliga betydelse — kan lätt medföra en mycket kraftig stimulans till lageruppbbyggnader vid stigande priser. Detta medför, såvitt jag kan bedöma, att redan *innan* man nått ett sådant överkonjunkturläge, som enligt kommitténs mening motiverar tillfälliga regler, det kan bli erforderligt att temporärt komplettera skattesystemet med bestämmelser riktade mot direkta lagerökningar. Jag hyser med andra ord, i motsats till kommittén, den uppfattningen att en huvudregel om rätt att värdera lagret till 50 procent av (åter-)anskaffningsvärdet inte mer väsentligt inverkar på behovet av tillfälligt insatta värderingsregler. Detta skulle f. ö. knappast ens bli fallet även om nyssnämnda femårsregel temporärt sattes ur kraft. Först vid en betydligt kraftigare åtstramning i de permanenta värderingsreglerna än vad kommittén ansett sig kunna förorda kan enligt min mening med fog hävdas att dessa regler blir även i utpräglade högkonjunkturlägen godtagbara. Att av andra skäl en dylik kraftig permanent åtstramning i lagervärderingen måste avvisas, är även min mening.

Det sagda innebar, fortsätter reservanten, att kommitténs förslag om en huvudregel, som innebar rätt till nedskrivning intill 50 procent av lägsta värdet vid beskattningsårets utgång, knappast kunde motiveras från synpunkten att göra tillfälliga regler praktiskt taget obehövliga. Reservantens överväganden när det gällde att fastställa värderingsnivån enligt huvudregeln hade därför begränsats till ett bedömande, med de generaliseringar som i detta sammanhang var ofrånkomliga, av värdet för de skattskyldiga av kommitténs nyss omnämnda och av honom biträdde förslag till uppmjukningar i värderingsreglerna. Dessa uppmjukningar borde — för att beskattningsreglerna, bedömt på längre sikt, i fortsättningen inte skulle medföra någon ändring i beskattningens tyngd — medföra en viss åtstramning i huvudregeln för värdering av varulager. Det hade då gällt att söka bilda sig en uppfattning om innebörden av nu gällande bestämmelser liksom vilken lagervärdering som företagen under senare år i själva verket tillämpat. En utgångspunkt hade därvid varit den av näringslivet ganska allmänt accepterade, av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade schablonregeln. En annan utgångspunkt hade varit den värdering, som enligt av kommittén verkställd utredning visats i genomsnitt vara för handen vid utgången av beskattningsåren 1949 och 1951.

Det hade från sålunda angivna utgångspunkter syntts reservanten riktigt

att medge en rätt till nedskrivning enligt huvudregeln med 60 procent av lagrets lägsta värde vid beskattningsårets utgång.

Såsom ett ytterligare skäl härför kunde möjligen åberopas att man inte i samma omfattning som vid ett genomförande av kommitténs förslag nödgade företag, som för närvarande redovisade sina lager i mycket låga värden, att under en övergångstid skatta för en allenast bokföringsmässig vinst.

Reservanten anför därefter att med hans uppfattning att huvudregeln för varulagervärderingen borde innebära rätt att nedskriva lagret till 40 procent av lagrets värde vid beskattningsårets utgång han även hade anledning att föreslå andra regler än kommittén beträffande övergångsbestämmelserna. Reservanten förordade härutinnan, att, om de av honom förordade reglerna godtogs, dessa skulle fullt ut tillämpas första gången för beskattningsåret 1958, medan för beskattningsåren 1956 och 1957 borde gälla rätt att ha lagret nedskrivet till 30 procent av lägsta värdet. Beskattningsåret 1955, liksom för övrigt även beskattningsåret 1954, borde nu gällande regler bibehållas, därvid förutsattes att företagen i förekommande fall utnyttjade möjligheten till en successiv anpassning uppåt av lagervärdena.

Remissyttrandena

Värderingsreglerna. Kommitténs förslag att i den permanenta lagstiftningen införa en bestämd nedre gräns för värderingen av varulager *tillstyrkes* i princip eller *lämnas i allt fall utan erinringar* av alla över företagsbeskattningskommitténs betänkande hörda myndigheter utom lantbruksstyrelsen och länsstyrelsen i Malmöhus län.

Tillstyrkande yttranden har vidare avgivits av Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk, Tjänstemännens centralorganisation, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges redareförening, Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare samt Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. Sveriges grossistförbund vill inte direkt motsätta sig principen om en lägsta gräns för lagernedskrivningen. *Avstyrkande* utlåtanden har avgivits av övriga hörda näringsorganisationer.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

Kommerskollegium anför att en ordning med permanenta minimigränser för varulagervärderingen enligt kollegii mening inte i nämnvärd grad var ägnad att motverka spekulativa lagerökningar under uppåtgående konjunkturer, eftersom företagen därigenom icke hindrades att anskaffa medel till lagerökningar på annat sätt. Det mest verksamma medlet mot dessa tendenser torde i stället vara en stram penning- och kreditpolitik. — Reglerna om fri avskrivning och fri lagervärdering hade nära samband med varandra i det hänseendet, att medel, som kunde kvarhållas i företagen

genom avskrivningar och lagernedskrivningar, kunde användas till investeringar i vilket slag av tillgångar som helst. Då kollegium förordat att den fria avskrivningsrätten skulle bibehållas, fanns det än mindre anledning för kollegium att från konjunkturpolitisk synpunkt tillstyrka kommitténs förslag till fasta gränser för lagervärdering. Kollegium ville även erinra om att den fria lagervärderingen hade stor betydelse för de företagare som saknade rätt till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier. För dem utgjorde lagervärderingen den enda lagliga möjligheten till konsolidering, åstadkommen genom ännu ej beskattade vinstmedel.

I detta sammanhang syntes det emellertid lämpligt att undersöka, huruvida inte mera fasta regler för varulagervärdering kunde vara önskvärda från andra synpunkter. Sålunda hade från olika håll betonats angelägenheten av att få större klarhet i fråga om tillåten lagernedskrivning samt bättre möjligheter till kontroll över lagervärderingen. Kollegium fann dessa önskemål berättigade och tillstyrkte därför, att i kommunalskattelagen infördes regler som mera ingående än nuvarande bestämmelser angav omfattningen av tillåtna lagernedskrivningar. De nya reglerna måste emellertid — såsom också varit kommitténs utgångspunkt — utformas så att de medgav en betryggande nedvärdering med hänsyn till inkurans- och prisfallsrisk.

Riksskattenämnden framhåller att den viktiga och svårlösta frågan om värderingen av varulager vid taxeringen för närvarande i praktiken var reglerad genom vissa av beskattningsmyndigheterna i allmänhet godtagna normer för en viss lägsta värdering, vilka normer också i största utsträckning efterlevdes av de skattskyldiga. Det kunde i längden synas mindre tillfredsställande att en för företagsbeskattningen så central fråga som denna överläts till en reglering uteslutande i praxis. Riksskattenämnden fann det därför naturligt att lagstiftaren nu ingrep och gav bestämmelser för värderingen. Då en värdering efter normallagerprincip inte gärna var möjlig att praktisera vid taxeringen, borde regleringen anknyta till det faktiska lagret och ske genom att en viss nedre gräns bestämdes för värdesättningen.

En av riksskattenämndens ledamöter, herr *Sivert*, anför i särskilt yttrande bl. a., att riksskattenämnden enligt hans mening inte bort förorda att det föreliggande förslaget lades till grund för lagstiftning. Då reservanten i likhet med nämnden emellertid ansåg att frågan om den skattemässiga värderingen av varulager borde regleras genom lagstiftning och inte genom praxis, hade nämnden enligt hans mening bort föreslå att frågan gjordes till föremål för förnyad utredning.

Överståthållarämbetet uttalar, att det beträffande varulagren syntes föreligga större förutsättningar än i fråga om inventarierna att i den permanenta skattelagstiftningen införa en specificerad regel i syfte att skapa bättre likformighet vid taxeringen än vad som kunde åstadkommas med nuva-

rande bestämmelser. Då varulagren i flertalet företag omsattes relativt hastigt, borde normala svängningar i konjunkturen på kortare sikt kunna beaktas genom fastställandet av en lägsta gräns för varulagrets värdering. Genom avsättning till investeringsfond erhöles därutöver en extra avskrivning, vilket måste anses innebära en förmån speciellt för framtida lågkonjunkturlägen.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län framhåller att det torde vara uppenbart, att nuvarande regler dels medgav alltför långt gående nedskrivningar å lagervärdena, dels ock i stort sett omöjliggjorde kontroll från taxeringsmyndigheternas sida av att nedskrivningarna hölls inom rimliga gränser. Särskilt i tider, då högkonjunktur rådde, främjade det nu gällande systemet en tendens till lageruppbbyggnader i en omfattning, som motarbetade strävandena att upprätthålla en stabil konjunkturpolitik. Att varulagervärderingen inte borde vara enbart beroende av de skattskyldigas egna åtgöranden var en uppfattning, som syntes börja vinna erkännande också bland näringslivets egna representanter. Det förtjänade även uppmärksammas, att då kommittéledamöterna Gustafson och Wehtje reserverat sig mot förslaget om nya grunder för lagervärderingen, detta dock skett på det sätt, att de accepterat begränsningsregler av i princip enahanda beskaffenhet som kommitténs majoritet.

Länsstyrelsen i Örebro län anför.

Beträffande lagervärderingen har i Örebro län kunnat konstateras, att ett flertal större företag ha sina varulager upptagna till värden understigande 10 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Beskattningsnämndernas beslut att vid taxeringen frångå den i räkenskaperna tillämpade värderingen har i allmänhet icke godtagits av företagen, utan besvär har anförts till Kungl. Kammarrätten. I de fall företagen kunnat åberopa sedan längre tid tillämpad metod med värdesättning till vissa låga styckepreis har Kammarrätten enligt nyligen meddelade utslag bifallit besvären. Det har sålunda i praktiken icke visat sig möjligt att genomgående tillämpa ens den av mellankommunala prövningsnämnden rekommenderade i och för sig synnerligen liberala normen för värdesättning av varulager. Behovet av en lagstiftning med normerande bestämmelser på detta område är därför påtagligt. Härom är tydligen även ledamöterna av företagsbeskattningskommittén eniga.

Med de nu återgivna synpunkterna likartade uttalanden har gjorts av *länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Kristianstads, Kalmar, Västernorrlands och Jämtlands län.*

Riksförbundet landsbygdens folk framhåller, att förslaget om inskränkning i rätten till fri lagervärdering kunde sägas vara ännu mera vittgående än förslaget beträffande inskränkning i den fria avskrivningsrätten, såtillvida som den fria lagervärderingen berörde samtliga näringsidkare, som redovisade inkomst enligt bokföringsmässiga grunder, sålunda även bl. a. jordbrukare. Riksförbundet anslöt sig emellertid till kommitténs mening, att lagervärderingsreglerna var av väsentlig betydelse från konjunktursyn-

punkt och sålunda inte borde undantagas vid en anpassning av företagens beskattningsregler till konjunkturpolitiska synpunkter.

Sveriges grossistförbund säger sig för sin del hysa den uppfattningen, att det överhuvudtaget icke förebragts tillräckliga skäl för en ändring av nu gällande lagervärderingsregler i annan mån än som kunde erfordras till förebyggande av spekulativa lagerökningar i extrema högkonjunkturlägen, en fråga som enligt förbundets mening och i överensstämmelse med direktiven främst borde lösas genom beredskapslagstiftning. Den kritik, som riktats mot dessa regler såsom möjliggörande bildandet av alltför stora lagerreserver, borde i stället riktas mot det faktum, att penningvärdet successivt försämrats, ty det var i främsta rummet det förhållandet samt den omständigheten, att företagen enligt fullt riktiga företagsekonomiska principer underlåtit att skriva upp sina baslager i takt med prisstegringen, som utgjorde förklaringen till de skenbart överdimensionerade reserverna. Förbundet ville också framhålla, att de spekulativa lagerökningar, som kunde ha förekommit i samband med den senaste inflationskrisen, i mycket stor utsträckning hade sin förklaring i den varubristsituation, som då ännu rådde efter kriget, och att risken för något motsvarande nu var väsentligt mindre.

Även om förbundet sålunda ansåg att nuvarande lagervärderingsregler, sådana de kommit att tillämpas i praxis, borde kunna bibehållas oförändrade, ville förbundet inte avstyrka ett genomförande av kommitténs förslag, under förutsättning att vissa betydelsefulla uppmjukningar i detta vidtogs.

Norrbottnens och Västerbottnens läns handelskammare yttrar att det kunde anses befogat att införa normerade regler för varulagervärderingen, då det givetvis medförde osäkerhet för den skattskyldige att i tveksamma fall behöva avvakta skattedomstolarnas avgörande.

Jag övergår nu till att lämna en redogörelse för vad som anförts i de remissyttranden, där en begränsning av rådande frihet vid lagervärderingen i princip avstyrkts.

Lantbruksstyrelsen framhåller att för de enskilda näringsidkarna rätten till s. k. fri lagervärdering torde vara det enda sätt, på vilket årets resultatredovisning kunde påverkas. Med hänsyn till att skördeutfallet och därmed det ekonomiska resultatet av jordbruket i hög grad var beroende av så ovissta faktorer som väderleksförhållandena, var lagervärderingen inom jordbruket ett viktigt medel för resultatutjämning och en begränsning av nedskrivningsrätten skulle därför vara till uppenbar nackdel för jordbrukarna. Även i ett annat hänseende skulle ett genomförande av kommitténs förslag i fråga om lagervärderingen få ogynnsamma verkningar, då det torde få till följd, att jordbrukarna blev mindre benägna att övergå

till inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder, vilken metod eljest syntes vinna terräng.

Även i de av *Sveriges lantbruksförbund* och *Sveriges hantverks- och småindustriorganisation* avgivna yttrandena understrykes att rätten till fri lagervärdering i synnerhet för de näringsidkare, som inte åtnjöt rätt till fri avskrivning, utgjorde den ojämförligt mest betydelsefulla och praktiskt taget enda möjligheten att utjämna resultaten från näringsverksamheten olika beskattningsår emellan.

Lantbruksförbundet anför ytterligare, att förbundet i detta sammanhang ville fästa uppmärksamheten på att enskilda näringsidkare ej heller enligt förslaget ansetts böra tillerkännas möjlighet till resultatutjämning genom rätt till avsättning till investeringsfonder eller genom rätt till förlustutjämning. Kommittén syntes ha förbisett de vådliga konsekvenser, som uppkom under övergångsåren för de jordbrukare, som övergick till en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Dessa skulle ju inte bekomma något ingångsvärde för varulager men skulle bli skyldiga att övergångsåret som tillkommande post uppföra lagret till ett värde enligt de spärrar, som föreslagits, trots att vid tillkomsten av lagstiftningen angående bokföringsmässiga grunder andra utfästelser lämnats.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet framhålles, under åberopande av ett vid yttrandet fogat utlåtande av vissa sakkunniga, att balansvärderingens främsta mål, enligt vad man numera var enig om, var bestämmande av företagets resultat — vinst eller förlust — och ej av dess förmögenhetsvärde eller kapitalvärdet för enskilda tillgångar resp. skulder.

Vidare anföres att de »traditionella» metoderna för lagervärderingen — under förutsättning att anskaffningskostnaden beräknades enligt den s. k. »först in — först ut»-metoden eller med genomsnittsberäkning — i princip bortsåg från att resultatet av prisförändringar var av annan natur än företagets resultat i övrigt. Vid en tillämpning av normallagermetoden eller »sist in — först ut»-metoden — för vilka metoder lämnats en redogörelse i det nyss angivna sakkunnigutlåtandet — eliminerades genom prisfluktuationer uppkomna »fiktiva vinster» och »fiktiva förluster» mer eller mindre fullständigt. Sistnämnda båda metoder kunde därför godtagas från företags-ekonomisk synpunkt.

Delegationen betonar, att det låg i sakens natur och belystes med all önskvärd pregnans i det åberopade sakkunnigutlåtandet, att vikten av att en från nyssberörda företagsekonomiska synpunkter acceptabel metod tillämpades vid varuvärderingen var större ju starkare de prisfluktuationer var, varmed man vid den aktuella tidpunkten hade att räkna. Om dessa principer mera allmänt åsidosattes av företagen, kunde följderna i tider med starka prissvängningar bli högst allvarlig inte blott för vederbörande företag utan ock för samhällsekonomin i dess helhet. I detta avseende

hade ständigt — och med rätta — erinrats om de dyrköpta erfarenheterna från 1920-talets första år.

Därefter framhålles att delegationen med det anförda inte avsett att göra gällande, att vare sig normallagerprincipen eller någon annan värderingsmetod borde fastslås såsom obligatorisk i skattelagstiftningen eller eljest. Det förhöll sig tvärtom så att skilda metoder för varuvärderingen för olika situationer och för företag av olika typ syntes vara de riktigaste och lämpligaste. Det blev som regel en fråga om att i varje speciellt fall göra en faktisk bedömning. Detta var också bakgrunden till den grundregel som fanns i lagstiftning och praxis på skatteområdet och som väl alltså fick anses innebära, att den metod som tillämpades i ett företags bokföring skulle godtagas, förutsatt att denna metod inte stred mot god köpmannas sed. Däremot ville delegationen med bestämdhet hävda, att *om* mera preciserade regler för varuvärderingen, utformade i huvudsaklig överensstämmelse med vad kommittén föreslog, skulle införas i den permanenta skattelagstiftningen, en ofrånkomlig förutsättning härför borde vara, att dessa regler utformades så, att de gav utrymme för användning av sådana värderingsmetoder som byggde på den obestridligt godkända uppfattningen, att balansvärderingens främsta mål var bestämmande av företagets resultat, och som eliminerade fiktiva vinster och förluster.

För att belysa att verkningarna av kommitténs förslag blev sådana att detta enligt delegationens mening inte kunde godtagas från nyss angivna synpunkter har delegationen verkställt vissa utredningar avseende dels övergångstiden och dels på längre sikt. Resultatet av dessa utredningar torde få redovisas i ett senare sammanhang.

Det kan tillfogas, att även *kommerskollegium* och *handelskammaren i Karlstad* ger uttryck för uppfattningen att värderingsreglerna borde ge utrymme för tillämpning av normallagerprincipen.

Handelskammaren i Gävle framhåller värdet av den nuvarande friheten beträffande lagervärderingen från konsolideringssynpunkt och *Svensk industriförening* understryker behovet av konsolideringsmöjligheter särskilt för de i allmänhet ekonomiskt svaga småföretagen.

I det av *Kooperativa förbundet* avgivna yttrandet uttalas att preciserandet av en viss nedskrivningsrätt ovillkorligen medförde krav på en fast och säker utgångspunkt, från vilken den maximalt tillåtna nedskrivningen skulle räknas. Det förutsatte med andra ord, att man objektivt kunde fastställa varulagrets verkliga värde med hänsyn tagen till värdenedgång genom inkurans och föreliggande prisfallsrisk. Innan detta värde erhållits kunde nedskrivningen över huvud taget inte mätas. Kommittén hade sökt lösa detta problem genom att lämna förslag till inventeringsföreskrifter innehållande även regler för beräkning av anskaffnings-, respektive återanskaffningsvärde och inkuransavdrag. Generella regler i detta avseende var dock enligt styrelsens mening helt enkelt omöjliga att uppställa.

Inte heller *länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att det är möjligt att lämna strikta anvisningar i lagparagrafer om tillåten nedskrivning av varulager. Länsstyrelsen framhåller att, beträffande de av kommittén föreslagna åstramningarna i rätten till skattefria vinstregleringar i boksluten, länsstyrelsens huvudsynpunkt var den, att rätten till fri varulagervärdering var mest betydelsefull för företagen och samhället och samtidigt den hörnsten, som det var svårast att rubba, så länge man i princip utgick från att räkenskaperna skulle ligga till grund för beskattningen. En uniformering till den föreslagna gränsen av lägsta värdet å lager kanske i och för sig skulle ge betryggande garantier mot missbruk genom överdrivna nedskrivningar. Företagen bedrev emellertid sin verksamhet under så skiftande förhållanden, att länsstyrelsen var tveksam om det skulle vara välbetänkt att fixera särskilda värderingsprocenter i lagtexten. Den hittills tillämpade metoden — uttalanden av auktoritativ myndighet, som allmänt respekterats av företagen — syntes vara väsentligt smidigare. Kommitténs mera preciserade bestämmelser syntes icke tillförsäkra företagen skydd mot godtycklighet i praxis. Om meningsmotsättningar rörande tillåten nedskrivning uppkom, påverkades inkomstberäkningen inte blott för det aktuella beskattningsåret utan ofta långt därefter. Kommittén hade inte lyckats anvisa någon praktisk metod för reglering av dylika fall. Denna brist medförde säkerligen större olägenheter, om antalet tvister av detta slag ökade, vilket var att befara.

Smålands och Blekinge handelskammare säger sig inte vara övertygad om att reducerade nedskrivningsmöjligheter alltid ledde till åsyftat mål. I stället var det tänkbart, att i stor utsträckning de dolda reserverna kom att bibehållas genom att lagret i motsvarande grad ökades. I så fall uteblev den konjunkurreglerande effekten helt.

Jag övergår därefter till att redogöra för vad i remissyttrandena anförts i fråga om olika detaljer i kommitténs förslag.

Beträffande den procentsats med vilken nedskrivning skall få ske vid tillämpning av huvudregeln har endast en remissinstans ansett en skärpning i förhållande till kommitténs förslag vara påkallad.

I det av *landsorganisationen i Sverige* avgivna yttrandet uttalas sålunda att, om man så långt möjligt ville begränsa behovet av tillfälliga ingripanden på företagsbeskattningens område, de av kommittén föreslagna reglerna borde skärpas. Eftersom den av kommittén föreslagna lägsta gränsen — 50 procent — enligt en företagen undersökning endast låg obetydligt över den nedskrivningsgräns som hittills *genomsnittligt* tillämpats, ville landsorganisationen föreslå, att den lägsta tillåtna gränsen i stället sattes vid förslagsvis 60 procent och att de föreslagna kompletteringsreglerna ändrades i överensstämmelse härmed.

Kommitténs förslag att nedskrivningsprocenten i huvudregeln bör bestämmas till 50 procent har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av fullmäktige i riksbanken, fullmäktige i riksgäldskontoret, statskontoret, kamarrätten, länsstyrelserna i Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Kopparbergs, Värmlands och Västerbottens län samt försäkringsinspektionen, Svenska landstingsförbundet, Svenska stadsförbundet och Tjänstemännens centralorganisation. Vid detta ställningstagande har i vissa fall framförts erinringar och yrkanden om modifikationer.

Fullmäktige i riksgäldskontoret framhåller att det måste medges att inskränkningen i den fria lagervärderingen för företag med låga lagervärden kunde komma att medföra svårigheter i samband med betalningen av därigenom aktualiserade skatteskulder. Dessa svårigheter torde emellertid i väsentlig mån reduceras genom föreslagna kompletteringsregler och övergångsanordningar. Enligt fullmäktiges mening skulle även efter ett genomförande av kommitténs förslag en ingalunda obetydlig marginal för vinstreglerande dispositioner stå företagen till buds, varför ej med fog torde kunna göras gällande, att dessas berättigade intressen av konsolidering och självfinansiering skulle trädas för nära.

Två av fullmäktige, herrar *Hagberg* och *Svensson*, uttalar i reservation att man borde gå fram med den största försiktighet och med sikte på att ernå begränsningar endast i sådana högkonjunkturlägen, då allvarliga risker för en inflationistisk utveckling var för handen. Om en permanent begränsning ansågs påkallad borde nedre gränsen för värderingen av varulager i allt fall inte sättas högre än 30 procent.

I det av *Svenska stadsförbundet* avgivna yttrandet anföres att med hänsyn till att rörelseidkande fysiska personer varken skulle få rätt att göra avsättningar till investeringsfonder eller att vidtaga särskilda förlustutjämnande åtgärder, kunde visserligen ifrågasättas om icke, såsom en av reservanterna med annan motivering föreslagit, nedskrivning av varulager enligt huvudregeln borde medges med högst 60 procent av lagrets lägsta värde vid beskattningsårets utgång i stället för av kommittén föreslagna högst 50 procent. Men då rörelseidkande fysiska personer undgick den dubbelbeskattning, som delägare i aktiebolag var underkastade, och alltför liberala lagervärderingsregler kunde inbjuda till manipulationer i syfte att neutralisera den för dem gällande progressiva beskattningen, hade förbundet stannat för att även på denna punkt tillstyrka kommitténs förslag.

I reservation har vissa ledamöter av förbundets styrelse uttalat bl. a., att de inte kunde dela kommitténs uppfattning att en lagernedskrivning till 50 procent skulle ge betryggande konsolideringsmöjligheter åt företagen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller att vad kommittén i nu förevarande hänseende föreslagit överensstämde med vad länsstyrelsen på sin tid föreslog i yttrande över taxeringsintendenten Annells år 1945 utarbetade promemoria i ämnet. Den viktiga fråga, som i detta sammanhang

måste besvaras, var emellertid, om en begränsning av nedskrivningsrätten till 50 procent helt beaktade de prisfallsrisker av ofta väsentlig storlek för näringslivet i sin helhet eller vissa grenar därav, som i vissa konjunkturlägen utan tvivel kunde uppstå. Viktigt var uppenbarligen, att nedskrivningsrätten så bestämdes, att å ena sidan möjliga prisfallsrisker i tillräcklig grad beaktades och å andra sidan att denna rätt icke utsträcktes till att bereda företagen en långsiktig konsolidering utöver vad som även i en kritisk situation kunde anses nödvändig. Huruvida man skulle sätta gränsen vid 50 eller 40 procent av anskaffningsvärdet ansåg länsstyrelsen vara svårbedömbart; detta var närmast en avvägningsfråga, till vilken länsstyrelsen för egen del inte velat taga bestämd ställning. Länsstyrelsen ansåg i varje fall en rätt att nedskriva lagret till 30 procent inte kunna förordas och ville understryka, att den av kommittén verkställda statistiska utredningen inte gav stöd för en så långt gående nedskrivningsrätt utan närmast syntes peka på 50 procent som den erfarenhetsmässigt givna nedskrivningsgränsen.

Länsstyrelsen i Västerbottens län yttrar, att de av kommittén föreslagna värderingsreglerna syntes väl avvägda och i de flesta fall gav rimlig möjlighet till konsolidering. Vid tillämpningen av bestämmelserna fick man dock inte bortse ifrån att de i början skulle komma att vålla en hel del tolkningstvister och ett inte oväsentligt merarbete för beskattningsmyndigheterna. Länsstyrelsen ansåg sig likväl böra ansluta sig till förslaget, dock under förutsättning att av kommittén föreslagen lagstiftning beträffande investeringsfonder och förlustutjämning genomfördes.

Länsstyrelsen i Kalmar län framhåller att det framstått såsom mycket betänkligt, att lagervärderingen inte längre var vad den borde vara, nämligen ett såvitt möjligt objektivt konstaterande av varulagrets värde, utan att den i stället verkställdes på sådant sätt, att den påverkades av den vinst företaget ville redovisa. Dessa och andra synpunkter hade gjort att länsstyrelsen med tillfredsställelse såg, att denna för vår beskattning så betydelsefulla fråga hade upptagits till behandling i avsikt att åt reglerna för nedskrivningen ge en stadga, som kunde vara av stor betydelse vid handhavandet utav taxeringen. Härigenom uppfylldes önskemålet från taxeringsmyndigheternas sida att få klarlagt var gränsen för en tillåten nedskrivning gick och detta borde också vara värdefullt jämväl från företagens synpunkt. Självklart var att frågan om nedskrivning av varulager hade mycket stor betydelse från konjunkturutjämnande synpunkt. Delade meningar kunde emellertid råda om, huruvida kommitténs förslag, som innebar rätt till nedskrivning med 50 procent såsom huvudregel, var lämpligt avvägt.

Spörsmålet om den procentsats, med vilken nedskrivning skulle få ske, blev särskilt ömtåligt därför att det faktiska nedskrivningsbehovet enligt vad de av kommittén gjorda statistiska undersökningarna utvisade var högst växlande inom olika branscher.

Därefter anføres att såsom förslaget var utformat detsamma omfattade en generell regel för hela näringslivet. De företag, som inte hade behov utav den föreslagna nedskrivningen med 50 procent, skulle sannolikt komma att stimuleras att öka sina nedskrivningar upp till den föreslagna procentsatsen. Härigenom minskades värdet av förslaget från konjunkturutjämnande synpunkt. Det riktigaste borde ha varit att utforma reglerna för varulagervärderingen så, att viss nedskrivningsprocent var tillåten för viss bransch inom industrin, grosshandeln samt transportverksamheten och detaljhandeln. Den verkställda utredningen borde kunna ge ett underlag för sålunda bestämda procentsatser.

Med den generella utformningen av huvudregeln hade kommittén nödgats föreslå vissa uppmjukningar, som i åtskilliga hänseenden kunde väntas medföra tillämpningssvårigheter. Enligt länsstyrelsens mening borde därför frågan göras till föremål för ny utredning, därvid det inte torde vara omöjligt att uppställa sådana värderingsregler som anknöt till den inom olika grenar av näringslivet faktiskt utnyttjade nedskrivningsprocenten.

Att den lägsta gränsen för lagernedskrivningen bestämmes till 40 procent enligt huvudregeln förordas av riksräkenskapsverket, kommerskollegium, riksskattenämnden, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Blekinge, Älvsborgs, Örebro och Jämtlands län samt Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges akademikers centralorganisation.

Kommerskollegium anför.

Därest den lägsta gränsen för nedskrivning av varulager enligt huvudregeln sättes så högt som vid 50 procent, bli de frågor som sammanhånga med fastslagen eller befarad inkurans i varulagret ytterst svårösta. Detta beror på att det enligt kommitténs förslag — till skillnad från vad nu gäller — hädanefter skulle ankomma på den enskilde att — bortsett från ett avdrag på 5 procent — styrka omfattningen av inkuransen. En sådan ordning torde komma att medföra, att i åtskilliga fall den enskilde företagaren icke får det inkuransavdrag som i och för sig skulle vara berättigat. Kommitténs förslag härutinnan är därför principiellt otillfredsställande, men — därest det förut omnämnda önskemålet om fasta regler skall tillgodoses — är det svårt att avvisa förslaget. Den nyss antydda olägenheten blir dock mindre ju djupare nedskrivningar som tillåtas. Med hänsyn härtill finner kollegium den av kommittén föreslagna huvudregeln vara för snäv.

Vid överbägande av dessa frågor har kollegium — i likhet med reservanten Hedborg — stannat för att lägsta gränsen för nedskrivning av varulager bör sättas till 40 procent. Denna gräns torde vara tillräckligt låg för att företagare utan rätt till fri avskrivning å maskiner och andra inventarier skola kunna konsolidera sig.

Riksskattenämnden framhåller att mot bakgrunden av det faktiskt rådande läget — där med myndigheternas begivande en mycket hård nedskrivning av lagren sedan länge förelegat — en lagstiftning enligt förslaget skulle komma att medföra övergångssvårigheter av allvarligaste slag. Härtill kom att en nedskrivning intill 50 procent i själva verket gav ett knappt utrymme för resultatutjämnning mellan olika beskattningsår, eftersom detta

utrymme normalt även skulle täcka risk för prisfall samt risk för inkurans. Prisfallsriskerna torde — som det i betänkandet framlagda statistiska materialet visade — ofta vara så ansevärda att riskerna konsumerade en mycket betydande del av nedskrivningsutrymmet. Särskilt besvärande blev detta för enskilda rörelseidkare, vilka enligt förslaget inte skulle ha den möjlighet till förlustutjämning som föreslogs för juridiska personer. Det syntes dock önskvärt att utöver nedskrivning för prisfallsrisk ett inte alltför knappt utrymme bereddes för reservbildning av annat slag, eftersom det måste vara ett samhällsintresse att beskattningen hölls någorlunda jämn och att icke skatteintäkterna fluktuerade alltför mycket beroende på växlande årsresultat. Det borde även anmärkas att, med hänsyn till de minskade möjligheterna för resultatutjämning, förslaget kunde på längre sikt medföra ökat skatteuttag för sådana rörelseidkare, som var underkastade progressiv beskattning.

Riksskattenämnden fann sig därför — särskilt med tanke på övergångssvårigheterna — böra förordna att den lägsta gränsen för lagernedskrivningen normalt bestämdes till 40 procent — i stället för föreslagna 50 procent — av lagrets anskaffningsvärde respektive återanskaffningsvärde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Härvid hade riksskattenämnden även beaktat att det skatteuttag, som kom att ske till följd av de ändrade värderingsreglerna, delvis drabbade orealiserade inflationsvinster.

Enligt *överståthållarämbetets* uppfattning borde en ändring av gällande bestämmelser genomföras med största möjliga försiktighet. Ämbetet hade funnit att anordningen med investeringsfonder var det lämpliga instrumentet för lågkonjunkturlägen. I den redogörelse, som kommittén lämnat beträffande dylika fonder, framhölls att avsättningar hittills inte skett i den omfattning, att det kunde antagas att fonderna skulle få någon mera påtaglig betydelse i ett allmänt depressionsläge. Avsättningar till fonder för varulager var relativt obetydliga. Gällande praxis torde därför kunna antagas tillgodose även mycket betydande reserveringar för lågkonjunktur. På grund härav kunde någon skärpning av de av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade reglerna vara befogad. Med hänsyn till det anförda ansåg överståthållarämbetet, att vid ett genomförande av kommitténs förslag lägsta gränsen för varulagervärderingen närmast borde bestämmas till 40 procent.

Länsstyrelsen i Örebro län yttrar, att tveksamhet kunde råda rörande den nedre gräns till vilken nedskrivning generellt borde tillåtas. Frågan härom syntes intimt sammanhånga med spörsmålet rörande rätt till avräkning för under förlustår uppkommet underskott mot sedermera uppkommen vinst. Då kommittén inte framlagt förslag innebärande fullständig lösning av denna fråga, torde det vara nödvändigt att beträffande lagervärderingen allt fortfarande acceptera regler gående ut på nedskrivning i en utsträckning, som inte förekom i andra länder. Länsstyrelsen ansåg

dock för sin del, att frågan om förlustutjämnning borde bli föremål för ytterligare överväganden. Frågan angående varulagervärderingen syntes i avbidan härpå böra lösas på så sätt att nedre gränsen för lagernedskrivningen bestämdes i enlighet med kommittéledamoten Hedborgs förslag. Sedan väl möjligheter öppnats till förlustutjämnning mellan beskattningsåren för alla rörelseidkare torde kunna övervägas att ytterligare inskränka nedskrivningsmöjligheterna.

I det av *Riksförbundet landsbygdens folk* avgivna yttrandet framhålles att, enär lagervärderingsreglerna var av avgörande betydelse för möjligheten till resultatutjämnning mellan olika år för alla de näringsidkare, som inte åtnjöt rätt till fri avskrivning, en viss varsamhet vid en eventuell inskränkning i rätten till fri lagervärdering blev nödvändig. Detta så mycket mera som kommitténs förslag om rätt till förlustutjämnning och avsättning till investeringsfonder inte avsetts gälla enskilda näringsidkare.

Vad gällde jordbruket torde det böra uppmärksammas, att inskränkningar redan gällde i den fria lagervärderingen, såtillvida att värderingen av djurbeståndet skulle ske enligt riksskattenämndens direktiv, för närvarande till 80 procent av dagsvärdet. En för stark inskränkning i friheten vid värdering även av övriga lagertillgångar skulle komma att ge jordbrukare, som redovisade inkomst efter bokföringsmässiga grunder, starkt begränsade möjligheter till resultatutjämnning mellan olika år. Det torde böra uppmärksammas, att dylika inskränkningar lätt kunde komma att avskräcka från en övergång i ökad utsträckning till en redovisning efter bokföringsmässiga grunder. En sådan övergång torde ur många synpunkter anses önskvärd och borde enligt riksförbundets mening icke bromsas. Då emellertid enligt förbundets mening lagervärderingen inte borde undantagas från åtgärder syftande till konjunkturpolitisk beredskap, ville förbundet förordna, att som lägsta gräns för värdering av varulager sattes 40 procent av anskaffningsvärdet eller motsvarande.

Med hänsyn till svårigheten att överblicka effekten av den ifrågasatta begränsningen ville riksförbundet för sin del föreslå, att begränsningen utformades som en temporär lagstiftning gällande under exempelvis fem år. Efter nämnda tid kunde frågan upptagas till ny prövning med beaktande av då rådande konjunkturpolitiska läge.

Andra remissinstanser föreslår att nedre gränsen för tillåten nedskrivning enligt huvudregeln bestämmes till 30 procent. Yttranden av denna innebörd har avgivits av länsstyrelserna i Kristianstads, Skaraborgs och Västernorrlands län, Sveriges grossistförbund, Sveriges redareförening samt Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare och handelskammaren i Göteborg. I flertalet yttranden, däri en begränsning av lagervärderingen avstyrkes, förordas att, om en begränsning likväl genomföres, den nedre gränsen för tillåten nedskrivning inte sättes högre än 30 procent. I det av

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund avgivna yttrandet förordas, att den av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade schablonregeln lagfästes.

Sveriges grossistförbund anser att kommittén alltför mycket underskattat själva prisfallsriskerna. Den moderna utvecklingen på varuområdet gick mycket snabbt, introduktionen av nya varutyper eller nya fabriktionsmetoder kunde på kort tid leda till våldsamma prisfall på inneliggande lager av äldre varor (jfr t. ex. vad den syntetiska fiberindustrins frammarsch betytt för hela den gamla textilbranschen) och starka, oberäkneliga prisfall kunde också inträffa exempelvis genom en plötsligt skärpt exportoffensiv från utlandet eller genom åtstramad inhemsk konkurrens. Nämnas kunde också de mycket kraftiga prisfluktuationer, som ofta kännetecknade den internationella råvarumarknaden och som för grosshandelns vidkommande blev särskilt känsliga när det gällde varor, som undergick förhållandevis liten förädling, och där råvarupriset därför dominerade priset på handelsvaran.

Förbundet anför härom.

Ett belysande exempel kan hämtas från kaffebranschen. Kaffepriserna på New York-börsen föllo från juni 1919 till januari 1920 med ca 44 procent, från medio 1920 till medio 1921 med ca 70 procent, från medio 1929 till medio 1930 med ca 60 procent och från slutet av 1932 till medio 1933 med ca 47 procent. Från 1939/40 ha de som bekant kraftigt stigit från dåvarande 7½ cent till 96,25 cent den 2/4 1954 för att plötsligt falla till 66,50 cent den 31/8 s. å. Ingenting talar för att prisförändringarna på kaffe skulle bli mindre drastiska i fortsättningen. Tvärtom innebär det för närvarande uppnådda rekordhög prisläget att man måste räkna med mycket kraftiga prisfallsrisker. Det härav betingade kravet på långtgående nedskrivningsmöjligheter är så mycket starkare som kaffegrossisterna som regel endast ha kaffe i sitt varuinventarium och därför icke få samma riskutjämning som företag, vilka ha sitt varuinventarium sammansatt av ett stort antal olika varugrupper. Den av kommittén föreslagna 50-procentiga huvudregeln är helt otillräcklig. — — —

Länsstyrelsen i Västernorrlands län säger sig befara att, även om den av kommittén föreslagna huvudregeln innebar en tillräcklig säkerhet för prisfallsrisker beträffande flertalet handelsföretag, så inte alltid blev fallet i fråga om industriföretagen, enkannerligen skogsindustrin, som erfarenhetsmässigt fick vidkännas avsevärda prisvariationer i råvarulagret.

Såvitt länsstyrelsen kunde bedöma torde de konjunkturpolitiska problemen, till den del de över huvud påverkades av beskattningsregler, kunna behärskas endast genom tillfälliga värderingsregler, insatta i högkonjunkturläge. För ett bibehållande av största möjliga motståndskraft under lågkonjunkturer syntes samhället vara bäst betjänt av att företagen fick bibehålla hittillsvarande konsolideringsmöjligheter. I fråga om procentsatsernas avvägning anslöt sig därför länsstyrelsen helt till det förslag som framlagts av reservanterna Gustafson och Wehtje.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelserna i Kristianstads och Skaraborgs län samt Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare*.

Den av kommittén föreslagna möjligheten för skattskyldig att beräkna tillåten nedskrivning på medeltalet av lagren under en treårsperiod (supplementärregel 1) har i det övervägande antalet utlåtanden tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Några remissinstanser har dock avstyrkt undantagsregeln varjämte i ett par yttranden kritik riktats mot stadgandets utformning.

Överståthållarämbetet förklarar sig inte vara övertygat om, att regeln alltid ledde till ett från beskattningssynpunkt tillfredsställande resultat. Densamma medförde nämligen, att en reserv, som bildats vid en tillfällig lagerökning, endast behövde upplösas successivt. Då regeln innebar en viss komplikation av värderingsförfarandet och smärre variationer i lagerhållningen inte borde beaktas, ansåg sig överståthållarämbetet böra avstyrka införandet av en dylik alternativ regel i den permanenta skattelagstiftningen. Därest en större lagerminskning var föranledd av speciella förhållanden, borde möjlighet beredas att i det enskilda fallet — i likhet med vad kommittén föreslagit beträffande prisfallsrisk — få en lägre värdering av lagret godtagen än enligt huvudregeln.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför.

Kommittén har konstaterat, att vissa rubbningar i näringslivet förorsakats av företagens strävan att till balansdagen kvarhålla lager i avsikt att skaffa avskrivningsunderlag och att hindra uppkomst av lagerminskning med åtföljande framtagning av dold varureserv. Det torde kunna ifrågasättas om den föreslagna lösningen med möjlighet att beräkna nedvärderingen med utgångspunkt från medeltalet av anskaffningsvärdet på beskattningsårets och de två närmast föregående årens utgående lager kan få åsyftad verkan, då nedskrivningsmöjligheten begränsas till 50 procent. I syfte att bibehålla varureserven oförändrad ligger det närmast till hands, att företag, med tillräckligt stark likviditet, söker öka varulagret till balansdagen. En begränsning i nedskrivningsrätten skulle i så fall få motsatt effekt till vad kommittén tänkt sig.

Länsstyrelsen i Kalmar län framhåller att, då principen borde vara att lagret upptogs till det värde, som detsamma hade vid bokslutstillfället, principiella invändningar måste riktas emot användandet av en metod, som innebar att lagrets värde vid bokslutstillfället skulle i viss mån vara beroende av de under tiden före beskattningsåret rådande prisförhållandena. Då de gamla priserna icke kunde influera på lagrets värde vid bokslutstillfället, var en sådan metod inte riktig. Metoden medförde den konsekvensen, för att icke säga inkonsekvensen, att ett existerande varulager kunde ha minusvärde. Härigenom komplicerades deklarations- och taxeringsförfarandet. För företag, som på grund av varubrist tvingades att upplösa dolda reserver i varulager, syntes — om överhuvudtaget någon

skattefri vinstreservering i sådant fall borde ifrågakomma — övervägas rätt till liknande insättningar, som nu gällde för skogskonto.

Kammarrätten anmärker att den föreslagna regeln, som enligt motiven tillkommit för det fall att lagret minskat under beskattningsåret, enligt ordalydelsen i den föreslagna lagtexten emellertid kunde bli tillämplig även vid prisfall. Detta ledde till att det lägsta värdet å varulagret kunde växla högst betydligt från år till år. *Kammarrätten* ifrågasatte om inte regeln borde begränsas till att avse endast lagerminskning.

Över huvud taget kunde de bestämmelser som reglerade det föreslagna medgivandet befaras leda till åtskilliga komplikationer vid tillämpningen. *Kammarrätten* ville ifrågasätta, om inte nämnda stycke borde ersättas med särskilda bestämmelser om rätt att vid kvantitativ lagerminskning avsätta medel till lagerregleringsfond.

Näringslivets skattedelegation yttrar att motivet för den medgivna medeltalsberäkningen var, att det vid beskattningsårets utgång inneliggande lagret understeg vad som för rörelsens normala bedrivande ansågs erforderligt. Genom att även det vid sistnämnda tidpunkt befintliga lagret medtogs vid medeltalsberäkningen måste emellertid detta medeltal antagas komma att i regel understiga företagets normallager. Särskilt i sådana fall, då den skattskyldige på grund av omständigheter, varöver han icke kunnat råda, vid beskattningsårets utgång innehade abnormt litet lager eller tillfälligt t. o. m. helt saknade lagertillgångar, blev resultatet av en sådan medeltalsberäkning otillfredsställande. Det syntes bättre överensstämma med den tankegång som låg till grund för det föreslagna stadgandet och leda till mera rättvisande resultat, om man vid medeltalsberäkningen inte medtog lagret vid beskattningsårets slut utan endast lagren vid de två närmast föregående beskattningsårens utgång.

Gentemot den föreslagna alternativa värderingsregeln för råvaror och stapelvaror (supplementärregel 2) har endast några få remissinstanser ställt sig avvisande. I andra utlåtanden har framförts krav på uppmjukning av stadgandet samt visst förtydligande av de föreslagna bestämmelserna.

Sedan *överståthållarämbetet* ånyo framhållit, att varje undantag från huvudregeln medförde en komplikation av taxeringsförfarandet, uttalar ämbetet att, då inte alla varor som undergick stora prisförändringar kunde hänföras till kategorien råvaror och stapelvaror, den föreslagna bestämmelsen måste medföra tvister om regelns avgränsningsområde. Kommittén hade verkställt en utredning angående verkningarna vid tillämpning av huvudregeln och hjälpregeln för vissa varuslag. Av de till redogörelsen fogade diagrammen framgick, att stor överensstämmelse mellan de båda reglerna förelåg för långa tidsperioder, vilket var anmärkningsvärt med hänsyn till att undersökningen för ett varuslag sträckte sig ända från år

1928. Större avvikelser förelåg huvudsakligen endast för åren 1950—1952, vilken tidsperiod kännetecknades av en betydande depreciering av det svenska penningvärdet. Överståthållarämbetet ville ifrågasätta, huruvida vid den permanenta skattelagstiftningen hänsyn borde tagas till sådana undantagsföreteelser. Överståthållarämbetet ansåg sig inte kunna tillstyrka införandet av den föreslagna hjälpregeln.

Länsstyrelsen i *Göteborgs och Bohus län* framhåller, att den av kommittén föreslagna bestämmelsen byggde på tanken att varor, som var utsatta för stora prisfluktuationer, framför allt vid starkt stigande priser, skulle värdesättas med särskild försiktighet. Länsstyrelsen ifrågasatte dock om inte det av kommittén förda resonemanget bort leda till att särbestämelsen skulle tillämpas på alla varor, som var utsatta för kraftiga prisväxlingar, sålunda inte endast på stapelvaror.

Länsstyrelsen ville, bl. a. med hänsyn till svårigheterna att korrekt tillämpa den av kommittén föreslagna femårsregeln, ifrågasätta, om icke såsom en ersättning för denna regel — eller eventuellt vid sidan av denna — kunde skapas en rätt för vederbörande företag att i vissa prislägen göra en schablonmässig extra nedskrivning av lagret i dess helhet. En sådan särskild rätt till nedskrivning skulle då föreligga för företag inom viss bransch, där särskilt betydande prisfluktuation förekommit av det slag, som kommitténs förslag tog sikte på. Schablonavdraget fick bestämmas till viss procent av värdet å lagret i dess helhet. Berörda schablontal skulle kunna fastställas av riksskattenämnden på framställning av näringsorganisation och användas vid tillfälle, då prisvariationer av angivet slag förekommit med tillräcklig styrka.

Länsstyrelsen i *Kalmar län* erinrar om att en tillämpning av lägsta värdet under en femårsperiod i tider av stigande priser medförde att bokförda värdet blev lägre än om huvudregeln tillämpades. Då de stigande priserna i allmänhet sammanföll med stigande konjunkturer eller inträffad högkonjunktur, syntes det länsstyrelsen, som om resultatet utav den föreslagna värderingsregeln skulle bli den, att just i sådana situationer, då det från penningpolitiska synpunkter kunde finnas skäl för att inskränka företagens tillgång på likvida medel, företagen just då genom den uppställda beskattningsregeln skulle erhålla mera likvida medel, än som vid en tillämpning av förslagets huvudregel skulle ha varit fallet. Det föreföll alltså, som om den speciella värderingsregeln för råvaror och stapelvaror inte skulle passa in i sådana åtgärder, som kunde vara behövliga att vidtaga för bekämpande av inflation.

Länsstyrelsen i *Värmlands län* uttalar, att med hänsyn till de starka prisvariationer, som man erfarenhetsmässigt kunde räkna med i fråga om råvaror och stapelvaror, regeln måste anses ha erhållit en alltför snäv utformning. Länsstyrelsen ansåg, att antingen tidsperioden för beräkning av det lägsta priset borde utsträckas eller en lägre procentsats bestäm-

mas för ifrågavarande lagertillgångars minimivärde. Den förra möjligheten hade den nackdelen, att ju längre tillbaka i tiden man gick för att hämta prisuppgifterna, desto mindre betydelse kunde de antagas få för bedömandet av den framtida prisutvecklingen, särskilt om man beaktade de stora förändringar, som präglat den ekonomiska utvecklingen under efterkrigstiden. Från praktisk synpunkt var ej heller en utsträckning av tiden att föredraga. Länsstyrelsen ville därför i stället föreslå, att procentsatsen för minimivärdet bestämdes till 60.

Näringslivets skattedelegation framhåller att det föreföll som om kommitténs förslag angående lagervärderingen i väsentlig grad influerats av den speciella typ av konjunkturutveckling, som varit rådande under de senaste 20 åren. Under denna tid hade prisnivån på så gott som alla varor varit måttligt stigande med avbrott för vissa enstaka kortvariga, kraftiga prisfluktuationer. Vid en prisutveckling av denna typ syntes supplementärregeln, även med den utformning kommittén föreslog, kunna leda till en minskning av ojämnheterna i vinstredovisningen. Det skulle emellertid vara föga välbetänkt att bygga ett permanent skattesystem på den förutsättningen, att man även för framtiden hade att räkna med en prisutveckling av nyssnämnda typ. Under tiden från första världskriget till början på 1930-talet hade prisfluktuationerna en helt annan karaktär; en hög prisnivå under en följd av år samt därefter ett plötsligt och mycket kraftigt prisfall. Speciellt i början på 1920-talet var prisfallen så stora, att 50 procent nedskrivning av lagrets dagsvärde inte skulle varit tillräcklig för att gardera företagen mot en övervärdering av lagren. I flera fall skulle inte heller den 30-procentiga nedskrivningen enligt den av kommittén föreslagna supplementärregeln varit tillräcklig. Delegationen anför följande exempel.

Enligt Kommersiella Meddelanden var den engelska (Bredford) prisnoteringen för ull under åren 1916—21 följande: 488, 651, 645, 1 054, 964, 319 kr/100 kg. Vid ett bokslut år 1920 skulle varulagret av ull enligt kommitténs huvudregel få upptas till lägst 482 (= 964/2) kr/100 kg. Enligt supplementärregeln skulle detta varulager få upptas till lägst 342 (= 0,70 488) kr/100 kg. Lagerpriset översteg enligt båda dessa alternativ det noterade varupriset under det följande året.

Vid prisfallsperioden i början av 1930-talet skulle supplementärregeln varit helt otillfredsställande. Enligt Kommersiella Meddelanden var exempelvis medelpriset på vete år 1931 6,7 kr/100 kg medan lägsta tillåtna lagervärde år 1930, räknat enligt supplementärregeln, var 8,8 kr/100 kg. Motsvarande siffror var för

Bomull	75	resp.	78 kr/100 kg
Koppar	745	»	748 kr/ton
Bly	229	»	229 kr/ton
Kautschuk	98	»	120 kr/100 kg
Kaffe	72	»	85 kr/100 kg

Därefter anföres att främsta anledningen till att regeln inte gav fullt betryggande säkerhet för prisfallsrisk och alls inte ledde till jämnare vinstredovisningar var, att 5 år var en alltför kort period för att lämna utrymme åt de konjunkturcyklar, varmed man erfarenhetsmässigt hade viss anledning räkna. En förlängning av tidsperioden till 10 år skulle bättre tillgodose det avsedda syftet.

Delegationen tillägger, att det borde vara möjligt att träffa sådana anordningar, att nämnvärda tillämpningssvårigheter inte uppstod, även om tidsperioden utsträcktes till 10 år, samt anför vidare.

Uppgifter angående lägsta pris under året å råvaror och stapelvaror, som noteras å varubörs eller för vilka eljest allmänt tillgängliga prisnoteringar finnas, skulle kunna insamlas av en central myndighet i samverkan med näringslivets organisationer och lämpligen publiceras i »Riksskattenämndens Meddelanden». I samband därmed borde riksskattenämnden till ledning för taxeringsmyndigheterna utfärda en anvisning att godtaga sådana värderingar, som skett i överensstämmelse med dessa prisuppgifter.

Genom att utvidga publikationen till att omfatta allt flera varor av ifrågasvarande slag borde det vara möjligt att successivt nedbringa det antal fall, då annan kontroll än sådan, som sker med ledning av publikationen, bleve erforderlig. Kontrollarbetet med ledning av en dylik ändamålsenligt uppställd årlig publikation torde bli av så enkel beskaffenhet, att kvalificerad arbetskraft icke skulle behöva anlitas för ändamålet och arbetet skulle bli av samma ringa svårighetsgrad, vare sig tidsperioden komme att omfatta 5 år eller längre tid.

En utsträckning av tidsperioden till 10 år förordas även av *kommerskollegium*, *Sveriges grossistförbund* och *några handelskamrar*. *Handelskammaren i Skåne* föreslår därjämte, att nedre gränsen för tillåten nedskrivning enligt ifrågasvarande regel bestämmes till 50 procent. *Handelskammaren i Gävle* förordar att samma nedskrivningsprocent tillämpas som i huvudregeln.

Slutligen torde här få beröras ett par påpekanden av formell art.

Kammarrätten anmärker att då tvekan kunde uppkomma vad begreppen råvaror och stapelvaror innebar — detta gällde i synnerhet begreppet stapelvaror — i författningstexten borde klargöras vad som föll under ifrågasvarande begrepp. I sammanhang härmed framhölls, att i den föreslagna texten till anvisningar till 41 § kommunalskattelagen användes uttrycket »stapelvaror» under det att i anvisningarna till 1 § förordningen om inventering av varulager vid inkomsttaxeringen uttrycket »stapelprodukter» nyttjades. Det syntes önskvärt, att uttrycksättet i förevarande hänseende blev enhetligt.

Med hänsyn till att enligt motiven hinder inte borde möta för företag att värdera en del av sitt lager av råvaror och »stapelprodukter» enligt huvudregeln och en annan del därav enligt den ifrågasvarande specialregeln ifrågasatte kammarrätten, om inte efter orden »lagret i denna del» i författningstexten borde insättas orden »helt eller delvis».

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* påpekar att uttrycket sta-

pelvaror inte blivit med tillräcklig tydlighet definierat. *Riksskattenämnden* önskar på denna punkt en fylig exemplifikation i lagtexten.

Den föreslagna regeln att utan avseende å bestämmelserna i övrigt den lägre värdering av lagret må godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara uppenbart påkallad har berörts i några utlåtanden.

Länsstyrelsen i Södermanlands län, som förordat att nedskrivningsprocenten enligt huvudregeln inte sättes lägre än 60 procent, har som skäl härför bl. a. anført, att de av kommittémajoriteten föreslagna bestämmelserna för prisfallsskydd syntes innebära att i de fall, där prisfallsrisken var stor, lägsta godkända lagervärdet kom att i stort sett överensstämma med lagrets verkliga värde eller med andra ord att något som helst utrymme för konsolidering inte medgavs.

Länsstyrelsen i Värmlands län anmärker att, då enligt förslaget en lägre värdering godtogs endast om den skattskyldige visade att detta var »uppenbart» påkallat med hänsyn till föreliggande prisfallsrisk, undantagsbestämmelsen hade erhållit en mycket restriktiv utformning. På grund av den tunga bevisbörda, som lagts på den skattskyldige, kunde man befara, att nedskrivningar, vilka i och för sig var berättigade, på grund av bevissvårigheter icke kunde bli godkända. Enligt länsstyrelsens mening borde det citerade ordet utgå.

Länsstyrelsen tillägger såsom en allmän reflexion att det med hänsyn till skiftande förhållanden skulle vara önskvärt att i författningstexten generellt infördes sådana undantagsklausuler, att det blev möjligt för Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t förordnade att i särskilda fall, exempelvis för viss bransch, medgiva lindrande undantag från författningens huvudregler. Endast på sådant sätt syntes det möjligt att vid behov lämna företagen utväg till konsolidering eller till sådana kapitalkrävande men riskfyllda investeringar, utan vilka en för konkurrenskraften oundgänglig teknisk modernisering och rationalisering stundom kunde bli ogörlig.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att en lägre värdering vid prisfallsrisk måhända behövde tillämpas även i andra fall än då lägre värdering visades vara uppenbart påkallad.

Sveriges grossistförbund uttalar, att förutsättningen för att bestämmelsen över huvud taget skulle få något praktiskt värde måste vara att taxeringsmyndigheterna härvid godkände de skattskyldigas yrkanden, där dessa inte befanns klart ogrundade. Uppenbarligen måste det ju nämligen för en skattskyldig bli mycket svårt att bevisa att dylik extra prisfallsrisk förelåg, förrän prisfallet verkligen inträffat. Regeln borde även utformas så att den fick tillämpas inte bara på lagret i dess helhet utan

även på däri ingående delposter, om det bara var en del av lagret, som var utsatt för sådan prisfallsrisk att den ordinära nedskrivningen blev otillräcklig. Eljest skulle ju innebörden bli att den extra prisfallsrisken i första hand måste täckas av eventuell konsolideringsmarginal hos lagret i övrigt, med andra ord att lagervärderingen måste ske utan någon konsolideringsmarginal alls, vilket stred mot kommitténs egen uppfattning om vad lagervärderingsreglerna borde syfta till.

I de av *kommerskollegium* samt *Östergötlands* och *Södermanlands handelskammare* avgivna yttrandena riktas likaledes kritik mot förslaget med hänsyn till bevisbördan. Enligt handelskammarens mening borde sannolikhetsbevisning rörande prisfallsrisk vara tillfyllest.

Länsstyrelsen i Kalmar län uttalar farhågor för att bestämmelsen kommer att ge upphov till ett stort antal skatteprocesser. Om till stöd för tillämpning av bestämmelsen skulle åberopas god köpmannased, vilket med hänsyn till stadgandets formulering inte kunde fränkännas en viss giltighet, skulle man enligt länsstyrelsens mening stå på ungefär samma ståndpunkt som tidigare med en i det närmaste fri lagervärdering.

Kommitténs förslag att i vissa fall från värderingsreglerna undanta lager av fastigheter, prisgaranterade varor, beställningsarbeten och likartade tillgångar samt att här göra värdesättningen beroende av vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt har mött stark kritik i ett flertal yttranden. Därvid har anmärkts att de ifrågasatta bestämmelserna kunde antagas medföra inte endast svårigheter för den skattskyldige vid fullgörandet av bevisskyldigheten utan även rent praktiska svårigheter vid gränsdragningen mellan beställningsarbeten och prisgaranterade varor å ena sidan och övriga lagertillgångar å andra sidan.

Kammarrätten framhåller, att konsekvenserna av den föreslagna bestämmelsen att i räkenskaperna gjord värdesättning av vissa slag av tillgångar skulle godtagas »allenast för såvitt denna med hänsyn till omständigheterna framstår såsom skälig» torde vara svåra att bedöma. Ordalagen i fråga ger närmast vid handen, att skattskyldig beträffande sådana tillgångar alltid måste i sin deklaration lämna en tämligen utförlig redogörelse för värdesättningen, för att taxeringsmyndigheterna skulle kunna taga ställning till frågan om värdesättningen var skälig. I vilket fall som helst torde tillämpningen av berörda stadgande komma att erbjuda stora vanskligheter med hänsyn till de subjektiva moment, som härvidlag kunde göra sig gällande. Det syntes angeläget, att mera preciserade regler för värderingen lämnades.

Även *länsstyrelserna i Stockholms* och *Kalmar län* samt *Taxeringsnämndsordföranden* *riksförbund* uttalar farhågor för att gränsdrag-

ningen mellan beställningsarbeten och prisgaranterade varor å ena samt övriga lagertillgångar å andra sidan skall ge upphov till processuella svårigheter och tvister. Båda länsstyrelserna önskar bestämmelser som närmare anger efter vilka grunder bedömningen skall ske. Beträffande beställningsarbeten kunde, framhåller länsstyrelsen i Stockholms län, såsom huvudregel anges, att tillgångar, vilka helt eller delvis förskottsbetalats (före leveransen), skulle anses utgöra beställningsarbeten. Även andra tillgångar syntes vid sidan härav under vissa förhållanden böra få hänföras till beställningsarbeten, nämligen varor, som levererats av en mångårig underleverantör och som inte utan ändring kunde användas av annan företagare.

Näringslivets skattedelegation anmärker beträffande det nu ifrågavarande författningsrummets föreslagna utformning att denna så till vida var anmärkningsvärd, att enligt dess ordalag bevisbördan i fråga om skäligheten av värdesättningen i räkenskaperna av de lagertillgångar, som omnämndes i undantagsbestämmelsen, till synes skulle vara helt omkastad i förhållande till den, som jämlikt fjärde stycket av samma anvisningar gällde beträffande varuvärderingen i övrigt. Visserligen föreskrevs inte i förevarande undantagsbestämmelse, att vad i sistnämnda stycke stadgades icke skulle gälla beträffande de i undantagsbestämmelsen angiva lagertillgångarna men å andra sidan föreskrevs i sista stycket, att »för sådant lager skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas allenast för såvitt denna med hänsyn till omständigheterna framstår såsom skälig». Stadgandet var således redan i denna del oklart, men eftersom i motiveeringen ingenting sades om en omkastad bevisbörd, syntes det inte ha varit kommitténs mening att förorda en sådan. Det fanns desto större skäl för ett sådant antagande som den reglering av bevisbördan, som skett i fjärde stycket, uppenbarligen var den enda som, inte minst av praktiska skäl, kunde komma i fråga, då det gällde värdesättning av lagertillgångar. I motsatt fall skulle ju en sådan tillämpning kunna befaras, att t. ex. en bank, för att över huvud taget få rätt till någon nedskrivning å sina lånefordringar, blev nödsakad att förete specificerad utredning rörande förlustrisken å var och en av dessa — något som kommittén näppeligen kunde ha avsett.

I fråga om de föreslagna värderingsreglerna för skattskyldigs lager av »prisgaranterade varor», »beställningsarbeten» och de synnerligen vagt konkretiserade tillgångar, som kunde avses i tillägget »liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes uppenbarligen icke vara godtagbar», gör delegationen bestämda invändningar.

Delegationen erinrar om att vad angick beställningsarbeten hade i 1946 års förordning om krigskonjunkturskattens avveckling meddelats vissa specialregler för dylika lagertillgångar. Vad som därvid förekommit gav en god uppfattning om svårigheten att definiera begreppet liksom om de

svårigheter som uppkom vid utformningen av praktikabla regler i förevarande avseende.

Bortsett från vanskligheten att ange en inte blott praktiskt tillämpbar utan även av skattemyndigheterna kontrollerbar avgränsning av begreppet beställningsarbete ville delegationen vidare framhålla, att det många gånger måste möta rent redovisningstekniska svårigheter att ange värdet av beställningsarbeten. Härom anför delegationen bl. a.

I verkstadsföretag, vars tillverkning delvis sker på beställning, delvis utgöres av standardprodukter, är det brukligt att åtskillnad i redovisningshänseende göres mellan »pågående verkstadsarbeten» och »beställningar under utförande». Medan den sistnämnda gruppen omfattar individualiserade tillgångar för kunders räkning, exempelvis montage av utrustning på av kunden anvisad plats, inbegripes i den förra gruppen sådan tillverkning inom verkstaden, som dels är avsedd att efter färdigställande inmonteras i och då överföras till »pågående beställningsarbeten», dels varor under tillverkning för eget lager. Någon uppdelning av »pågående verkstadsarbeten» med hänsyn till om de avse beställningar eller eget lager sker i allmänhet ej vid inventeringen. Orsaken härtill är följande: Inom kostnadsbokföringen i företag av åsyftad art rör man sig ofta med tre huvudgrupper av kostnader: direkt material, direkt lön och indirekta kostnader, vilka sistnämnda redovisningsmässigt bruka ingå i produktkalkylen i form av ett pålägg. Storleken av detta pålägg varierar avsevärt mellan olika avdelningar inom ett och samma företag beroende på avdelningens (kostnadsställets) karaktär. I större företag är det icke ovanligt att antalet kostnadsställen med sinsemellan olika pålägg uppgår till flera hundratal. För att man skall erhålla uppgift om värdet av pålägg ingående i posten »pågående verkstadsarbeten» är det nödvändigt med de redovisningsprinciper, som tillämpas i många företag att verkställa inventeringen *per kostnadsställe*. Om det pågående arbetet sammanhänger med beställning eller ej är likgiltigt. Inventeringen måste således av kalkyltekniska skäl ske på sätt som nu angivits. Det är f. ö. nödvändigt även med hänsyn till den föreskrift som funnits i vissa tidigare förordningar om lagervärdering och som också lämnats av företagsbeskattningskommittén, nämligen att vid beräkning av lagervärdet för produkter av egen tillverkning pålägg för indirekta tillverkningskostnader skall medtagas. Teoretiskt skulle möjligen kunna tänkas att företagen ålades att, förutom den inventering som sker på sätt som nu angivits, verkställa en extra inventering med uppdelning på beställningsarbeten och övrigt. Mot detta bör blott framhållas att det material som ligger till grund för inventeringen (i regel materialrekvisitioner och tidssedlar eller liknande) av naturliga skäl blir mycket omfattande; i större verkstadsföretag överstiger antalet dylika sedlar vid inventeringen en miljon. Att under sådana omständigheter framtvunga ett dubbelarbete, som för företagen skulle sakna allt internt värde, torde icke kunna ifrågakomma.

Delegationen yttrar vidare att det på grund av de många varianter som praktiska livet erbjöd — exempel fanns på verkstadsföretag där beställningsarbete även enligt snäv definition till mer än 90 procent omfattade standarddelar ur företagets lager medan i andra fall arbetet praktiskt taget helt utgjordes av specialtillverkning — och inte minst på grund av den synnerligen skiftande redovisningspraxis som detta gav upphov till, starkt ifrågasattes om det kunde anses önskvärt eller ens möjligt att i lag införa

undantagsbestämmelser för beställningsarbeten. Det skulle förutsätta att man först påtvingade företagen någon form av standardiserad kostnadsredovisning med otaliga detaljbestämmelser.

Delegationen tillägger, att det bl. a. med hänsyn till de praktiska tillämpningssvårigheterna skulle vara synnerligt olyckligt, om begreppet beställningsarbete — som förhållandet var när lagstiftningen om krigskonjunkturskattens avveckling genomfördes — sammankopplades med förskottsklausulen.

Delegationen hemställer att den ifrågasatta undantagsbestämmelsen måtte utgå.

Liknande uttalanden har gjorts av *Skånes handelskammare*. Handelskammaren anför, förutom att kommitténs uppläggning var principiellt och sakligt felaktig, att den dessutom var omöjlig att praktisera. Genomförandet strandade redan på den omständigheten, att det inte fanns klarlagt, hur stor del av den för övriga lagertillgångar medgivna nedskrivningsprocenten, som var avsedd att utgöra täckning för prisfallsrisker och hur stor del, som motsvarade konsolidering. I avsaknad av en klarläggande föreskrift i denna centrala punkt erbjöd bestämmelserna ingen garanti för de skattskyldiga mot rent godtycklig bedömning från skattemyndigheternas sida. Det var dessutom att märka, att det merendels kunde erbjuda mycket stora svårigheter för de skattskyldiga, vilka — såsom bestämmelsen konstruerats — i dessa fall hade bevisbördan, att påvisa förlustriskerna.

Vad näringslivets skattedelegation anfört beträffande bevisbördan, understrykes såvitt avser penningförvaltande företag, särskilt av *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Försäkringsanstalterna Folket och Samarbete*.

Vidare riktas kritik mot den av kommittén föreslagna undantagsbestämmelsen med hänsyn till de ekonomiska verkningarna. I åtskilliga yttranden ifrågasattes det berättigade i att medge en mindre långt gående nedskrivning på de tillgångar, varom fråga är, än på andra lagertillgångar.

Kommitténs förslag innebar enligt *riksskattenämndens* mening så stora vanskligheter, att bestämmelsen inte borde i detta sammanhang lagfästas. Ett sådat undantag kunde — särskilt för varven — få verkningar av inte önskvärt slag och torde i varje fall böra föregås av en mera detaljerad utredning angående förslagets ekonomiska konsekvenser. — Inte heller *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser det vara lämpligt att förslaget i nu förevarande del lagfästas. Enligt länsstyrelsens mening påkallade den föreslagna begränsningen viss försiktighet med hänsyn till vad förslagets genomförande kunde ekonomiskt betyda för de stora skeppsvarvens fartygsbyggen.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att anledningen till att kommittén velat införa undantagsbestämmelser för beställningsarbeten berodde

på att man ansett prisfallsrisken mindre för dylika lagertillgångar än för andra. Den tysta förutsättningen måste därvid antas ha varit, att leverantören från beställaren erhållit garanti för att visst pris skulle erläggas för produkten, varigenom förlust genom prisfall icke skulle tillskyndas leverantören. Det enda fall där dylik garanti absolut kunde anses föreligga var om beställningen utfördes på löpande räkning, där beställaren förbundit sig att täcka tillverkarens *samtliga* kostnader. En beställning baserad på leveransdagens pris måste exempelvis falla utanför; likaså de fall där priset fixerats vid orderns erhållande. Det måste emellertid framhållas att förlustrisker inte endast hänförde sig till prisfall. *Tillverkningsrisker* fanns nämligen alltid i form av oförutsedda svårigheter under beställningens utförande, och i den mån täckning härför inte erhållits genom beställningsavtalets utformning kunde betydande förluster — oavsett prisfall — uppstå, speciellt som arbeten av ifrågavarande karaktär ofta krävde lång leveranstid och avsåg betydande belopp.

I synnerhet inom varvsindustrien var leveranstiderna mycket långa, uppgående till 3 å 4 år. Under mera långvariga perioder av betydande kostnadsstegringar hade beställningsindustrien måst använda sig av kontrakt med bestämmelser, som innebar rätt till ersättning för kostnadsstegringar (s. k. glidskala). Detta gällde emellertid inte annat än under de mest onormala förhållandena och först sedan kännbara förluster som regel dessförinnan måst tagas. Sålunda gjorde den svenska varvsindustrien betydande förluster på sina kontrakt i samband med prisstegringen vid det senaste krigsutbrottet och samma följder fick de svenska varven vidkännas av de fasta kontrakt, som de tog i samband med konjunkturavmattningen 1949/50. Då en återgång till mer normala förhållanden nu kunde förväntas, upphörde också därmed successivt förekomsten av glidskaleklausuler.

Upplysningsvis omnämner delegationen att de tre största varven inom de närmaste åren torde få ligga ute med krediter å levererade fartyg om sammanlagt ca 400 miljoner kronor.

Det var uppenbart, anför delegationen vidare, att de för beställningsindustrin föreslagna skärpta värderingsreglerna skulle få mycket allvarliga konsekvenser för denna industri, särskilt för de svenska varven, vilka till stor del arbetade på export med stora krediter och under exceptionellt labila konjunkturförhållanden.

I samma riktning uttalar sig *Hantverks- och småindustriorganisationen*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Göteborg*. Inte heller *länsstyrelsen i Malmöhus län* säger sig kunna finna att tillräckligt bärande motiv förelåg att undantaga beställningsarbeten från huvudregeln.

Svenska sparbanksföreningen säger sig ha funnit innebörden av de föreslagna varulagervärderingsbestämmelserna oklar i vad förslaget avsåg bl. a. penningförvaltande företags placeringar. De placeringar hos en sparbank, som främst kunde upptagas till ett annat värde än det nominella, var —

bortsett från osäkra fordringar — räntebundna placeringar. I en sparbank bestod dessa placeringar av obligationer och lån med fast ränta. Riskerna på de räntebundna placeringarna, som i många sparbanker spelade en förhållandevis stor roll, var dels kapitalförlustrisker — antingen till följd av ett eventuellt behov att i ett förändrat kursläge avyttra placeringarna till underkurs eller till följd av låntagarens eventuella insolvens — och dels vad som skulle kunna betecknas som avkastningsrisker. Avyttringsbehovet kunde exempelvis sammanhånga med nödvändigheten att vid en nedgång i inlåningen taga i anspråk en del av kassareserven. Med avkastningsrisker avsågs det förhållandet, att marginalen mellan å ena sidan den fasta avkastningen av de räntebundna placeringarna och å andra sidan en rörlig inlåningsränta vid en höjning av ränteläget kunde bli helt obefintlig eller t. o. m. negativ.

Därefter anföres att värderingen av de räntebundna tillgångarna krävde hänsynstagande såväl till eventuella förlustrisker som till det ekonomiska lagets fluktuationer och till den möjliga ränteutvecklingen såväl på kort som på längre sikt. Dessa tankegångar omfattades tydligen också av kommittén. Det uttryck för dem, som givits i betänkandet (sid. 216) att »Såsom norm för nedvärderingen bör gälla att denna skall ge säker täckning för de risker, som är förknippade med lagerhållningen...», ansåg sparbanksföreningen lyckligt funnet. Det syntes emellertid som om texten i de föreslagna anvisningarna inte anslöt sig till vad som uttrycktes i motiveringen. Den skiftning i uttryckssättet, som här skett, skulle säkerligen komma att medföra en i praktiken svår tillämpning av bestämmelserna — besvärlig både för myndigheterna och för den skattskyldige — och orsaka helt onödigt arbete. Sparbanksföreningen hemställde därför, att stadgandet i nionde stycket i förslaget till ändring av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen omformulerades till överensstämmelse med motiveringens såväl innehåll som uttrycksform.

I fråga om prisgaranterade varor föreligger ofta inte mindre risk för prisfall än för andra lagervaror framhålles i de av *Sveriges lantbruksförbund*, *näringslivets skattedelegation* och *Skånes handelskammare* avgivna yttrandena. Lantbruksförbundet anför härom.

Skilda meningar kunna råda om vilka varor, som skola rubriceras som prisgaranterade, och om det verkligen föreligger prisgaranti. Utgör den nuvarande jordbruksregleringen en sådan prisgaranti? Jordbrukspolitiken har velat skapa ett prisskydd och i vissa fall avsättningsmöjligheter för producenterna och icke direkt för de företag som i industri- och handelsleden handha jordbrukets produkter. Detta prisskydd har på senaste åren högst väsentligt försvagats och kvarstår endast beträffande några få varor, brödsäd och smör. Även denna kvarstående prisgaranti är svävande och icke ovillkorlig. Omfattningen av ersättningen bestämmes för varje år och är beroende av beslut av vederbörande regleringsorgan. Beträffande brödsäd gäller garantin den 1 april kvarliggande lager, om

detta fyller kvalitetsbestämmelser angående protein- och vattenhalt, mältningsgrad m. m. Lagret bokslutsdagen, i regel 31 december, är sålunda icke prisgaranterat. Detta senare lager kan undergå försämring fram till garantidagen. Prisgaranti föreligger icke för spannmål, som nedklassats till foderspannmål, och icke heller för importerad brödsäd. Nedklassningsrisken liksom omfattningen av importen är i stor utsträckning beroende av skördeförhållandena och därför varierande år från år och samma år mellan olika landsändar.

Enligt förbundets mening pekade dessa omständigheter på nödvändigheten av att företag, som förde s. k. prisgaranterade varor, måste beredas samma rätt till nedvärdering av sina lager som andra företag.

Gentemot kommitténs uttalande att arbeten som nedlagts å fastighet tillhörande beställaren inte var hänförliga till varulager för entreprenören har riktats kritik av *Svenska riksbyggen*, *näringslivets skattedelegation*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Göteborg*. Skånes handelskammare framhåller sålunda, att de föreslagna reglerna skulle komma att framtvinga en fullständig omläggning av entreprenadföretagens lagerredovisning med vittgående ekonomiska konsekvenser som följd.

Handelskammaren anför vidare att kommittén förutsatte, att entreprenören städse hade en aktuell fordran på beställaren. Denne gjorde emellertid under byggnadstiden endast å contobetalningar, vars storlek i regel bestämdes genom en i entreprenadkontraktet fastställd betalningsplan, vilken visserligen normalt var knuten till olika etapper i entreprenadarbetet men ingalunda var anpassad så, att den vid varje tidpunkt erbjöd full täckning för entreprenörens utlägg; ibland föreskrevs t. o. m. att viss del av varje fakturerat belopp skulle av beställaren innehållas som säkerhet till dess att arbetet var slutbesiktigat eller eventuellt till dess garanti-tiden utgått.

Därtill kom att risken för entreprenaden låg hos entreprenören. Enligt de standardkontrakt, som i allmänhet tillämpades inom byggnadsbranschen, löpte entreprenören betydande tillverkningsrisker, mot vilka han måste gardera sig. Han svarade sålunda för stegringar i materialpriser och arbetslöner. Ytterligare kunde byggnadstiden av olika skäl komma att bli förlängd, något som i sig självt kunde medföra kostnadsstegringar, varjämte vederbörande entreprenör kunde åsamkas vite eller skadestånd på grund av försenad leverans. Han stod vidare risken för felkalkylering och beställarens insolvens.

Handelskammaren tillfogar, att den möjlighet, som byggnadsföretagarna enligt de föreslagna reglerna skulle få att i varje särskilt fall verkställa avskrivning å fordran genom att göra sannolikt, att förlust skulle komma att uppstå å entreprenadarbetet, enligt handelskammarens mening inte kunde vara från företagarnas synpunkt tillfyllest. Att åstadkomma

bevisning i angivna hänseende måste nämligen ofta komma att erbjuda vanskligheter.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att kommittén vid gränsdragningen mellan varulager och fordringar inom byggnads- och anläggningsbranschen syntes ha utgått från de civilrättsliga reglerna om äganderätten till fast egendom och antagit att material som byggdes in omedelbart övergick i beställarens ägo. Det var emellertid tveksamt, huruvida så var förhållandet, då beställaren, såsom understundom var fallet, inte var ägare till den mark, varå ett byggnadsverk utfördes.

