

**Regeringens proposition**

**1983/84:64**

**om vissa ändringar i företagsbeskattningen;**

beslutad den 20 oktober 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

**Propositionens huvudsakliga innehåll**

I propositionen föreslås vissa ändringar i företagsbeskattningen.

Den högsta tillåtna lagerreserven skall enligt förslaget begränsas från nuvarande 60 % till 50 % av lagrets värde. Vidare föreslås att den statliga bolagsskattesatsen sänks från nuvarande 40 % till den nivå som gäller för flertalet ekonomiska föreningar, dvs. till 32 %.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker skall betala in ett belopp motsvarande 20 % av 1983 års vinster på särskilt investeringskonto. I propositionen föreslås att den 20-procentiga inbetalningsskyldigheten skall avse också 1984 års vinster.

I propositionen föreslås slutligen att lagen (1973:421) om forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt skall upphävas.

De föreslagna reglerna skall i princip tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter utgången av år 1983, dvs. i normalfallet fr.o.m. 1985 års taxering.

**1 Förslag till****Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Häriigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Anvisningar**

## till 41 §

2.<sup>1</sup> Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än *fyrtio* procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans medges inte med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden om detta inte framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än *fyrtio* procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än *50* procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än *50* procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskat-

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1981:295.

riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till *fyrtio* procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningensåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningensårets utgång i stället tas upp till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med *sextio* procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller – i förekommande fall – till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att *sextio* procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningensårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningensår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under

teverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till *50* procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningensåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningensårets utgång i stället tas upp till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med *50* procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller – i förekommande fall – till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att *50* procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningensårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningensår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

föresättning att dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje – åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till lägre belopp än *femtiofem* procent av det värde som enligt tredje–femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte–åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till lägre belopp än 65 procent av det värde som enligt tredje–femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte–åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Vad som föreskrivits i föregående stycke gäller även i det fall då den skattskyldige ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) och något av dessa företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan avsättning skall dock beaktas endast om den hänför sig till verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Utan hinder av vad som föreskrivits ovan i denna anvisningspunkt om den lägsta värdesättning på lagret, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock alltjämt tillämpas vid 1985 års taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1984.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

För nedan angivna skattskyldiga utgör grundbeloppet:

a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, ekonomiska föreningar som ingår i jordbrukskasserörelsen, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt 10 § 1 mom.:

fyrtio procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten inte skall beräknas enligt c) här nedan;

b) för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingår i jordbrukskasserörelsen, och sambruksföreningar ävensom för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samsällighet och som skall erlägga skatt för inkomst:

#### Föreslagen lydelse

##### 10 a §<sup>2</sup>

För nedan angivna skattskyldiga utgör grundbeloppet:

a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag, sådana utländska juridiska personer som inte beskattas enligt 10 § 1 mom., Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samsällighet och som skall erlägga skatt för inkomst:

32 procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten inte skall beräknas enligt b);

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1982:416.

*Nuvarande lydelse*

*trettiotvå procent av den beskattningsbara inkomsten;*

*c) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:*

*tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt*

*d) för andra skattskyldiga än dem som avses i 10 § 1 mom. eller under a), b) eller c) här ovan:*

*femton procent av den beskattningsbara inkomsten.*

*Föreslagen lydelse*

*b) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:*

*10 procent av den beskattningsbara inkomsten; samt*

*c) för andra skattskyldiga än dem som avses i 10 § 1 mom. eller under a) eller b) här ovan:*

*15 procent av den beskattningsbara inkomsten.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock alltjämt tillämpas vid 1985 års taxering i fråga om skattskyldiga som då taxeras för beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1984.

**3 Förslag till****Lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto**

Häri genom föreskrivs att 1–3 §§ lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

## 1 §

Svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank skall, om företagets huvudsakliga verksamhet avser jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse, betala in medel på ett räntelöst konto i riksbanken (särskilt investeringskonto) enligt bestämmelserna i denna lag.

Regeringen får, om det finns synnerliga skäl, medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala in medel på särskilt investeringskonto.

Företag, som avses i första stycket och som betalar in medel på särskilt investeringskonto, har rätt till avdrag enligt bestämmelserna i 4 § för det belopp som i räkenskaperna har avsatts till en särskild fond (särskild investeringsfond).

*Aktiebolag eller ekonomisk förening, som avses i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), behöver inte betala in medel på särskilt investeringskonto.*

*Bostadsföretag, som avses i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får inte betala in medel på särskilt investeringskonto.*

## 2 §

Inbetalning på särskilt investeringskonto skall göras med ett belopp som motsvarar 20 procent av

Inbetalning på särskilt investeringskonto, skall göras med ett belopp som motsvarar 20 procent av

*Nuvarande lydelse*

företagets justerade årsvinst under *det* beskattningsår för *vilket* taxering i första instans sker år 1984 *eller – om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år – år 1985*. Understiger den justerade årsvinsten 1 miljon kronor behöver inbetalning på särskilt investeringskonto inte göras.

Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster.

- a) ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,
- b) ökats med belopp som har avsatts till allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och annan liknande fond,
- c) ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål,
- d) minskats med restituerade allmänna svenska skatter,
- e) minskats med belopp som enligt 6 § lagen om allmän investeringsfond har återförts från lagerinvesteringskonto jämte tillägg på sådant belopp,
- f) justerats med belopp som har föranlett ändring av årsvinsten på grund av överföring av allmän investeringsfond och annan liknande fond samt
- g) ökats med belopp som har tagits i anspråk för av- eller nedskrivningar eller koncernbidrag utöver vad som kan godtas vid inkomsttaxeringen.

Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall den justerade årsvinsten jämkas med hänsyn till detta. Skall företaget taxeras för två beskattningsår skall årsvinsten för de båda beskattningsåren läggas samman, varefter vinsten jämkas med hänsyn till de båda beskattningsårens sammanlagda längd.

*Föreslagen lydelse*

företagets justerade årsvinst under *de* beskattningsår för *vilka* taxering i första instans sker år 1984 *och 1985*. Understiger den justerade årsvinsten 1 miljon kronor behöver inbetalning på särskilt investeringskonto inte göras.

*Skall företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte taxeras år 1984 skall inbetalningen till särskilt investeringskonto i samband med 1985 års taxering avse 40 procent av den enligt första – tredje styckena beräknade årsvinsten. I fråga om företag, som på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras år 1985, skall inbetalningen avse 20 procent av den enligt första – tredje styckena beräknade årsvinsten för vilken taxering i första instans skall ske år 1986.*

Har företaget vidtagit några åtgärder som kan antas ha tillkommit i syfte att helt eller delvis undgå skyldighet att betala in medel på särskilt investeringskonto skall vid bestämmande av underlaget för insättningssskyldigheten bortses från sådana åtgärder.

3 §<sup>1</sup>

Inbetalning till särskilt investeringskonto skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1983:671.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för beskattningsåret.

Inbetalning som har gjorts senare än i första stycket sägs men senast den 15 oktober under taxeringsåret skall också godtas. I dessa fall skall företaget betala en särskild avgift till statsverket. Avgiften är 1 procent av det för sent inbetalade beloppet för den kalendermånad då beloppet rätteligen senast skulle ha betalats in och därefter 1 procent av beloppet för varje påbörjad kalendermånad till dess inbetalning sker.

Den särskilda avgiften skall betalas inom den tid som länsstyrelsen bestämmer. Betalas inte avgiften inom föreskriven tid utgår restavgift enligt 58 § 1 mom. första stycket uppbördslagen (1953: 272) på avgiftsbeloppet. Den särskilda avgiften och restavgiften får drivas in i samma ordning som gäller för indrivning av skatt enligt uppbördslagen.

Avgifterna är inte avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

Skall företaget inte taxeras år 1984 är företaget skyldigt att göra en preliminär inbetalning till riksbanken med belopp som motsvarar 20 procent av den justerade årsvinsten eller – i förekommande fall – den jämkade årsvinsten, beräknad enligt 2 §, som hänför sig till det eller de beskattningsår för vilket taxering sker år 1983. Inbetalningen skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den 30 april 1984. Finner företaget, vid avlämnandet av sin allmänna självdeklaration till 1985 års taxering, att ett större belopp skall betalas in till särskilt investeringskonto än vad som preliminärt har betalats in, skall företaget betala in vad som fattas senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen skall ha avlämnat *sin deklARATION*. Bestämmelserna i andra-fjärde styckena gäller även företag som avses i detta stycke.

Skall företaget inte taxeras år 1984 eller år 1985 är företaget skyldigt att göra en preliminär inbetalning till riksbanken med belopp som motsvarar 20 procent av den justerade årsvinsten eller – i förekommande fall – den jämkade årsvinsten, beräknad enligt 2 §, som hänför sig till det eller de beskattningsår för vilket taxering sker år 1983 *respektive år 1984*. Inbetalningen skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den 30 april 1984 *respektive den 30 april 1985*. Finner företaget, vid avlämnandet av sin allmänna självdeklaration till 1985 *respektive 1986* års taxering, att ett större belopp skall betalas in till särskilt investeringskonto än vad som preliminärt har betalats in, skall företaget betala in vad som fattas senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen skall ha avlämnat *deklarationen*. Bestämmelserna i andra-fjärde styckena gäller även företag som avses i detta stycke.

Riksbanken skall lämna bevis till företaget om inbetalning till särskilt investeringskonto.