Delegationen anför därjämte bl. a., att kommitténs uttalande beträffande nedskrivning på byggnadsarbeten å entreprenad möjligen kunde tagas till intäkt för att avsikten därmed varit att göra gällande, att den praxis som tillämpades å förevarande verksamhetsområde borde skärpas. Delegationen hemställde att det måtte vid ärendets fortsatta behandling komma till klart uttryck att så inte borde ske. I varje särskilt fall borde godkännas sådana med god köpmannased överensstämmande grunder för den skattemässiga värderingen av pågående arbeten och inkomstberäkningen i övrigt, att företagen inom byggnads- och anläggningsbranschen liksom övriga rörelseidkare bereddes erforderligt riskskydd och konsolideringsmöjlighet.

Näringslivets skattedelegation, handelskammaren i Gävle samt Väster- norrlands och Jämtlands läns handelskammare har i sina utlåtanden påpekat att kommitténs förslag till regler för lagervärderingen för skogsindustrins del aktualiserade frågan om den skatterättsliga behandlingen av inköpta träd på rot.

Skattedelegationen yttrar att på grund av den långa lagringstiden och prisfluktuationerna var prisfallsrisken för skogsindustrins lager stor, i synnerhet som gagnvirkets andel i det totala lagret var mycket betydande. Den varierade i allmänhet mellan 60 och 80 procent, beroende på företagets struktur och de aktuella allmänna prisförhållandena.

Utöver prisfallsrisken på det beskattningsmässiga varulagret hade skogsindustrin, enligt vad delegationen anför, en betydande prisfallsrisk på rotposter, då ännu längre tid förflöt tills de därav omfattade virkespartierna förädlats till säljbara produkter än vad fallet var beträffande det beskattningsmässiga råvarulagret. Företagens möjlighet att i beskattningshänseende gardera sig mot dessa prisfallsrisker var mycket begränsad. Delegationen åberopar därvid ett utslag av regeringsrätten enligt vilket rotposter-na skulle skattemässigt behandlas inte som lager utan som kontraherade tillgångar, samt framför önskemål om ändrade skatteregler i detta hänseende.

Frågan om schabloniserat avdrag för inkurans har berörts i några yttranden.

Överståthållarämbetet motsätter sig att avdrag över huvud taget medges
15 — *Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100*

för inkurans. Överståthållarämbetet anför, att själva begreppet inkurans var synnerligen svävande och redan på denna grund måste giva utrymme för skilda och subjektiva uppfattningar. Begreppet torde även inrymmas i vad som kunde hänföras till en maskerad prisdifferentiering, d. v. s. att olika pris allt efter omständigheterna uttogs av olika konsumenter. Det förelåg därför stora svårigheter att skilja mellan inkurans och annan prisfallsrisk. Den av kommittén verkställda undersökningen av vissa deklara-toner, som avgivits för taxeringen till investeringsskatt, vid vilken inkurans-avdrag redovisades, syntes även bestyrka detta förhållande. Även om vad som hänfördes till inkurans inom modebetonade branscher kunde överstiga det av kommittén föreslagna procenttalet, måste å andra sidan beaktas, att omsättningen inom dylika branscher var relativt snabb, vilket i enlighet med vad kommittén framhållit medförde en mindre prisfallsrisk för det »kuranta» lagret än för företag med långsam omsättning. Då även taxeringstekniska skäl talade för att avdrag för inkurans inte borde beaktas på annat sätt än övrig prisfallsrisk, ansåg sig överståthållarämbetet inte kunna tillstyrka förslaget om särskilt avdrag för inkurans.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* yttrar att vid medgivandet av långt gående nedskrivning denna borde anses inrymma inkuransavdrag. En dylik regel skulle inte medföra några större orättvisor gentemot rörelseidkarna och förenklingen skulle innebära väsentliga fördelar för taxeringsmyndigheterna.

Å andra sidan finner *länsstyrelsen i Södermanlands län* det vara uppenbart, att det enligt förslaget medgivna schablonavdraget inte var tillfyllest. Visserligen ägde den skattskyldige möjlighet att förebringa utredning, som visade den konstaterade värdenedgången i lagret, men enligt länsstyrelsens mening skulle en sådan utredning många gånger vara svår att åstadkomma. Bestämmelserna borde härutinnan kompletteras med en föreskrift om rätt att förebringa sannolikhetsbevisning.

De näringsorganisationer som yttrat sig i frågan uttalar, att inkuransavdraget inte lämpligen kan schabloniseras eller att den av kommittén föreslagna regeln är för restriktiv.

Kooperativa förbundet anför att i fråga om uppskattning av inkurans måste ett visst mått av subjektivt bedömande vara utslagsgivande. Försiktigheten bjöd att vid inventeringstillfället en rätt pessimistisk syn lades på möjligheten att avyttra den inkuranta varan. Den tid och den möda, som från företagets sida måste läggas ned på att redovisa skälen för en viss uppskattning av trolig inkuransförlust, framstod som i hög grad onyttig. Enbart en efterhandsbedömning, som kanske visade att de tillämpade värderingsgrunderna varit för försiktiga, kunde inte utan vidare tagas till intäkt för att uppskattningen vid inventeringstillfället med då föreliggande omständigheter var oriktig.

Även *Sveriges grossistförbund* anser att bedömningen av inkurans måste

bli subjektiv. Enligt förbundets mening var detta helt naturligt eftersom det var fråga om bedömning av framtida risker men ingen annan torde ha bättre möjlighet än företaget självt att bedöma och ta hänsyn till dessa risker. Förbundet fick därför i första hand hävda att värdesättningen i fråga om inkuranta varor borde överlämnas åt företagets eget bedömande, d. v. s. att i räkenskaperna öppet redovisade inkuransavdrag borde godkännas vid beskattningen, där omständigheterna inte gav vid handen att yrkade avdrag var uppenbart opåkallade. Den öppna redovisningen borde göra det möjligt för taxeringsmyndigheterna att beivra påtagliga fall av missbruk. Därest statsmakterna emellertid skulle gå in för den av kommittén förordade schablonmetoden ville förbundet kraftigt understryka angelägenheten av att procentsatserna blev tillmätta med verklig hänsyn tagen till de mångskiftande fall de hade att täcka och att det lämnades en klar möjlighet öppen för de skattskyldiga att få gehör för de inkuransavdrag utöver schablonerna, för vilka de kunde förebringa sannolika skäl.

Sveriges köpmannaförbund framhåller bl. a. att, då förbundet bland sina medlemmar under många år bedrivit ett uppfostringsarbete på förenämnda område, som nu började bära frukt, förbundet fann det synnerligen angeläget, att detta arbete inte raserades genom en alltför fiskalisk inställning till inkuransproblemet. Man måste alltid ha i minnet, att vad som var kurant på ett håll i landet kunde vara inkurant på ett annat, att vad som var inkurant i ett företag var kurant i ett annat. Sålunda måste en vara bedömas strängare exempelvis i ett mera exklusivt modehus än i en ordinarie beklädnadsaffär. Vidare kunde vad som var kurant ett år, vara fullständigt inkurant nästa år. Inkurans berodde ej endast på modeväxlingar utan även på sådana saker som att en vara blivit blekt, skadad, lätnat, ändrat färg eller form, rostad, ärgat, ruttnat, jäst etc. Var gränsen gick för inkurans var ofta mycket svårt att avgöra.

Handelskammaren i Göteborg, Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare samt *Östergötlands och Södermanlands handelskammare* anser det föreslagna schablonavdraget med 5 procent vara otillräckligt. Sistnämnda handelskammare uttalar att så var fallet exempelvis för de flesta företag inom textilbranschen, där för modebetonad tillverkning inkuransen f. n. i genomsnitt torde ligga vid 15 à 20 procent och ofta högre.

Sedan *näringslivets skattedelegation* framhållit, att enligt den föreslagna författningstexten avdrag endast medgavs för den vid bokslutstillfället konstaterade värdenedgången, uttalar delegationen, att när det gällde modebetonade varor inkuransen inte blev konstaterad förrän i samma ögonblick som varan försålles. Om man inte vid bokslutstillfället fick rätt att verkställa avdrag även för den förlust på grund av inkurans, varmed den skattskyldige vid detta tillfälle hade grundad anledning att räkna, blev givetvis bokslutet felaktigt. Avdrag borde därför medgivas för sådan inkuransrisk, varmed den skattskyldige vid bokslutstillfället hade grundad anledning

räkna. Genom en sådan omredigering av förevarande stadgande att avdrag medgavs för dylik inkuransrisk skulle stadgandet även bringas i god överensstämmelse med den föreslagna bestämmelsen i åttonde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen.

Riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap framhåller, att i de fall, där ett företag i fråga om varuslag, å vilket normalt fanns efterfrågan redan i fredstid, gentemot statlig myndighet åtagit sig att hålla ett särskilt lager av påtaglig beredskapskaraktär, de minskade dispositionsmöjligheterna över detta lager borde medföra, att beredskapslagret betraktades såsom »inkurant» och att hänsyn härtill fick tagas vid lagervärderingen. Företaget hade ju nämligen inte möjlighet att använda beredskapslagret i sin fredstida normala rörelse. De föreslagna värderingsreglerna syntes inte giva utrymme för ett dylikt hänsynstagande, varigenom beredskapslagringen kunde komma att försvåras. Detta kunde medföra krav på statligt stöd till lagringen, t. ex. i form av bidrag.

Jag torde härefter få lämna en redogörelse för några av organisationerna på näringslivets område verkställda utredningar, avsedda att belysa verkningarna av kommitténs förslag till regler för varulagervärderingen i företagsekonomiskt hänseende på längre sikt, sedan övergångstiden utgått och systemet trätt i full tillämpning.

Näringslivets skattedelegation åberopar i detta hänseende två särskilda utredningar, avseende ett grosshandelsföretag och ett bruksföretag. Genom de båda utredningarna har, framhålles det, siffermässigt sökt klarläggas, hur resultatredovisningen och det därpå grundade skatteunderlaget skulle ha gestaltat sig för de båda ifrågavarande företagen under antagande, att övergångstiden upphört och det nya varuvärderingssystemet varit i full tillämpning, i förra fallet under 6-årsperioden 1948—1953 och i senare fallet under 5-årsperioden 1949—1953. Utgångspunkten för utredningarna har således varit, att övergångstiden utgått så att de enligt förslaget »otillåtna» reserverna redan varit beskattade, i ena fallet den 31/12 1947 och i andra fallet den 31/12 1948.

Resultatet av ifrågavarande undersökningar torde här kunna återges på följande sätt.

Ett genomförande av kommitténs förslag skulle för grosshandelsföretagets del under åren 1948—1953 ha medfört att den taxerade nettointäkten blivit 15,2 miljoner kronor i stället för redovisade 15 miljoner kronor. Den resultatredovisning, som skulle erhållas vid tillämpning av kommitténs förslag, är baserad på antagen tillämpning av den värderingsregel som för resp. år skulle ge lägsta tillåtna lagervärde. Delegationen framhåller, att det emellertid inte var berörda förhållande som i främsta rummet var aktuellt utan den från företagsekonomisk synpunkt helt felaktiga resultatfördelningen mellan de olika åren i årsserien, vilken var i högsta grad oroande.

Under förutsättning att företaget vid bokslutet år 1949 gått ned till lägsta enligt kommitténs förslag tillåtna värde — och detta torde med hänsyn till prisfallsrisken i allmänhet vara påkallat — skulle företaget för år 1950 haft att såsom vinst redovisa i stället för 1,6 miljoner kronor 4,2 miljoner kronor och för år 1951 i stället för 4,6 miljoner kronor 6,2 miljoner kronor. Dessa mervinster utgjorde enligt vad delegationen anför inte annat än orealiserad värdestegring å lagret. För de följande åren 1952 och 1953 skulle en tillämpning av de av kommittén föreslagna reglerna lett till en avsevärd nedgång i den redovisade nettointäkten. För år 1952 skulle sålunda ha uppkommit en nettointäkt av 2,7 miljoner kronor i stället för redovisade 3,4 miljoner kronor. För år 1953 var motsvarande siffror 0,2 resp. 2,7 miljoner kronor.

Delegationen anför i anslutning härtill att åren 1950—1953 samtliga i stort sett torde kunna hänföras till en högkonjunkturperiod. Den skärpta skattebelastningen under de båda första åren av denna period stod måhända i överensstämmelse med det konjunkturpolitiska syfte, kommittén sökt tillgodose, men delegationen betvivlade, att en så våldsam, med denna merbeskattning sammanhängande nedgång å skatteunderlaget under de två sista åren av högkonjunkturperioden som utredningen utvisade, verkligen av kommittén hade avsetts och befunnits eftersträfvansvärd.

Beträffande bruksföretaget skulle effekten av det föreliggande förslaget inte bli endast en omfördelning av skattebördan under högkonjunkturperioden utan följderna skulle bli en väsentligt skärpt sammanlagd beskattning under perioden 1949—1953. Den sammanlagda nettointäkten skulle nämligen stiga från redovisade 40 till 46 miljoner kronor eller således en ökning med 15 procent. Under vart och ett av åren 1950—1952 skulle den taxerade nettointäkten enligt kommitténs förslag bli väsentligt högre än den deklarerade, medan en kraftig minskning i taxeringen skulle ha uppkommit under 1953, nämligen från 13,5 till 8,3 miljoner kronor.

Av utredningarna att döma, yttrar delegationen, skulle förslaget resultera i ett synnerligen instabilt skatteunderlag till förfång inte minst för kommunerna.

Därefter anføres att det av kommittén föreslagna systemet för den skattemässiga lagervärderingen, som byggde på en i lagstiftningen fixerad procentsats såsom lägsta tillåtna gräns vid värderingen, var förenat med sådan risk för inte önskvärda och delvis oberäkneliga verkningar, inte minst i företagsekonomiskt hänseende, att delegationen inte ansåg sig böra tillstyrka införandet av ett dylikt system i skattelagstiftningen. Innan en sådan åtgärd vidtogs, borde under alla förhållanden denna betydelsefulla fråga allsidigt belysas genom en mera ingående utredning. Det borde, anför delegationen vidare, vara möjligt för den svenska skattelagstiftningen lika väl som för den amerikanska att medge utrymme för tillämpning av

sådana redovisningsmetoder, som kommit till uttryck i normallagerprincipen och den s. k. »sist in—först ut»-metoden.

Om procentsatsen i huvudregeln bestämdes till 30 i stället för 50 som kommittén föreslagit, skulle regelmässigt ett visst, om ock begränsat utrymme för resultatutjämnning föreligga och de våldsamma ojämnheterna mellan resultaten för olika år bli mindre framträdande. Om varuvärderingsregler enligt de i betänkandet angivna riktlinjerna skulle utfärdas, hemställde delegationen därför att procentsatsen i huvudregeln inte bestämdes högre än till 30.

Med en den 6 december 1954 dagtecknad skrivelse har *Sveriges industriförbund* förebragt ytterligare utredning för att belysa verkningarna av kommitténs förslag på längre sikt. Denna utredning, som redovisas å vid skrivelsen fogade diagram och tabeller, kan på grund av materialets vidlyftighet inte här återges annat än i form av följande koncentrerade sammanfattning.

Utredningarna avser nio industriföretag (varav ett är identiskt med det tidigare behandlade bruksföretaget) och ett grosshandelsföretag och bygger på förutsättningen att anpassningen till de föreslagna reglerna varit verkställd med utgången av år 1947.

Genomgående skulle en tillämpning av de av kommittén föreslagna reglerna ha medfört en väsentlig höjning av den redovisade nettointäkten under den första delen av den undersökta perioden 1948—1953 under det att för den senare delen, i regel särskilt under år 1952, en avsevärt lägre vinstredovisning skulle ha blivit följden. Främsta anledningen till de stora variationerna i resultatredovisningen var, enligt vad i annat sammanhang framhålles, att söka i det förhållandet att värderingsreglerna var konstruerade med utgångspunkt från huvudsakligen aktuella anskaffningsvärden med alltför svaga korrektiv mot prisväxlingar.

En sammanställning av resultatet för de nio industriföretagen visar att de, förutom den ökade skattebelastningen under övergångstiden, under åren 1948—1953 skulle ha haft att redovisa vinstökningar å sammanlagt 240 miljoner kronor, innebärande en skatteskärpning av i medeltal ca 28 procent. I skrivelsen framhålles att vinstökningen till övervägande del var fiktiv. Det anföres bl. a. vidare att skatteskärpningen — liksom andra verkningar av förslaget — skulle drabbat de olika företagen synnerligen ojämnt och slumpartat.

Därefter anföres bl. a. följande.

Av utredningen framgår vidare, att någon genomsnittlig lagerökning icke förekommit hos de undersökta företagen under åren 1950 och 1951 utan i stället lagerminskning. De föreslagna värderingsreglerna ha emellertid främst motiverats därmed, att de skulle vara erforderliga för att man genom tillfälliga skärpningar därav under början av en högkonjunktur skulle kunna förhindra spekulativa lagerökningar. Utredningen ger vid handen, att en lagstiftning i dylikt

syfte åtminstone icke för de ifrågavarande företagens vidkommande skulle haft någon uppgift att fylla under ovannämnda högkonjunkturår.

Övergångsbestämmelserna. I åtskilliga yttranden avstyrkes kommitténs förslag eller uttalas betänkligheter mot detsamma från principiell synpunkt eller med hänsyn till de ekonomiska verkningarna för företagen. Utöver de skäl, som i det föregående redovisats, har i flera yttranden svårigheterna för företagen under anpassningstiden ansetts tala mot en begränsning av gällande rätt till lagernedskrivning.

Från remissyttrandena torde här få återgivas följande.

Kommerskollegium finner det vara principiellt mycket betänkligt att reglerna, som medförde att tidigare bildade reserver framtogs till beskattning, på detta sätt gavs tillbakaverkande kraft. Med hänsyn till storleken av de dolda reserver, som enligt förslaget måste upplösas och beskattas, kunde allvarliga likviditetsstörningar befaras uppkomma för ett flertal företag. De reserver som bildats i hägnet av gällande lagstiftning och praxis borde principiellt få bibehållas, åtminstone så länge lagret kvantitativt inte minskade. Kommerskollegium avstyrkte därför bestämt kommitténs förslag till övergångsbestämmelser.

Även *länsstyrelserna i Södermanlands och Kristianstads län* anlägger principiella synpunkter på ifrågavarande spørsmål. Länsstyrelsen i förstnämnda län säger sig sålunda inte kunna ansluta sig till den principiella inställning som kommit till uttryck i övergångsbestämmelserna rörande varulagervärderingen. Förslaget innebar att i strid mot regeringsrättens uttalande om den ingående dolda lagerreservens oantastlighet denna tvångsvis blev föremål för beskattning. Rent ekonomiskt föreföll detta särskilt obilligt i de fall, då denna dolda reserv bildats under år, för vilka gällt lägre skattesatser än de nuvarande.

Länsstyrelsen i Värmlands län ifrågasätter starkt rimligheten att mot gällande praxis till beskattning framtvinga tidigare bildade lagerreserver, särskilt som en dylik åtgärd inte syntes påkallad från konjunkturpolitisk synpunkt.

Näringslivets skattedelegation åberopar till en början en vid remissyttrandet fogad utredning av Industriens utredningsinstitut rörande verkningarna av kommitténs förslag under övergångstiden. Såsom underlag för denna utredning har frågeformulär tillställts 472 medlemsföretag i Sveriges industriförbund med mer än 200 anställda på en och samma arbetsplats. Av dessa företag har 328 lämnat de efterfrågade uppgifterna. Den 31/12 1953 hade dessa 328 företag lager för 7,2 miljarder kronor. Det bokförda värdet för lagren var 2,2 miljarder kronor, d. v. s. nedskrivningen utgjorde 68,9 procent.

Enligt utredningen skulle 251 av de 328 företagen bli beskattade för en lagerreserv av 1,15 miljarder kronor. Detta skulle under de sex övergångsåren medföra en sammanlagd skatteskärpning för ifrågavarande 251

företag med 96 miljoner kronor per år. Härvid har skatten schablonmässigt beräknats till 50 procent av den lagerreserv som måste tagas fram till beskattning.

Delegationen påpekar att vid bedömningen av ifrågavarande utredning borde beaktas, att beräkningarna av den del av lagerreserven, som enligt kommitténs förslag skulle beskattas, av praktiska skäl hade måst ske enligt i vissa avseenden schablonmässiga grunder. Sålunda hade avdrag för inkurans genomgående upptagits till 5 procent. Beräkningen hade vidare skett under förutsättning, att ingen hänsyn togs till undantagsbestämmelsen rörande värdering av lager av fastigheter, prisgaranterade varor, beställningsarbeten m. m. och den skärpning av värderingsgrunderna, som kunde bli följden av denna bestämmelse. Eftersom beräkningarna anknutits till balansräkningen per den 31 december 1953 eller motsvarande bokslutsdag, hade vidare vid tillämpning av supplementärregel nr 2 lägsta marknadspriset under 5-årsperioden 1949—1953 legat till grund vid värderingen. Med hänsyn till prisutvecklingen kunde det förutses, att vid de första bokslut, då de föreslagna bestämmelserna skulle komma att tillämpas, denna supplementärregel i väsentligt mindre utsträckning än vad som enligt ifrågavarande utredning var fallet, kom att resultera i lägre värde än huvudregeln.

Efter jämförelse mellan den av samtliga aktiebolag erlagda statliga inkomstskatten för vissa år enligt den officiella statistiken och den inkomstskatt de 328 företagen för samma år beräknas ha erlagt utgår delegationen från att sistnämnda företag representerar 54 procent av samtliga svenska aktiebolag. Med utgångspunkt härifrån anger delegationen skatteskärpningen för samtliga aktiebolag i landet under vart och ett av övergångsåren till ca 180 miljoner kronor och för hela övergångstiden till 1,08 miljarder kronor. Härtill kommer ökade skatteuttag även från näringsföretag som bedrivs av ekonomiska föreningar, handels- och kommanditbolag samt fysiska personer. Delegationen framhåller, att det var sannolikt att ökningen av skatteutgifterna för näringsföretagen i landet vid tillämpningen av kommitténs förslag under övergångstiden skulle komma att överstiga 1,5 miljarder kronor.

Om den i huvudregeln angivna procentsatsen bestämdes till 40 procent och motsvarande justeringar vidtogs i supplementärreglerna skulle den ökade skattebelastningen å näringslivet enligt delegationens uppfattning komma att ligga över 0,5 miljard kronor och sannolikt närmare 1 miljard kronor.

Därefter anföres att av utredningen jämväl framgick, att skatteskärpningen skulle drabba företagen synnerligen ojämnt och tyngst de mest konjunkturkänsliga.

I detta sammanhang åberopar delegationen en annan utredning avseende 17 företag. Denna utredning avser att söka klarlägga i vilken utsträckning

den vid utgången av 1953 hos ifrågavarande företag befintliga lagerreserven — beräknad enligt de av kommittén föreslagna reglerna — uppkommit genom att lagren i boksluten inte uppskrivits i takt med prisstegringen på marknaden.

Delegationen framhåller bl. a. att av sistberörda utredning framgick, att enligt kommitténs förslag fyra i utredningen ingående verkstadsföretag under övergångstiden skulle bli beskattade för en »vinst» å sammanlagt 151,4 miljoner kronor och att denna i sin helhet uppkommit, inte genom återföring till beskattning av tidigare verkställda nedskrivningar å lagertillgångar, utan av den anledningen, att företagen i enlighet med allmänt erkända företagsekonomiska principer underlåtit skriva upp sina inneliggande, för rörelsens normala bedrivande nödvändiga lagertillgångar i takt med den därå genom penningvärdeförsämringen inträdda nominella värdeökningen. Det belopp, som skulle tagas till beskattning hos sex skogsindustriföretag, 164,2 miljoner kronor, hade likaledes i sin helhet uppkommit av denna anledning. För fyra bruksföretag, som skulle beskattas för 138,1 miljoner kronor, hade 106,9 miljoner kronor likaledes sin enda grund i penningvärdeförsämringen och för tre kemiska industriföretag var motsvarande belopp 7,5 miljoner kronor och 6,2 miljoner kronor.

Delegationen tillägger, att de rubbningar inom näringslivet, som den av kommittén föreslagna våldsamma och i hög grad ojämnt fördelade merbeskattningen skulle åstadkomma, var svåra att överblicka. Att de skulle bli genomgripande och vålla det ekonomiska framåtskridandet i landet allvarligt avbräck, var emellertid uppenbart. Ett dylikt skatteuttag skulle komma att stå i direkt strid mot hittills tillämpade rättsgrundsatser på beskattningsområdet.

Sveriges köpmannaförbund uttalar bl. a. att de föreslagna övergångsbestämmelserna innebar stora orättvisor. En inte obetydlig del av de dolda reserver, som nu fanns, hade tillkommit under tider med avsevärt lägre skattetryck och betydligt lindrigare progression än nu. För de enskilda rörelseidkarna blev det en orimlig toppbeskattning. Att den inte blev obetydlig visade en utredning, som inom förbundet verkställdes på grundval av från bokföringsbyråerna landet runt införskaffat material. Sammanlagt hade 129 företag representerande 8 olika branscher undersökts. I praktiskt taget alla fallen skulle någon del av lagerreserven bli beskattad. Genomsnittligt skulle sålunda ca 25 procent av den totala lagerreserven bli beskattad. Den skatt, som enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna skulle få erläggas på framtagna reserver, skulle per år i genomsnitt uppgå till mer än 30 procent av medeltalet av de för beskattningsåren 1951—53 påförda skatterna, och denna skatteökning skulle tagas ut under sex år. Detta måste betecknas som en mycket väsentlig och i sak omotiverad skattehöjning, som kunde leda till avsevärda likviditetssvårigheter, särskilt om sämre konjunkturer stundade. En bestämd varning för ett framtvingande

av redan tillkomna reserver var därför på sin plats. — Liknande synpunkter anförs av *Sveriges grossistförbund*.

För en utsträckning av övergångstiden uttalar sig länsstyrelserna i Stockholms, Kristianstads, Kopparbergs och Värmlands län, Sveriges lantbruksförbund, landsorganisationen, Tjänstemännens centralorganisation, handelskammaren i Göteborg, Norrbottens och Västerbottens län samt Västergötlands och norra Hallands handelskammare. Även andra remissinstanser ifrågasätter alternativt en förlängning av övergångstiden.

Lantbruksförbundet betonar att, om förslaget genomfördes, stor försiktighet måste iakttagas vid utformningen av övergångsbestämmelserna. Uppskrivning borde därför medgivas under minst 9 år, varvid för jordbrukare, som övergick till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, tidsperioden borde räknas från tidpunkten för övergången.

Handelskammaren i Göteborg och Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare åberopar den av herrar Gustafson och Wehtje avgivna reservationen.

Västergötlands och norra Hallands handelskammare förordar att övergångstiden utsträcker till och med beskattningsåret 1962.

Någon form av dispens från de generella övergångsbestämmelserna förordas av riksskattenämnden, länsstyrelsen i Göteborg och Bohus län, landsorganisationen och Sveriges lantbruksförbund.

Riksskattenämnden framhåller att det syntes önskvärt att för sådana fall, då den nya värderingsregeln skulle leda till uppenbart oskäligen resultat, en möjlighet öppnades att erhålla viss dispens från bestämmelserna i så måtto att den i punkt 3 av övergångsbestämmelserna angivna anpassningstiden i särskilda fall förlängdes. Ett dylikt dispensinstitut torde vid en omläggning av detta slag knappast kunna undvaras, även om man helst hade sett att så kunnat ske. Det syntes lämpligt att det uppdrogs åt riksskattenämnden att — på samma sätt som förekommit i andra liknande sammanhang, exempelvis vid taxeringen till fondskatt — pröva framställningar om dylik dispens i mera säregna fall.

I samma riktning uttalar sig *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*.

Överståthållarämbetet ifrågasätter, om inte övergångsvis kunde medges att då lagerreserv framtogs avdragsgill avsättning till investeringsfond fick göras utan att eljest föreskriven insättning i riksbanken verkställdes.

Att sådana övergångsbestämmelser utfärdas, att redan bildade lagerreserver får bibehållas eller i allt får bibehållas så länge kvantitativ lagerminskning i förhållande till viss tidpunkt inte föreligger föreslås av kommerskollegium, länsstyrelsen i Södermanlands län, Sveriges grossistförbund, näringslivets skattedelegation, handelskammaren i Gävle och Skånes handelskammare.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet framhålles att, om kommitténs förslag lades till grund för lagstiftning, det enligt delegationens mening under alla förhållanden var nödvändigt, att denna, vare sig majoritetens eller någon av reservanternas linje följdes, förbands med sådana övergångsbestämmelser, att en efterbeskattning inte kom till stånd. Detta syfte kunde vinnas genom ett stadgande, att den reserv i varulager, som förelåg den 31 december 1953 eller motsvarande bokslutsdag, utan hinder av de bestämmelser rörande lagervärderingen, som i övrigt kunde bli meddelade, fick bibehållas så länge kvantitativ lagerminskning i förhållande till nämnda tidpunkt inte förelåg. Lagerreserven kom därigenom att bli beskattad i den mån de varor, varpå den belöpte, försåldes eller förbrukades. För den händelse att lagerminskningen var allenast tillfällig, kunde emellertid vägande invändningar framställas mot en dylik beskattning. Det nyss ifrågasatta stadgandet, innehållande huvudregeln, borde för den skull kompletteras med en supplementär regel, konstruerad i överensstämmelse med den av kommittén föreslagna supplementärregeln nr 1, och liksom denna i förekommande fall möjliggörande avdrag för avsättning till lagerregleringsfond.

Slutligen må nämnas att *Tjänstemännens centralorganisation* ifrågasatt att vid ett genomförande av den föreslagna lagstiftningen upplösta lagerreserven för aktiebolagens del borde få användas till ökning av aktiekapitalet genom fondemission.

Inventeringsbestämmelserna. Samtliga hörda myndigheter och det helt övervägande antalet organisationer har i princip *tillstyrkt* eller i allt fall *inte anført erinringar* mot införande av de av kommittén föreslagna särskilda bestämmelserna rörande inventering av varulager. Vid dessa ställningstaganden har emellertid i vissa fall på särskilda punkter framförts betänkligheter och förslag om ändringar.

Avstyrkande yttranden har avgivits av näringslivets skattedelegation, Kooperativa förbundet, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och handelskammaren i Gävle. Även Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, som dock inte direkt uttalat sig i frågan, synes intaga en avvisande hållning.

Från remissyttrandena torde i denna fråga följande få här återgivas.

Riksskattenämnden förklarar sig dela kommitténs mening att de föreslagna bestämmelserna var nödvändiga såsom grund för en tillämpning av värderingsreglerna.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför som motivering för sin tillstyrkan av förslaget, att erfarenheten hade visat att värdering av varulager ofta skedde slumpmässigt och ojämnt och att det ej sällan hade varit förenat med stora svårigheter att få kännedom om de principer, efter vilka värde-

ring skett. Med hänsyn till den betydelse, som en riktig varulagervärdering hade för resultatredovisningen och för bedömandet av den bedrivna verksamheten, borde en reglering av hithörande område ske.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att de föreslagna inventeringsbestämmelserna, som livligt tillstyrktes, avhjälpte en sedan lång tid känd brist. Ett godtagbart underlag — som hittills saknats — krävdes för varulagervärdering vid förmögenhetstaxering. Därjämte kunde denna lagstiftning bli av betydelse för att skapa större möjligheter i framtiden för t. ex. beredskapsbestämmelser om skatt eller ränta å lager- eller reservökningar eller för annan konjunkturbeskattning.

Liknande synpunkter anföres av bl. a. *länsstyrelserna i Södermanlands, Skaraborgs och Örebro län*.

Näringslivets skattedelegation, som anför kritik mot kommitténs förslag i flera detaljspörsmål — denna kritik redovisas i det följande — framhåller sammanfattningsvis, att tillämpningen av den föreslagna inventeringsförordningen utan tvivel skulle åsamka företagen ett avsevärt improduktivt merarbete. På grund härav och med hänsyn till de erinringar som i skilda hänseenden kunde riktas mot förslaget ansåg sig delegationen inte kunna tillstyrka, att detta lades till grund för lagstiftning. Om inventeringen ansågs böra regleras genom en detaljerad lagstiftning, borde en sådan grundas på mera allsidiga undersökningar än dem, som företagsbeskattningskommittén syntes ha verkställt, och föreskrifterna borde smidigare anpassas efter de olika redovisningssystem, som på grund av de starkt skiftande förhållandena inom olika grenar av näringslivet måste tillämpas.

Härefter övergår jag till en redogörelse för vad remissinstanserna anfört i olika detaljhänseenden.

I anledning av kommitténs förslag att inventeringen skall avse varje i lagret ingående post framhåller *näringslivets skattedelegation* bl. a. följande.

Inom varuhusen hade man allmänt frångått den gamla metoden att göra en inventering post för post av varulagret vid årsskiftet eller vid bokslutsårets utgång. För att icke belasta personalen med en allomfattande varuinventering vid årsskiftet fördelades inventeringarna ofta över årets olika månader på så sätt, att en varugrupp inventerades exempelvis den sista januari varje år, en annan varugrupp den sista februari, en tredje sista mars etc. På detta sätt fördelades inventeringsarbetet över hela året. Bokslutet grundades sedermera på en statistisk redovisning av lagret. Vid denna redovisning gjordes generella nedskrivningar med hänsyn till erfarenhetsmässiga lagerbrister och på grundval av de därigenom erhållna värdena upprättades bokslutet. Detta förfarande syntes icke kunna tillämpas, om den föreslagna förordningen rörande inventering av varulager genomfördes. Det skulle inte, anför delegationen, innebära något åsidosättande av befogade fiskaliska krav

att beträffande skattskyldig, som tillämpat annan tillförlitlig inventeringsmetod än värdering post för post vid bokslutstillfället, tillerkänna den på dylik grund verkställda varuvärderingen samma vitsord som om värdering post för post vid nämnda tillfälle ägt rum.

Några remissinstanser har avstyrkt kommitténs förslag att lagret skall värderas enligt principen »först in — först ut» eller uttalat betänkligheter mot detsamma.

I det av *Sveriges köpmannaförbund* avgivna yttrandet framhålles att förbundet, som visserligen fann de föreslagna inventeringsmetoderna liksom förslaget till inventeringsförordning kunna godtagas för detaljhandels del, ställde sig mycket tveksamt till den föreslagna regeln »först in — först ut». Denna regel skulle vid stigande priser kunna medföra en uppskrivning av lagret, som vid tillämpningen av den föreslagna 50 procent regeln t. o. m. kunde leda till en beskattning av orealiserad vinst, en vinst som i många fall var mycket tvivelaktig, vilket var ägnat att inge betänkligheter med hänsyn till gällande föreskrifter i bokföringslag och aktiebolagslag. Om varans verkliga anskaffningsvärde var lägre, borde detta få användas vid inventeringen.

Sveriges grossistförbund yttrar att kommitténs förslag innebar att lagret vid beskattningsårets utgång skulle anses bestå av de senast inköpta varorna. Ett dylikt tillvägagångssätt var enligt förbundets mening direkt stridande mot vedertagna företagsekonomiska principer, då det i en prisstegringsperiod skulle framtvinga ett successivt uppräknande av lagren till de senaste anskaffningspriserna, d. v. s. ett rakt motsatt förfarande mot det, som låg till grund för den av kommittén i och för sig varmt förordade normallagermetoden. Därtill kommer att den av kommittén föreslagna metoden skulle komma att medföra mycket stora praktiska svårigheter i tillämpningen, detta redan för företag med ganska enkelt sammansatta varulager och givetvis i ännu mycket högre, för att inte säga i prohibitiv grad för de många handelsföretag, som arbetade med ett mycket rikt sortiment av olika varor.

Enligt förbundets mening borde som anskaffningsvärde godtagas det lägsta under beskattningsåret erlagda anskaffningspriset för de i lagret ingående varuposterna.

Även *kommerskollegium*, *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* samt *Taxeringsnämndsordföranden* *riksförbund* anför i stort sett liknande betänkligheter mot kommitténs förslag i denna del.

Gentemot den föreslagna skyldigheten att i vissa fall vid beräkning av anskaffningsvärdet göra tillägg för indirekta kostnader har i åtskilliga remissyttranden framförts invändningar.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att beträffande den bokförings-

mässiga redovisningen av indirekta kostnader olika förfaringssätt kommit till användning inom skilda verksamhetsområden, något som var desto naturligare då ett inom viss bransch såsom lämpligt befunnit redovisningssystem inte alltid var användbart inom en annan bransch. Även företag inom samma bransch tillämpade inte sällan olika redovisningsmetoder i detta avseende.

Inom skogsindustrin torde numera vara vedertaget att vid kostnads- och lönsamhetsberäkningar för de enskilda produkterna inte räkna med sådana indirekta kostnader som var fasta i den meningen att de belastade företaget oavsett verksamhetens omfattning. Detta gällde i huvudsak räntor, avskrivningar och administrationskostnader. Dessa kostnader ansågs helt böra belasta verksamheten under det räkenskapsår, varunder de uppkommit, och inte via lagervärdena balanseras till någon följande tidsperiod. Denna uppfattning torde ha visst stöd i 1944 års aktiebolagslags bestämmelser om innehållet i vinst- och förlusträkningen, som bl. a. skulle ge upplysning om räntor, avskrivningar och allmänna förvaltningskostnader. Härtill kom de rent praktiska svårigheterna att fördela ifrågavarande kostnader på olika produkter. En sådan fördelning blev alltid i stor utsträckning godtycklig.

Delegationen hemställde, att sådana indirekta tillverknings- eller produktionskostnader som var att anse såsom fasta inte behövde inräknas i anskaffningsvärdet.

Liknande synpunkter anföres av *handelskamrarna i Karlstad och Gävle*.

Skånes handelskammare yttrar bl. a. att föreskriften om tillägg för indirekta kostnader skulle införa ett osäkerhetsmoment i värderingen inte minst därigenom att tillägget kunde komma att variera med tillverkningsvolymen. I ett dåligt år med låg tillverkning skulle man sålunda få en betydligt högre omkostnadsprocent än normalt, varigenom skulle uppstå en fiktiv höjning av resultaten.

Kooperativa förbundet yttrar bl. a., att det givetvis var möjligt att på det sätt kommittén föreslog åstadkomma en ungefärlig uppskattning av det värde å hel- och halvfabrikat i industriell verksamhet, som skulle ligga till grund för maximering av nedskrivningsrätten, men då detta värde under alla förhållanden endast kunde bli ungefärligt, var en diskussion om 50, 60 eller 70 procent maximal nedskrivningsrätt ofruktbar.

Svenska företagens riksförbund framhåller bl a., att det ovillkorligen fordrades en ganska omfattande driftsbokföring för att kunna fastställa den skäliga andelen i de indirekta tillverkningskostnaderna, en förutsättning som väl de flesta små och medelstora företag saknade. Företagens olika metoder att fördela kostnaderna skulle komma att direkt påverka deras rätt att nedskriva sina lager, vilket väl knappast var avsett. Även från balansteknisk synpunkt var metoden att i anskaffningsvärdet medräkna indirekta kostnader tvivelaktig och i viss mån stridande mot god köpmanna-

sed. I företag med mycket billiga råvaror och långt driven automatisering kunde de indirekta produktionskostnaderna utgöra så stor del av det totala värdet, att även en nedskrivning till 50 procent innebar att man inte kommit ner till det värde som motsvarade materiel och direkt lön. Förbundet ansåg att förslaget i denna del, förutom att det var omöjligt att tillämpa för en stor del företagare, måste avvisas även från balansteknisk synpunkt, enär företagarna eljest kunde komma att balansera fasta kostnader.

Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* anser att mindre företagare mera sällan hade sådan kostnadsredovisning att de kunde på ett tillförlitligt sätt beräkna tillägg för indirekta kostnader. Länsstyrelsen ifrågasatte därför om inte ifrågavarande värderingsregel borde gälla för företag som hade en årsomsättning av lägst 200 000 kronor och som hade ett lager av halv- och helfabrikat å minst 50 000 kronor.

Handelskammaren i Göteborg anmärker att bestämmelserna skulle motverka införandet av rationella redovisningsmetoder och försvåra bokslutsarbetet. Därför borde enligt handelskammarens mening endast rörliga kostnader medräknas.

Frågan om skyldighet att redovisa verkställda inkuransavdrag öppet i inventariet har berörts i några utlåtanden.

Näringslivets skattedelegation erinrar om att prisnedsättningen för inkurans inom de stora varuhusen regelmässigt tillgick så, att man fortlöpande under året, framför allt i slutet av en säsong, gick igenom lagret och gjorde den prisnedsättning på varorna, som ansågs betingad av den under säsongen vunna erfarenheten. I många fall bokförde man lagret statistiskt till dess sålunda justerade försäljningsvärde och detta försäljningsvärde låg sedermera till grund för lagervärderingen. Försäljningspriset nedsattes på en vara, som man hade funnit inte vara attraktiv till det ursprungligen åsatta priset, och på detta sätt skedde således fortlöpande under året prisjusteringar inom de flesta varugrupper.

De under året gjorda prisnedsättningarna torde i vad de avsåg varor, som vid bokslutstillfället kvarlåg i lager, komma att betraktas såsom inkuransavdrag, vilka enligt de föreslagna bestämmelserna skulle redovisas öppet i den mån de nedbringade värdet under anskaffningskostnaden. Det fanns emellertid ingen möjlighet för ett företag, som använt nyss beskrivna metod för prisnedsättningen, att redovisa denna del av inkuransen i öppen form. Den i dessa prisnedsättningar återspeglade inkuransen var att anse som den värdenedgång man vid bokslutstillfället kunnat konstatera, men den var inte liktydig med den nedgång, som lagret ytterligare kunde antagas bli utsatt för genom inkurans och för denna ytterligare inkurans måste vissa reserveringar göras vid bokslutstillfället.

Delegationen tillägger, att ett förfarande, enligt vilket inkuranta artiklar i lagret skulle upptagas till anskaffnings- eller dagspriset med öppet redo-

visat inkuransavdrag, skulle komma att föranleda betydande svårigheter även inom vissa grenar av industrin, exempelvis verkstadsföretag.

Sveriges grossistförbund däremot förklarar sig ha förståelse för kommitténs förslag att inkuransavdrag borde redovisas öppet till förebyggande av missbruk.

Kommitténs förslag att i regel två personer skall deltaga i inventeringen och teckna en försäkran å inventariet har föranlett vissa erinringar.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att då ett företag hade sitt lager utspjutt på ett flertal orter och t. o. m. såsom fallet exempelvis var inom skogsindustrin till stor del upplagt i skogen, det ofta inte var möjligt att två personer kunde deltaga i inventeringen av hela lagret. Vidare kunde det inträffa, att den skattskyldige av andra skäl inte hade någon möjlighet att förete sådan försäkran, som i 2 § avsågs, t. ex. på grund därav, att de i inventeringen deltagande drabbats av sjukdom eller av tredska vägrade sin underskrift.

Det låg i öppen dag, att stadgandet i 2 § även med bästa vilja inte alltid kunde av den skattskyldige efterkommas och det var därför inte från principiella synpunkter godtagbart. Om det föreslagna stadgandet i 2 § lagfästes, blev situationen följaktligen understundom den, att en skattskyldig utan egen förskyllan blev ur stånd att förete ett inventarium, som ägde vitsord.

Enligt delegationens mening borde föreskriften angående försäkran av två vid inventeringen deltagande personer utgå eller endast gälla, då sådan försäkran utan svårighet kunde lämnas.

Även *Sveriges grossistförbund* riktar i stort sett samma anmärkning mot den föreslagna bestämmelsen. På grund härav och med hänvisning till de föreslagna straffbestämmelserna påyrkar förbundet en omarbetning av förslaget, så att det bättre anpassade sig till vad som var praktiskt möjligt och rimligt att begära.

Sveriges lantbruksförbund yttrar bl. a., att det kunde ifrågasättas om den personal, vilken utförde inventeringen och som ägde kännedom om de praktiska svårigheterna vid inventeringen, överhuvudtaget ville avgiva en dylik försäkran under straffhot. I många fall torde det vara i det närmaste ogörligt för företagaren själv att på heder och samvete intyga riktigheten av en värdering som utförts av underlydande personal. — *Handelskammaren i Gävle* uttalade sig i samma riktning.

Riksskattenämnden anmärker, att avfattningen av 2 § närmast tog sikte på det fall att hela inventeringen kunnat utföras av samma två personer. Ofta måste dock inventeringen komma att inom olika avdelningar av ett företag ske med anlitande av olika personal. I dylika fall blev det givetvis erforderligt att de intyg, som lämnades för varje sådan del av inventeringen, jämväl kompletterades med ett intyg av person i ansvarig ställning

om att de olika intygen tillsammans omfattade hela lagret i rörelsen. Eventuellt borde i anvisningarna intagas ett förtydligande i detta avseende.

Länsstyrelsen i Södermanlands län föreslår, att försäkran om inventeringens riktighet skulle kunna avgivas av den skattskyldige ensam endast under förutsättning, att den skattskyldige inte hade någon myndig person hos sig anställd.

I fråga om de i 3 § i författningsförslaget intagna bestämmelserna anför *kammarrätten* följande.

De i 3 § intagna reglerna synas vara alltför schematiska och till innebörden obestämda för att kunna tjäna till verklig ledning, då fråga uppkommer huruvida och i vilken omfattning upprättat inventarium bör ligga till grund för lagervärderingen. Ett inventarium lär ofta vara av beskaffenhet att kunna — eventuellt efter viss justering — läggas till grund för taxeringen, även om föreskrifterna i förordningen icke till alla delar iakttagits. Å andra sidan torde ej sällan riktigheten av ett inventarium kunna ifrågasättas, även om detsamma formellt synes uppfylla föreskrifterna i förordningen. *Kammarrätten* anser lämpligast, att ifrågavarande paragraf får utgå ur förslaget. Frågan om trovärdigheten av ett inventarium och därå grundad uppgift i räkenskaperna angående lagervärdet blir, om nämnda stadgande bortfaller, att bedöma enligt allmänna regler.

Sveriges grossistförbund, som inledningsvis berört svårigheterna att i praktiken tillämpa föreskriften om försäkran å inventarium, framhåller där- efter att undantagsbestämmelsen i 3 § från skyldigheten att vid inventeringen varje år iakttaga föreskrifterna i förordningen var för vagt formulerad och gav alltför mycket spelrum åt subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas sida för att utgöra någon garanti mot oskäligen bestraffning.

Länsstyrelsen i Södermanlands län framhåller, att förslaget om att den skattskyldige under vissa förutsättningar inte årligen skulle behöva iakttaga förordningens föreskrifter borde givas en fastare utformning, då missbruk eljest kunde befaras. *Länsstyrelsen* föreslog därför, att inventering skulle vara obligatorisk för det räkenskapsår förordningen träder i kraft samt under i förslaget angivna förutsättningar därefter exempelvis vart tredje eller femte år.

De föreslagna straffbestämmelserna har föranlett vissa uttalanden och förslag till modifikationer.

Sedan *Sveriges lantbruksförbund* framhållit att enligt förbundets uppfattning tillämpningen av den föreslagna förordningen skulle komma att bereda de enskilda jordbrukarna stora svårigheter, då exakta anskaffningsvärden eller återanskaffningsvärden, t. o. m. kvantiteten och kvaliteten, var svåra att fastställa, uttalar förbundet att det syntes betänkligt att införa en särskild straffsanktion.

Lantbruksstyrelsen yttrar att, då det enligt förslaget medförde ansvar att lämna osann uppgift om att inventarium upptog samtliga lagertillgångar,

måste förutsättas att särskild hänsyn togs till svårigheterna att inom jordbruket mera exakt fastställa omfattningen av vissa lagertillgångar.

Sveriges köpmannaförbund framhåller att lagervärderingen och därmed sammanhängande frågor erbjöd ett problemkomplex av sådan svårighetsgrad för såväl de skattskyldiga som de fiskala myndigheterna, att straffansvar inte rimligen kunde komma i fråga annat än vid direkt undanhållande av lagertillgångar och under förutsättning, att de undanhållna tillgångarna representerade ett verkligt värde. Om kommitténs förslag till lagervärdering skulle genomföras, måste straffansvaret likväl begränsas på här angivet sätt.

Handelskammaren i Gävle uttalar som sin mening, att bestämmelserna borde omarbetas på så sätt att endast skattskyldig, som uppsåtligen underlåtit att i inventarium upptaga lagertillgång, kunde straffas.

Kammarrätten framhåller att straff enligt förslaget syntes kunna ifrågakomma för såväl skattskyldig själv som annan i inventeringen deltagande person. I båda fallen torde tecknande av försäkran å inventarium kunna ingå såsom led i sådant förfarande, som kunde bestraffas enligt bestämmelser i strafflag. Kammarrätten ville ifrågasätta, om inte stadgandet borde förses med bestämmelse om undantag för sådant fall, då gärningen var belagd med straff enligt bestämmelser i strafflag.

Departementschefen

Av kommittén verkställda beräkningar visar att det sammanlagda värdet av varulagren hos det enskilda näringslivet ligger i storleksordningen 20—40 miljarder kronor och troligen närmare 40 än 20 miljarder. Nedskrivningen härå eller, bättre uttryckt, skillnaden mellan det verkliga och det bokförda värdet utgör i sin tur enligt samma beräkningar i genomsnitt 50—60 procent av det nyss antydda beloppet. Visserligen kan sägas att de gjorda beräkningarna är föga exakta, men de är å andra sidan fullt tillräckliga för att ge en uppfattning om lagervärderingens betydelse från de synpunkter, varom i förevarande sammanhang är tal. Redan mindre ändringar i reglerna för beräkningen av det skattemässigt tillåtna lägsta lagervärdet kan öva en betydelsefull inverkan på företagens möjligheter till likviditetsförstärkning genom lagernedskrivningar. Att en begränsning i rätten att hålla synnerligen låga lagervärden tillika innebär i viss mån minskade möjligheter till konsolidering ligger i sakens natur. Varje åtstramning i värderingsreglerna får alltså, som kommittén understrukit, vägas mot önskemålet av tillräckligt utrymme för betryggande nedskrivning för prisfallsrisk.

Reglerna för varulagervärderingen torde i själva verket vara från konjunkturpolitisk synpunkt så betydelsefulla att något verkligt väsentligt inte skulle vinnas med en ändrad företagsbeskattning, som bibehöll företagen vid vad för närvarande gäller på området för lagervärderingen. Detta

är även kommitténs och flertalet remissinstansers uppfattning. Men åtskilliga om än inte alla organisationer på näringslivets områden har ställt sig helt avvisande till varje form av begränsning i nuvarande värderingsfrihet.

Det har från vissa håll hävdats att kommitténs förslag till en permanent begränsning i lagervärderingen skulle stå i strid med de lämnade utredningsdirektiven. Därvid åberopas att i direktiven framhållits att det »kunde vara lämpligt att undersöka, huruvida bestämmelser kunde utarbetas som motverkade spekulativa investeringar i lager under tider, då en viss återhållsamhet i lageranskaffningarna bedömdes såsom ur samhällets synpunkt önskvärd», varjämte i direktiven tillades att reglerna möjligen borde så utformas att de allenast riktade sig mot direkta lagerökningar. Sålunda utformade bestämmelser skulle då närmast få karaktär av en beredskapslagstiftning.

Invändningar av nu antydd art saknar emellertid bärkraft och innebär ett förbiseende av det grundläggande uttalandet i direktiven att det inte borde ifrågakomma att närmare binda kommittén vid dess överväganden; tvärtom skulle denna ha fria händer att pröva den lämpligaste lösningen av hithörande frågor. Kommittén har med styrka understrukit svårigheterna och nackdelarna med ett system, som bygger på tillfälligt insatta åtgärder, och jag har förut uttalat min fulla anslutning till denna uppfattning och vill nu blott än en gång i likhet med kommittén förorda en permanent begränsningsregel, vilken alltså bör utformas såsom en avvägning mellan de delvis motstridiga intressen som här måste beaktas.

Innan jag närmare ingår på kommitténs förslag vill jag erinra om att kommitténs utredning visar å ena sidan en genomsnittlig lagernedskrivning på 50—60 procent men å andra sidan en mycket stor spridning i nedskrivningen olika företag och branscher emellan. En relativt försiktig åtstramning skulle följaktligen få ingen eller ringa effekt för åtskilliga företag och företagare. Detta gäller särskilt de enskilda rörelseidkarna, vilkas bokförda lagervärden erfarenhetsmässigt och enligt inom finansdepartementet verkställda utredningar, som jag i ett senare sammanhang skall redovisa, merendels är så höga att dessa skattskyldiga antingen inte alls eller i allt fall i ringa mån skulle beröras av en lagstiftning enligt kommittéförslaget. Detsamma gäller självfallet även vissa bolag och föreningar men för flertalet av de i allt fall större företagen, drivna i bolags- eller föreningsform, skulle en viss åtstramning i värderingsreglerna ha sin givna effekt. Den av kommittén verkställda utredningen visar för övrigt att effekten skulle bli relativt sett mer påtaglig för större företag, för äldre företag och för företag med stort lager. Oaktat en begränsning i nedskrivningsrätten sålunda komme att verka endast över en del av fältet, kan å andra sidan antagas att den från konjunkturpolitisk synpunkt eftersträfvade effekten skulle i huvudsak uppnås. Det förefaller sannolikt att de företag,

som skulle beröras, i hög grad är just de där möjligheterna till djupgående lagernedskrivningar i högkonjunkurlägen väcker betänkligheter från konjunkturpolitiska synpunkter.

Det bör även uppmärksammas, såsom kommittén påpekat, att de konjunkturpolitiska invändningarna mot en praktiskt taget fullständig frihet i lagervärderingen avser inte blott, och kanske inte ens främst, det förhållandet att denna frihet kan i vissa lägen stimulera till inte önskvärda lagerökningar resp. kan av skatteskäl försvåra i andra lägen önskvärda lageravvecklingar utan även att förefintligheten av ett betydande lager möjliggör för företaget likviditetsförstärkande nedskrivningar, som i sin tur underlättar investeringar av vad slag som helst.

En sammanfattning av synpunkterna för och emot ändrade lagervärderingsregler torde kunna återges på följande sätt.

De synpunkter av konjunkturpolitisk art, som i det föregående berörts, talar för kraftigast möjliga åtstramning av värderingsreglerna, en åtstramning som borde gälla inte endast under högkonjunktur utan även i andra tider, det sistnämnda med hänsyn dels till svårigheterna att avgöra när tillfälliga åtstramningar skall insättas och dels till att företagen eljest kunnat under hand uppbygga en likviditet som kan utnyttjas för stora investeringar i högkonjunktur. — Nuvarande regler, eller rättare sagt brist på regler, lämnar företag och myndigheter i starkt tvivelsmål om var gränserna för tillåten nedskrivning går. Det är redan med hänsyn härtill påkallat med mera fixa bestämmelser. — Gällande lagstiftning sådan den i praxis tillämpas är slutligen inte invändningsfri från rent fiskalisk synpunkt. Den möjliggör ett i tiden praktiskt taget obegränsat uppskov med beskattningen av synnerligen stora belopp. Även om denna omständighet inte i förevarande sammanhang bör vara av utslagsgivande betydelse får inte förbises den ingalunda alltid motiverade favör, som fri lagervärdering innebär för lagerhållande företag såväl gentemot sådana företag utan lager vilka beskattas i övrigt enligt samma regler som gentemot andra skattskyldiga.

Mot ändringar i nuvarande regler för lagervärderingen talar å andra sidan den synpunkten att ju större frihet reglerna lämnar, ju större möjlighet har företagen till en konsolidering, som innebär gardering mot prisfallsrisker och som kan medföra ökade möjligheter att upprätthålla sysselsättningen då försämrade avsättningsmöjligheter uppkommer. — Den helt fria lagervärderingen ger vidare bättre möjligheter till en planmässig, långsiktig värdering utifrån fasta, av den företagsekonomiska vetenskapen godtagna principer. — Mot en ändring kan möjligen även framhållas att fri lagervärdering ger det största utrymmet för en dold resultatutjämning, något som med hänsyn bl. a. till reglerna om beskattningsårets slutenhet och till intresset av att upprätthålla en jämn aktieutdelning kan ha ett visst värde. — Slutligen kan även erinras om nuvarande värderingsreglers faktiska betydelse för företagssparandet och företagens fortsatta kapitaluppbyggnad.

Flertalet av de nu återgivna synpunkterna för och emot fri lagervärdering har jag i tidigare sammanhang ingående berört och därvid tillkännagivit vilket värde dessa olika synpunkter enligt min mening bör tillerkännas. Jag kan därför nu hänvisa till vad jag förut anförde. Min i anslutning därtill tillkännagivna ståndpunkt är den, att en avvägning mellan de olika synpunkterna bör komma till stånd och att möjlighet finnes till regler, som ger ett väsentligt värde i konjunkturpolitiskt hänseende men samtidigt lämnar utrymme för betryggande lagernedskrivningar med därmed i olika hänseenden förenade fördelar.

Vad särskilt angår önskemålet om värderingsregler, som medger kontinuerlig tillämpning av någon viss inom den teoretiska företagsekonomi godtagen värderingsprincip, vill jag erinra om att kommittén ingående dryftat möjligheten att utforma skattelagstiftningen på grundval av någon sådan princip. Även med bortseende från spørgsmålet i vad mån sålunda utformade regler skulle vara förenliga med de konjunkturpolitiska synpunkter, som måste vinna beaktande, har kommittén funnit det uteslutet med några från sådan utgångspunkt utformade regler. Detta sammanhänger inte blott med att olika företag tillämpar skilda principer och att någon enhetlig princip inte kan för alla företag föreskrivas utan även med att det enskilda företaget knappast kan och i allt fall inte önskar konsekvent fullfölja sin egen värderingsprincip i alla lägen. Det förhåller sig vidare så att om t. ex. normallagermetoden eller den i Amerikas Förenta Stater under senare år i viss men ganska begränsad utsträckning praktiserade »sist in — först ut»-metoden skulle lagfästas, detta i åtskilliga lägen skulle innebära en skärpning av lagervärderingen långt utöver vad företagsbeskattningskommittén förordat. Det är betecknande, att näringslivets skattedelegation väl anser sig vilja åberopa dessa båda metoder, vilka inte alltid fullt ut låter sig tillämpas inom ramen för den av kommittén förordade begränsningsregeln, som en allvarlig invändning mot sistnämnda regel, men å andra sidan ingalunda önskar en lagstiftning på grundval av någondera av dessa metoder.

Såsom kommittén funnit torde annan lösning av frågan inte stå till buds än att fixera en viss lägsta gräns för det bokförda lagervärdet, vilken gräns bör stå i viss relation till lagrets aktuella anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. Inom ramen för denna lägsta gräns äger företaget så rätt att praktisera vilken som helst värderingsmetod. Taxeringsmyndigheternas enda uppgift blir att kontrollera att denna gräns ej underskridits, en uppgift som för övrigt är vida enklare än att söka fastställa vad som skall menas med ett företags normallager eller liknande.

Under förutsättning att den lägsta gränsen för det räkenskapsmässiga lagervärdet fastställes med tillbörlig försiktighet torde den bästa lösningen också vinnas. Detta synes även vara kommitténs enhälliga uppfattning. En annan sak är, att delade meningar råder rörande var denna nedre gräns

bör dragas. Jag får även erinra om att några av näringsorganisationerna inte ställt sig avvisande till principen om en fixerad lägsta gräns. Det må tilläggas att, om denna gränsdragning inte göres alltför restriktivt och om företagen inte i varje läge pressar lagervärdet till lägsta tillåtna gräns, ett betydande utrymme kvarstår för en dold resultatutjämnning.

I anslutning till vad näringslivets skattedelegation anfört om att kommitténs princip för lagerreglernas utformning inte är förenlig med kravet på att vid resultatberäkningen »fiktiva vinster» och »fiktiva förluster» skall elimineras, får jag anföra följande.

Med fiktiva vinster och förluster synes avses all sådan positiv eller negativ inverkan på resultatberäkning för ett givet räkenskapsår, som följer av att det vid årets slut kvarvarande lagret åsättes annat värde än det som var åsatt lagret vid samma års ingång. Prisförändringar, oavsett om dessa varit beroende av en allmän förskjutning i prisnivån, såsom vid förbättrat eller försämrat penningvärde, eller av ändrat värde på allenast de lagerhållna tillgångarna, hävdas inte böra få inverka på resultatberäkningen. Detta resonemang föres även för det fall att prisförändringarna antages bli bestående och stödes därvid bland annat på tesen att någon beskattning inte bör ske av »inte-realiserade lagervinster». Härför synes man i sin tur vilja åberopa att vad som i den teoretiska diskussionen brukar benämnas ett företags normallager i själva verket inte är en tillgång av varulagers natur utan närmast att jämföra med en anläggningstillgång. Normallagret skall hållas i ett mycket lågt bokfört värde, som inte år från år bör ändras av hänsyn till att det aktuella anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet förändrats. I konsekvens härmed påkallas även rätt till negativa lagervärden de år, då den faktiska lagerkvantiteten mer väsentligt understiger normallagret.

Det nu anförda synes utgöra en sammanfattning av vissa inom den teoretiska företagsekonomin lanserade synpunkter, som näringslivets skattedelegation vill åberopa till stöd för sitt krav på en fortsatt fri lagervärdering.

Min avsikt är inte att här uppta något resonemang på den teoretiska företagsekonomens område. Jag avser fastmer att begränsa mig till några synpunkter på vad jag för egen del anser vara i förevarande sammanhang skattemässigt riktigt eller godtagbart. Jag vill därvid till en början understryka att varje vid något tillfälle gjord uppskrivning av lagret med därav föranledd högre beskattningsbar vinst medför en motsvarande mindre vinst att beskatta vid det framtida tillfälle då detta lager utförsäljes. Allt under förutsättning att en lageruppskrivning ett år inte medför högre bokfört värde än som svarar mot det belopp, vartill samma lager kommande år kan avyttras, medför alltså inte uppskrivningen att det allmänna på längre sikt uttager större skatt av företaget än som vid fri lagervärdering ifrågakommer. Ytterst kan alltså sägas att fråga här allenast är om beskattningsår.

Jag får vidare framhålla, att yrkandet om rätt att oaktat prisförändringar alltid bibehålla »normallagret» i oförändrat bokfört värde inte synes från skattemässiga synpunkter principiellt godtagbart. Det nyss återgivna resonemanget bygger på teorin att det kvarvarande lagret inte är de sist anskaffade lagertillgångarna utan vad som fanns i lager vid årets början eller rättare vid det än tidigare tillfälle då företaget startade eller nådde sin fulla utveckling. Att det i själva verket är — med de avvikelser i speciella hänseenden som självfallet alltid ifrågakommer — de senast anskaffade lagertillgångarna, som faktiskt kvarligger i lager, är något, varifrån man helt bortser.

Det är möjligt att det nyss diskuterade betraktelsesättet är riktigt när fråga är om intern vinstberäkning eller liknande. Här om saknar jag anledning uttala mig. Men vid beskattningsreglernas utformning synes ej böra bortses från att en successiv lageromsättning hela tiden äger rum och att följaktligen det vid årets slut kvarvarande lagret *dels* har eller kan ha ett helt annat anskaffnings- eller återanskaffningsvärde än en motsvarande lagerkvantitet vid något tidigare måhända mycket avlägset tillfälle och *dels* att detta lager normalt även faktiskt anskaffats till denna högre eller lägre kostnad. Skulle den motsatta uppfattningen, alltså den av näringslivets skattedelegation hävdade, godtagas vid skattereglernas utformning, innebar detta att man vid stigande priser på lagertillgångarna i fråga eller vid ett allmänt fallande penningvärde skulle medge lagerhållande företag — i motsats till alla andra skattskyldiga beträffande vilka de rent faktiska förutsättningarna för ett liknande krav på generösa regler helt saknas — en rätt att med obeskattade vinstmedel inte bara möjliggöra ett bibehållande av kapitalets realvärde utan därutöver i många fall även en ren kapitaluppbyggnad. Jag finner detta inte vara en skattemässigt godtagbar anordning. Eftersom en successiv lageromsättning hela tiden sker, bör enligt min mening prisförändringar av mer bestående karaktär avspeglade sig i den skattemässiga inkomstredovisningen även i vad dessa prisförändringar avser de vid ett givet tillfälle inneliggande lagertillgångarna.

Härav följer å andra sidan att vid prisfall eller stigande penningvärde man självfallet även bör godtaga de lägre bokförda lagervärden, som då kan ifrågakomma.

Det ligger helt i linje med vad jag nu anför, att det enligt min mening inte vore riktigt med så snäva värderingsregler att lagret vid något tillfälle skulle behöva uppskrivas till ett värde, som även vid ett synnerligen försiktigt bedömande kan antagas överstiga det belopp vartill samma lagertillgångar framdeles må komma att avyttras. Tvärtom bör värderingsreglerna lämna utrymme för fullt betryggande nedskrivningar för prisfallsrisk. Jag anser det därför angeläget att komplettera en för normalfallen tillämplig huvudregel med en alternativ möjlighet till större nedskrivning för sådana särskilt priskänsliga varor som rå- och stapelvaror. Och jag vill även — oaktat detta inte har samband med täckning för prisfallsrisk —

medverka till en helt ny regel, som lämnar ett visst utrymme för särskilt låg eller rent av negativ lagervärdering vid tillfällig lagerminskning.

När jag i det följande behandlar kommitténs förslag i dess olika detaljer, sker det mot bakgrunden av min nu tillkännagivna principiella uppfattning.

Såsom framgår av det förut sagda är kommittéförslagets huvudlinje att det lägsta skattemässigt tillåtna bokförda lagervärdet ställes i viss procentuell relation till lagrets faktiska anskaffningsvärde eller, därest ett lägre bokfört värde därigenom erhålles, lagrets återanskaffningsvärde. Från det värde, varå nedskrivningen får göras, skall dock först avräknas den inkurans i lagret, som kan finnas vid bokslutstillfället. Till frågan om inkuransavdragets beräkning återkommer jag närmare i det följande.

Den föreslagna huvudregeln innebär att som lägsta bokförda lagervärde skall godtagas 50 procent av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet (i det följande användes för enkelhetens skull endast beteckningen anskaffningsvärdet). En reservant inom kommittén, herr Hedborg, har emellertid velat medge nedskrivning med 60 till 40 procent, och två andra reservanter, herrar Gustafson och Wehtje, med 70 till 30 procent.

Endast i ett remissyttrande, nämligen landsorganisationens, har en skärpning i förhållande till kommittémajoritetens förslag ifrågasatts. Under åberopande att en nedskrivningsgräns vid 50 procent skulle ligga endast obetydligt över den av kommittén konstaterade genomsnittliga nedskrivningen föreslår landsorganisationen rätt till nedskrivning med blott 40 till 60 procent.

Mellan kommittémajoritetens förslag om nedskrivning med 50 procent och reservantförslaget om nedskrivning med 60 procent fördelar sig — om tills vidare bortses från vad näringslivets organisationer anfört — tillstyrkandena ganska lika. Jag hänvisar härutinnan till den tidigare lämnade redogörelsen. Den andra reservationen, d. v. s. rätt till nedskrivning med 70 procent, förordas av tre länsstyrelser och några näringsorganisationer. Övriga näringslivets organisationer, som i första hand helt avstyrkt varje inskränkning i den fria lagervärderingen, har, i den mån något ytterligare uttalande gjorts, i andra hand förordat förslaget i sistnämnda reservation.

Argumentationen för en begränsningsregel till 60, 50, 40 eller 30 procent, som i allmänhet grundar sig på vederbörande remissinstans' avvägning mellan konjunkturpolitiska och andra synpunkter, har förut redovisats och torde nu inte behöva återges. Det må dock tilläggas att vid ståndpunkts-tagandena i vissa fall hänsyn även tagits till de speciella övergångssvårigheter, som vid en åtstramning i värderingsreglerna temporärt uppkommer för företag med för närvarande mycket låga lagervärden.

För egen del har jag den bestämda uppfattningen att en rätt att hålla lagren i ett bokfört värde svarande mot 30 procent av anskaffningskost-

naden inte skulle ge den avsedda konjunkturpolitiska effekten. En huvudregel enligt detta alternativ i kombination med de av kommittén förordade supplementärreglerna skulle f. ö. i åtskilliga fall innebära än generösare värderingsregler än de nu gällande sådana de i praxis tillämpas. Å andra sidan hyser jag även starka betänkligheter, främst med hänsyn till önskemålet att lämna utrymme för tillräckliga nedskrivningar för prisfallsrisker, mot en skärpning av reglerna utöver vad kommittémajoriteten ifrågasatt.

Följaktligen kvarstår alternativen med nedskrivningsrätt till 50 respektive 40 procent av anskaffningskostnaden. För det förstnämnda av dessa båda alternativ talar självfallet den omständigheten att ju kraftigare åtstramning som göres, ju mer minskar utrymmet för i vissa lägen inte önskvärda likviditetsförstärkningar genom vinstreglerande dispositioner. Och med hänsyn till de synnerligen stora belopp, varom i detta sammanhang är tal, är frågan huruvida gränsen skall dragas vid 50 eller 40 procent uppenbarligen av inte oväsentlig betydelse. Det bör emellertid samtidigt observeras, att — såsom särskilt kommittéledamoten Hedborg i sin reservation framhållit — med den föreslagna supplementärregeln om rätt att värdera rå- och stapelvaror med utgångspunkt från lägsta värdet under ett antal gångna år är förenad den nackdelen att tillfälliga regler kan behöva insättas mot *lagerökningar* i starkt utpräglade högkonjunkturlägen och detta oavsett om man väljer alternativet med 50 eller med 40 procent. Läget är alltså inte det att kommittémajoritetens förslag kan sägas i mer väsentlig mån än alternativet med 40 procent onödiggöra regler mot lagerökningar i extrem högkonjunktur; först vid en långt kraftigare åtstramning av huvudregeln skulle tillfälliga ingripanden bli helt obehövliga. Härtill kommer att en nedvärderingsrätt med 50 procent möjligen kan innebära, att i vissa speciella fall en fullt betryggande nedskrivning för gardering mot prisfall inte kan göras. Då slutligen, som jag får anledning att senare återkomma till, de från näringsorganisationernas sida starkt framhållna övergångsbesvärigheterna väsentligt minskar vid en gränsdragning vid 40 procent, anser jag, om än med viss tvekan, att avgörande skäl talar för den mindre restriktiva linjen. Men jag vill tillägga att sedan anpassningen till en sådan regel slutligt skett vunna erfarenheter och fortsatta överväganden kan motivera att frågan upptages till förnyad prövning.

Det sagda innebär alltså, att jag såsom huvudregel förordar rätt att bokföra lagret i lägst 40 procent av anskaffningsvärdet.

I anledning av vad som anförts i några remissyttranden får jag tillägga följande. Det torde av flera skäl vara helt uteslutet att i lagtexten ange olika procenttal att gälla för skilda branscher. Ej heller kan gärna ifrågakomma att ålägga riksskattenämnden eller annan myndighet att komplettera en mera allmänt hållen lagregel med vägledande eller bindande anvisningar för olika fall. Nedskrivningsbehovet varierar till en

början inte bara från bransch till bransch utan även inom den enskilda branschen, nämligen med hänsyn till företagets struktur i övrigt, om det är inriktat på försäljning på hemmamarknaden eller på utlandet, om det är betryggande konsoliderat på annat sätt än genom lagernedskrivning etc. Vidare är läget olika för företag i olika led av produktionen eller distributionen. Det kan även erinras om att vissa företag i en bransch är verksamma jämväl i en eller flera andra branscher. Att genom uttryckliga lagregler eller genom riksskattenämndsuttalanden söka uppställa särskilda regler för alla i allt fall mera normalt förekommande varianter torde vara uteslutet. Man torde i stället få inrikta sig på en generell regel, godtagbar för samtliga nu åsyftade fall.

En annan sak är att huvudregeln för lagervärderingen inte, såsom kommittén ock uttalat, bör tillämpas på företag vars lager är av mer speciell karaktär. Vissa skattskyldiga, t. ex. penningförvaltande företag, företag med lager av fastigheter o. likn., kan självfallet inte påkalla nedskrivning med 60 procent. Om skattskyldig åter kan visa eller göra troligt att huvudregeln inte ger tillräckligt prisfallsskydd, måste å andra sidan möjlighet finnas att medge större nedskrivning än enligt huvudregeln.

En annan fråga är om värderingsreglerna bör tillämpas även på jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder. Detta spörsmål torde emellertid låta sig bättre överblicka sedan ställning tagits till samtliga de ifrågasatta bestämmelserna. Jag återkommer därför senare till denna fråga.

Jag övergår nu till det av kommittén väckta förslaget om en alternativ möjlighet för skattskyldig att beräkna tillåten nedskrivning på medeltalet av lagren under en treårsperiod (supplementärregel 1). Tanken bakom detta förslag är följande. Har ett företag sitt lager kraftigt nedskrivet, medför detta därest företaget under året utförsäljer sitt lager utan att kunna före bokslutsdagen återanskaffa detsamma att hela den under årens lopp skapade dolda reserven framtages till beskattning, och det oaktat företaget just detta år har sådana vinstförhållanden att — blott lagertillgångar funnits — den dolda reserven kunnat inte blott bibehållas utan kanske även ökas. I ett sådant läge måste antagas — ett antagande som f. ö. bekräftas av erfarenheter från krigs- och de första efterkrigsåren — att företaget reagerar antingen så att det håller på sitt lager trots föreliggande starka efterfrågan eller så att det söker till varje pris göra en lagerpåfyllnad. Båda dessa av nuvarande skattereglens konstruktion framkallade åtgärder är betänkliga från såväl allmänna som rent konjunkturpolitiska synpunkter.

Med sitt förslag, beträffande vilket jag i detaljhänseenden hänvisar till den förut lämnade redogörelsen, har kommittén velat i görligaste mån förebygga sådana konsekvenser. Genom rätten att falla tillbaka på ett

medeltalsvärde kan företaget så att säga balansera över en dold reserv till ett följande år, då ersättningsanskaffningen i lager göres.

I likhet med det helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrker jag detta förslag. En viss jämkning i förslaget synes dock böra ske med hänsyn till vad som framkommit i ett remissyttrande. Jag åsyftar vad näringslivets skattedelegation anført om det mera ändamålsenliga i att utforma regeln så att medeltalsberäkningen i stället skall ske på grundval av lagren under de två åren närmast före beskattningsåret och alltså inte på basis av dessa båda år jämte beskattningsåret. Jag biträder detta ändringsförslag.

I anledning av vad kammarrätten anført får jag framhålla att ifrågasvarande supplementärregel skall gälla vid lagerminskning, alltså — där est den nyss förordade jämkningen i kommittéförslaget göres — under förutsättning att beskattningsårets lager är mindre än medeltalet av lagren under de två närmast föregående åren. Såsom kommittén framhållit får man vid prövning av regelns tillämplighet utgå från de redovisade anskaffningsvärdena utan omräkning till något enhetligt penningvärde, därest någon variation i detta nu förekommit under tidsperioden i fråga. Härav följer att regeln blir tillämplig även vid oförändrad lagerkvantitet men där genom ändrat penningvärde eller prisfall just på de lagerhållna tillgångarna beskattningsårets lager mätt i kronor är mindre än medeltalet av de båda föregående årens lager. Jag kan dela kammarrättens uppfattning att supplementärregeln inte är logiskt motiverad för dessa fall. Å andra sidan synes det inte behöva inge större betänkligheter att låta regeln få denna teoretiskt mer vidsträckta tillämpning. Då regeln har oavvisliga förtjänster i mer betydelsefulla hänseenden och inte utan stora tillämpningssvårigheter skulle kunna begränsas att gälla endast fall av faktisk kvantitativ lagerminskning finner jag sålunda kammarrättens invändning inte vara av avgörande betydelse.

Jag får i detta sammanhang påpeka, att om lagerökning ett år uppkommer, exempelvis därför att sämre konjunkturer föreligger och företaget för att upprätthålla sysselsättningen vid sina anläggningar arbetar på lager, förevarande supplementärregel inte blir tillämplig. Sådant år som nu avses måste antagas att företagets vinst är mindre än normalt samtidigt som lagret ökar. Det troligaste är att företaget detta år vill minska sin lagerreserv, men skulle vinstförhållandena medge ökad reservbildning finns försättningsarna härför då ju lagerökning föreligger.

Jag övergår så till kommitténs andra supplementärregel innebärande en alternativ möjlighet för företag med rå- och stapelvaror att värdera dessa med utgångspunkt från det lägsta värdet under beskattningsåret eller under något av de närmaste fyra åren dessförinnan. Vid tillämpning av denna regel må dock det bokförda värdet å lagret inte bestämmas till

lägre belopp än vad som motsvarar 70 procent av lagrets värde enligt lägsta femårspris.

Ifrågavarande supplementärregel är att se mot bakgrunden av kommitténs strävanden att uppställa ett system av värderingsregler, som även i mer extrema lägen medger ett företag möjlighet till betryggande lagervärden. Erfarenhetsmässigt kan beträffande rå- och stapelvaror förekomma kraftiga tillfälliga prisfluktuationer. Genom en tillämpning av supplementärregeln kan förhindras att sådana tillfälliga prisförändringar slår igenom vid bestämmandet av det inneliggande lagrets bokförda värde.

Någon remissinstans har avstyrkt denna hjälpregel, vilken ansetts komplicera tillämpningen, och därvid framhållit att, såvitt kunde bedömas på grundval av kommitténs utredningsmaterial, de åsyftade kraftiga prisvariationerna på rå- och stapelvaror huvudsakligen hänförde sig till åren 1950—1952, vilken tidsperiod kännetecknades av en betydande depreciering av det svenska penningvärdet. I remissyttrandet i fråga göres gällande att dylika undantagsföreteelser inte borde påverka utformningen av de permanenta skattereglerna. — Av annan remissinstans åter har ifrågasatts om den av kommittén förordade supplementärregeln borde ersättas med en mer generell regel, som alltså inte skulle gälla enbart rå- och stapelvaror utan avse alla varor som varit utsatta för stark prisstegring.