Riksbanken skall till statens industriverk och länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret gjorda inbetalningarna till särskilt investeringskonto senast den 31 maj under taxeringsåret eller, om beloppet har betalats in vid senare tidpunkt, snarast därefter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

**4 Förslag till  
Lag om upphävande av lagen (1973:421) om särskilt  
forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt**

Härigenom föreskrivs att lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall upphöra att gälla den 1 januari 1984. Den upphävda lagen gäller dock alltjämt i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1984.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1980:955.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1983-10-20

**Närvarande:** statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Rainer, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg

**Föredragande:** statsrådet Feldt

## Proposition om vissa ändringar i företagsbeskattningen

---

### 1 Inledning

I promemorian (Ds Fi 1983:21) Breddat underlag för produktionsfaktor-skatter behandlas vissa centrala frågor inom företagsbeskattningen och socialförsäkringen.

På skatteområdet föreslås att företagsbeskattningens bas skall breddas genom att utrymmet för lagernedskrivning begränsas. Vidare föreslås en sänkning av den statliga bolagsskattesatsen från 40 % till 32 %. Dessa båda ändringar förutskickades redan i årets reviderade finansplan (prop. 1982/83:150 Bilaga 1). Promemorian innehåller också förslag om att lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto skall gälla inte bara 1983 utan också 1984 års vinster.

Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas promemorians sammanfattning, författningsförslag, redogörelse för gällande rätt och övervägandeavsnitt och som *bilaga 2* en förteckning över remissinstanserna med en sammanställning av remissyttrandena. I bilagorna redovisas bara de delar som rör förslagen på skatteområdet.

Jag har tidigare i dag (prop. 1983/84:40) tagit upp frågan om det extra avdraget för kostnader för forskning och utveckling enligt lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Jag återkommer nu till denna fråga.

I det följande avser jag att först behandla promemorians förslag på skatteområdet och därefter det särskilda forskningsavdraget. Till frågan om införande av en sådan grundavgift i socialförsäkringssystemet, som föreslagits i promemorian, finns anledning att återkomma i ett annat sammanhang.

## 2 Föredragandens överväganden

### 2.1 Allmänna synpunkter

Den omläggning av företagsbeskattningen som jag aviserade i den reviderade finansplanen har närmare utretts inom departementet och redovisats i promemorian Breddat underlag för produktionsfaktorskatter. I promemorian föreslås att utrymmet för lagernedskrivning skall begränsas från 60 % till 50 % av lagrets värde och att den statliga bolagsskatten skall sänkas från 40 % till den nivå som gäller för flertalet ekonomiska föreningar, dvs. till 32 %. Vidare föreslås att den obligatoriska inbetalningen till särskilt investeringskonto skall avse även 1984 års vinster.

Den svenska företagsbeskattningen kännetecknas av en hög nominell skattesats – för aktiebolag omkring 58 % av vinsten – och ett lågt faktiskt skatteuttag. Att skatteuttaget är lågt hänger samman med att företagen genom bokslutsdispositioner och olika slag av s.k. stimulansavdrag kan skjuta upp eller helt undgå beskattning för en betydande del av sin verkliga vinst. Denna stora skillnad mellan nominellt och faktiskt skatteuttag är enligt min mening olycklig. Ett genomförande av arbetsgruppens förslag om sänkt bolagsskattesats och begränsad lagernedskrivning utgör därför ett steg i riktning mot ett stabilare skatteunderlag.

En begränsning i rätten till lagernedskrivning träffar samtliga skattskyldiga medan sänkningen av den statliga skattesatsen gynnar aktiebolagen. Det har av den anledningen hävdats att övriga skattskyldiga – i första hand ekonomiska föreningar och enskilda näringsidkare – också borde få sina skattesatser nedsatta. Som motiv för en lägre skattesats för föreningar har anförts bl. a. att de saknar rätt till avdrag för utdelningar. Aktiebolagen har däremot sedan länge haft rätt till s. k. Annellavdrag. Rätten till utdelningsavdrag har vidare nyligen utvidgats genom lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier.

Enligt min uppfattning bör någon allmän nedsättning av skattesatserna inte komma till stånd. Vad gäller de ekonomiska föreningarna talar bl. a. systematiska skäl och konkurrensneutraliteten för att skattereglerna i princip bör överensstämma med vad som gäller för aktiebolagen. Den nuvarande differensen i fråga om skattesats strider mot denna princip.

Jag vill också erinra om att regeringen den 6 oktober 1983 beslutat inhämta lagrådets yttrande över ett förslag om kooperationens kapitalförsörjning. I lagrådsremissen föreslås bl. a. att en kooperativ ekonomisk förening skall – utöver det nuvarande avdraget för återbäring och efterlikvider – få avdrag för utdelning på inbetalade insatser. De kooperativa föreningarna kommer därigenom i detta hänseende att beskattas förmånligare än aktiebolagen.

Min slutsats är sammanfattningsvis att arbetsgruppens förslag beträffande såväl skattesatsen som lagernedskrivningen bör genomföras. Jag har härvid också beaktat den sänkning av skatteuttaget som kommer enskilda

näringsidkare till godo genom 1982 års inkomstskattereform.

En förlängning av systemet med obligatoriska fondavsättningar enligt lagen om inbetalning på särskilt investeringskonto är enligt min mening ägnad att stimulera företagens investeringar under i första hand år 1985. Jag ansluter mig även här till vad gruppen föreslagit.