Jag delar för egen del kommitténs uppfattning att det är angeläget med regler, som ger trygghet för att de särskilt priskänsliga rå- och stapelvarorna inte skall på grund av en mer tillfällig prisuppgång behöva upptagas till sådana värden att fara kan uppkomma för bristande täckning för prisfall. Visserligen torde kunna hävdas att redan en huvudregel med rätt till nedskrivning med 60 procent lämnar betryggande marginal. I särskilda lägen kan detta möjligen dock inte vara fallet. Försiktigheten synes därför bjuda att följa kommitténs förslag. Visserligen innebär detta en viss komplicering av skattereglerna, men det bör anmärkas att företag, som vill åberopa regeln, självfallet har att lämna alla för tillämpningen erforderliga upplysningar. — Att utvidga regeln att omfatta jämväl andra lagerhållna varor än de av kommittén angivna torde å andra sidan inte kunna ifrågakomma. Prisfluktuationerna å sådana tillgångar, som inte är att hänföra till rå- och stapelvaror, d. v. s. merendels lagertillgångar som undergått en högre grad av förädling och varå nedlagda arbetskostnader motsvarar en mera väsentlig del av värdet, torde inte vara av den storleksordningen att anledning finns till specialbestämmelser. Från rena tillämpningssynpunkter — man har här inte något allmänt marknadspris att hålla sig till — måste även bestämt avvisas en dylik utvidgning av supplementärregeln.

En viss invändning mot nu ifrågavarande supplementärregel kan, såsom framgår redan av vad jag förut anfört, göras från rent konjunkturpolitiska synpunkter. Vid starkt stegrade priser på rå- och stapelvaror kan rätten

att värdera dessa med utgångspunkt från ett tidigare väsentligt lägre värde öppna vidsträckta möjligheter till vinstreglerande dispositioner. Ett företag med goda vinstförhållanden, som räknar med att den högre prisnivån blir åtminstone någon tid bestående, kan alltså genom nedskrivningsmöjligheterna stimuleras till kraftiga lagerökningar delvis finansierade genom skattekredit. Det kan alltså med visst fog sägas att ifrågavarande supplementärregel inte ligger i linje med önskemålet om permanenta regler för företagsbeskattningen, godtagbara även i extrema högkonjunkturlägen. Jag vill emellertid inte anse denna omständighet vara av utslagsgivande betydelse. Supplementärregeln torde av förut angivna skäl böra godtagas, och ett eventuellt tillfälligt ingripande kan, vilket bör understrykas, begränsas till skattemässiga värderingsregler, som riktar sig mot lagerökningar i rå- och stapelvaror.

Med förordande i princip av supplementärregeln övergår jag så att behandla dess utformning i detaljhänseenden.

Från åtskilliga håll — jag hänvisar främst till yttrandet från näringslivets skattedelegation — har hävdats att fem år är en för snävt avgränsad tidsperiod för att supplementärregeln skall få sin avsedda effekt. Yrkanden om en rätt att vid värderingen utgå från lägsta priset under en tioårsperiod har framställts. Samtidigt har krav väckts på att nedskrivningen av det sålunda beräknade lagervärdet skall få göras med högre procenttal än av kommittén föreslagna trettio.

Jag delar skattedelegationens uppfattning att en rätt att återfalla på lägsta priset under tio år ger större garanti för att den med supplementärregeln åsyftade effekten verkligen uppnås. Jag är också beredd att tillstyrka denna uppmjukning i förslaget men endast under förutsättning att större nedskrivning än med trettio procent inte medges på det sålunda beräknade lagervärdet. Fasthålles den av kommittén föreslagna nedskrivningsprocenten vinnes nämligen en viss garanti för att supplementärregeln inte möjliggör obefogat låga lagervärden. En annan invändning är emellertid att ju längre tid som väljes, ju svårare kan det vara med säkra uppgifter om tidigare prisnoteringar. Det blir emellertid självfallet den skattskyldiges sak att styrka riktigheten av de prisuppgifter som han lagt till grund för värderingen. För framtiden kan även påräknas att riksskattenämnden eller annan central myndighet bevarar, sammanställer och publicerar skedda prisnoteringar på förevarande område.

Av det sagda framgår att jag är beredd förorda en rätt att värdera rå- och stapelvaror med utgångspunkt från lägsta priset under en tioårsperiod.

I några remissyttranden har framhållits att tvekan understundom kunde råda om vilka tillgångar, som faller under begreppet rå- och stapelvaror.

Det skulle i och för sig vara önskvärt om i lagtexten kunde på ett oförtydligt sätt anges vad som menas med rå- och stapelvaror eller om i allt fall en ganska uttömmande exemplifiering kunde lämnas i författningen.

Det är emellertid vanskligt att söka efterkomma ett sådant önskemål. En definition skulle knappast kunna innehålla annat än vad kommittén i sin motivering anfört, nämligen att fråga skall vara om varor vilka undergått mycket liten grad av förädling samt för vilka en ständig efterfrågan finns och på grund därav även kontinuerliga prisnoteringar. Med en sådan definition skulle emellertid möjligen kunna göras gällande att exempelvis tackjärn och pappersmassa, som ovedersägligen är att hänföra under begreppet rå- och stapelvaror, inte skulle — med hänsyn till storleken av nedlagda förädlingskostnader — skattemässigt behandlas som sådana varor. Å andra sidan skulle med denna definition andra tillgångar, som enligt vedertagen uppfattning inte är rå- eller stapelvara, möjligen komma att hänföras till denna varugrupp. En exemplifiering skulle i sin tur knappast kunna innehålla mer än ett angivande av sådant som bomull, ull, gummi, kaffe, spannmål, massa, tackjärn, bly och liknande varuslag, beträffande vilka någon tvekan inte kan råda, varjämte skulle få tilläggas något sådant som: andra därmed jämförbara tillgångar. Den ovisshet rörande begreppet rå- och stapelvaror, som tilläventyrs kan finnas, skulle alltså inte undanröjas.

Övervägande skäl synes mig tala för att i lagtexten nöja sig med vad kommittén i sitt förslag härutinnan upptagit. I den mån tveksamhet i praxis uppkommer bör ankomma på riksskattenämnden att, efter hörande av branschorganisationerna inom näringslivet och eventuellt i samråd med andra statliga myndigheter, göra vägledande uttalanden.

Förut har framhållits att kommittén velat medge lägre lagervärde än som följer av nu behandlade regler i de fall, då skattskyldig visar detta *uppenbart* påkallat. I anledning av anförda erinringar kan jag biträda en sådan uppmjukning av förslaget i denna del, att det lägre lagervärde skall godtagas, som den skattskyldige — vilken här självfallet måste ha bevisbördan — med hänsyn till föreliggande prisfallsrisk visar vara påkallat. Om denna större prisfallsrisk avser blott en del av lagret, synes rimligt att i praxis behovet av den ytterligare nedskrivningen väges jämväl mot graden av konsolidering i övriga lagerhållna tillgångar.

Huvudregeln om lagervärdering med därtill anknutna supplementärregler är avsedd för det stora antalet skattskyldiga. Likaväl som — jag hänvisar till vad nyss sagts — lägre lagervärden i vissa fall bör kunna godtagas, måste mer restriktiva regler gälla för andra fall.

Vad först angår sådana lagertillgångar som t. ex. penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller en skattskyldigs lager av fastigheter, är det uppenbart att beträffande dylikt lager de i det föregående angivna normalreglerna för lägsta värdegräns inte bör gälla. I nu antydda fall

är risken för prisfall i lagret avsevärt mindre. Att här uppställa bestämda gränser för lagernedskrivningen är, som kommittén framhållit, knappast möjligt. Det torde såsom hittills i stället få ankomma på praxis att fastställa gränsen för skälig nedskrivning. Principen bör vara att en fullt be-tryggande täckning skall medges för förlustrisker och att en häremot svarande nedskrivning skall kunna medges även utan specificerad utredning. Den föreslagna författningstexten bör med hänsyn till det nu sagda i vissa hänseenden jämkas.

Jag vill tillägga att även på nu förevarande område vägledande uttalanden från riksskattenämnden kan finnas önskvärda från synpunkten att vinna en avsedd och enhetlig tillämpning.

Kommittén har även utanför de generella reglerna velat ställa sådana lagertillgångar som omfattar prisgaranterade varor, beställningsarbeten och liknande tillgångar. Detta har i åtskilliga remissyttranden föranlett erinringar. Jag kan härutinnan hänvisa till den förut lämnade redogörelsen för vad vissa myndigheter och organisationer på näringslivets område anfört. Dessa erinringar synes mig bärande och böra föranleda att något uttryckligt undantag från huvudregelns tillämpning på lager av beställningsarbeten o. likn. inte stadgas. Jag vill emellertid tillägga följande.

Uppenbarligen kan inte samma prisfallsrisk vara för handen beträffande lager av beställningsarbeten som i avseende å andra omsättningstillgångar. Den som här bär den största risken torde merendels vara det företag, som utlagt beställningarna i fråga. Sistnämnda företag äger dock enligt gällande bestämmelser mycket begränsade möjligheter till prisfallsnedskrivning; företaget i fråga är hänvisat till vad som kan medges enligt reglerna för nedskrivning på leveranskontrakt. Denna fråga har också särskilt uppmärksamats i den förut omnämnda, till finansdepartementet inkomna skrivel- sen från Aktiebolaget Volvo; bolaget har framställt önskemål om ökade nedskrivningsmöjligheter på sina kontrakt.

Jag saknar inte förståelse för bolagets yrkande. Företag i nu angivet läge är uppenbarligen sämre ställda än skattskyldiga, som inte använder sig av underleverantörer. Hade det varit möjligt att genomföra kommittéförslaget i vad det avser nedskrivning på lager av beställningsarbeten, hade vissa förutsättningar också tillskapats för vidgade möjligheter till nedskrivning på leveranskontrakt. Näringslivets organisationer har emellertid ställt sig synnerligen avvisande. Då det uppenbarligen inte kan ifrågakomma att i större omfattning än vad gällande bestämmelser faktiskt medger tillåta två olika företag att göra prisfallsnedskrivningar på *samma* lagertillgångar, synes mig förutsättningar saknas för att efterkomma det av Aktiebolaget Volvo framställda önskemålet.

Vad i det föregående yttrats angående nedskrivning å lager av beställningsarbeten äger i huvudsak motsvarande avseende å lager av prisgaranterade varor.

Kommittén har gjort ett uttalande av innebörd, att då en entreprenör nedlagt arbeten på fastighet tillhörande beställaren fråga inte längre är om varulager för entreprenören. I stället har entreprenören erhållit en fordran på beställaren och denna fordran får avskrivas i den mån förlustrisk visas vara för handen.

Vad kommittén sålunda anfört har från några organisationer på näringslivets område föranlett påpekanden, att om denna uppfattning vore riktig detta skulle framtvinga omläggning av entreprenadföretagens lagerredovisning med därav betingade konsekvenser i beskattningshänseende. Därvid har även framhållits, att det syntes tveksamt huruvida kommitténs på civilrättslig grund byggda resonemang vore riktigt för det fall, då beställaren, såsom understundom inträffade, inte var ägare till den mark, varå ett byggnadsverk uppfördes.

Kommitténs nu åsyftade uttalande och vad i anledning därav förekommit påkallar intet ställningstagande från min sida. Frågan om den från skattemässiga synpunkter riktiga rubriceringen av här ifrågavarande tillgångsposter röner i och för sig ingen inverkan av ett genomförande av det framlagda förslaget till ändrad företagsbeskattning. Som förut får det ankomma på praxis att här taga ställning.

Ej heller det från några organisationer på näringslivets område framförda önskemålet om ändrade regler för den skatterättsliga behandlingen av inköpta träd på rot finner jag anledning att här närmare ingå på.

Jag får så övergå att behandla frågan om avdrag för inkurans i varulagret.

De allmänna principer, som företagsbeskattningskommittén här upptagit, kan jag helt ansluta mig till. I beräkningen av inkurans, d. v. s. den värdenedgång på lagret eller delar av lagret som kan konstateras vara för handen å balansdagen, ligger så mycket av subjektiv bedömning att värdet av en fastställd nedre gräns för tillåtet värde på lagret skulle till stor del kunna gå förlorat, om klara regler för inkuransavdraget inte uppställdes.

Dessa regler bör i princip innebära skyldighet att redovisa lagret till anskaffnings- (tillverknings-) värdet eller återanskaffningsvärdet utan att hänsyn därvid tagits till inkurans. Från det sålunda framkomna värdet får så avdrag för inkurans öppet yrkas, och avdrag skall självfallet medges för all faktiskt föreliggande inkurans. Med det sagda har jag inte velat förorda krav på en så fullständig bevisning, som kanske inte alltid kan iakttagas. Men den som yrkar inkuransavdrag måste likväl kunna förebibringa en godtagbar motivering för sitt yrkande. Det bör därvid uppmärksammas att en allenast befarad risk för framtida prisfall inte berättigar till inkuransavdrag. För prisfallsrisken skall nämligen täckning erhållas genom den lagernedskrivning, som medges enligt de tidigare behandlade bestämmelserna.

För att underlätta tillämpningen har kommittén ansett sig böra förorda en rätt till inkuransavdrag med fem procent utan att särskild bevisning om inkuransens storlek företes. Förslaget har tillkommit i syfte att för enkla tillämpningen och betager inte något företag rätt till det högre avdrag, som klart visas behörigt.

Några myndigheter har avstyrkt all rätt till särskilt inkuransavdrag under framhållande att den allmänna nedskrivningsrätten bör täcka jämväl inkurans. Jag finner dock för egen del kommitténs förslag mer tilltalande och — särskilt när gäller starkt modebetonade branscher o. likn. — ge större trygghet för betryggande nedskrivning. Från näringslivets håll åter har ifrågasatts större schablonavdrag än med fem procent. Med hänsyn till att schablonavdraget skall — med bortseende från de fall då avdrag för inkurans framstår som uppenbart opåkallat — gälla generellt kan dock inte ifrågakomma att gå längre än vad kommittén gjort.

Jag biträder alltså kommitténs förslag och har inte heller något att erinra mot vad kommittén i speciella hänseenden anfört om avdrag för inkurans eller om beräkning av avdragets storlek.

Jag får härefter med några ord beröra vad näringslivets skattedelegation och, i en vid en senare tidpunkt inkommen skrivelse, Sveriges industriförbund anfört om de mera långsiktiga verkningarna av en lagstiftning enligt kommittéförslaget.

De undersökningar, som åberopas av delegationen och förbundet, hänför sig till förhållandena under tiden 1948—1953 och bygger på en tillämpning av majoritetens förslag. Det ligger i sakens natur att vid en jämförelse av taxeringsutfallet vid lagervärderingsregler sådana som de nu gällande och vid de ifrågasatta skärpta reglerna, resultaten enligt de båda metoderna blir särskilt iögonfallande när en sådan tidsperiod utväljes. Vid mindre starka prisfluktuationer från år till år och vid en jämnare rytm i investeringsverksamheten — det är just härtill ändrade företagsbeskattningsregler i kombination med andra åtgärder syftar — utfaller en jämförande undersökning självfallet helt annorlunda. Det kan emellertid vara av ett visst intresse att ta del av resultatet av den verkställda undersökningen, en undersökning som för övrigt, då den helt bygger på företagens egna interna uppgifter och beräkningar, inte av kommittén kunnat göras. Värdet av den verkställda undersökningen är dock av olika skäl begränsat. Jag syftar inte främst därpå att beräkningar av nu angivet slag kan vara synnerligen svåra att göra och att eventuella felaktigheter, med verkningar å det ena eller det andra hållet, inte kan korrigeras. En mer väsentlig invändning är att undersökningen bygger på den förutsättningen, att de ifrågakommande företagen vid varje bokslutstillfälle nedpressat lagervärdet till den absolut lägsta tillåtna gränsen, något som företagen säkerligen i den praktiska tillämpningen inte skulle funnit förenligt med sina egna intressen.

Ett sådant förfaringssätt skärper nämligen i hög grad variationerna i de olika årens vinstredovisning och medverkar starkt till de tvära kastningar i vinstkurvorna, som skattedelegationen och industriförbundet särskilt vänder sig mot. Härtill kommer att om de av mig i det föregående förordade uppmjukningarna i kommittéförslaget godtages, undersökningsresultatet måste väsentligt påverkas härav.

Undersökningsresultatets värde ligger alltså huvudsakligen däri att det anger tendensen, det håll varåt en tillämpning av kommittéförslaget skulle ha verkat. Även de grafiska kurvor, som fogats vid skattedelegationens yttrande och industriförbundets skrivelse, är att bedöma som tendenskurvor. Det torde inte kunna ifrågakomma att här söka i alla detaljer behandla undersökningsresultatet eller föra någon diskussion från fall till fall. Men efter en ingående prövning har jag inte bibragts annan uppfattning än att undersökningen å ena sidan antyder att just det resultat från konjunkturpolitisk synpunkt kommer att uppnås som med en ändrad företagsbeskattning åsyftas samt å andra sidan synes utvisa att i allt fall det modifierade förslag, som jag i det föregående förordat, ej leder till av andra skäl inte godtagbara verkningar.

Det kan i anslutning härtil vara lämpligt att behandla de till kommittéförslaget fogade övergångsbestämmelserna.

Av vad i tidigare sammanhang anförts framgår att åtskilliga företag för närvarande har sina lager bokförda i väsentligt lägre värden än som svarar mot kommitténs förslag. I åtskilliga fall är de bokförda värdena även lägre än vad som kan godtagas vid det av mig förordade modifierade förslaget. För dessa företag innebär den ifrågasatta lagstiftningen en tvångsmässig lageruppskrivning med därav betingad inverkan på rörelseresultatet. Med tanke på dessa företag har kommittén även förordat ett successivt ikraftträdande, innebärande möjlighet att under ett antal år under hand anpassa lagervärdena uppåt.

Mot förslaget i denna del har i några remissyttranden ansetts att principiella invändningar kunde riktas. Därvid har hävdats att ett framtvängande till beskattning av reserver, tidigare bildade i enlighet med gällande bestämmelser, inte borde ifrågakomma. Vidare har gjorts gällande att det vore företagsekonomiskt oriktigt att beskatta inte realiserade lagervinster.

Av åtskilliga skäl kan jag inte för egen del godtaga dessa synpunkter. Detta framgår redan av vad jag under detta avsnitt tidigare anfört och jag kan därför hänvisa därtill. Följande må emellertid tilläggas. När nuvarande liberala regler för varulagervärdering infördes, var detta i syfte att skattemässigt godta en sådan värdering i räkenskaperna enligt god köpmannased, som innefattade betryggande säkerhet för förlust i lagret genom prisfall. Längre sträckte sig inte syftet med den fria lagervärderingen — jag kan hänvisa till vad kammarrätten härutinnan anfört. Utvecklingen

har emellertid sedermera fört fram till att företag, som haft sådana vinstförhållanden att detta låtit sig göra, genom mycket långtgående nedskrivningar respektive genom att bibehålla sina lager i samma värde i kronor räknat trots sänkt penningvärde eller bestående prisförhöjningar, gjort utomordentligt stora skattefria kapitaluppbyggnader som i och för sig inte kunnat motiveras såsom gardering mot prisfallsrisk. Dessa företag kan inte, under åberopande av tidigare gällande skatteregler, med fog kräva mer än vad som för framtiden kan enligt nya regler för företagsbeskattningen medges andra företag, nämligen rätt till en fullt betryggande nedskrivning för prisfallsrisk. Lagervärderingsreglernas syfte har aldrig sträckt sig längre än att ge denna betryggande nedskrivning, och den omständigheten att tidigare under årens lopp förvärvade eller tillverkade och där- efter avyttrade lagertillgångar kunnat bokföringsmässigt hållas i mer eller mindre symboliska värden kan inte sägas ge någon motsvarande rätt beträffande framtida lager.

Inte blott från nu angivna synpunkter utan även av andra skäl kan inte ifrågakomma att skapa några specialbestämmelser för företag, som vid eventuella nya värderingsreglers ikraftträdande har en större dold reserv än som kan medges enligt dessa regler. Av rent praktiska skäl finner jag det uteslutet att efterkomma de från vissa håll framställda yrkandena om rätt att bibehålla nu befintlig dold reserv. Detta skulle förutsätta en år från år återkommande omräkning av lagret till enhetligt penningvärde respektive med hänsyn till av annan anledning uppkomna bestående prisförändringar. Sådana föreskrifter skulle knappast kunna efterkommas och än mindre av myndigheterna kunna kontrolleras. Vidare bör uppmärksammas att det skulle vara helt uteslutet med regler om rätt att bibehålla ifrågasvarande dolda reserv vid lagerminskning. Detta medför att från konjunkturpolitisk synpunkt anordningen skulle få de mest ogynnsamma verkningar. De berörda företagen skulle visa den största ovillighet till lageravvecklingar respektive finna det i högsta grad angeläget att även i tider av allmän varuknapphet återanskaffa sitt lager.

Jag ställer mig av skäl, som framgår av det anförda, för egen del helt avvisande till tanken på specialbestämmelser av nu antytt slag och avsluter mig alltså härutinnan till kommitténs ståndpunkt.

Å andra sidan är jag i likhet med kommittén medveten om att en anpassning till de ifrågasatta nya lagervärderingsreglerna kan utsätta vissa företag för betydande påfrestningar från likviditetssynpunkt. Omfattningen av dessa är av olika skäl mycket svår att med någon högre grad av säkerhet förutse.

Såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen, till vilken jag här allenast vill hänvisa, har några organisationer på näringslivets område gjort vissa uppskattningar rörande storleken av skatten på de lagerreserver som vid ett genomförande av kommitténs förslag skulle framtagas

under övergångsåren. Inom finansdepartementet har likartade beräkningar utförts på grundval av kommitténs utredning rörande företagens egen lagerredovisning per den 31 december 1951. Resultatet av sistnämnda beräkningar av skatter på framtagna lagerreserver under övergångsåren framgår av följande uppställning.

	Huvudregeln medger nedskrivning till		
	50 %	40 %	30 %
För industrin	1 110 milj.	630 milj.	270 milj.
» grosshandeln	200 »	90 »	20 »
» detaljhandeln	78 »	38 »	14 »
Summa (i avrundade tal)	1 390 milj.	760 milj.	300 milj.

Som framgår av redogörelsen bygger beräkningarna på en tillämpning enbart av huvudregeln. Supplementärreglernas tillämpning ger lägre värden som dock endast rent uppskattningsvis kan anges till respektive 1 200 miljoner, 650 miljoner och 250 miljoner kronor.

I syfte att komplettera kommitténs utredning, vilken huvudsakligen avser blott juridiska personer, har inom finansdepartementet sammanställts uppgifter avseende enskilda rörelseidkare, vilka uppgifter hämtats från deklarationer till investeringsskatt avgivna av sådana skattskyldiga i Stockholm och Malmö. Med detta urval har uppgifter erhållits för de större företag inom grosshandeln och detaljhandeln som drives såsom handelsbolag eller enskild firma. Av kommitténs utredning framgår att de största procentuella nedskrivningarna ligger just hos de största företagen.

Antalet undersökta företag är inom grosshandeln 136 och inom detaljhandeln 196. En rad olika branscher är därvid representerade. Av företagen inom grosshandeln skulle vid alternativet med 50 procent 45 företag, vid alternativet med 40 procent 36 företag och vid alternativet med 30 procent 13 företag beröras. Motsvarande siffror för de 196 detaljhandelsföretagen är respektive 72, 46 och 21. — Den befintliga genomsnittliga nedskrivningen motsvarade av anskaffningsvärdet endast 35 respektive 23 procent. Den verkställda utredningen belyser vad kommittén också framhållit att de föreslagna lagervärderingsreglerna skulle få en i hög grad begränsad betydelse för de enskilda företagarna inom grosshandeln och än mer inom detaljhandeln.

Jag vill alltså erinra om att därest, såsom jag förut förordat, huvudregeln för lagervärderingen bestämmes till 40 procent av anskaffningsvärdet de lagerreserver, som under övergångsåren inom näringslivet i dess helhet skulle framtagas till beskattning, ligger i storleksordningen 6—700 miljoner kronor, bedömt på grundval av det i det föregående redovisade materialet. Det må anmärkas att den framtida prisutvecklingen självfallet i hög grad påverkar storleken av det belopp, som totalt kommer att redovisas till beskattning.

Det skulle emellertid vara helt orealistiskt att räkna med att det allmänna under övergångsåren skulle tillföras ökade skatter med sådant belopp som nyss antytts. Man måste i stället förutse att företagen i stor utsträckning kommer att i samband med lageruppskrivning verkställa ökade avsättningar till pensionsstiftelser och i andra hand till investeringsfonder. Mot en sådan utveckling finnes emellertid intet att erinra från allmänna synpunkter.

Sammanfattningsvis får jag framhålla att de anpassningssvårigheter till de nya lagervärderingsregler, som från vissa remissinstansers sida med sådan styrka framförts som ett argument mot ändrade lagervärderingsregler, enligt min mening inte kan anses vara av beskaffenhet att utgöra något hinder för ett genomförande av kommitténs förslag med de modifikationer däri som jag i det föregående förordat. Å andra sidan är jag även väl medveten om att i individuella fall denna anpassning kan medföra vissa påfrestningar. Jag är med hänsyn härtill beredd förorda sådana övergångsbestämmelser att som lägsta värde å varulager enligt huvudregeln skall godtagas vid 1957 års taxering 20 procent samt vid 1958 och 1959 års taxeringar 30 procent av lagrets anskaffningsvärde. Detta innebär å ena sidan att vid 1956 års taxering nu gällande regler skall tillämpas som huvudregel samt å andra sidan att först från och med 1960 års taxering de nya bestämmelserna fullt ut träder i tillämpning.

Från något håll har ifrågasatts en möjlighet till dispens, innebärande en efter prövning i det särskilda fallet medgiven förlängning av anpassningstiden. Något egentligt behov av en sådan dispensmöjlighet torde enligt min mening emellertid inte föreligga, i allt fall inte därest de av mig förordade uppmjukningarna i huvudregeln och supplementärreglerna liksom i avseende på ikraftträdandebestämmelserna godtages. Med hänsyn härtill och till de invändningar som av principiella skäl alltid måste riktas mot ett dispensförfarande anser jag mig inte kunna förordna några bestämmelser av sådan innebörd.

Av vad förut anförts framgår att kommittén ansett en given förutsättning för en utformning av värderingsreglerna på av kommittén angivet sätt vara, att företagen lämnar erforderliga upplysningar angående sitt varulager och om dettas anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. Kommittén har också, i detta syfte, enhälligt förordat att uttryckliga inventeringsföreskrifter meddelas.

För lämpligheten av en sådan åtgärd har det helt övervägande antalet remissinstanser, däribland åtskilliga näringsorganisationer, uttalat sig. Även för egen del finner jag det i hög grad angeläget med sådana bestämmelser. Utan inventeringsföreskrifter saknar taxeringsmyndigheterna praktiskt taget helt möjlighet att kontrollera lämnade uppgifter angående relationen mellan lagrets aktuella och bokförda värden. Visserligen kan

inte bestridas att en inventering till vissa angivna priser för de företag, som för närvarande inventerar sitt lager efter andra grunder, kan framtvunga en omläggning av inventeringsförfarandet och i vissa fall möjligen medföra ett visst merarbete. Detta kan emellertid inte utgöra något avgörande skäl mot sådana föreskrifter, som förutsättes för lagstiftningens tillämpning. Det kan för övrigt erinras att redan enligt bokföringslagen inventering skall ske post för post till visst värde. Vad man ytterligare skulle kräva är att detta värde skall utgöra eller kunna ligga till grund för en framräkning av anskaffnings- (tillverknings-) eller återanskaffningsvärdet. Bestämmelser av sådant slag har för övrigt tidigare gällt, nämligen vid avvecklingen av krigskonjunkturskatten.

Jag vill i detta sammanhang anmärka att för vissa företag kan föreligga särskilda svårigheter att verkställa en inventering av lagertillgångarna. Såsom ett typiskt exempel härpå brukar angivas bokförlagen som ofta inte kan erhålla uppgifter till bokslutstillfället om storleken av företagets i bokhandeln liggande varulager. I fall sådana som dessa måste beskattningsmyndigheterna självfallet godtaga företagets uppgifter sådana de lämnats och avvika från dem allenast därest det framstår som sannolikt att värdet är ett annat än det uppgivna. Även de i dessa fall tillgodoförda inkuransavdragen synes böra godtagas, därest de inte med hänsyn till omständigheterna förefaller oskäligt stora.

Jag övergår nu att behandla vissa detaljfrågor avseende inventeringsbestämmelsernas utformning.

Näringslivets skattedelegation har framhållit att inom varuhusen den gamla metoden att göra inventering post för post vid bokslutstillfället frångåtts och att i stället inventering göres under årets olika månader beträffande särskilda varugrupper.

Det finnes enligt min mening inte någon anledning att från skattemässiga synpunkter ställa sig avvisande till en sådan inventeringsmetod. Bestämmelserna bör därför så utformas att de lämnar utrymme för ett dylikt förfaringssätt, därvid dock självfallet måste förutsättas att det vid det särskilda inventeringstillfället framkomna värdet på ett tillfredsställande sätt korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen för varugruppen i fråga under tiden fram till bokslutstillfället.

Vid den framräkning av anskaffnings- eller tillverkningsvärdet, som enligt inventeringsbestämmelserna skall verkställas, bör — såsom kommittén föreslagit — principen »först in — först ut» tillämpas. Detta innebär alltså att man anser de sist inköpta varorna vara de som finns kvar i lager vid bokslutsdagen. Häremot har från några håll invänts att principen i fråga kunde medföra ett högre anskaffningsvärde än som från vissa synpunkter vore riktigt.

I de remissyttranden, där dessa invändningar gjorts, synes ha förbisetts att syftet med regeln i fråga är att i görligaste mån vinna garantier för

att en enhetlig beräkning kommer till stånd vid framräknandet av det lagervärde, som skall ligga till grund för beräkning av tillåten nedvärdering. Om man tänker sig ett företag med ett år från år kvantitativt oförändrat lager av t. ex. stenkol, skulle — om anskaffningsvärdet inte definierades på sätt kommittén föreslagit — företaget kunna hävda att det kvarvarande lagret anskaffats vid den måhända mycket avlägsna tidpunkt då kolpriset var som lägst. Skulle en dylik beräkningsmetod godtagas, kunde inte ifrågakomma någon generell rätt att nedskriva detta värde med — som förut förordats — 60 procent.

Av det sagda framgår att kommitténs definition av anskaffningsvärdet får anses vara en förutsättning för att nedskrivningsrätt skall kunna medgivas i enlighet med vad förut förordats.

Även i ett annat hänseende har kritik riktats mot kommitténs definition på anskaffningsvärdet. Jag åsyftar förslaget att detta värde för de inom ett företag tillverkade lagertillgångarna skall inkludera såväl direkta som indirekta kostnader. Kritiken grundas dels på att det av vissa skäl inte skulle vara riktigt att medräkna de indirekta kostnaderna och dels på de praktiska svårigheterna att beräkna och fördela dessa kostnader på olika lagertillgångar.

Inte heller kritiken i denna del finner jag kunna föranleda ett frångående av kommitténs förslag.

Skulle anskaffningsvärdet beräknas utan hänsynstagande till de indirekta kostnaderna, innebar detta att man med hänsyn till den varierande storleken av de indirekta kostnaderna skulle behandla företagen inbördes väsentligen olika. I de fall då dessa kostnader uppgår till mycket betydande belopp — något som ingalunda är ovanligt — skulle ett bortseende från dessa innebära en i särskild ordning medgiven rätt till avsevärd nedvärdering och utesluta regler om en generell nedskrivningsprocent. Vill man ha en allmän regel som fastställer lägsta tillåtna bokförda värde till vad som motsvarar en viss procent av anskaffnings-(tillverknings-)värdet — och härför talar övervägande skäl — är alltså ofrånkomligt att i sistnämnda värde inräkna de indirekta kostnaderna.

Understundom kan vissa svårigheter föreligga när det gäller att beräkna de indirekta kostnaderna och på godtagbart sätt fördela dem. Detta har även uppmärksamrats av kommittén, som uttalat att i praxis torde få godtagas att de indirekta kostnaderna beräknas såsom ett särskilt pålägg, vars storlek blir beroende av vad som är brukligt och skäligt för företaget och branschen. Dock kräves att företaget i inventariet skall ange grunderna för beräkningen av pålägget.

Det kan tilläggas att företagen i sina internkalkyler regelmässigt räknar med pålägg för indirekta kostnader. Att så ock får ske vid beräkningen av det värde, som skall åsättas tillgångarna vid inventeringen, synes inte vara något för långt gående krav.

Vad angår kommitténs och remissinstansernas uttalande om inkuransavdragets beräkning i samband med inventeringen kan jag i huvudsak hänvisa till vad jag i tidigare sammanhang anfört. Den inkurans, som skall beaktas vid inventeringen, är den inkurans, som då faktiskt föreligger och som motiverat ett lägre utförsäljningspris än som eljest skulle ifrågakommit. För den inkuransrisk, som härutöver kan föreligga, erhålles täckning genom den allmänna rätten till nedskrivning.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att jag inte ansett mig kunna biträda kommitténs förslag att andra värderingsregler skulle gälla för beställningsarbeten och prisgaranterade varor än för lagertillgångar i allmänhet. Godtages vad jag förordat, bör den i de föreslagna inventeringsbestämmelserna angivna uppdelningen på olika varugrupper så ändras att något urskiljande av beställningsarbeten och de prisgaranterade varorna ej behöver ske.

Kommitténs förslag att inventeringen skall till sin riktighet bekräftas genom intyg av två personer — såvitt fråga inte är om fall då den skattskyldige ensam gjort inventeringen, då en särskild regel gäller — om att någon lagertillgång inte uppsåtligen undantagits har mött vissa erinringar. För egen del har jag den uppfattningen att bestämmelsen har sådant värde, att den inte bör utgå. Fall kan emellertid förekomma, då svårigheter föreligger att iakttaga föreskriften i fråga. En viss jämkning i författnings-texten bör med hänsyn härtill göras. Jag vill emellertid tillägga, att avsaknaden av en dylik försäkran kan vara ägnad att tala till den skattskyldiges nackdel när tvist uppkommer om lagervärderingen, dock att detta självfallet är beroende av omständigheterna i det särskilda fallet.

Vad härefter angår det framförda förslaget om bötesstraff, därest inventeringsbestämmelserna ej efterkommes, har även detta föranlett vissa erinringar. För egen del anser jag mig kunna förorda att bestämmelsen utgår.

Kommitténs förslag och uttalanden i hänseenden, som jag i det föregående inte närmare berört, föranleder inte någon erinran från min sida.

Slutligen får jag återkomma till den i ett tidigare sammanhang antydd frågan huruvida de ifrågasatta nya lagervärderingsbestämmelserna bör gälla jämväl för jordbruk, som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Med kommitténs utformning av lagtexten skulle de nya bestämmelserna i hela sin vidd erhålla denna vidsträckta tillämpning.

Häremot har vissa erinringar gjorts.

Från rent materiella synpunkter föreligger inte samma skäl för en åtstramning i värderingsreglerna beträffande jordbrukare som för rörelseidkare. Den för jordbrukare i detta sammanhang mest betydelsefulla tillgångsgruppen är merendels djurbeståndet. Härutinnan gäller redan nu att detta skall beräknas enligt vissa av riksskattenämnden angivna värden,

som i princip motsvarar 80 procent av djurens saluvärde. I detta väsentliga avseende föreligger alltså fixa och ganska restriktiva regler.

En tillämpning av inventeringsbestämmelserna skulle vidare erbjuda synnerligen stora svårigheter för jordbrukare, då dessa merendels inte kan ange tillgångarnas tillverkningsvärde. Och i avsaknad av ett sådant värde, blir den maximerade nedskrivningen utan reell betydelse.

Det sagda innebär, att såväl materiella skäl som rent praktiska hänsynstaganden talar mot att det nya värderingssystemet skall gälla jämväl jordbruk. Frågan om skäligt värde torde i stället få bedömas i praxis. Ett värde som inte understiger 40 procent av beräknat *utförsäljningspris* bör därvid alltid kunna godtagas. Med hänsyn till att en rörelseidkare äger göra nedskrivning med 40 procent på *anskaffningsvärdet* bör även ett än lägre lagervärde än som framgår av det nyss sagda kunna godtagas för jordbrukare.

8. Investeringsfonder för konjunkturutjämning

Gällande bestämmelser

I den gällande förordningen av den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder är principen, att den eljest skattepliktiga vinsten ett visst beskattningsår minskas med belopp, som under samma år avsättes till investeringsfond. Då den investering, för vilken fondavsättningen skett, sedermera göres, avföres medlen från fonden och användes för omedelbar nedskrivning av den anskaffade tillgången. Syftet med investeringsfonderna är att stimulera avsättningar under tider av högkonjunktur. De avsatta medlen avses sedan skola användas för investeringar i lågkonjunktur. Därigenom skulle lagstiftningen verka för en utjämning av sysselsättningen.

Rätt till avdrag för avsättning till investeringsfond må tillgodonjutas vid beräkning av nettointäkt av rörelse vid taxering enligt såväl kommunalskattelagen som förordningen om statlig inkomstskatt.

Rätt att göra avsättning till investeringsfond enligt förevarande lagstiftning tillkommer inte alla skattskyldiga utan endast svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Och av dessa skattskyldiga är rätten begränsad till dem, som jämlikt punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen åtnjuter fri avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, samt dem som — utan att äga sådan fri avskrivningsrätt — av beskattningsnämnd efter därom gjord framställning erhållit särskilt medgivande till avdrag för avsättning till investeringsfond.

Enligt förordningen kan avsättning ske till fyra olika fonder, nämligen

- a) investeringsfond för byggnader,
- b) investeringsfond för inventarier,
- c) investeringsfond för varulager, samt
- d) investeringsfond för arbeten i gruva.

De olika fonderna skall i räkenskaperna redovisas var för sig. Medel, som avsatts till en fond, får i princip inte användas för ändamål, som avses med någon av de andra fonderna. Från denna regel kan dock medges undantag.

Huvudregeln är att avdrag för avsättning till investeringsfond inte får överstiga 20 procent av årsvinsten, oavsett om avsättning sker till en eller flera fonder, dock att i vissa fall, vid stigande årsvinster, avsättningen kan få uppgå till ytterligare högst 15 procent. Vidare kan på ansökan av skattskyldig Kungl. Maj:t i vissa fall, såvitt angår fond för byggnader och fond för arbeten i gruva, medgiva att högre avdrag får åtnjutas.

Med årsvinsten förstås den i räkenskaperna redovisade vinsten efter avdrag för avskrivningar, tantiemer m. fl. poster, vilka rätteligen är att hänföra till omkostnader i rörelsen — jämväl om de formellt utgått av vinstmedel — men utan avdrag för avsättning till reservfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder, donationer o. d. Avdrag skall inte ske för de på årsvinsten belöpande skatterna, vare sig de erlagts preliminärt eller inte. Avdrag skall däremot ske för annan under beskattningsåret erlagd skatt. Enligt uttalande av bevillningsutskottet (bet. nr 26/1947, s. 9) är avsättning till pensionsstiftelse att anse som omkostnad i rörelse och skall således avdragas vid beräkning av årsvinsten.

Avsättning till investeringsfond sker enbart genom en bokföringsåtgärd samt redovisas på balanskontots skuldsida till dess fondmedlen tagits i anspråk för sitt ändamål eller återförts till beskattning. De mot avsättningen svarande medlen behöver inte hållas avskilda från företagets övriga tillgångar.

Avsättningar till investeringsfond skall stå under tillsyn av arbetsmarknadsstyrelsen, som också äger besluta när investeringsfond får tagas i anspråk för sitt ändamål. Arbetsmarknadsstyrelsen äger därvid föreskriva de villkor, som av läget på arbetsmarknaden påkallas. Beslutet kan avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag.

Investeringsfond för byggnader får tagas i anspråk inte blott för avskrivning å byggnad, som uppförts under beskattningsåret, utan även för avskrivning av kostnader för till- eller ombyggnad. Detta får ske med högst ett belopp, som motsvarar kostnaderna under beskattningsåret för ny-, till- eller ombyggnaden. Nu omfördad fond må därjämte användas till bidrag under samma år till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos den skattskyldige eller honom närstående företag. Avdrag får åtnjutas vare sig bidraget lämnas direkt till arbetstagaren eller den förutvarande arbetstagaren eller till förening eller annan sammanlutning, bildad huvudsakligen av personal hos det ifrågakvarande företaget eller detta närstående företag, eller till sådant närstående företag, vars

huvudsakliga uppgift är att uppföra och tillhandahålla bostäder eller välfärdsanläggningar åt personal, som nyss sagts.

Om särskilda skäl därtill föranleder kan Kungl. Maj:t medgiva, att investeringsfond för byggnader får användas till vissa grundförbättringskostnader, som eljest inte skulle vara avdragsgilla, nämligen för avskrivning av kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse och liknande arbeten.

I förordningen har givits bestämmelser rörande beskattning av fondmedel för det fall, att fastighet, å vilken med anlitande av till investeringsfond avsatta medel företagits ny-, till- eller ombyggnad, avyttras. Motsvarande gäller då ersättning utfaller på grund av försäkring för skada å fastigheten.

Investeringsfond för inventarier får tagas i anspråk under visst beskattningsår för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under samma beskattningsår. Beträffande fartyg får fonden även användas för ombyggnad. Avskrivning får i detta senare fall dock ske med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ombyggnaden.

Har investeringsfond tagits i anspråk, skall tillgång vid beräkning av värdeminskningssavdrag för efterföljande beskattningsår anses vara avskriven med belopp motsvarande de ianspråktagna fondmedlen.

Investeringsfond för varulager får begagnas för nedskrivning av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp, motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar.

Kungl. Maj:t kan — om särskilda skäl därtill föranleder — medgiva skattskyldig, som själv eller genom dotterföretag driver rörelse i utlandet, att taga investeringsfond för varulager i anspråk för kostnader, ämnade att främja avsättningen utomlands av varor som den skattskyldige här i riket tillverkar.

Investeringsfond för arbeten i gruva får tagas i anspråk för kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete under beskattningsåret i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet.

Har investeringsfond, som enligt meddelat beslut skolat tagas i anspråk för sitt ändamål, inte tagits i anspråk i enlighet med beslutet, äger arbetsmarknadsstyrelsen föreskriva, att fondavsättning helt eller delvis skall återföras till beskattning. Samma förhållande kan inträffa om den skattskyldige inte iakttagit de särskilda villkor, som arbetsmarknadsstyrelsen kan ha föreskrivit beträffande investeringen.

Om skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk utan tillstånd eller om arbetsmarknadsstyrelsen beslutat att fondavsättning skall återföras till beskattning, skall beloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt av rö-

relse för det beskattningsår, varunder ianspråktagandet skett eller enligt meddelad föreskrift skolat ske. Till beloppet skall därvid läggas ränta, beräknad efter tre procent om året för det antal taxeringsår, som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det då beloppet taxeras.

Har till investeringsfond avsatta medel, i annat fall än nyss sagts, inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tionde taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skall medlen detta taxeringsår återföras till beskattning. Kungl. Maj:t äger, om därtill finns skäl, föreskriva att tioårsperioden skall utsträckas med högst åtta år. Där de avsatta medlen ej fått av den skattskyldige tagas i anspråk under något år efter avsättningen, skall ränta beräknas efter allenast två procent.

Har skattskyldig trätt i likvidation, skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidationen fattats. Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förstnämnda bolaget återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (moder- och helägt dotterbolag), må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfonden, därest moderbolaget enligt förordningen har förutsättning att inneha investeringsfonder. Vid återföring i nyss berörda fall beräknas räntan likaledes efter två procent.

Vid återföring till beskattning får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av förvärvskällan i fråga upptagas till lägre belopp än den återförda fondavsättningen jämte ränta.

Skattskyldig som gjort avsättning till investeringsfond är pliktig att till självdeklaration foga särskild uppgift rörande fonden.

1947 års förordning trädde i kraft den 15 maj 1947. I samband härmed upphörde, med vissa undantag, äldre bestämmelser att gälla.

Här må erinras om att, i likhet med vad som gällt beträffande andra vinstreglerande vinstdispositioner, rätten till avsättning till investeringsfonder från och med beskattningsåret 1951 varit inskränkt eller helt avskaffad jämlikt provisoriskt gällande bestämmelser. Sålunda utgick enligt förordningen den 30 mars 1951, nr 151, om investeringsskatt sådan skatt, därest vid 1952 års taxering avdrag tillgodoförts för avsättning till investeringsfond enligt 1947 års lagstiftning. Sådant avdrag har helt vägrats beskattningsåren 1952 och 1953 enligt 10 § förordningen den 6 juni 1952, nr 380, och var inte heller tillåtet för beskattningsåret 1954 enligt 10 § förordningen den 26 februari 1954, nr 50.

Företagsbeskattningskommittén

Allmän motivering. Kommittén erinrar om att syftet med 1947 års permanenta lagstiftning om investeringsfonder främst var att med stöd av skatteregler söka påverka företagens handlande så att en konjunkturutmjämningseffekt uppnåddes. Genom fondavsättningar under högkonjunktur skulle nämligen underlättas för företagen att hålla verksamheten i gång under sämre tider, antingen så att byggnads- eller maskininvesteringar o. d. då gjordes i större omfattning än som eljest skulle ifrågakomma eller ock så att företagen temporärt »arbetade på lager». Kommittén fann den tanke, som utgjorde huvudmotivet för 1947 års lagstiftning, värdefull och kunde i princip helt ansluta sig till vad de sakkunniga och departementschefen i samband med tillkomsten av lagstiftningen i fråga uttalade angående behovet och önskvärldheten av densamma.

Därefter anföres att erfarenheterna av investeringsfondlagstiftningen av uppenbara skäl var starkt begränsade. På grund av rådande förhållanden på arbetsmarknaden hade nämligen de hittills avsatta investeringsfonderna inte fått tagas i anspråk för avsett ändamål annat än i vissa speciella fall. Någon praktisk erfarenhet rörande verkningarna i en lågkonjunktur av gällande lagstiftning om investeringsfonder förelåg följaktligen inte. Såsom i det föregående framhållits måste det emellertid vara riktigt, yttrar kommittén, att försöka påverka fördelningen i tiden av företagens investeringar genom rätt för företagen att göra fondavsättningar för framtida investeringar. Från konjunkturpolitiska synpunkter var en fortsatt lagstiftning om investeringsfonder enligt kommitténs mening alltså motiverad.

Förutom nu nämnda skäl anför kommittén till förmån för ett bibehållande av en lagstiftning om investeringsfonder för framtiden, att möjligheten att göra fondavsättning för företagen merendels innefattade ett betydelsefullt komplement till rätten till avdrag för avskrivning å inventarier och byggnader samt för nedskrivning å varulager. Vad särskilt gällde byggnader — beträffande vilka kommittén förordat en fortsatt tillämpning av bunden avskrivning grundad på värdeminskningssprincipen — kunde antagas att den extra avskrivning som erhöles genom ianspråktagande av investeringsfonder för byggnadsändamål måste av företagen bedömas såsom värdefull. Men även beträffande inventarier hade investeringsfonderna sitt givna värde i sådana lägen, där en extra avskrivning utöver vad som erhöles med tillämpning av avskrivningsreglerna bedömdes vara önskvärd t. ex. på grund av befarad risk för stegrade återanskaffningskostnader. Motsvarande kunde även sägas gälla i fråga om lager.

Det borde vidare uppmärksammas, att det måste vara till fördel för företag med stora vinster som utnyttjat övriga möjligheter till vinstdispositioner att kunna göra skattefria avsättningar till investeringsfond för framtida användning i stället för att redovisa medlen i fråga till beskattning eller av skatteskal föränledas till omedelbara investeringar, vilka av före-

tagsekonomiska skäl bort företagas vid en senare tidpunkt. I den mån utnyttjandet av möjligheten till fondavsättning i sådana fall medförde en förskjutning av investeringar från högkonjunktur till lågkonjunktur, kom även de konjunkturpolitiska önskemålen att tillgodoses.

För att investeringsfonderna skulle få sin avsedda betydelse krävdes emellertid, yttrar kommittén, att lagstiftningen ändrades i väsentliga hänseenden. Erfarenheten hade visat att erinringar i skilda hänseenden kunde riktas mot den nuvarande lagstiftningens utformning. Kommittén framhåller sålunda att den gällande lagstiftningen var förenad med den olägenheten, att avsättning till investeringsfond hos det avsättande företaget medförde en likviditetsförbättring motsvarande den skatt som skulle ha belöpt å fondavsättningen. Den likviditetsförbättring, som en fondavsättning under sådana förhållanden medförde, möjliggjorde nämligen en sådan ökning av företagens investeringar i ett högkonjunkturläge som inte var önskvärd från konjunkturpolitisk synpunkt. Anledning till att man vid 1947 års lagstiftning föreskrev en omedelbar avdragsrätt för till investeringsfond avsatta medel utan skyldighet för företagen att insätta fondmedlen å spärtrat konto eller eljest hålla medlen avskilda var, att man ville stimulera företagen att verkställa fondavsättningar.

Kommittén kunde helt instämma med vad som uttalades vid 1947 års lagstiftning av de sakkunniga och underströks av departementschefen där om att en förutsättning för avsedda verkningar av en lagstiftning om investeringsfonder var att den såvitt möjligt vann en mera allmän anslutning från företagens sida. Kommittén måste emellertid konstatera att förväntningarna inte infriats.

Därefter redovisas i betänkandet (s. 238—240) vissa statistiska uppgifter rörande kvarstående fondavsättningar vid utgången av år 1952 samt deras fördelning å olika ändamål m. m. Därav framgår bl. a. att vid nyss angivna tidpunkt 660 företag hade kvarstående avsättningar till ett belopp av tillhoppa ca 246 miljoner kronor, varav den huvudsakliga delen (80 %) avsåg investeringsfonder för byggnader.

I anslutning härtill anför kommittén, att av de statistiska uppgifterna torde framgå att avsättning till investeringsfonder hittills inte skett i den omfattning att det kunde antagas att fonderna skulle få någon mera påtaglig betydelse i ett allmänt depressionsläge. För att belysa fondavsättningarnas relativa storlek erinrar kommittén i detta sammanhang om den offentliga investeringsreserven, som var avsedd att tillgripas vid inträffande arbetslöshet. För budgetåret 1953/54 omfattade denna en allmän reserv å anläggningsarbeten och anskaffningar för en total kostnad av ca 1 200 miljoner kronor och en särskild grovarbetarreserv å dylika arbeten för ca 115 miljoner kronor. I nämnda belopp ingick investeringar i maskiner med endast mindre belopp.

Kommittén framhåller därefter bl. a., att en väsentlig orsak till det bristande intresset hos företagen för fondavsättningar hade varit att företagen haft en så vidsträckt rätt till avskrivning å inventarier och nedskrivning å varulager att någon större stimulans till fondavsättning inte förelegat. Endast beträffande byggnader hade utnyttjandet av investeringsfonder inneburit en ytterligare avskrivningsmöjlighet. Den helt övervägande delen av de avsättningar som hittills skett hade också gällt fonder för byggnadsändamål.

Därjämte innefattade den nuvarande lagstiftningen till sin konstruktion flera hämmande moment. Sålunda var den skattskyldige betagen varje möjlighet att efter eget skön utnyttja fonderna vid inträffande behov eller i något avseende inverka på frågan när fonderna skulle användas, vilket skapade stor osäkerhet om och när fonderna fick utnyttjas för sitt ändamål. Förutom att angivna förhållande rent psykologiskt påverkade de skattskyldigas intresse i negativ riktning, uppstod härigenom praktiska svårigheter för företagen att på ett mera ändamålsenligt sätt infoga investeringsfonderna i sina investeringsplaner. Även detta verkade självfallet hämmande.

Till denna ovisshet om när fonderna fick tagas i anspråk kom sedan vetenskapen om att fonderna, därest de inte fått utnyttjas för sitt ändamål, inom en viss begränsad tid likväl skulle återföras till beskattning, därvid till det återförda beloppet lades den ränta, som för dylika fall var bestämd. Skattskyldig som ämnade avsätta till investeringsfond hade vidare att beakta att återföring till beskattning kunde komma att ske vid ett högre skattetryck än som rådde då avsättning gjordes eller eljest i ett, t. ex. från likviditetssynpunkt, för företaget ogynnsamt läge.

Om den nuvarande lagstiftningen kunde, anför kommittén vidare, sammanfattningsvis fällas det omdömet, att den dels kunde bidra till en skärpning av högkonjunkturen på grund av att fondavsättning för företagen medförde en likviditetsförbättring som möjliggjorde ökade investeringar i ett högkonjunkturläge och dels inte vunnit sådan anslutning från företagens sida att den kunde antagas få tillräcklig effekt under lågkonjunktur.

Kommittén framhåller att den åtgärd, som borde vidtagas för att eliminera den nuvarande lagstiftningens investeringsstimulerande effekt under högkonjunktur, väsentligen måste gå ut på att förhindra att obeskattade vinstmedel frigjordes i samband med fondavsättning. Härvid syntes två möjligheter föreligga.

Den ena, den s. k. restitutionslinjen, övervägdes men avvisades redan vid tillkomsten av 1947 års lagstiftning. Kommittén, som fann de anförda skälen för den då intagna ståndpunkten bärande, ville inte förorda en anordning av denna innebörd.

Den andra möjligheten var att de till investeringsfond avsatta medlen helt eller delvis hölls avskilda från företaget genom insättning i riksbanken.

Sedan kommittén erinrat om att frågan om skyldighet att i riksbanken insätta till investeringsfond avsatta medel eller å avsättningen belöpande skatt varit föremål för överväganden i tidigare sammanhang men då avisats med hänsyn till att en sådan anordning skulle medföra administrativa svårigheter och verka hämmande på intresset för fondavsättningar, anför kommittén följande.

Självfallet skulle även enligt företagsbeskattningskommitténs mening en föreskrift om skyldighet att insätta ett mot den gjorda fondavsättningen helt eller delvis svarande belopp å särskilt konto i riksbanken i viss mån komplicera tillämpningen av lagstiftningen. Bland annat med ledning av de vunna erfarenheterna beträffande avsättningar till investeringskonto för skog kan enligt kommitténs mening antagas att de med en spärning av avsatta medel förenade praktiska svårigheterna inte är av avgörande art.

Även om i nu berört avseende vissa erinringar kan riktas mot ett krav på insättning i riksbanken såsom villkor för avdragsrätt, måste häremot vägas de konjunkturpolitiskt ogynnsamma verkningarna av den nuvarande lagstiftningen. Med den av kommittén redan i det inledande kapitlet angivna ståndpunkten att det från konjunkturpolitisk synpunkt framstår såsom önskvärt att undvika den förstärkning av likviditeten, som enligt den nuvarande ordningen uppkommer i samband med fondavsättning, finner kommittén en förutsättning för fortsatt lagstiftning om investeringsfonder vara, att en del av fondmedlen temporärt steriliseras. Härigenom skulle inte blott medel undandragas företagens fria dispositionsrätt under högkonjunktur, då fondavsättning huvudsakligen sker, utan även skapas bättre betingelser för att investering verkligen kommer till stånd i lågkonjunktur.

Enligt kommitténs mening syntes ligga närmast till hands att föreskriva skyldighet att göra insättning i riksbanken. Kommittén hade övervägt huruvida sådan skyldighet skulle föreligga allenast i vissa högkonjunkturlägen efter därom av statsmakterna i varje särskilt fall träffat beslut. I avseende härå anför kommittén, att mot en för vissa tider gällande insättningskyldighet måhända främst talade att fondavsättningar skulle komma att verkställas endast under tider, då insättning inte behövde ske. Lagstiftningen skulle härigenom i betydande grad mista sin konjunkturutjämnande effekt. Därtill kom att det torde föreligga svårigheter att tillräckligt snabbt genomföra ett beslut om insättningskyldighet, vilket beslut syntes förutsätta medverkan både av Kungl. Maj:t och riksdagen. Det sagda visade, att en anordning av nu antydd innebörd inte var godtagbar.

Kommittén framhåller därefter att vad gällde storleken av det belopp som skulle insättas i riksbanken denna fråga uppenbarligen måste bli beroende på en avvägning mellan olika intressen, samt yttrar vidare.

Från konjunkturpolitisk synpunkt är det önskvärt att så stor del som möjligt av fondavsättningen insättes, eftersom insättningen påverkar företagets likviditet vid avsättningstillfället. Därför kan också tillräckliga medel för en planerad investering ställas till förfogande i samband med att investeringsfond får tagas i anspråk. För att fullt tillgodose ifrågavarande synpunkter skulle närmast ifrågakomma en föreskrift om insättningskyldighet motsvarande hela den gjorda av-

sättningen. I vart fall borde från nu nämnda synpunkter insättningsskyldigheten avse den skatt, som belöper å de mot avsättningen svarande vinstmedlen.

Å andra sidan skulle ett tillgodoseende av nyssnämnda konjunkturpolitiska önskemål medföra ett minskat intresse från företagens sida för fondavsättningar. Först när det belopp som måste insättas i riksbanken understiger den mot avsättningen svarande skatten, föreligger, åtminstone under vissa förutsättningar, en omedelbar stimulans till fondavsättning. Med hänsyn till nödvändigheten av att lagstiftningen som förut berörts erhåller en såvitt möjligt allmän anslutning från företagen, måste insättningsskyldigheten avvägas på så sätt att tillräcklig stimulans till fondavsättning erhålles.

Efter överbärande av olika på frågan inverkan omständigheter förordar kommittén att såsom villkor för avdragsrätt vid taxeringen för fondavsättning skall gälla, att ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda avsättningen insattes på särskilt konto i riksbanken. Kommittén framhåller, att med en på angivet sätt begränsad insättningsskyldighet aktiebolag vid avsättning till investeringsfond tillfälligt fick avstå ett något mindre belopp än vad som slutligt skulle avstås därest det mot avsättningen svarande beloppet redovisats till beskattning. Denna marginal torde komma att innebära en viss stimulans som i ett läge, där bolaget överbärdade om fondavsättning skulle ske eller inte, kunde vara avgörande för att avsättningen kom till stånd. — Vad angick ekonomiska föreningar skulle, vid nuvarande skattesatser, insättningsskyldigheten för dessa i allt fall inte innefatta en tyngre belastning än den eljest ifrågakommande skattebördan.

Kommittén framhåller, att vid ett genomförande av kommitténs förslag om insättningsskyldighet, vilket måste antagas minska företagens intresse för fondavsättningar, det blev än mer angeläget att de hämmande momenten i den gällande lagstiftningen avlägsnades.

Därefter anföres att, då en av de omständigheter som minskade företagens benägenhet för fondavsättning var ovissheten om och när investeringsfonderna fick tagas i anspråk, en uppmjukning av bestämmelserna rörande ianspråktagandet av fonderna syntes böra överbägas. Vid en prövning av denna fråga fick det till en början anses uteslutet att helt överlåta åt de skattskyldiga att själva avgöra när fonderna skulle tagas i anspråk. Om syftet med lagstiftningen skulle upprätthållas, måste liksom för närvarande det allmänna, vid risk av fondmedlens återföring till beskattning, kunna påfordra användning av fondmedlen, när det med hänsyn till konjunkturläget var påkallat.

Det syntes däremot vara möjligt att låta de skattskyldiga, sedan viss tid förflutit från fondavsättningen, fritt förfoga över en del av investeringsfonden. En sådan uppmjukning av rätten att taga investeringsfond i anspråk var inte betingad enbart av önskemålet att ernå en stimulans till fondavsättningar utan utgjorde också en förutsättning för att lagstiftningen skulle bli ett komplement till reglerna för avskrivning å inventarier och byggnader samt för nedskrivning å varulager.

Vid bestämmandet av den kvotdel som borde få fritt tagas i anspråk måste tillses att lagstiftningens konjunkturutjämnande effekt inte gick förlorad. Den fria dispositionsrätten måste å andra sidan vara så frikostig att det verkligen uppstod en stimulans till fondavsättningar. Med beaktande av nyssnämnda synpunkter fann kommittén för sin del att högst 30 procent av investeringsfond borde kunna användas fritt efter den skattskyldiges eget bedömande.

Vad därefter beträffar frågan om den tid som borde förflyta innan fondmedel fick fritt tagas i anspråk framhåller kommittén att det var tydligt, att en kortare tid medförde en starkare stimulans till fondavsättningar än en längre. Kommittén yttrar vidare.

Med hänsyn härtill har kommittén övervägt huruvida tidsperioden skulle kunna sättas till tre år. Emot en så kort tidsperiod anmäler sig emellertid vissa betänkligheter. Då fondavsättning företrädesvis torde komma att ske under högkonjunktur, är det av konjunkturpolitiska skäl önskvärt att ett större antal år förflyter, innan investeringsfond får användas fritt. Därjämte bör beaktas att en relativt kort tidrymd ökar risken för ett sådant inte avsett utnyttjande av reglerna som att företag gör fondavsättning uteslutande i syfte att utnyttja 30 procent därav för byggnadsinvestering varefter återstoden återföres till beskattning; även om en viss påföljd för sådant fall föreskrives, skulle förfaringssättet likväl kunna medföra en i sådant läge inte avsedd ekonomisk fördel för företaget. En något längre tidsperiod skulle försvåra sådana spekulationer och därjämte bättre tillgodose de konjunkturpolitiska synpunkterna. Med hänsyn härtill förordar kommittén att den tidsperiod varom här är fråga bestämmes till fem år. Företag som sedan fem år förflutit efter fondavsättningen inte önskar helt eller delvis utnyttja den fria kvotdelen bör enligt kommitténs mening äga rätt att använda nämnda del av fondmedlen när som helst därefter såvitt ej myndigheterna påfordrat fondens anlitan de dessförinnan. Då den fria delen av under olika år avsatta fondmedel i regel kan ackumuleras, får företagen en betydande möjlighet att, om så önskas, disponera avsevärda belopp för större engångsinvesteringar.

Kommittén tillägger, att då några hållpunkter för bedömning av verkningarna av den sålunda förordade uppmjukningen i fråga om ianspråktagandet av investeringsfond inte fanns, det kunde synas osäkert huruvida anordningen kom att medföra en tillräcklig stimulans till fondavsättningar. Enligt kommitténs förmenande borde dock detta vara fallet.

Under hand vunna erfarenheter kunde möjligen komma att utvisa att man, för att än ytterligare stimulera till fondavsättningar, borde överväga en höjning av den kvotdel av fondavsättningen som utan tillstånd fick tagas i anspråk. Å andra sidan kunde erfarenheterna även utvisa skäl för en sänkning av kvotdelen nämligen om en lagstiftning enligt kommitténs förslag befanns ha i inte godtagbar omfattning utnyttjats allenast på så sätt att 30 procent av fondmedlen använts av företaget enligt dess egen önskan medan resterande del av fonden återförts till beskattning.

I detta sammanhang framhåller kommittén att intresset för utnyttjande

av de betydande avskrivningsmöjligheter, som investeringsfondlagstiftningen erbjöd, måste antagas öka sedan läget blivit sådant att fondmedel fått användas för avsett ändamål. På ett mera påtagligt sätt kom då fördelarna att framträda, vilket kunde antagas innebära den kanske största stimulansen till ökade fondavsättningar i framtiden.

Kommittén framhåller att av skäl som förut berörts det utgjorde en väsentlig nackdel att investeringsfonderna enligt gällande bestämmelser skulle återföras till beskattning om de inte tagits i anspråk inom tio år oavsett om medgivande till ianspråktagande under tioårsperioden lämnats eller ej. Kungl. Maj:t ägde visserligen, då skäl därtill var, utsträcka tidsfristen men inte för någon obegränsad tid.

Därefter anföres bl. a. att vid en prövning av skälen för och emot bibehållandet av en viss tidsgräns för fondavsättning enligt kommitténs mening starkt avseende borde fästas vid det förhållandet, att en yttersta gräns för fondavsättningen med nödvändighet minskade företagens intresse för lagstiftningen. Redan av denna anledning måste det vara motiverat att avskaffa berörda tidsgräns. En sådan åtgärd var enligt kommitténs uppfattning påkallad även med hänsyn till lagstiftningens syfte. Då de till investeringsfond såsom regel under högkonjunktur avsatta medlen var avsedda att komma till användning för sitt ändamål under lågkonjunktur, borde fonderna sett från konjunkturpolitisk synpunkt få kvarstå till dess läget befanns påkalla fondernas ianspråktagande eller den skattskyldige underlät att utnyttja ett lämnat tillstånd.

De mindre svårigheter som från administrativ synpunkt kunde uppstå borde inte tillmätas nämnvärd betydelse i detta sammanhang. Även om tidsfristen avskaffades torde man enligt kommitténs uppfattning inte behöva befara att fondavsättningarna kom att bli alltför långvariga, då myndigheterna torde komma att mera regelbundet lämna tillstånd till fondernas ianspråktagande. Det borde bemärkas att förhållandena under de senaste femton åren varit exceptionella och knappast kunde förutsättas framdeles komma att råda under längre tidsperioder. Även om en hög och jämn sysselsättning skulle i huvudsak kunna upprätthållas, måste vissa fluktuationer dock alltid förutses. Om ett sådant relativt stabilt läge skulle kunna upprätthållas på längre sikt, tedde det sig naturligt att ställa kraven lägre beträffande de betingelser, som borde vara för handen för att investeringsfonderna skulle få användas. Dessa fonder skulle följaktligen under dylika förhållanden få till främsta uppgift att bidra till en utjämning av de mindre variationer i sysselsättningsgraden som enligt vad nyss framhölls alltid måste antagas uppkomma.

Med åberopande av det anförda förordade alltså kommittén, att nu gällande anordning med en viss tidsfrist för fondavsättningen inte upptogs i en blivande lagstiftning.

Beträffande frågan om reglerna för tillstånd att taga investeringsfond

i anspråk yttrar kommittén, som inte fann anledning att i detta hänseende föreslå andra bestämmelser än de nuvarande, härefter ytterligare följande.

I första hand bör gälla att generellt medgivande till ianspråktagande lämnas; härigenom beredes nämligen alla företag, som gjort fondavsättning, möjlighet att erhålla den avsedda skatteförmånen och kritik avseende bristande jämlikhet i beskattningen mellan dessa företag undvikes. Medgivande som begränsas till vissa branscher kan dock, om än mera undantagsvis, vara påkallat, varför även denna möjlighet bör finnas. Vad slutligen angår enskilda företag, kan ur vissa synpunkter riktas erinringar mot ett medgivande för sådana att utnyttja investeringsfondsmedel. Detta skulle nämligen kunna innebära att man ger ett företag inom en bransch ett indirekt ekonomiskt stöd, som ett annat företag inom samma bransch vilket jämväl gjort fondavsättning ej erhåller. Kommittén finner en viss försiktighet böra ur nämnda synpunkter iakttas i vad det gäller individuella medgivanden, men finner å andra sidan möjligheten till sådana medgivanden kunna motiveras av arbetsmarknadsskäl. Ett företag kan nämligen vara av dominerande betydelse för en kommun, där utpräglade sysselsättnings-svårigheter kan hota. Som ett ytterligare skäl må anföras att förhållandena kan vara sådana att ett till visst eller vissa företag begränsat medgivande att taga investeringsfond i anspråk inte skulle väcka betänkligheter av arbetsmarknads-skäl samtidigt som den av företaget med fondavsättningen åsyftade investeringen inte längre kan anstå. Det vore då otillfredsställande om ett individuellt medgivande inte skulle kunna lämnas.

Ett medgivande av arbetsmarknadsstyrelsen att taga investeringsfond i anspråk kan, som förut framhållits, konstrueras antingen som en rätt eller, vid risk av återföring till beskattning, som en skyldighet att göra investeringen i fråga. Självfallet är att sistnämnda form för tillstånd bör väljas allenast när starka arbetsmarknadsskäl talar härför. Såsom grundläggande princip bör därjämte gälla att en föreskrift om skyldighet till fondmedlens ianspråktagande bör föregås av överläggningar med de berörda företagen, därvid arbetsmarknadsstyrelsen gjort sig underrättad om att de faktiska förutsättningarna för en investering verkligen är för handen.

Det må tilläggas att det givetvis är önskvärt att arbetsmarknadsstyrelsen även i andra fall genom överläggningar med företagen håller sig underrättad om företagens investeringsplaner, så att en smidig tillämpning av lagstiftningen uppnås.

Kommittén finner ej heller skäl föreslå någon ändring i vad f. n. gäller därom att ett medgivande, eventuellt vid risk av återföring till beskattning, begränsas att avse endast vissa slag av investeringar. Visserligen bör i största utsträckning gälla att företagens önskemål om arten av investering tillgodoses. I speciella fall, såsom då t. ex. en påtaglig arbetslöshet föreligger inom ett verksamhetsområde medan sysselsättningsmöjligheterna inom övriga områden är på sin höjd normala, kan det vara motiverat medge en till vissa slag av investeringar begränsad rätt att använda fondmedel.

Kommittén framhåller, att det huvudsakliga skälet för en uppdelning på olika fonder enligt gällande bestämmelser torde ha varit, att en sådan från arbetsmarknadssynpunkt ansågs vara att föredraga med hänsyn till att de olika slagen av investeringar i allmänhet torde påverka olika grenar av näringslivet på olika sätt och på olika vägar.

Enligt kommitténs mening syntes det knappast föreligga tillräckliga skäl att bibehålla anordningen med särskilda fonder för olika ändamål. Med

en gemensam fond vanns en bättre och smidigare anordning. Företagen behövde inte redan i samband med avsättningen taga ställning till frågan om för vilket ändamål fonden senare skulle användas. Vidare fick arbetsmarknadsstyrelsen större möjligheter att verka för investeringsfondernas användning på det för varje särskilt tillfälle lämpligaste sättet. Kommittén förordade därför att avsättning i förvärvskällan rörelse skulle ske till en enda investeringsfond.

Beträffande de ändamål för vilka investeringsfond i förvärvskällan rörelse borde få tagas i anspråk hade, enligt vad därefter anföres, kommittén inte funnit anledning föreslå någon inskränkning i vad som nu gällde. Kommittén hade vidare undersökt huruvida lagstiftningen skulle vinna i effektivitet om kretsen av de ändamål för vilka investeringsfond fick användas vidgades. Därvid hade kommittén funnit att av de ändamål som stod utanför gällande lagstiftning endast reparations- och underhållsarbeten torde vara av den omfattningen, att de kunde väntas lämna något mera värdefullt bidrag till konjunkturutjämningen.

Kommittén framhåller att en utsträckning av investeringsfondernas användningsområde på antytt sätt inte borde helt fränkännas betydelse från sysselsättningssynpunkt. Näringslivet i åtskilliga samhällen dominerades helt av där befintliga industriföretag. I sådana fall måste det vara av värde om företagen i ett depressionsläge hade möjlighet att genom utnyttjande av investeringsfonder bereda sina anställda arbete med utförande av reparations- och underhållsarbeten.

Den från konjunkturpolitisk synpunkt viktigaste effekten av en utsträckning av lagstiftningen till reparationsarbeten måste emellertid antagas bli en dämpning av högkonjunkturen. Om investeringsfond fick användas för reparationsarbeten, skulle företagen beredas möjlighet att uppskjuta mera omfattande reparations- och underhållsarbeten från högkonjunktur till ett läge, då efterfrågan på arbetskraft och material var mindre stark. Även om det enskilda företaget överförde endast en del av ifrågavarande arbeten från tider av högkonjunktur, kunde den samlade effekten härav likväl bli av inte obetydligt värde. Av konjunkturpolitiska skäl var följaktligen en utsträckning av lagstiftningen på antytt sätt motiverad. Härtill kom den allmänna stimulans till fondavsättning, som kunde antagas följa av en på antytt sätt gjord utvidgning av området för fondernas användning.

Med hänsyn till de administrativa svårigheter som skulle vara förenade med en utsträckning av lagstiftningen till reparationsarbeten i allmänhet måste en viss begränsning ske. Då endast industriföretagen torde ha reparationsarbeten av sådan omfattning att de kunde antagas lämna bidrag av betydelse för konjunkturutjämningen, borde enligt kommitténs mening rätten att taga investeringsfond i förvärvskällan rörelse i anspråk för dylika arbeten förbehållas skattskyldig som huvudsakligen bedrev industriell

verksamhet. Bland annat med hänsyn till önskemålet att inte komplicera tillämpningen av lagstiftning borde vidare den begränsningen ske att ändamålet skulle avse endast reparations- och underhållsarbeten av byggnader som användes i rörelsen. Till sådana byggnader hänfördes då inte blott rena fabriksbyggnader utan även personalbostäder, lagerlokaler, kontors- och andra administrationsbyggnader m. m.

Inom kommittén har vidare diskuterats huruvida lagstiftningen lämpligen borde utsträckas även till reparationsarbeten å fartyg. Kommittén anför, att motivet till en dylik åtgärd skulle vara att nyssnämnda reparationsarbeten merendels var av den storleksordningen att de i och för sig kunde väntas lämna visst bidrag till den önskvärda utjämningen av sysselsättningen hos den konjunktürkänsliga varvsindustrin. Härigenom skulle vidare rederierna få viss möjlighet att fondera vinstmedel som delvis skulle kunna användas för att bestrida kostnaderna för de med vissa års mellanrum återkommande fartygsklassningarna. Då emellertid sådana klassningar och i samband därmed utförda reparationsarbeten måste företagas på i huvudsak bestämda tider och oberoende av läget på arbetsmarknaden, kunde någon egentlig effekt från konjunktursynpunkt knappast förväntas. Med hänsyn härtill och då en utsträckning av lagstiftningen till reparationsarbeten föranledde invändningar av administrativ art har kommittén ansett att en dylik åtgärd i allt fall borde anstå i avvaktan på att närmare erfarenheter vunnits av den av kommittén i det föregående föreslagna utvidgningen till reparationsarbeten å vissa byggnader.

Kommittén har även övervägt huruvida avsättningsrätten bör utvidgas till att avse investeringsfonder för skogsbruket.

Kommittén erinrar om att, då frågan om inrättandet av investeringsfonder för skogsbruk prövades vid tillkomsten av 1947 års lagstiftning, de sakkunniga uttalat att denna fråga i första hand borde bedömas med hänsyn till den inverkan en sådan åtgärd kunde ha för sysselsättningens utjämning. Enligt de sakkunnigas mening kunde lagstiftningen i detta avseende antagas få endast mindre effekt. Departementschefen framhöll därjämte att investeringsfonder i förvärvskällan jordbruksfastighet måste för att få någon betydelse avse även fysiska personer, vilket förutsatte i väsentliga hänseenden andra regler än de föreslagna.

Därefter framhåller kommittén att genom förordningen den 27 mars 1954, nr 142, rörande skogskonto frågan om investeringsfonder för skogsbruket i viss mån hade kommit i annat läge. Denna lagstiftning hade visserligen ett helt annat syfte än den om investeringsfonder, men innefattade möjlighet för fysisk person som idkade skogsbruk att överföra en del av inkomsten av skogen under vinstår till användning under år, då någon skogsförsäljning inte skedde. Bestämmelserna om skogskonto kunde sägas innebära att de fysiska personernas direkta intresse av investeringsfonder för skogsbruk i huvudsak tillgodosetts.

Kommittén anför därefter följande.

Någon motsvarande möjlighet att skattefritt fondera vinstmedel står inte öppen för den betydelsefulla grupp skogsägare, som utgöres av aktiebolag och ekonomiska föreningar, eftersom jordbruksfastighet aldrig kan taxeringsmässigt ingå i förvärvskällan rörelse. Skogsindustrin, som i betydande omfattning hämtar sina råvaror från egna skogar, kan på grund av nyss angivna förhållanden ha svårigheter att vid inträffande depression sysselsätta de i skogsbruket anställda. Detta är värt särskild uppmärksamhet med hänsyn till den konjunkturkänslighet, som vidlåder denna industri. Väl kan skogsbolagen göra fondavsättning i förvärvskällan rörelse, men i den mån företagen i ett depressionsläge tar sådana investeringsfonder i anspråk för att arbeta på lager eller eljest hålla rörelsen i gång, kommer detta på sin höjd indirekt skogsbruket till godo. Värdet i detta avseende av investeringsfonder i förvärvskällan rörelse bör emellertid, såsom framhölls av de sakkunniga vid tillkomsten av 1947 års lagstiftning, inte över-skattas med hänsyn till bristen på erforderlig lagringskapacitet hos skogsindustrin. Om lagstiftningen utsträcker till investeringsfonder för skogsbruket, synes dock enligt företagsbeskattningskommitténs mening möjligheterna att i lågkonjunktur sysselsätta den i skogsbruket anställda arbetskraften bli väsentligt ökade.

Vid en bedömning av sådana investeringsfonders betydelse i detta avseende synes enligt kommitténs mening inte böra vara utslagsgivande huruvida fonderna medger en större allmän reserv mot arbetslöshet. Såsom uttalades från något håll vid remissbehandlingen av de sakkunnigas betänkande med förslag till lagstiftning om investeringsfonder får i detta sammanhang det betydelsefulla anses vara, att skogsföretagen genom fondavsättningar i skogsbruket beredes möjlighet att vid sämre konjunkturer inom skogsbruket bibehålla den där sysselsätta arbetskraften med skogsvårdsarbeten samt väg- och byggnadsarbeten i skogen. Härutinnan erbjuder investeringsfonder för skogsbruket enligt kommitténs uppfattning vissa möjligheter som inte bör förbises.

Under hänvisning till det sagda förordar kommittén att avsättning till investeringsfond bör få ske även i förvärvskällan jordbruksfastighet och avse redovisad inkomst av skogsbruk.

Enligt kommitténs mening borde avsättning ske till en enda fond för varje förvärvskälla, oavsett om de i förvärvskällan ingående fastigheterna var belägna inom olika kommuner eller ej. Kommunintresset borde så tillvida beaktas, att en vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet avsatt investeringsfond för skogsbruk fick tagas i anspråk för investering endast i skogsbruket. Om investeringsfond för skogsbruk skulle få tagas i anspråk för t. ex. investering i maskiner i en rörelse belägen i annan kommun, skulle detta nämligen vara av mindre värde för den kommun i vilken jordbruksfastigheten låg. Begränsades rätten att taga investeringsfond för skogsbruk i anspråk för investeringar inom skogsbruket kunde förutsättas att, sett på längre sikt, samtliga berörda skogskommuner fick compensation för det genom fondavsättningarna uppkomna skattebortfallet.