Forsknings- och utvecklingsarbete (FoU-arbete) är en väsentlig förutsättning för en fortsatt tillväxt i ekonomin. Det har emellertid från många håll satts i fråga om det särskilda FoU-avdraget har någon egentlig effekt på företagens FoU-verksamhet eller deras benägenhet att förvärva FoU-resultat utifrån. Till detta kommer att systemet med forskningsavdrag är synnerligen komplicerat både för företagen och för taxeringsmyndigheterna. Av bl.a. dessa skäl finns det anledning att överväga ett slopande av det särskilda forskningsavdraget.

I det följande kommer jag att först redogöra för hur begränsningen av utrymmet för lagernedskrivning, sänkningen av den statliga bolagsskattesatsen och förlängningen av det obligatoriska fondsystemet bör genomföras. Därefter tar jag upp frågan om att avskaffa det särskilda forskningsavdraget.

## 2.2 Lagernedskrivning och den statliga bolagsskattesatsen

Jag har i det föregående redovisat skälen för dels en begränsning av utrymmet för lagernedskrivning från nuvarande 60 % till 50 % av lagrets värde, dels en sänkning av den statliga bolagsskattesatsen.

I det följande behandlas närmare frågor som har samband med genomförandet av de nämnda åtgärderna. En sådan fråga är hur övriga nedskrivningsregler bör påverkas av att rätten till lagernedskrivning enligt huvudregeln i punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) begränsas från 60 % till 50 %.

I departementspromemorian föreslås att begränsningen skall slå igenom helt vid tillämpningen av supplementärregel I, dvs. då lagernedskrivningen baseras på lagerreservens storlek under de närmast föregående åren. Detsamma skall gälla om lagernedskrivningen kombineras med en avsättning till resultatutjämningsfond. Det senare innebär enligt förslaget att om den skattskyldige väljer att utnyttja rätten till avsättning till resultatutjämningsfond får lagrets värde skrivas ned med högst 35 % i stället för som nu med högst 45 %. Begränsningen av lagernedskrivningen anses däremot inte böra påverka utrymmet för avsättning till resultatutjämningsfond. Likaså föreslås att specialregeln för råvaror och stapelvaror – supplementärregel II – behålls oförändrad. Några ändringar föreslås inte heller i fråga om nedskrivningsrätten på övriga omsättningstillgångar, dvs. fastigheter, pågående arbeten och värdepapper.

Begränsningen i rätten till lagernedskrivning skall enligt promemorian gälla samtliga kategorier av näringsidkare. Något undantag görs alltså inte

för egenföretagare och andra skattesubjekt som inte får del av sänkningen av den statliga bolagsskattesatsen.

Promemorians förslag om i vilken utsträckning begränsningen av lagernedskrivningen enligt huvudregeln skall påverka övriga nedskrivningsregler har inte närmare kommenterats av remissinstanserna. Åtskilliga remissinstanser anser emellertid att förslaget omotiverat missgynnar egenföretagare som inte kompenseras för begränsningen i utrymmet för lagernedskrivning genom sänkt inkomstskatt. Det anförs bl. a. att förslaget därmed står i strid mot tidigare strävanden från statsmakterna att så långt möjligt åstadkomma en neutral beskattning mellan olika företagsformer. Förslag framförs om att begränsningen i rätten till lagernedskrivning inte skall gälla generellt utan endast för skattskyldiga som får del av sänkningen av skattesatsen. Vidare anförs från flera håll att många skattskyldiga och då i synnerhet egenföretagare kommer att drabbas av svåra likviditetsproblem i samband med att begränsningen träder i kraft. Särskilda övergångsregler anses därför behövliga.

För egen del får jag anföra följande. Som föreslagits i promemorian bör minskningen av den vanliga lagernedskrivningen från 60 % till 50 % slå igenom helt vid tillämpningen av supplementärregel I. Det är vidare motiverat att begränsa utrymmet för lagernedskrivningen från nuvarande 45 % till 35 % när nedskrivningen kombineras med avsättning till resultatutjämningsfond. I övrigt bör begränsningen inte påverka rätten till nedskrivning av omsättningstillgångar.

De föreslagna begränsningarna i nedskrivningsrätten bör, som jag framhållit i det föregående, gälla samtliga kategorier av näringsidkare. Något undantag bör alltså inte göras för egenföretagare och andra skattskyldiga som inte får del av sänkningen av den statliga bolagsskattesatsen. Jag anser inte heller att tillräckliga skäl föreligger att införa särskilda avtrappningsregler e.d. för att minska den skatteeffekt som kan uppkomma i samband med upplösning av lagerreserver. Sådana regler skulle f.ö. i hög grad komplicera övergången till det nya regelsystemet. Sänkningen av skattesatsen motiverar vidare enligt min mening inte någon generell sänkning av det preliminära uttaget av B-skatt för aktiebolagen.

Min uppfattning innebär sammanfattningsvis att de förslag beträffande lagernedskrivningen och bolagsskattesatsen som lagts fram i promemorian bör genomföras. Detta föranleder ändringar i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL och i 10 a § lagen om statlig inkomstskatt. I den senare bestämmelsen föreslår jag också vissa redaktionella ändringar.

De nya bestämmelserna bör i princip gälla fr.o.m. den 1 januari 1984. För företag med kalenderår som räkenskapsår innebär detta att den sänkta skattesatsen och begränsningen av lagernedskrivningen kommer att tillämpas fr.o.m. 1985 års taxering. Har det räkenskapsår som skall bli föremål för taxering år 1985 påbörjats före den 1 januari 1984, bör nuvarande bestämmelser alltjämt tillämpas.

Som framhålls vid remissbehandlingen kan det inträffa att ett företag vid 1985 års taxering skall beskattas dels för ett räkenskapsår som omfattar exempelvis tiden den 1 maj 1983 – den 30 april 1984, dels för en realisationsvinst avseende en försäljning som ägt rum under år 1984. Den i promemorian föreslagna övergångsregeln leder i ett sådant fall till att olika skattesatser skall tillämpas vid en och samma taxering. Detta är klart olämpligt. Vid 1985 års taxering bör därför nuvarande bestämmelser tillämpas på ett företags samtliga inkomster såvida taxeringen omfattar ett beskattningsår som påbörjats före ingången av år 1984.

Det är teoretiskt möjligt att ett företag år 1986 skall taxeras för ett beskattningsår som inlemts före ingången av år 1984. Beskattningsåret kan exempelvis avse tiden den 1 november 1983 – den 30 april 1985. Den omständigheten att beskattningsåret till en del omfattat år 1983 utgör emellertid i detta fall inte något hinder mot en tillämpning av de nya reglerna. Fr.o.m. 1986 års taxering bör alltså den sänkta skattesatsen och den begränsade lagernedskrivningen gälla utan undantag.

### 2.3 Det särskilda investeringskontot

I departementspromemorian föreslås att den 20-procentiga inbetalnings-skyldigheten på särskilt investeringskonto skall utsträckas till att gälla även 1984 års vinster.

Endast ett fåtal remissinstanser har kommenterat promemorians förslag i denna del. PK-banken ställer sig avvisande till att också bankerna skall tvingas göra inbetalning på särskilt investeringskonto eftersom deras investeringsbehov inte är av den art och omfattning att de kan dra nytta av fondavsättningen. Svenska byggnadsentreprenörföreningen anser att reglerna bör ändras så att den särskilda investeringsfonden får tas i anspråk även för byggnadsarbeten på fastigheter som är omsättningstillgångar. Svenska försäkringsbolags riksförbund menar att försäkringsaktiebolagen i likhet med vad som gäller beträffande ömsesidiga försäkringsbolag bör undantas från lagens tillämpningsområde eftersom en snedvridning av konkurrensförhållandet dem emellan annars uppkommer.

För egen del ansluter jag mig till förslaget i promemorian att förlänga lagen om inbetalning på särskilt investeringskonto till att avse även 1984 års vinster. De obligatoriska inbetalningarna är ägnade att främja företagets investeringar fr.o.m. år 1985. Jag är inte beredd att tillmötesgå framförda önskemål om en begränsning av kretsen av inbetalningsskyldiga företag eller om en utvidgning av fondernas användningsområde. Under förlängningen bör således gälla samma regler som tidigare. På en punkt synes det dock motiverat med ett förtydligande. I 1 § bör uttryckligen anges att bostadsrättsföreningar och liknande bostadsföretag inte har rätt att betala in medel på investeringskonton.

Mina förslag föranleder ändringar i 1 – 3 §§ lagen om inbetalning på

särskilt investeringskonto. I 2 § har särskilda regler införts om vad som skall gälla för företag som på grund av förlängning av räkenskapsår inte skall taxeras år 1984 eller 1985. Dessa regler innebär följande.

Medför en förlängning av räkenskapsåret att 1984 års taxering överhoppas skall ett företag enligt nuvarande regler i samband med 1985 års taxering betala in 20 % av det förlängda räkenskapsårets jämkade årsvinst på investeringskonto. Omfattar räkenskapsåret t. ex. perioden den 1 januari 1983 – den 30 juni 1984 och är vinsten under denna period 45 milj. kr. skall företaget således enligt gällande system betala in 20 % av den till tolv månadersperiod jämkade årsvinsten, dvs.  $(20\% \text{ av } \frac{12}{18} \text{ av } 45 =) 6$  milj. kr., till riksbanken. Den föreslagna utvidgningen av inbetalningsskyldigheten till 1984 års vinster syftar emellertid i princip till att åstadkomma en fördubbling av inbetalda belopp. Jag föreslår därför att företag, som på grund av förlängning av räkenskapsår inte skall taxeras år 1984, skall betala in 40 % av den – till tolv månadersperiod jämkade – årsvinst som taxeras år 1985. Det i exemplet valda företaget skall alltså betala in 12 milj. kr. i samband med 1985 års taxering. Någon inbetalningsskyldighet vid 1986 års taxering föreligger inte.