Det har emellertid syntts kommittén önskvärt, att investeringsfond i rörelse i särskilda fall kunde få användas för investeringar i skogsbruk. De skattskyldiga varom här var fråga drev vanligen rörelse till vilken råvaror hämtades från egna skogar. Om i ett depressionsläge uppstod svårigheter

att sysselsätta de i rörelsen anställda, kunde det vara av värde om företaget genom att taga i rörelsen avsatt investeringsfond i anspråk för investeringar i skogsbruket beredde ökade möjligheter till sysselsättning inom skogsbruket. Investeringar i skogsbruket måste därjämte indirekt komma rörelsen till godo genom ökad skogsproduktion och lägre kostnader för avverkning och framforsling av virket. Med hänsyn till hithörande frågors natur borde tillstånd till sådant ianspråktagande av investeringsfond i rörelse få lämnas endast av Kungl. Maj:t, därvid vederbörligt beaktande borde ägnas jämväl rörelsekommunens intressen.

Vad härefter angick de ändamål, för vilka investeringsfond för skogsbruket fick tagas i anspråk, borde, framhåller kommittén, om lagstiftningen i denna del skulle få avsedd betydelse, under lagstiftningen inrymmas även sådana arbeten för vilka kostnaderna inte var i taxeringshänseende avdragsgilla. Enligt kommitténs mening borde ifrågavarande fonder få användas för alla kostnader för åtgärder som avsåg att främja skogsbruket. Hit hörde skogsvårdande arbeten i allmänhet såsom skogsodling, dikning, hägnad, röjning m. m. Ianspråktagandet borde även få avse investeringar som höjde skogens avkastning genom att underlätta och förbilliga avverkning. Till sådana investeringar var att räkna uppförandet av för skogsbruket nödvändiga byggnader samt anläggning av skogsvägar och flottleder, som huvudsakligen avsåg att direkt tjäna skogsbruket.

I detta sammanhang erinrar kommittén om att vid 1947 års lagstiftning den omständigheten att statsbidrag merendels utgick till skogsvårdande arbeten ansetts utgöra ett skäl mot att utsträcka lagstiftningen till investeringsfonder för skogsbruket. Kommittén tillägger, att det självfallet inte kom ifråga att investeringsfond skulle få användas för kostnad som redan bestritts av allmänna medel. En avvägning borde därför tills vidare ske på så sätt, att om statsbidrag utgått för visst ändamål, investeringsfond borde få tagas i anspråk för samma ändamål endast till den del kostnaden översteg statsbidraget.

Det nu återgivna innefattar en mera allmän redogörelse för kommitténs förslag och den härför lämnade huvudsakliga motiveringen. Kommittén har därjämte gjort särskilda uttalanden i anslutning till olika paragrafer i författningsförslaget. I ett senare sammanhang återkommer jag till kommitténs redogörelse och motivering för de speciella föreskrifterna.

Remissyttrandena

I det övervägande antalet avgivna remissyttranden *tillstyrkes* förslaget i princip eller *lämnas detsamma utan erinran*. Dock uttalar några av de remissinstanser som intagit denna ståndpunkt vissa tvivel om att lagstiftningen skulle få nämnvärd betydelse för konjunkturutjämningen. *Avstyr-*

kande yttranden har avgivits endast av länsstyrelserna i Stockholms och Kopparbergs län.

I det följande lämnas en redogörelse för vad remissinstanserna anfört. Jag hänvisar emellertid även till vad jag kommer att återge från remissyttrandena i samband med specialmotiveringen.

Fullmäktige i riksbanken framhåller, att det givetvis inte kunde förutsägas huruvida kommitténs förslag skulle medföra stimulans till fondavsättningar i sådan omfattning att de skulle få någon mera påtaglig betydelse i ett allmänt depressionsläge. Förslaget syntes emellertid fullmäktige ha betydande fördelar framför nu gällande förordning. — Även *kommerskollegium* finner kommitténs förslag i huvudsak vara ändamålsenligt.

Arbetsmarknadsstyrelsen uttalar, att det syntes vara en realistisk bedömning av läget, då kommittén framhöll, att företagen vid fri avskrivning hellre gjorde avskrivningar på inventarier och varulager än utnyttjade möjligheterna till avsättning till investeringsfonder. Endast beträffande byggnader, för vilka avskrivningsrätten var relativt snävt begränsad, hade också större fondavsättningar förekommit.

Arbetsmarknadsstyrelsen fann det sannolikt, att avsättningarna till investeringsfonder skulle komma att öka, därest kommitténs förslag ifråga om avskrivningsregler och varulagervärdering genomfördes. Därigenom skulle givetvis investeringsfonderna få större betydelse för arbetslöshetsberedskapen.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län yttrar, att från de synpunkter länsstyrelsen hade att företräda, intet var att erinra mot kommitténs förslag. Såväl ekonomiskt som socialt var det av stor betydelse att näringslivet i taxeringshänseende fick tillfälle att sörja för en jämnare fördelning av investeringsverksamheten. Härigenom kunde också en anpassning ske allt efter konjunkturlägets krav. Sådana åtgärder som syftade till att främja beredskapen vid försämrade konjunkturer måste därför hälsas med särskild tillfredsställelse.

Landsorganisationen uttalar sin uppskattning av syftet med de av kommittén föreslagna reglerna för avsättning till investeringsfonder. I enlighet med sin syn på konjunkturutsikterna var dock landsorganisationen inte benägen att fästa alltför stor vikt vid hithörande problem. Landsorganisationen höll vidare för troligt att ifrågavarande avsättningar inte skulle komma att få förutsedd omfattning, dels därför att avskrivningsmöjligheterna även dem förutan skulle komma att vara betydande, dels och framför allt därför att den i samband därmed föreslagna obligatoriska spärrkontoinsättningen i riksbanken knappast kunde verka attraktiv för företagen.

Enligt *Svenska sparbanksföreningens* mening var den föreslagna anordningen med investeringsfonder väl avsedd att uppväga de olägenheter, som de av kommittén föreslagna beskattningsreglerna skulle medföra.

Man kunde dock allvarligt befara, att de föreslagna dispositionsbestämmelserna i ömtåliga och snabbt växlande konjunkturlägen kunde bli alltför otympliga för att fylla ett sådant ändamål. Även i övrigt syntes det finnas fog för farhågor, att dispositionen av dessa fondmedel kunde komma att sättas in på ett för sent stadium i utvecklingen.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län framhåller bl. a., att den tankegång som låg till grund för kommitténs förslag om investeringsfonder utan tvivel var riktig. De svårigheter som av kommittén anförts som skäl mot temporära investeringshämmande skatter torde emellertid i allt väsentligt förefinnas även när det gällde att avgöra tiden för ianspråktagande av fondmedel. Även om handelskammaren ej hade allt för stor tilltro till effekten av investeringsfonder, kunde dock försöket vara värt att göra.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför, att den föreslagna insättningsskyldigheten måste antagas medföra, att främst större företag med god likviditet skulle begagna sig av möjligheten att avsätta till investeringsfond. Sådana företag hade emellertid investeringsbehov även under lågkonjunkturer och var i allmänhet i stånd att tillgodose dessa behov även utan den extra stimulans, som möjligheten att avsätta medel till investeringsfond innebar. Mycket talade för att den ifrågasatta lagstiftningen i förevarande avseende knappast skulle erhålla annat än en förhållandevis obetydlig konjunktur-utjämnande effekt. Verkningarna syntes inte stå i rimlig proportion till den komplicering av taxeringarna, som bestämmelserna skulle medföra. En ojämnheter i beskattningen mellan större och mindre företag, som bestämmelserna måste antagas leda till, innebar också en nackdel. Länsstyrelsen ansåg sig böra avstyrka förslaget i denna del.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län, som avstyrkt att den fria avskrivningsrätten upphävdes, säger sig finna det bäst överensstämmande med den därvid intagna ståndpunkten att av kommittén föreslagna nya grunder för avsättning till investeringsfonder, vilka föreskrifter i och för sig inte gav anledning till erinran, tills vidare inte föranledde lagstiftningsåtgärder.

Jag övergår härefter till att redogöra för de invändningar, som riktats mot utformningen av den ifrågasatta lagstiftningen.

Frågan om skyldighet att å särskilt konto i riksbanken inbetala ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda fondavsättningen har berörts i några utlåtanden.

Arbetsmarknadsstyrelsen uttalar att, då avsatta medel fritt fick disponeras av företagen, fondavsättningarna utgjorde ett medel att sänka den aktuella skatten och stärka likviditeten. Under nuvarande förhållanden syntes investeringsfonderna inte vara något effektivt medel för konjunkturutjämnande syften. Risk förelåg för att till investeringsfonder avsatta medel inte alltid kunde disponeras för angivet ändamål i tider av sysselsättningssvårig-

heter. Från de synpunkter arbetsmarknadsstyrelsen hade att företräda, framstod det såsom synnerligen angeläget, att fondmedlen vid uppkommande arbetslöshet snabbt kunde göras disponibla för planlagda ändamål. Styrelsen fann det från såväl konjunktur- som arbetsmarknadspolitiska synpunkter lämpligt att 40 procent av de till investeringsfonder avsatta beloppen spärrades.

Ledamoten i arbetsmarknadsstyrelsen, herr *Saemund*, förordar i avgiven reservation att såsom villkor för avdragsrätt borde föreskrivas större insättningsskyldighet än den kommittén föreslagit.

Fullmäktige i riksbanken framhåller att, om man ville nå högsta effekt, insättningen i riksbanken principiellt borde omfatta hela fondavsättningen. Mot detta fick emellertid, som kommittén framhöll, vägas intresset av att få största möjliga anslutning från företagens sida för fondavsättningar. Fullmäktige ansåg emellertid att föreslagna 40 procent av fondavsättningen utgjorde ett minimum.

I andra yttranden däremot uttalas farhågor för att den av kommittén förordade insättningsskyldigheten komme att motverka företagens intresse för fondavsättningar.

Näringslivets skattedelegation anför sålunda att även om insättningskyldigheten inte i och för sig kunde anses innebära en skatteskärpning, det dock måste befaras, att lagstiftningen av denna anledning kom att få något egentligt värde allenast för företag med på lång sikt särskilt god likviditet. Man syntes ej heller kunna bortse från, att insättningsskyldigheten även av psykologiska skäl kunde verka hämmande på benägenheten att utnyttja lagstiftningen.

Kooperativa förbundet framhåller gentemot den av kommittén anförda motiveringen för insättningsskyldighet — nämligen att förhindra att avsättning medförde en likviditetsförstärkning, som i högkonjunkturlägen kunde bidra till ökade investeringar — att de företag, vilka gjorde avsättningar till investeringsfonder, sannolikt i övervägande grad företog dem som led i en med tillbörlig omsorg upplagd planering av företagets drift och med tanke på att hålla denna jämn i olika konjunkturlägen. De torde därför knappast kunna av en tillfällig likviditetsförbättring lockas till att företaga sådana anstalter, som stred mot denna långsiktiga planering. Å andra sidan torde permanenta spärrbestämmelser av den art, som föreslagits, kunna verka återhållande på företagens intresse för att över huvud lägga upp sådana fonder. I vissa lägen av särskilt tillspetsad högkonjunktur kunde dock spärrbestämmelser i steriliseringssyfte vara väl berättigade. Den av förbundet tillstyrkta steriliseringen av skogsindustriernas vinstöverskott på exporten under Koreakonjunkturen erbjöd här ett exempel. Förbundet fann det i analogi härmed vara ändamålsenligt, om spärrbestämmelserna i den föreslagna ändrade förordningen gavs formen av ett beredskapsstöd-gande.

Även *kommerskollegium*, som i och för sig inte fann något att invända mot tanken på viss insättningsskyldighet, ifrågasätter om det inte med hänsyn till att en sådan föreskrift skulle dämpa företagens intresse för fondavsättningar skulle varit lämpligare att utforma regeln om insättningsskyldighet såsom en tillfällig bestämmelse, avsedd att tillämpas under extrema högkonjunkturlägen.

Sveriges grossistförbund förklarar sig ha förståelse för de synpunkter, som dikterat kommitténs förslag att viss del av avsättningen skulle fullgöras genom kontant insättning å spärkonto i riksbanken. Däremot var förbundet tveksamt beträffande den föreslagna procentsatsen för dylik kontantinsättning. Investeringsfonderna erbjöd från konjunkturpolitisk synpunkt det mest ändamålsenliga instrumentet för resultatutjämning men ett för högt ställt krav på kontantinsättning kunde lätt leda till att företagen inte kom att utnyttja bestämmelserna härom i avsedd eller önskvärd omfattning. Det kunde från den synpunkten ifrågasättas om inte en begränsning av kontantinsättningen till 20 eller högst 30 procent skulle leda till en bättre total effekt än av kommittén föreslagna 40 procent.

Handelskammaren i Gävle, som uttalar sig i samma riktning, föreslår att insättningsskyldigheten begränsas till 30 procent. — Enligt uttalande av *Smålands och Blekinge handelskammare* bör procenttalet bestämmas till 25 procent.

Länsstyrelsen i Södermanlands län och *Sveriges grossistförbund* påpekar, att en viss stimulans till ökade fondavsättningar skulle erhållas om de kontant insatta medlen helt eller delvis gjordes räntebärande. *Grossistförbundet* erinrar om att ränta utgår å insatta medel enligt bestämmelserna rörande investeringskonto för skog.

I några yttranden har ifrågasatts huruvida den föreslagna rätten att fritt taga 30 procent av investeringsfond i anspråk efter fem år utgjorde en tillräcklig stimulans till ökade avsättningar till investeringsfonder.

Näringslivets skattedelegation yttrar bl. a. följande.

Vid avvägningen mellan det allmännas intresse av att till sitt förfogande få behålla största möjliga belopp i fonderna för konjunkturutjämning och angelägenheten av stimulans till fondavsättningar bör beaktas, att det allmänna icke blott såsom kommittén synes göra gällande under obegränsad tid får 70 % av fondavsättningarna till sitt förfogande utan ock för konjunkturutjämning förfogar över återstående 30 % av åtminstone de på den senaste 5-årsperioden belöpande fondavsättningarna. Å andra sidan är situationen, sedd ur företagets synpunkt den, att vid den tidpunkt, då stimulansen till avsättningar är aktuell, dvs. då avsättningarna skola beslutas, *hela* fondavsättningen ställes till förfogande för konjunkturutjämning, därav 70 % under obegränsad tid och 30 % under 5 år. Det är tvivelaktigt, huruvida det föreliggande förslaget skapar tillräcklig stimulans

till fondavsättningar och lagstiftningen torde därför knappast komma till avsedd användning.

En åtgärd, som kan förväntas erhålla en viss stimulerande effekt, vore att från statsmakternas sida, helst genom uttryckligt stadgande i författningstexten, klart utsades att avsikten är att fonderna omedelbart efter det att en depressiv tendens inom det verksamhetsområde varom fråga är har konstaterats, skola få tagas i anspråk för avsett ändamål. Ett sådant stadgande synes desto mindre vara ägnat väcka betänkligheter, som det är under detta skede av konjunkturcykeln, fonderna ha sin egentliga uppgift att fylla.

Sveriges redareförening framhåller att, om bestämmelserna skulle få åsyftad effekt, företagen borde få disponera fritt minst 40 procent av investeringsfonden.

Sveriges lantbruksförbund uttalar, att enligt förbundets uppfattning kunde den föreslagna anordningen inte vara av den stimulerande effekt, att någon nämnvärd ökning av fondavsättningen kom att bli följden, enär ianspråktagandet av återstående 70 procent av investeringsfond var beroende av statsmakternas bestämmande. Förbundet ifrågasätter, huruvida inte, vid sidan av bundna investeringsfonder enligt kommitténs förslag, såvitt avsåg inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet, redovisad enligt bokföringsmässiga grunder, borde öppnas rätt till avsättningar till en fri investeringsfond. Hela den till sådan fond gjorda avsättningen, som i sin helhet skulle steriliseras genom insättning i riksbanken eller annan bank, skulle få disponeras fritt efter vederbörande företags eget skön. Bestämmelserna för den fria investeringsfonden borde utsträckas att gälla förvärvskällan jordbruksfastighet i övrigt och inte bara skogsbruk. Enligt förbundets mening borde rätt att avsätta till fri investeringsfond jämväl tillkomma fysiska personer.

Förbundet tillägger, att många företagare hellre skulle välja en investering under lågkonjunktur med de likvida medel, som den fria investeringsfonden kunde ställa till hans förfogande, än att i normalt hög grad lägga dessa medel i skatter eller överinvesteringar under en högkonjunkturperiod.

De föreslagna bestämmelserna rörande investeringsfond för rörelse och de ändamål, vartill sådan fond enligt förslaget får användas, har i allmänhet ansetts ändamålsenliga. Ett par remissinstanser har emellertid framfört förslag om utvidgning av investeringsfondernas användningsområde.

Sveriges redareförening anmärker, att företag som huvudsakligen bedrev industriell verksamhet ägde använda investeringsfond för kostnader för reparations- och underhållsarbeten å byggnad, som användes i rörelse, under det att rederiföretag inte fick använda investeringsfond för sådant ändamål. Enligt redareföreningens mening borde rimligtvis alla näringsföretag, som ägde rätt att göra avsättningar till investeringsfond, få använda medlen på samma sätt och för enahanda ändamål.

Redareföreningen understryker vidare angelägenheten av att den för rederiföretagen betydelsefulla frågan om rätt till avdrag för gjorda avsättningar för blivande kostnader för klassning av fartyg måtte bringas till en snar lösning. Redareföreningen åberopar i detta sammanhang den tidigare omnämnda av föreningen den 17 maj 1954 ingivna framställningen i ämnet. Föreningen hade däri framlagt olika förslag till lösning av nyss angivna fråga. Ett av dessa alternativ gick i huvudsak ut på att rederiföretagen skulle medgivnas rätt att taga till investeringsfond avsatta medel i anspråk för klassning av fartyg.

Länsstyrelsen i Kristianstads län yttrar följande.

Enligt de föreslagna bestämmelserna skulle ett företag icke kunna direkt utnyttja fondavsättning för täckande av förlust, som för visst år kan uppkomma. Under förlustår torde företaget oftast icke hava intresse av att använda investeringsfond för investeringar. Om investeringsfond däremot finge begagnas för utjämning av förlust skulle detta tillgodose företagets intresse; från det allmännas sida synes en sådan användning av investeringsfonderna även kunna godtagas, då man därigenom, såvitt länsstyrelsen kan bedöma, skulle erhålla en smidig metod för en i och för sig önskvärd förlustutjämning. Benägenheten till fondavsättningar under högkonjunktur borde vid sådant förhållande erhålla en kraftig stimulans och vid lågkonjunktur skulle anordningen snarast verka utjämnande å då rådande konjunktur. Ur konjunkturpolitisk synpunkt synes det ifrågasätta användningssättet därför vara fördelaktigt.

Förslaget om investeringsfonder för skogsbruk har inte föranlett någon principiell erinran. Jag får emellertid hänvisa till ett i samband med specialmotiveringen redovisat uttalande av skogsstyrelsen. I flera yttranden understrykes att den föreslagna investeringsfonden för skogsbruk var den från såväl företagets som samhällets synpunkt värdefullaste förbättringen i lagstiftningen om investeringsfonder.

Skogsstyrelsen uttalar att, även om skogsbrukets skattefrågor och därmed sammanhängande spörsmål inte fick anses definitivt lösta genom den föreslagna anordningen med investeringsfonder för skogsbruk, den likväl från näringsgrenens synpunkt hälsades med uppenbar tillfredsställelse, då den syntes ägnad att skapa underlag för ett intensivare upprustningsarbete i våra skogar. Därefter anföres att det vad skogsbruket angick syntes angeläget, att fondernas ianspråktagande inte bands av alltför stränga krav på lågkonjunktur med hänsyn till att även en mindre prissänkning på virke med därav följande lägre utbud från enskilda skogsägare avsevärt inverkade på skogsarbetarnas sysselsättningsmöjligheter. Vid sidan härav syntes ifråga om ianspråktagandet önskvärt, att rent skogliga synpunkter kunde så långt det var möjligt få göra sig gällande även i andra hänseenden, såsom exempelvis att kunna utnyttja fonderna för fröinsamling vid inträffande goda fröår.

Svenska stadsförbundet framhåller, att enligt kommitténs förslag skulle investeringsfond för rörelse i depressionslägen få användas även för inves-

teringar i skogsbruket under förutsättning att Kungl. Maj:t lämnade tillstånd därtill under vederbörligt beaktande av även rörelsekommunens intresse. Om avsättningar till investeringsfonder fick större omfattning inom skogsindustrin, kunde detta otvivelaktigt leda till vissa från kommunal synpunkt stötande resultat såtillvida som i en kommun uppsparade vinstmedel indirekt kom en annan kommun tillgodo. För dagen torde det vara omöjligt att förutsäga, om nu berörda omständighet kunde få större praktisk betydelse. Då förbundet förutsatte, att Kungl. Maj:t vid en konjunkturomsvängning ägnade förevarande fråga vederbörlig uppmärksamhet, ansåg sig förbundet sakna anledning att motsätta sig kommittéförslaget i denna del.

I sitt yttrande har *arbetsmarknadsstyrelsen* framhållit angelägenheten av att bestämmelserna om planläggning för fondernas ianspråktagande underkastades en speciell översyn. Arbetsmarknadsstyrelsen anför härom följande.

Under beskattningsåret 1952 fanns i arbetsmarknadsstyrelsens register 660 företag med redovisade kvarstående avsättningar till investeringsfonder. Godtagbara uppgifter om planläggning för fondernas användning saknades, trots upprepade påminnelser av styrelsen och länsarbetsnämnderna, från 96 företag med fonder uppgående till ett sammanlagt belopp av omkring 60 miljoner kronor. Såväl i 1947 års förordning om investeringsfonder som i kommitténs förslag till ny förordning föreskrives, att företag, som avsatt medel till investeringsfond, är skyldigt att på anfordran till arbetsmarknadsstyrelsen lämna de uppgifter ifråga om fonden, som styrelsen anser erforderliga från arbetsmarknadssynpunkt. Därest företag försummar att meddela styrelsen planläggningsuppgifter, synes det emellertid inte kunna få annan påföljd, än att styrelsen, då fondens ianspråktagande blir aktuellt, ålägger företaget att företa erforderlig planläggning före ianspråktagandet. Från arbetsmarknadssynpunkt kan det emellertid vara synnerligen olägligt, om planläggningsarbetet är försummat vid situationer, då företagen snabbt bör igångsättas för att motverka arbetslöshet. Styrelsen föreslår därför, att sådana ändringar vidtages i kommitténs förslag till förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning, att företagens skyldighet att fortlöpande medverka till planläggning av fondernas ianspråktagande blir ovillkorlig.

Frågan om vilka skattskyldiga som bör äga rätt att avsätta till investeringsfond har berörts i flera yttranden.

I ett par remissyttranden ifrågasattes om aktiebolag och ekonomiska föreningar av typen familjebolag borde få göra avsättningar till investeringsfond. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* framhåller sålunda bl. a., att ett genomförande av kommitténs förslag i fråga om investeringsfonder, pensionsstiftelser och förlustutjämning med säkerhet skulle komma att leda till en stark ökning av antalet aktiebolag och ekonomiska föreningar av typen »familjebolag». En sådan utveckling tedde sig från taxeringsmyndigheten synvinkel av flera skäl såsom föga önskvärd. Då det syntes mindre välbetänt att införa regler om företagsbeskattning, som med visshet medförde

en stark ökning av antalet familjebolag, borde enligt länsstyrelsens mening rätten till fondavsättning förbehållas aktiebolag och ekonomiska föreningar som inte var familjebolag. Härigenom eliminerades också i stor utsträckning riskerna för ett otillbörligt utnyttjande av fonderna.

I andra yttranden åter förordas en utsträckning jämväl till fysiska personer samt handels- och kommanditbolag av rätten att göra fondavsättningar.

Sveriges köpmannaförbund anför, att med hänsyn till att inom detaljhandeln fanns ett betydande behov av nybyggnader, nya inredningar o. dyl. i samband med rationaliseringssträvandena inom varudistributionen, ett utsträckande av avsättningsrätten till fysiska personer skulle vara påkallad. Den kraftiga progressionen, som inte var förutsedd, när lagstiftningen om investeringsfonder först infördes, gjorde det även motiverat att nu i samband med prövningen av hela företagsbeskattningen upptaga detta spörsmål till behandling, särskilt som frågan om investeringsfonder för fysiska personer med inkomst av skogsbruk fått sin lösning genom lagstiftningen om skogskonto, och denna lagstiftning i hög grad motiverats med den progressiva beskattningen och behovet av en utjämning av skogsinkomsterna i beskattningshänseende för fysiska personer.

Sveriges grossistförbund säger sig inte finna något avgörande skäl för att inte även andra rörelseidkare än aktiebolag och ekonomiska föreningar skulle få komma i åtnjutande av samma rätt till avsättning till investeringsfond som de sistnämnda under den enda förutsättning att de var bokföringskyldiga och att räkenskaperna uppfyllde de anspråk på kvalitet och tillförlitlighet, som skäligen kunde uppställas från taxeringskontrollens synpunkt.

Överståthållarämbetet framhåller bl. a. att om kommitténs förslag beträffande reglerna för varulagervärderingen genomfördes, frågan om rätt för fysiska personer, som bedrev bokföringspliktig rörelse, att verkställa avsättning till investeringsfond syntes böra ägnas ytterligare uppmärksamhet, varvid främst rörelsens omfattning borde beaktas.

I samma riktning uttalar sig *Sveriges lantbruksförbund*, *Svensk industriförening*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle*.

Departementschefen

Den första lagstiftningen om investeringsfonder tillkom 1938 och karakteriserades därvid som en försökslagstiftning. Lagstiftningen har därefter under hand utbyggt och givits permanent karaktär. Nu gällande förordning är av 1947.

Redan från början åsyftades med investeringsfonderna att på beskattningsområdet ernå en anordning, som kunde bidra till en utjämning i produktion och sysselsättning. Företagen skulle skattefritt få fondera vinst-

medel för framtida investeringsändamål, och de skulle stimuleras till dylika åtgärder genom vidgade avdragsmöjligheter. Investeringen skulle, för att lagstiftningens konjunkturutjämnande effekt skulle uppnås, emellertid endast få göras när detta av arbetsmarknadsskäl framstod som önskvärt. Bedömandet härav skulle ankomma på myndigheterna och inte på företagen själva.

Konjunkturläget alltsedan de första avsättningarna till investeringsfonder gjordes har varit sådant att — med vissa undantag från vilka här kan bortses — medgivande till fondernas ianspråktagande inte lämnats. Man har sålunda inte någon erfarenhet att bygga på, när det gäller att bedöma företagens beredvillighet att investera i de konjunkturlägen, då detta är från sysselsättningssynpunkt önskvärt, eller om bestämmelsernas ändamålsenliga utformning för dessa fall.

Å andra sidan har de nuvarande reglerna utsatts för kritik av andra skäl. Genom fondavsättningar i högkonjunktur har företagen beretts tillfälle att kvarhålla vinstmedel obeskattade och därigenom stärka sin likviditet, vilket i sin tur skapat ökade möjligheter till omedelbara investeringar. Detta har sammanhängt med att de till investeringsfond avsatta medlen inte behövt steriliseras eller ens hållas avskilda i företagens räkenskaper.

Denna kritik har föranlett statsmakterna att genom särskild lagstiftning temporärt sätta bestämmelserna ur kraft. Nya fondavsättningar har alltså inte kunnat göras under de senaste åren.

En ytterligare erfarenhet är att företagen, under de år detta varit tillåtet, i mindre utsträckning än väntat gjort fondavsättningar.

Kommittén har erinrat härom men tillika framhållit att en fortsatt lagstiftning om investeringsfonder var motiverad. Kommittén har därvid åberopat angelägenheten av skatteregler, som på ett mera direkt sätt stimulerade företagen till åtgärder med konjunkturutjämnande verkningar. Vidare har framhållits att, om en permanent begränsning av rätten till avskrivning å inventarier och nedskrivning av varulager genomfördes samt gällande regler för avskrivning å byggnader i huvudsak bibehölls, investeringsfonderna skulle bli ett för företagen värdefullt komplement till avskrivnings- och värderingsreglerna.

Det helt övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt en fortsatt lagstiftning om investeringsfonder enligt kommittéförslaget. Även för egen del finner jag att kommittén givit övertygande skäl för att de möjligheter till konjunkturutjämnning, som en fortsatt lagstiftning om investeringsfonder erbjuder, uppenbarligen inte kan avvaras vid en anpassning av beskattningsreglerna till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik. I själva verket torde det förhålla sig så — vilket kommittén ock givit uttryck för — att av skattereglerna endast investeringsfonderna kan användas för att positivt stimulera företagen till investeringar i sämre sysselsättnings-

lägen. Vid det avsedda utnyttjandet av investeringsfonderna skapas även ökade förutsättningar för att den sammanlagda investeringsvolymen, trots minskade investeringar under högkonjunktur, totalt och på längre sikt inte minskar. Det torde vidare böra uppmärksammas att vid en i övrigt hög eller jämn sysselsättning, det alltid måste förutses vissa fluktuationer för enstaka branscher eller grupper av företag. Investeringsfonderna skulle under sådana förhållanden ha sin givna betydelse för utjämning av dessa mindre variationer i sysselsättningsgraden.

Jag vill tillägga, att det enligt min mening är i hög grad önskvärt att företagen gör sig underrättade om de speciella favörer, som investeringsfondlagstiftningen från företagens egna synpunkter erbjuder, och att företagen — gärna med stöd av denna lagstiftning — inriktar sig på en i tiden jämnare fördelning av investeringarna.

För egen del kan jag även — liksom flertalet remissinstanser — på av kommittén anförda skäl ansluta mig till huvudlinjerna i den av kommittén föreslagna lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Detta innebär, att såsom villkor för avdragsrätt skall gälla, att företaget till riksbanken inbetalt visst mot den gjorda avsättningen svarande belopp. Det kan antagas att en föreskrift av denna innebörd verkar i viss mån hämmande på företagens intresse för fondavsättningar. Men häremot måste vägas de betydande fördelar, som den föreslagna lagstiftningen erbjuder. Företag som gör avsättning till investeringsfond kan alltid, vid en lagstiftning enligt kommitténs förslag, räkna med att efter viss tid utan särskilt tillstånd få använda en del av fonden för investering. Investeringsfonderna låter sig härigenom lättare inpassas i företagens investeringskalkyler. Särskilt lockande måste det därvid te sig för företaget att genom fondavsättning kunna bereda sig omedelbart avdrag för kostnader, som eljest överhuvud inte är avdragsgilla vid taxeringen eller avdragsgilla allenast i form av årliga värdeminskningsavdrag. Vidare må här erinras om den föreslagna rätten att utnyttja investeringsfond för rörelse till bestridande av kostnader för reparation av byggnader, som användes i huvudsakligen industriell verksamhet, samt rätten att göra avsättningar till investeringsfond för skogsbruk. Angivna utvidgningar av lagstiftningen har av remissinstanserna hälsats med tillfredsställelse. Här torde vidare få erinras om förslaget att samman slå de olika fonderna i förvärvskällan rörelse till en enda fond, varigenom möjligheterna för företagen att utnyttja fondavsättning på det i varje särskilt fall lämpligaste sättet underlättas. Ett avskaffande av den nu gällande tidsgränsen för investeringsfondernas ianspråktagande måste även antagas verka i gynnsam riktning.

Mot bakgrunden av det anförda synes den av någon länsstyrelse uttalade uppfattningen, att lagstiftningen främst skulle utnyttjas av företag med god likviditet, vilka företag oavsett investeringsfonderna kunde tillgodose sitt behov av investeringar under lågkonjunktur, vara ogrundad.

Med den ifrågasatta utformningen av lagstiftningen kan förutses, att även andra företag än de av länsstyrelsen åsyftade skall finna det vara fördelaktigare att i högkonjunktur avsätta vinstmedel till investeringsfond för framtida användning — låt vara mot viss insättningsskyldighet — i stället för att definitivt avstå på avsättningen eljest belöpande skatt eller att av skatteskal föränledas till en investering, som av företagsekonomiska skal hellre bort anstå eller inte alls bort komma till utförande. Vid en bedömning av frågan huruvida lagstiftningen får avsedd anslutning från företagen bör också beaktas, att en begränsning av nu gällande avskrivnings- och lagervärderingsregler kan antagas komma att medföra ökat intresse för fondavsättningar. Jag kan även med kommittén uttala den förmodan, att fördelarna med investeringsfondlagstiftningen på ett mera påtagligt sätt kommer att framträda, sedan läget blivit sådant att fondmedlen fått användas för avsett ändamål.

Då emellertid effekten av lagstiftningen är i så hög grad beroende av största möjliga anslutning från företagens sida är jag, som redan tidigare antytt, beredd att förorda en viss ändring av förslaget i syfte att än ytterligare stimulera fondavsättningar. Härtill återkommer jag längre fram.

Jag torde härefter få närmare behandla vissa huvudpunkter i förslaget.

I anledning av kommitténs förslag om skyldighet att å särskilt konto i riksbanken inbetala ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda fondavsättningen har från något håll framhållits att en större insättningsskyldighet borde föreskrivas, därest man ville nå den avsedda effekten. Från andra håll har däremot gjorts gällande att en lägre procentsats borde föreskrivas, emedan bestämmelsen eljest lätt skulle leda till att lagstiftningen inte utnyttjades i avsedd eller önskvärd omfattning.

Frågan om storleken av det belopp som skall insättas i riksbanken är en avvägningsfråga. Från konjunkturpolitisk synpunkt är otvivelaktigt motiverat med ett krav på insättningsskyldighet motsvarande hela fondavsättningen. En föreskrift av denna innebörd måste emellertid med nödvändighet antagas i hög grad verka hämmande på företagens intresse för fondavsättningar. Härtill kommer att vid ett krav på större kontantinsättning än den skatt som skulle erläggas, därest avsättning inte sker, det skulle bli ofrånkomligt att göra fondmedlen räntebärande. Detta skulle komplicera bestämmelserna och tillämpningen av desamma, bl. a. med hänsyn till de regler som behöfve uppställas för det fall, då investeringsfond återföres till beskattning. Särskilda regler skulle bl. a. erfordras för det fall, då den fria kvotdelen utnyttjats, och då så inte är fallet. För att förhindra att fondavsättning medför likviditetsförstärkning är det å andra sidan tillräckligt, att ett belopp motsvarande den å avsättningen eljest belöpande skatten temporärt steriliseras. Inte heller fullt så långt synes man böra gå. Enligt min mening är den av kommittén förordade procentsatsen

väl avvägd; man vinner väsentligen den åsyftade effekten samtidigt som en viss stimulans till fondavsättning kvarstår genom att det belopp, som skall insättas, något understiger den eljest utgående skatten.

Med anledning av att Kooperativa förbundet och kommerskollegium ifrågasatt, om inte bestämmelsen om insättning av medel å spärrkonto kunde givas formen av ett beredskapsstadgande, får jag erinra om att kommittén övervägt en sådan anordning och avvisat den. Den av kommittén anförda motiveringen härför är främst att, om insättningsskyldighet skulle gälla endast under högkonjunktur, fondavsättning skulle komma att ske huvudsakligen blott under tider, då insättning inte behövde ske. Lagstiftningen skulle härigenom i betydande grad mista sin konjunktur-utjämnande effekt. Jag finner den angivna synpunkten bärande och kan följaktligen inte biträda ifrågavarande remissinstansers förslag.

Enligt kommitténs förslag skall de kontant insatta medlen inte till någon del göras räntebärande. Denna mening delas av det övervägande antalet remissinstanser, men från ett par håll har påpekats att en ytterligare stimulans till fondavsättningar skulle erhållas om viss förräntning medgavs.

Något principiellt berättigat räntekrav kan ej framställas. Härtill kommer att bestämmelser om ränteberäkning skulle starkt komplicera tillämpningen. Då slutligen tillräcklig stimulans till fondavsättningar synes kunna erhållas på annat sätt, finner jag övervägande skäl tala för kommitténs förslag.

I anledning av Grossistförbundets påpekande att ränta utgår å medel insatta enligt bestämmelserna rörande investeringskonto för skog, vill jag endast framhålla, att nämnda lagstiftning inte erbjuder de fördelar i skattehänseende, som den nu ifrågasatta lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

Några remissinstanser har ifrågasatt huruvida kommitténs förslag att företag skulle få fritt taga 30 procent av investeringsfond i anspråk efter fem år utgjorde en tillräcklig stimulans till ökade fondavsättningar. Från vissa håll har därför förordats att större andel av fondavsättningen än 30 procent skulle få disponeras fritt ävensom att kortare tid för dispositionsrätten än fem år borde bestämmas. Lantbruksförbundet har föreslagit, att skattskyldig, som driver rörelse eller redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skulle äga rätt att göra avsättning till en s. k. fri investeringsfond. Enligt förslaget skulle hela avsättningen steriliseras och fondmedlen disponeras fritt enligt den skattskyldiges bedömande.

Som framgår av det förut sagda är jag beredd att godtaga kommitténs förslag att företag, som gjort avsättning till investeringsfond, skall få fritt

disponera en del av fondmedlen efter viss tid. Då det gäller att taga ståndpunkt till spörsmålen hur stor del av fondavsättning, som bör få fritt användas, och inom vilken tid sådant ianspråktagande bör få ske, måste hållas i minnet att syftet med den föreslagna lagstiftningen i första hand är att ernå en konjunkturutjämnande effekt. För att detta syfte skall kunna upprätthållas, måste det allmänna ha möjlighet att påfordra användning av fondmedlen, när det med hänsyn till konjunkturläget anses påkallat. Härtill kommer önskvärldheten av att så stora fondmedel som möjligt finns tillgängliga i ett dylikt läge. Ju större kvotdel av fondavsättningen som får användas efter företagets eget skön, ju mindre medel kommer att framdeles kvarstå. Av det nu anförda framgår även varför jag inte kan biträda lantbruksförbundets förslag.

Det får inte heller förbises, att risk kan föreligga för att lagstiftningen utnyttjas allenast på så sätt att den fria kvotdelen tages i anspråk enligt företagets eget skön medan återstående fondmedel återföres till beskattning. Vidare kan det fria ianspråktagandet ske på en från konjunkturpolitisk synpunkt olämplig tidpunkt. Av bl. a. sistnämnda skäl är det även starkt motiverat, att en inte helt kort tid förflyter mellan avsättningstillfället och den tidpunkt då den fria delen får disponeras.

De anförda omständigheterna måste enligt min mening inge starka betänkligheter mot en uppmjukning av de av kommittén föreslagna bestämmelserna. Som kommittén framhållit kan emellertid under hand vunna erfarenheter ge vid handen att en omprövning av reglerna är befogad. Då några hållpunkter för bedömning av verkningarna inte nu finnes, synes mig försiktigheten bjuda att man, innan närmare erfarenheter vunnits, stannar för kommitténs förslag.

Med hänsyn till stimulanssynpunkterna vill jag emellertid föreslå ett ytterligare tillägg till lagstiftningen. Detta skulle innebära, att företag, som med arbetsmarknadsstyrelsens medgivande tager investeringsfond i anspråk, beredes en särskild förmån, som i och för sig inte kan motiveras från några skattemässiga synpunkter. Denna speciella förmån skulle bestå i att företaget vid beräkningen av nettointäkt av den rörelse eller den jordbruksfastighet, vari investeringen skett, tillerkännes ett extra avdrag med belopp motsvarande 10 procent av den i anspråk tagna fondavsättningen. Sådant avdrag bör däremot inte ifrågakomma vid investering som utförts enligt företagets eget skön med användning av den fria kvotdelen. Har denna del av fondavsättningen inte utnyttjats av företaget utan omfattas av arbetsmarknadsstyrelsens medgivande till ianspråktagande, eller meddelar styrelsen sådant beslut före femårsperiodens utgång, bör självfallet hela det belopp, som tages i anspråk för investeringen, få läggas till grund för beräkning av det extra avdraget (investeringsavdrag). Investeringsavdraget, som bör ske vid inkomsttaxeringen för det beskattningsår

under vilket investeringen utförts, bör få åtnjutas vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen.

Den nu förordade anordningen måste antagas innebära inte endast en kraftig stimulans till fondavsättningar utan även, vilket är inte minst viktigt, medföra en strävan hos företagen att bibehålla fondavsättning till dess den får tagas i anspråk på grund av arbetsmarknadsstyrelsens beslut.

I anledning av näringslivets skattedelegations uttalande att en viss stimulerande effekt kunde förväntas om det — helst genom uttryckligt stadgande i författningstexten — klart utsades, att fonderna skulle få tagas i anspråk för avsett ändamål omedelbart efter det en depressiv tendens konstaterats inom det verksamhetsområde, varom fråga var, får jag anföra följande. Enligt den föreslagna författningstexten, som i denna del överensstämmer med nu gällande förordning, äger arbetsmarknadsstyrelsen, under villkor som läget på arbetsmarknaden påkallar, besluta att investeringsfond skall eller må tagas i anspråk för sitt ändamål. Beslutet må avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag. I motiven till detta stadgande har kommittén anfört, att i första hand borde gälla att generellt medgivande till ianspråktagande lämnades. Härigenom bereddes nämligen alla företag, som gjort fondavsättning, samma skatteförmån. Medgivande som begränsades till vissa branscher kunde dock, om än mera undantagsvis, vara påkallat, varför även denna möjlighet borde finnas. Vad slutligen angick individuella medgivanden borde viss försiktighet iakttagas, enär ett sådant kunde innebära ett indirekt ekonomiskt stöd, som ett annat företag inom samma bransch vilket jämväl gjort fondavsättning ej erhöll. Å andra sidan kunde individuella medgivanden vara motiverade från arbetsmarknadssynpunkt. Om den med fondavsättningen avsedda investeringen inte kunde anstå borde också, om läget på arbetsmarknaden det medgav, hinder inte föreligga att lämna ett till visst eller vissa företag begränsat medgivande.

Jag finner för egen del de sålunda angivna synpunkterna bärande. I det av skattedelegationen åsyftade fallet bör sålunda medgivande att taga investeringsfond i anspråk i och för sig kunna lämnas. Huruvida sådant medgivande skall lämnas måste emellertid i varje särskilt fall bedömas med hänsyn till då rådande arbetsmarknads- och konjunkturläge. Om för viss bransch eller visst område föreligger depressiva tendenser men i övrigt en mycket hög sysselsättning råder, synes enligt min mening medgivande att taga investeringsfond i anspråk i regel inte böra lämnas. Skulle i angivet läge medgivande undantagsvis ifrågakomma, måste i allt fall synnerligen starka skäl härtill vara för handen. Det sagda visar, att det av skattedelegationen förordade ovillkorliga stadgandet inte är godtagbart.

Ett par remissinstanser har föreslagit ytterligare utvidgning av kretsen av de ändamål, vartill investeringsfond för rörelse får användas.

Redareföreningen har sålunda — under hänvisning till att enligt förslaget investeringsfond, såvitt avsåg företag som huvudsakligen bedrev industriell verksamhet, kunde få användas för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten å i rörelsen använd byggnad — ifrågasatt om inte denna rätt kunde utvidgas till alla näringsföretag som ägde rätt att göra fondavsättningar.

Härtill vill jag genmäla, att en utvidgning av lagstiftningen utöver vad kommittén föreslagit knappast kan vara påkallad av konjunkturpolitiska skäl. Endast industriföretagen torde ha reparationsarbeten av den omfattningen, att de kan antagas lämna nämnvärt bidrag till konjunkturutjämningen. På grund härav och då mot den ifrågasatta utvidgningen kan resas starka invändningar av administrativ natur anser jag mig inte kunna biträda redareföreningens förslag. Härtill kommer att vad beträffar annan rörelse än industri det ofta torde förekomma att i rörelsen använd byggnad delvis uthyres för bostadsändamål och till denna del sålunda är hänförlig till förvärvskällan annan fastighet, en omständighet som skulle komplicera bestämmelserna och vid den praktiska tillämpningen vålla betydande svårigheter.

Redareföreningen har vidare yrkat, att rederiföretag skulle äga rätt att taga investeringsfond i anspråk för kostnader för klassning av fartyg. Kommittén har för sin del som skäl mot en utsträckning av lagstiftningen till ifrågavarande kostnader anfört att, då klassning av fartyg och därmed förenade reparationsarbeten måste företagas på i huvudsak bestämda tider och oberoende av läget på arbetsmarknaden, någon egentlig effekt från konjunkturpolitisk synpunkt knappast kunde förväntas. Då därjämte en sådan utvidgning av lagstiftningen föranledde invändningar av administrativ art, borde enligt kommitténs mening en dylik åtgärd i allt fall tills vidare anstå.

För egen del finner jag de anförda synpunkterna bärande och ansluter mig till kommitténs mening.

Länsstyrelsen i Kristianstads län har för sin del ifrågasatt om inte investeringsfond kunde få användas för utjämning av förlust. I anledning härav får jag erinra om att syftet med lagstiftningen är att skapa förutsättningar för att upprätthålla sysselsättningen under lågkonjunktur genom att företagen då med anlitande av fondmedel beredes möjlighet till investeringar. Förutom att det av länsstyrelsen ifrågasatta ändamålet följaktligen ligger helt utom ramen för lagstiftningen, kan följande anföras mot förslaget. I ett remissyttrande har i anledning av den av kommittén föreslagna förlustutjämningen påpekats den möjlighet som föreligger för ägaren av ett familjebolag att i syfte att täcka underskott i sin egen deklaration uttaga så stor lön från familjebolaget att dettas rörelse utvisar underskott. Underskottet i ägarens självdeklaration skulle följaktligen kunna utjämnas genom den för bolaget tillåtna förlustutjämningen. Samma

möjlighet till ett obehörigt utnyttjande av lagstiftningen skulle föreligga vid ett genomförande av länsstyrelsens förslag. Vidare bör uppmärksammas möjligheten att genom utnyttjande av de vinstreglerande dispositionerna redovisa en nominell förlust och därefter utnyttja investeringsfond för att täcka denna förlust. Härigenom skulle företaget kunna återföra fondavsättning utan den påföljd som av kommittén föreslagits för sådana fall, då investeringsfond återföres till beskattning.

Av det sagda framgår att jag inte anser mig böra biträda länsstyrelsens förslag.

Vad kommittén anfört och föreslagit om investeringsfonder för skogsbruk har i huvudsak godtagits av remissinstanserna. Jag kan även för egen del ansluta mig till förslaget.

I anledning av skogsstyrelsens uttalande av innebörd att det syntes angeläget, att meddelande av beslut om fondernas ianspråktagande inte inskränktes till utpräglade lågkonjunkturlägen med hänsyn till att även en mindre prissänkning på virke avsevärt inverkade på skogsarbetarnas sysselsättningsmöjligheter och att även i övrigt rent skogliga synpunkter så långt det var möjligt borde få göra sig gällande, vill jag framhålla följande. Kommitténs förslag är att se mot bakgrunden av önskemålet att bereda skogsföretagen möjlighet att vid sämre konjunkturer inom skogsbruket bibehålla den vana arbetarstammen genom att sysselsätta den med skogsvårdande arbeten och liknande. Vid prövning av frågan om tillstånd att taga investeringsfond i anspråk bör detta vara en vägledande synpunkt, därvid även i övrigt skogsbrukets speciella förhållanden givetvis bör beaktas. Med hänsyn till skogsbrukets särskilda konjunktürkänslighet och svårigheten att överflytta friställd arbetskraft inom skogsbruket till andra näringar synes enligt min mening hinder inte föreligga att lämna tillstånd till ianspråktagande av investeringsfond, även om lågkonjunktur i egentlig mening inte råder, därest ett sådant medgivande är påkallat med hänsyn till de rådande sysselsättningsmöjligheterna inom skogsbruket. Självfallet är att de rent skogliga synpunkterna skall iakttagas så långt detta är förenligt med lagstiftningens huvudsyfte.

I anledning av arbetsmarknadsstyrelsens yrkande om införande av ovillkorlig skyldighet för företagen att fortlöpande medverka till planläggning för fondernas ianspråktagande, får jag anföra. Vissa av de av kommittén föreslagna uppmjukningarna i lagstiftningen går ut på att vinna en smidigare och bättre tillämpning än för närvarande. I den riktningen är sålunda den förordade sammanslagningen av de olika fonderna i förvärvskällan rörelse till en gemensam fond avsedd att verka. Den anförda motiveringen för en enda fond är, att företagen inte redan i samband med avsättningen skulle behöva taga en mer definitiv ställning till frågan om för vilket ändamål fonden senare skulle användas. Vidare skulle arbetsmarknadsstyrel-

sen få större möjlighet att verka för investeringsfondernas användning på det vid varje särskilt tillfälle lämpligaste sättet.

Med en ovillkorlig skyldighet att redan vid avsättningen planera för en viss investering skulle uppenbarligen omöjliggöras den smidiga tillämpning av lagstiftningen, som kommittén åsyftat och som måste vara i hög grad angelägen, om lagstiftningen skall vinna största möjliga anslutning. En dylik skyldighet skulle också i många fall medföra onödiga kostnader och merarbete för företagen. Det är sålunda tänkbart, att en investering väl är aktuell vid avsättningstillfället, men då fonden sedermera får tagas i anspråk inte längre erfordras, t. ex. på grund av ändrade tillverkningsmetoder eller emedan den redan blivit utförd.

Det synes bäst överensstämma med grunderna för den nya lagstiftningen att inte föreskriva en ovillkorlig skyldighet till planläggning. Jag vill emellertid understryka att, då någon praktisk erfarenhet inte finns beträffande investeringsfondernas utnyttjande i lågkonjunktur, verkningarna av lagstiftningen i nu förevarande avseende bör uppmärksamst följas. Skulle en ovillkorlig skyldighet till planläggning finnas vara påkallad, bör frågan härom framdeles upptagas till omprövning.

Jag vill tillägga, att jag med det anförda självfallet inte avsett att företagen inte bör planlägga de investeringar som avses skola utföras med användning av fondmedel. En sådan planläggning, som ligger i företagens eget intresse, är givetvis även från allmän synpunkt önskvärd. Arbetsmarknadsstyrelsens uppgift bör därvid inte vara att avfordra företagen investeringsplaner, som de inte är beredda att tillhandahålla, men väl att genom kontakter och överläggningar med företagen och genom inventering av lämpliga för olika konjunkturlägen erforderliga investeringar söka etablera ett samarbete som medverkar till en smidig och från arbetsmarknadssynpunkt effektiv tillämpning av lagstiftningen.

Beträffande frågan om vilka skattskyldiga som bör äga rätt att avsätta till investeringsfond har under remissbehandlingen olika meningar gjort sig gällande. Några remissinstanser har sålunda förordat en utsträckning av lagstiftningen till andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Å andra sidan har ifrågasatts om aktiebolag och ekonomiska föreningar av typen familjeföretag borde få avsätta till investeringsfond.

Vad först gäller frågan om en utvidgning av kretsen av skattskyldiga, som äger tillämpa lagstiftningen, får jag erinra om att motsvarande spörsmål prövades i samband med tillkomsten av 1947 års lagstiftning därvid en sådan utvidgning avvisades. Skälet härtill var — förutom taxeringstekniska och administrativa synpunkter — att endast företag av viss storleksordning kunde väntas lämna bidrag av betydelse för konjunkturutjämningen samt att dessa företag i allmänhet var aktiebolag och ekonomiska föreningar. Under erinran härom har kommittén förklarat sig finna an-

förda skäl alltså bärande. Jag delar denna uppfattning och får tillägga, att invändningar av administrativ natur efter ett genomförande av anordningen med insättning å spärrat konto i riksbanken väger än tyngre än vid tillkomsten av 1947 års lagstiftning.

Å andra sidan finner jag tillräckliga skäl inte vara anförda för att undanta familjebolagen från rätt till fondavsättningar.

Specialmotivering till författningsförslaget rörande investeringsfonder

Kommittén har gjort vissa uttalanden i anslutning till olika av kommittén föreslagna stadganden. Jag skall nu behandla dessa och remissinstansernas därav föranledda påpekanden.

3 §.

Kommittén. Kommittén har förordat, att avsättning till investeringsfond för skogsbruk för varje beskattningsår skulle få ske med högst 10 procent av den för året redovisade bruttointäkten av skogsbruk. Vidare har förslagits att till investeringsfond för rörelse skulle få avsättas årligen högst 40 procent av årsvinsten. Kommittén framhåller, att dessa förslag var att se mot följande bakgrund.

Enligt 1947 års förordning fick avdrag för avsättning till investeringsfond verkställas med högst 20 procent av årsvinsten, dock att i vissa fall avsättning kunde få ske med högst 35 procent nämligen i enlighet med viss medeltalsberäkning vid stigande årsvinst. Med hänsyn till intresset av större fondavsättningar än som tidigare kommit till stånd och under beaktande av vad kommittén föreslagit rörande insättning å spärrkonto i riksbanken av viss del utav fondavsättningen ville kommittén förordna mer vidsträckta avsättningsmöjligheter än enligt gällande bestämmelser. Vid en avvägning mellan önskemålet om större fondavsättningar och intresset av att skatteunderlaget enstaka år inte i alltför hög grad rubbades hade kommittén stannat för den nyss angivna maximeringen av det årliga avsättningsbeloppets storlek.

Vad härefter angick frågan om högsta tillåtna årliga avsättning till investeringsfond för skogsbruk, syntes enligt kommitténs mening annat inte böra ifrågakomma än att avsättningen borde stå i relation till den redovisade bruttointäkten av skogsbruket. Det skulle inte vara lämpligt att avväga fondavsättningen mot den redovisade nettointäkten på jordbruksbilagan, när det merendels inte var görligt att renodla den del av årsvinsten som hänförde sig till skogsbruket respektive till jordbruksdriften i övrigt. Då avsättningen till fond för skogsbruk sålunda kom att beräknas på bruttointäkterna, som mycket ofta kunde vara högst betydande, var erforderligt att med hänsyn till kommunernas intresse av skatteunderlag

iakttaga en viss försiktighet vid fastställande av maximal avsättningsrätt. En ytterligare anledning till försiktighet var att det underlag, varå fondavsättningen skulle beräknas, jämväl påverkade det underlag, varå fondavsättning i rörelse skulle beräknas. En viss ledning för beräkning av fondavsättningens maximala storlek hade kommittén erhållit av uppgifter, som redovisats i proposition nr 14/1953 med förslag till förordning om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto. Där hade angivits att enligt domänstyrelsens erfarenheter cirka 5 procent av skogens bruttoavkastning ansetts böra avsättas till förnyelsefond för återväxtkostnader. Från nu angivna utgångspunkter hade kommittén ansett sig kunna förorda den nyss återgivna regeln om avsättning med högst 10 procent av bruttointäkten.

Vid beräkning av den årsvinst, varå fondavsättning för rörelse skulle räknas, hade av praktiska skäl föreslagits att avdrag inte skulle ske för allmänna svenska skatter vare sig de erlagts preliminärt eller inte. Detta förslag innefattade inte någon mera betydelsefull ändring i den regel för beräkning av årsvinst som gällde enligt 1947 års förordning.

I 3 § sista stycket har upptagits den tidigare omnämnda regeln att såsom förutsättning för avdragsrätt skall gälla att ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda avsättningen inbetalats i riksbanken å konto för investering. Av sista stycket av anvisningarna till samma paragraf framgick, yttrar kommittén, att om ett mindre belopp inbetalats till riksbanken avdrag för fondavsättning inte borde i sin helhet vägras utan i stället reduceras till sådant belopp, att den gjorda inbetalningen svarade mot 40 procent av det medgivna avdraget.

Remissyttrandena. Skogsstyrelsen uttalar, att det beträffande förvärvskällan jordbruksfastighet syntes rimligast att såsom kommittén föreslagit avsättningsrätten ställdes i relation till bruttointäkten. Den procentsats, som härvidlag borde väljas, kunde givetvis erbjuda betydande svårigheter att fastställa. Även om skogsstyrelsen ville ansluta sig till kommitténs uppfattning att försiktighet borde iakttagas vid avvägningen, ville det från skogsbrukets synpunkt synas, som om en något högre procentsats än den av de sakkunniga föreslagna — 10 procent — kunde vara motiverad. Med utgångspunkt från det statistiska material, som förelåg beträffande domänverkets kostnader för investeringar för ändamål, beträffande vilka avsättningsrätt till investeringsfond för skogsbruk skulle vara för handen enligt förslaget, och verkets inkomster av sålt och utlämnat virke föreföll en maximisiffra av 15 procent innefatta en riktigare avvägning än förslagets 10 procent. Skogsstyrelsen, som ville tillägga att även en sålunda förhöjd procentsats torde få anses försiktigt beräknad, förordade alltså att, om andra skäl inte ansågs tala häremot, avsättningsrätten för förvärvskällan skogsbruk maximerades till 15 procent av bruttointäkten.

Departementschefen. Kommitténs här återgivna uttalanden och förslag har inte mött annan erinran från remissinstansernas sida än att skogsstyrelsen framhållit, att en procentsats av 15 för högsta tillåten årlig avsättning till investeringsfond för skogsbruk innefattade en riktigare — men likväl försiktig — avvägning än föreslagna 10 procent.

Det är möjligt att, som skogsstyrelsen anfört, den årliga kostnaden för alla de ändamål, vartill investeringsfond för skogsbruk enligt förslaget får användas, närmare ansluter sig till 15 procent av bruttointäkten än föreslagna 10. Då emellertid investeringsfond för skogsbruk är en nyhet för skattelagstiftningen, finns redan med hänsyn härtill skäl att iakttaga en viss försiktighet vid fastställande av maximal avsättningsrätt, något som även understrukits av skogsstyrelsen. Som kommittén påpekat är en ytterligare anledning till försiktighet, att den från skogsbruket härflytande inkomsten, i den mån den påverkar företagets årsvinst, jämväl utgör underlag för beräkning av fondavsättning i rörelse. Härtill kommer, och detta torde vara den viktigaste anledningen till återhållsamhet, att investeringsfond för skogsbruk regelmässigt får tagas i anspråk för kostnader som inte är i någon form avdragsgilla vid taxeringen, t. ex. kostnader för skogsvägar. Detta medgivande, som inte gäller beträffande investeringsfond för rörelse annat än efter tillstånd av Kungl. Maj:t i särskilda fall, innebär ett klart avsteg från en grundläggande princip i skattelagstiftningen. Slutligen vill jag även erinra om den ovisshet, som kan råda om de föreslagna reglernas inverkan på området för det kommunala skatteunderlagets fördelning.

Allt detta gör att jag anser mig böra förorda kommitténs förslag.

5 §.

Kommittén. Kommittén har framhållit att enligt dess mening rätt borde föreligga för företag som gjort fondavsättning att, sedan fem år förflutit från ingången av det år varunder inbetalningen verkställts, ta 30 procent av investeringsfonden i anspråk utan särskilt medgivande. Kommittén påpekar, att av 5 § framgick att bestämmelserna konstruerats så att efter det nämnda tidsperiod gått till ända företaget ägde efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst 30 procent av det dit inbetalta beloppet. Av bestämmelserna i 10 § framgick att sedan sådant uttag gjorts vederbörlig del av fonden måste utnyttjas för sitt ändamål. Hade i fall som nu avsågs företaget underlåtit att taga investeringsfonden i den del varom nu var fråga i anspråk för sitt ändamål, återfördes tvångsvis en motsvarande del av fonden till beskattning. Härom stadgades i 18 §.

Departementschefen. Kommitténs nu återgivna uttalanden har ej mött erinringar i remissyttrandena. Ej heller har jag för egen del något att invända mot det anförda.

16 §.

(15 § i kommittéförslaget)

Kommittén. Kommittén framhåller, att av denna paragraf framgick att enligt förslaget företag som ägde rätt att taga investeringsfond i anspråk även ägde rätt att, sedan sådant medgivande lämnats, hos riksbanken uttaga där insatta kontomedel. Av 18 § framgick att om, oaktat medlen uttagits från riksbanken, fonden ej använts för sitt ändamål densamma återfördes till beskattning.

Departementschefen. Vad kommittén anfört har inte föranlett några uttalanden från remissinstansernas sida. Jag har inte heller någon erinran att göra.

17 §.

(16 § i kommittéförslaget)

Kommittén. I anslutning till de bestämmelser som upptagits under denna paragraf uttalar kommittén som sin mening, att arbetsmarknadsstyrelsen hade att tillse att rätten att taga investeringsfond i anspråk fick sådan utsträckning i tiden att möjlighet verkligen förelåg för företaget i fråga att utföra investeringen. Kommittén påpekar att om investeringen blev fördröjd av omständigheter varöver företaget inte rådde arbetsmarknadsstyrelsen hade möjlighet att lämna företaget tillfälle att likväl fullfölja investeringen med utnyttjande av fondmedlen.

Departementschefen. Remissinstanserna har inte riktat erinringar gentemot det nu återgivna. Även jag ansluter mig till kommitténs uttalanden.

19 §.

(18 § i kommittéförslaget)

Kommittén. Självfallet var angeläget tillse, uttalar kommittén, att investeringsfondslagstiftningen inte så utformades att den inbjöd till missbruk. Det torde med hänsyn härtill vara ofrånkomligt att viss påföljd stadgades för det fall, då fond återfördes till beskattning. Exempelvis kunde erinras om den möjlighet som förelåg för företagen att först göra en avsättning till investeringsfond, efter fem år utnyttja 30 procent därav för anskaffning och omedelbar avskrivning å byggnader samt vid ett senare tillfälle återföra resterande 70 procent av det ursprungligen avsatta beloppet. Med hänsyn till de ändrade möjligheter till fondmedlens användning, som kommittéförslaget innebar, tedde det sig inte längre naturligt att anknyta till någon form av ränteberäkning. Under beaktande av olika på frågans bedömande inverkan omständigheter hade kommittén föreslagit, att vid tvångsvis

återföring till beskattning — dock med de i 19 § angivna undantagen — till det återförda beloppet skulle läggas en tjugonedel av detsamma. Visserligen kunde ifrågasättas om detta tillägg var tillräckligt för att i alla lägen förhindra att ett inte avsett utnyttjande av investeringsfondlagstiftningen tillförde företaget obehöriga fördelar. För att inte komplicera bestämmelserna ansåg sig kommittén emellertid inte kunna uppställa än strängare regler att gälla för särskilda fall. Kommittén var även av den uppfattningen att det förordade tillägget jämte den omständigheten att företaget genom fondmedlens återföring till beskattning förlorade möjligheten till de extra avskrivningar som fondavsättningen erbjöd utgjorde på det hela taget tillräcklig garanti för att lagstiftningen i fråga inte kom att missbrukas. Till undvikande av missförstånd borde tilläggas att den nu angivna påföljden självfallet ifrågakom endast därest investeringsfond utnyttjats på annat sätt än som med lagstiftningen åsyftats eller, trots föreläggande, inte utnyttjats.

Remissyttrandena. Riksskattenämnden, som erinrar om att kommittén uttalat viss tvekan om den föreslagna påföljden utgjorde ett tillräckligt hinder mot ett obehörigt utnyttjande av avsättningsmöjligheterna, förklarar sig likaledes finna att en viss risk förelåg för att ett företag år efter år systematiskt utnyttjade bestämmelserna för vinnande av fördelar vid beskattningen, vilka inte låg inom det av lagstiftaren uppställda konjunkturpolitiska syftet. Särskilt inom skogsbruket, där fondmedel efter femårsperiodens utgång kunde disponeras för kostnader, vilka inte var i någon form avdragsgilla vid taxering — exempelvis kostnader för anläggning av permanenta vägar — kunde ett sådant utnyttjande te sig fördelaktigt. Men även i förvärvskällan rörelse, där fondmedlen kunde disponeras för bl. a. avskrivning å byggnader — som eljest endast var i reglerad utsträckning avdragsgill vid taxeringen — torde den föreslagna »straffavgiften» vara otillräcklig för att hindra spekulationer; härvid borde bl. a. beaktas att den skattskyldige hade möjlighet att vid taxeringen åtnjuta avdrag för värdeminskning å byggnad med viss procent av det taxerade byggnadsvärdet även om han i bokföringen, med anlitande av fondmedel, gjort avskrivning på byggnadskostnaden så att denna nedbringats under det taxerade byggnadsvärdet. Riksskattenämnden var medveten om att en fullt effektiv spärr i dessa hänseenden kunde menligt påverka de skattskyldigas intresse för att över huvud taget begagna sig av fondavsättningar enligt förordningen men hade dock ansett sig böra fästa uppmärksamheten på den möjlighet, som här öppnades att vid sidan om syftet med bestämmelserna erhålla avdrag vid taxeringen för kostnader av eljest inte avdragsgill natur.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län säger sig finna en höjning av den kvotdel, varmed till beskattning återfört belopp skulle ökas, till i allt fall 1/10 vara motiverad.

Departementschefen. Jag biträder kommitténs uppfattning, att det är nödvändigt för att hindra missbruk av bestämmelserna att stadga viss påföljd för det fall, då investeringsfond återföres till beskattning. Annan mening har inte heller uttalats av någon remissinstans. Däremot kan jag, i likhet med riksskattenämnden och länsstyrelsen i Älvsborgs län, inte dela kommitténs mening att den föreslagna påföljden i alla lägen utgör ett tillräckligt verksamt hinder mot ett obehörigt utnyttjande av lagstiftningen. Därvid har jag även beaktat, att ett genomförande av den av mig förut förordade anordningen med ett särskilt investeringsavdrag bör skapa en strävan hos företagen att behålla fondavsättning till dess medlen får tagas i anspråk enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande. I de av riksskattenämnden åsyftade fallen synes ett utnyttjande av lagstiftningen på obehörigt sätt likväl kunna te sig fördelaktigt. Jag anser mig därför böra förorda, att vid återföring av investeringsfond till beskattning ett tillägg skall göras med en tiondel av det återförda fondbeloppet.

20 §.

(19 § i kommittéförslaget)

Kommittén. Beträffande denna paragraf framhåller kommittén att av bestämmelserna framgick att kommittén inte avsett att, då investeringsfond återfördes till beskattning i anledning av likvidation, något särskilt tillägg till det återförda beloppet skulle göras. Kommittén tillägger att sådant andra stycket i 19 § utformats detsamma blev tillämpligt allenast i de fall då fråga var om fusion enligt 174 § aktiebolagslagen eller 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Härav följde att om fusion skett i annan ordning och företag i anledning därav upplösts, bestämmelserna i första stycket rörande företag som trätt i likvidation blev tillämpliga.

Departementschefen. Kommitténs nu återgivna uttalanden har ej mött erinringar under remissbehandlingen. Ej heller har jag för egen del funnit anledning till invändningar.

21 §.

(20 § i kommittéförslaget)

Kommittén. Anledningen till den under 20 § upplagna bestämmelsen var enligt vad i betänkandet anföres följande. Den i ifrågavarande lagstiftning åsyftade konjunkturpolitiska effekten låg däri att företaget under en högkonjunktur bereddes möjlighet att skattefritt fondera vinstmedel för en framtida investering, avsedd att verkställas i ett lågkonjunkturläge. Genom möjligheten till sådan fondering betogs alltså företaget intresset av att utav skatteskäl omedelbart verkställa en investering, som med hänsyn till samhällsintressena lämpligen borde anstå till en framtida tidpunkt. Det var

emellertid tillika angeläget tillse, att fondavsättningen i och för sig inte möjliggjorde en likviditetsförstärkning men att å andra sidan detta blev fallet då fonden framdeles togs i anspråk för sitt ändamål. Med hänsyn härtill hade kommittén uppställt regeln att 40 procent av fondavsättningen skulle insättas på särskilt konto hos riksbanken. En konsekvens av denna uppfattning blev då även att bestämmelser borde meddelas som förhindrade företaget att genom överlåtelse eller pantsättning förskaffa sig ett belopp motsvarande det å riksbanken insatta.

Departementschefen. Vad kommittén här anfört har inte föranlett invändningar i remissyttrandena. Ej heller finnes från min sida något att erinra.

Övergångsbestämmelser

Kommittén. Kommittén föreslår att lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning blir tillämplig från och med beskattningsåret 1955.

I anslutning härtill anför kommittén, att den tagit under övervägande vilka särskilda bestämmelser, som lämpligen borde meddelas i avseende å sådana konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder som alltjämt bestod vid den nya lagstiftningens ikraftträdande. Den fråga, som därvid i första hand uppställde sig, var huruvida den tidsbegränsning, som för närvarande gällde beträffande dessa äldre fonder, alltjämt borde bibehållas eller ej. Även om vissa invändningar från praktisk synpunkt kunde finnas att uppställa mot ett upphävande av denna tidsgräns syntes det kommittén likväl som om övervägande skäl talade för att jämställa dessa fonder i ifrågavarande hänseende med de fonder, som bildades enligt den nya av kommittén föreslagna lagstiftningen. Det sagda innebar med andra ord att kommittén förordade att något tvångsvis återförande till beskattning av de äldre fonderna icke skulle ifrågakomma av den anledningen att fonderna bestått viss tid. I övrigt förordade kommittén att bestämmelserna i 1947 års förordning om investeringsfonder skulle gälla beträffande fonder som bildats under tiden för denna förordnings giltighet samt vidare att de i 1947 års förordning upptagna övergångsbestämmelserna beträffande vissa äldre fonder alltjämt skulle gälla.

Kommitten yttrar därefter, att det inte kunde ifrågakomma att upptaga någon bestämmelse av innebörd att rätt skulle föreligga för företag som gjort avsättning jämlikt äldre bestämmelser att utan arbetsmarknadsstyrelsens medgivande utnyttja fonderna i enlighet med förordningens bestämmelser. Även dessa fonders ianspråktagande borde göras beroende av läget på arbetsmarknaden såsom vid fondavsättningen avsetts. Ej heller torde kunna ifrågakomma att medgiva ianspråktagande av dessa äldre

fonder intill 30 procent på sätt kommittén föreslagit skulle gälla beträffande de nya konjunkturutjämningsfonderna. Rätten att på detta sätt taga viss del av fonderna i anspråk hade tillkommit väsentligen för att stimulera fondavsättningar enligt den nya förordningen och kunde följaktligen inte utgöra något motiv för en liknande föreskrift beträffande de äldre fonderna.

Självfallet måste det framstå såsom angeläget, framhåller kommittén vidare, att de äldre konjunkturinvesteringsfonderna och investeringsfonderna avvecklades så snart detta med hänsyn till läget på arbetsmarknaden var möjligt. Det borde givetvis inte ifrågakomma att företag, som hade äldre fondavsättning och därjämte gjort avsättning enligt den föreslagna nya förordningen, skulle — i vidare mån än som följde av rätten att utan särskilt tillstånd ta viss del av fonden i anspråk — äga utnyttja den senare bildade fonden för ändamål vartill den äldre fonden kunde användas. Då fråga uppkom om ianspråktagande av dessa äldre fonder syntes det även lämpligt att arbetsmarknadsstyrelsen lämnade sådan föreskrift om fondernas ianspråktagande att desamma — därest företaget inte utförde den avsedda investeringen — återfördes till beskattning. Kommittén hade med det sist sagda dock inte velat göra avkall på sitt tidigare uttalande att företag genomgående borde givas tillräcklig tidrymd för genomförande av den med fondavsättningen avsedda investeringen.

Kommittén erinrar slutligen i detta sammanhang om bestämmelserna i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar. Dessa bestämmelser som alltså har en provisorisk karaktär gäller efter beslut som fattats vid 1953 års riksdag till och med beskattningsåret 1955. Vidare erinrar kommittén om förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Sistnämnda förordning äger jämväl tillämpning till och med beskattningsåret 1955. I avseende å dessa förordningar anför kommittén att, ehuru de tillkommit av i huvudsak andra skäl än konjunkturpolitiska och därför föll utanför kommitténs ämnesområde, kommittén likväl som sin mening ville uttala att goda skäl torde kunna åberopas för inarbetande av båda författningarna i den permanenta lagstiftningen. Frågan härom torde emellertid böra upptagas till närmare prövning i ett senare sammanhang därvid författningarna tillika torde behöva göras till föremål för den översyn som betingades av efter hand vunna erfarenheter. Vid en permanent lagstiftning om s. k. eldsvådefonder torde tillika böra prövas huruvida i samband därmed de nuvarande bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen rörande viss fördelning till beskattning under högst tre år av uppbyggnaden försäkringsersättning för fartyg längre fyllde något egentligt behov.

Remissyttrandena. Arbetsmarknadsstyrelsen ifrågasätter, om inte möjlighet borde öppnas för företag, som gjort fondavsättningar enligt den äldre lagstiftningen, att verkställa insättning på spärkonto i riksbanken och efter stadgad tid få ta 30 procent av dessa äldre fonder i anspråk för angivet ändamål. Utöver den stimulans till nya fondavsättningar, som detta skulle kunna innebära, syntes det också kunna komma att underlätta styrelsens möjligheter att verka för en lämplig planläggning för fondernas användning. Styrelsen förordade även, att äldre investeringsfonder för byggnader fick tas i anspråk för reparationer, samt att 12 § i kommitténs förslag till förordning, som öppnade möjligheter att ta investeringsfond för rörelse i anspråk för ändamål, vilket avsågs med investeringsfond för skogsbruk, även skulle gälla i fråga om de äldre fonderna.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att det syntes från alla synpunkter värdefullt om fördelarna av anordningen med investeringsfonder för skogsbruk kunde utvinnas snarast möjligt. Delegationen hemställde därför, att sådana övergångsbestämmelser måtte meddelas att de redan befintliga investeringsfonderna enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande kunde få utnyttjas jämväl för sådana ändamål, som de föreslagna investeringsfonderna för skogsbruk fick användas till. Genom en sådan anordning kunde man ock förväntas skapa ökad stimulans till fondavsättningar inom de företag, för vilka övergångsstadgandet blev till gagn. Enligt delegationens mening syntes även föreligga goda skäl för en föreskrift i övergångsbestämmelserna om att redan befintliga fonder, enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande, av företag som huvudsakligen bedrev industriell verksamhet kunde få användas för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten å byggnad, som användes i rörelsen.

Departementschefen. Jag biträder kommitténs förslag, att lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning bör bli tillämplig från och med beskattningsåret 1955.

Ej heller har jag i och för sig något att erinra mot de föreslagna övergångsbestämmelserna. Jag kan också understryka angelägenheten av att de äldre konjunkturinvesteringsfonderna och investeringsfonderna avvecklas så snart detta med hänsyn till läget på arbetsmarknaden är möjligt. Mot bakgrunden härav finner jag det önskvärt att utsträcka användningsområdet för dessa äldre investeringsfonder. En sådan åtgärd synes också vara till fördel från konjunkturpolitisk synpunkt. Jag anser mig därför kunna såtillvida tillmötesgå vad arbetsmarknadsstyrelsen och näringslivets skattedelegation yrkat, att jag förordar dels att vad i 12 § författningsförslaget stadgas även må gälla äldre konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder dels ock att investeringsfonder för byggnader enligt äldre lagstiftning får, efter arbetsmarknadsstyrelsens medgivande, tagas i anspråk för

reparations- och underhållsarbeten å byggnader som användes i huvudsakligen industriell verksamhet.

Jag vill tillägga, att jag härutöver anser mig kunna förorda att det särskilda investeringsavdraget får utgå jämväl när fråga är om dessa äldre fonder.

I anledning av att arbetsmarknadsstyrelsen ifrågasatt, om inte företag som gjort fondavsättningar enligt äldre lagstiftning borde äga göra föreskriven insättning i riksbanken och efter stadgad tid få ta 30 procent av dessa äldre fonder i anspråk för angivet ändamål, får jag framhålla följande. Det förefaller inte troligt att ifrågavarande företag, som redan åtnjutit avdrag vid taxeringen för de fondavsättningar varom fråga är, nu skulle visa större intresse för den föreslagna kontantinbetalningen för att efter fem år kunna utan medgivande taga intill 30 procent av fonden i anspråk. Mera sannolikt är att dessa företag i stället skulle föredra att göra fondavsättning enligt de nya bestämmelserna, varigenom de skulle erhålla förutom nyssnämnda förmån även avdrag vid taxeringen för fondavsättningen. Med hänsyn härtill och till önskemålet att inte ytterligare komplicera reglerna anser jag mig inte böra biträda arbetsmarknadsstyrelsens förslag.

9. Pensions- och andra personalstiftelser

A. Pensionsstiftelser

Gällande bestämmelser m. m.

Jämlikt punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för medel som avsatts till pensionsstiftelse för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen, eller efterlevande till sådan personal. Pensionsstiftelserna är av två slag, nämligen dels sådana som bildats enligt 1937 års lag om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser (s. k. *bundna* pensionsstiftelser) och dels andra pensionsstiftelser (s. k. *fria* pensionsstiftelser). Stiftelser av först angivna slag kan bildas endast av aktiebolag. Övriga stiftelser kan bildas av såväl juridiska som fysiska personer.

Bundna pensionsstiftelser. I 1937 års lag gives den grundläggande bestämmelsen om rätt för aktiebolag att i den i lagen stadgade ordningen för tryggnad av betalningen av pensioner åt anställda hos bolaget och efterlevande till sådana anställda bilda stiftelse. Vid utformandet av bestämmelserna om stiftelsebildning var det nödvändigt att taga hänsyn till att aktiebolagens medverkan endast kunde vinnas på frivillighetens väg. Detta förhållande ledde till att man ansåg sig inte kunna uppställa något krav på att bolag vid bildandet av pensionsstiftelse skulle till denna överföra kontanta medel. Spörsmålet löstes sålunda, att stiftelseförmögenheten

kunde få helt eller delvis inestå såsom fordran hos vederbörande bolag. Icke ens skuldebrev å beloppet behöver utfärdas.

Beslut om bildande av pensionsstiftelse träffas av ordinarie bolagsstämma. Pensionsstiftelse, som skall registreras hos Patent- och registreringsverket, kommer till stånd i och med beslutets införande i aktiebolagsregistret. Överföring av vinstmedel till pensionsstiftelse beslutas av bolagsstämma vid fastställande av balansräkning för föregående räkenskapsår.

Sedan registrering av pensionsstiftelsen skett, skall stiftelsen på grund av överföring av medel från bolaget till stiftelsen, anses äga fordran till motsvarande belopp. Å denna fordran kan bolaget frivilligt göra avbetalning, men betalning kan inte krävas av stiftelsen, som följaktligen ej heller äger på grund av densamma begära bolaget i konkurs.

Bildande av pensionsstiftelse medför inte, där pensioner utgår från bolaget, någon ändring i bolagets skyldighet att av bolagets medel bestrida löpande pensionsutgifter. För varje räkenskapsår må emellertid av bolaget under året gjorda utgifter för betalning av pension eller för inköp av livränta eller överlevelseränta eller för betalning av pensionsförsäkringsavgifter för pensionstagare och anställda eller efterlevande till pensionstagare och anställda avräknas mot stiftelsens räntefordran på bolaget.

En rätt för det bolag, som bildat pensionsstiftelse, att fritt använda stiftelsens förmögenhet till bestridande av löpande pensionsutgifter, har däremot inte ansetts kunna medgivas. I lagen har föreskrivits, att bolaget inte må anlita stiftelseförmögenhetens kapital till täckning av sådana utgifter i vidare mån än som erfordras för att gottgöra bolaget de pensionsutgifter under föregående räkenskapsår, som ej kunnat avräknas mot stiftelsens räntefordran, därvid tillika gäller den begränsningen att stiftelseförmögenheten inte får nedbringas under det belopp som svarar mot stiftelsens pensionsreserv. Därmed avses vad som enligt försäkringstekniska beräkningsgrunder erfordras för täckning av kapitalvärdet utav de pensioner, som utgår från bolaget, samt utav bolagets utfästelser om pension att framdeles utgå till anställda hos bolaget och efterlevande till anställda, ökat med en tiondel (stiftelsens pensionsreserv).

Träder bolaget i likvidation utan samband med konkurs, gäller i huvudsak, att stiftelsens tillgångar skall disponeras i enlighet med stiftelsens ändamål. Skulle därvid överskott uppkomma, skall detta tillfalla svenska aktiebolagens pensions- och understödsfond.

Om bolaget försättes i konkurs, får de, som äger fordran mot bolaget på grund av pensionsrätt, bevaka sina fordringar i konkursen. I avseende å dessa fordringar har stiftelsen i konkursen ställning av medgäldenär. I den mån utdelning utgår å pensionsfordringarna, skall utdelningarna avräknas å utdelningen för stiftelsefordringen.

Pensionstagarna åtnjuter förmånsrätt jämlikt 17 kap. 4 § handelsbalken för sina fordringar, dock ej för längre tid än ett år. I den mån stiftelseford-

ringen motsvarar pensionsfordringar, som utgår med förmånsrätt enligt 17 kap. 4 § handelsbalken, tillkommer samma förmånsrätt stiftelsens fordran (med viss begränsning). Till den del stiftelsefordringen inte utgår med förmånsrätt enligt nyssnämnda lagrum, är den förenad med förmånsrätt enligt 17 kap. 11 § handelsbalken.

Om pensionsstiftelse saknar tillgångar, må ordinarie bolagsstämma, med tillsynsmyndighetens tillstånd, besluta att stiftelsen skall upphöra.

Stiftelser enligt 1937 års lag står under särskild tillsyn. Sedan den 1 juli 1953 är riksförsäkringsanstalten tillsynsmyndighet.

Fria pensionsstiftelser. Enligt punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen förstås med pensionsstiftelse — förutom pensionsstiftelser enligt 1937 års lag — inrättning, självständig fond eller annan stiftelse, vilkens kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, därest genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall ha sådant ändamål som nyss nämnts samt att vid stiftelsens upplösning återstående medel skall antingen användas för dylik pensionering eller ock anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Av de fria pensionsstiftelserna kan, med hänsyn till deras olika konstruktion, särskiljas två olika typer. Den ena typen av stiftelse innebär, att företagets pensioneringsverksamhet övertages av stiftelsen. Pensionsanspråken skall riktas mot stiftelsen och något rättsförhållande mellan den anställda och företaget uppkommer inte i avseende å pensioneringen. Vid den andra typen av stiftelser skall stiftelseförmögenheten, liksom vid bundna stiftelser, utgöra säkerhet för pensioner från företaget.

Fri pensionsstiftelse torde enligt gällande svensk rätt uppkomma därigenom, att egendom anslås att såsom självständig förmögenhet fortvarande tjäna pensioneringsändamål och styrelse utses att handhava den sålunda grundade stiftelsens angelägenheter. I princip upprätthålles krav på att egendomen i fråga på rättsligen bindande sätt avskilts från vederbörande stiftares tillgångar. De avsatta medlen behöver dock inte överföras kontant utan kan inbestå hos företaget; för avdrag erfordras ej mer än att avsättning gjorts i bokföringen och enkelt skuldebrev å beloppet utfärdats till stiftelsen. Att läget är detta i fråga om stiftelser bildade av aktiebolag är fastslaget i praxis (RÅ 1939 ref. 68 II och RÅ 1940 ref. 36). Mer tveksamt är läget beträffande stiftelser, bildade av fysiska personer. Sålunda lär prövningsnämnden för Stockholms stad medge avdrag i sådant fall endast under förutsättning att de avsatta medlen överförts kontant till stiftelsen. Denna ståndpunkt synes även ha godtagits av kammarrätten. Däremot torde inte finnas något avgörande av regeringsrätten, som utvisar högsta instans inställning till denna fråga. — Beträffande handels- och kommanditibolag torde överhuvud inte finnas något avgörande som utvisar rättsläget i det hänseende varom nu är tal.

Föreskrift att fri pensionsstiftelse skall stå under tillsyn finnes ej. Visserligen blir 1929 års lag om tillsyn över stiftelser tillämplig, men endast under förutsättning att undantagande från sådan tillsyn inte stipulerats i samband med stiftelsebildningen. Att fri pensionsstiftelse är underkastad tillsyn utgör inte någon förutsättning för avdragsrätt vid taxeringen.

Utöver vad inledningsvis anförts beträffande vissa villkor för rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för medel som avsatts till pensionsstiftelse stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen ytterligare villkor. Sålunda gäller att avsättningen inte får överstiga det belopp (den s. k. engångspremiereserven), som enligt försäkringsteknisk beräkning erfordras för att säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka enligt gjorda utfästelser eller inom vederbörande företag tillämpad sedvänja högst skall utgå.

Ytterligare villkor för avdragsrätt är att pensioneringen skall vara anordnad på sätt i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring. Enligt ifrågavarande anvisningar förstås med pensionsförsäkring sådan försäkring, enligt vilken inte skall utgå andra försäkringsbelopp än

- 1) ålderspension, utgående högst under den försäkrades livstid,
- 2) invalidpension, utgående högst så länge den försäkrade är arbetsförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga,
- 3) efterlevandepension eller
- 4) med ålders-, invalid- eller efterlevandepension förenat kapitalbelopp, som utgår i samband med att pensionen börjar utbetalas eller upphör eller försäkringen upphör.

Från pensionsstiftelse får därför inte utbetalas t. ex. tillfälliga kapitalunderstöd. Stiftelsens medel får inte heller användas till att teckna kapitalförsäkringar till förmån för de anställda.

I detta sammanhang torde få omnämnas att vissa inskränkningar av tillfällig natur stadgats i avseende å avdragsrättens omfattning. Enligt den för beskattningsåret 1951 gällande förordningen om investeringsskatt (SFS nr 151/1951) fick sålunda — utan att taxering till sådan skatt därav föranleddes — avdrag för avsättning till pensionsstiftelse göras högst med belopp, som måste avsättas för att stiftelsens förmögenhet vid beskattningsårets utgång skulle uppgå till det belopp, som erfordrades för att jämte framtida avgifter säkerställa pensioner av nu ifrågavarande slag. Detta innebar, att avsättning till pensionsstiftelse föranledde taxering till investeringsskatt till den del avsättningen avsåg att täcka framtida kostnader för pensionering. Genom förordningen den 6 juni 1952, nr 380, om tillfällig begränsning av rätten till fri avskrivning å maskiner och andra

inventarier vid inkomsttaxeringen, m. m. infördes även begränsning av rätten till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse under beskattningsåren 1952 och 1953. Denna begränsningsregel är utformad i huvudsak enligt samma princip, som låg till grund för lagstiftningen om investeringsskatt, d. v. s. avdrag medges inte för den del av avsättningen, som avser att täcka framtida kostnader för pensioneringen. Genom förordningen den 26 februari 1954, nr 50, har begränsningsregeln utsträckts att gälla beskattningsåret 1954. Anmärkas må slutligen, att förordningen om konjunkturskatt för år 1952 (SFS nr 203/1952) innehöll regler i förevarande hänseende, vilka i jämförelse med motsvarande bestämmelser i förordningen om investeringsskatt innebar en ytterligare begränsning av avdragsrätten.

Såväl bundna som fria pensionsstiftelser åtnjuter skattefrihet utom beträffande fastighetsskatt och inkomst av fastighet vid den kommunala taxeringen.

Vid 1953 års riksdag väcktes några motioner, som berörde avsättning till pensionsstiftelser. I de likalydande motionerna I: 39 och II: 50 yrkades, att riksdagen måtte besluta om översyn av gällande bestämmelser om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till pensionsstiftelse i avsikt att såsom villkor för sådant avdrag skulle föreskrivas att stiftelsen i princip skulle tillgodose alla grupper av anställda och att dessa skulle vara representerade i stiftelsens styrelse. I motionen I: 275 hade hemställts, att riksdagen måtte begära en skyndsam utredning av frågan om rätten till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 4 avstyrkte bevillningsutskottet motionerna under erinran om att de i motionerna berörda spörsmålen var föremål för överväganden vid den av företagsbeskattningskommittén företagna utredningen.

Vissa uppgifter angående pensionsstiftelsernas omfattning m. m. I betänkandet redovisas (s. 272—274) vissa statistiska uppgifter och gjorda beräkningar rörande antalet stiftelser och storleken av till stiftelser avsatta medel m. m. Vidare lämnas (s. 274—289) en redogörelse för av företagsbeskattningskommittén från landskamrerarna i riket m. fl. infordrade yttranden angående gjorda erfarenheter rörande avsättningar till pensions- och andra personalstiftelser. Från dessa redogörelser, vartill i övrigt hänvisas, må här endast följande återges.

Den 1 januari 1953 utgjorde antalet bundna pensionsstiftelser hos aktiebolag 1 028. Tillgångarna hos dessa stiftelser uppgick till ca 357 miljoner kronor. På grund av avsaknaden av statistik rörande fria stiftelser har motsvarande uppgifter inte kunnat angivas för de sistnämnda stiftelsernas del. Med ledning av vissa i betänkandet redovisade uppgifter beräknar dock kommittén att den sammanlagda förmögenheten hos fria pensionsstiftelser den 1 januari 1953 i allt fall inte understeg 1 500 miljoner kronor.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller till en början bl. a., att den kritik, som i åtskilliga sammanhang riktats emot bestämmelserna för pensionsstiftelser, till väsentlig del ytterst bottnade i det förhållandet, att i åtskilliga fall någon kontroll eller i allt fall någon tillfredsställande sådan inte fanns beträffande dispositionen av de medel, som skattefritt avsatts till pensionsstiftelser. Detta sammanhänge i sin tur delvis med det förhållandet att den rättsliga ställningen för den till såväl antalet som jämväl i övrigt betydelsefullaste gruppen av pensionsstiftelser, de s. k. fria stiftelserna, i skilda hänseenden inte reglerats. En sådan stiftelses ändamålsbestämning, förvaltning m. m. var i princip helt avhängig av stiftelsebildarens föreskrifter. En annan sak var att för rätt till avdrag för avsättning till stiftelse uppställts vissa krav i kommunalskattelagen. Bestämmelserna i denna del var emellertid så utformade att ovisshet om deras innebörd i betydelsefulla hänseenden kunde råda. I de fall, då det var klart att avdrag för en stiftelseavsättning skulle medges, borde observeras att det för den skull inte fanns betryggande garantier för att stiftelsens medel kom till användning för avsett ändamål eller blev beskattade hos den pensionsberättigade. Detta sammanhänge främst med avsaknaden av en effektiv kontroll av pensionsstiftelserna.

I den mån fråga var om en effektivare kontroll av att utbetalta stiftelsemedel blev hos mottagaren behörigen beskattade resp. av att sådan stiftelse i förekommande fall beskattades för inkomst och förmögenhet var detta spörsmål som kommittén ej avsåg att närmare ingå på. Enligt vad kommittén erfarit var hithörande frågor nämligen föremål för prövning hos 1950 års skattelagssakkunniga.

Därefter anföres att åtskilliga av de föreliggande problemställningarna som nyss antytts bottnade i det förhållandet att de fria pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i huvudsak inte var reglerad. Det borde tilläggas att ej heller lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser innefattade någon garanti för att stiftelserna omhänderhades och utnyttjades på det sätt, som taxeringsmyndigheterna utgått från vid medgivande av avdrag. Det berodde bl. a. av att denna lags föreskrifter inte var av tvingande natur utan fick stå tillbaka för föreskrifter som stiftelsebildaren uppställt. För övrigt förelåg även den i verkligheten ofta utnyttjade möjligheten för stiftelsebildaren att helt enkelt förklara att stiftelsen överhuvud var undantagen från tillsyn.

Enligt kommitténs mening torde för en allsidig och tillfredsställande lösning i första hand krävas en särskild civilrättslig lagstiftning, som reglerade de fria stiftelsernas rättsliga ställning i olika avseenden. I detta sammanhang erinrar kommittén om att 1953 års riksdag i skrivelse till Kungl. Maj:t den 16 maj 1953 (nr 274), i anledning av tre vid nämnda

års riksdag väckta motioner, anhållit om en utredning om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i skilda hänseenden. Kommittén yttrar här- efter, att oaktat skattereglernas utformning intimt sammanhänge med den rättsliga gestaltningen av stiftelseinstitutet, det likväl var uppenbart att därmed förenade spörsmål föll utanför kommitténs ämnesområde. Kommittén hade dock velat rikta uppmärksamheten på angelägenheten av att den antydda översynen av de civilrättsliga bestämmelserna snarast kom till stånd och tillade att efter en sådan översyn förutsättningarna för en tillfredsställande skattelagstiftning på förevarande område möjligen blev gynnsammare.

Kommittén anför vidare, att den beaktat att pensionsutredningen år 1950 avgivit betänkande (SOU nr 33/1950) med förslag till allmän och obligatorisk pensionsförsäkring. Sedan betänkandet remissbehandlats, tillsattes år 1951 en särskild utredning med uppdrag att utarbeta slutligt förslag till allmän pensionsförsäkring. Detta utredningsuppdrag hade ännu inte slutförts.

I anslutning härtill yttrar kommittén följande.

Åtskilligt talar visserligen för att resultatet av denna utredning bort avvaktas, innan en översyn av skattelagstiftningens avdragsregler på ifrågavarande område göres. Det är emellertid ovisst när en allmän pensionsförsäkring kan bli genomförd, varför det inte vore försvarligt att av detta skäl dröja med en översyn av skattereglerna. Det kan vidare inte hållas för visst, att även om en allmän obligatorisk pensionsförsäkring införes, denna utesluter behovet av kompletterande pensionsanordningar. På grund härav kan därför antagas att även framdeles föreligger behov av pensionsstiftelser. Kommittén har följaktligen funnit det nu anförda inte utgöra tillräckliga skäl för att underlåta den i kommittédirektiven förutsatta översynen av reglerna för stiftelsebeskattningen.

Vad kommittén i det följande föreslår är följaktligen en översyn av bestämmelserna, som i princip begränsats till beskattningsområdet. Det må emellertid samtidigt understrykas att då ett oeftergivligt krav för rätt till skattefria avsättningar för pensionsändamål bör vara, att en betryggande säkerhet finnes för att till pensionsstiftelse avsätta medel, för vilka avdrag medgivits vid taxeringen, kommer till avsedd användning, kommitténs förslag får en i viss mån vidare verkan och syftning. Detta innebär inte något föregripande av den mera allmänna översyn, som enligt vad kommittén förut anförts är starkt påkallad, utan allenast konsekvensen av kommitténs bestämda mening att förmånen av skattefria fonderingar för framtida pensionsutbetalningar förutsätter trygghet för att stiftelsemedlen kommer att utnyttjas för pensionsändamål.

Formen för medelsöverföring till stiftelse. Kommittén framhåller (s. 292—295), att den övervägt huruvida såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till stiftelse skulle krävas antingen att det avsatta beloppet överförts till stiftelsen i form av kontanta medel, värdepapper eller liknande eller i allt fall att godtagbar säkerhet ställts för betalningsskyldighetens fullgörande. En sådan föreskrift skulle inte endast innebära en i de flesta fall effektiv spärr mot missbruk utan även vara motiverad från konjunk-

turpolitiska och taxeringsmässiga synpunkter. Vidare skulle ett avskiljande av en stiftelseförmögenhet vara ägnat att skapa större trygghet för de anställda.

Å andra sidan skulle, enligt vad därefter framhålles, en föreskrift av angiven innebörd medföra nackdelar för de anställda bl. a. därför att så avsevärda belopp varom här vore fråga uppenbarligen inte kunde avskiljas från företagen utan att detta skulle medföra svårigheter för företagens kapitalförsörjning. Detta skulle försvåra eller omöjliggöra för företagen att vidare utveckla de anställdas pensionering.

Sammanfattningsvis framhåller kommittén, att enligt kommitténs uppfattning övervägande skäl talade för att stiftelseförmögenheten alltjämt i regel borde kunna få innestå såsom fordran hos den, som gjort avsättningen, och utan att säkerhet ställdes för betalningsskyldighetens fullgörande.

Kommittén anför härefter att om krav på kontant medelsöverföring till stiftelsen inte uppställdes, särskild vikt måste läggas vid att rätten till avdrag vid taxeringen ej tillerkändes sådana skattskyldiga, som kunde antagas komma att undandraga sig skyldigheten att vid behov infria skulden till stiftelsen.

Efter att ha avvisat tanken (s. 295) att rätten att erhålla avdrag för stiftelseavsättning, utan att medlen överförts till stiftelsen kontant eller på därmed jämförligt sätt, skulle vara beroende på prövning i varje särskilt fall har kommittén undersökt huruvida vissa grupper skattskyldiga kunde generellt medges avdragsrätt oaktat kontant medelsöverföring ej skett.

Härom anför kommittén.

Vad först angår *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* föreligger genom de i allmän lag givna föreskrifterna om revision, vinstutdelning, likvidation m. m. en hög grad av trygghet för att en avsättning, som motsvaras av endast en skuld till stiftelsen, likväl innefattar en verklig förmögenhetsöverflyttning. Delägarskapet i dessa företag är också ofta fördelat på så många olika händer att avsättning till pensionsstiftelse regelmässigt måste antagas tillkomma uteslutande för att tillgodose ett verkligt pensioneringssyfte. Vad nu sist anförts kan dock inte genomgående sägas gälla för s. k. familjebolag. Om emellertid sådana företag — kommittén återkommer härtill i ett senare sammanhang — inte får rätt att skattefritt göra stiftelseavsättning avseende personer, som genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett betydande inflytande över det samma, bör även företag av nu angiven art få göra skattefria avsättningar till pensionsstiftelse avseende pensioner till anställda utan sådant inflytande över företagen. Kommittén har därför stannat för att — med den inskränkning som framgår av det nyss sagda — förorda, att alla bolag och föreningar medges rätt att åtnjuta avdrag för avsättning till pensionsstiftelse även utan annan förmögenhetsöverföring än att stiftelsen får en fordran på företaget motsvarande avsättningen.

Av den tidigare redogörelsen framgår att det inte är fullt klarlagt, huruvida gällande rätt beträffande avdragsrätt för avsättning till av *fysiska personer* bildade

stiftelser fordrar, att en verklig förmögenhetsöverföring till stiftelsen skett i form av kontanta medel eller andra liknande tillgångar.

Oavsett huru härmed må förhålla sig, föreligger enligt kommitténs uppfattning starka skäl för den ståndpunkten, att krav på kontant överföring föreskrives. Den särskilda trygghet, som beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar ligger däri, att dessa i särskilda lagar erhållit en strängt bindande utformning, saknas helt i vad gäller av fysiska personer driven verksamhet. Till skillnad mot aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka består för obestämd framtid, är en av fysisk person bedriven verksamhet vidare intimt knuten till hans person och upphör eller övergår i andra händer, när han avlider. Vid överlåtelse av verksamhet är det intet som hindrar att förvärvaren inte övertager ansvaret för de av överlåtaren ingångna pensionsförpliktelserna. Det är givet, att det finns fysiska personer, vilka man skulle kunna medge samma avdragsrätt som aktiebolag utan risk för att denna rätt skulle missbrukas. Då det emellertid av skäl, som ovan angivits, inte är möjligt att låta avdragsrätten i förevarande avseende vara beroende på prövning i varje särskilt fall, måste enhetliga regler gälla för alla fysiska personer.

Efter övertägande av nu anförda skäl har kommittén funnit sig böra föreslå, att fysisk person må åtnjuta avdrag för avsättning till pensionsstiftelse endast i den mån de avsatta medlen överförts till stiftelsen i form av kontanta medel eller liknande förmögenhetstillgångar.

I fråga om *handelsbolag* och *kommanditbolag* gör sig de ovan anförda betänkligheterna beträffande fysiska personer måhända inte gällande med samma styrka. Många dylika bolag torde i nu förevarande hänseende kunna jämföras med aktiebolag. Då antalet anställda hos dessa företag merendels torde vara betydligt större än hos enskilda rörelseidkare, skulle det också med hänsyn till angelägenheten av att så mycket som möjligt stödja de anställdas pensioneringsintressen vara av större vikt att underlätta anordnandet av pensionering hos ifrågakvarande bolag än hos fysiska personer.

Å andra sidan talar flera skäl för att fysiska personer samt handels- och kommanditbolag underkastas samma regler i fråga om avdragsrätt. Det torde sålunda i praktiken vara så att gränsen mellan enskild firma och handelsbolag ofta är svävande, varför det understundom kan vara svårt att avgöra om ett visst företag utgör enskild firma eller handelsbolag. Såsom exempel härå kan nämnas det fall då ett handelsbolag övergår till att bliva en enskild firma i samband med att bolagsdelägare avgår. Om handelsbolaget i sådant fall har en pensionsstiftelse, som endast har en fordran på handelsbolaget motsvarande stiftelseförmögenheten, kommer stiftelsen därvid i samma läge, som om den bildats av en fysisk person.

Vidare må erinras om principen i gällande skattelagstiftning att handels- och kommanditbolag behandlas på samma sätt som fysiska personer. Denna princip grundas därpå att mången gång någon egentlig skillnad i hänseenden varom nu är fråga inte förefinnes mellan en enskild rörelseidkare och två eller flera i handelsbolagets form samarbetande fysiska personer.

Enligt kommitténs mening bör på anförda skäl handels- och kommanditbolag underkastas samma regler som fysiska personer.

Kommittén tillägger, att den omständigheten att avsatta medel för att avdragsrätt skulle föreligga måste överföras till stiftelsen i form av kontanter eller liknande tillgångar, inte behövde innebära att medlen definitivt undandrogs det avsättande företaget såsom rörelsekapital. Enligt kom-

mitténs mening borde det alltså stå öppet för fysiska personer samt handels- och kommanditbolag att i sin verksamhet disponera stiftelseförmögenheten, dock endast under förutsättning att säkerhet lämnades som kunde godkännas av den av kommittén i det följande föreslagna tillsynsmyndigheten för fria pensionsstiftelser. Detta innebar emellertid att företagens lånemöjligheter i övrigt därigenom torde minska. Även möjligheten att kunna disponera stiftelseförmögenheten mot ställande av säkerhet kunde dock för företagen ha sitt givna värde.

Kommittén föreslår vidare att, om till pensionsstiftelse avsatta medel skall innestå såsom fordran hos aktiebolag eller ekonomisk förening, såsom minimivillkor för avdragsrätt skall gälla, att bolaget eller föreningen till stiftelsen — oavsett om denna är bunden eller fri — utfärdat och överlämnat ett enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet.

Förslaget i denna del har motiverats (s. 298—299) av önskemålet att erhålla klara och generella regler.

Kommittén framhåller, att vid den praktiska tillämpningen vållats en del tveksamhet huruvida för avdragsrätt krävdes att å skulden till stiftelsen skulle utgå viss ränta. Vad beträffade bundna stiftelser var det klart, att någon ränta inte behövde utgå. Enligt kommitténs mening kunde inte anses föreligga skäl att fordra viss förräntning av stiftelseskulden för endast de fria pensionsstiftelsernas del. Huruvida ränta skulle utgå eller inte blev följaktligen en fråga utan betydelse i skattehänseende. I detta sammanhang ville kommittén framhålla att, om stiftelsens förmögenhet uppnått den storlek att avdrag för avsättning till stiftelsen inte medgavs vid inkomsttaxeringen, avdrag likväl borde medgivas för skälig ränta å skuld till stiftelsen. Något uttryckligt stadgande härom syntes inte erforderligt meddela.

Pensionsutfästelse. Kommittén har diskuterat (s. 299—301) i vad mån gjorda stiftelseavsättningar motsvarar en verklig pensionsskuld för företaget, vilken motiverar en avsättning. I detta avseende anför kommittén sammanfattningsvis att avsättning, som avsåg att trygga redan utgående pensioner, vare sig pensionerna utgick på grund av utfästelse eller i enlighet med en inom företaget tillämpad sedvänja, motsvarade en för företaget juridiskt bindande skuld till de pensionsberättigade. I fråga om avsättningar avseende pensioner vilka inte börjat utgå motsvarade avsättningen en företaget åvilande juridiskt konstaterbar skuld endast under förutsättning, att pensionsförpliktelserna var grundade på oantastbarhetsprincipen.

Därefter anföres att oantastbarhetsprincipen hade i fråga om arbetarpensioneringen undantagsvis och i fråga om tjänstemannapensioneringen i varje fall inte helt genomförts. Avsättningar till fullgörande av redan

inträffade pensionsfall utgjorde sannolikt en mindre del av de totala avsättningarna för pensionsändamål. Det fick därför antagas, att företagens avsättningar för ifrågavarande ändamål till stor del avsåg att trygga andra pensionsförpliktelser än sådana som juridiskt och bokföringsmässigt uppfattades som en verklig skuld för det avsättande företaget. Det oaktat åtnjöts avdrag vid beskattningen för sådana avsättningar. Anledningen härtill var att, då medel avsatts till en pensionsstiftelse under sådana förhållanden att trygghet ansetts föreligga för att de avsatta medlen inte kunde återgå till den som gjort avsättningen och inte heller användas för annat ändamål än pensionering, företaget likväl ansågs vid skattereglernas tillämpning ha gjort en för de anställdas pensionering definitiv utgift.

Den avdragsrätt, som sålunda var medgiven, var principiellt inte invändningsfri i andra fall än då det mot stiftelseavsättningen svarande beloppet kontant eller på likvärdigt sätt överförts till stiftelsen. Hade sådan överföring ej gjorts, var nämligen den verkliga innebörden av vad som skett i åtskilliga fall inte annan än att företaget beretts tillfälle att skattefritt bevara vinstmedel inom företaget till ett belopp som svarade mot en skuld till stiftelsen om vilkens infriande vid något framtida tillfälle intet kunde med visshet utsägas. Det var fullt klart att en avdragsrätt vid taxeringen för framtida kostnader, som man, i allt fall när fråga var om antastbara pensioner, inte med bestämdhet visste om eller i vilken omfattning de verkligen uppkom, inte stod i god överensstämmelse med den principen i vår skattelagstiftning att avdragsrätt ej förelåg för framtida kostnader.

Kommittén framhåller härefter, att utifrån nu angivna synpunkter inte utan fog kunde hävdas att avdragsrätten borde begränsas till ett belopp, svarande mot kapitalvärdet av faktiskt konstaterbara förpliktelser av pensionskaraktär. Fråga skulle då bli om redan inträffade pensionsfall samt, framför allt, om de fall då pensionsutfästelsen var grundad på oantastbarhetsprincipen.

Sedan kommittén (s. 303) anfört vissa skäl av mera allmän räckvidd för att oantastbarheten borde gälla såsom villkor för avdragsrätt, yttrar kommittén vidare.

Det måste emellertid å andra sidan väcka vissa betänkligheter att söka lösa frågor av den art och storleksordning varom nu är tal inom ramen för en skattelagstiftning. Väl kan hävdas att skattereglerna kan bära samordnas med andra åtgärder i syfte att främja en i och för sig eftersträfvansvärd utveckling. Men innan så sker måste i andra sammanhang frågan om tjänstepensionernas oantastbarhet och därmed av teknisk och annan art sammanhängande mycket svårlösta spörsmål ha blivit föremål för ställningstagande. Läget är med andra ord för närvarande inte det att kommittén anser sig kunna framlägga något förslag om skatteregler, grundade på oantastbarhetsprincipen. Kommittén har emellertid även den uppfattningen att utvecklingen inom området för de anställdas pensionering kan motivera en omprövning av frågan i vad mån skattereglerna på ifrågavarande område bör anknytas till oantastbarhetsprincipen.

Sammanfattningsvis får kommittén därför framhålla att en strikt tillämpning

av principerna i skattelagstiftningen visserligen skulle leda till att avdrag vägrades när fråga ej är om oantastbara pensioner, men att denna ståndpunkt — som ej upprätthålles i nu gällande lagstiftning rörande stiftelseavsättningar — med hänsyn till rådande läge inte kan bli avgörande för kommitténs förslag på förevarande område.

Enligt kommitténs mening skulle emellertid en mer tillfredsställande ordning än för närvarande erhållas om rätt till avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse, inte medgavs med mindre medlen erfordrades för att trygga pensioner, som företaget var civilrättsligt förpliktadt att utbetala till den anställde, då villkoren för pensionsrätt blivit uppfyllda. Kommittén förordade därför att avdrag vid beskattningen fick åtnjutas endast för medel som erfordrades för att säkerställa pensioner grundade på bindande utfästelser. Detta villkor borde, även med hänsyn till de anställdas intresse, gälla jämväl i det fall medlen överförts kontant till stiftelsen.

För att en bindande utfästelse skulle föreligga torde, framhåller kommittén, vara erforderligt att företaget beslutat att pension under vissa villkor skulle utgå till de anställda, som berördes av beslutet, samt att dessa erhållit del av beslutet. Dessa villkor måste självfallet vara av beskaffenhet att de inte lämnade utrymme för ett godtyckligt bedömande från företagets sida huruvida pension borde utgå eller ej. Exempelvis ett sådant villkor som att vederbörande skulle »anses värdig pension» borde medföra att utfästelsen bedömdes såsom varande av inte bindande karaktär. Enligt kommitténs förslag (s. 304) skulle utfästelsen anknyta till pensionsbestämmelser, som gällde för företagets anställda.

Kommittén föreslår vidare (s. 305), att sedvänja inte längre skulle få åberopas som grund för yrkande om avdrag för avsättning till pensionsstiftelse. Enligt förslaget skall dock övergångsvis avdrag alltså få åtnjutas för att säkerställa pensioner som redan börjat utgå i enlighet med en inom företaget rådande sedvänja. Kommittén framhåller att, även om enligt kommitténs förslag sedvänja inte längre fick åberopas, detta inte syntes behöva medföra försämrade möjligheter att genom avsättningar trygga frivilliga ålderspensioner, då såsom pensionsutfästelse alltså borde godtagas även sådan utfästelse, som var förenad med villkor att pensionen utgavs endast i den mån stiftelsens medel därtill förslog.

Anställda som må avses med stiftelseavsättning. Kommittén framhåller till en början att, då kretsen av de personer, vilkas rätt till pension kunde tryggas genom avsättning till pensionsstiftelse, bestämdes av uttrycket personal, härav följde att innehavaren av en enskild firma inte kunde erhålla avdrag vid beskattningen för avsättning avseende egen pension. En viss tveksamhet hade tidigare förelegat huruvida handelsbolag och kommanditbolag kunde erhålla avdrag vid beskattningen för avsättning till tryggande av i företaget verksam delägarers pension. Då delägarers inkomst

av ett sådant bolag enligt kommunalskattelagens bestämmelser inte beskattades såsom löneinkomst och följaktligen aldrig kunde utgöra en för bolaget avdragsgill omkostnad, kunde enligt numera stadgad praxis avdrag emellertid inte erhållas för avsättning avseende delägarrens pension. Härutinnan avsåg kommittén inte att föreslå någon ändring.

I allmänhet erbjöd det inte några svårigheter att avgöra vilka som kunde anses gå in under benämningen personal. Beträffande i ett företag verksamma personer, som inte var delägare i detsamma, saknades i allmänhet anledning antaga annat än att ett rent anställningsförhållande förelåg. Annorlunda låg saken till beträffande en aktieägare eller en andelsägare, som hade anställning hos det företag, vari han var delägare. Om en sådan person genom eget eller anhörigas innehav av aktier resp. andelar i företaget hade ett avgörande inflytande över detsamma, måste uppmärksammas att han inte utnyttjade sin ställning för att kringgå beskattningsreglerna. Ett sådant kringgående kunde ske på exempelvis följande två sätt, som båda syftade till att genom förtäckt vinstutdelning undvika dubbelbeskattningen av inkomst från aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Kommittén anför härom.

Den ena möjligheten är att delägaren formellt ehuru inte reellt är anställd hos företaget och uttager företags vinst i form av lön eller pension. Härigenom blir visserligen medlen beskattade när de utfaller, men den dubbelbeskattning, som bort träffa dem, undgås. Om det vid den ovannämnda prövningen kan konstateras, att delägaren inte utför ett verkligt arbete hos företaget utan endast innehar en skenanställning, skall vederbörande givetvis betraktas såsom inte anställd och avdrag vägras för avsättning avseende pension till honom.

Även om delägaren utför ett verkligt arbete hos företaget, som kan motivera att han erhåller viss pension, har han möjlighet att bereda sig förtäckt vinstutdelning genom att tillförsäkra sig en oskäligt stor pension. Det torde visserligen vara möjligt för taxeringsmyndigheterna att, om den utfästa pensionen inte står i någon rimlig proportion till vare sig utfört arbete eller åtnjuten lön, vägra avdrag för den del av en avsättning till pensionsstiftelse, som kan anses syfta till förtäckt vinstutdelning. Möjligheten att med framgång hävda att en till en företagsledare, som nedlägger hela sin arbetskraft hos företaget, utfäst pension överstiger vad som normalt bort utgå, torde emellertid merendels vara liten. Hinder föreligger ej heller för en huvuddelägare i familjeföretag att till sig utfästa en mycket hög lön (som ju inte nödvändigt behöver tagas ut) i förhållande till vilken den utfästa pensionen kan framstå som fullt skälig.

Då vad under utredningen förekommit hade gett vid handen att bestämmelserna rörande pensionsstiftelser missbrukats eller kunde befaras komma att missbrukas av företag av typen familjebolag i en omfattning, som inte var godtagbar, säger sig kommittén ha övervägt, vilka åtgärder som kunde vidtagas för att förhindra sådant missbruk. Det hade därvid synts kommittén mest tilltalande om familjeföretag kunde medgivnas avdrag för avsättning till pensionsstiftelse till tryggande av pension till huvuddelägare, som verkligen utförde arbete i företaget, i likhet med vad fallet var be-

träffande övrig personal. Detta borde emellertid medgivas endast under förutsättning att löneuttagen varit skäliga och att avsättningen avsåg en med hänsyn till förhållandena rimlig pension.

Kommittén har vid prövningen av denna fråga övervägt huruvida densamma skulle kunna lösas enligt något av följande två alternativ (s. 307—309).

Det ena alternativet innebar i huvudsak att vid avdragsbeloppets beräkning hänsyn skulle få tagas endast till ett visst maximerat pensionsbelopp. Det andra av kommittén undersökta alternativet gick i princip ut på att avdrag för avsättning till trygghande av pension till huvuddelägare i familjeföretag skulle medgivas endast under förutsättning, att avsättningen stod i viss relation till avsättning, som avsåg pensionering av andra anställda inom företaget.

Efter en närmare diskussion av nämnda alternativ framhåller kommittén, att enligt dess mening övervägande skäl talade för att intet av de framförda alternativen borde läggas till grund för lagstiftning. Främsta anledning härtil var, att intet av alternativen erbjöd erforderlig trygghet för att de avsatta medlen kom att användas för sitt ändamål. Givetvis skulle detta krav bli uppfyllt om man för att familjeföretag överhuvudtaget skulle få rätt till avdrag för medel, som överfördes till pensionsstiftelser, satte det villkoret, att medlen överförts kontant till stiftelsen eller att betryggande säkerhet ställts. För att inte lägga hinder i vägen för lojala företag att tillfredsställande ordna pensioneringen för personalen, hade emellertid denna utväg, som framgick av vad kommittén tidigare anfört, under kommitténs överväganden avvisats. Detta resonemang måste anses tillämpligt även när fråga var om familjeföretag. Man skulle då kunna tänka sig att begränsa kravet på kontant överföring till att gälla endast de medel, som avsattes för huvuddelägarens pension i vilket fall något hinder för pensionering av övrig personal inte behövde uppstå. En sådan regel skulle dock i åtskilliga fall medföra sådana komplikationer ej blott vid beräkning av tillåten avsättning utan även när det gällde att avgöra för vilkas räkning de avsatta medlen fick tagas i anspråk, att kommittén måste avvisa ett sådant försök till lösning av frågan.

Det sagda hade bibringat kommittén den uppfattningen att det inte var möjligt att utan risk för missbruk av bestämmelserna bibehålla familjeföretagen vid rätten att vid beskattningen erhålla avdrag för medel, som överförts till pensionsstiftelse för att bereda huvuddelägare pension.

Kommittén framhåller, att en dylik begränsning i avdragsrätten inte behövde medföra några större betänkligheter. Det torde observeras att om ett familjeföretag verkligen hade för avsikt att pensionera en anställd som samtidigt var huvuddelägare i företaget, detta kunde ske genom tecknande av pensionsförsäkring, därvid premierna utgjorde för företaget avdragsgill omkostnad. Under förutsättning att huvuddelägaren reellt sett innehade

eller innehåft anställning i familjeföretaget, ägde detta vidare alltid åtnjuta avdrag för utbetalade pensionsbelopp. Slutligen anmärker kommittén att hinder självfallet inte förelåg för ägaren av ett familjeföretag att förfara på samma sätt som en enskild rörelseidkare, vilken ville trygga sin pensionering, nämligen att uttaga högre lön ur företaget och själv inbetala vid taxeringen avdragsgilla försäkringspremier.

Kommittén föreslår, att den förordade begränsningen tekniskt erhåller den lösningen att pensionsstiftelser aldrig får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare i familjeföretag. Beträffande de ytterligare skälen för denna lösning av frågan och för vissa ytterligare av kommittén i samband därmed anförda synpunkter torde få hänvisas till betänkandet (s. 311—313).

Med familjeföretag förstår kommittén, i anslutning till den i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen givna definitionen å familjebolag, aktiebolag eller ekonomisk förening, där aktierna eller andelarna till huvudsaklig del äges eller på härmed jämförligt sätt innehaves — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk eller ett fåtal fysiska personer. Kommittén anmärker, att det av uppenbara skäl inte borde ifrågakomma att i författningstexten angiva det antal delägare, som högst fick finnas för att stadgandet skulle vara tillämpligt, eller under vilka förutsättningar aktierna eller andelarna skulle anses till huvudsaklig del ägas av fysisk person. Förhandenvaron av nämnda förutsättningar måste konstateras genom prövning i varje särskilt fall. Vid denna prövning borde de grunder som gällde för tillämpningen av motsvarande stadgande i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen och på grundval härav utbildad praxis kunna tjäna till vägledning.

Med huvuddelägare förstår kommittén en hos ett familjeföretag anställd eller efterlevande till denne, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen.

Kommittén betonar, att det inte torde kunna undgås att vid den praktiska tillämpningen uppkom vissa svårigheter att avgöra om en anställd som här avsågs hade ett avgörande inflytande över företagets handlande. Kommittén anför vidare.

Då det gäller familjeföretag som äges av en enda person kommer bestämmelserna knappast att bereda några svårigheter. Mera besvärlig blir prövningen i fråga om företag, där aktierna eller andelarna är fördelade på många händer. Det kan givetvis inte möta hinder för ett familjeföretag att erhålla avdrag för stiftelse-avsättning för en anställd, som visserligen är aktie- eller andelsägare men varken genom eget eller anhörigas aktie- eller andelsinnehav dominerar bolaget. I dylikt fall finnes inte anledning antaga annat än att avsättningen verkligen avser att bereda den anställda pension. Den omständigheten att den anställda inte själv är aktie- eller andelsägare i företaget förhindrar i och för sig inte begränsningsbestämmelsens tillämplighet. Kommittén åsyftar här exempelvis det fall att en företagsledare överlätit sin aktiemajoritet på sina barn. Detta kan naturligtvis inte

medföra att familjeföretaget blir berättigat till avdrag för medel som överförts till stiftelse för att bereda företagsledaren pension. Vid utformningen av praxis bör den omständigheten att den anställde är direkt eller indirekt en verklig intressent i företaget och att han genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar kan bestämma företagets handlande vara avgörande.

Kommittén framhåller, att det torde få ankomma på riksskattenämnden att i samband med fastställande av deklarationsformulären avgöra om familjeföretagen — utöver de uppgifter som infordrades i och för förmögenhetsvärderingen av aktier i familjebolag — borde avfordras för avdragsyrkandets bedömning erforderliga uppgifter redan å formuläret i fråga.

Kommittén tillägger att inom kommittén uppmärksammats det fall, då en person som, utan att vara delägare i ett familjeföretag, varit där anställd och som vid ett senare tillfälle förvärvat huvudparten av aktierna eller andelarna i företaget. Hade under det tidigare skedet avsättning av företaget gjorts till pensionsstiftelse i syfte att trygga pension bl. a. just till nu ifrågavarande person kunde möjligen synas mindre tillfredsställande om någon utbetalning av stiftelsens förmögenhet inte skulle kunna ske till denne. Emellertid blev läget knappast otillfredsställande, därest — såsom torde vara det vanliga — den nye ägaren efterträdde den gamle i dennes egenskap av företagsledare och samtidigt anställde en ny person i sitt ställe. Stiftelseförmögenheten fick då trygga den sist anställdes pensionering. Skulle dylik nyanställning inte ifrågakomma, torde hinder ej möta för att stiftelsen — innan aktie- eller andelsförvärvet ägt rum — tecknade en pensionsförsäkring till förmån för den blivande ägaren av företaget. På stiftelsens styrelse ankom självfallet därvid att bevaka att andra anställdas rätt till den trygghet stiftelseförmögenheten erbjöd inte obehörigt trädde för när.

Slutligen erinrar kommittén om den möjlighet som förelåg för familjeföretag att hos riksskattenämnden inhämta bindande förhandsbesked huruvida en viss av företaget tillämnad avsättning blev avdragsgill vid taxeringen.

Begränsning i avdragsrätten för stiftelseavsättning. Kommittén erinrar om att den i kommunalskattelagen stipulerade begränsningen i avdragsrätten för stiftelseavsättning innebar, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgick till men ej översteg värdet av gjorda pensionsutfästelser (det s. k. kommunalskattetaket). Avdrag kunde följaktligen ske på en gång för hela kapitalvärdet av pensionsutfästelserna, alltså även i den mån kostnaderna belöpte på framtiden.

Därefter anföres, att sagda mycket vidsträckta avdragsrätt för stiftelseavsättningar emellertid hade, som redan förut framhållits, ansetts ingiva betänkligheter, nämligen med hänsyn till att företagen i högkonjunkturlägen kunde stärka sin likviditet vilket i sin tur underlättade investeringar.

I tider, då statsmakterna funnit nödvändigt att, i syfte att vinna samhälls-ekonomisk balans, föra en restriktiv kredit- och investeringspolitik, hade därför inskränkningar gjorts i rätten till avdrag för stiftelseavsättningar.

Den tillfälliga begränsning i avdragsrätten, som sålunda gällt sedan 1951, innebar i korthet, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgick till högst värdet av pensionsskulden (det s. k. investeringsskattetaket). Avdrag fick alltså ske med belopp, som erfordrades för att stiftelsens förmögenhet skulle motsvara de kostnader för pensionering av anställda, som belöpte på beskattningsåret och tidigare år. Avdrag medgavs däremot inte för kostnader som belöpte på framtiden.

Kommittén framhåller härafter att, om kommunalskattelagens regler även framdeles skulle gälla, man i speciella lägen fick räkna med fortsatta tillfälliga ingripanden. Då stiftelseavsättningarna med hänsyn till den väntade kraftiga utvecklingen av tjänstepensioneringen torde komma att uppgå till väsentligt högre belopp än för närvarande, kunde framdeles av konjunkturpolitiska skäl framstå som än mer angeläget med sådana tillfälliga ingrepp.

Enligt kommitténs mening (s. 316) kunde de konjunkturpolitiska synpunkterna, som kommittén enligt direktiven i första hand hade att beakta, inte anses bli tillräckligt tillgodosedda genom en särskild lagstiftning, avsedd att tillgripas i tider då de totala investeringarna tenderade att överstiga tillgängliga resurser. I valet mellan en sådan särskild lagstiftning och en permanent begränsning i avdragsrätten måste de konjunkturpolitiska synpunkterna anses tala för det senare alternativet. För sistnämnda alternativ talade dessutom det förhållandet, att något i princip godtagbart krav på rätt att till stiftelsen avsätta ett större belopp än pensionsskulden inte kunde resas, då företaget redan härigenom fått täckning för sina förpliktelser på grund av utfästelsen, bedömt på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång (s. 317). Huruvida utfästelsen efter denna tidpunkt kom att medföra ytterligare behov av avsättning kunde vid beskattningsårets utgång inte överblickas; den anställde kunde sluta sin anställning eller avlida. Möjligen kunde det anföras, att ett behov att till stiftelsen överföra medel, som uppbringade förmögenheten till högre belopp än pensionsskulden, låg däri, att företagen borde beredas så liberala avsättningsmöjligheter under goda vinstår att de på förhand kunde till viss del täcka kommande förpliktelser. Ett sådant resonemang var emellertid inte invändningsfritt. Det fanns knappast skäl att från rent skattemässiga synpunkter beträffande pensionsutgifter medge en rätt till fondering för framtida kostnader.

Nu nämnda från skattemässiga synpunkter gjorda överväganden och det av konjunkturpolitiska skäl föranledda behovet av en begränsning i avdragsrätten motiverade närmast, yttrar kommittén, en permanent bestämelse av den innebörden, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stif-

telsens förmögenhet exakt motsvarade pensionsskulden. En sådan föreskrift skulle emellertid i tillämpningen bli alltför komplicerad och betungande bl. a. med hänsyn till att den förutsatte att företag, som yrkade avdrag för stiftelseavsättning — i allt fall då stiftelseförmögenheten närmade sig pensionsskulden — alltid lät upprätta och till beskattningsmyndigheten ingiva en försäkringsteknisk beräkning av pensionsskulden.

För det syfte, som kommittén velat nå med en begränsning i avdragsrätten, var det tillräckligt, framhåller kommittén, att såsom ett mått på tillåten avsättning tillämpa en mera approximativ beräkning av pensionskulden. Därvid borde en enkel schablonmetod komma i fråga. Vid valet av en sådan metod föll det sig naturligt att i första hand överväga huruvida inte det s. k. investeringsskattetaket utgjorde en tillfredsställande lösning. Även investeringsskattetaket fordrade en i viss mån försäkringsteknisk utredning men den kunde i många fall med ledning av enkla tabeller verkställas av företagen själva. Mot metoden hade emellertid en del invändningar riktats. Det hade sålunda framhållits, att bestämmelsens begränsande effekt i viss mån varit otillräcklig. Från andra håll hade å andra sidan anmärkts, att en avsättning upp till investeringsskattetaket inte tillgodosåg berättigade anspråk på fondering för pensioneringsändamål. I anledning härav hade kommittén låtit verkställa en undersökning av sagda bestämmelser från huvudsakligen försäkringsmässiga synpunkter.

Beträffande denna undersökning, som utförts av försäkringsaktuarien fil. lic. E. Hahr och docenten i försäkringsmatematik och matematisk statistik vid Stockholms högskola C.-O. Segerdahl, torde jag få i huvudsak hänvisa till den i betänkandet lämnade redogörelsen (s. 318—324). Följande må dock här återgivas.

Undersökningen har gått ut på en jämförelse i olika fall mellan, å ena sidan, den avsättning, som rymmes inom investeringsskattetaket, och, å andra sidan, den försäkringstekniska reserv, som skulle erfordras vid en pensionsförsäkring. Till grund för beräkningarna har legat dels tre av Hahr och Segerdahl konstruerade teoretiska fall och dels personalplanerna för ett antal existerande företag.

De av Hahr och Segerdahl på grundval av personalplanerna för existerande företag utförda beräkningarna, som i detta sammanhang torde vara av det största intresset, visar bl. a. följande.

I ett relativt nystartat företag, där antalet anställda var omkring 130, varav 20 procent kvinnor, låg investeringsskattetaket 92 procent över pensionsskulden, d. v. s. kvoten mellan investeringsskattetak och pensionsskuld var 1,92. Beräknat enbart för kvinnorna uppgick procenttalet till 43. Medelanställningsåldern var 30,7 år. — I ett annat företag, 25—30 år gammalt, utgjorde kvoten mellan investeringsskattetak och pensionsskuld 1,47. Vid beräkningen har medtagits omkring 130 anställda (jämte ett tiotal pensionärer), varav omkring 100 kvinnor. Medelanställningsåldern var

30,6 år. — I ett äldre företag med 40 manliga anställda (jänte tre pensionärer) blev kvoten 1,35. Medelanställningsåldern utgjorde 24,3 år.

Hahr och Segerdahl anmärker, att de anställda i de undersökta fallen erhållit generella löneförhöjningar, föranledda av de senaste årens pensionvärdeförsämring. Dessa höjningar hade ej oväsentligt bidragit till att höja kvoterna.

Kommittén framhåller, att det givetvis var vanskligt att göra generella uttalanden grundade på vad undersökningen av ett fåtal företag visade. Med stöd av de gjorda beräkningarna i ett antal faktiska fall hade emellertid kommittén ansett sig kunna draga den slutsatsen, att för företag med ett normalt sammansatt personalbestånd en avdragsrätt intill investeringskattetaket väl täckte de skulder, som kunde anses åvila företagen vid avsättningstillfället på grund av gjorda pensionsåtaganden. Avdragsrätten torde i dylika fall i själva verket gå långt utöver vad som erfordrades för nämnda ändamål. Även om personalbeståndet var mindre normalt sammansatt torde avdragsrätten vara helt tillfyllest.

Härutöver anför kommittén följande.

Kommittén får erinra om att reglerna rörande beräkningen av investeringskattetaket är mycket förmånligt utformade i det hänseendet, att var och en, för vilken pensionsutfästelse gäller, skall vid beräkningen av »taket» anses ha varit anställd i företaget från det han fyllde 25 år, ehuru anställningsåldern inte sällan är högre. Därjämte förutsattes att den anställde, oavsett vilken ålder och lön han hade vid det aktuella beskattningsårets utgång, åtnjutit sina nuvarande löneförmåner från det han var 25 år.

Vidare är den faktiska marginalen mellan investeringsskattetaket och pensionskulden av följande anledning långt större än vad de av Hahr och Segerdahl gjorda beräkningarna visar. Som flera gånger berörts avser huvudparten pensionsutfästelser allenast antastbara pensioner. Det oaktat sker beräkningen av investeringsskattetaket som om fråga var om genomgående oantastbara pensioner. Någon hänsyn tages alltså inte till det förhållandet, att ett visst antal anställda — varierande från företag till företag — erfarenhetsmässigt slutar sin anställning innan pensionsrätt inträtt.

I detta sammanhang kan tilläggas, att den försäkringstekniska uträkningen i övrigt av investeringsskattetaket ofta torde ske med tillämpning av de av Kungl. Maj:t fastställda grunderna för livförsäkringsbolagens avgifter och reserver. I den mån detta beräkningssätt godtages i praxis följer härav, med hänsyn till den låga räntefoten, en ytterligare förmån för de skattskyldiga. Å andra sidan kan beräkningsgrunderna i nu förevarande hänseende bli mindre förmånliga för pensionsstiftelser med litet antal pensionsberättigade, nämligen med hänsyn till att dessa grunder bestämts med utgångspunkt från försäkringsbolag med stort antal försäkringstagare och beträffande vilka en betryggande riskfördelning alltså föreligger.

Det anförda torde visa, anför kommittén vidare, att ett visst fog låg i den framförda uppfattningen, att investeringsskattetaket i många fall medgav omotiverat stora avsättningar. För att uppnå bättre överensstämmelse mel-

lan »tak» och pensionsskuld hade därför inom kommittén framförts tanken, att vid beräkningen skulle tillämpas en högre medelanställningsålder än 25 år. En sådan ytterligare skärpning måste emellertid vägas mot företagets och de anställdas intresse av att företagen bereddes möjligheter att under goda vinstår göra större avsättningar. Som Hahr och Segerdahl betonat skulle en höjning av medelanställningsåldern även medföra risk för att »taket» i vissa lägen skulle komma att understiga pensionsskulden. Enligt kommitténs mening talade därför starka skäl för att i detta avseende bibehålla reglerna för investeringsskattetaket.

Då bestämmelserna för beräkning av investeringsskattetaket var enkla i tillämpningen och medgav betryggande avsättningar för företag av normalt förekommande slag förordade kommittén att avdragsrätten permanent begränsades i enlighet med dessa bestämmelser.

Kommittén tillägger, att det i vissa extrema fall var tänkbart, att en avsättning till investeringsskattetaket inte täckte pensionsskulden. Kommittén föreslår därför (s. 326), att företag som så önskade kunde få beräkna den exakta pensionsskulden enligt gängse försäkringsteknisk sed och med tillämpning av de av Kungl. Maj:t fastställda grunderna för uträkning av livförsäkringsbolagens avgifter och reserver.

Bestridandet av kostnaderna för pensioneringen. Kommittén erinrar till en början om att bildandet av en bunden stiftelse inte medförde någon ändring i bolagets skyldighet att av bolagets medel bestrida löpande pensionsutgifter. Bolaget ägde av stiftelsens förmögenhet gottgöra sig ersättning för direkta pensionsutgifter endast i den mån stiftelsens förmögenhet översteg pensionsreserven. Detta hängde samman med de bundna stiftelsernas karaktär av fondbildning, som vid bolagets konkurs o. dyl. skulle i görligaste mån trygga de anställdas pensionsrätt.

Enligt kommitténs uppfattning borde även en fri pensionsstiftelse i princip konstrueras som en garanti för tryggnad av de pensionsutfästelser, som lämnats av företaget. I den mån så skedde kunde teoretiskt hävdas att hinder ej borde föreligga för företaget att, intill dess stiftelsens förmögenhet uppgick till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden, direkt bestrida aktuella pensionsutgifter och åtnjuta avdrag härför vid beskattningen. I den mån sådan direkt utbetalning skedde nedbringades emellertid skulden enligt pensionsutfästelserna, vilket i sin tur påverkade tillåten gräns för stiftelseavsättning i sänkande riktning. Ehuru det alltså borde vara företaget som av sina medel bestred de aktuella pensionsutgifterna, borde enligt kommitténs mening någon tvingande föreskrift härom inte komma i fråga. Enligt vad kommittén erfarit torde nämligen åtskilliga pensionsstiftelser finnas, som själva gjort utfästelser och utbetalade pensioner. Det torde inte kunna ifrågakomma att vägra avdrag för avsättningar till dessa stiftelser.

Vidare borde inte uppställas hinder mot att under år, då företagens ställning inte medgivit att bestrida de löpande pensionsutgifterna, stiftelsens förmögenhet tillfälligt fick — i den mån detta var förenligt med villkoren vid stiftelsebildningen — användas för dylika utgifter. För löpande pensionsutgifter, som utbetalats av stiftelsens kapital eller av stiftelsen gottgjorts företaget på annat sätt, kunde företaget givetvis inte åtnjuta avdrag vid beskattningen.

Kontrollföreskrifter m. m. Enligt kommitténs mening fordrades för att stiftelseformen inte skulle utnyttjas för att uppnå inte avsedda skattelättnader, förutom bestämmelser som reglerade omfattningen av rätten till avdrag för avsättningar till stiftelsen, även kontroll över att avsatta medel utnyttjades för avsett ändamål.

Kommittén erinrar om att sådan kontroll redan ägde rum beträffande de bundna pensionsstiftelserna, vilka obligatoriskt skulle registreras och stå under tillsyn av riksförsäkringsanstalten. Då den granskning, som utövades av tillsynsmyndigheten, innebar en betryggande kontroll över att stiftelsens förmögenhet inte användes för annat än avsett ändamål, bortsåg kommittén i det följande från de bundna stiftelserna.

Sedan kommittén framhållit, att i fråga om de fria pensionsstiftelserna däremot inte fanns några under alla förhållanden bindande kontrollföreskrifter, yttrar kommittén bl. a. följande.

Visserligen sker en viss kontroll av taxeringsmyndigheterna, men detta är fallet endast i den mån dessa myndigheter har att taga befattning med stiftelserna. Då avdrag för avsättning yrkas första gången, granskas regelmässigt huruvida sådana förhållanden i fråga om stiftelsen och för denna gällande stadgar föreligger, att avdrag kan medgivas. Men sedan avdrag medgivits, torde i stort sett dessa stiftelser vara utan någon kontroll från taxeringsmyndigheternas sida. I regel torde vid senare avsättningar till stiftelserna inte undersökas huruvida ändring i pensionsstadgarna vidtagits. Inte heller torde förekomma någon kontroll över att de avsatta medlen användes eller kommer till användning för sitt ändamål.

Det sagda visar ovedersägligen att det föreligger behov av offentlig kontroll över de fria pensionsstiftelserna. Visserligen kan möjligen invändas att frågan om en dylik kontroll ligger utanför skattelagstiftningens ram. Men å andra sidan måste från det allmännas sida resas krav på garanti för att de medel, som skattefritt får avsättas till pensionsstiftelse, kommer till användning för pensionering. Utan sådan garanti borde avdrag vid taxeringen rätteligen ej medges. Uppenbart är vidare att de anställda har ett betydande intresse av att en sådan kontroll kommer till stånd. I övertvägande antalet svar å kommitténs rundskrivelse till landskamrerarna har också uttalats den uppfattningen, att de fria pensionsstiftelserna bör ställas under tillsyn.

Härtill fogar kommittén att vid bedömandet av frågan om tillsyn över fria pensionsstiftelser det jämväl borde beaktas att inga möjligheter för närvarande fanns till ingripande mot missbruk av stiftelsemedlen.

Kommittén framhåller att den övervägt om tillsynen över stiftelserna borde åligga central myndighet, något som skulle medföra vissa fördelar bl. a. i fråga om möjligheten att erhålla en likformig behandling av likartade frågor. Å andra sidan hade kommittén funnit det ligga utanför dess uppdrag att söka utforma bestämmelser, som i mera väsentliga hänseenden föll utom ramen för en skattelagstiftning. Ej heller torde det kunna komma i fråga att i skattelagstiftningen införa dylika kontrollföreskrifter. För kommittén hade med hänsyn till det sagda inte stått annat alternativ öppet än att så utforma skattereglerna att de fria pensionsstiftelserna de facto bringades in under länsstyrelsens tillsyn enligt 1929 års tillsynslag. Kommittén förordade alltså att såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till fri pensionsstiftelse skulle gälla att stiftelsen stod under tillsyn enligt 1929 års lag (s. 330, 331).

Kommittén framhåller, att med hänsyn till svårigheterna att avgöra om en fri pensionsstiftelse kommit till stånd det framstod såsom mindre lämpligt att prövningen av denna fråga skulle åligga taxeringsmyndigheterna, som i regel saknade erforderlig förtrogenhet med dessa spörsmål. Enligt kommitténs mening var det därför angeläget att denna prövning överflyttades på tillsynsmyndigheten. Detta syfte skulle uppnås om i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen såsom förutsättning för att en fri pensionsstiftelse i skattelagarnas mening förelåg ytterligare föreskrevs det villkoret, att stiftelsen skulle stå under tillsyn enligt 1929 års tillsynslag. Att länsstyrelsen funnit en anmäld pensionsstiftelse böra stå under tillsyn enligt tillsynslagen, fritog givetvis inte taxeringsmyndigheterna från att kontrollera att de i kommunalskattelagen stadgade särskilda förutsättningarna för avdragsrätt förelåg.

Kommittén påpekar att avgörande för omfattningen och beskaffenheten av länsstyrelsernas tillsyn blev bestämmelserna i 1929 års tillsynslag. I anslutning härtill har kommittén gjort vissa uttalanden berörande hithörande spörsmål. Beträffande vad kommittén sålunda anfört torde jag få hänvisa till betänkandet (s. 332—334).

Såsom ytterligare villkor för förhandenvaron av en fri pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening föreslår kommittén skall gälla, att stiftelsens stadgar fastställts av länsstyrelsen. Förslaget har tillkommit för att bereda länsstyrelsen möjlighet att vid stiftelsens tillkomst utöva inflytande över stadgarnas utformning (s. 334).

Enligt gällande bestämmelser i kommunalskattelagen skall vid stiftelsens upplösning återstående medel användas för pensionering eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål. Kommittén anmärker att, så länge en stiftelse hade medel, det emellertid inte torde finnas någon möjlighet att upplösa densamma. Det var därför tänkbart att det kunde komma att bestå pensionsstiftelser, som visserligen hade medel men som inte hade någon uppgift att fylla, emedan några pensionsberättigade inte längre fanns.

Något bärande skäl för att dylika stiftelser skulle bestå syntes inte föreligga. Kommittén förordade därför att stiftelsens återstående medel skulle användas till pensionering på grund av tjänst eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål, förutom vid stiftelsens upplösning, jämväl då det inte längre fanns någon, vars rätt till pension skulle tillgodoses av stiftelsen. Kommittén åsyftade därvid inte sådana fall, då stiftarföretaget tillfälligtvis inte hade någon pensionär eller någon för vilken gällde utfästelse om framtida pension.

Som ett led i kontrollen av de fria pensionsstiftelsernas verksamhet hade kommittén enligt vad därefter anföres övervägt huruvida såsom villkor för avdragsrätt borde gälla, att de anställda, som avsågs med stiftelsen, var representerade i stiftelsens styrelse (s. 335—337).

Ehuru det enligt kommitténs mening från såväl det allmännas som personalens sida framstod såsom ett berättigat önskemål att personalen var representerad i stiftelsestyrelsen, hade kommittén inte ansett det vara förenligt med kommitténs uppdrag att utarbeta regler för en dylik representation; ett förslag i sådan riktning skulle i huvudsak falla utom ramen för en skattelagstiftning.

Kommittén tillägger, att den omständigheten huruvida de anställda var representerade i stiftelsestyrelsen eller inte, emellertid borde utgöra ett betydelsefullt moment vid taxeringsmyndigheternas prövning av huruvida till stiftelse avsatta medel avsågs skola användas för pensionering och sålunda medföra avdragsrätt. Företag, som verkligen avsåg att trygga de anställdas pensioner genom stiftelseavsättning, borde därför lämpligen betyga detta genom att låta i styrelsen för stiftelsen ingå representanter för den av pensioneringen berörda personalen.

Övergångsbestämmelser. Kommittén föreslår, att de förordade bestämmelserna rörande rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelser tillämpas från och med beskattningsåret 1955.

Kommittén har tagit under övervägande vilka särskilda bestämmelser, som bör meddelas i avseende å de vid den nya lagstiftningens ikraftträdande befintliga pensionsstiftelserna. Ett särskilt problem erbjöd därvid, framhåller kommittén, frågan hur sådana äldre pensionsstiftelser, som inte uppfyllde de formella förutsättningarna för avdragsrätt enligt den av kommittén förordade lagstiftningen, skulle kunna inpassas under de nya bestämmelserna (s. 337—339).

En lösning som utan vidare erbjöd sig var självfallet att företag med äldre pensionsstiftelse bildade en ny sådan i enlighet med kommunalskattelagens bestämmelser. Från företagets och även de anställdas synpunkt var

detta emellertid inte en tillfredsställande anordning. Förutom en komplicering av förvaltningen skulle med denna anordning följa svårigheter att avgöra vilka anställdas förmåner som skulle tryggas genom den ena eller andra stiftelseförmögenheten. Härtill kom den komplicering som följde av att man vid beräkning av högsta avdragsgilla avsättning till den nya stiftelsen måste beakta den äldre stiftelsens förmögenhet.

Även om kommittén inte ville uppställa något hinder för företagen att på sist antytt sätt lösa frågan, hade kommittén funnit det angeläget att anvisa en annan möjlighet. Kommittén förordade att beträffande nu ifrågasvarande äldre pensionsstiftelser skulle såsom en särskild förutsättning för avdragsrätt gälla att det företag, som yrkade avdrag vid taxeringen, vid sin deklaration skulle foga avskrift av ett av stiftelsens styrelse fattat beslut varav framgick att stiftelsen mottagit de vid tillfället i fråga avsatta medlen under det uttryckliga förbehållet att dessa medel skulle användas för sådant ändamål som i kommunalskattelagen angavs. Nyssnämnda beslut borde bifogas deklarationen i två exemplar varav det ena tillställdes tillsynsmyndigheten genom taxeringsmyndighetens försorg.

Kommittén tillägger, att sådana äldre stiftelser med ändamål att tillgodose inte blott pension utan även annan personalvård till sin karaktär självfallet var såväl pensions- som annan personalstiftelse. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen torde få antagas att det huvudsakliga syftet med stiftelsen blev utslagsgivande.

Godtogs kommitténs förslag att pensionsstiftelse i familjebolag inte fick avse företagets ägare, uppkom beträffande åtskilliga äldre stiftelser ett problem likartat med det i det föregående behandlade. Kommittén föreslog att även denna fråga löstes efter en linje överensstämmande med den i det föregående förordade beträffande andra äldre pensionsstiftelser med ändamålsbestämning inte överensstämmande med kommunalskattelagens föreskrifter.

Därefter anföres, att det självfallet måste framstå såsom angeläget att även äldre fria pensionsstiftelser underkastades den av kommittén förordade tillsynen enligt 1929 års tillsynslag. Såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till nyssnämnda stiftelser borde därför gälla, att stiftelserna ställdes under tillsyn jämlikt nämnda lag. Stadgarna för flertalet dylika äldre stiftelser torde innehålla en föreskrift att stiftelsen skulle vara undantagen sådan tillsyn. För att stiftelse skulle kunna ställas under tillsyn krävdes följaktligen ändring av stadgarna i detta avseende. Det torde kunna antagas att något hinder merendels inte förelåg för en sådan stadgeändring. Kommittén tillägger, att det från allmän synpunkt inte borde finnas något att erinra mot att under tillsyn ställdes en sådan stiftelse där en dylik ändring i stadgarna vidtagits.

Remissyttrandena

Det helt övervägande antalet remissinstanser har i princip tillstyrkt eller lämnat utan erinran kommitténs förslag om att införa skärpta bestämmelser för rätt till avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser. Vid detta ståndpunktstagande har i flera yttranden understrukits behovet av en översyn av de bestämmelser som reglerar stiftelsernas rättsliga ställning. Några remissinstanser har dock ifrågasatt lämpligheten av eller avstyrkt en ändring helt eller delvis av de skatterättsliga reglerna rörande stiftelseavsättningar under hänvisning till nu pågående eller väntade utredningar m. m. rörande tjänstepensioneringen. Yttranden av sist angiven innebörd har avgivits av kommerskollegium, näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening, Thulebolagen, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Skånes handelskammare och handelskammaren i Gävle.

Från remissyttrandena torde följande få återgivas.

Kammarrätten förklarar sig i likhet med kommittén finna, att rätten till avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser borde närmare regleras. Kammarrätten ville emellertid framhålla, att en sådan reglering borde betraktas såsom provisorisk i avvaktan på den översyn av förevarande beskattningsregler, som syntes böra komma till stånd i samband med de i betänkandet omnämnda utredningarna.

Liknande uttalanden göres av några länsstyrelser.

Riksskattenämnden, som säger sig inte ha några principiella erinringar att göra mot kommitténs förslag i denna del, framhåller att visserligen kunde en allmän arbetarpensionering, om en sådan genomfördes, komma att i fråga om pensionsstiftelser kräva andra regler vid taxeringen än de nu föreslagna. Arbetarpensioneringen var emellertid en fråga på längre sikt, även om numera en utredning därom framlagts av Svenska arbetsgivareföreningen. I dagens läge borde frågan om en kommande pensionering av anställda inte få fördröja den skatterättsliga regleringen av nu existerande fria pensionsstiftelser.

Riksförsäkringsanstalten betonar, att man inte torde komma till rätta med samtliga de problem, som kommittén ville lösa, enbart genom en omarbetning av bestämmelserna inom beskattningsområdet. En samtidig översyn av de bestämmelser som reglerade stiftelsernas rättsliga ställning torde vara erforderlig.

Näringslivets skattedelegation framhåller bl. a., att erfarenheterna rörande verkningarna av 1950 års lagstiftning beträffande avdrag för avsättning till pensionsstiftelser inskränkte sig till taxeringen 1951. Åtskilligt talade för, såsom kommittén framhållit, att resultatet av den år 1951 igångsatta utredningen med uppdrag att utarbeta slutligt förslag till allmän

pensionsförsäkring bort avvaktas, innan översynen av skattelagstiftningens avdragsregler på ifrågavarande område ägde rum.

Härtill kom att frågan om införande av en arbetarpensionering gjorts till föremål för överläggning av arbetsmarknadens parter. Grundläggande principer för en sådan pensionering hade framlagts av Svenska arbetsgivareföreningens pensionskommitté. Något beslut förelåg inte ännu i de frågor, vartill nämnda kommitté tagit ställning. Utredningen hade dock offentliggjorts samt överlämnats till landsorganisationen.

Den skatterättsliga regleringen av pensionsstiftelserna blev av avgörande betydelse för en lycklig lösning av de utomordentligt betydelsefulla frågor, varom utredningar sålunda pågick. Delegationen hemställde därför, att man för närvarande endast lagfäste de av kommittén föreslagna kontrollföreskrifterna men lät ytterligare överväganden beträffande åtgärder på förevarande område av skattelagstiftningen anstå, så att denna kunde anpassas efter det behov, lösningen av de aktuella pensionsfrågorna kunde skapa.

I samma riktning uttalar sig *kommerskollegium*, *Sveriges redareförening*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle*.

Thulebolagen säger sig vitsorda, att det förelåg ett behov av rättslig reglering av pensionsstiftelsernas ställning och åtskilliga därmed sammanhängande frågor. *Thulebolagen* instämde också i den av kommittén uttalade åsikten att denna reglering borde föregå en översyn av avdragsreglerna. Det måste nämligen vara mindre tillfredsställande att i kommunalskattelagen nu införa regler, som måste få provisorisk karaktär, eftersom de kanske måste ändras sedan de civilrättsliga problemen blivit lösta. Det var så mycket mer betänkligt att, såsom föreslagits, införa beskattningsregler, vilka i verkligheten blev normerande för stiftelseinstitutet i materiellrättsligt hänseende. Man föregrep härigenom det ställningstagande, som borde ske på grundval av resultatet av den pågående utredningen rörande allmän pensionsförsäkring och den av riksdagen begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning och därmed sammanhängande frågor. *Thulebolagen* avstyrkte därför, att frågan om rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse och därmed sammanhängande spörsmål närmare reglerades i kommunalskattelagen, innan de fria stiftelsernas civilrättsliga ställning blivit föremål för utredning och lagstiftning.

Jag övergår härefter till att redogöra för vad remissinstanserna anfört beträffande olika detaljer i förslaget.

Kommitténs förslag att såsom villkor för avdragsrätt för av fysisk person, handels- eller kommanditibolag gjord avsättning till pensionsstiftelse skall gälla, att medlen överförts till stiftelsen kontant eller på därmed jämförligt sätt, har tillstyrkts eller i allt fall lämnats utan erinran av

samtliga över betänkandet hörda statliga myndigheter och personalorganisationer samt åtskilliga näringsorganisationer. Avstyrkande yttranden har avgivits av Sveriges lantbruksförbund, Sveriges köpmannaförening, Sveriges grossistförbund, näringslivets skattedelegation, Svensk industriförening, Svenska företagens riksförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Skånes samt Västergötlands och norra Hallands handelskammare och handelskamrarna i Gävle och Karlstad.

Ett längre gående krav på kontant överföring av medel till pensionsstiftelser än kommittén föreslagit har förordats av överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Älvsborgs och Örebro län.

Försäkringsinspektionen uttalar, att inspektionen till fullo förstod de skäl som föranlett kommittén att i ett förslag om ny permanent lagstiftning ta in en kategoriklyvning. Det förekom nämligen otvivelaktigt avsevärda olikheter mellan skilda företag i fråga om säkerheten av deras förbindelser. De skatteförmåner, som var förenade med pensionsavsättningar till stiftelser, var av sådan omfattning att samhället borde överväga vissa villkor i fråga om kvaliteten av dessa avsättningar från synpunkten av de intressen de skulle tjäna. Men en metod, som innebar diskrimination mot småföretagen såsom fallet var med den föreslagna, borde man enligt inspektionen helst inte föra in i en ny lagstiftning.

Om handelsbolag, kommanditbolag och fysiska personer i en ny permanent lagstiftning skulle förvägras rätt att annat än vid överföring av kontanter eller värdehandlingar av viss bonitet göra skatteavdrag för avsättningar till stiftelser, syntes rättvisan fordra, att enahanda villkor skulle gälla även för aktiebolag och liknande företagsbildningar. I själva verket fanns det starka allmänna skäl för en sådan regel, vilket också hade understrukits av kommittén. Å andra sidan syntes inspektionen övervägande skäl tala för att i varje fall inte nu rekommendera ett krav på överföring av kontanta medel eller liknande tillgångar såsom förutsättning för att aktiebolag och liknande företagsbildningar skulle få åtnjuta avdragsrätt för avsättningar till pensionsstiftelser.

Därefter anföres att konsekvensen av dessa synpunkter skulle närmast bli den, att handelsbolag, kommanditbolag och fysiska personer borde erhålla samma rätt som föreslagits för aktiebolag att göra avdrag för sådana överföringar till pensionsstiftelser, vilka dokumenterats genom överlämnande av skuldebrev. Emellertid kunde befaras att detta alternativ, som från rättvisesynpunkt var tilltalande, skulle kunna medföra allvarliga olägenheter. Denna senare lösning skulle nämligen i så måtto innebära en nyhet, att det därmed blev fastslaget att ifrågavarande småföretag hade en rätt, som f. n. åtminstone var tvivelaktig. Det var svårt att förutse vad verkningarna härav kunde bli. Dock var det inte uteslutet att en dylik regel kunde föranleda en rik flora av nya fria stiftelser, som, genomsnittligt sett, skulle vara vida svagare än vad som motsvarade medeltalet

för de bundna och fria stiftelser som nu fanns. Även om, som inspektionen förutsatte, vissa åtgärder vidtogs för att förstärka länsstyrelsernas personella kapacitet med hänsyn till dessa organs utvidgade tillsynsfunktion, kunde en sådan utveckling ändå i praktiken lätt föränleda, att övervakningen blev helt otillräcklig. Även med hänsyn till de förändringar på pensionsområdet, som kunde föränledas av pensionsutredningens förslag, skulle en dylik expansion framstå såsom olämplig. En ansvällning på detta område kunde eventuellt också vålla vissa olägenheter med hänsyn till den ekonomiska stabiliteten.

Någon rationell utväg ur detta dilemma syntes inte kunna anges annat än på grundval av en framtida utredning. I avvaktan på det praktiska resultatet av dels dessa överväganden och dels pensionsutredningens arbete ville inspektionen, trots betänkligheter, inte motsätta sig kommitténs förslag, som syntes ha stöd i skattemyndigheternas praktiska erfarenhet.

Sveriges köpmannaförbund anför följande.

Förslagets krav på överlämnande i form av kontanter, aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen till pensionsstiftelse för personal i enskild firma, anser sig förbundet icke kunna biträda. Dylika bestämmelser skulle eventuellt utgöra ett incitament till aktiebolagsbildning men skulle också kunna bli ett verkligt hinder för lösandet av personalens pensionsfråga. I många fall gäller det till åren kommen personal, som av hälsoskäl icke kan erhålla pension genom försäkring eller för vilken dylik pensionering skulle ställa sig orimligt dyrbar. Det är dock bättre, att pension ordnas i någon form, än att den helt uteblir. Naturligtvis bör stiftelse i enskild firma stå under tillsyn samt styrelse och stadgar för stiftelsen finnas, och de anställda vara representerade i styrelsen. Därjämte måste ordentlig redovisning och revision krävas — revision gärna genom auktoriserad revisor. Men ha alla dessa villkor uppfyllts, bör avsättning också få ske i form av skuldebrev, såvida ej den skattskyldiges ekonomiska ställning är sådan, att skuldebrevet uppenbarligen är värdelöst. Ett skuldebrev från en enskild person, som svarar med allt sitt gods, är ofta långt värdefullare än ett skuldebrev från ett aktiebolag.

Sveriges hantverks- och småindustriorganisation yttrar, att med tanke på det klart vitsordade behovet av rörelsekapital för den mindre företagsamheten och de speciella åtgärder, som tid efter annan vidtagits för att underlätta för dessa företag att täcka sitt kapitalbehov, det inte kunde vara riktigt att dessa i huvudsak mindre företag med enklare företagsformer inte skulle ha rätt att på samma sätt som aktiebolag inom rörelsen behålla det kapital som behövdes för pensionering av de anställda. Organisationen ville här förorda, att ett system utarbetades innebärande samma möjligheter för dessa företag att avsätta till pensionsstiftelser inom företagen som kommitténs förslag beredde aktiebolagen.

Liknande uttalanden göres av övriga näringsorganisationer som avstyrkt kommitténs förslag i nu förevarande del.

Som redan berörts förordar några remissinstanser en mer vidsträckt

skyldighet att kontant eller på därmed jämförligt sätt överföra medel till pensionsstiftelse.

Sålunda framhåller *överståthållarämbetet*, att företagare som verkställt avsättningar till pensionsstiftelse, finansiellt sett berett sig en förmån i förhållande till sådana, som ordnat pensionering för sina anställda genom försäkring. Från konjunkturpolitisk synpunkt skulle därför vara befogat att sterilisera så stor del av avsättningarna, som i genomsnitt motsvarade företagarnas andel vid försäkringspensionering.

Länsstyrelsen i Örebro län uttalar att, om för avdragsrätt för till pensionsstiftelse överförda medel inte fordrades kontant eller likvärdig utbetalning även för i aktiebolagsform bedrivna företag av familjebolags karaktär, det kunde befaras att rätten till pension i många fall blev illusorisk. Länsstyrelsen anför vidare.