Vad jag nu sagt gäller även om företaget skall taxeras för två beskattningsår vid 1985 års taxering. Företaget skall t. ex. år 1985 taxeras för dels perioden den 1 januari 1983 – den 30 juni 1984, dels perioden den 1 juli – den 31 augusti 1984. Om den sammanlagda vinsten under denna period på 20 månader är 50 milj. kr. uppgår inbetalningsskyldigheten i samband med 1985 års taxering även i detta fall till 12 milj. kr.  $(40\% \text{ av } \frac{12}{20} \text{ av } 50 \text{ milj. kr.})$ .

Medför däremot förlängningen av räkenskapsåret att taxeringen år 1985 bortfaller bör 20 % av det förlängda räkenskapsårets vinst – jämkad till tolv månadersperiod – betalas in i samband med 1986 års taxering. Någon höjning av procentsatsen för inbetalningen till 40 % kommer inte i fråga i detta fall eftersom företagets inbetalningsskyldighet vid 1984 års taxering inte påverkats.

## 2.4 Det särskilda forskningsavdraget

Skattskyldiga har sedan år 1973 haft rätt till särskilt forskningsavdrag enligt lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Avdraget är fr. o. m. 1983 års taxering utformat som ett basavdrag på 5 % och ett ökningsavdrag på 30 %. Till grund för beräkningen av avdragsunderlaget ligger företagets lönekostnader för FoU-arbete och företagets kostnader för förvärv av forskningsresultat från andra företag m. m.

Syftet med avdraget har varit att öka företagens insatser för forskning och utveckling. Utförda undersökningar styrker emellertid inte att avdraget fått denna effekt. Tvärtom finns indikationer på att avdraget kommit att fungera mer som en skattesubvention till FoU-intensiva företag än som en verklig stimulans till ökat FoU-arbete. Endast en mindre del av de skatteintäkter

som på detta sätt undandragits staten har kommit den tekniska utvecklingen till godo. Detta är fullt förklarligt med tanke på att stödet utformats som en skattelättnad som tillfaller företaget första lång tid efter det att beslut om FoU-insatser har fattats.

I det nuvarande statsfinansiella läget kan det enligt min mening inte anses motiverat att behålla det särskilda forskningsavdraget. Effekten är alltför liten för att motivera den stora statsfinansiella kostnad som uppkommer. Ett slopande av avdraget ligger också i linje med min tidigare redovisade strävan att bredda underlaget för företagsbeskattningen. Till detta kommer att systemet med forskningsavdrag är synnerligen komplicerat för både företagen och taxeringsmyndigheterna. Min uppfattning är sammanfattningsvis att det nuvarande FoU-avdraget skall upphöra att gälla. Avdragsrätten bör slopas fr. o. m. 1985 års taxering. För att undvika retroaktivitet bör dock rätten till FoU-avdrag finnas kvar i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ingången av år 1984.

De medel som på grund av avdragsbortfallet tillförs statskassan bör enligt min mening utnyttjas för att i andra former genom forskning främja industriell förnyelse. Enligt vad jag har erfarit är avsikten att propositioner om forskning samt om industriell tillväxt och förnyelse skall föreläggas riksdagen på nyåret. I det sammanhanget kommer särskilda åtgärder att föreslås för att främja forsknings- och utvecklingsverksamheten hos de mindre och medelstora företagen. Jag vill också nämna att en proposition om ett nationellt mikroelektronikprogram redan har förelagts riksdagen.

### 3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
4. lag om upphävande av lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.

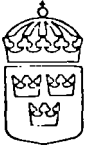
De förslag som jag har tagit upp är enligt min uppfattning av så enkel beskaffenhet att lagrådet inte behöver höras.

### 4 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta lagförslagen.

## **5 Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.



FINANS-  
DEPARTEMENTET

# BREDDAT UNDERLAG FÖR PRODUKTIONSFAKTOR- SKATTER

Ds Fi 1983: 21

<sup>1</sup>I bilagan återges de delar av promemorian som avser ändringarna på skatteområdet.

## SAMMANFATTNING

I årets kompletteringsproposition (prop. 1982/83:150) aviserades tre ändringar i företagsbeskattningen. Enligt propositionen bör för det första företagsbeskattningens bas breddas genom att utrymmet för lagernedskrivning begränsas från nuvarande 60 % till 50 % av lagrets värde. Detta medför en viss skatteskärpning. Den ökade skattebelastningen kompenseras dock för bl.a. aktiebolagens del genom den andra aviserade ändringen, nämligen en sänkning av den statliga bolagskattesatsen från nuvarande 40 % till den nivå som gäller för flertalet ekonomiska föreningar, dvs. till 32 %. Den tredje frågan gäller lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto. Enligt propositionen skall den 20-procentiga inbetalningsskyldigheten avse också 1984 års vinster.