Frestelsen för företagsledningen att i någorlunda god tid före pensionsålderns inträde avskeda personal måste ju bli stark, då härigenom uppnås att en endast med enkel revers garanterad utfästelse att utgiva pension aldrig behöver infrias. Av samma skäl bör, i motsats till vad kommittén föreslagit, varken fysisk person eller familjebolag tillerkännas rätt att låna och i rörelsen disponera medel tillhörig pensions- eller annan personalstiftelse. Tänkbart torde också vara att ordna frågan om garantien för förpliktelseernas fullgörande efter alternativa linjer. Företagarna skulle eventuellt kunna få välja mellan att antingen kontant inbetala medel till pensionsstiftelse eller att tillförsäkra sina anställda oantastbar pensionsrätt.

Mot det ovan anförda kan resas den invändningen, att företagen i regel icke torde vara benägna att definitivt avhända sig medel för pensions- och liknande ändamål och att pensionsavsättningarna sålunda skulle bli mindre omfattande än hittills. Om företagen emellertid gives möjlighet att på annat sätt, d. v. s. genom införande av en klausul om oantastbarhet, undgå sådan belastning, torde det icke behöva befaras, att sådana företag, som verkligen önska ordna sina anställdas pensionsfråga, skulle behöva avstå härifrån av likviditetsskäl. Den minskning i frekvensen i avsättningarna, som likväl möjligen kan tänkas inträda, torde ej behöva vålla betänkligheter, då pensionsavsättningar, som företagen icke anse sig vilja omgärda med tillräckliga garantier, ha föga värde för de anställda.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län, som erinrar om att länsstyrelsen tidigare ifrågasatt skyldighet att till stiftelse överföra en viss del av avsättningen i form av kontanter eller därmed jämförliga tillgångar, framhåller att vad i betänkandet anförts inte rubbade denna ståndpunkt. Någon anledning att i förevarande hänseende behandla de skilda kategorierna av företagare olika syntes inte föreligga. Möjligen skulle mindre stränga krav kunna uppställas beträffande sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka inte var »familjebolag». Att göra åtskillnad mellan fysiska personer med ordnad bokföring och familjebolag syntes däremot inte motiverat.

Endast *riksförsäkringsanstalten* har — dock endast vad beträffar bundna stiftelser — avstyrkt kommitténs förslag att såsom villkor för avdragsrätt

för av andra skattskyldiga än fysiska personer, handels- och kommanditbolag gjord stiftelseavsättning generellt skall gälla, att enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet överlämnats till stiftelsen. Riksförsäkringsanstalten erinrar om att en bunden stiftelses fordran hos stiftaren enligt gällande bestämmelser uppstod i och med att bolagsstämmas beslut att överföra medel till stiftelser i särskild ordning registrerats. Något krav på att skuldebrev utfärdats eller överlämnats till stiftelsen hade inte uppställts. Då den av kommittén föreslagna förutsättningen för avdrag för medel, som avsatts till bunden stiftelse, kom att medföra en komplicerad av dessa stiftelsers förvaltning utan att från kontrollsynpunkt något vanns, ställde sig riksförsäkringsanstalten avvisande till förslaget i vad avsåg sådana stiftelser.

I frågan huruvida för avdragsrätt bör krävas att utfästelse om pension är grundad på oantastbarhetsprincipen har endast *överståthållarämbetet* uttalat en från kommitténs förslag avvikande mening.

Sedan *överståthållarämbetet* erinrat om att kommittén, som dock i princip ansåg att oantastbarheten borde gälla såsom villkor för avdragsrätt, funnit det betänkligt att lösa frågor av den art och storleksordning, varom nu var tal inom ramen för en skattelagstiftning, anför ämbetet vidare.

Även om *överståthållarämbetet* i och för sig kan ansluta sig till vad kommittén sålunda uttalat, synes dock icke hinder böra möta att i skattelagstiftningen intaga bestämmelser om de förutsättningar under vilka avdrag vid beskattningen skall medgivas för avsättning till pensionsstiftelse. Snarare synes avsaknaden av allmänna bestämmelser på ifrågavarande område mana till viss försiktighet och böra föranleda införandet i skattelagstiftningen av restriktiva avdragsregler. Om icke ens i ett högkonjunkturläge de nuvarande avsättningarna för de anställdas pensioner kunna säkerställas, föreligger så mycket större anledning att betrakta åtminstone avsättningar för de antastbara pensionerna såsom synnerligen osäkra. Vid beskattningen bör därför enligt *överståthållarämbetets* mening avdrag icke medgivas för framtida kostnader, vilkas omfattning måste anses vara diskutabel. Den sekundära följden härav, nämligen att pensioneringen endast kommer att uppbyggas i den mån samhällsekonomin tillåter detta, kan rent av anses vara eftersträfvansvärd. Spörsmålet om pensionsfrågans lösning och den omständigheten, att de statliga pensionerna icke äro oantastbara, torde icke ha något direkt samband med förevarande beskattningsfråga. Här må även framhållas, att pensionsfrågan kan komma att lösas på sådant sätt, att företagen endast skola bidra till de anställdas pensionering. Enligt *överståthållarämbetets* mening böra skattereglerna därför redan nu utformas på grundval av oantastbarhetsprincipen, vilket ju icke hindrar en utvidgning av avdragsrätten, om pensioneringen löses efter förmånligare linjer.

Gentemot den föreslagna bestämmelsen att avdragsrätt föreligger endast för avsättningar för pensioner som är grundade på av vederbörande företag gjorda bindande utfästelser har några remissinstanser riktat erinringar. Sålunda förklarar sig *försäkringsinspektionen*, som intet hade att

erinra mot att endast avsättningar för pensioner som byggde på bindande utfästelser blev avdragsgilla vid beskattningen, vara tveksam om lämpligheten att nu i skattelagstiftningen uppställa ett krav på att pensionsutfästelserna måste ha gjorts av företaget och inte fick vara gjorda av stiftelsen. Inspektionen ville erinra om att det förekom två olika typer av fria pensionsstiftelser, nämligen dels stiftelser som övertog vederbörande företags pensioneringsverksamhet och sålunda själva gjorde pensionsutfästelser och dels stiftelser som endast skulle trygga pensioner från företaget. Den förra formen torde vara den vanligaste. Den civil- och konkursrättsliga ställningen för dessa två olika stiftelsetyper var inte fullt klar. Det torde bl. a. därför vara svårt att göra något generellt uttalande om vilken av de två typerna som var den ändamålsenligaste. Här borde dock nämnas att endast sådana stiftelser, som själva åtagit sig pensionsförpliktelser, torde kunna försätta vederbörande företag i konkurs. Med hänsyn till att rättsläget sålunda var oklart och en närmare reglering i lag av stiftelseinstitutet torde kunna väntas inom en inte alltför avlägsen framtid, syntes det försäkringsinspektionen knappast vara lämpligt att man genom bestämmelser i skatteförfattningarna nu länkade utvecklingen i en viss riktning i fråga om valet av stiftelsetyp. Inspektionen fann övervägande skäl tala för att avdragsrätt skulle finnas oberoende av om utfästelsen gjorts av vederbörande företag eller av stiftelsen.

Riksförsäkringsanstalten framhåller, att enligt 8 § pensionsstiftelselagen skulle pensionsreserven för bunden pensionsstiftelse avse inte blott utfäst utan jämväl faktiskt — d. v. s. utan stöd av utfästelse — utövad pensionering. Hit räknades periodiskt återkommande utbetalningar från vederbörande bolag till anställda efter avgång från tjänst och till efterlevande efter anställda, för såvitt inte särskilda omständigheter kunde anses föranleda till antagandet, att utbetalningarna avsågs skola pågå allenast under kortare tid. Som exempel på här avsedda periodiska utbetalningar kunde nämnas dyrtidstillägg, som beslutades med från år till år fastställda belopp att utgå å pensioner från bolaget, eller å pensioner, som från annat håll — exempelvis på grund av försäkring — tillkom förutvarande anställda eller efterlevande till sådana anställda. Med hänsyn till att pensionsstiftelses förmögenhet jämlikt samma lagrum inte fick nedbringas under belopp, som svarade mot stiftelsens pensionsreserv, kunde bolaget inte ur stiftelsen bereda sig gottgörelse för pensionsutgifter förrän stiftelseförmögenheten uppnått sådan storlek, att täckning förefanns även för kapitalvärdet av bolagets faktiskt utövade pensionering. Kommitténs förslag skulle innebära, att aktiebolag, som utövade pensionering i enlighet med vad nu sagts, inte skulle kunna erhålla skattefrihet för avsättning, som erfordrades för säkerställande av denna pensionering. En sådan ordning torde inte kunna anses tillfredsställande.

Skånes handelskammare anför.

Kommitténs förslag — — — innebär enligt handelskammarens mening en onödig och ur vissa synpunkter olämplig skärpning av kravet på utfästelsens karaktär. Särskilt när det gäller tillskott till utgående pensioner eller medgivande av pensionsrätt till sådana personalkategorier, som icke normalt bruka erhålla pension, är det förklarligt, om företagen iakttaga en viss försiktighet med att giva utfästelsen en civilrättsligt klart bindande karaktär i förhållande till varje särskild ifrågakommande befattningshavare. Det kan ligga närmare till hands att lita till sedvänja eller mera allmänt formulerade pensionsbestämmelser. — — — Den föreslagna skärpningen kan sålunda enligt handelskammarens uppfattning vara ägnad att åstadkomma en restriktiv effekt på företagens möjlighet att ordna pensionsfrågan för ytterligare grupper av anställda eller att sörja för en viss anpassning av pensionerna till penningvärdesförändringar. Handelskammaren vill därför föreslå, att den i kommunalskattelagen upptagna föreskriften i nu berörda hänseende bibehålles.

I samma riktning uttalar sig *Kooperativa förbundet*. Förbundets yttrande åberopas i sin tur av *Försäkringsanstalterna Folket och Samarbete*.

Flertalet statliga myndigheter, som avgivit yttrande över betänkandet, har tillstyrkt eller i allt fall inte anfört erinringar mot kommitténs förslag att pensionsstiftelse hos familjeföretag inte får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare. Avstyrkande yttranden har avgivits av kommerskollegium, försäkringsinspektionen, riksförsäkringsanstalten och länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Malmöhus län. Vad beträffar övriga remissinstanser har förslaget tillstyrkts eller lämnats utan erinran av Svenska sparbanksföreningen, Svenska landstingsförbundet, Svenska stadsförbundet, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk och Tjänstemännens centralorganisation.

Från remissyttrandena i denna del torde följande få här återges.

Överståthållarämbetet, som förklarar sig i princip ansluta sig till vad kommittén anfört och föreslagit i fråga om de s. k. familjebolagen, framhåller att det främst var denna företagsform som skapat förutsättningar för skatteflyktsåtgärder av olika slag. Enligt de av kommittén föreslagna bestämmelserna skulle avsättningar kunna verkställas för andra anställda än aktieägare och dessa närstående personer, vilket överståthållarämbetet fann vara en avgjord och nödvändig förbättring i förhållande till nu gällande beskattningsregler. Måhända kunde ifrågasättas införandet av en bestämmelse, som möjliggjorde pensionering av anställda aktieägare i sådana familjebolag, som helt likställt sig med de egentliga aktiebolagen, d. v. s. sådana bolag, som lämnat skälig utdelning och anpassat aktiekapitalet efter rörelsens omfattning. Härvid fick emellertid även i bolaget redovisad fordran å aktieägare och dessa närstående beaktas. Emellertid torde en dylik bestämmelse komma att medföra svåra bedömningsproblem och föranleda skattetvister. Med hänsyn härtill och då dylika familjebolag torde vara rätt fåtaliga, ville överståthållarämbetet förorda kommitténs förslag.

Länsstyrelsen i Kristianstads län uttalar, att länsstyrelsen anslöt sig till kommitténs förslag i vad avsåg mindre familjebolag. Inom företag av sådan storlek att den naturliga organisationsformen var aktiebolaget kunde det däremot i många fall verka stötande, om familjebolag med avseende å rätten till skattefri avsättning för pensioneringsändamål skulle komma i sämre ställning än i övrigt likartade företag utan anställda intressenter. Detta gällde framför allt de fall då ett flertal intressenter hade anställning hos bolaget eller då de anställda aktieägarna innehade förhållandevis ringa del av bolagets aktier. Kommitténs motiveringar härvidlag var emellertid av sådan art, att länsstyrelsen inte ansåg sig kunna föreslå någon bestämmelse som kunde undanröja sagda inadvertens.

Kooperativa förbundet säger sig vara tveksamt om inte den av kommittén i princip förordade lösningen skulle vara att föredraga, nämligen att familjeföretag inte skulle äga åtnjuta avdrag för avsättning som avsåg att bereda pension till dem som hade ett avgörande inflytande i företaget.

Av de remissinstanser som avstyrkt kommitténs förslag yttrar *riksförsäkringsanstalten* följande.

Som framgår av 1 § lagen den 18 juni 1937 om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser skall bunden pensionsstiftelse vara antingen allmän och avse alla nuvarande eller förutvarande anställda och deras efterlevande eller särskild och avse nuvarande eller förutvarande innehavare av vissa eller vissa slag av befattningar och efterlevande till sådana befattningshavare. Det torde därför enligt nuvarande civilrättsliga bestämmelser icke vara medgivet, att i samband med bildande av bunden pensionsstiftelse besluta sådan ändamålsbestämning för stiftelsen, som enligt kommitténs förslag — det tillagda stycket i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen — skall fordras för att familjebolag skall komma i åtnjutande av skattefri avsättning till densamma. Ej heller lärer möjlighet föreligga för bunden pensionsstiftelses styrelse att vid mottagande av till stiftelsen avsatta medel med bindande verkan göra förbehåll om medlens användning för annat ändamål än det i pensionsstiftelselagen angivna. Ett genomförande av kommittéförslaget i nu berört hänseende torde följaktligen medföra, att inga avsättningar från familjebolag till bunden pensionsstiftelse bleve avdragsgilla vid taxeringen. En naturlig följd skulle sannolikt bliva, att familjebolagen framdeles vid stiftelsebildning ej komme att välja den bundna stiftelseformen.

Då de bundna pensionsstiftelserna erbjuda större trygghet för de anställda än de fria stiftelserna, synes det icke rimligt att lojala familjebolag, som anordnat pensionering av sina anställda och till tryggande härav bildat bunden pensionsstiftelse, skola avstängas från möjligheten att erhålla skattefria avsättningar till stiftelsen.

Försäkringsinspektionen förklarar sig inte känna sig övertygad om lämpligheten att uppställa den av kommittén föreslagna specialregeln beträffande familjebolag. Det borde observeras att någon särskild inskränkning inte föreslogs i dessa bolags rätt att göra avdrag för löner, utgående pensioner eller pensionsförsäkringspremier för anställda huvuddelägare. Det enda villkoret för att sådan avdragsrätt skulle finnas och för att det inte

skulle anses föreligga en förtäckt vinstutdelning torde vara att förmånerna i fråga stod i rimligt förhållande till det arbete inom företagen vederbörande utförde. På motsvarande sätt fanns möjlighet att belasta räken-skapernas passivsida med en pensionsskuld motsvarande kapitalvärdet av upplupen oantastbar egenpension till huvuddelägare i familjebolag. Under nu angivna förhållanden syntes det vara föga motiverat att ställa avsättning till en pensionsstiftelse för sådan delägare i en särställning. Risken för ett kringgående av dubbelbeskattningsbestämmelserna torde inte vara större vid avsättningar till en pensionsstiftelse än vid exempelvis en pensionering genom försäkringsbolag eller understödsförening. Då enligt kommitténs förslag avdragsrätt inte fanns för avsättningar till andra stiftelser än sådana som stod under tillsyn, syntes det inte heller vara någon större risk för att stiftelseavsättningar för pensionering av huvuddelägarna i ett familjebolag i fortsättningen kom att kunna missbrukas på annat sätt. Framhållas må vidare, att familjebolagen i stor utsträckning torde utgöras av små eller medelstora företag. Såsom ovan framhållits har småföretagen ofta finansieringssvårigheter. Detta förhållande talade också för att de inte borde förhindras att lösa pensionsfrågorna för huvuddelägarna i sådana former, som tillät ett bibehållande av pensioneringskapitalet i rörelsen.

Kommitténs förslag led också av den nackdelen, att det i många enskilda fall blev oklart, huruvida nu ifrågavarande specialbestämmelse var tillämplig eller ej.

Länsstyrelsen i Malmöhus län påpekar, att med nuvarande beskattningsregler kunde ägaren av ett rörelsedrivande aktiebolag taga ut företagets hela vinst i form av lön utan att taxeringsmyndigheterna hade möjlighet att med framgång ingripa på grund av svårigheten att fastställa i vad mån lönen var rimlig i förhållande till utfört arbete. Avstod företagaren från en del av denna lön till förmån för en pensionsstiftelse, kunde detta innebära så påtagliga fördelar för företagets anställda, att hinder inte borde uppställas av skattetekniska skäl. Befarade missbruk borde kunna förhindras genom ökade befogenheter för kontrollmyndigheten.

Sveriges grossistförbund anser att kommittén inte förebragt bärande skäl för att undanta huvuddelägare i familjebolag från den rätt till pensionering via stiftelse som de äger enligt nu gällande lagstiftning. Kommitténs förslag härom grundade sig, framhåller förbundet, på de förmenta möjligheter till missbruk som kunde uppstå antingen genom att delägare endast formellt men inte reellt var anställd i företaget och uttog företagets vinst i form av lön eller pension eller genom att delägare, som aktivt arbetade i företaget, tillförsäkrade sig en oskäligt stor pension. Gällande rättspraxis hade emellertid lagt klara hinder i vägen för utnyttjande av någon av dessa möjligheter. Eventuellt skulle denna praxis kunna ytterligare stödjas genom en bestämmelse, som direkt angav maximigränsen för godtagbar pensionsförpliktelse åt huvuddelägare. En pensionering via stiftelse av huvuddel-

ägare i ett företag efter dessa riktlinjer var enligt förbundets mening ett väl så legitimt behov som motsvarande pensionering av andra anställda i företaget och förbundet kunde inte finna att kommittén anfört något verkligt motiv mot att även detta behov tillgodosågs. Vad kommittén anförde om att huvuddelägare, som verkligen hade för avsikt att pensionera sig själva, kunde göra detta genom pensionsförsäkringar vittnade om ett alltför litet hänsynstagande från kommitténs sida till frågan om företagens likviditet.

Näringslivets skattedelegation, som yttrar sig i samma riktning, framhåller att ett stadgande, överensstämmande med det kommittén föreslog, men avseende allenast sådana familjebolag, som huvudsakligen bedrev förvaltningsverksamhet, måhända kunde vara lämpligt från den synpunkten, att myndigheternas kontrollarbete därigenom skulle underlättas medan å andra sidan någon risk för nämnvärda skadeverkningar å näringslivet knappast behövde befaras.

Delegationen hemställde, att det i sista stycket punkt 6 av anvisningarna till 53 § föreslagna stadgandet måtte utgå eller givas allenast nyssnämnda begränsade räckvidd.

Sveriges köpmannaförbund säger sig finna kommitténs förslag vara en både upprörande och onödig diskriminering. Om det gällde en aktivt arbetande person, för vilken pensionen begränsats till vad som kunde anses utgöra normal pension i förhållande till utgående löneförmåner och dessa varit av rimlig storleksordning i förhållande till arbetsinsatsen, och om stiftelsen stod under tillsyn och hade en ordnad redovisning med betryggande revision, borde enligt förbundets mening hinder inte möta för aktieägare att få pension från sitt eget bolags pensionsstiftelse.

Sveriges akademikers centralorganisation anför.

» För de fria yrkesutövarna är pensioneringsfrågan ett betydelsefullt och svårlöst problem. Anledningen härtill är att med nuvarande regler angående försäkringsbolagens och understödsföreningarnas medelsplacering ingen någorlunda värdebeständig pensioneringsform står till förfogande för dem. Den fortgående inflationen har kraftigt urholkat värdet av gjorda pensionsavsättningar, varigenom en så stor osäkerhet uppstått, att det snarast är regel att den fria yrkesutövaren för sig och sin familj saknar ett rimligt pensionsskydd. Enda sättet att komma till rätta med detta problem synes vara att öppna en möjlighet till en mer värdebeständig pensionsform. Till den del pensionsförsäkringen är en ren riskförsäkring kan den dock för närvarande icke ersättas på annat sätt. Den torde däremot, till den del den utgör ett sparande, åtminstone i viss utsträckning lämpligen kunna ersättas med avsättning till en pensionsstiftelse inom den egna verksamheten.

På grund härav föreslår SACO, att avsättning till pensionsstiftelse skall kunna ske även för huvuddelägare i familjeföretag samt egna företagare. De av kommittén uttalade farhågorna för skattemissbruk synes icke motiverade, om krav uppställas på dels att pensionsstiftelsen står under länsstyrelsens tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser, dels att avdragsrätt för avsättning i här avsett fall inte skall föreligga med mindre det avsatta beloppet överförts till stiftelsen i form av kontanta medel, värdepapper eller liknande. (I praktiken torde det i

stor utsträckning bli fråga om sådana värdepapper, som kan beräknas vara relativt värdebeständiga.)

Även *Svenska företagens riksförbund* anser att enskild näringsidkare bör kunna trygga sin pensionering genom avsättningar till pensionsstiftelse.

En permanent begränsning av rätten till avdrag för avsättning i huvudsaklig överensstämmelse med nu gällande tillfälliga bestämmelser på sätt kommittén föreslagit tillstyrkes eller lämnas utan invändningar i det helt övervägande antalet yttranden. Vid detta ståndspunktstagande har i några fall framförts förslag om vissa modifikation. Avstyrkande yttranden har avgivits av kommerskollegium, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges redareförening, Kooperativa förbundet, Thulebolagen, Skånes handelskammare samt Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare.

Kammarrätten framhåller, att ett genomförande av de av kommittén föreslagna restriktivare bestämmelserna beträffande avskrivning å inventarier och värdering av varulager torde komma att medföra en tendens till ökade avsättningar till pensions- och andra personalstiftelser, även om de av kommittén nu föreslagna begränsningarna i rätten till avdrag för avsättningar till sådana stiftelser genomfördes. Kammarrätten ansåg det därför vara av stor vikt, att den föreslagna nya översynen jämförelsevis snart kom till stånd. Såsom ett provisorium ansåg kammarrätten de föreslagna begränsningarna i avsättningsrätten kunna godtagas.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län erinrar om att länsstyrelsen i annat sammanhang hävdade att avdragsmöjligheterna såvitt gällde andra företag än familjebolag borde göras så liberala som möjligt. Länsstyrelsen hade därför hyst en viss tvekan i fråga om begränsning av avdragsrätten. Den av kommittén företagna utredningen hade givit vid handen, att viss överavsättning även med de nu gällande provisoriska avdragsreglerna möjliggjorts bland annat på grund därav att avdragsrätten i tillämpningen kommit att huvudsakligen avse s. k. antastbara pensioner, innebärande att företagen fick tillgodogöra sig avdrag även för personal som slutade sin anställning innan pensionsrätt inträtt. Någon inskränkning av avdragsrätten på denna grund hade inte ifrågasatts av kommittén. Vidare borde bemärkas, att den sedan 1951 gällande provisoriska lagstiftningen innefattade en begränsning i avdragsrätten av i stort sett samma omfattning som den nu föreslagna, samt att det egentliga syftet med denna tillfälliga begränsning varit att förhindra avdrag för kostnader som belöpte på framtiden. På grund av nu anförda omständigheter hade länsstyrelsen även för sin del ansett kommittéförslaget böra accepteras i berörda hänseende.

Tjänstemännens centralorganisation framhåller, att TCO under beaktande av den i betänkandet gjorda jämförelsen mellan tillräckligheten av

det s. k. investeringsskattetaket jämfört med de belopp som enligt en beräkning av den försäkringstekniska reserven var erforderlig vid pensionsförsäkring anslöt sig till kommitténs förslag.

Överståthållarämbetet uttalar, att den av kommittén föreslagna schablonmetoden i flertalet fall torde lämna för vid marginal i förhållande till den faktiska pensionsskulden. Detta torde kunna leda till att företag, som ordnat pensionering genom försäkring och således endast hade årliga kostnader för densamma, bildade pensionsstiftelser för att komma i åtnjutande av övervärdet såsom skattefri reservering; en sådan reservering måste emellertid anses vara obehörig. Överståthållarämbetet fann det därför vara angeläget att schablonavdraget beräknades på en högre medelanställningsålder än 25 år.

Försäkringsinspektionen framhåller bl. a. att, även om investeringsskattetaket, såsom kommittén påpekat, lämnade visst utrymme för förskottsav-sättningar, vilket av flera skäl var önskvärt, detta utrymme blev mindre ju mer företagen övergick till att lämna oantastbara pensioner.

Därefter anföres att det emellertid måste hävdas, att önskemålet att överkonjunkturer inte stimulerades genom en liberal lagstiftning i detta stycke måste tillerkännas en hög prioritet. Även för företagen och för de anställda måste vidmakthållande av ekonomisk stabilitet framstå såsom ett angeläget intresse. Med hänsyn härtill syntes övervägande skäl tala för en tämligen snäv begränsning. Det borde också framhållas, att en sådan begränsning av taket kunde ge vissa företag ett incitament att överväga en utsträckning av sina pensionsanordningar till nya grupper — något som måste te sig tacknämligt med hänsyn till att stora kategorier löntagare fortfarande var i avsaknad av anordningar för sin pensionering.

Begränsningen fick dock inte drivas längre än att tillräckligt utrymme fanns för att göra avsättning för redan upplupna förpliktelser. För det övervägande flertalet fall innebar förslaget också att taket blev något högre än vad som motsvarade detta minimikrav.

För flertalet fall fanns sålunda ett visst utrymme för förtidsavsättningar. Det kunde emellertid förefalla rimligt att ännu något mera allmänt bereda visst utrymme för sådana förtidsavsättningar under goda år. Av detta skäl ville inspektionen inte motsätta sig, att taket något jämkades uppåt, förslagsvis till en nivå 10 procent högre än den av kommittén föreslagna.

Näringslivets skattedelegation, som enligt vad i det föregående berörts i första hand yrkar att lagstiftningsåtgärder på förevarande område för närvarande får anstå, yttrar.

I vad mån företagen anses böra beredas möjlighet att under goda vinstår på förband få täcka sina pensionsförpliktelser är beroende av en avvägning mellan, å ena sidan, företagens och de anställdas intresse av pensionsförpliktelsernas säkerställande och, å andra sidan, det fiskaliska intresset på kort sikt. Vid den avvägning i berörda hänseende, som låg till grund för statsmakternas år 1950 fat-

tade beslut, varigenom reglerna för beräkningen av det s. k. kommunalskattetakets fastställdes, tillerkändes intresset av pensionsförpliktelsernas säkerställande sådan prioritet, att *obegränsad* avdragsrätt medgavs för avsättningar, avsedda att på förhand täcka vid avsättningstillfället befintliga pensionsförpliktelser. Trots att frågan nu liksom för 4 år sedan gäller en permanent för normala förhållanden avsedd författning, har pendeln vid den förnyade avvägning företagsbeskattningskommittén företagit slagit så helt om, att *ingen* möjlighet principiellt ansetts böra medgivas företagen att på förhand säkerställa sina pensionsförpliktelser. Om så är, att de enligt reglerna för beräkningen av kommunalskattetakets meddelade bestämmelserna ansetts bereda så liberala avsättningsmöjligheter att fiskala och tilläventyrs även konjunkturpolitiska skäl påkallade en viss begränsning därav, synes dock gränslinjen hava bort uppdragas med större moderation. — — — Vi vilja vidare erinra om, att vid utformningen av civilrättsliga bestämmelser på förevarande område lagstiftarna funnit angeläget att genom fastställande av vissa säkerhetsmarginaler bereda pensionstagarna skydd. Sålunda stadgas i 8 § sista stycket lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser den 18 juni 1937, att vid beräkning av stiftelsens pensionsreserv det enligt försäkringstekniska grunder fastställda kapitalvärdet av pensionsförpliktelserna skall ökas med $\frac{1}{10}$. I konsekvens härmed synes under alla förhållanden åtminstone den uppmjukningen av förevarande beskattningsregler böra vidtagas, att avdragsgilla avsättningar medgivas med 110 procent av investeringsskattetakets.

Kooperativa förbundet, som granskat kommitténs förslag mot bakgrunden av det av kommittén förordade kravet på bindande utfästelse för avdragsrätt, uttalar att kommitténs förslag i och för sig måste betraktas som rimligt. Sett i sammanhang bl. a. med sociallagstiftningen tedde det sig emellertid diskutabelt. Förbundet syftade härvid främst på de konsekvenser, som inkomstprövningen inom folkpensioneringen och vissa närstående understödsformer kunde medföra. Inom många företag, även sådana med god personalvård, uteslöts lägre inkomsttagare i företagets pensioneringsplan av den anledningen, att tjänstepensionering åt dessa ofta på grund av inkomstprövningen blev oekonomisk.

Enligt kommitténs förslag kunde avsättning endast göras för pensionsavsättningar, som svarade mot gjorda bindande utfästelser. Emellertid kunde företaget genom kategoriklyvningen ådraga sig en dold pensions-skuld, för vilken avdragsgill avsättning rätteligen borde medgivas. Förmän, verkmästare, butiksföreståndare och andra arbetsledare, vilka hörde till kategorien med pensionsutfästelse, befördrades nämligen ofta till sådan befattning först vid tämligen framskriden ålder. Om hela pensionskostnaden skulle bestridas under tiden från befordran till pensionsåldern, kunde denna kostnad bli så hög, att en rekrytering bland förtjänta obefordrade försvårades. Det syntes därför vara i princip riktigt att företaget fick göra avdragsgill avsättning, som avsåg att till en normal nivå nedbringa pensionskostnaderna, när anställd, som saknade pensionsrätt eller endast hade rätt till pension med belopp, som inte föranledde minskning av folkpension, vid framskriden ålder befördrades till befattning med pensionsrätt.

Det låg i sakens natur att frågan inte gärna kunde lösas genom att som

försäkringstekniskt antagande införa »befordringsfrekvens» el. dyl. Förbundet var därför inte i stånd att anvisa någon lösning, som förenade det här uppställda önskemålet med kommitténs stränga krav. Förbundet hade emellertid den bestämda uppfattningen, att staten måste taga den konsekvensen av inkomstprövningen inom folkpensioneringen, att företagen fick erforderlig rörelsefrihet för anpassning till densamma. Det torde därför vara starkt motiverat att på ett eller annat sätt mjuka upp de av kommittén ställda kraven.

Kommerskollegium säger sig inte vilja bestrida, att förslaget kunde vara berättigat från konjunkturpolitisk synpunkt, men det kunde ifrågasättas om det socialpolitiskt sett var lämpligt att denna begränsning gjordes beständig.

Sveriges grossistförbund uttalar, att kommitténs förslag i jämförelse med kommunalskattelagens bestämmelser gick i en för de anställdas intressen klart negativ riktning. Fördelen med sistnämnda bestämmelser hade varit att företagen under särskilt goda år kunnat göra stiftelseavsättningar, som tryggt inte bara redan upplupna utan också på kommande år belöpande pensionskostnader, vilka eljest vid en eventuell försämring av företagsresultatet kanske skulle komma att förbli otäckta. Det kunde från dessa utgångspunkter starkt ifrågasättas, om den av konjunkturpolitiska skäl motiverade begränsning av taket för avsättningarna, som kommittén föreslog, över huvud taget hörde hemma i den permanenta skattelagstiftningen och om den inte i stället borde, liksom hittills, hänvisas till en temporär beredskapslagstiftning.

Även *Skånes handelskammare*, som betonar värdet av kommunalskattelagens vidsträckta avsättningsmöjligheter från resultatutjämningsynpunkt, uttalar sig i samma riktning. *Thulebolagen* förordar, därest en begränsning anses önskvärd, en förlängning av giltighetstiden av nu gällande tillfälliga bestämmelser.

Det i betänkandet gjorda uttalandet, att det förhållandet att ett företag avsatt medel till en fri pensionsstiftelse inte borde förhindra att företaget, i allt fall intill dess stiftelsens förmögenhet uppgick till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden, medgavs avdrag för direkt utbetalda pensionskostnader, har föranlett erinringar i några utlåtanden.

Överståthållarämbetet yttrar, att uttalandet inte syntes helt klarlägga avdragsrättens omfattning. Överståthållarämbetet ville här endast upptaga spørsmålet för det fall, då utfästelser gjorts av stiftelse och avsättning verkstälts till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden. Om bolaget därefter bestred årliga pensionsutgifter, innebar avsättningen till stiftelsen en fondbildning, som i verkligheten kunde vara för hög. För det fall att pensioneringen sedermera helt ordnats genom försäkring med årliga premier, som erlades av bolaget, förelåg en obehörig fondbildning, som inte

skulle kunna upplösas förrän bolaget upphört med sin verksamhet. Enligt överståthållarämbetets uppfattning borde dessa frågor ägnas ytterligare uppmärksamhet.

Länsstyrelsen i Stockholms län anmärker, att ett företag syntes ha möjlighet att kringgå bestämmelserna om maximering av avsättningar till pensionsstiftelser därigenom att rörelsen belastades med löpande pensionsutbetalningar och pensionspremier ehuru stiftelsekapitalet genom avsättningar uppnått maximalt belopp. Detta skulle kunna undvikas om en bestämmelse infördes av innebörd att pensions- och premieutbetalningar, som skulle tryggas genom stiftelsen, också skulle påföras stiftelsen vid utbetalningen.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län framhåller, att enligt länsstyrelsens mening kommitténs tillkännagivna uppfattning beträffande frågan huruvida företag, som bildade pensionsstiftelser, borde åläggas att föra samtliga pensioneringskostnader över stiftelsen, inte syntes helt övertygande. Även om en bestämmelse av sådan innebörd skulle medföra, att åtskillnad i berörda hänseende borde göras mellan bundna och fria stiftelser, torde denna omständighet inte böra föranleda större betänkligheter. Då stiftelser av den senare typen väl alltjämt kom att bli de vanligaste, skulle en föreskrift, som stadgade ett enhetligt förfaringssätt i fråga om pensioneringskostnader, för vilka avsättning skulle få ske, i vart fall underlätta granskningsarbetet.

Samtliga över betänkandet hörda remissinstanser med undantag av riksförsäkringsanstalten har tillstyrkt eller i allt fall inte riktat erinringar mot kommitténs förslag att fria pensionsstiftelser skall stå under länsstyrelsens tillsyn enligt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser. I åtskilliga yttranden uttalas emellertid tvivel om att den föreslagna tillsynen blir tillräckligt effektiv.

Riksskattenämnden förklarar sig finna det vara i hög grad erforderligt att kontroll ordnades över användningen av de fria pensionsstiftelsernas medel. Om det därvid var tillräckligt med den kontroll, som kunde åstadkommas genom länsstyrelsernas försorg i samband med tillsynen, kunde möjligen vara tveksamt. Det var dock en avgjord förbättring i jämförelse med nuvarande förhållanden, att pensionsstiftelserna obligatoriskt ställdes under tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser.

Överståthållarämbetet säger sig finna det vara synnerligen angeläget att någon form av allmän kontroll tillskapades av de i de fria pensionsstiftelserna uppsamlade betydande beloppen. Ämbetet anslöt sig därför i princip till kommitténs förslag.

Därefter anföres att vad kommittén uttalat angående omfattningen av den granskning, som länsstyrelsen jämlikt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser borde verkställa, inte föranledde någon erinran i sak från överståthållarämbetets sida. Förutsättning för att det allmänna i fråga om till-

synen över stiftelser skulle godtaga sådana former för medelsplacering som i förhållande till stiftaren godkändes såsom grundande avdragsrätt vid beskattning, var emellertid att i stiftelselagen föreskrevs att tillsynen för pensionsstiftelsernas del skulle ske efter delvis andra grunder än eljest. Den av kommittén förordade översynen av 1929 års lag kunde emellertid väntas först om ett par år föranleda ändrad lagstiftning. Därest vad kommittén i denna del föreslog skulle genomföras dessförinnan, erfordrades därför såsom ett provisorium införande i stiftelselagen av en undantagsföreskrift i fråga om kontrollen över pensionsstiftelsernas medelsplacering. Det fick tilläggas, att enligt ämbetets praxis pensionsstiftelsernas medelsplacering kontrollerades vare sig medlen utgjordes av reversfordringar å stiftaren eller av andra slag av tillgångar.

Försäkringsinspektionen erinrar om att inspektionen i tidigare sammanhang förordat en civilrättslig lagstiftning om fria pensionsstiftelser. Därvid hade inspektionen anfört, att det syntes angeläget att man övervägde frågan om att undantagslöst ställa de fria pensionsstiftelserna under tillsyn av lämplig myndighet. Försäkringsinspektionen hade sedermera förordat att tillsynen över bundna pensionsstiftelser och understödsföreningar förlades till försäkringsinspektionen, som var ett organ specialiserat på »yttre» tillsyn och inte var belastat med några administrativa huvuduppgifter som motsvarade riksförsäkringsanstaltens befattning med sjukkasseväsendet och den obligatoriska olycksfallsförsäkringen. Härigenom skulle bl. a. administrativa fördelar vinnas och samhället inom ett och samma organ erhålla en mera samlad överblick än hittills över olika förekommande privata pensionsanordningar.

Sedan försäkringsinspektionen understrukt angelägenheten av att bl. a. frågan om stiftelseformen och övervakningen av stiftelser blev utredd, framhåller inspektionen att i avvaktan på dessa överväganden och vad de kunde föranleda företagsbeskattningskommitténs direkta förslag att avdragsrätt inte skulle medges för avsättningar till en fri pensionsstiftelse med mindre stiftelsen stod under tillsyn av länsstyrelsen och fått sina stadgar fastställda av denna myndighet syntes vara utomordentligt väl motiverat. Under förutsättning att länsstyrelserna för ändamålet hade eller fick tillgång till erforderlig personell kapacitet torde härigenom garantier kunna erhållas mot missbruk av pensionsstiftelsernas tillgångar och möjlighet öppnas att snabbt sätta in rättsliga åtgärder mot dem, som var ansvariga för eventuella obehöriga transaktioner. Försäkringsinspektionen tillstyrkte därför denna del av kommitténs förslag.

Justitiekanslersämbetet yttrar, att den reglering av kontrollen som föreslagits var av provisorisk natur och såvitt justitiekanslersämbetet kunnat bedöma gav förslaget inte anledning till någon erinran. En viss tvekan hade dock yppat sig, om kontrollen möjligen gjorts alltför ingående. Det skulle nämligen vara beklagligt, om kontrollbestämmelser som måhända kunde

undvaras ledde till att företag m. fl., som eljest var intresserade av att bilda pensions- och andra personalstiftelser, underlät grunda sådana stiftelser. Justitiekanslersämbetet, som blott hade ringa kännedom om den av länsstyrelserna utövade tillsynen över stiftelser, exempelvis effektiviteten därav, och ej heller ägde någon kunskap om de synpunkter, som från näringslivets sida kunde anläggas å hithörande spörsmål, ansåg sig inte kunna göra något uttalande, i vilket eller vilka hänseenden den föreslagna kontrollen kunde mildras. Ämbetet ville emellertid förorda, att denna fråga gjordes till föremål för så allsidigt övervägande som möjligt under ärendets fortsatta beredning.

En annan fråga rörande kontrollen, som ämbetet uppmärksammat och som i någon mån hade beröring med den nyss nämnda, gällde behovet av en central instans för vägledning vid anordnandet av kontrollen och vinnandet av enhetlig tillämpning därav. Härvid kunde främjas önskemålet att framgå med försiktighet vid kontrollen.

Näringslivets skattedelegation förklarar sig intet ha att erinra mot att de fria stiftelserna, på sätt kommittén föreslog, de facto bringades in under länsstyrelsernas tillsyn enligt 1929 års tillsynslag, om ock en dylik åtgärd inte i och för sig var påkallad beträffande åtskilliga pensionsstiftelser, vilka genom sin fasta organisation, redovisning inför de pensionsberättigade och andra omständigheter torde skapa fullt tillfredsställande trygghet i berörda avseende.

Däremot syntes det ligga lika mycket i företagens och stiftelsernas som i länsstyrelsernas intresse, att den fortlöpande kontroll rörande fullföljandet av stiftelsernas ändamål beträffande varje pensionsberättigad som kommittén föreslog inte bands av stela föreskrifter och vid obligatoriska formulär utan lämpades efter det med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall föreliggande behovet. En obligatorisk skyldighet för en fast organiserad pensionsstiftelse, avseende 1 000-tals pensionsberättigade, att varje år till länsstyrelsen överlämna specifikation för envar, till vilken pensionsutbetalning skett, angående fullständigt namn, hemvist, bostadsadress och under året uppburen pensionsförmån, skulle bli förenat med betydande arbete, medan värdet från kontrollsynpunkt av en så omfattande specifikation föreföll mycket tvivelaktigt. Det torde vara praktiskt taget omöjligt att göra den till föremål för annat än en ytlig stickprovskontroll. Enligt delegationens mening syntes befogenhet böra beredas länsstyrelserna att, då skäl därtill förelåg, anordna kontrollen på annat sätt än enligt de allmänna riktlinjer, som i detta hänseende kunde bli föreskrivna. En i många fall praktisk anordning syntes vara att vederbörande befattningshavare hos länsstyrelsen, med de tidsintervaller, som i varje särskilt fall ansågs lämpliga, efter överenskommelse med stiftelsen bereddes tillfälle taga del av dess räkenskaper.

Kooperativa förbundet framhåller, att den föreslagna tillsynen i flertalet

fall visserligen torde bli alltför svag — centralisering till en i försäkringsmässiga frågor mera sakkunnig myndighet skulle av den anledningen vara att föredraga — och i andra fall vara helt onödig. Det senare gällde utan tvivel den av Kooperativa förbundet bildade Konsumentkooperationens pensionsstiftelse, vilken sannolikt var den största i landet. Den föreslagna tillsynen torde emellertid få betraktas som ett steg i rätt riktning och kunde inte vålla välskötta stiftelser sådana som den nämnda någon kännbar olägenhet. Förbundet ville understryka kommitténs önskan att den av riksdagen begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning snarast kom till stånd.

Inte heller övriga hörda näringsorganisationer har haft något att erinra mot den föreslagna tillsynen.

Riksförsäkringsanstalten, som i likhet med kommittén anser ett stort behov av kontroll av de fria pensionsstiftelserna föreligga, yttrar att med hänsyn till begränsningen av kommitténs uppdrag kommittén inte haft annat alternativ än att föreslå tillsyn av de fria pensionsstiftelserna enligt 1929 års tillsynslag. Sättet, på vilket tillsynen ordnades, var givetvis av den största betydelse och torde fordra mera ingående överväganden än dem kommittén gjort. Enligt riksförsäkringsanstaltens mening talade starka skäl för att tillsynen av de bundna och fria stiftelserna förlades till en gemensam central myndighet. Det torde ligga inte blott i det allmännas utan även i företagens och de anställdas intresse, att kontrollen av stiftelsernas förvaltning blev så långt ske kunde likformig samt att bedömandet av olika problem — bl. a. i samband med avsättning till stiftelse och användandet av stiftelsernas tillgångar — fick största möjliga enhetlighet.

Landsorganisationen i Sverige uttalar, att såsom villkor för avdragsrätt borde uppställas kravet att pensionsstiftelse hade styrelse och att de anställda var representerade i styrelsen.

Frågan om utformningen av övergångsbestämmelserna till de av kommittén föreslagna författningsändringarna har uppmärksamrats i ett flertal yttranden.

Kammarrätten framhåller, att kommittén förutsatt att beträffande äldre stiftelse med ändamål att tillgodose såväl pension som annan personalvård skattereglerna för pensionsstiftelser skulle gälla, om det huvudsakliga syftet var att bereda pension. Kammarrätten ville emellertid ifrågasätta, om inte i sådana fall en uppdelning borde ske efter en linje, överensstämmande med vad kommittén förordat beträffande äldre pensionsstiftelser, vilkas ändamålsbestämning inte överensstämde med kommunalskattelagens föreskrifter. Direkta stadganden syntes vidare erforderliga därom att rätten till avdrag för ytterligare avsättningar till äldre stiftelser skulle vara beroende av att dessa stiftelser ställdes under tillsyn.

I anledning av kommitténs uttalande att hinder inte borde föreligga för företag att, då en äldre pensionsstiftelse inte uppfyllde de föreslagna nya bestämmelserna, bilda en ny stiftelse ifrågasätter *länsstyrelsen i Väster-norrlands län*, huruvida inte möjlighet borde lämnas öppen för taxeringsmyndighet att vägra avdrag för avsättning till ny stiftelse, därest den äldre stiftelsen genom att ställas under tillsyn och genom vederbörlig försäkran av stiftelsens styrelse skulle anses fylla de i kommunalskattelagen uppställda kraven. Härigenom skulle t. ex. vinnas, att sådana stiftelser, som bl. a. avsåg pensionering av aktieägare, kom under vederbörlig kontroll.

Flera remissinstanser — däribland *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, näringslivets skattedelegation, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Thulebolagen* — anmärker att äldre stiftelser, som inte uppfyllde ändamålsbestämningen i den föreslagna nya lydelsen av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, blev oinskränkt skattskyldiga. Sålunda anför Thulebolagen.

Genom den föreslagna bestämmelsen i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen komma pensionsstiftelser, i vilkas ändamål ingår att bereda pension åt någon eller efterlevande till någon, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i familjeföretag, att falla utanför begreppet pensionsstiftelse. Detta medför, att stiftelsen blir skattskyldig till stat och kommun såsom stiftelse i allmänhet för all inkomst och dessutom till staten för förmögenhet. Då en sådan konsekvens av förslagets utformning uppenbarligen icke varit avsedd och för övrigt måste anses orimlig, torde, om förslaget i förevarande del skall genomföras, ett tillrättaläggande böra ske vid författningstextens slutliga redigering.

Riksskattenämnden, länsstyrelserna i Södermanlands, Värmlands och Jämtlands län, Sveriges grossistförbund, Sveriges lantbruksförbund och handelskammaren i Gävle påpekar behovet av bestämmelser till klarläggande av frågan i vad mån avsättning till äldre stiftelse, som avser att bereda pension jämväl till huvuddelägare, framdeles skall inverka på beräkningen av högsta tillåten avsättning enligt de nya bestämmelserna. *Grossistförbundet* framhåller sålunda, att enligt förbundets mening innebar kommitténs förslag att redan förut gjorda avsättningar för pensionering av huvuddelägare först skulle tagas i anspråk för pensionering av andra anställda innan ytterligare avsättning fick ske för dessas räkning. Då en dylik retroaktiv effekt enligt förbundets mening var förkastlig och väl knappast heller avsedd, fordrades ett klart förtydligande på den punkten. — *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anmärker, att kommittén inte vidrört problem, som torde kunna uppstå i samband med dispositionen av medel, som nu fanns hos pensionsstiftelser med avsättningar huvudsakligen för huvuddelägaren. Länsstyrelsen ansåg att kommittén inte hade bort lämna behandlingen av dessa frågor helt åsido.

Näringslivets skattedelegation yttrar följande.

Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna torde redan gjorda avsättningar få användas till skälig pension åt huvudaktieägare i enlighet med hittills gällande praxis men däremot bliva ytterligare avsättningar icke avdragsgilla, även om de utgå till fullgörande av ett mellan bolaget och huvudaktieägare träffat bindande avtal. För undvikande av uppenbart obilliga och för rättskänslan stötande verkningar av den föreslagna författningsändringen bör under alla förhållanden en sådan övergångsbestämmelse meddelas, att de avsättningar bli avdragsgilla, som erfordras för fullgörande av avtal, gällande vid författningsändringens ikraftträdande.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller, att det förhållandet att de nya bestämmelserna rörande pensionsstiftelser föreslagits träda i kraft vid 1956 års taxering inte borde få medföra, att familjebolag vid 1955 års taxering erhöi avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser med ändamål att tillgodose anställda aktieägares pensionering.

Slutligen torde få återges ett påpekande av formell natur.

I anledning av det av kommittén föreslagna stadgandet i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen att stiftelsens återstående medel skall användas på visst i anvisningarna angivet sätt, inte blott såsom för närvarande då stiftelsen upphör, utan även »då det icke längre finnes någon, vars rätt till pension på grund av tjänst skall tillgodoses av stiftelsen» yttrar *näringslivets skattedelegation* bl. a., att stadgandets ordalag uppenbarligen icke gav utrymme för den uppfattning, som i motiveringen kommit till uttryck. Även de mest tillfälliga förhållanden kunde enligt stadgandets ordalag åberopas såsom grund för dess tillämpning. En omformulering av stadgandet var enligt delegationens mening nödvändig. Det skulle exempelvis kunna kompletteras genom att man efter orden »tillgodoses av stiftelsen» tillade »och det ej heller kunde förväntas, att sådana pensionsberättigade komma att finnas».

Departementschefen

Den omständigheten att den av 1953 års riksdag begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning och därmed sammanhängande frågor inom kort kommer att igångsättas kan möjligen åberopas som ett skäl mot att nu företa en allmän översyn av bestämmelserna rörande den skatterättsliga behandlingen av avsättningar till dylika stiftelser. Även pågående utredningar rörande en allmän tjänstepensionering och inledda överläggningar mellan organisationerna för arbetsmarkadens parter beträffande arbetarpensioneringen kan med visst fog åberopas mot att i dagens läge verkställa en sådan översyn.

För egen del finner jag emellertid det nu anförda inte vara av utslagsgivande betydelse. I likhet med en härutinnan enhällig kommitté och det helt övervägande antalet remissinstanser finner jag tvärtom avgörande

skäl tala för ändrade skatteregler på förevarande område. Det är nämligen uppenbart att vid en översyn av företagsbeskattningen från konjunkturpolitisk synpunkt man inte kan lämna pensions- och övriga personalstiftelser å sido. Härtill kommer det från många håll starkt understrukna behovet av regler, som förhindrar stiftelseinstitutets utnyttjande i skatteundandragande syfte. Även den rådande tveksamheten om nuvarande bestämmelsers innebörd i betydelsefulla hänseenden talar för ändrade och i möjligaste mån klargörande regler.

Det måste även uppmärksammas, att de inledningsvis omnämnda utredningarna och överläggningarna visserligen kan, när de slutförts, komma att motivera en förnyad översyn av skattereglerna, men att det för dagen inte kan förutses när så blir fallet. Det synes mig inte försvarligt att dröja med en av andra skäl önskvärd översyn av skattereglerna av den anledningen, att en framtida utveckling kan i större eller mindre utsträckning påverka problemställningarna. Jag vill även understryka att åtskilliga av de nu föreslagna reformerna samtidigt är av beskaffenhet att skapa ökad trygghet för de anställdas berättigade krav på stiftelsemedlens utnyttjande för det avsedda ändamålet.

Slutligen må tilläggas, att därest vad jag i det följande förordat i avseende å ändrade skatteregler godtages, detta inte behöver binda den fortsatta utvecklingen. Ifrågavarande skatteregler såväl som andra kan självfallet omprövas, när anledning därtill uppkommer.

Innan jag övergår till en närmare behandling av kommittéförslaget får jag erinra om att 1950 års skattelagssakkunniga i sitt betänkande om effektivare taxering (SOU 1954: 24) föreslagit vissa åtgärder i syfte att öka kontrollen av att utbetalta stiftelsemedel blir beskattade samt av att stiftelserna i förekommande fall blir beskattade för inkomst och förmögenhet. Till dessa spörsmål får jag emellertid återkomma senare i samband med en anmälan av de skattelagssakkunnigas nämnda förslag.

Jag övergår härefter till att behandla de olika huvudpunkterna i förslaget.

Som framgår av den tidigare redogörelsen åtnjutes enligt nu gällande bestämmelser regelmässigt avdrag för stiftelseavsättning även om medlen inte överförts kontant eller på därmed jämförligt sätt till stiftelsen. Detta gäller i allt fall i fråga om avsättningar gjorda av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Kommittén har vid prövningen av frågan om formen för medelsöverföringen funnit sig kunna förorda, att stiftelseförmögenheten alltjämt skulle kunna i regel få innestå såsom fordran hos det företag som gjort avsättningen, dock endast under förutsättning att fråga var om skattskyldig beträffande vilken tvekan inte behövde råda om att skulden till stiftelsen vid behov skulle infrias. Bedömandet av sistnämnda förutsättning har kommittén på anförda skäl ansett kunna ske endast efter vissa

schematiska regler. I enlighet härmed förordas att aktiebolag och ekonomiska föreningar samt andra därmed i beskattningshänseende jämställda juridiska personer skall tillerkännas denna rätt. I fråga om fysisk person, kommandit- och handelsbolag har kommittén däremot föreslagit, att för avdragsrätt skall gälla att medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar överlämnats till stiftelsen.

Det helt övervägande antalet remissinstanser ansluter sig till kommitténs förslag i denna del. Dit hör samtliga statliga myndigheter och hörda personalorganisationer samt åtskilliga näringsorganisationer. Från några håll har dock uttalats önskemål om en ytterligare skärpning av kommittéförslaget. Andra remissinstanser åter har yrkat att samtliga skattskyldiga skulle äga avdragsrätt på samma villkor som aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Vad först angår önskemålen om en mer vidsträckt skyldighet att kontant eller på därmed jämförligt sätt överföra medel till stiftelse, synes mig övervägande skäl tala för att inte kräva sådan skyldighet av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Avsättningar till pensionsstiftelser i sådana företag sker regelmässigt — bortsett från vissa fall av avsättningar avseende huvuddelägare — i ett klart pensioneringssyfte och genomsnittligt föreligger här genom de i lag givna föreskrifterna om revision, vinstutdelning, likvidation m. m. en hög grad av trygghet för att skulden till stiftelse skall infrias. De önskemål, som från taxeringsmässiga synpunkter kan föreligga att även av aktiebolag eller ekonomiska föreningar för avdragsrätt kräva kontant överföring av medlen helt eller delvis, synes i allt fall för närvarande böra stå tillbaka för angelägenheten av att inte lägga hinder i vägen för en önskvärd utveckling av de anställdas pensionering. Det synes inte heller enligt min mening böra ifrågakomma att ställa strängare krav beträffande vissa typer av bolag eller föreningar. Jag har med det sagda inte velat göra gällande, att det inte i särskilda fall kan inträffa att även bolag och föreningar inte infriar stiftelseskulden. Att göra rätten till avdrag utan kontant överföring beroende på prövning i varje särskilt fall måste dock, som kommittén uttalat, vara uteslutet.

På anförda skäl kan jag inte biträda ett längre gående krav på kontant avsättning än kommittén förordat.

I de yttranden, i vilka förordats att för fysiska personer samt handels- och kommanditbolag borde föreligga samma förutsättningar för avdragsrätt som för aktiebolag och ekonomiska föreningar, har gjorts gällande att ett krav på överföring av medel i form av kontanter eller därmed jämförliga tillgångar skulle utgöra ett hinder för lösandet av de anställdas pensionsfråga. Köpmannaförbundet har sålunda som sin mening uttalat att, om stiftelsen ställdes under tillsyn, betryggande revision av stiftelsen ordnades och de anställda var representerade i stiftelsestyrelsen, hinder inte borde möta att medge fysiska personer samt handels- och kommanditbolag

avdrag även om blott ett skuldebrev utfärdats, såvida ej den skattskyldiges ekonomiska ställning var sådan att skuldebrevet uppenbarligen var värdelöst.

Härtill vill jag genmäla, att de skäl kommittén anfört mot att generellt medge avdragsrätt för stiftelseavsättningar, vilka dokumenterats allenast genom överlämnande av skuldebrev, enligt min mening är bärande. Här må endast erinras om att en av fysisk person bedriven verksamhet är intimt knuten till hans person; verksamheten upphör eller övergår i andra händer, när han avlider. Vid överlåtelse av verksamheten är det intet som hindrar att förvärvaren inte övertager ansvaret för de av överlåtaren ingångna förpliktelseerna. Det är också mycket vanligt att den enskilde rörelseidkaren är verksam och uttager lön i sitt företag intill sitt frånfälle. Vad beträffar handels- och kommanditbolag är gränsen mellan enskild firma och sådant bolag ofta svävande. I praktiken är det därför understundom svårt att avgöra om ett visst företag utgör enskild firma eller bolag. Exempel härpå utgör det fall, då ett handelsbolag i verkligheten övergår till att bli enskild firma i samband med att bolagsdelägare avgår. Någon egentlig skillnad förefinnes inte mellan en enskild rörelseidkare och två eller flera i handelsbolagets form samarbetande fysiska personer. Med hänsyn till de förmåner, som är förenade med stiftelseavsättningar från skattesynpunkt, måste det allmänna ha krav på att de gjorda avsättningarna i största möjliga utsträckning verkligen kommer till användning för avsett ändamål. Jag delar också försäkringsinspektionens mening, att en stadgad rätt för förevarande skattskyldiga att åtnjuta avdrag för avsättning mot allenast en revers kan föranleda en rik flora av nya stiftelser, som genomsnittligt sett är vida svagare än medeltalet av nu befintliga stiftelser; en sådan utveckling skulle inte främja de anställdas intresse och är inte heller önskvärd från konjunkturpolitisk synpunkt.

Det är inte heller en framkomlig väg att, som köpmannaförbundet synes förutsätta, låta avdragsrätten i förevarande avseende vara beroende på prövning i varje särskilt fall. Jag vill tillägga, att även om stiftelse ställes under tillsyn m. m., såsom förutsattes i köpmannaförbundets yttrande, detta på intet vis ökar garantin för att ett till stiftelse överlämnat skuldebrev utgör en verklig förmögenhetsöverflyttning. I vad mån så är fallet, är helt beroende på den skattskyldiges framtida ekonomiska ställning. Ett bedömande härav ligger utom ramen för det möjliga.

I anledning av den från vissa näringsorganisationer framförda invändningen att kommitténs nu förevarande förslag ställer vissa företag sämre än andra från ren kapitalförsörjningssynpunkt, vill jag endast framhålla, att rätten till avdrag för stiftelseavsättningar måste i första hand bedömas som en fråga på pensioneringsplanet och inte som en möjlighet att skattefritt bevara vinstmedel inom företagen. Därtill kommer att, som kommittén påpekat, medlen inte definitivt undandragas de berörda företagen;

dessas har alltid möjlighet att genom lån mot betryggande säkerhet disponera stiftelseförmögenheten i verksamheten.

Av det sagda framgår, att jag inte anser mig böra biträda förslaget att i nu förevarande avseende jämställa fysiska personer samt handels- och kommanditbolag med aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I anledning av länsstyrelsens i Örebro län förslag att företagen alternativt skulle få välja mellan att antingen kontant inbetala medlen till stiftelsen eller att tillförsäkra de anställda oantastbar pensionsrätt, får jag anföra. Om det senare alternativet väljes, skulle visserligen därmed följa större säkerhet för att de anställda får ut sin pension eller den på anställningstiden belöpande pensionen, dock endast om stiftelsen verkligen disponerar över häremot svarande medel vid den aktuella tidpunkten. Skulle förmögenheten utgöras endast av en revers på stiftarföretaget, kan den omständigheten att pensionsrätten är oantastbar inte i och för sig skapa större trygghet för att rätten till pension verkligen infrias.

Av det anförda framgår att jag biträder vad kommittén förordat.

Kommitténs förslag att i det fall, då till stiftelse avsatta medel skall inestå såsom fordran hos det avsättande företaget, såsom villkor för avdragsrätt skall gälla att enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet överlämnats till stiftelsen har avstyrkts av riksförsäkringsanstalten under hänvisning till att en bunden stiftelses fordran hos stiftaren enligt gällande bestämmelser uppstår i och med att bolagsstämmas beslut att överföra medel till stiftelsen i särskild ordning registreras. Enligt riksförsäkringsanstaltens mening skulle därför förslaget endast komplicera de bundna stiftelsernas förvaltning utan att något vanns från kontrollsynpunkt.

I anledning härav får jag anföra följande.

Det är riktigt, att sedan bunden stiftelse registrerats en stiftelses fordran gentemot stiftaren uppkommer då denne beslutar överföring av medel till stiftelsen. Något krav på kontantöverföring eller överlämnande av skuldebrev uppställas däremot inte i 1937 års lag. Jag finner emellertid för egen del att detta inte utgör något avgörande skäl mot att krav på skuldebrev upprätthålles även i fråga om bunden stiftelse för rätt till skatteavdrag. Det är från taxeringsmyndigheternas synpunkt ett starkt önskemål med så enhetliga regler som möjligt. Och då man inte kan fränfalla kravet på skuldebrev när det gäller fria stiftelser, synes samma krav böra gälla beträffande bundna stiftelser. Några egentliga olägenheter härav synes knappast behöva uppkomma.

Vad kommittén uttalat i fråga om ränta å stiftelseskulden föranleder inte någon erinran från min sida. I anledning av kommitténs uttalande att avdrag bör medgivas för skälig ränta å skuld till stiftelse även om stiftelsesförmögenhet uppgår till sådant belopp, att avdrag för ytterligare stiftelse-

avsättning inte är medgivet vid inkomsttaxeringen, vill jag endast tillägga att vid beräkning av tillåten avsättning bör självfallet ränta, som under beskattningsåret eller tidigare överförts till stiftelsen, jämföras med vanlig stiftelseavsättning och sålunda ingå i stiftelseförmögenheten.

I syfte att skapa en mer tillfredsställande ordning än för närvarande har kommittén föreslagit att avdrag får åtnjutas endast för medel, som erfordras för att säkerställa pensioner grundade på bindande utfästelser. Utfästelserna skall anknyta till för de anställda utfärdade pensionsbestämmelser. Enligt förslaget behöver utfästelsen emellertid inte avse oantastbar pensionsrätt.

För egen del finner jag kommitténs förslag, som är ägnat att skapa ordning och reda, väl motiverat. Därvid har jag även beaktat att, därest en högsta gräns för tillåten avsättning fastställs, denna låter sig tillförlitligen beräknas allenast på grundval av föreliggande utfästelser. Vad angår frågan om krav bör uppställas på oantastbara pensioner, kan väl sägas att detta från vissa synpunkter skulle vara önskvärt. Jag anser emellertid att kommittén anfört övertygande skäl för sin uppfattning att det för närvarande inte är möjligt att införa denna princip i skattelagstiftningen. Då överståthållarämbetet nu förordat att avdragsreglerna bör utformas på grundval av oantastbarhetsprincipen, är sålunda detta ett yrkande som jag inte kan biträda. Jag vill emellertid — i likhet med kommittén — understryka att utvecklingen inom området för de anställdas pensionering kan framdeles motivera en omprövning av skattereglerna på denna punkt.

Försäkringsinspektionen har ifrågasatt lämpligheten av att i skattelagstiftningen uppställa ett krav på att pensionsutfästelsen skall lämnas av företaget och inte av stiftelsen. Enligt inspektionen var inte klarlagt vilket som var det mest ändamålsenliga. Det skulle därför knappast vara lämpligt att genom bestämmelser i skattelagstiftningen länka utvecklingen i viss riktning.

Ehuru kommitténs förslag får anses endast innefatta en bekräftelse av vad som på denna punkt torde ha ävsetts med nu gällande bestämmelser, vill jag likväl förorda, att den föreslagna föreskriften att utfästelse skall ha lämnats av företaget utgår. Ett slutligt ställningstagande till förevarande spörsmål bör anstå i avvaktan på det närmare klarläggande av de olika rättsverkningarna vid av företaget eller stiftelsen lämnad utfästelse, som torde vara att förvänta i samband med den förestående utredningen rörande pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i skilda hänseenden.

Några remissinstanser har riktat invändningar mot att sedvänja enligt förslaget inte längre får åberopas som grund för yrkande om avdrag för stiftelseavsättning. Riksförsäkringsanstalten har sålunda framhållit att, då bunden pensionsstiftelses förmögenhet enligt bestämmelser i pensions-

stiftelselagen inte fick nedbringas under belopp, som svarade mot stiftelsens pensionsreserv — i vilken även kapitalvärdet av faktiskt utövad pensionering skall inräknas — stiftarbolaget inte kunde ur stiftelsen bereda sig gottgörelse för pensionsutgifter förrän stiftelseförmögenheten uppnådde sådan storlek, att täckning fanns även för kapitalvärdet av bolagets faktiskt utövade pensionering. Om kommitténs förslag genomfördes, skulle därav följa att aktiebolag inte skulle erhålla skattefri avsättning för säkerställande av faktiskt utövad pensionering.

I anledning härav får jag anföra. I fråga om pensionering, som sker enligt sedvänja, skall vid beräkning av pensionsreserven täckning äga rum endast för kapitalvärdet av redan utgående pensioner. Enligt gällande bestämmelser måste för avdragsrätt i allt fall kunna åberopas sedvänja. För kapitalvärdet av framdeles utgående pensioner sker täckning endast i den mån utfästelse föreligger. Har bolaget börjat utbetala pension i enlighet med tillämpad sedvänja läser föreligga en för bolaget juridiskt bindande förpliktelse att även fortsättningsvis utbetala denna pension. Om kommitténs förslag genomföres blir följaktligen enda skillnaden den, att bolaget måste genom utfästelse bekräfta den i realiteten redan föreliggande förpliktelsen. Det anförda gäller även dyrtidstillägg och andra liknande kompensationsutbetalningar. Det bör i sammanhanget uppmärksammas att kommittén upptagit en övergångsbestämmelse av innebörd att avdrag skall få åtnjutas för att säkerställa pensioner som börjat utgå vid de föreslagna nya reglernas ikraftträdande.

Av anförda skäl anser jag mig inte kunna godtaga den av riksförsäkringsanstalten gjorda invändningen.

Ej heller finner jag något verkligt fog ligga i den invändningen, som från några håll riktats mot förslaget, att detta skulle få en restriktiv effekt på företagens möjlighet att ordna pensionsfrågan för ytterligare grupper anställda. Det torde nämligen böra uppmärksammas, att såsom pensionsutfästelse bör godtagas även sådan utfästelse, som är förenad med villkor att pension utgår endast i den mån stiftelsens medel därtill förslår.

I anledning av kommitténs uttalande att utfästelse skall anknyta till för de för företagets anställda utfärdade pensionsbestämmelserna vill jag tillägga, att innebörden härav inte är att generella bestämmelser måste gälla för de anställda. Avsikten är endast, att det av utfästelsen eller, om utfästelsen anknyter till vissa pensionsbestämmelser, av dessa skall framgå de i varje särskilt fall gällande förutsättningarna för erhållande av pension, såsom anställningstid, pensionsålder, pensionsförmånernas storlek m. m.

Enligt gällande bestämmelser är avsättning till pensionsstiftelse avdragsgill vid den skattemässiga inkomstberäkningen i den mån avsättningen är

hänförlig till driftkostnad i den verksamhet varom fråga är. Detta är fallet, då avsättningen avser att bereda pension till personal, som är eller varit anställd i verksamheten, eller efterlevande till sådan personal. Härav följer å andra sidan att vid beräkningen av inkomst av en utav en enskild firma eller utav ett handels- eller kommanditbolag bedriven verksamhet avdrag inte får ske för avsättning till trygghande av pension åt ägaren respektive delägaren. En person kan nämligen uppenbarligen inte vara anställd i sin egen verksamhet. Kommittén har inte föreslagit någon ändring i vad nu gäller. För egen del finner jag inte heller skäl att, med den i skattelagstiftningen intagna ståndpunkten att de förmåner som innehavaren av enskild firma eller delägaren i ett handels- eller kommanditbolag uppbär från egen verksamhet, utgör inkomst av rörelse, föreslå någon ändring härutinnan. Jag kan följaktligen inte biträda det från några håll framförda förslaget, att innehavaren av enskild firma skulle få åtnjuta avdrag vid beskattningen för avsättning avseende egen pension.

Av det sagda följer att rätten till avdrag i princip fortfarande endast bör omfatta avsättning vilken erfordras för att bereda pension till personal, som är eller varit anställd i företaget, eller efterlevande till sådan personal. Särskilt övertvägande tarvar emellertid frågan huruvida avdragsrätt alltfjämt bör föreligga, då avsättningen avser personer som formellt är anställda men som i realiteten är ägare helt eller delvis till företaget. Jag åsyftar här sådana i familjeföretag anställda som genom egna eller anhörigas aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande över företagets handlande.

Kommittén har vid sin prövning av ifrågavarande spörsmål funnit, att det med hänsyn till konstaterade missbruk och risken för att vissa familjeföretag även framdeles missbrukar bestämmelserna är nödvändigt att vidtaga åtgärder häremot. Beträffande de sätt, varpå missbruk kan ske, hänvisar jag till vad kommittén anför.

I vissa remissyttranden har gjorts gällande att risken för missbruk inte skulle vara ådagalagd eller att kommittén i allt fall överdrivet denna risk. Vad därvid anförts innefattar emellertid intet egentligt nytt i förhållande till vad i kommittébetänkandet redan redovisats. Jag finner därför inte anledning att närmare ingå på dessa frågor utan begränsar mig till att med kommittén understryka angelägenheten av åtgärder till förhindrande av att den för aktiebolag och ekonomiska föreningar förordade avdragsrätten kan missbrukas av i sådana företagsformer bedrivna familjeföretag. Jag vill, till undvikande av missförstånd, framhålla att jag med det sagda ingalunda velat göra gällande varken att missbruk är begränsat till familjebolag eller att alla familjebolag kan antagas vilja missbruka bestämmelserna. Men det föreligger erfarenhetsmässigt beträffande så stora grupper av familjebolag anledning till restriktiva bestämmelser att det inte är möjligt att i allo jämställa familjebolagen med andra bolag.

Av vissa remissinstanser har även framförts olika förslag i syfte att, med bibehållen rätt för familjeföretag att vid beskattningen åtnjuta avdrag för stiftelseavsättning avseende huvuddelägare, förhindra ett obehörigt utnyttjande av bestämmelserna. De framförda förslagen överensstämmer med av kommittén prövade och avvisade alternativ. Främsta skälen till kommitténs avvisande hållning har varit, att kommittén funnit att intet av ifrågavarande alternativ medförde tillräcklig trygghet för att avsätta medel kom till användning för avsett ändamål eller också att inte godtagbara komplikationer i tillämpningen skulle uppkomma. För egen del finner jag av kommittén anförda synpunkter bärande och kan alltså inte biträda något av de framförda ändringsförslagen. Jag ansluter mig i stället till den av kommittén enhälligt omfattade meningen att familjeföretagen inte kan med hänsyn till riskerna för missbruk medgivas rätt till avdrag för stiftelseavsättning för att trygga pension till huvuddelägare. Kommittén har för sin del förordat att stadgandet gives den innebörden, att pensionsstiftelse i familjeföretag inte får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare eller efterlevande till sådan.

I anledning av förslagets utformning har riksförsäkringsanstalten framhållit, att enligt de i 1937 års pensionsstiftelselag givna bestämmelserna det inte var medgivet, att i samband med bildande av bunden pensionsstiftelse besluta sådan ändamålsbestämning för stiftelsen som enligt kommitténs förslag skulle fordras för att familjebolag fick komma i åtnjutande av skattefri avsättning till densamma. Ej heller lär sådan stiftelses styrelse med bindande verkan kunna göra förbehåll om mottagna medels användning för annat ändamål än det i pensionsstiftelselagen angivna.

En följd av det av riksförsäkringsanstalten anmärkta förhållandet skulle följaktligen bli att ett genomförande av kommitténs förslag endast skulle få åsyftad effekt beträffande fria pensionsstiftelser. Emellertid stannar inte konsekvenserna vid detta. Just de familjebolag, med tanke på vilka de inskränkande bestämmelserna tillkommit, skulle fortsättningsvis övergå till bundna stiftelser och på så sätt kringgå de av skatteflyktsskäl uppställda reglerna. I realiteten skulle sålunda den åsyftade effekten vinnas enbart beträffande ekonomiska föreningar. Detta kan inte anses godtagbart. För egen del vill jag därför i stället förorda en bestämmelse av den innebörden, att familjeföretag inte må åtnjuta avdrag vid beskattningen för stiftelseavsättning för att bereda eller trygga pension åt huvuddelägare. Detta innebär med andra ord, att vid beräkning av avdragsgill avsättning hänsyn inte tages till pensionsförmån tillförsäkrad huvuddelägare.

Med huvuddelägare bör i enlighet med den av kommittén föreslagna definitionen förstås en i ett familjeföretag anställd eller efterlevande till sådan anställd, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i familjeföretaget. Även om vid beräkning av tillåten avsättning till pensionsstiftelse i familjeföretag hänsyn inte får

tagas till eventuell pensionsutfästelse till huvuddelägare, föreligger med den av mig förordade begränsningsregeln däremot inte hinder för sådan pensionsstiftelse att ha till ändamål att bereda eller trygga pension även till huvuddelägare. Såsom närmare framgår av betänkandet är en på detta sätt utformad begränsningsregel inte helt invändningsfri, nämligen därför att mindre nogräknade företag kan på andra anställdas bekostnad tillgodose huvuddelägarers pensionsrätt ur stiftelseförmögenheten, oavsett avdragsgill avsättning beräknats med hänsynstagande uteslutande till övriga anställda tillförsäkrade pensionsförmåner. Å andra sidan erhålles ett effektivt hinder mot att egentliga enmansföretag, mot vilka bestämmelsen i det väsentliga riktar sig, förskaffar sig skattefria avdrag för avsättningar, som i realiteten aldrig skulle komma till användning för avsett ändamål. Det kan tilläggas, att bestämmelser utformade i enlighet med vad jag nu förordat inte kan antagas i realiteten medföra något försämrat läge för anställda, som ej är delägare. Företag, som för närvarande verkligen gör stiftelseavsättningar för sådana anställdas räkning och inte i huvudsakligt syfte att ernå skatteförmåner, förhindras inte att fullfölja detta syfte.

Försäkringsinspektionen har uttalat, att i många enskilda fall skulle bli oklart huruvida avdragsrätt för avsättning till delägare i familjeföretag föreligger eller ej. I anledning härav får jag anföras, att varje gränsdragning själfvallet medför vissa svårigheter. Enligt min uppfattning finns det dock inte anledning anta, att dessa svårigheter skulle bli alltför betydande. Vad först beträffar begreppet familjeföretag anknyter detta nära till den i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen givna definitionen å familjebolag. Vid tillämpningen av detta stadgande har utbildats en praxis som kan vara vägledande även i fråga om stiftelseavsättningar.

Vad härefter angår frågan huruvida en i familjeföretag anställd person genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar skall anses ha ett avgörande inflytande över företagets handlande, får detta spörsmål bedömas med hänsyn till förhållandena i det särskilda fallet. Vissa svårbedömda gränsfall kan därvid givetvis uppkomma. Principen vid avgörandet bör — såsom kommittén framhållit — vara huruvida den anställda direkt eller indirekt är en verklig intressent i företaget och att han genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar kan bestämma företagets handlande. I själva verket torde det väl oftast komma att röra sig om sådana självklara fall, där samtliga aktier eller andelar äges av någon eller några personer eller familjer. I mera svårbedömbara gränsfall finns alltid möjligheten att hos riksskattenämnden inhämta bindande förhandsbesked huruvida en tillämnad avsättning för delägarers pensionering blir avdragsgill vid taxeringen. Riksskattenämnden kan även verka för en enhetlig praxis genom vägledande uttalanden.

Det torde få ankomma på riksskattenämnden att i samband med upprättande av deklarationsformulär avgöra huruvida för bedömning av yr-

kande av familjeföretag om avdrag för stiftelseavsättning erforderliga uppgifter bör avfordras redan å formuläret i fråga.

De nu gällande tillfälliga bestämmelserna om begränsning i rätten till avdrag för stiftelseavsättning innebär, att avdrag medges intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgår till högst värdet av pensionsskulden (det s. k. investeringsskattetaket). Avdrag får alltså ske för de på beskattningsåret och tidigare år belöpande pensionskostnaderna. Däremot är avdrag inte medgivet för s. k. framtida kostnader. I överensstämmelse med de överväganden kommittén gjort i fråga om övriga möjligheter till vinstreglerande dispositioner har kommittén föreslagit, att avdragsrätten bör permanent begränsas i fråga om stiftelseavsättningar. Förslaget innebär att stiftelses förmögenhet högst får uppbibras till ett belopp motsvarande det s. k. investeringsskattetaket. Enligt förslaget får dock företag, som så önskar, beräkna den exakta pensionsskulden enligt försäkringsteknisk beräkning och åtnjuta avdrag i enlighet därmed. Det helt övervägande antalet hörda remissinstanser har vid sitt ställningstagande funnit de av kommittén anförda skälen motivera en permanent begränsning i avdragsrätten på angivet sätt. Då ett genomförande av kommitténs förslag är av viss betydelse från de anställdas synpunkt, är det av särskilt intresse att notera att de hörda personalorganisationerna ansett sig utifrån sina utgångspunkter kunna godtaga förslaget.

För egen del ansluter jag mig till uppfattningen att, om andra möjligheter till vinstreglerande dispositioner modifieras, en begränsning måste ske även i förevarande avseende. En av konjunkturpolitiska skäl vidtagen begränsning måste uppenbarligen gå ut på att förhindra avsättningar som överstiger företaget åvilande förpliktelser och därför i den mån så är fallet uteslutande skulle få karaktären av skattefria vinstreserveringar. Jag finner det därför befogat, att gränsen för medgivet avdrag sättes vid ett belopp som i princip motsvarar pensionsskulden vid beskattningsårets utgång.

Från något håll har hävdats att en begränsning i avdragsrätten inte bör göras permanent med hänsyn till att det från skilda synpunkter är värdefullt om företagen under goda år på förhand kan täcka en del av de kommande förpliktelserna. Den av konjunkturpolitiska skäl motiverade begränsningen bör i stället ges formen av en beredskapslagstiftning. I allt fall bör, har det framhållits, den uppmjukningen vidtagas, att avdragsgilla avsättningar medges med 110 procent av investeringsskattetaket.

Vad först beträffar möjligheten att nå en från konjunkturpolitisk synpunkt erforderlig verkan med tillfälligt insatta bestämmelser har kommittén påvisat svårigheterna och den bristande effektiviteten i ett system av denna innebörd. I likhet med tidigare överväganden rörande valet

mellan permanenta och tillfälliga regler förordar jag med kommittén en permanent begränsningsregel.

Vad härefter angår de framförda önskemålen om en avdragsrätt intill 110 procent av investeringskattetaket får jag anföra följande.

Kommitténs förslag innebär att i författningstexten endast anges de allmänna principerna för beräkning av högsta tillåtna avsättning medan däremot intet föreskrives rörande de försäkringstekniska grunder som skall tillämpas. Denna anordning finner jag praktisk och lämplig. De försäkringstekniska grunderna kan följaktligen väljas på sådant sätt, att de i det aktuella fallet erforderliga säkerhetsmarginalerna erhålles. Det kan enligt min mening inte ifrågakomma att, utöver de säkerhetstillägg som möjliggöres genom ett på grund av försäkringstekniska överväganden träffat val av grunder för beräkningen, medge ytterligare avdrag för samma ändamål enligt en fix procentsats. Det bör även bemärkas, att underlag för beräkning av det procentuella tillägget skulle utgöra bl. a. just nyssnämnda säkerhetstillägg.

I detta sammanhang torde också böra anmärkas, att en beräkning av den aktuella pensionsskulden med tillämpning av livförsäkringsbolagens grunder för uträkning av sina reserver och avgifter, vilka grunder det står företagen fritt att använda, ger ett värde som i stort sett motsvarar den i pensionsstiftelselagen definierade pensionsreserven. Pensionsreserven innefattar nämligen intet annat omkostnads- och säkerhetstillägg än de 10 procent varmed de enligt av Kungl. Maj:t fastställda grunder beräknade nettovärdet på reserven skall höjas.

Av det sagda framgår att något fog för att bestämma gränsen för avdragsgill avsättning till 110 procent av investeringsskattetaket inte föreligger. Därtill kommer att reglerna för beräkning av investeringsskattetaket, såsom kommittén framhållit, är så förmånligt utformade att företag med normalt sammansatt personalbestånd kan verkställa avdragsgilla avsättningar som väsentligen överstiger pensionsskulden. De i betänkandet redovisade undersökningarna, varav framgår att investeringsskattetaket i de undersökta fallen låg mellan 92 och 35 procent över den försäkringstekniska reserv, som skulle erfordras vid en pensionsförsäkring, bestyrker detta förhållande. Om personalen uteslutande eller till övervägande del består av personer med lägre levnadsålder än 25 år, vilket är ett föga realistiskt antagande, skulle emellertid reglerna för investeringsskattetaket kunna ge ett inte fullt tillfredsställande resultat. I dylika extrema undantagsfall kan företaget emellertid falla tillbaka på den av kommittén föreslagna möjligheten att genom en försäkringsteknisk utredning styrka den exakta pensionsskulden.

Av det förut sagda framgår enligt min mening att reglerna för investeringsskattetaket medger så frikostiga avsättningar att även de av Koo-

perativa förbundet med hänsyn till konsekvenserna av inkomstprövningen vid folkpensioneringen uttalade önskemålen i huvudsak blir tillgodosedda.

I själva verket har kritik riktats mot bestämmelserna därför att de i flertalet fall lämnar för vid marginal i förhållande till den faktiska pensionsskulden och sålunda inte får tillräcklig effekt från de synpunkter, som främst föranlett deras uppställande. Sålunda har överståthållarämbetet ifrågasatt att investeringsskattetaket skulle beräknas på en högre medelanställningsålder än 25 år.

Även om jag i och för sig kan biträda uppfattningen, att bestämmelserna i vissa fall medger möjligheter till vinstdispositioner i en från rent konjunkturpolitiska synpunkter inte önskvärd omfattning, anser jag mig å andra sidan i likhet med kommittén inte kunna förorda en skärpning av bestämmelserna i förevarande hänseende. Därvid har jag även beaktat, att det med hänsyn till de relativt små personalbestånd varom fråga understundom kan vara, bör finnas visst utrymme för att utjämna de påfrestningar som kan uppstå.

Jag förordar alltså att kommitténs förslag godtages.

I några remissyttranden har anförts vissa erinringar i anledning av kommitténs uttalande att det inte borde föreligga hinder för företag, som avsatt medel till pensionsstiftelse, att i allt fall intill dess stiftelsens förmögenhet uppbringats till belopp motsvarande den aktuella pensionskulden, åtnjuta avdrag för direkta pensionsutgifter.

Med anledning av vad sålunda förekommit vill jag uttala min anslutning till kommitténs tillkännagivna uppfattning att de fria pensionsstiftelserna i likhet med bundna stiftelser principiellt borde uppfattas såsom fondbildningar, avsedda att trygga de anställdas pensionsrätt. Så länge stiftelsen inte nått »taket» för tillåten avsättning, kan enligt min mening från skattemässiga synpunkter inte resas invändningar mot att företaget erhåller avdrag för direkta pensionsutgifter. Då företagen ofta ligger under ständig utveckling, stiger gränsen för avdragsgill avsättning automatiskt. Om företag under sådana förhållanden utbetalar pensionskostnader, innebär detta endast att utrymmet för stiftelseavsättningar minskar. I de fall, då företaget går tillbaka och »taket» sålunda blir lägre, borde pensionskostnaderna rent principiellt bestridas av stiftelseförmögenheten. Det torde emellertid i praktiken inte vara möjligt för taxeringsmyndigheterna att vid det tillfälle, då frågan om avdragsrätt för direkt utbetalda pensionskostnader skall prövas, avgöra huruvida företaget på ett mera varaktigt sätt gått tillbaka eller om endast en tillfällig nedgång föreligger. Att uppställa några särskilda regler för dessa fall låter sig svårigen göra och torde för övrigt knappast vara erforderligt. I ett läge, där företaget definitivt inskränker sig, torde det merendels vara ett företags intresse att disponera stiftelsens förmögenhet för bestridande av pensionsutgifterna.

Jag vill i detta sammanhang även erinra om den av kommittén föreslagna bestämmelsen att då det inte längre finnes någon, vars pensionsrätt skall tryggas genom stiftelseförmögenheten, denna skall disponeras för allmännyttigt ändamål. Till sistnämnda spørgsmål återkommer jag i det följande.

Även om det helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrkt eller i allt fall intet haft att erinra mot kommitténs förslag om offentlig tillsyn av de fria pensionsstiftelserna, har i åtskilliga yttranden uttalats tvekan om värdet av den kontroll, som kunde vinnas genom länsstyrelsernas tillsyn. Det har även ifrågasatts om inte annat tillsynsorgan borde tillskapas.

För egen del kan jag visserligen dela den meningen, att den föreslagna tillsynen inte till alla delar kan antas uppfylla anspråken på en effektiv kontroll, närmast beroende på att 1929 års lag om tillsyn av stiftelser inte tar sikte på tillsyn av stiftelser av den karaktär varom här är fråga. Å andra sidan är vissa betydande fördelar förknippade med att tillsynen ligger hos länsstyrelserna, bl. a. det nära samarbete mellan tillsyns- och taxeringsmyndigheter som lätt kan etableras. Under alla förhållanden är läget för dagen det, att något alternativ till en tillämpning av 1929 års tillsynslag inte kan framföras. Emellertid kan denna fråga vara förtjänt av fortsatta överväganden och sådana synes lämpligen böra äga rum i samband med den antydda utredningen rörande pensionsstiftelsernas rättsliga ställning. I detta sammanhang torde alltså annat inte kunna övervägas än att såsom villkor för rätt till avdrag vid taxeringen för avsättning till fria pensionsstiftelser uppställa, att stiftelsen ställts under tillsyn enligt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser samt att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten. Ej heller har jag något att erinra mot att ifrågavarande villkor intages i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen såsom förutsättning för förhandenvaron av en fri pensionsstiftelse. Härav följer även att äldre fria pensionsstiftelser måste underkasta sig nämnda tillsyn för att komma i åtnjutande av de för pensionsstiftelse stadgade undantagen från skattskyldighet.

Avgörande för omfattningen och beskaffenheten av länsstyrelsernas tillsyn skulle alltså bli bestämmelserna i 1929 års tillsynslag och på grundval därav utbildad praxis. Några remissinstanser har framfört yrkanden om ändringar i tillsynslagen eller om utfärdande av vissa föreskrifter för tillsynen. Detta är emellertid frågor som inte kan bli föremål för prövning i detta sammanhang. Jag vill dock i anledning av att överståthållarämbetet ifrågasatt, huruvida inte ett genomförande av kommitténs förslag om tillsyn förutsätter att i tillsynslagen provisoriskt införes en undantagsföreskrift i fråga om kontrollen över pensionsstiftelsernas medelsplacering med tanke på de fall, då stiftelsens medel utgöres av en reversfordran, anföra följande. Av betänkandet synes framgå att kommittén, mot bakgrunden av att tillsynslagens föreskrifter inte är av tvingande natur utan

får stå tillbaka för föreskrifter som stiftelsebildaren uppställt, utgått från uppfattningen, att stiftaren principiellt avgör vilken egendom han vill tillföra stiftelsen. Vill stiftaren endast överlämna en revers till stiftelsen, synes kommitténs uppfattning vara att både stiftelsen och tillsynsmyndigheten — såvitt inte i stiftelsestadgarna uttryckligen föreskrivits annat — saknar befogenhet att gentemot stiftarföretagets vilja söka förbättra värdet av den överlämnade förmögenheten. I allt fall kan stiftaren i stiftelsestadgarna uttryckligen föreskriva med för stiftelsen och tillsynsmyndigheten bindande verkan, att stiftelsens förmögenhet skall utgöras av en revers utan säkerhet. Jag får tillägga att hithörande fråga lämpligen synes böra närmare undersökas i samband med utredningen rörande pensionsstiftelsernas ställning i rättsligt hänseende.

Landsorganisationen har förordat att såsom ytterligare villkor för avdragsrätt skall gälla att pensionsstiftelse har styrelse och att de anställda är representerade i styrelsen.

Jag delar landsorganisationens mening att föreskrifter rörande styrelse och de anställdas representation i stiftelsestyrelse är önskvärt. Ifrågasvarande spörsmål, som är av den arten att de inte lämpligen bör lösas inom ramen för en skattelagstiftning, torde emellertid först få göras till föremål för närmare prövning i samband med nyssnämnda utredning. Den från skattemässiga synpunkter nödvändiga insynen vinnes om förslaget att ställa de fria pensionsstiftelserna under länsstyrelsens tillsyn godtages.

Jag biträder kommitténs förslag, att stiftelses förmögenhet, i den mån den inte tages i anspråk för sitt primära ändamål, skall användas till pensionering på grund av tjänst eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål inte blott, såsom för närvarande gäller, vid stiftelsens upplösning utan jämväl då det inte längre finns någon, vars rätt till pension skall tillgodoses av stiftelsen. Det av näringslivets skattedelegation i detta sammanhang gjorda påpekandet av formell natur synes böra medföra en viss jämkning i den av kommittén föreslagna författningstexten.

Jag biträder kommitténs förslag att den nya lagstiftningen i sin helhet bör tillämpas första gången vid inkomsttaxeringen för beskattningsåret 1955. Det sagda innebär tillika, att jag inte kan förorda länsstyrelsens i Kristianstads län förslag att bestämmelserna till viss del skulle tillämpas redan vid 1955 års taxering.

Godtages den av mig i det föregående förordade anordningen att familjeföretag inte får åtnjuta avdrag för stiftelseavsättning avseende huvuddelägares pension men att det däremot inte bör föreligga hinder för pensionsstiftelse i familjeföretag att även omfatta huvuddelägare, bortfaller behovet av övergångsbestämmelser för att lösa eljest uppkommande problem beträffande äldre stiftelser i familjeföretag. Alltjämt erfordras dock över-

gångsbestämmelser för sådana äldre pensionsstiftelser som efter den år 1950 beslutade ändringen av bl. a. punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen inte uppfyller denna lags föreskrifter.

Kommittén anvisar för sin del två utvägar. Den ena är att företag med äldre pensionsstiftelse bildar en ny sådan i enlighet med kommunalskattelagens föreskrifter. Enligt min mening bör denna möjlighet alltid stå öppen och några särskilda föreskrifter härom torde inte erfordras. Såsom kommittén påpekat torde böra uppmärksammas att vid beräkning av högsta avdragsgill avsättning till den nya stiftelsen den äldre stiftelsens förmögenhet måste beaktas. Jag har inte funnit tillräckliga skäl föreligga för att tillstyrka länsstyrelsens i Västernorrlands län förslag, att avdrag för avsättning till ny stiftelse skulle vägras i det av länsstyrelsen avsedda av högsta avdragsgilla avsättning till den nya stiftelsen den äldre stiftelsens under tillsyn med mindre sådan stiftelse vill komma i åtnjutande av härmed förenade fördelar ur beskattningssynpunkt. — Den andra av kommittén föreslagna möjligheten är att det företag, som yrkar avdrag vid taxeringen för avsättning till sådan äldre stiftelse varom här är fråga, måste för att åtnjuta avdrag vid sin deklaration foga avskrift av ett av stiftelsens styrelse fattat beslut, varav framgår att stiftelsen mottagit de vid tillfället i fråga avsatta medlen under det uttryckliga förbehållet att dessa medel skall användas för sådant ändamål som i kommunalskattelagen anges. Under remissbehandlingen har förslaget inte mött några erinringar. Även för egen del kan jag biträda detta förslag.

Det synes inte föreligga tillräcklig anledning att tillmötesgå det från något håll framförda förslaget att avdrag övergångsvis skulle få åtnjutas för avsättning till pensionsstiftelse i familjeföretag till fullgörande av mellan företaget och huvuddelägaren ingånget pensionsavtal, gällande vid författningsändringens ikraftträdande. Något hinder torde inte föreligga för företaget att fullgöra sådant avtal genom att göra direkta avdragsgilla utbetalningar av pensioner eller pensionsavgifter.

I anledning av kommitténs uttalande att beträffande äldre stiftelse med ändamål att tillgodose såväl pension som annan personalvård skatte-reglerna för pensionsstiftelse skall gälla om det huvudsakliga syftet är att bereda pension, har kammarrätten ifrågasatt, huruvida inte i sådana fall en uppdelning borde ske, överensstämmande med vad kommittén förordat beträffande äldre pensionsstiftelser. Gentemot detta får jag anföra, att förbehåll om medlens användning för vissa ändamål kan ske endast beträffande avsättningar som äger rum efter författningsändringens ikraftträdande. Beträffande medel, som före denna tidpunkt överförts till äldre stiftelser, torde en sådan uppdelning som av kammarrätten ifrågasatts inte kunna föreskrivas.

Kammarrätten har vidare ansett erforderligt med ett direkt stadgande därom, att rätten till avdrag för avsättning till äldre stiftelser är beroende

av att dessa stiftelser står under tillsyn. I anledning härav får jag framhålla att, såsom den av kommittén föreslagna författningstexten är utformad, ytterligare avdrag för avsättning till äldre stiftelse inte kan åtnjutas med mindre stiftelsen ställts under tillsyn. Sådan tillsyn är nämligen en av förutsättningarna för att stiftelse skall anses som pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening.

B. Andra personalstiftelser än pensionsstiftelser (personalstiftelser)

Gällande bestämmelser m. m.

Enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen är skattskyldig, som överfört medel till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, berättigad till avdrag för de överförda medlen under förutsättning att stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag. Personalstiftelserna är av två olika slag, nämligen dels s. k. bundna personalstiftelser som bildats enligt 1937 års lag om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser, dels s. k. fria personalstiftelser vilka bildats utanför denna lags bestämmelser.

Bestämmelserna om de *bundna personalstiftelserna* återfinns i huvudsak i 16 § 1937 års lag. Av denna paragraf framgår att aktiebolag kan med iakttagande av föreskrifterna i lagen bilda en personalstiftelse, då bolaget vill avsätta vinstmedel att användas för anställdas eller deras anhörigas välfärd annorledes än genom beredande av pension.

I bolagsstämmas beslut om stiftelses bildande skall upptagas tydliga bestämmelser om stiftelses ändamål, om de villkor under vilka förmån från stiftelsen skall utgå och om ordningen i övrigt för medlens användande, så ock om stiftelsens benämning, vilken skall innehålla ordet stiftelse och ett kortfattat angivande av stiftelsens ändamål.

Nedsättning av bolagets skuld till stiftelsen, annorledes än efter betalning å skulden, eller utbetalning av medel från stiftelsen till bolaget må äga rum endast i den mån av bolaget utgifter gjorts i överensstämmelse med de för stiftelsen fastställda bestämmelserna. Har bolaget trätt i likvidation eller försatts i konkurs må, utan hinder av dessa bestämmelser, behållning hos stiftelsen eller del därav användas för stiftelsens ändamål eller eljest till befrämjande av deras välfärd, som är eller varit anställda hos bolaget eller är anhöriga till sådana personer. Förslag därom skall underställas tillsynsmyndigheten för prövning och fastställelse. Uppkommer överskott, skall det tillfalla svenska aktiebolagens pensions- och understödsfond. I övrigt gäller i stort sett samma bestämmelser som i fråga om pensionsstiftelser.

För bildandet av *fria personalstiftelser* gäller i stort sett samma förutsättningar som i fråga om fria pensionsstiftelser. För avdragsrätt vid be-

skattning för till sådan personalstiftelse överförda medel erfordras sålunda — förutom att stiftelsens ändamål uppfyller den ovan berörda föreskriften i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen — att stiftelsen är så anordnad att stiftelsens kapital och avkastning får användas endast för det ifrågavarande ändamålet, att genom föreskrifter i reglementet för stiftelsen eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall ha sådant ändamål samt att vid dess upplösning återstående medel antingen skall användas för dylikt ändamål eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Någon principiell skillnad i fråga om avdragsrätten för avsättning till det ena eller andra slaget av personalstiftelser föreligger inte. Beträffande de fria personalstiftelserna godtages emellertid inte att avsättning endast sker genom en bokföringsåtgärd. I praxis har krävts att avsättningen inneburit ett definitivt avhändande av de till stiftelsen avsatta medlen. Detta har ansetts uppfyllt — förutom vid utbetalning kontant eller på därmed jämförligt sätt — då skuldebrev utfärdats till stiftelsen å det avsatta beloppet.

För avdragsrätt förutsattes inte att det avsättande företaget till de anställda lämnat utfästelser om förmåner, som skall tryggas av stiftelseförmögenheten. I författningstexten har inte heller intagits någon bestämmelse om begränsning av avdragsbeloppets storlek. Principiellt torde därför avsättning kunna ske med obegränsat belopp och avdrag åtnjutas för detsamma vid beskattningen.

I likhet med vad som varit fallet beträffande pensionsstiftelser har från och med 1952 års taxering gjorts vissa inskränkningar av tillfällig natur i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser. Enligt den för beskattningsåret 1951 gällande förordningen om investeringsskatt (SFS nr 151/1951) utgick sålunda, om vid 1952 års taxering avdrag för avsättning till personalstiftelser medgavs med högre belopp än som erfordrades för att säkerställa före beskattningsåret 1951 gjorda bindande utfästelser, investeringsskatt å det överskjutande beloppet. Detta innebar att avsättning till dylika stiftelser i regel inte kunde verkställas för beskattningsåret 1951 utan att investeringsskatt utgick. Genom förordningarna den 6 juni 1952, nr 380, och den 26 februari 1954, nr 50, upphävdes avdragsrätten i förevarande hänseende, med visst undantag, för beskattningsåren 1952—1954. Enligt dessa förordningar medgavs sålunda avdrag för avsättning under nämnda beskattningsår allenast med belopp, som erfordrades för att säkerställa bindande utfästelser, gjorda före ingången av beskattningsåret 1952.

Enahanda skattefrihet som pensionsstiftelser åtnjuter bundna personalstiftelser med vissa kvalificerade ändamål, nämligen stiftelser för arbetslös-

hetsunderstöd, sjukhjälp eller hjälp vid olycksfall. Dylika stiftelser är sålunda allenast skattskyldiga för inkomst av fastighet vid den kommunala taxeringen samt skyldiga att erlagga skatt på grund av garantibelopp för fastighet. Andra personalstiftelser än de nu nämnda är — bortsett från s. k. fromma stiftelser, å vilka bestämmelserna i 53 § e) kommunalskattelagen och 7 § f) förordningen om statlig inkomstskatt är tillämpliga — oinskränkt skattskyldiga för såväl inkomst som förmögenhet. De fromma stiftelserna, vartill hänföres bl. a. stiftelser med huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, är skattskyldiga vid den kommunala taxeringen för inkomst av fastighet och av rörelse samt vid den statliga taxeringen för inkomst av rörelse.

Vissa uppgifter angående personalstiftelsernas omfattning m. m. I betänkandet redovisas vissa statistiska uppgifter beträffande bundna personalstiftelser (s. 345, 346), en av Sveriges industriförbund på hemstäl-
lan av kommittén verkställd utredning angående förekomsten m. m. av personalstiftelser hos ett antal medlemmar i förbundet (s. 346—349) samt en redogörelse för av kommittén från landskamrerarna i riket m. fl. in-
fordrade yttranden angående gjorda erfarenheter rörande avsättningar till personalstiftelser (s. 349—356). Från dessa redogörelser, beträffande vilka jag i övrigt hänvisar till betänkandet, må här återges följande.

Den 1 januari 1953 utgjorde antalet bundna personalstiftelser 90. Dessa stiftelsers tillgångar uppgick till omkring 11,5 miljoner kronor. I fråga om fria personalstiftelser, som i regel är undandragna varje form av tillsyn och registrering, har det inte varit möjligt att förebringa motsvarande uppgifter. Av den av industriförbundet verkställda utredningen, som avsett 985 aktiebolag, framgår att av de i undersökningen ingående bolagen bildats 177 personalstiftelser. Till ifrågavarande stiftelser hade avsatts omkring 68 miljoner kronor, varav 46 miljoner kronor eller 68 procent utgjordes uteslutande av fordringar på företagen. Av landskamrerarnas yttranden synes framgå att ett påtagligt stegrat intresse för avsättning till personalstiftelser inträtt omkring år 1950.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén anför bl. a., att med hänsyn till den relativt ringa omfattning, vari avsättningar till personalstiftelser skett, dessa stiftelser hittills varit av jämförelsevis underordnad betydelse från konjunkturpolitisk synpunkt. Det fanns emellertid skäl antaga, att den utveckling mot ökade avsättningar, som brutits genom den tillfälliga begränsningen i avdragsrätten för avsättningar till personalstiftelser, skulle komma att fortsätta, sedan nyssnämnda lagstiftning upphört. Skulle samtidigt härmed den av kom-
24 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

mittén i det föregående förordade åtstramningen av företagens övriga möjligheter att företaga vinstreglerande dispositioner genomföras, måste detta antagas få till följd en accentuerad strävan från företagens sida att utnyttja avdragsrätten för nu ifrågavarande stiftelseavsättningar. En sådan stimulans till stiftelseavsättningar i förening med den enligt vad kommittén tidigare berört praktiskt taget obegränsade avdragsrätten skulle i vissa lägen kunna medföra avsättningar i den omfattning, att syftet med den av kommittén förordade inskränkningen i rätten till avdrag för bl. a. avsättning till pensionsstiftelser skulle äventyras. Mot bakgrunden av de konjunkturpolitiska synpunkter, kommittén hade att iakttaga vid utformningen av bestämmelserna i fråga, skulle det därför inte vara konsekvent att vidtaga en skärpning i avdragsrätten för avsättning till pensionsstiftelser och samtidigt lämna avdragsreglerna beträffande personalstiftelser oförändrade.

Därefter anföres att förutom de konjunkturpolitiska synpunkterna andra omständigheter talade mot att bibehålla kommunalskattelagens nuvarande avdragsregler för avsättning till personalstiftelser. Härefter yttrar kommittén följande.

Även om utvecklingen mot ökade avsättningar ur vissa synpunkter varit att hälsa med tillfredsställelse, måste dock konstateras att sistnämnda bestämmelser inte ger någon garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden någonsin kommer till stånd. Då såsom förut framhållits för avdragsrätt inte förutsättes, att företaget lämnat utfästelse till de anställda, torde några utfästelser vanligen inte föreligga. Sådana torde för övrigt med hänsyn till personalstiftelsernas särskilda karaktär inte annat än undantagsvis kunna lämnas. De anställda kan därför i regel inte göra gällande några anspråk på stiftelseförmögenheten. Enär avsättning i huvudsak sker till fria personalstiftelser, som i regel är undantagna från tillsyn, sker oftast inte heller någon offentlig kontroll över att de avsatta medlen kommer till användning för avsett ändamål. Intet hindrar företagen från att avsätta medel till stiftelse men avföra samtliga kostnader för personalvård såsom direkt omkostnad i rörelsen. Företagen kan härigenom under vissa förutsättningar i realiteten bereda sig dubbelt avdrag för samma kostnader. De av kommittén i det föregående förordade bestämmelserna rörande tillsyn m. m. av pensionsstiftelserna syftar till att förhindra att avdragsrätten missbrukas. För att förebygga att nämnda bestämmelser förfelar sitt syfte är det enligt kommitténs mening nödvändigt, att avdragsreglerna beträffande personalstiftelser undergår en motsvarande skärpning. Resultatet skulle eljest bli att företag, som ämnar avsätta medel för pensioneringsändamål men inte önskar underkasta sig de för pensionsstiftelserna föreslagna bestämmelserna om tillsyn m. m., skulle kunna rubricera stiftelsen som personalstiftelse och följaktligen, trots att avsättningen i realiteten skett till en pensionsstiftelse, få åtnjuta avdrag för avsättningen enligt reglerna för personalstiftelser.

Det anförda syntes enligt kommitténs mening böra leda till att någon form av begränsning i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser infördes samt att ifrågavarande stiftelser i förekommande fall ställdes under offentlig tillsyn.

De överväganden som föranlett kommittén att förorda att såsom förutsättning för att en av ett företag bildad fri pensionsstiftelse skulle anses som pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening skulle gälla, att stiftelsen stod under tillsyn enligt 1929 års tillsynslag, ägde i lika mån avseende å de fria personalstiftelserna. Kommittén förordade därför att för rätt till avdrag för till sistnämnda slag av stiftelser överförda medel skulle gälla, att stiftelsen stod under länsstyrelses tillsyn jämlikt nyss nämnda lag samt att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten.

Kommittén framhåller, att när det gällde att finna en form för begränsning i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser, särskilda svårigheter gjorde sig gällande med hänsyn till dessa stiftelsers speciella karaktär. De olika stiftelsernas ändamål var synnerligen skiftande från fall till fall. Utmärkande för understödsstiftelser var att bidrag från stiftelsen utgick efter diskretionär prövning i varje särskilt fall. Någon normering av understödsstiftelsernas verksamhet i likhet med vad fallet var beträffande pensionsstiftelsernas syntes följaktligen inte vara möjlig att åstadkomma. En följd härav var, att såsom villkor för avdragsrätt inte kunde krävas att de förmåner som de avsatta medlen avsåg att täcka måste vara grundade på utfästelse, enär en utfästelse förutsatte fasta regler för verksamheten ävensom ett reglemente eller dylikt, varav framgick under vilka förutsättningar och vid vilken tidpunkt prestationen skulle fullgöras. Med hänsyn härtill var det självfallet inte möjligt att ange någon övre gräns för avdragsrätten av den art, som föreslagits böra gälla för pensionsstiftelser.

Vad beträffade understödsstiftelser hade kommittén övervägt huruvida en begränsning skulle kunna åstadkommas på så sätt, att avdragsrätten sattes i viss relation till företagets vinst, till antalet anställda eller till en viss procent av företagets årliga lönekostnader. Kommittén hade vidare diskuterat möjligheten att strikt begränsa de ändamål, vartill avsättning fick ske, kombinerad med någon högsta gräns för tillåten avsättning, antingen så att avdrag fick åtnjutas intill ett belopp som med hänsyn till förhållandena kunde anses vara skäligt eller på så sätt, att stiftelsens förmögenhet fick uppböras till ett belopp, som motsvarade summan av de utbetalningar företaget styrkte ha skett för ifrågakommande ändamål under en viss förfluten tid.

Mot dessa alternativ kunde emellertid enligt kommitténs mening riktas vägande erinringar (s. 359—362).

Kommittén förordade därför i stället att såsom villkor för avdragsrätt skulle gälla, att de till stiftelsen avsatta medlen överförts kontant eller på därmed jämförligt sätt. Enligt kommitténs uppfattning vanns härigenom den lämpligaste och enklaste lösningen. Nämnda villkor, som jämväl var motiverat från konjunkturpolitisk synpunkt och med hänsyn till de anställdas intresse av större säkerhet för sina förmåner, skulle verka som

en naturligt avhållande regulator utan att likväl hindra utvecklingen av stiftelsernas verksamhet (s. 362, 363).

För att ernå en enhetlig behandling av hela personalstiftelseområdet talade enligt kommitténs mening övertvägande skäl för att man även beträffande andra personalstiftelser än understödsstiftelser — med bibehållande i princip av nuvarande regler — inskränkte sig till ett krav på kontant avsättning såsom villkor för avdragsrätt. I synnerhet då stiftelsens ändamål var att anskaffa fast egendom framstod det som naturligt att mot avsättningen svarande medel även överförts till stiftelsen. Syftet var ju i sådana fall, att det avsatta kapitalet skulle förbrukas för det angivna ändamålet.

Vad kommittén i det föregående förordat i avseende å övergångsbestämmelser till de nya reglerna för pensionsstiftelser borde, anför kommittén, i tillämpliga delar gälla jämväl beträffande andra personalstiftelser.

Remissyttrandena

Vad kommittén anført och föreslagit om rätt till avdrag för avsättning till andra personalstiftelser än pensionsstiftelser har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av alla remissinstanser utom kammarrätten och länsstyrelsen i Stockholms län. Sistnämnda myndigheter uttalar sig emellertid för en ytterligare skärpning av villkoren för avdragsrätt.

Försäkringsinspektionen förklarar sig i likhet med kommittén anse det vara orimligt att bibehålla en obegränsad avdragsrätt för avsättningar till nu ifrågavarande stiftelser, då man begränsade de avdragsgilla avsättningarna till pensionsstiftelser. Emot det sätt, på vilket avdragsrätten av kommittén begränsades för nu ifrågavarande stiftelser, hade inspektionen intet att erinra.

Kammarrätten anför följande.

Enligt kammarrättens mening ger det av kommittén föreslagna kravet på kontant avsättning såsom villkor för avdragsrätt icke någon garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden kommer till stånd. Avsatta medel kunna av företaget upplånas mot revers och därigenom åstadkommes samma resultat som om från början endast en förbindelse utfärdats. Även om stiftelserna ställas under tillsyn, på sätt kommittén förordat, torde det vidare enligt kammarrättens förmenande fortfarande förefinnas risk för att avsatta medel komma till användning för ej avsedda ändamål. Kammarrätten ifrågasätter därför, om icke möjligheterna till avdrag för avsättningar till personalstiftelser böra regleras utförligare än vad kommittén föreslagit. En sådan reglering synes lämpligen kunna omfatta såväl de ändamål, vartill avsättning får ske, som beloppen för avdragsgill avsättning. Den nu gällande hänvisningen till vad som får avdragas vid direkt omkostnad, vilken föreslås bibehållen, synes alltför obestämd med hänsyn till att vad som får avdragas vid beräkning av inkomst av rörelse är så ofullständigt angivet i kommunalskattelagen. De ändamål, som kunna föranleda medgivande av avdrag, böra angivas så noggrant som möjligt. Det synes föreligga så mycket större anledning

att reglera rätten till avdrag för framtida kostnader för personalvårdande ändamål som företagen äga rätt att avföra de löpande kostnaderna såsom direkta omkostnader i rörelserna och avsättningsrätten därför kan komma att begagnas huvudsakligen för konsolideringsändamål. Kammarrätten vill vidare ifrågasätta, om icke en begränsning av beloppen för de avdragsgilla avsättningarna bör ske. En sådan begränsning kan åstadkommas på det sättet, att storleken av avdragsgill avsättning liksom vid lagstiftningen om investeringsfonder sättes i relation till företagens årsvinst.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* anser att större begränsning av avdragsrätten bör övervägas.

Departementschefen

Vad kommittén uttalat och föreslagit i fråga om andra personalstiftelser än pensionsstiftelser föranleder inte någon erinran från min sida.

Ett par remissinstanser har ifrågasatt strängare regler än de kommittén förordat. I sådan riktning har kammarrätten uttalat sig under framhållande av att kravet på kontant avsättning inte medförde garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden kom till stånd. Avsatta medel kunde av företaget upplånas mot revers, anför kammarrätten vidare, och därigenom åstadkoms samma resultat som om från början endast en förbindelse utfärdats.

Härtill vill jag genmäla att, om personalstiftelse i enlighet med kommitténs förslag ställes under tillsyn, det åligger tillsynsmyndigheten inte endast att kontrollera att de avsatta medlen verkligen kommer till användning, utan även att dispositionen av medlen står i överensstämmelse med stiftelsens ändamål. I tillsynen ingår också att i det fall, då företaget önskar låna stiftelsens medel, pröva att företaget lämnar nöjaktig säkerhet. Visserligen kan tänkas att företaget vid stiftelsens bildande förbehåller sig att få låna medlen utan säkerhet. Då emellertid ett dylikt förbehåll måste anses som ett uppenbart kringgående av det av lagstiftaren uppställda kravet på garanti för att det med avsättningen avsedda ändamålet skall bli uppfyllt, kan antagas att taxeringsmyndigheterna i sådant fall inte medger avdrag för avsättning till dylik stiftelse. Det sist sagda har motsvarande avseende å av fysisk person samt handels- och kommanditbolag bildade pensionsstiftelser. Av det anförda framgår alltså att jag inte delar kammarrättens farhågor för att kommitténs förslag inte skulle skapa tillräcklig garanti mot missbruk. Jag anser mig inte heller kunna biträda av kammarrätten föreslagna metoder för begränsning i avdragsrätten, vilka metoder överensstämmer med av kommittén undersökta och av anförda skäl avvisade alternativ.

10. Förlustutjämning

Inledning

Den svenska skattelagstiftningen bygger i stort sett på den principen att vad som för ett visst beskattningsår göres till föremål för beskattning är under året influtna intäkter efter avdrag för på samma tid belöpande omkostnader. Principen om beskattningsårets slutenhet förutsätter för sin tillämpning bestämmelser som reglerar till vilket beskattningsår en intäkt eller utgift hör. Reglerna härom återfinns i 41 § kommunalskattelagen och i anvisningarna till denna paragraf. Innebörden av dessa bestämmelser är, såvitt nu är i fråga, att ett underskott som uppkommit under ett beskattningsår inte får avdragas från överskott ett följande beskattningsår. Ej heller medger reglerna någon återbäring av tidigare erlagd skatt av den anledningen att verksamheten ett följande år gått med förlust. Nuvarande regler om beskattningsårets slutenhet har mött kritik. Beskattningsåret har ansetts vara en alltför kort period för att medge en riktig vinstberäkning. Den vinst som kommer till synes ett visst beskattningsår kan vara resultatet av i verksamheten nedlagda kostnader flera år tidigare. Om verksamheten dessa tidigare år gått med förlust, som inte kunnat vidtaxeringen för beskattningsåret utnyttjas, har med styrka hävdats att ett på längre sikt oriktigt beskattningsresultat uppkommit.

De särskilda förhållanden som beträffande rörelse kan medföra obilliga resultat vid ett fasthållande av principen om beskattningsårets slutenhet har i viss omfattning beaktats vid åtskilliga reformer på skattelagstiftningens område. Av olika skäl har dock ansetts ofrånkomligt att hänföra taxeringen till kalenderåret (räkenskapsåret). Ej heller har ansetts möjligt att medge rätt att öppet kvitta förluster som uppkommit under ett beskattningsår mot vinster under ett annat. Däremot har man genom relativt vidsträckta möjligheter till s. k. vinstreglerande dispositioner möjliggjort för rörelseidkare — och i viss mån även för jordbrukare — att i realiteten åstadkomma en utjämning av de skattemässiga vinsterna och förlusterna. Framför allt genom reglerna om värdering av varulager har möjlighet lämnats till en ganska vidsträckt resultatutjämning. Reglerna om avskrivning å inventarier kan även innebära betydelsefulla möjligheter till sådan utjämning. Såsom exempel på ytterligare uppmjukningar i gällande regler om beskattningsårets slutenhet får erinras om bestämmelserna rörande avdrag för avsättningar till investeringsfonder, till pensions- och andra personalstiftelser samt såvitt angår vissa jordbrukare till s. k. skogskonto. Vidare innefattar rätten att omlägga räkenskapsår en viss möjlighet att utjämna vinster och förluster.

Trots föreliggande möjligheter till resultatutjämning mellan olika beskattningsår har kritik kvarstått mot huvudregeln om beskattningsårets slutenhet. Detta sammanhänger självfallet med att möjligheter till vinstreglerande dispositioner har sin givna begränsning. Såsom framgår av det sagda kan företag under vissa år nödgas redovisa förlust medan under andra år överskott redovisas i följd varav beskattningen under perioden i dess helhet sker av större inkomst än företaget under samma period i realiteten haft. Så blir t. ex. fallet när en verksamhet i sitt inledande skede gått med förlust.

Det är visserligen möjligt att den i nya aktiebolagslagen intagna bestämmelsen om aktivering av vissa organisationskostnader kan i sistnämnda avseende komma att medföra ett något bättre läge för nystartade aktiebolag. Enligt 100 § 8 mom. andra stycket aktiebolagslagen må nämligen — under vissa villkor — kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, där det är av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse, upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post i bolagets balansräkning. Å sådan tillgång skall avskrivning ske enligt vissa i lagrummet angivna grunder. Enligt ett uttalande av riksskattenämnden får förevarande bestämmelser anses medföra, att de sålunda såsom tillgång bokförda kostnaderna i princip bör godtagas såsom avskrivningsobjekt och att avdrag för ifrågavarande kostnader bör kunna medgivnas vid taxeringen genom årliga värdeminskningsskavdrag. Spörsmålet huruvida berörda kostnader kan vid taxeringen periodiseras har dock ännu inte prövats i högsta instans.

Den ojämnhet som föreligger i förhållande mellan sådana skattskyldiga för vilka nuvarande möjligheter till förlustutjämning är för handen och sådana som inte kan komma i åtnjutande härav ävensom de föreliggande möjligheternas begränsade räckvidd har föranlett krav på rätt till en öppen resultatutjämning.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller att det i och för sig var önskvärt med en ökad möjlighet för skattskyldiga att i skattehänseende utjämna vinster och förluster under olika beskattningsår. Härtill kom att ett genomförande av de av kommittén i det föregående förordade reglerna för avskrivning å inventarier och nedskrivning å varulager fick antagas medföra att den möjlighet till dylik utjämning, som nu gällande regler medgav, i viss mån kom att minska. Med hänsyn härtill och då det inte kunde anses tillfredsställande att möjligheten till resultatutjämning var beroende av vissa speciella förutsättningar, hade för kommittén framstått som angeläget pröva möjligheterna av att genomföra en öppen resultatutjämning. Kommittén hade där-

vid särskilt beaktat läget för nystartade företag, vilka måste antagas ha särskilt stort behov av en dylik utjämning.

Vid en prövning av frågan hur en lagstiftning rörande resultatutjämning borde utformas, uppställde sig till en början, fortsätter kommittén, spørgsmålet huruvida reglerna skulle så utformas att de medgav en fullständig resultatutjämning eller om man här nödgades begränsa sig till en förlustutjämning. Från vissa synpunkter kunde givetvis hävdas att det skulle vara mest önskvärt med det förra alternativet. Å andra sidan kunde inte vara godtagbart med en möjlighet till sådan utjämning allenast för vissa skattskyldiga. Denna fråga måste med andra ord lösas i ett mera vidsträckt sammanhang och under beaktande även av andra skattskyldigas än rörelseidkares intresse av att erhålla lindring i den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Detta vidsträckta och mycket svårlösta problemkomplex föll utanför kommitténs ämnesområde. En första konsekvens härav blev då att kommitténs fortsatta överväganden inskränktes till att pröva möjligheterna att genomföra en förlustutjämning.

Härefter yttrar kommittén.

Av det förut sagda framgår emellertid tillika att när fråga är om rörelseidkare som är fysisk person en rätt till förlustutjämning skulle innebära att man utbröt — uteslutande för denna kategori skattskyldiga — till självständig lösning ett detaljspörsmål som intimt sammanhänger med den stora frågan om den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Detta måste inge betänkligheter från skilda synpunkter, bland annat med hänsyn till den bristande jämligheten i den skattemässiga behandlingen av å ena sidan det fallet då en fysisk persons rörelse ett år visar förlust och ett följande år vinst samt å andra sidan det fallet då verksamheten ett år lämnar ett obetydligt överskott och ett följande år ett mycket stort sådant. Det finns emellertid ytterligare skäl som gjort att kommittén inte ansett det möjligt att framlägga ett förslag om förlustutjämning avseende jämväl rörelseidkare, som är fysiska personer. Kommittén åsyftar en rad mycket svårlösta spørsmål av såväl materiell som teknisk art som, om de anses böra lösas, måste göras till föremål för en ingående utredning i särskild ordning. Såsom exempel på dylika problem må följande anföras. En fysisk person kan en tid ha drivit en rörelse som gått med förlust för att därefter ha övergått till att driva annan rörelse eller ock taga tjänsteställning. Det synes ovisst om och i vad mån förlustavdrag i sådana fall bör ifrågakomma. I detta sammanhang bör även erinras om de många gånger mycket flytande gränserna mellan vad som skattetekniskt skall hänföras till rörelse respektive annat inkomstslag. Vidare kräves särskilda överväganden för sådana fall då en person avlidit eller gått i konkurs samt dödsboet respektive konkursboet fortsätter verksamheten. En likartad problemställning uppkommer då en enskild firma ombildas till aktiebolag, därvid läget även kan vara det att bland aktieägarna ingår annan än den ursprungliga rörelseidkaren. Man frågar sig vidare hur en förlustutjämning skall ordnas i sådana fall då en avliden rörelseidkares änka eller barn övertar en verksamhet som i ett tidigare skede gått med förlust. Vidare kompliceras spørgsmålen av gällande regler om samtaxering av äkta makar och om beräkning av ortsavdrag och möjligen även vissa andra avdrag vid taxeringen. Slutligen kan erinras om att de fysiska personernas hemvist i betydande utsträckning växlar vilket i hög

grad skulle komplicera tillämpningen och starkt försvåra taxeringsmyndigheternas kontroll. Exemplifieringen på uppkommande svårigheter skulle kunna fortsättas men det sagda torde tillräckligt ha belyst nödvändigheten av den av kommittén intagna ståndpunkten att en ingående speciell utredning av frågan om en förlustutjämning för fysiska personer måste föregå en lagstiftning i ämnet. Vid en sådan utredning måste då även beaktas vilka kompletterande regler som kan erfordras för att förhindra ett sådant obehörigt utnyttjande av en rätt till förlustutjämning som eljest lätt skulle kunna ifrågakomma. — Det nu anförda har i allt väsentligt avseende jämväl å handels- och kommanditbolag, beträffande vilka problemställningarna för övrigt kan bli än mera komplicerade.

Kommittén anför därefter att för skattskyldiga underkastade en proportionell beskattning läget var ett annat. Även om sådana skattskyldiga från vissa synpunkter kunde ha intresse av ökade möjligheter till en jämn vinstredovisning var det skattemässiga läget för dessa skattskyldiga likväl sådant att en rätt till förlustutjämning gav garanti för att beskattningen under en längre tidsperiod kom att grundas på det sammanlagda resultatet under perioden i fråga. Härtill kom att aktiebolag och ekonomiska föreningar i beskattningshänseende intog en särställning. Kommittén åsyftade det förhållandet att av dessa skattskyldiga förvärvat inkomst var underkastad dubbelbeskattning. Den vinst, som dessa företag förvärvade, beskattades hos delägarna när vinsten utdelades, och den beskattning som skedde hos företaget självt utgjorde en merbeskattning betingad av det förhållandet att ifrågavarande företagsformer ansetts medföra en ökad skatteförmåga. Det torde kunna anföras särskilda skäl för att denna merbeskattning i princip grundades på den på längre sikt redovisade nettovinsten. Det borde i detta sammanhang erinras om att den fria avskrivningsrätten — liksom för övrigt även den av kommittén förordade rätten till avskrivning enligt 30-regeln — samt lagstiftningen om investeringsfonder var förbehållen bolag och föreningar, varav framgick att statsmakterna redan tidigare funnit skäl föreligga för i skilda hänseenden olikartade regler beträffande inkomstberäkningen för nyssnämnda företag och andra skattskyldiga.

Med åberopande av det anförda förordade kommittén att regler infördes om en rätt till förlustutjämning begränsad till aktiebolag och ekonomiska föreningar, med vilka i förevarande sammanhang liksom fallet var i vissa andra hänseenden borde jämnställas ömsesidiga försäkringsbolag och sparbanker.

Kommittén tillägger att med hänsyn även till att här var fråga om en försökslagstiftning starka skäl talade för att begränsa lagstiftningen till en mindre och mer enhetlig grupp skattskyldiga. Även från taxeringsmyndigheternas sida måste detta utgöra ett starkt önskemål innan erfarenhet vunnits av denna i vårt skattesystem helt nya princip.

Kommittén förordar, att rätten till förlustutjämning utformas på så sätt att underskott å förvärvskälla, som uppkommer vid taxering till statlig inkomst för visst beskattningsår och som inte kan utnyttjas vid denna taxe-

ring, i stället får utnyttjas vid kommande taxeringar till statlig inkomstskatt under en tioårsperiod. Angående skälen för detta ställningstagande torde få hänvisas till betänkandet (s. 370—372). Fastställande av underskott som får utnyttjas för förlustutjämning — med sådant underskott förstår kommittén underskott varom förmåles i 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt — skall ske endast om den skattskyldige framställt särskilt yrkande härom (s. 372).

Enligt förslaget äger skattskyldig för vilken förlustavdrag blivit fastställt för visst beskattningsår åtnjuta avdrag för sagda förlust, fördelat på ett eller flera år inom tioårsperioden, efter därom framställt yrkande (s. 373).

I avgiven reservation yrkar herrar *Gustafson* och *Wehtje* (s. 405—407) att den av kommittén föreslagna förlustutjämningen utsträcker till att avse även fysiska personer som driver rörelse.

Vid betänkandet fogat, av reservanterna utarbetat författningsutkast torde få såsom *Bihang 2* fogas till statsrådsprotokollet för denna dag.

Remissyttrandena

Kommitténs förslag om öppen förlustutjämning tillstyrkes i princip av flertalet remissinstanser. Nästan genomgående har emellertid kritik riktats mot förslaget i det hänseendet att rätten till förlustutjämning har förbehållits vissa juridiska personer.

Direkt avstyrkande yttranden har avgivits av överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Kristianstads, Älvsborgs, Skaraborgs och Kopparbergs län. Enligt länsstyrelsens i Västernorrlands län mening kan frågan om rätt till förlustutjämning tills vidare anstå, därest avskrivnings- och lagervärderingsfrågorna löses på det sätt länsstyrelsen förordat.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

De remissinstanser som tillstyrkt förslaget har i allmänhet utan närmare motivering förklarat sig inte ha något att erinra mot förslaget.

Sedan *Kooperativa förbundet* uttalat sin anslutning till kommitténs allmänna resonemang, vilket utmynnade i slutsatsen att genom en kvittning av förlustresultatet mot efterföljande vinstresultat en tillfredsställande förlustutjämning säkerligen erhöles i praktiken, framhåller förbundet att en resultatutjämning vid företagets beskattning inte var önskvärd bara från teoretiska rättvisesynpunkter utan också i betraktande av den nuvarande faktiska höga skattebelastningen. För företagets del innebar kvittningen, under den förutsättning att förluster huvudsakligen uppstod under lågkonjunktur, en skattelindring under efterföljande konjunkturförbättring, som kunde bidra till att underlätta ett uppsving. Från konjunkturpolitisk synpunkt borde den föreslagna förlustutjämningen, liksom varje annan anordning, som bidrog till att skattebelastningen träffade företagen rättvist

och likformigt, anses väl motiverad. Med nuvarande korta, i huvudsak ett-åriga beskattningsperioder för företagen blev resultatet i tider av växlande konjunkturer det, att de förlustbärande, d. v. s. de i allmänhet minst skattekraftiga företagen, på längre sikt fick den hårdare belastningen.

Länsstyrelsen i Blekinge län yttrar, att den föreslagna rätten till förlustutjämning för vissa skattskyldiga vid den statliga taxeringen syntes utgöra en betydelsefull ersättning för den med kommitténs förslag i övrigt förbundna minskningen av möjligheterna till utjämning av rörelseresultatena genom olika vinstreglerande åtgärder. Det var ej minst värdefullt att företag, vilka enligt god köpmannased och gällande lagbestämmelser i ett visst läge skulle avskriva anläggningstillgångar och värdera varulager på sådant sätt att förlust uppstod, kunde vidtaga erforderliga dispositioner utan att behöva räkna med att härigenom få vidkännas en definitiv skatteförlust.

Av de remissinstanser som avstyrkt kommitténs förslag anför *överståthållarämbetet* bl. a. att för en rörelseidkare förlustutjämningen strängt taget torde ha sin största betydelse för det fall, då denne på grund av förlustbringande verksamhet måste upphöra med rörelsen. Dylik kvittning ansåg kommittén emellertid inte böra ifrågakomma. I stället syntes kommittén närmast vilja beakta läget för nystartade företag. Den för dessa av kommittén påtalade omstridda frågan om avdrag för aktiverade organisationskostnader måste enligt överståthållarämbetets uppfattning i vart fall bedömas vara i ett avgjort gynnsammare läge genom 1951 års lagändring angående beskattningsreglerna för rättigheter av goodwill's natur, enär genom aktiveringen närmast bildades en tillgångspost av immateriell art. De för rörelseidkarna eljest gällande bestämmelserna om tillåtna dolda reserveringar måste även efter av kommittén föreslagna inskränkningar inrymma betydande möjligheter till resultatutjämning, som inte tilläts för andra inkomstslag. Då vidare kommitténs förslag om tillåten förlustutjämning ej ens omfattade alla rörelseidkare, ansåg sig överståthållarämbetet redan på nu anförda skäl böra avstyrka förslaget.

Efter att ha framhållit att det kunde ifrågasättas om kommittén beaktat förslagets konsekvenser i vissa avseenden, yttrar överståthållarämbetet vidare.

Härutinnan vill överståthållarämbetet påpeka den skillnad, som i förevarande avseende bör göras mellan familjebolag och övriga aktiebolag. En person, som bedriver rörelse i aktiebolagsform, kan utnyttja rätten till förlustutjämning i bolaget i icke avsedd omfattning, därigenom, att han för att täcka eget underskott å andra förvärvskällor eller för andra allmänna avdrag uttager så hög lön från bolaget, att bolagets rörelse visar underskott. Underskott i aktieägarens löntagarens självdeklaration skulle följaktligen kunna utjämnas genom den för bolaget tillåtna förlustutjämningen. Förslaget öppnar således vissa möjligheter till skatteflykt. Det må även anmärkas att förlustutjämningen i de åsyftade fallen kan bli vidsträcktare än till och med den förlustutjämning, som kommittéledamöterna Gustafson och Wehtje i särskild reservation föreslagit för fysiska personer. Vidare

må här framhållas att möjligheter till förlustutjämning även kan öppnas genom att aktier i bolag med nedlagd rörelse och förlustbalans överlättas. Det av kommittén avvisade förslaget till förlustutjämning för tidigare redovisad vinst, skulle sålunda i realiteten kunna leda till en allmän förlustutjämning mellan aktiebolag. Överståthållarämbetet får under hänvisning till det anförda på det bestämdaste avstyrka, att rätt till förlustutjämning tillerkännes familjebolag. För andra aktiebolag än sådana av familjebolagskaraktär torde frågan om förlustutjämning visserligen kunna lösas oberoende av förhållandena för rörelseidkare i övrigt, men frågan synes dock icke böra slutgiltigt lösas förrän spörsmålet om förlustutjämning blivit avgjord beträffande fysiska personer, såväl rörelseidkare som icke rörelseidkare.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför.

Det kan icke bestridas att en rätt till förlustutjämning av flera skäl vore önskvärd. Ett genomförande av de föreslagna bestämmelserna kommer emellertid att icke oväsentligt komplicera taxeringsarbetet. Då skattskyldig enligt hittills gällande bestämmelser redovisat förlust, har deklarationsgranskaren endast behövt göra ett bedömande, huruvida deklarationen borde ändras i sådan utsträckning, att positiv taxering skulle bli resultatet. Det torde däremot innebära ganska stora svårigheter att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, icke minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med företagsförluster samt till att bokföringsmässig förlust som uppkommit genom rekonstruktion av ett företag i stor utsträckning plägar bestå av icke avdragsgilla kostnader. I reservation till betänkandet har framkommit förslag om att förlustutjämning borde få göras även av fysiska personer. Då likformighet vid taxering av fysiska personer och aktiebolag m. fl. bör i möjligaste mån eftersträvas, ansluter sig länsstyrelsen i princip till denna tanke. Med hänsyn till svårigheterna att åtminstone för fysiska personer genomföra en reglering av hithörande område och då frågan icke synes tillräckligt utredd torde förslaget om rätt till förlustutjämning vid taxering i sin helhet böra överarbetas.

Även länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att frågan om förlustutjämning bör utredas ytterligare. Länsstyrelsen anmärker, att i betänkandet saknades bl. a. uppgift om de skattemässiga verkningarna av förslaget. Vidare framhålles att de föreslagna bestämmelserna torde medföra en väsentligt ökad arbetsbörda för beskattningsnämnderna samt länsstyrelsernas redan förut arbetstyngda taxeringssektioner. Det kunde inte heller bortses från att en förlustutjämning i vad gällde familjebolagen kunde komma att utnyttjas i skatteundandragande syfte.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län framhåller, att det måste betecknas som en brist att den av kommittén föreslagna reformen inte omfattade även de fysiska personerna. Enligt länsstyrelsens uppfattning borde därför denna fråga i hela dess vidd utredas innan slutlig ställning togs till det föreliggande förslaget.

Som redan framhållits har frågan om en utsträckning av lagstiftningen till fysiska personer berörts i ett stort antal yttranden.

Fyra länsstyrelser, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges lant-

bruksförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Svensk industriförening, Sveriges akademikers centralorganisation och flertalet handelskamrar förordar att rätt till förlustutjämning omedelbart beredes enskild näringsidkare. I flera fall anses därvid det av kommittéreservanterna utarbetade författningsutkastet böra läggas till grund för lagstiftning.

Enligt kammarrättens mening bör den av kommittén föreslagna lagstiftningen efter hand utvidgas till fysiska personer.

Riksräkenskapsverket, riksskattenämnden, kommerskollegium, lantbruksstyrelsen, sex länsstyrelser, Riksförbundet landsbygdens folk, Svenska företagares riksförbund och två handelskamrar föreslår att frågan göres till föremål för utredning.

Länsstyrelsen i Örebro län uttalar, att det syntes beklagligt att kommittén inte ansett sig kunna framlägga förslag till förlustutjämning jämväl för fysiska personer. Det föreföll som om sådan rätt kunnat införas, om ej utjämningen ansetts böra utsträckas att avse så lång tidrymd som tio år. Om denna inskränktes till fem år, vilket syntes fullt tillräckligt, syntes ej alltför stora svårigheter föreligga att utsträcka rätten till förlustutjämning till fysiska personer. Då deklarationsmaterialet för denna kategori skattskyldiga förvarades i sex år, hade taxeringsmyndigheterna alltid möjlighet verkställa erforderlig granskning av den eller de deklarationer, vari förlust redovisades, i samband med att yrkande om avdrag för förlusten prövades.

Sveriges grossistförbund, som finner kommitténs förslag vara ett steg i rätt riktning, framhåller att alla rörelseidkare, som uppfyllde vissa anspråk i fråga om räkenskapernas kvalitet och tillförlitlighet, borde tillerkännas samma rätt till förlustutjämning. Gränslinjen borde inte — såsom kommittén föreslagit — dras mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar, å ena sidan, och övriga rörelseidkare, å den andra, utan uteslutande med hänsyn till de krav, som skäligen kunde uppställas från taxeringskontrollens synpunkt.

Sveriges hantverks- och småindustriorganisation yttrar, att det var ett berättigat krav från enskilda firmor, handels- och kommanditbolag att de, trots de enklare juridiska former under vilka de bedrev sin verksamhet, skulle ha samma rätt till förlustutjämning som aktiebolagen. Det var verklighetsfrämmande, att, som kommittén gjort, som intäkt för sin inskränkning till aktiebolag etc. i detta fall andraga, att tillräckliga kontrollmöjligheter inte fanns beträffande de mindre företagen. Det fanns en utförlig bokföringslag och det torde inte behöva möta något hinder att företag med bokföringen ordnad efter bokföringslagens bestämmelser skulle få ha rätt till vinst- och förlustutjämning. Om man mot förmodan skulle anse, att dessa lagbestämmelser inte var tillfyllest, skulle man här kunna tänka sig att för de enklare företagsformerna utarbetades särskilda bokföringsbestämmelser, vilka skulle efterföljas av de företag, som önskade begagna sig av rätten till vinst- och förlustutjämning.

Riksskattenämnden anför.

Att rätten till förlustutjämning tills vidare inskränkes till aktiebolag m. fl. juridiska personer behöver i och för sig icke möta någon invändning, eftersom beskattningen av de juridiska personerna är till sitt väsen helt skild från den beskattning som åvilar fysiska personer. Frågan om en utsträckning av förlustutjämningsrätten även till enskilda rörelseidkare rymmer en mångfald problem och fordrar en mera ingående utredning. Ur rättvisesynpunkt synes dock motiverat att en sådan utvidgning av möjligheterna till förlustutjämning kommer till stånd, om den befinnes möjlig att praktisera. För skogsbruket — som är den näringsgren där inkomsterna för fysiska personer uppvisa de största variationerna — har numera genom lagstiftningen om skogskonto införts en rätt till vinstutjämning. För rörelse, som icke drives i bolagsform och där ävenledes variationerna i inkomsterna äro större än för andra grupper av inkomsttagare, finnas däremot icke några motsvarande möjligheter. Riksskattenämnden anser det därför motiverat — särskilt om lagervärderingen nu regleras — att frågan om rätt till förlustutjämning för fysiska personer blir föremål för fortsatt utredning.

Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet landsbygdens folk förordar en utredning av möjligheterna att utsträcka rätten till förlustutjämning, förutom till enskilda rörelseidkare, till fysisk person som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att det föreliggande förslaget till förordning om rätt till förlustutjämning fyllde, ehuru det allenast innebar en mycket begränsad lösning av den öppna resultatutjämnings problem, ett vid upprepade tillfällen vitsordat behov. Det borde enligt delegationens mening genomföras såsom ett provisorium, varjämte problemet om en konsekvent genomförd resultatutjämning borde göras till föremål för skyndsam utredning. Självfallet borde emellertid denna utredning likasom förordningen om resultatutjämning omfatta samtliga skattskyldiga. Den omständigheten, att det förelåg ett ännu större behov av resultatutjämning för rörelseidkande fysiska personer än för aktiebolag, utgjorde såsom kommittéreservanterna anført inte något bärande skäl för att inte ens medgiva dessa fysiska personer den rätt till förlustutjämning, som föreslogs skola tillkomma aktiebolagen.

Departementschefen

Som av den lämnade redogörelsen framgår har de liberalt utformade reglerna för de vinstreglerande dispositionerna i viss utsträckning möjliggjort en dold resultatutjämning. Denna möjlighet till resultatutjämning är emellertid beroende av speciella förutsättningar och har även i övrigt sin givna begränsning. En ojämnhet finnes alltså i det skattemässiga läget mellan å ena sidan skattskyldiga med faktiskt föreliggande möjligheter till dold resultatutjämning och å andra sidan övriga skattskyldiga.

Jag kan i princip dela kommitténs mening att denna bristande jämlighet är otillfredsställande. Det kan även sägas vara ett mindre tillfredsställande

förhållande, att avskrivnings- och värderingsreglerna samt stiftelse- och fondavsättningarna skall användas för i princip ovidkommande syften. Dessa omständigheter utgör givetvis ett skäl för att överväga möjligheterna att genomföra regler i syfte att åstadkomma en öppen skattemässig resultatutjämnning. I sin mån får denna fråga även ökad aktualitet vid en åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner.

Det är från dessa utgångspunkter kommittén framlagt sitt förslag om rätt till en viss förlustutjämnning, vilken rätt av anförda skäl förbehållits vissa juridiska personer.

Att jag, trots vad jag förut i principiellt hänseende anfört, ställer mig tveksam inför kommitténs förslag i denna del sammanhänger med följande.

En rätt till öppen utjämnning av vinster och förluster mellan olika år är något fullständigt nytt för vår skattelagstiftning. De erfarenheter som står att vinna från utländsk lagstiftning är närmast av negativ art. De där införda systemen har komplicerat tillämpningen av skattereglerna, vilket i sin tur lett till så restriktivt utformade regler att en effektiv utjämnning ej kunnat erhållas. Kompliceringen i tillämpningen har på något håll t. o. m. medfört att den införda förlustutjämnningen åter avskaffats. Redan av det sagda framgår, att det finns skäl att framgå med försiktighet vid införandet av rätt till öppen utjämnning.

Det av kommittén framlagda förslaget ter sig förtjänstfullt i det avseendet, att det, såvitt kan bedömas, i och för sig synes tämligen enkelt att tillämpa. Likväl har under remissbehandlingen invänts att ett genomförande av kommitténs förslag skulle medföra komplikationer och inte oväsentligt öka taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning. Inte heller kan bortses från den av länsstyrelsen i Kristianstads län gjorda anmärkningen, att det skulle bli ganska stora svårigheter att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, inte minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med företagsförluster samt till den omständigheten att bokföringsmässig förlust, som uppkommit vid rekonstruktion av ett företag, i stor utsträckning plägar bestå av inte avdragsgilla kostnader. Med hänsyn till den begränsade tid som stått till kommitténs förfogande har kommittén inte undersökt i vilken omfattning förluster förekommer och hur dessa förluster fördelar sig på olika branscher eller typer av företag. Det är därför inte möjligt att på grundval av kommitténs utredning taga ställning till bärigheten i de gjorda invändningarna. Bristen på utredningsmaterial omöjliggör vidare en prövning av förslagets skattemässiga verkningar. I sistnämnda avseende må följande tilläggas.

Den nyss berörda enkelheten i förslaget har kommittén endast kunnat vinna på bekostnad av den förlustutjämnande effekten. Enligt förslaget föreligger rätt till förlustutjämnning vid den statliga men inte vid den kommunala taxeringen, vilket måste framstå som en inadvertens. Såsom förslaget är utformat gäller vidare att förlust vilken uppstår i slutet av

ett företags verksamhet, då rätten till förlustutjämning enligt vad i något remissyttrande påpekats har sin största betydelse, inte kan utjämnas.

Såsom överståthållarämbetet anmärkt, synes kommittén vidare inte tillräckligt ha beaktat förslagets konsekvenser i vissa betydelsefulla avseenden, nämligen i fråga om uppkommande möjligheter till missbruk. Överståthållarämbetet har sålunda påpekat att möjlighet till skatteflykt föreligger därigenom att ägaren av aktierna i ett aktiebolag för att täcka underskott i sin egen deklaration uttager så hög lön från bolaget att rörelsen utvisar förlust. Underskottet i aktieägarens deklaration skulle sålunda kunna utjämnas genom en för bolaget medgiven förlustutjämning. Överståthållarämbetet har vidare, och detta är måhända en allvarigare anmärkning, framhållit att missbruk kunde ske på så sätt att aktier i bolag med förlustbalans överläts. En av rena skatteflyktsskäl föranledd efterfrågan på sådana företag skulle uppkomma. Kommittén har inte framlagt något förslag till mötande av dylika skatteflyktsåtgärder, och jag är inte beredd att utan närmare utredning själv framföra något förslag i ämnet. Jag vill tillägga, att någon tillfredsställande lösning inte vinnes genom en generell föreskrift, att rätten till utjämning av tidigare års förluster går förlorad, då aktierna eller andelarna i ett företag överlåtes å annan. Vidare synes ofrånkomligt att närmare undersöka i vad mån en förlustutjämning kan av familjeföretagen, även i andra än det av överståthållarämbetet påpekade fallet, utnyttjas för skatteflyktsåtgärder och vilka lösningar resultatet av en sådan undersökning kan aktualisera.

Av det sagda framgår att enligt min mening redan införandet av en rätt till förlustutjämning begränsad till aktiebolag och ekonomiska föreningar förutsätter en särskild ingående utredning av de svårlösta och komplicerade problemställningar som här uppstår sig.

Det är emellertid inte enbart av nu anförda skäl, som jag finner mig böra intaga en avvisande hållning till det framförda förslaget om förlustutjämning.

Jag kan visserligen instämma med kommittén i dess uttalande, att aktiebolag och ekonomiska föreningar från skilda synpunkter intar en sådan särställning i beskattningssystemet att ytterligare specialregler för dessa företag kan principiellt motiveras. Alltigenom godtagbart är dock inte detta resonemang. Skillnaden mellan en såsom enskild firma driven rörelse och en i aktiebolagets form utövad näringsverksamhet är mången gång av en rent yttre, formell natur. En person, som av någon anledning ombildat sitt företag till aktiebolag och som — vilket är mycket vanligt — uttar hela nettovinsten såsom lön eller tantiem, är ofta i precis samma skattemässiga läge som före bolagsbildandet. En rätt till förlustutjämning i det ena men inte i det andra fallet ter sig då onekligen mindre tilltalande. Detta har även understrukits från åtskilliga håll och främst av näringslivets företrädare.

En utvidgning åter av rätten till förlustutjämning att avse jämväl enskilda rörelseidkare möter alla de invändningar och betänkligheter, som kommittén för detta fall angivit. Jag anser sålunda bl. a. att det vore i hög grad inkonsekvent att medge fysiska personer med den för dem gällande progressiva beskattningen en rätt till förlustutjämning men inte till en mer allmän resultatutjämning. Skulle alla de svårigheter kunna bemästras, som är förenade med sistnämnda långtgående reform, är det emellertid i sin tur inte gärna möjligt att genomföra denna utan att samtidigt pröva i vad mån en likartad möjlighet till skatteutjämning bör erbjudas andra skattskyldiga med varierande inkomster.

Det nu sagda visar att man här ställs inför synnerligen långtgående och utomordentligt svårlösta problemställningar. Att jag i förevarande sammanhang inte har möjlighet att närmare ingå på dessa frågor är uppenbart.

Jag vill slutligen något uppehålla mig vid uttalandet att en åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner gör det mer angeläget än tidigare att söka lösa problemet med förlust- och resultatutjämning. Jag kan väl i princip dela denna uppfattning. Men samtidigt vill jag understryka, att om det förslag till ändrad företagsbeskattning godtages som jag i det föregående förordat, stora möjligheter till förtäckt resultatutjämning alltså kommer att föreligga. Det är antagligt att dessa möjligheter i det övervägande antalet fall är av betydligt större värde än den i vissa främmande länder medgivna rätten till öppen förlustutjämning, vilka länder vid sidan härav inte erbjuder på långt när samma möjligheter till förtäckt resultatutjämning som inrymmes jämväl i den föreslagna ändrade företagsbeskattningen.

Som framgår av det nu sagda är från skilda synpunkter så starka invändningar att rikta mot kommitténs förslag till förlustutjämning, att jag inte anser mig ha möjlighet att förorda att detsamma lägges till grund för lagstiftning.

11. Skattesatsen för vissa juridiska personer

För aktiebolag höjdes år 1947 skattesatsen vid taxeringen till statlig inkomstskatt från 32 till 40 procent av den beskattningsbara inkomsten. Höjningen grundades på förslag av 1945 års statsskatteberedning (SOU nr 79/1946).

För de ekonomiska föreningarna hade statsskatteberedningen föreslagit samma skattesats som för aktiebolag. I proposition nr 212/1947, däri riksdagen förelades förslag om ändrad statlig inkomstbeskattning, upptogs beredningens förslag i sistnämnda hänseende. Bevillningsutskottet (bet. nr 50/1947) förordade emellertid, att skattesatsen för de ekonomiska för-

25 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

eningarna skulle bibehållas vid 32 procent. Utskottet anförde bl. a. att det utan tvivel kunde antagas, att föreningarnas medlemmar i genomsnitt hade lägre inkomster än aktiebolagens delägare. Vidare framhölls att bland de ekonomiska föreningarna torde finnas ett stort antal föreningar med små inkomster och många av dessa hade ej heller till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Visserligen kunde praktiska skäl tala för att skattesatsen bestämdes lika för de båda kategorierna. Utskottet fann dock, att dessa skäl vägde mindre tungt än önskemålet om att bibehålla skattesatsen vid 32 procent för föreningarna.

Även för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stads- hypotekskassa, hypoteksföreningarna, svenska bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna föreslog utskottet en skattesats av 32 procent.

Förslaget godkändes av riksdagen med den utvidgningen, att jämväl sparbankerna fördes till samma grupp som de ekonomiska föreningarna.

Vid sin prövning av juridiska personers inkomstbeskattning fann 1949 års skatteutredning (SOU nr 51/1951) någon sänkning av bolagsskatten inte vara påkallad. Frågan om aktiebolagsbeskattningens höjd var — framhöll skatteutredningen — enligt uttalanden i samband med 1947 års lagstiftning väsentligen sammankopplad med bolagens möjligheter att skattefritt bilda dolda reserver. För beskattningsåret 1951 hade dessa möjligheter på visst sätt inskränkts genom lagstiftningen om investeringsskatt. Då denna lagstiftning var av tillfällig natur, ansåg skatteutredningen inte att frågan om inkomstbeskattningens storlek därigenom bringats i principiellt annat läge än tidigare. Skulle aktiebolagens rätt till fri avskrivning å inventarier eller till nedskrivning av lager bli väsentligt beskurna på mera varaktigt sätt, torde dock, framhöll utredningen, även frågan om beskattningens höjd få tagas under omprövning.

Skatteutredningen föreslog att skattesatsen för de ekonomiska föreningarna — med undantag för jordbrukets kreditkassor — skulle bestämmas till 40 procent. Den verksamhet som bedrevs av aktiebolag och ekonomiska föreningar var enligt utredningens mening så likartad att någon rationell grund för en olika behandling var svår att finna. Tvärtom borde det vara ett önskemål att den ena företagsformen inte bereddes förmåner vid skatteberäkningen framför den andra. Med den konsolidering, som de kooperativa föreningarna uppnått, och med de för dem i övrigt gällande moderata beskattningsreglerna ansåg utredningen de skäl som år 1947 åberopades för en differentiering inte längre vara bärande.

Enligt skatteutredningens förslag skulle sparbanker och vissa andra kreditinstitut bibehållas vid en skattesats av 32 procent.

I proposition nr 213/1952, som grundades på skatteutredningens betänkande, framhölls att skatteutredningens förslag rörande skattesatsen för juridiska personer i remissyttrandena mött erinringar av mycket varierande slag. På anförda skäl framfördes inte något förslag i ämnet.

Det må i detta sammanhang omnämnas att i skrivelse den 29 maj 1954 till företagsbeskattningskommittén Sveriges grossistförbund, Svenska föderämnas- och spannmålsimportörernas förening och Föreningen Sveriges spannmålsintressenter hemställt att kommittén måtte föreslå sådana ändrade regler, att aktiebolag och ekonomiska föreningar blev fullt likställda vid den statliga inkomstbeskattningen. I skrivelsen framhålles bl. a. att de skäl som år 1947 åberopades för en differentiering, nämligen att medlemmarna i ekonomiska föreningar regelmässigt hade lägre inkomster än delägarna i aktiebolag, inte syntes vara bärande. Företagets egen skatteförmåga borde vara ensamt avgörande. Jämväl rättvisekrav talade för att aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattades lika. Den lägre skattesatsen för ekonomiska föreningar medförde en omotiverad fördel i konkurrenshänseende. Därtill kom, framhålles vidare, att ekonomiska föreningar även i annat hänseende intog en i viss mån gynnad ställning i beskattningsavseende nämligen därigenom att pristillägg och återbäring på medlemmarnas försäljningar och inköp fick avdragas vid föreningarnas inkomstbeskattning.

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller till en början att i de för kommittén givna direktiven inte hade angivits att kommittén hade att pröva frågan om ett likställande av aktiebolag och ekonomiska föreningar i avseende å den statliga inkomstbeskattningens storlek. Med hänsyn härtill och då ifrågavarande spörsmål inte ägde något direkt samband med den översyn av beskattningsreglerna från i huvudsak konjunkturpolitisk synpunkt som kommittén enligt direktiven hade att verkställa, hade kommittén inte ansett sig böra ingå på denna fråga.

Vad kommittén däremot hade att pröva var frågan huruvida de av kommittén i det föregående föreslagna bestämmelserna borde föranleda en ändring av nu gällande procentsatser för den statliga inkomstskatten — 40 procent för aktiebolag och 32 procent för ekonomiska föreningar — i ena eller andra riktningen.

Därvid borde först framhållas att i den mån de av kommittén föreslagna bestämmelserna tillkommit för att förhindra ett inte avsett utnyttjande av gällande bestämmelser, kommitténs förslag inte borde betraktas som en skärpt företagsbeskattning. Detta hade också av departementschefen uttryckligen angivits i direktiven.

Vad härefter angick frågan huruvida ett genomförande av de av kommittén av konjunkturpolitiska skäl föreslagna striktare bestämmelserna för avskrivning å inventarier och nedskrivning av varulager innebar en skärpt företagsbeskattning ville kommittén till en början framhålla, att enligt kommitténs mening den sammankoppling av rätten till fri avskrivning

och lagervärdering med frågan om tillämplig skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar som tidigare skett måste föranleda principiella erinringar. Det måste nämligen observeras att den skattesats som fastställdes skulle gälla alla aktiebolag och ekonomiska föreningar oavsett om i det enskilda fallet fanns maskiner eller varulager eller om sådana tillgångar helt saknades och — om dylika tillgångar fanns — helt oberoende av om företagens vinster, utöver vad som måste redovisas för utdelningsändamål, medgivit några konsolideringsnedskrivningar. Då skattesatserna rimligen borde vara avvägda även med tanke på sådana skattskyldiga som saknade inventarier eller varulager, syntes den omständigheten att relativt frikostiga möjligheter till vinstdispositioner stått vissa skattskyldiga till buds knappast böra vara avgörande för frågan om skattesatsens storlek. Med hänsyn till den sammankoppling av rätt till vinstreglerande dispositioner och tillämplig skattesats som likväl skett fick kommittén anföra följande.

De av kommittén förordade bestämmelserna för avskrivning å inventarier innebar självfallet i förhållande till en fullständigt fri avskrivning en viss skärpning. 30-regeln medgav emellertid en så väsentlig initialavskrivning — mer än 50 procent under de två första åren — att en avskrivning enligt denna regel och i förekommande fall enligt den supplementära regeln mer än väl täckte den faktiska värdeminskningen av inventarierna även i sådana fall då inventarierna var underkastade stark förslitning. Regeln medgav därutöver en inte obetydlig avskrivning i konsolideringssyfte. Såsom framgick av de av kommittén gjorda undersökningarna beträffande ett antal företag skulle de avskrivningar, som erhöles med tillämpning av 30-regeln, i genomsnitt under perioden 1938—1951 ha allenast obetydligt understigit de i verkligheten utförda.

Därefter anföres att de av kommittén förordade reglerna för lagervärderingen enligt huvudregeln medgav en värdering av lagren till en lägsta gräns som bedömt på grundval av den av kommittén gjorda lagerundersökningen i huvudsak inte skulle väsentligt överstiga den vid då ifrågavarande tidpunkt förekommande genomsnittliga procentuella nedskrivningen. Med de av kommittén föreslagna specialreglerna kunde lagren nedbringas till lägre värden än enligt huvudregeln. Sålunda fick erinras om den föreslagna rätten att beräkna nedskrivningen på ett medeltalsvärde för lagren under vissa år, varigenom även negativa lagervärden kom att godtagas. Vidare hade föreslagits rätt att alternativt värdera råvaror och stapelvaror till det lägsta värdet under en längre tidsperiod och nedvärdera det sålunda beräknade lagret med 30 procent.

Vad beträffade den föreslagna investeringsfondlagstiftningen innebar kommitténs förslag vissa betydande fördelar för de skattskyldiga, som med lagstiftningen avsågs, i förhållande till nu gällande regler. Den av konjunkturpolitiska skäl betingade föreskriften om viss insättningsskyldighet i riksbanken kunde inte anses utgöra någon skarpt företagsbeskattning.

Ifrågavarande lagstiftning fick antagas bli ett betydande komplement till reglerna för avskrivning å inventarier och byggnader samt för värdering av varulager.

Vidare erinras om det av kommittén framlagda förslaget om förlustutjämning.

Vad angick de föreslagna reglerna beträffande pensions- och andra personalstiftelser var innebörden av dessa att söka förhindra ett nu förekommande obehörigt utnyttjande av skattereglerna. Förslaget i denna del kunde därför inte anses som en sådan skärpt beskattning som kunde motivera en omprövning av skattesatsen. Vad slutligen angick en permanent begränsning av avdragsrätten för stiftelseavsättning till investeringsskattetaket fick framhållas att denna begränsningsregel alltför lämnade frikostigt utrymme för stiftelseavsättningar för pensioneringsändamål.

Sammanfattningsvis anför kommittén som sin mening att de av kommittén förordade bestämmelserna tillsammans tagna inte motiverade någon ändring av nu gällande skattesatser.

I avgiven reservation framhåller herrar *Gustafson* och *Wehtje* inledningsvis bl. a., att vad kommittén i förevarande sammanhang uttalat stod i klart motsatsförhållande till vad som uttalades av statsskatteberedningen och departementschefen i samband med den år 1947 beslutade höjningen av bolagsskatten (s. 407—409). Därefter anføres att de inskränkningar i företagens möjligheter till prisfallsskydd, resultatutjämning och konsolidering, som blev en följd av kommitténs förslag, ovedersägligen skulle resultera i en avsevärt ökad skattebelastning å näringslivet här i landet. Enligt de för kommittén utfärdade direktiven borde dess förslag inte utmynna i en skärpning av företagsbeskattningen. Under sådana förhållanden hade kommittén, såsom en ofrånkomlig konsekvens av de bestämmelser den förordade, enligt reservanternas mening bort föreslå en sänkning av den för aktiebolagen gällande skattesatsen för statlig inkomstskatt.

Även de nya bestämmelser för företagsbeskattningen, som reservanterna anslöt sig till, innebar en viss åtstramning av skattereglerna, men de nödvändiggjorde enligt deras mening inte i och för sig en sänkning av skattesatsen för aktiebolagen.

Remissyttrandena

Flertalet över betänkandet hörda statliga myndigheter har tillstyrkt eller i allt fall lämnat utan erinran vad kommittén anført och föreslagit i fråga om skattesatsen för vissa juridiska personer. En omprövning av nu gällande skattesatser har ifrågasatts av kommerskollegium samt förordats av länsstyrelserna i Blekinge, Skaraborgs, Värmlands, Västernorrlands och Västerbottens län. Även överståthållarämbetet uttalar sig i samma riktning.

Kommitténs förslag har vidare lämnats utan erinran av Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk, Kooperativa förbundet, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Sveriges akademikers centralorganisation medan övriga hörda näringsorganisationer förordat en omprövning av gällande skattesatser. I några fall har därvid en omprövning ansetts böra ifrågakomma endast för aktiebolagens del.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

Av de remissinstanser som tillstyrkt kommitténs förslag yttrar *länsstyrelsen i Stockholms län* att utan ingående undersökningar beträffande skattetrycket för alla grupper av skattskyldiga andra skattesatser för de juridiska personerna än de nuvarande inte syntes kunna föreslås. De fysiska personerna hade på grund av inflationen i realiteten drabbats av en skatteskärpning sedan år 1947, vilket de juridiska personerna, som haft att erlagga proportionell skatt, undgått.

Länsstyrelsen i Kalmar län understryker de av kommittén anförda skälen för ett bibehållande av nuvarande skattesatser.

Landsorganisationen förklarar sig i valet mellan en höjning av skattesatserna och en skärpning av de permanenta vinstberäkningsreglerna förorda den senare utvägen.

De remissinstanser som förordar en omprövning av skattesatserna anför, under hänvisning till de för kommittén givna direktiven, såsom skäl för en sådan omprövning att ett genomförande av kommitténs förslag till avskrivnings- och lagervärderingsregler skulle medföra en skatteskärpning.

Länsstyrelserna i Blekinge och Västerbottens län, näringslivets skatte-delegation, Sveriges redareförening samt handelskamrarna i Skåne och Göteborg anser att en skärpning av möjligheterna till vinstreglerande dispositioner bör medföra en reducering av skattesatsen endast för aktiebolagen. Skattedelegationen, som förordar en enhetlig procentsats för aktiebolag och ekonomiska föreningar, säger sig vad beträffade storleken av denna enhetliga procentsats kunna biträda den i herrar Gustafsons och Wehtjes reservation uttalade uppfattningen, att den åtstramning av skattereglerna de förordade inte med nödvändighet i och för sig gjorde en sänkning av skattesatsen för aktiebolagen nödvändig, men endast under den förutsättningen, att dessa reservanternas förslag till regler för varuvärderingen förbands med de av delegationen föreslagna övergångsbestämmelserna rörande bibehållande av vid beskattningsårets ingång befintlig lagerreserv. De numera av delegationen på grundval av kommitténs förslag verkställda utredningarna rörande verkningarna av de av majoriteten förordade lagervärderingsreglerna gav nämligen vid handen, att även genomförandet av reservanternas förslag eljest kom att innebära ökad skattebelastning för ett stort antal företag under övergångstiden.

Däremot biträdde delegationen helt vad reservanterna i övrigt anförde rörande skattesatsen för aktiebolagen och ville särskilt understryka det anmärkningsvärda i kommitténs uppfattning, att det inte numera — i motsats till vad som med skärpa framhölls från regeringspartiets sida i samband med den år 1947 företagna höjningen av bolagsskatten — förelåg anledning att väga i skattelagstiftningen medgivna möjligheter till vinstdispositioner mot bolagsskattens höjd.

Enligt delegationens mening motiverade genomförandet av kommitténs förslag en sänkning av skatten för aktiebolagen.

Länsstyrelsen i Västerbottens län yttrar, att det föreliggande förslaget i vissa avseenden medförde en omedelbar skärpning av beskattningen för flertalet rörelseidkare, därigenom att skatteuttagsprocenten skulle bli oförändrad ehuru avskrivningsrätten begränsades. Enligt länsstyrelsens mening borde därför ett genomförande av en begränsning av den fria avskrivningen skäligen medföra en omprövning och modifiering av skatteuttagsprocenten och länsstyrelsen hade inte kunnat finna övertygande vad i förslaget anförts som motivering för att skatteuttaget skulle bibehållas vid 40 procent.

Övriga remissinstanser som förordar en omprövning av skattesatserna anser en sådan åtgärd vara motiverad även för de ekonomiska föreningarnas del.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet ifrågasättes en ytterligare sänkning av skattesatsen under övergångstiden, om en lagstiftning på grundval av de i betänkandet angivna riktlinjerna skulle genomföras. Delegationen framhåller, att skulle kommitténs förslag till regler för varulagervärderingen lagfästas utan att förbindas med sådana övergångsbestämmelser som delegationen förordat, de av delegationen åberopade utredningarna uppenbarligen gav vid handen, att en mycket betydande sänkning av procentsatsen för den statliga inkomstskatten var motiverad.

Därefter anföres att vid beräkning av den sänkning av skattesatsen för aktiebolag, som ett lagfästande av kommitténs förslag till ändrade regler för inkomstberäkningen borde föranleda, man syntes böra taga som utgångspunkt den skattesärskärpning, som i genomsnitt skulle komma att drabba de i den av delegationen i samband med behandlingen av reglerna för varulagervärderingen åberopade utredningen ingående 328 företagen. Denna utgjorde 16 procent av sammanlagda beloppet av företagens statliga och kommunala skatter. Med en kommunal utdebitering av 12 kronor per skatte-krona blev, med hänsyn till det medgivna avdraget för den kommunala inkomstskatten vid taxering till statlig inkomstskatt, den effektiva sammanlagda skattesatsen för aktiebolagen 47,2 procent, vilken således i genomsnitt skulle höjas med 16 procent eller till 54,7 procent av inkomsten. Denna procentsats betecknade emellertid ett minimibelopp. Den verkliga skattesatsen torde komma att bli ca 60 procent.

Dessa summariska beräkningar gav vid handen, yttrar delegationen vidare, att en för aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. juridiska personer gemensam procentsats för uttagande av statlig inkomstskatt utan de av delegationen förordade övergångsbestämmelserna i allt fall måste under övergångstiden sättas lägre än 32 procent.

I fråga om enskilda rörelseidkare, som var underkastade progressiv beskattning, borde, enligt vad delegationen framhåller, nedsättningen av skattesatsen beräknas från den utgångspunkten, att skatteskärpningen för dessa kom att överstiga vad som i genomsnitt blev fallet för aktiebolagen. Till en del kunde en sådan enligt kommitténs direktiv inte avsedd skatteskärpning undvikas genom nedsättning av utagningsprocenten för den statliga inkomstskatten i förening med reduktion av förmögenhetsskatten samt rätt till avdrag för denna skatt vid taxering till statlig inkomstskatt. Ytterligare reduktioner blev emellertid nödvändiga, om en skärpning av beskattningen särskilt under övergångstiden för de enskilda rörelseidkarna skulle kunna undvikas.

För undvikande av skärpt beskattning av företagen erfordrades enligt delegationens mening en reduktion av skattesatserna under övergångstiden även för det fall att någon av de reservationsvis framförda förslagen till varuvärdering skulle genomföras utan de av delegationen föreslagna övergångsbestämmelserna. Såvitt angick den av herr Hedborg avgivna reservationen syntes det kunna tagas för visst, att skattesatsen för aktiebolag och därmed likställda i allt fall borde bestämmas lägre än till 36 procent, om en skatteskärpning för de i aktiebolagsform bedrivna företagen under angivna förutsättningar skulle kunna undvikas.

Åtskilliga remissinstanser anser att skillnaden i skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar bör upphävas. Dit hör kommerskollegium, länsstyrelserna i Blekinge och Värmlands län, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Tjänstemännens centralorganisation och flera handelskamrar.

Kommerskollegium framhåller, att bärande skäl inte förelåg att i fråga om skattesatsen göra åtskillnad mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Näringslivets skattedelegation anför.

På sätt 1949 års skatteutredning anför är den verksamhet, som bedrivs av aktiebolag och ekonomiska föreningar, så likartad, att någon rationell grund för en olik behandling är svår att finna. Tvärtom är det ett befogat önskemål att den ena företagsformen inte beredes förmåner vid beskattning framför den andra. Med den konsolidering, som de kooperativa föreningarna uppnått och med de för dem gällande moderata beskattningsreglerna, kunna några bärande skäl för en differentiering av skattesatserna, enligt vad utredningen framhåller, icke anses föreligga.

En minoritet inom skatteutredningen ansåg, att även jordbrukets kreditkassor

i förevarande hänseende borde likställas med aktiebolag. Den verksamhet som bedrevs inom jordbrukskasserörelsen, vore inriktad på att bereda jordbrukskassornas intressenter — jordbrukarna — dels lån till lägsta möjliga ränta, dels högsta möjliga avkastning på av dem i kassan insatt kapital. Genom denna nedpressning av marginalen mellan in- och utlåningsränta tillfördes den ifrågavarande intressentgruppen en ekonomisk fördel, vilken visserligen bleve beskattad hos intressenterna men icke — i motsats till vad som tillgodofördes aktiebolagens intressenter, aktieägarna — jämväl blev föremål för beskattning hos den juridiska personen. Även om den skillnaden mellan intressentgrupperna förelåg, att dessa i det förstnämnda fallet tillika voro låntagare, kunde de i jordbrukskasserörelsen verksamma inrättningarna härigenom anses komma i ett fördelaktigare läge i beskattningshänseende än de affärsmässigt drivna kreditinrättningar, med vilka de konkurrerade. Någon ändring härutinnan ifrågasatte minoriteten icke, men den ansåg icke befogat att gynna de ifrågavarande penninginrättningarna även i det avseendet, att de starkt reducerade vinster, som sålunda av dem redovisades, skulle beskattas efter en lägre skattesats än den, som gällde för de med dem konkurrerande penninginrättningarna. Jordbrukskassorna fingo sin skattebörd avvägd på grundval av den låga inkomst de redovisade och skatten blev härigenom reducerad i all den utsträckning, den av dem förda räntepolitiken kunde anses motivera. Vad ovan sagts angående jordbrukskassorna var i princip tillämpligt jämväl på vissa övriga penninginrättningar, för vilka utredningen föreslog lägre skattesats än för aktiebolag.

Under återopande av det anförda hemställer delegationen, att en enhetlig procentsats för samtliga de i 10 § 2 mom. a) och b) förordningen om statlig inkomstskatt avsedda juridiska personerna måtte fastställas.

Sveriges köpmannaförbund förklarar sig anse att ett bibehållande av en skattesats av 32 procent för de ekonomiska föreningarna skulle vara en ren diskrimination av den enskilda detaljhandeln.

Sveriges grossistförbund yttrar, att den nuvarande olikheten i skattesatsen mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilken skillnad borde bringas att upphöra, enligt förbundets mening var helt omotiverad och för aktiebolagen innebar ett betydande handikap i konkurrensen, som kom att få ytterligare ökad tyngd efter en eventuell begränsning av avskrivnings- och nedskrivningsmöjligheterna.

Departementschefen

Kommitténs uppfattning är, att de av kommittén föreslagna bestämmelserna rörande avskrivning och lagervärdering samt avsättning till investeringsfonder och personalstiftelser tillsammans tagna inte är ägnade att på längre sikt medföra någon skärpt företagsbeskattning. Med anledning härav har kommittén inte funnit anledning att föreslå någon ändring av nu gällande skattesatser.

Reservanterna Gustafson och Wehtje har kritiserat kommitténs förevarande uttalande och för sin del ansett att ett genomförande av kommitténs förslag skulle resultera i en avsevärt ökad skattebelastning. Kom-

mittén hade därför enligt reservanternas mening bort föreslå en sänkning av den för aktiebolagen gällande skattesatsen. Åtskilliga av de hörda organisationerna och några myndigheter har på i huvudsak samma skäl som reservanterna förordat en sänkning av skattesatserna för både aktiebolag och ekonomiska föreningar. I vissa yttranden har dock en sådan omprövning ansetts böra begränsas till skattesatsen för aktiebolagen.

Till stöd för yrkandet om sänkt skattesats har bland annat hänvisats till det i direktiven gjorda uttalandet, att avsikten med den ifrågasatta översynen av företagsbeskattningen i och för sig inte var att åstadkomma en skärpt företagsbeskattning.

I anledning av det åberopade direktivuttalandet får jag erinra om att syftet med den nu föreliggande sakkunnigutredningen varit att undersöka möjligheterna att uppställa sådana regler för företagsbeskattningen, som är från konjunkturpolitisk synpunkt bättre avvägda än vad fallet är med nuvarande regler. Kommittén har haft fria händer att pröva alternativen med bruttoskatt och nettovinstbeskattning samt att inom ramen för det ena eller andra alternativet förordade de enligt kommitténs mening mest ändamålsenliga detaljbestämmelserna. Syftet med reformen är alltså i och för sig inte av fiskalisk natur. Det är detta, men inte heller mer, som med det ifrågavarande direktivuttalandet utsagts och åsyftats.

Härav följer att detta uttalande inte kan tagas till intäkt för ett krav på en sänkt skattesats av den anledningen, att minskade möjligheter till vinstreglerande dispositioner visserligen skulle medföra ett större skatteuttag vissa år men å andra sidan på längre sikt bibehålla företagen vid i huvudsak samma skattebelastning som för närvarande.

Vad angår de av mig i det föregående förordade reglerna för den ändrade företagsbeskattningen, vill jag framhålla att vissa av dessa regler innebär en försiktig åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner, andra — jag tänker särskilt på investeringsfonderna — en uppmjukning av gällande bestämmelser och därutöver en tidigare inte förefintlig möjlighet till ett extra avdrag samt åter andra att förhindra ett obehörigt utnyttjande av skattereglerna. Enligt min mening kan de föreslagna bestämmelserna tillsammans tagna inte anses innebära en på längre sikt skärpt företagsbeskattning. Jag erinrar att kommittén tillkännagivit motsvarande uppfattning redan beträffande de av kommittén föreslagna reglerna.

Särskild uppmärksamhet har tilldragit sig förhållandena de år, varunder vissa företag med för närvarande mycket låga lagervärden har att anpassa sig upp till de framdeles medgivna lägsta tillåtna bokföringsmässiga lagervärdena. Det har gjorts gällande, att den ökade vinstredovisning, som i allt fall teoretiskt kommer att äga rum under ett eller flera av dessa år, borde motivera en sänkt skattesats för den åsyftade tidsperioden.

Inte heller det sist återgivna kan jag finna bärande. De företag, varom

nu är fråga, är sådana som genom långtgående nedskrivningar eller — trots inträffade ändringar i penningvärdet eller prisnivån — genom bibehållande av tidigare låga bokförda lagervärden kunnat mer än andra företag utnyttja skattereglerna för att skjuta beskattningen på framtiden eller för en skattefri kapitaluppgbyggnad inom företaget i fråga. Det kan inte vara godtagbart att genom en tillfällig sänkning av skattesatserna försätta dessa företag i ett speciellt gynnat läge. Det bör vidare uppmärksammas att den berörda gruppen av företag är begränsad. Följaktligen skulle en tillfällig sänkning av skattesatsen leda till det ganska orimliga resultatet att skatten sänktes för ett antal företag, varav de allra flesta över huvud taget inte skulle påverkas av de ändrade reglerna för varulagervärderingen.

Jag vill i detta sammanhang, och med instämmande i vad kommittén anfört, begagna tillfället att som min mening framhålla att det är principiellt oriktigt med en sammankoppling av skattesatsen med reglerna för den skattemässiga inkomstberäkningen. Det skulle föra för långt att här mer än antyda de skäl, som kan åberopas mot en dylik sammankoppling. Jag vill emellertid erinra om att en generellt fastställd skattesats skall gälla företag såväl med som utan anläggnings- eller omsättningstillgångar. Vidare bör uppmärksammas att en sådan motivering för en högre skattesats, som hänsynstagande till rätten till långtgående vinstdispositioner utgör, ej har fog för sig när fråga är om andra än från år till år expanderande företag och ej heller beträffande företag vars vinstförhållanden medger — förutom förräntning av insatskapitalet — blott normala avskrivningar och konsolideringsnedskrivningar.

Av vad jag tidigare anfört framgår att jag — med hänsyn till den sammankoppling som vid några tillfällen likväl skett av skattesats med reglerna för inkomstberäkningen — utifrån denna uppenbarligen ganska oriktiga utgångspunkt gjort en omprövning, som jag funnit inte motivera en sänkt skattesats. Men jag vill för framtida diskussion understryka, att frågorna om tillämplig skattesats och om reglerna för inkomstberäkningen bör behandlas som två av varandra i huvudsak oberoende frågor.

Vad slutligen angår frågan om en gemensam skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar får jag framhålla att detta spörsmål ej upptagits av kommittén till behandling såsom liggande utanför en av konjunkturpolitiska skäl föranledd ändring i företagsbeskattningen. Ej heller är jag för egen del beredd att i förevarande sammanhang ingå på detta ämne.

12. Speciella regler för högkonjunkturlägen

Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller att, såsom tidigare återgivits, det kunde övervägas att i sådana högkonjunkturlägen, där en inflationistisk tillspetsning hotade,

ytterligare åtstrama möjligheterna till avskrivning å inventarier och nedskrivning av varulager. Vidare kunde ifrågasättas att komplettera systemet med en särskild lagstiftning, som mera direkt riktade sig mot vissa investeringar.

För kommittén hade enligt vad därefter framhålles gällt att välja mellan ett system med för normala fall synnerligen liberala möjligheter till vinst-dispositioner, vilket ofta måste kompletteras med särskilda åtgärder, och ett system med mer restriktiva permanenta regler, vilket system å andra sidan inte annat än i mycket extrema konjunkurlägen krävde speciella kompletterande bestämmelser. Vid det principiella valet mellan dessa båda system hade kommittén funnit, att det från såväl det allmännas som företagens och taxeringsmyndigheternas synpunkt måste framstå såsom mera önskvärt med fasta regler som endast mera undantagsvis skulle behöva sättas ur kraft respektive kompletteras med specialföreskrifter.

Från denna utgångspunkt hade kommitténs strävan varit att söka utforma de permanenta reglerna inom varje särskilt område på sådant sätt att de konjunkturpolitiska önskemålen blivit tillgodosedda genom dessa regler så långt detta varit möjligt vid en samtidig avvägning mot ett även det allmännas intresse av att företagen bereddes tillfälle till en betryggande konsolidering. Hänsyn hade därvid också tagits till önskvärdheten av att i rimlig utsträckning underlätta för företagen att med egna medel finansiera sin vidare utveckling. För kommittén hade därvid även framstått såsom angeläget att tillgodose näringslivets krav på så fasta regler att ett mera långsiktigt bedömande av investeringarna och deras finansiering blev möjligt. Permanenta regler av innebörd att behöva överges eller kompletteras redan i mindre extrema högkonjunkurlägen måste, såsom tidigare framhållits, för näringslivet framstå såsom en väsentlig olägenhet.

Vid avvägningen av de permanenta reglerna hade, såsom tidigare i varje särskilt sammanhang framhållits, en betydande hänsyn samtidigt tagits till annat än de rent konjunkturpolitiska önskemålen. Sålunda innefattade de av kommittén föreslagna avskrivnings- och värderingsreglerna alltför väsentligt utrymme för vinstreglerande åtgärder i konsolideringssyfte. Man kunde därför även om kommitténs förslag genomfördes inte helt bortse från möjligheten att i extrema högkonjunkurlägen särskilda lagstiftnings-ingripanden kunde behöva göras.

Avskrivningsregler

Att 30-regeln med den därtill anknutna supplementära regeln lämnade möjlighet till väsentligt större avskrivningar än som svarade mot den ekonomiska värdenedgången hade förut framhållits, yttrar kommittén. Det kunde därför övervägas att i speciella lägen vidtaga en tillfällig åtstramning. Närmast till hands syntes därvid ligga att ej medge högre avskrivning

än som betingades av rena förslitningssynpunkter eller med andra ord övergå till den för fysiska personer gällande bundna avskrivningen. Detta skulle emellertid, såsom i tidigare sammanhang framhållits, medföra så betydande tillämpningssvårigheter att denna utväg enligt kommitténs mening måste avvisas. Kommittén erinrar om att detta alternativ även prövades och avvisades vid 1952 års lagstiftning i ämnet.

Enligt kommitténs mening var det alternativ som härnäst erbjöd sig att modifiera procentsatserna enligt 30-regeln. Härom anför kommittén.

Det torde knappast kunna ifrågakomma att medge lägre avskrivning på ingående bokfört värde än 30 procent. Däremot bör inte avvisas möjligheten att modifiera den höga initialavskrivningen å nyanskaffade inventarier, t. ex. genom att medge avskrivning å sådana tillgångar med 20 procent. Det måste emellertid observeras att man inte heller med en sådan modifikation alltid når ett från konjunkturpolitisk synpunkt godtagbart resultat. Detta sammanhänger bl. a. med följande omständighet. 30-regeln även i detta modifierade skick, liksom fallet är med den för tillfället gällande provisoriska lagstiftningen på området, inrymmer rätt till avskrivning enligt nettometoden. Denna innebär som bekant att vad som inflyter vid försäljning av avyttrade tillgångar får i sin helhet användas för en extra avskrivning. I högkonjunkturlägen av det slag varom nu är fråga får man erfarenhetsmässigt räkna med starkt stegrade priser även på begagnade tillgångar. Ett påtagligt exempel härpå utgjorde prisstegringen på secondhandtonnage under de senaste högkonjunkturåren. För företag vilka i samband med nyanskaffningar avyttrar sådana äldre tillgångar kan tänkas att 30-regeln, även om den modifierades på nyss antytt sätt, inte skulle innebära en från konjunkturpolitisk synpunkt tillräcklig inskränkning i avskrivningsmöjligheterna.

Härtill fogar kommittén att av sist anförda skäl kunde därför under ett utpräglat högkonjunkturläge tagas under prövning huruvida det permanenta avskrivningssystemet borde tillfälligt ändras så att nettometoden inte blev tillämplig. Tekniskt kunde detta lösas så att den av kommittén förordade supplementära regeln, vilken inte inkluderade avskrivning enligt nettometoden, gjordes till huvudregel. Supplementärregeln innebar, erinrar kommittén, att företagen vid varje givet tillfälle ägde göra en avskrivning intill ett bokfört värde svarande mot en årlig avskrivning med 20 procent.

Investeringsavgift

Hur än avskrivningsreglerna utformades — och under förutsättning tillika att man i enlighet med kommitténs uppfattning avvisade en återgång till bunden avskrivning — torde bli ofrånkomligt, anför kommittén, att ett inte obetydligt utrymme för överavskrivningar likväl kvarstod. Detta förhållande ävensom den omständigheten att även synnerligen restriktiva avskrivningsregler ingalunda alltid kunde förutsättas medföra en av konjunkturpolitiska skäl i det speciella läget starkt motiverad investeringsbegränsning gjorde att åtgärder vid sidan av tillfälliga modifikationer i avskrivningsreglerna kunde behöva tillgripas. Kommittén åsyftade möjligheten att

— såsom skedde under åren 1952 och 1953 — genom en särskild avgiftsbeläggning (investeringsavgift) förhindra mindre räntabla investeringar respektive söka påverka företagens handlande i sådan riktning att vissa för dagen från företagens synpunkt visserligen önskvärda men inte absolut nödvändiga investeringar uppsköts till en senare tidpunkt, då avgiftsbeläggning inte ifrågakom. Därefter anföres att en lagstiftning av sist antytt slag i allt väsentligt torde kunna uppbyggas med ledning av 1951 års förordning i ämnet. Kommittén hade inte funnit möjligt att i detalj utarbeta något förslag till en beredskapslagstiftning i ämnet. En sådan måste nämligen utformas under beaktande av vilka åtgärder som i övrigt kunde komma att vidtagas från statsmakternas sida, t. ex. om byggnadsreglering kom att vid den aktuella tidpunkten upprätthållas eller ej.

Lagervärderingsreglerna

Kommittén erinrar om att dess förslag härutinnan enligt huvudregeln innebar rätt att nedskrivna lagret till halva dess värde. Vid sidan av denna regel föreslogs vissa specialregler, innebärande antingen att företaget fick beräkna nedskrivningen på ett treårsmedeltal eller att såvitt avsåg råvaror och stapelvaror värderingen fick hänföra sig till lägsta pris under en femårsperiod. Detta innebar visserligen vidsträckta möjligheter till lagernedskrivningar men torde likväl innefatta sådana värderingsregler som var från det allmännas synpunkt godtagbara i flertalet konjunkturlägen.

I mer extrema högkonjunkturlägen fick det inte förbises att de föreslagna reglerna lämnade ett inte godtagbart utrymme för vinstdispositioner. Sålunda fick till en början framhållas, att ett företag kunde ha sitt lager bokfört till ett relativt högt värde då konjunkturläget tillspetsades. Företaget kunde då, utan att någon lagerökning var för handen, genom nedvärdering av lagret frigöra obeskattade vinstmedel till betydande belopp för investeringar av olika slag. För att förebygga en sådan effekt kunde övervägas en tillfällig skärpning av värderingsreglerna nämligen på så sätt att en ytterligare nedvärdering i förhållande till läget vid periodens början inte medgavs. Härvid torde dock en viss mindre sammanlagd nedvärdering än enligt de permanenta reglerna likväl alltid få godtagas. Mot en sådan anordning måste självfallet invändas att företag som tidigare inte haft möjlighet att verkställa betryggande nedskrivning förhindrades att göra sådana i det avsedda högkonjunkturläget.

Ytterligare borde framhållas, att särskilda värderingsregler kunde bli erforderliga i lägen då mycket starka skäl talade från det allmännas synpunkt för återhållsamhet beträffande lageruppspyggnader. Det måste förutses att i de avsedda konjunkturlägena anskaffningsvärdena kunde komma att vä-

sentligt överstiga motsvarande lägsta värden under senaste femårsperiod. Härav följde att den permanenta lagstiftningen, om den skulle gälla i det antydda konjunkturläget, kunde verka starkt stimulerande på lagerinvesteringar.

En lagstiftning med sist angivet syfte hade — såsom av den tidigare lämnade redogörelsen framgick — funnits för beskattningsåren 1952 och 1953. Bestämmelserna kom dock på grund av ändrade konjunkturförhållanden aldrig att tillämpas vid taxeringen.

Kommittén erinrar om att mot utformningen av de för nämnda år gällande bestämmelserna gjordes från några remissinstansers sida och i motioner i riksdagen vissa erinringar. Sålunda framhölls att den omständigheten att lagerökningen beräknades vid jämförelse med lagret vid beskattningsårets ingång innebar en orättvisa för de företag som vid ingången av beskattningsåret hade ett osedvanligt litet lager och där lagerökningen i realiteten kunde innebära att lagret vid beskattningsårets utgång endast motsvarade företagets normala lager. Det framhölls bl. a., att företag inom skogsindustrin hade mycket små lager vid 1952 års ingång medan lagren vid 1952 års slut på grund av ändrade konjunkturförhållanden kunde antagas bli osedvanligt stora. Kommittén anför härefter att om man såsom jämförelselager i en framtida förordning tog det av kommittén ifrågasatta medeltalet av lagren under en treårsperiod, riskerna för att ett i gång varande företag fick ett onormalt litet jämförelselager i huvudsak torde vara eliminerade.

Mot förenämnda bestämmelser invändes därjämte, att lagerökningar kunde vara föranledda av andra orsaker än spekulation, t. ex. vara orsakade av ett opåräknat köpmotstånd. Häremot framhåller kommittén, att om en lagerökning föranleddes av minskad försäljning, något behov av ökad nedskrivning i regel inte torde föreligga. Företagens vinstförhållanden vid sådana tillfällen kunde inte antagas medge ökade nedskrivningar; tvärtom var det just under sådana förhållanden som en uppskrivning av varulagret var den normala företeelsen.

Det framhölls även att de tidigare tillfälliga bestämmelserna skulle vara till betydande förfång för nystartade företag och företag som var under utveckling och för vilka företag en lagerökning för de ifrågakommande åren i och för sig inte kunde betecknas som en spekulativ lageruppbyggnad.

Kommittén erinrar häremot till en början att lageruppbyggnad även hos ett nystartat företag eller ett företag under naturlig expansion av konjunkturpolitiska skäl inte borde underlättas i extrema högkonjunkturlägen. Ett undantag för nystartade företag skulle vidare lätt medföra ett sådant kringgående av bestämmelserna som att äldre företag med hänsyn till skattereglerna bildade dotterföretag dit lagerökningarna förlades. Å andra sidan borde även en lagstiftning i nu angivet syfte innefatta en rätt till en viss mindre nedskrivning för prisfallsrisk, exempelvis med 20 procent.

Stiftelseavsättningar

Kommittén yttrar att i extrema högkonjunkturlägen fråga kunde uppkomma om tillfälliga begränsningar rörande avdrag för avsättning till pensionsstiftelser. En begränsningsregel kunde utformas exempelvis såsom en rätt att skattefritt avsätta allenast ett belopp motsvarande den på beskattningsåret belöpande kostnaden för framtida pensionering av personal. Alternativt kunde övervägas att för avdragsrätt genomgående kräva överföring av kontanta medel motsvarande stiftelseavsättningen. Från skilda synpunkter kunde vägande invändningar riktas mot dylika temporära föreskrifter främst med hänsyn till att de anställdas intresse av trygghet för sin pensionering i viss mån eftersattes.

Sammanfattning

Av det sagda framgick, anför kommittén, att inom vart och ett av de nu angivna områdena möjligheter i och för sig fanns att vidtaga lagstiftningsåtgärder som relativt effektivt tillgodosåg de invändningar av konjunkturpolitisk art som kunde riktas även mot de av kommittén föreslagna permanenta reglernas verkningar i extrema högkonjunkturlägen. Utformningen av sådana tillfälliga åtgärder måste givetvis bli beroende av karaktären av det ekonomiska läge, i vilket de avsågs att tillgripas, ävensom av den ekonomiska politik som i övrigt fördes. Kommittén hade därför inte ansett sig kunna utforma några konkreta förslag till en speciell konjunkturlagstiftning.

Även om sålunda de teoretiska förutsättningarna för lagstiftningsingripanden av nu antytt slag fanns, ville kommittén understryka de väsentliga svårigheter som var förenade med ett system vilket byggde på tillfälligt insatta åtgärder. Erfarenheten utvisade, att det var nästan ogörligt att med tillräcklig säkerhet avgöra när läget var sådant att tillfälliga åtgärder borde tillgripas. Detta sammanhängde inte bara med svårigheten att bedöma den framtida konjunkturutvecklingen utan även med hänsyn till den tidsutdräkt som föranleddes av att frågor av hithörande slag måste underställas riksdagens prövning för att därefter måhända nå sin egentliga effekt först vid ett framtida taxeringstillfälle. Härtill kom att bestämmelser av nu antytt slag måste kompletteras med övergångsbestämmelser, som fritog företagen från bestämmelsernas verkningar i sådana fall då företagen på ett tidigare stadium träffat avtal om vissa investeringar eller liknande. Belysande exempel härpå utgjorde de övergångsbestämmelser som fogades till 1951 års förordning om investeringsavgift och 1952 års förordning om inskränkning i den fria avskrivningsrätten.

Kommittén påpekar även de ojämna och ingalunda i alla hänseenden önskvärda verkningar som följde av med nödvändighet generellt utformade tillfälliga bestämmelser.

De svårigheter och olägenheter, som var förenade med temporära lagstiftningsåtgärder av här diskuterad art, utgjorde enligt kommitténs uppfattning som förut anförts ett starkt stöd för sådana permanenta regler på företagsbeskattningens område, som så långt som möjligt begränsade behovet av tillfälliga ingripanden.

En *minoritet inom kommittén*, herrar Gustafson och Wehtje, yttrar i avgiven reservation att de, såsom tidigare framhållits, inte kunde dela kommitténs uppfattning, att den konjunkturpolitiska anpassning av skattelagstiftningen, som kommittén fått i uppdrag att framlägga förslag om, skulle ske genom att göra de *permanent* reglerna i skattelagstiftningen mera restriktiva. De ansåg det inte rimligt att på sådant sätt underordna lagstiftningen för normala tider under de speciella krav som kunde resas i ett extremt högkonjunkturläge.

Reservanterna hade godkänt vissa begränsningar i de permanenta skattereglerna — delvis från andra utgångspunkter än dem som redovisats av kommittén — men enligt deras mening måste dock konjunkturpolitiken i det väsentliga stödja sig på allmänna penning- och finanspolitiska åtgärder. I den mån det i ett extremt högkonjunkturläge befanns önskvärt att komplettera dessa allmänna åtgärder med mera speciella skattepolitiska ingripanden, borde sådana ingripanden vara av tillfällig natur och ske endast på ett fåtal punkter. Det borde på förhand vara klart angivet på vilka punkter sådana konjunkturpolitiskt betingade modifikationer av skattereglerna kunde tänkas bli aktuella. Med hänsyn härtill förordade reservanterna en begränsning av dylika åtgärder till en investeringsavgift av det slag som redan prövats i vårt land under åren 1952 och 1953 och en beredskapslagstiftning beträffande lagervärderingen av det slag som fanns under åren 1952 och 1953. Båda slagen av lagstiftning borde dock enligt reservanternas mening bli föremål för en teknisk omarbetning.

Reservanterna säger sig däremot i konsekvens med vad som anförts avvisa tanken på att, som antydde i kommitténs förslag, i vissa lägen införa temporära begränsningar i avskrivningsrätten eller speciella inskränkande regler beträffande avsättningar till pensionsstiftelser.

Remissyttrandena

Remissinstanserna har redan i samband med behandlingen av frågan om den permanenta lagstiftningens anpassning till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik i allmänhet angivit sin principiella inställning till spörsmålet om en särskild lagstiftning avsedd att tillgripas i mera utpräglade högkonjunkturlägen. På grund härav och då kommittén inte funnit det möjligt att i detalj utarbeta en lagstiftning av sist angiven innebörd har flertalet av de hörda myndigheterna och organisationerna inte till särskild

26 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

granskning upptagit de med en sådan lagstiftning sammanhängande spörsmålen. Utöver vad tidigare återgivits har emellertid frågan om en särskild lagstiftning i huvudsak föranlett följande uttalanden.

Fullmäktige i riksbanken, som enligt vad förut berörts anser att det borde övervägas om inte den av kommittén föreslagna lagstiftningen måste kompletteras med en särskild beredskapslagstiftning, framhåller att uppmärksamheten härvid främst borde ägnas möjligheten att genom en särskild avgiftsbeläggning söka påverka investeringarna. Investeringsavgiften syntes ge de största möjligheterna till att allt efter konjunkturens karaktär träffa de minst önskvärda investeringarna.

Överståthållarämbetet anför.

Ändrade konjunkturlägen synas icke böra medföra uttagande av tillfälliga skatter, såvida icke läget för vissa skattskyldiga medfört att desamma i påfallande omfattning erhållit oförtjänta vinster. En ökad sterilisering av företagares vinstmedel kan däremot i vissa lägen vara berättigad; en sådan åtgärd innebär icke någon ökad beskattning. Alla åtgärder för tillfällig beskattning medföra svåra tröskelproblem. Överståthållarämbetet ifrågasätter om icke tillfälliga åtgärder kunna tillgodoses genom att föreskriva obligatoriska ökade avsättningar till investeringsfonder. Antalet skattskyldiga, som träffats av investerings beskattning och investeringsavgift, torde icke vara synnerligen stort. Om de av kommittén föreslagna åtgärderna medföra avsedd ökning av skattskyldigas avsättningar till investeringsfonder, torde skärpta bestämmelser i extrema högkonjunkturlägen icke medföra nämnvärd stegring av antalet skattskyldiga, för vilka dylika fonder kunna ifrågakomma.

Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare förklarar sig vilja starkt understryka sin uppfattning att en lagstiftning med speciella regler för högkonjunkturlägen endast fick utgöra ett sekundärt medel vid utformningen av en aktiv konjunkturpolitik. En sådan lagstiftning fick ej heller utformas såsom en påлага på i företagen befintligt kapital eller likvida medel utan inriktas på en skattebeläggning av aktiva investeringsåtgärder i form av kvantitativ lagerökning, byggnads- och maskinanskaffning.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Svensk industriförening och Gotlands handelskammare åberopar de av kommittéreservanternas anförda synpunkterna. Grossistförbundet framhåller sålunda, att de konjunkturpolitiska synpunkterna enligt dess mening — i den mån de över huvud taget hade relevans för skattelagstiftningen — på sätt som förordades av reservanternas Wehtje och Gustafson främst borde tillgodoses genom särskild beredskapslagstiftning och inte genom bestämmelser i den permanenta skattelagstiftningen. Även om det låg viss sanning i kommittémajoritetens uttalande att dylika beredskapsåtgärder ofta riskerade att bli insatta först på ett förhållandevis sent stadium, vägde detta enligt förbundets mening väsentligt lättare än nackdelarna av att genom regler i den permanenta skattelagstiftningen åstadkomma en allmän minskning i det för framstegsutvecklingen så utomordentligt betydelsefulla företagssparandet.

Departementschefen

Syftet med ett system med restriktiva permanenta regler är bl. a. att göra tillfälliga ingripanden på beskattningsområdet i huvudsak onödiga. Detta syfte torde också i det väsentliga bli tillgodosett med de av mig i det föregående förordade skattereglerna. Såsom kommittén framhållit bör emellertid inte bortses från att det i extrema högkonjunkturlägen kan bli erforderligt att överväga speciella åtgärder. Jag vill härutinnan främst hänvisa till vad jag förut framhållit om ett behov i vissa lägen av regler, som riktar sig mot tillfälliga lagerökningar.

Vad särskilt angår investeringsavgiften vill jag framhålla att uttagandet av en sådan avgift är en konjunkturpolitisk åtgärd på ett delvis annat plan än t. ex. en åtstramning i avskrivnings- och värderingsreglerna. Visserligen kan en ändrad företagsbeskattning i sin mån minska det framtida behovet av en investeringsavgift, men en sådan avgift kan likväl i vissa lägen komma att framstå som ett önskvärt komplement till stramare regler för den skattemässiga inkomstberäkningen.

Värdet med kommitténs utredning i nu förevarande del är att en inventering gjorts av de möjligheter, som över huvud kan tagas under övervägande i ett läge, då de permanenta skattereglerna framstår som mindre tillfredsställande. Anledning saknas emellertid att i detta sammanhang närmare än som skett ingå på vad kommittén anfört.

13. Departementschefens hemställan

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);*

2) *förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen; samt*

3) *förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning.*

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlåtas till riksdagen.

Ur protokollet:
Harald Häggquist

Företagsbeskattningskommitténs förslag
till
lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkterna 2, 4 och 7 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Anvisningar

till 29 §.

2. Skattskyldig må åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse varom förmåles i punkt 6 av anvisningarna till 53 § för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen eller efterlevande till sådan personal.

Avdrag må icke medgivas med mindre pensioneringen anordnats på sätt i anvisningarna till 31 § föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring. Vidare kräves för rätt till avdrag att medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen. Är fråga om aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må med tillgångar som nyss sagts jämsställas skuldebrev som av den skattskyldige överlämnats till stiftelsen.

Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse må icke medgivas med högre belopp än som — bedömt på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång — erfordras för att jämte framtida avgifter säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka högst skola utgå enligt av vederbörande företag gjorda bindande utfästelser till personer som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämning.

Vid beräkning av det belopp, vartill stiftelsens förmögenhet sålunda högst må uppgå, skall hänsyn tagas endast till den, som vid ingången av beskattningsåret uppnått tjugufem års ålder, och må de framtida avgifterna icke antagas lägre än de från tjugufem år till pensionsåldern oföränderliga avgifter, som skolat erfordras för att säkerställa nu ifrågasvarande pensionsförmåner.

Oaktat vad i nästföregående stycke sägs, må den framtida avgiftsbetal-

ningen anses grundad på från dagen för anställningen och till pensionsåldern med oförändrade belopp utgående avgifter och må all personal för vilken bindande utfästelse gäller oavsett åldern medräknas. Härvid skall dock, om löneförhöjning erhållits under anställningstiden, avgiften för den del av utfästelsen, som belöper på eller kan anses belöpa på löneförhöjningen, beräknas utgå från dagen för löneförhöjningen. Ävenså skall, i fall av tilläggsutfästelse av annan anledning än nyss nämnts, avgiften för tilläggsutfästelsen anses utgå från den dag då denna gavs.

Skattskyldig må jämväl åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, därest medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen och under förutsättning tillika att stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag, samt att stiftelsen i övrigt uppfyller villkor motsvarande dem som i punkt 6 av anvisningarna till 53 § stadgats beträffande pensionsstiftelse.

4. Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må utan avseende å vad ovan i punkt 3 sägs efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande berättigas att, under förutsättning att motsvarande avskrivning gjorts i räkenskaperna, tillsvidare åtnjuta avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna nedan. Såsom förutsättning härför gäller att tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å här ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering.

Avdrag för avskrivning å här ifrågavarande tillgångar må för visst beskattningsår åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde å tillgångarna enligt ingående balansräkning för räkenskapsåret och anskaffningsvärdet av sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar som äro i bruk vid årets slut. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Kostnaden för tillgångar med en beräknad varaktighetstid av högst tre år må dock under anskaffningsåret i sin helhet avdragas.

Har såsom skattepliktig intäkt för beskattningsåret upptagits ersättning för försålda eller förlorade tillgångar, vilka anskaffats före beskattningsårets ingång, må särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande sålunda upptagen intäkt. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt nästföregående stycke fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög kostnad för tillgång betingats därav, att den skolat utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig eller av annan liknande omständighet, må under anskaffningsåret avdrag göras för sådant överpris eller sådan merkostnad. Därest avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i andra stycket beräknas å därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen omförmålt avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall, vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet, såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond tagits i anspråk för avskrivning av tillgångar under beskattningsåret och om enligt för sådant fall meddelade bestämmelser så skall anses som om tillgångarna i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

Adagalägger skattskyldig att i denna anvisningspunkt avsedda tillgångars bokförda värde, därest detta bestämmes i enlighet med ovan angivna avdragsregler, skulle överstiga vad av anskaffningsvärdet å de vid beskattningsårets utgång i bruk varande tillgångarna återstår sedan å sistnämnda värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugu procent, må avdrag medgivas med härav föranlett högre belopp. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars värde avsevärt understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas för härav betingad avskrivning.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, skall vad i punkt 3 d första och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

Finnes skattskyldig hava i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han må åtnjuta avdrag vid taxeringen, skall så anses som om sådant avdrag åtnjutits jämväl för det överskjutande beloppet.

Oavsett vad i nästföregående stycke stadgas må dock, sedan taxeringen för det beskattningsår, varunder skattskyldig i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än som godkänts vid taxeringen, blivit slutligt avgjord, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, avdrag åtnjutas för det överskjutande beloppet enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av minst fyra år, räknad från nyssnämnda beskattningsår.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdragen vid beskattningen skola överensstämma med avskrivningen enligt räkenskaperna, utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till av-

skrivning enligt bestämmelserna i denna punkt utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med beskattningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Sedan övergång skett må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket. Har den skattskyldige icke kunnat vid taxeringen utnyttja på visst år belöpande avdrag, som upptagits i sådan särskild avskrivningsplan som nyss sagts, må detta avdrag icke tillgodoföras honom för senare år.

Har före övergång varom nu är fråga skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket bestämmelserna i denna punkt gäller, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Angående avdrag — — — till 41 §.

7. Avdrag medges ock för värdeminskning å byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skall beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn även härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnads-

kostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

I byggnads — — — särskilt maskinvärde.

Hinder möter — — — punkt angives.

Utrangeras eller — — — eller rivningen.

till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke uppenbarligen står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång må icke upptagas till lägre belopp än femtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, därest återanskaffningsvärdet vid bokslutstillfället är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av detta värde och av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren) må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med femtio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena vid bokslutstillfällena i fråga var lägre, sistnämnda värden. Föreligger sådant fall att femtio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringsfond. Då avdrag för dylik avsättning medgivits, skall fondavsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylik fond får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Ingår i lagret råvaror eller stapelvaror må, även om en lägre värdesättning av dessa tillgångar härav föranledes, lagret i denna del upptagas till lägst sjuttio procent av ifrågavarande tillgångars värde beräknat efter

lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående fyra beskattningsåren. Därest nu angiven grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats skall vad i nästföregående stycke sägs icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgas angående den lägsta värdesättning å lagret som vid inkomstberäkningen kan godtagas må den lägre värdering av lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara uppenbart påkallad.

Vad i femte, sjätte och sjunde styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager som må vid inkomstberäkningen godtagas har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter, prisgaranterade varor, beställningsarbeten och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes uppenbarligen icke vara godtagbar. För sådant lager skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas allenast för såvitt denna med hänsyn till omständigheterna framstår såsom skälig.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den vid bokslutstillfället konstaterade värdenedgången å lagret. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärde, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskattenämnden kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade.

För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågasvarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar

av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Djur å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

till 53 §.

6. Med pensionsstiftelse avses, förutom pensionsstiftelse bildad enligt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser, jämväl inrättning, självständig fond eller annan stiftelse under förutsättning, att denna står under tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser, att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten, att stiftelsens kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, att genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall hava sådant ändamål samt att vid dess upplösning eller då det icke längre finnes någon, vars rätt till pension på grund av tjänst skall tillgodoses av stiftelsen, återstående medel antingen skola användas för dylik pensionering eller ock skola anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall dock beträffande stiftelse, bildad av sådant bolag eller sådan förening, gälla att stiftelsen icke må hava till ändamål att bereda pension åt någon eller efterlevande till någon, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen.

Denna lag skall, såvitt angår punkterna 2, 4 och 7 av anvisningarna till 29 § samt punkt 6 av anvisningarna till 53 § träda i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att nämnda anvisningspunkter i tidigare lydelse fortfarande skola gälla i fråga om 1955 års taxering samt i fråga om efter-

taxering för år 1955 eller tidigare år. I övrigt skall denna lag träda i kraft den 1 januari 1956; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1956 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1956 eller tidigare år.

I samband härmed skall följande iakttagas.

1. Finnes vid denna lags ikraftträdande personalstiftelse med sådan ändamålsbestämning att avdrag för avsättning till stiftelsen icke kan jämlikt punkt 2 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § medgivas, må sådant avdrag likväl åtnjutas, därest den skattskyldige vid självdeklarationen fogar handling som utvisar att stiftelsens styrelse beslutat mottaga de under beskattningsåret avsatta medlen under uttryckligt förbehåll att medlen i fråga skola användas uteslutande för sådant ändamål som jämlikt nyssnämnda anvisningspunkter utgör förutsättning för avdragsrätt. Handling som nyss sagts skall vidfogas deklarationen i två exemplar, varav det ena skall av beskattningsnämnd överlämnas till taxeringsintendenten för att av denne tillställas myndighet som har att öva tillsyn över stiftelsen.

Utgår vid denna lags ikraftträdande pension utan att pensionsutbetalningen är grundad på bindande utfästelse gentemot den som uppbär pensionen, må, oaktat vad i denna lag stadgas, vid beräkning av det belopp, varmed avdrag för avsättning till pensionsstiftelse högst får medgivas, så anses som om pensionen i fråga utgår på grund av bindande utfästelse.

2. Skattskyldig, som vid 1955 års taxering åtnjutit avdrag för värdeminskning å inventarier i enlighet med de i räkenskaperna verkställda avskrivningarna, är berättigad att utan något beskattningsnämnds ytterligare medgivande tills vidare erhålla avdrag enligt bestämmelserna i denna lag.

Har skattskyldig före denna lags ikraftträdande medgivits rätt till fri avskrivning och har i samband därmed bestämmelserna i punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 29 § i äldre lydelse blivit å honom tillämpliga, skall vad där sägs gälla jämväl efter det denna lag trätt i kraft.

3. Oaktat bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § skola vid taxering i första instans i sin helhet tillämpas från och med år 1957, skall för de beskattningsår beträffande vilka taxering verkställs åren 1957—1960 följande särskilda bestämmelser gälla vid tillämpning av femte stycket i nämnda anvisningspunkt.

Vid utgången av angivna beskattningsår må lagret icke upptagas till belopp understigande i det följande angivna procentuella andel av lagrets i nyssnämnda stycke av sagda anvisningspunkt angivna värde, nämligen de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställs åren 1957 och 1958, trettio procent av lagrets värde; samt

de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställs åren 1959 och 1960, fyrtio procent av lagrets värde.

Företagsbeskattningskommitténs förslag
till
förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Skattskyldig, som är pliktig föra handelsböcker eller som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omställning eller förbrukning, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset vid bokslutstillfället (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.

Tillämpar skattskyldig regelmässigt annan tillförlitlig värderingsmetod än i första stycket sägs, må den skattskyldige angiva värdena enligt nämnda metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inneliggande varulager kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Å inventarium, som i 1 § avses, skola två i inventeringen deltagande personer teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att vid inventeringen icke någon lagertillgång uppsåtligen undantagits. Har den skattskyldige ensam företagit inventeringen, må dock försäkran som nu sagts undertecknas av honom ensam.

3 §.

Har skattskyldig icke vid upprättandet av inventarium iakttagit föreskrifterna i denna förordning, skall hans till ledning för taxering lämnade uppgifter angående varulagrets värde icke äga vitsord. Då fråga är om skattskyldig, som med hänsyn till varulagrets storlek och sammansättning icke utan avsevärda svårigheter kan vid inventeringen varje år iakttaga föreskrifterna i denna förordning, skall den skattskyldiges utredning angående värdet dock äga vitsord, därest det icke framstår såsom sannolikt att värdet är ett annat eller att de tillämpade beräkningsgrunderna icke äro tillförlitliga.

4 §.

Har någon, med vetskap om att samtliga lagertillgångar icke upptagits i skattskyldigs inventarium, därå tecknat försäkran som i 2 § sägs, straffes med dagsböter.

Har någon, utan att hava undersökt inventariets fullständighet i den omfattning som skäligen kan fordras, därå tecknat försäkran, som nyss sagts, dömes, därest lagertillgång uteslutits ur inventariet, till straff varom i första stycket förmåles.

5 §.

Böter, som ådömas enligt denna förordning, tillfalla kronan.

Anvisningar

till 1 §.

Såsom exempel på annan värderingsmetod, som, därest den regelmässigt användes, må tillämpas vid inventeringen, kan nämnas värdering till fasta styckepris. Förutsättning härför är emellertid, att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de angivna värdena.

Anskaffningsvärdet skall beräknas under den förutsättningen, att de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid räkenskapsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade eller producerade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt, producerat eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverknings- eller produktionskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverknings- eller produktionskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital. Därest tillägg för indirekta kostnader beräknas i form av pålägg å de direkta kostnaderna, skall grunden för beräkningen av pålägget angivas i inventariet.

I denna paragraf föreskrivna värderingsbestämmelser skola iakttagas vid inventeringen, men betaga icke den skattskyldige rätt att verkställa nedskrivning av de angivna värdena. Sådan nedskrivning skall öppet redovisas i inventariet, varvid den nedskrivning som betingas av redan inträdd inkurans skall redovisas för sig.

Avdraget för inkurans skall i princip motsvara lika stor andel av det verkliga anskaffningsvärdet för varorna som den på grund av inkuransen verkställda nedsättningen av utförsäljningspriset utgör av normalt utförsäljningspris för motsvarande kuranta varor. I fråga om icke kuranta varor, för vilka något utförsäljningspris ej kan fastställas, skall avdraget för

inkurans i regel motsvara skillnaden mellan anskaffningsvärdet och varornas utrangeringsvärde.

Vid redovisningen av varulagret i inventariet bör skattskyldig uppdelas detsamma i huvudgrupper med angivande av grunderna för de olika gruppernas värdering. Uppdelningen bör lämpligen ske på beställningsarbeten, prisgaranterade varor, kuranta råvaror och stapelprodukter, övriga kuranta varor samt okuranta varor.

Denna förordning träder i kraft den 1 mars 1956.

Företagsbeskattningskommitténs förslag
till
förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet och av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt må svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening åtnjuta avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsättes till investeringsfond.

Om företaget icke är berättigat att åtnjuta avdrag för avskrivning å inventarier i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 § eller punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen må avdragsrätt enligt denna förordning dock icke åtnjutas med mindre beskattningsnämnd, efter därom framställt yrkande, lämnat särskilt medgivande därtill.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Investeringsfonder som i denna förordning avses äro investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för rörelse.

3 §.

Avdrag för avsättning till investeringsfond må för visst beskattningsår icke överstiga,

såvitt avser investeringsfond för skogsbruk, tio procent av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk; samt

såvitt avser investeringsfond för rörelse, fyrtio procent av årsvinsten.

Avdrag enligt denna förordning må åtnjutas allenast därest ett belopp motsvarande fyrtio procent av den gjorda avsättningen inbetalats å särskilt konto (konto för investering i skogsbruk respektive i rörelse) i riksbanken.

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall hos riksbanken hava verkställts senast den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 36 § taxeringsförordningen har att avlämna allmän självdeklaration för det beskattningsår, då avsättning till investeringsfond skett.

5 §.

Å konto för investering inbetalade medel må icke utbetalas i andra fall än som nedan i denna paragraf samt i 15, 17 och 21 §§ stadgas.

Sedan fem år förflutit från ingången av det år varunder inbetalningen verkställts, äger företaget att efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst trettio procent av det ursprungligen inbetalta beloppet. Har sådant uttag skett åligger det riksbanken att lämna underrättelse därom till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd. Särskild underrättelse skall lämnas för varje i 3 § angivet konto från vilket uttag skett samt innehålla uppgift om företagets namn och adress ävensom det uttagna beloppets storlek.

6 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall ske till vederbörande riksbankskontor. Vid inbetalning skola uppgivas företagets namn och adress samt det beskattningsår som inbetalningen avser ävensom det konto för investering varom fråga är. Avser vid ett och samma tillfälle inbetalning konto för investering i såväl skogsbruk som rörelse skall angivas huru stor del av det inbetalta beloppet, som belöper på vardera kontot.

I av riksbanken lämnat bevis om insättning å konto för investering skall angivas, att om avtal om överlåtelse eller pantsättning av de insatta medlen träffas, detta skall anmälas till banken. Har riksbanken erhållit sådan anmälan, skall banken verkställa anteckning om det förhållande, som med anmälan avses, samt senast inom åtta dagar efter det anmälan som nyss sagts ingivits översända underrättelse om vad som förekommit till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

7 §.

Riksbanken skall senast den 15 april under taxeringsåret till länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret verkställda inbetalningarna å konto för investering. Å uppgiftshandling, som skall upprättas särskilt för varje företag, skola angivas företagets namn och

adress samt det beskattningsår och det konto varå inbetalning skett ävensom det inbetalta beloppets storlek.

Har inbetalning för beskattningsåret skett efter den 15 april under taxeringsåret, skall uppgift som i första stycket sägs översändas till länsstyrelsen snarast möjligt och senast inom åtta dagar efter det inbetalningen ägt rum.

8 §.

Till investeringsfond enligt denna förordning gjorda avsättningar skola stå under tillsyn av statens arbetsmarknadsstyrelse.

9 §.

1 mom. Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger besluta att investeringsfond under visst eller vissa beskattningsår och under villkor i övrigt, som läget å arbetsmarknaden påkallar, skall eller må tagas i anspråk för sitt ändamål.

Beslut, varom i första stycket förmäles, må avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag.

2 mom. Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att genom samråd med företag, som gjort avsättning till investeringsfond, verka för att fondens ianspråktagande i erforderlig utsträckning planlägges.

Fråga om fonds ianspråktagande må väckas, förutom av arbetsmarknadsstyrelsen och företaget, även av vederbörande kommun och näringsorganisation.

10 §.

Företag, som jämlikt 5 § andra stycket uttagit medel från konto för investering, skall det beskattningsår, varunder sådant uttag gjorts, av vederbörande investeringsfond för i 11 § angivet ändamål taga i anspråk ett belopp motsvarande två och en halv gång det från kontot uttagna beloppet.

11 §.

Tager företag i enlighet med bestämmelserna ovan investeringsfond i anspråk under visst beskattningsår, skall det ske för ändamål, varom här nedan sägs:

investeringsfond för skogsbruk: för kostnader för arbeten avsedda att främja skogsbruket, såsom skogsodling och skogsdikning, röjning, hägnad, anläggande av flottleder och vägar, som huvudsakligen avse att direkt tjäna skogsbruket, ävensom uppförande och underhåll av för skogsbruket nödvändiga byggnader; samt

investeringsfond för rörelse:

a) dels för avskrivning å byggnad, som ny-, till- eller ombyggt under beskattningsåret, med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ny-, till- eller ombyggnaden, dels, såvitt angår företag som huvudsakligen bedriver industriell verksamhet, för kostnaderna för reparations- och andra underhållsarbeten under beskattningsåret å byggnad, som användes i rörelsen, dels ock för bidrag under samma år till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag;

b) för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret eller, vad angår fartyg, anskaffats eller ombyggt under samma år, dock att beträffande ombyggnad av fartyg avskrivning må ske med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ombyggnaden;

c) för nedskrivning å lager av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp, motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar, dock att företagets varulager i dess helhet vid beskattningsårets utgång därigenom icke må nedskrivas till lägre värde än som enligt kommunalskattelagen är medgivet; samt

d) för kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete under beskattningsåret i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet.

Därest investeringsfond efter beslut enligt 9 § 1 mom. fått tagas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för ny-, till- eller ombyggnad eller för underhållsarbeten å byggnad samt ifrågavarande arbeten pågått under flera av dessa år, må företaget, under förutsättning att avdrag för kostnaderna under de tidigare åren icke redan skett, under det sista året taga fonden i anspråk för avskrivning å byggnaden eller för täckande av underhållskostnaden med högst ett belopp motsvarande de uppkomna kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva företag, som direkt eller genom dotterföretag driver rörelse i utlandet, att taga investeringsfond för rörelse i anspråk för kostnader, ämnade att främja avsättningen utomlands av varor som företaget här i riket tillverkar.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall iakttas, att kostnad för anskaffning av begagnade inventarier icke må medräknas samt att, då fråga är om inventarier eller varulager, som av företaget förvärvats från rörelseidkare med vilken det är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, anskaffningskostnaden må medräknas endast om tillgången tillverkats under beskattningsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

12 §.

Kungl. Maj:t må meddela tillstånd för företag, som verkställt avsättning till investeringsfond för rörelse, att taga fonden i anspråk för ändamål som avses med investeringsfond för skogsbruk.

13 §.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva att investeringsfond för rörelse tages i anspråk för avskrivning av kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse samt liknande arbeten.

14 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 11 § avsedd avskrivning, nedskrivning eller kostnad eller för där angivet bidrag med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall, där medlen tagits i anspråk för avskrivning eller nedskrivning, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits eller nedskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

15 §.

Om investeringsfond enligt beslut, varom i 9 § 1 mom. stadgas, skall eller må tagas i anspråk helt eller delvis, äger företaget hos riksbanken, i den ordning nedan sägs, från konto för investering utfå fyrtio procent av det belopp av investeringsfonden som i enlighet med beslutet skall eller må tagas i anspråk. Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att efter därom av företaget gjord framställning förordna om utbetalning som nyss sagts. Sedan utbetalning skett skall riksbanken lämna underrättelse därom till arbetsmarknadsstyrelsen med angivande av företagets namn och adress samt det utbetalta beloppets storlek och från vilket konto för investering uttag skett.

16 §.

Har Kungl. Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen jämlikt 9 § 1 mom. förordnat att investeringsfond skall tagas i anspråk av samtliga företag, företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen att lämna underrättelse därom dels till företag varom fråga är, dels ock till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

Avser förordnande jämlikt 9 § 1 mom. att investeringsfond må tagas i anspråk och har företag i anledning härav enligt 15 § uppburit medel från konto för investering, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen, sedan styrelsen erhållit besked från riksbanken att utbetalning skett, att till länsstyrelsen,

för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd, lämna underrättelse om att investeringsfonden skall tagas i anspråk.

Underrättelse som enligt ovan ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen skall innehålla uppgift om år för vilka investeringsfond skall tagas i anspråk samt, därest medgivandet avser investering för visst ändamål, uppgift härom.

17 §.

Har företag för visst beskattningsår å konto för investering inbetalt mer än fyrtio procent av det belopp för vilket avdrag i enlighet med bestämmelserna i 3 § åtnjutits för samma beskattningsår, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning av det till kontot för mycket inbetalta beloppet.

18 §.

Har investeringsfond tagits i anspråk utan tillstånd och är ej fråga om fall som i 10 § sägs eller har företag jämlikt 5 § andra stycket utfått medel från konto för investering utan att i sistnämnda fall investeringsfond i enlighet med bestämmelserna i 10 § tagits i anspråk eller skall investeringsfond enligt sådan underrättelse som arbetsmarknadsstyrelsen enligt 16 § avlämnat tagas i anspråk men har så ej skett under det eller de beskattningsår varom fråga är, skall investeringsfonden eller vederbörlig del omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjugondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Därest fondavsättning återförts till beskattning, må företaget icke för beskattningsåret i fråga tillgodonjula avdrag för ny avsättning till investeringsfond.

Vid den taxering, då återföringen sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, bestämmas till lägre belopp än vad som enligt bestämmelserna i denna paragraf skall upptagas såsom skattepliktig intäkt.

19 §.

Har företag trätt i likvidation, skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidation fattats.

Har genom fusion företag uppgått i annat företag, skall investeringsfond hos det förra företaget, därest investeringsfonden icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjugondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestäm-

melserna i denna paragraf, skall därvid vad i 18 § tredje stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest förutsättning därför enligt 1 § andra stycket föreligger. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion enligt 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Har investeringsfond övertagits i enlighet med vad nyss sagts, skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget eller den övertagande föreningen under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

Har företag övertagit investeringsfond enligt bestämmelserna i nästföregående stycke, skall länsstyrelsen efter anmälan av företaget underrätta riksbanken härom.

20 §.

Har avtal träffats eller annan utfästelse gjorts om överlåtelse, pantsättning eller annan rätt till medel som inbetalats å konto för investering, skall investeringsfonden eller vederbörlig del därav omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjugondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna paragraf, skall därvid vad i 18 § andra och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

21 §.

Har investeringsfond helt eller delvis jämlikt lagakraftvunnet beslut återförts till beskattning, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning från vederbörligt konto för investering av ett belopp motsvarande fyrtio procent av den återförda fondavsättningen i den mån medlen icke tidigare återgått till företaget.

22 §.

Har fastighet, å vilken med anlitande av till investeringsfond avsatta medel företagits ny-, till- eller ombyggnad, avyttrats inom tio år från utgången av det beskattningsår, varunder medlen tagits i anspråk, och föreligga icke förutsättningar för beskattning av realisationsvinst, skall såsom skattepliktig intäkt upptagas vad som vid dylik avyttring må hava återbekommit av belopp, för vilka företaget tillgodonjutit avdrag enligt denna förordning. Motsvarande skall gälla då ersättning utfaller på grund av försäkring för skada å sådan fastighet samt skadan inträffat inom nyss angiven tid.

Vid beräkning av återvunnet belopp skall i förekommande fall vid avsättning till investeringsfond erhållet avdrag anses återvunnet före åtnjutna avdrag för värdeminskning.

23 §.

Har taxeringsnämnd påfört taxering enligt 18, 19 eller 22 §, skall taxeringsnämndens ordförande i förekommande fall lämna taxeringsnämndsordförandena i de övriga taxeringsdistrikt, där taxering bör äga rum, erforderliga meddelanden till ledning vid taxeringen inom dessa distrikt.

24 §.

Företag, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 19 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är pliktigt att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställs av riksskattenämnden, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Företag, som avsatt medel till investeringsfond eller som jämlikt 19 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är skyldigt att på anfordran till arbetsmarknadsstyrelsen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som styrelsen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

25 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som har att till statlig inkomstskatt taxera aktiebolag eller ekonomiska föreningar, att i sitt protokoll förteckna de företag, som för året avgivit eller bort avgiva uppgifter enligt 24 § första stycket.

26 §.

Länsstyrelsen har att snarast möjligt efter det taxeringsnämnderna avslutat sitt arbete till arbetsmarknadsstyrelsen översända två exemplar av de jämlikt 24 § första stycket avgivna uppgifterna. Om ändring i meddelat beslut rörande avdrag för avsättning till investeringsfond därtill föranleder, skola erforderliga tilläggsuppgifter ofördröjligen genom länsstyrelsens försorg tillställas arbetsmarknadsstyrelsen.

27 §.

Hos arbetsmarknadsstyrelsen skall föras register över investeringsfonder.

28 §.

Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna förordning må föras hos Kungl. Maj:t och skola, vid äventyr av talans förlust, hava

inkommit till finansdepartementet inom tre veckor från det klaganden fick del av beslutet.

29 §.

Åtgärd av riksbanken enligt denna förordning ankommer på bankens huvudkontor i Stockholm såvitt avser företag som skall taxeras till statlig inkomstskatt i Stockholms stad eller län samt i övrigt på bankens avdelningskontor i residensstaden i det län, där vederbörandes hemortskommun är belägen.

30 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

Anvisningar

till 1 §.

Företag, som icke tillgodonjuter sådan avskrivning å inventarier varom i 1 § förmäles, må medgivas rätt till avdrag för avsättning till investeringsfond endast om avsättningarna i räkenskaperna och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att tillfredsställande kontroll kan utövas över fondmedlens användning. Är fråga om inkomst av jordbruksfastighet må medgivande som nyss sagts lämnas allenast därest inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

till 3 §.

Med bruttointäkt av skogsbruk avses vad som enligt 21 § kommunal-skattelagen är att hänföra till sådan intäkt, dock att vad som influtit genom försäljning av växande skog i samband med avyttring av marken ej räknas till intäkt av skogsbruk vid tillämpning av denna förordning.

Med årsvinst förstås årsvinsten enligt vederbörigen fastställd balansräkning efter avdrag av avskrivningar, tantiemer m. fl. poster, vilka rätteligen äro att hänföra till omkostnader i rörelsen — jämväl om de formellt utgått av vinstmedel — men utan avdrag för avsättning till reservfond, skuldregleringsfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder, donationer o. d. Avdrag skall icke ske för allmänna svenska skatter vare sig de erlagts preliminärt eller icke.

Har inbetalning å något i 3 § andra stycket omförmålt konto verkställts med lägre belopp än som svarar mot fyrtio procent av fondavsättningen, skall avdrag medgivas med två och en halv gånger det inbetalta beloppet.

till 11 §.

Investeringsfond för rörelse må tagas i anspråk för bidrag till bestridande av kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller väl-

färdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare, som i 11 § avses, vare sig bidraget lämnas direkt till arbetstagaren eller den förutvarande arbetstagaren *eller* till förening eller annan sammanslutning, bildad huvudsakligen av personal hos det ifrågavarande företaget eller detta närstående företag *eller* till sådant närstående företag vars huvudsakliga uppgift är att uppföra och tillhandahålla bostäder eller välfärdsanläggningar åt personal, som nyss sagts.

Med arbetstagare utan ledande ställning avses arbetstagare, som icke i egenskap av verkställande direktör, styrelseledamot eller eljest kan antagas utöva inflytande å företagets medelsdispositioner för i förordningen angivna ändamål.

Har kostnaden för investering, som i 11 § sägs, helt eller delvis bestritts av annan än företaget eller av detta men med medel, som för ändamålet ställts till företagets förfogande, må till investeringsfond avsätta medel användas endast för den del av investeringskostnaden som företaget bestritt av egna medel.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser skola gälla i fråga om 1955 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1955 eller tidigare år.

Genom denna förordning upphäves, med de inskränkningar som följa av vad nedan sägs, förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

1. Sistnämnda förordning skall alltjämt äga tillämpning i avseende å sådana investeringsfonder, som bildats jämlikt samma förordning.

2. Vad i förordningen den 2 maj 1947, nr 174, stadgas rörande nämnda förordnings tillämplighet å vissa i övergångsbestämmelserna till samma förordning angivna konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder samt vad beträffande dessa fonder har att iakttagas skall alltjämt äga giltighet.

3. Oaktat vad vid 1 och 2 ovan sägs skall vad i 11 § första och femte styckena förordningen den 2 maj 1947, nr 174, stadgas om investeringsfonds återförande till beskattning inom viss angiven tidrymd ej längre gälla.

Företagsbeskattningskommitténs förslag
till
förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till
statlig inkomst

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank må, i enlighet med vad i denna förordning sägs, vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjuta avdrag för underskott, som vid tidigare års taxering till sådan skatt icke kunnat utnyttjas.

2 §.

Avdrag för underskott som i 1 § sägs må åtnjutas med belopp, varmed summan av de enligt förordningen om statlig inkomstskatt för visst beskattningsår fastställda avdragen för underskott å skattskyldigs olika förvärvskällor överstiger sammanlagda beloppet av de enligt nämnda förordning för samma beskattningsår beräknade inkomsterna av olika förvärvskällor.

Det åligger beskattningsnämnd som har att pröva den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt att på av honom framställt yrkande fastställa det belopp, som enligt ovan må utnyttjas för förlustutjämning (*förlustavdrag*).

3 §.

Skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, äger utnyttja detta avdrag sist vid taxering avseende tionde beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdraget fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig att fördela förlustavdraget på två eller flera beskattningsår inom nyss angiven tidsperiod.

Förlustavdrag skall göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för under beskattningsåret uppkommet underskott å förvärvskälla.

4 §.

Yrkande som i 2 § andra stycket sägs skall framställas i den skattskyldiges till ledning för taxering för det beskattningsår, till vilket underskottet hänför sig, avgivna deklaration eller vid denna fogad handling, dock att så-

dant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

Innefattar beslut av prövningsnämnden eller utslag av Kungl. Maj:t eller kammarrätten sådan ändring av inkomstberäkningen för skattskyldig att förlustavdrag må beräknas eller att redan fastställt sådant bör till beloppet ändras, äger den skattskyldige att inom sex månader från det han av beslutet eller utslaget erhöll del hos prövningsnämnden framställa härav föranlett yrkande. Rätt som nu sagts tillkommer jämväl taxeringsintendenten, dock att den tid, inom vilken yrkande skall framställas, i sist angivet fall skall räknas från det beslutet eller utslaget i fråga meddelades.

5 §.

Skattskyldig, som vid taxering för visst beskattningsår önskar helt eller delvis utnyttja fastställt förlustavdrag, har att i självdeklarationen för beskattningsåret härom framställa yrkande, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

6 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning för fastställande av förlustavdrag, lämnat oriktigt meddelande och har därav föranletts att förlustavdraget fastställts till för högt belopp, må sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket avdraget fastställdes detta bestämmas till sitt rätta belopp. Har det till för högt belopp fastställda förlustavdraget utnyttjats vid taxering, må rättelse i denna taxering ske genom eftertaxering som skall hava verkställts sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket förlustavdraget fastställdes.

7 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som prövat framställt yrkande om fastställande av förlustavdrag, att härom göra anteckning i nämndens protokoll och om sitt beslut lämna den skattskyldige underrättelse på sätt och inom tid som i 90 § 2 mom. taxeringsförordningen sägs. Har taxeringsnämnd medgivit skattskyldig rätt att utnyttja förlustavdrag, skall anteckning här- om verkställas i protokollet.

8 §.

Beträffande klagan över beslut av beskattningsnämnd eller utslag av kammarrätten i fråga rörande fastställande av förlustavdrag eller utnyttjande av sådant avdrag skall vad i taxeringsförordningen sägs angående fullföljd av talan äga motsvarande tillämpning.

Även vad i övrigt i nämnda förordning stadgas skall i tillämpliga delar äga motsvarande giltighet.

9 §.

Med ledning av taxeringsnämndens protokoll samt beslut av prövningsnämnden och utslag av Kungl. Maj:t och kammarrätten skall hos länsstyrelsen föras anteckningar över skattskyldiga för vilka förlustavdrag fastställts, därvid tillika skall antecknas när sådant avdrag utnyttjats vid taxeringen.

10 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1956.

Kommittéreservanternas utkast

till

**förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till
statlig inkomstskatt¹**

1 §.

Aktiebolag, — — — sägs.

Sådan rätt tillkommer ock under i 4 § angivna förutsättningar fysisk person, som i nämnda författningsrum avses.

2 §.

Avdrag — — — förlustutjämning (*förlustavdrag*).

3 §.

Skattskyldig, för vilken — — — fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig, som avses i 1 § första stycket, att — — — tidsperiod.

Förlustavdrag skall för sådan skattskyldig göras — — — förvärvskällor.

4 §.

Fysisk person, vilken såväl under det beskattningsår, då förlusten uppstått och det beskattningsår, för vilket avdrag för denna förlust må av honom enligt denna förordning utnyttjas som under samtliga mellanliggande beskattningsår jämlikt bokföringslagen den 31 maj 1929 varit skyldig föra däri föreskrivna handelsböcker, avseende den rörelse, vari förlusten uppstått, samt på nöjaktigt sätt fullgjort denna skyldighet, må för förlustutjämning utnyttja förlust å sådan av honom bedriven rörelse, som omförmales i 27 § kommunalskattelagen.

Oavsett huruvida sådan bokföringsskyldighet som ovan sagts ålegat skattskyldig, vilken i egenskap av delägare i handelsbolag eller kommanditbolag på grund av underskott å bolagets verksamhet åsamkats förlust, må sådan förlust av honom utnyttjas för förlustutjämning under förutsättning, att han under tid, som i första stycket i fråga om bokföringsskyldighet föreskrives, oavbrutet varit delägare i bolaget samt att detta under samma tid nöjaktigt fullgjort sin bokföringsskyldighet.

5 §.

Fysisk person äger utnyttja förlustavdrag vid taxering för det beskattningsår, som infaller närmast efter det, varunder förlusten uppstått och varunder han enligt avlämnad allmän självdeklaration åtnjutit inkomst till sådant belopp, att förlustavdraget i enlighet med vad nedan sägs till

¹ (I den mån transumering skett förutsättes att författningsrummet skall erhålla samma lydelse som enligt kommitténs författningsförslag.)

någon del kan utnyttjas. I den mån så ej enligt de i deklarationen lämnade uppgifterna vid nämnda taxering kunnat ske, må avdraget utnyttjas vid närmast därpå följande taxeringar, intill dess förlusten blivit i sin helhet utnyttjad till avdrag från belopp, som uppgivits i till ledning för dessa taxeringar avlämnade allmänna självdeklarationer. Har förlust uppstått under mer än ett beskattningsår, skall tidigare uppkommen förlust utnyttjas före senare förlust. Förlustavdraget må dock i intet fall göras senare än vid den taxering, som avser tionde beskattningsåret efter det, för vilket avdraget fastställdes.

Förlustavdrag skall, såvitt angår fysisk person, anses utnyttjat i den mån avdrag kunnat ske från den enligt självdeklarationen beräknade till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten.

För fysisk person skall förlustavdraget göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges vid taxeringen fastställda inkomster från olika förvärvskällor, minskat med avdrag som må hava medgivits jämlikt 4 § förordningen om statlig inkomstskatt. Återstoden utgör för sådan skattskyldig *taxerad inkomst* och skall på sätt i 5 § samma förordning sägs utföras i fulla tiotal kronor.

Avlider skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, må för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade samt för de två närmast därefter infallande beskattningsåren förlustavdrag eller del därav, som den avlidne icke kunnat utnyttja, under iakttagande av bestämmelserna i denna förordning, i stället utnyttjas av dödsboet.

6 § =	4 § i majoritetens	författningsförslag	
7 § =	5 § »	»	»
8 § =	6 § »	»	»
9 § =	7 § »	»	»
10 § =	8 § »	»	»
11 § =	9 § »	»	»
12 § =	10 § »	»	»

Denna — — — 1956.

Innehållsförteckning

	Sid.
<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i>	1
<i>Författningstext</i>	4
1. <i>Inledning</i>	35
2. <i>Konjunkturer och företagsbeskattning</i>	41
Företagsbeskattningskommittén	41
Remissyttrandena	51
Departementschefen	55
3. <i>Bruttobeskattning</i>	60
Företagsbeskattningskommittén	60
Remissyttrandena	66
Departementschefen	68
4. <i>Allmänna synpunkter på nettovinstbeskattningen</i>	68
Företagsbeskattningskommittén	68
Remissyttrandena	76
Departementschefen	95
5. <i>Avskrivning å maskiner</i>	99
Gällande bestämmelser	99
Utedning rörande den fria avskrivningsrättens ekonomiska verk- ningar	106
Företagsbeskattningskommittén	110
Remissyttrandena	130
Departementschefen	154
6. <i>Avskrivning å byggnader</i>	165
Gällande bestämmelser	165
Företagsbeskattningskommittén	166
Remissyttrandena	170
Departementschefen	174
7. <i>Värdering av varulager</i>	174
Gällande bestämmelser	174
Företagsbeskattningskommittén	178
Remissyttrandena	199
Departementschefen	242
8. <i>Investeringsfonder för konjunkturutjämning</i>	265
Gällande bestämmelser	265
Företagsbeskattningskommittén	269
Remissyttrandena	280
Departementschefen	288
Specialmotivering	298

	Sid.
9. <i>Pensions- och andra personalstiftelser</i>	307
A. Pensionsstiftelser	307
Gällande bestämmelser m. m.	307
Företagsbeskattningskommittén	312
Remissyttrandena	331
Departementschefen	351
B. Andra personalstiftelser än pensionsstiftelser (personalstiftelser)	367
Gällande bestämmelser m. m.	367
Företagsbeskattningskommittén	369
Remissyttrandena	372
Departementschefen	373
10. <i>Förlustutjämning</i>	374
Inledning	374
Företagsbeskattningskommittén	375
Remissyttrandena	378
Departementschefen	382
11. <i>Skattesatsen för vissa juridiska personer</i>	385
Företagsbeskattningskommittén	387
Remissyttrandena	389
Departementschefen	393
12. <i>Speciella regler för högkonjunkturlägen</i>	395
Företagsbeskattningskommittén	395
Remissyttrandena	401
Departementschefen	403
13. <i>Departementschefens hemställan</i>	403
<i>Bihang</i>	404