I denna promemoria redovisas förslag rörande begränsningen av lagernedskrivningen och sänkningen av skattesatsen samt förlängningen av lagstiftningen om inbetalning till särskilt investeringskonto.

- - -

De nya bestämmelserna är i princip avsedda att tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1984.

- - -

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att ... punkt 2 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse, ....

Anvisningar

- - -

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 41 §

2.<sup>5</sup> Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningens årets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1981:295.

PromemorieförslagetNuvarande lydelse

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans medges inte med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden om detta inte framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Föreslagen lydelse

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än femtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

PromemorieförslagetNuvarande lydelse

Lager av djur på jorbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till fyrtio procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång i stället tas upp till lägst ett

Föreslagen lydelse

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än femtio procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till femtio procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång i stället tas upp till lägst ett

PromemrieförslagetNuvarande lydelse

belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelse-årens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller - i förekommande fall - till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår,

Föreslagen lydelse

belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med femtio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelse-årens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller - i förekommande fall - till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att femtio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår,

Nuvarande lydelse

därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under förutsättning att dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje-åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till

Föreslagen lydelse

därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under förutsättning att dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje-åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till

Nuvarande lydelse

lägre belopp än femtiofem procent av det värde som enligt tredje-femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte-åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Vad som föreskrivits i föregående stycke gäller även i det fall då den skattskyldige ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) och något av dessa företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan avsättning skall dock beaktas endast om den hänför sig till verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Utan hinder av vad som föreskrivits ovan i denna anvisningspunkt om den lägsta värdesättning på lagret, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer

Föreslagen lydelse

lägre belopp än sextiofem procent av det värde som enligt tredje-femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte-åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

att inträffa innan tillgångarna levereras.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock alltså tillämpas i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ingången av år 1984.

2 Förslag tillLag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse10 a §<sup>2</sup>

För nedan angivna skattskyldiga utgör grundbeloppet:

a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, ekonomiska föreningar som ingår i jordbrukskasserörelsen, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt 10 § 1 mom.:

fyrtio procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten inte skall beräknas enligt c) här nedan;

För nedan angivna skattskyldiga utgör grundbeloppet:

a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag, sådana utländska juridiska personer som inte beskattas enligt 10 § 1 mom., Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst:

tre-tio-två procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten inte skall beräknas enligt b);

<sup>1</sup>Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1982:416.

Nuvarande lydelse

b) för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingår i jordbrukskasserörelsen, och sambruksföreningar ävensom för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på cärmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlagga skatt för inkomst:

tre-tio-två procent av den beskattningsbara inkomsten;

c) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:

tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt

d) för andra skattskyldiga än dem som avses i 10 § 1 mom. eller under a), b) eller c) här ovan:

femton procent av den beskattningsbara inkomsten.

Föreslagen lydelse

b) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:

tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt

c) för andra skattskyldiga än dem som avses i 10 § 1 mom. eller under a) eller b) här ovan:

femton procent av den beskattningsbara inkomsten.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock alltjämt tillämpas i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ingången av år 1984.

3 Förslag tillLag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto

Härigenom föreskrivs att 1-3 §§ lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

## 1 §

Svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank skall, om företagets huvudsakliga verksamhet avser jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse, betala in medel på ett räntelöst konto i riksbanken (särskilt investeringskonto) enligt bestämmelserna i denna lag.

Regeringen får, om det finns synnerliga skäl, medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala in medel på särskilt investeringskonto.

Företag, som avses i första stycket och som betalar in medel på särskilt investeringskonto, har rätt till avdrag enligt bestämmelserna i 4 § för det belopp som i räkenskaperna har avsatts till en särskild fond (särskild investeringsfond).

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som avses i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), behöver inte betala in medel på särskilt investeringskonto.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som avses i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får inte betala in medel på särskilt investeringskonto.

## 2 §

Inbetalning på särskilt investeringskonto skall göras med ett belopp som motsvarar 20 procent av företagets justerade

Inbetalning på särskilt investeringskonto skall göras med ett belopp som motsvarar 20 procent av företagets justerade

PromemoriaförslagetNuvarande lydelse

Årsvinst under det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984 eller - om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år - år 1985. Understiger den justerade årsvinsten 1 miljon kronor behöver inbetalning på särskilt investeringskonto inte göras.

Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster,

- a) ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,
- b) ökats med belopp som har avsatts till allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och annan liknande fond,
- c) ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål,
- d) minskats med restituerade allmänna svenska skatter,
- e) minskats med belopp som enligt 6 § lagen om allmän investeringsfond har återförts från lagerinvesteringskonto jämte tillägg på sådant belopp,
- f) justerats med belopp som har föranlett ändring av årsvinsten på grund av överföring av allmän investeringsfond och annan liknande fond samt
- g) ökats med belopp som har tagits i anspråk för av- eller nedskrivningar eller koncernbidrag utöver vad som kan godtas vid inkomsttaxeringen.

Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall den justerade årsvinsten jämkas med hänsyn till detta. Skall företaget taxeras för två beskattningsår skall årsvinsten

Föreslagen lydelse

Årsvinst under de beskattningsår för vilka taxering i första instans sker år 1984 och 1985 eller - om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras ett av dessa år - närmast följande år. Understiger den justerade årsvinsten 1 miljon kronor behöver inbetalning på särskilt investeringskonto inte göras.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

för de båda beskattningsåren läggas samman, varefter vinsten jämkas med hänsyn till de båda beskattningsårens sammanlagda längd.

Har företaget vidtagit några åtgärder som kan antas ha tillkommit i syfte att helt eller delvis undgå skyldighet att betala in medel på särskilt investeringskonto skall vid bestämmande av underlaget för insättningskyldigheten bortses från sådana åtgärder.

## 3 §

Inbetalning till särskilt investeringskonto skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för beskattningsåret.

Inbetalning som har gjorts senare än i första stycket sägs men senast den 15 oktober under taxeringsåret skall också godtas. I dessa fall skall företaget betala en särskild avgift till statsverket. Avgiften är 1 procent av det för sent inbetalade beloppet för den kalendermånad då beloppet rätteligen senast skulle ha betalats in och därefter 1 procent av beloppet för varje påbörjad kalendermånad till dess inbetalning sker.

Den särskilda avgiften skall betalas inom den tid som länsstyrelsen bestämmer. Betalas inte avgiften inom föreskriven tid utgår restavgift enligt 58 § 1 mom. första stycket uppbördslagen (1953:272) på avgiftsbeloppet. Den särskilda avgiften och restavgiften får drivas in i samma ordning som gäller för indrivning av skatt enligt uppbördslagen.

Avgifterna är inte avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

Skall företaget inte taxeras år 1984 är företaget skyldigt att göra en preliminär inbetalning till riksbanken med belopp

Skall företaget inte taxeras år 1984 eller år 1985 är företaget skyldigt att göra en preliminär inbetalning till

Nuvarande lydelse

som motsvarar 20 procent av den justerade årsvinsten eller - i förekommande fall - den jämkade årsvinsten, beräknad enligt 2 §, som hänför sig till det eller de beskattningsår för vilket taxering sker år 1983. Inbetalningen skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den 30 april 1984. Finner företaget, vid avlämnandet av sin allmänna självdeklaration till 1985 års taxering, att ett större belopp skall betalas in till särskilt investeringskonto än vad som preliminärt har betalats in, skall företaget betala in vad som fattas senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen skall ha avlämnat sin deklaration. Bestämmelserna i andra-fjärde styckena gäller även företag som avses i detta stycke.

Riksbanken skall lämna bevis till företaget om inbetalning till särskilt investeringskonto.

Riksbanken skall till arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen översända sådana uppgifter angående de för beskattningsåret gjorda

Föreslagen lydelse

riksbanken med belopp som motsvarar 20 procent av den justerade årsvinsten eller - i förekommande fall - den jämkade årsvinsten, beräknad enligt 2 §, som hänför sig till det eller de beskattningsår för vilket taxering sker år 1983 respektive år 1984. Inbetalningen skall ha kommit ett riksbankskontor till handa senast den 30 april 1984 respektive den 30 april 1985. Finner företaget, vid avlämnandet av sin allmänna självdeklaration till 1985 respektive 1986 års taxering, att ett större belopp skall betalas in till särskilt investeringskonto än vad som preliminärt har betalats in, skall företaget betala in vad som fattas senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen skall ha avlämnat deklarationen. Bestämmelserna i andra-fjärde styckena gäller även företag som avses i detta stycke.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

inbetalningarna till särskilt investeringskonto senast den 31 maj under taxeringsåret eller, om beloppet har betalats in vid senare tidpunkt, snarast därefter.

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling.

## 2 GÄLLANDE RÄTT

2.1 Värdering av omsättningstillgångar

## 2.1.1 Inledning

I fråga om jordbruksfastighet eller rörelse gäller enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa grunder inte står i strid med särskilda i KL givna bestämmelser. Även inkomst av annan fastighet får i vissa fall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i verksamheten utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder medför vidare att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av de redovisningsregler som finns i bokföringslagen (1976:125, BFL) och annan civilrättslig lagstiftning samt i jordbruksbokföringslagen (1979:141). En grundläggande regel i denna lagstiftning är att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Syftet med bokföringslagens bestämmelser om värdering av tillgångar och skulder är i första hand att förhindra över- resp. undervärdering. Någon gräns för undervärdering av tillgångar finns inte i den civilrättsliga lagstiftningen. Det finns således inte något som enligt denna lagstiftning förhindrar att företaget i sitt bokslut värderar sina tillgångar till ett värde som väsentligt understiger anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet. Därmed skapas reserver i företaget. Redovisas reserven inte öppet i balansräkningen talar man om dold reserv. Av konkurrensskäl eller andra skäl kan företag ha intresse av att dölja sina reserver. Beträffande aktiebolag krävs enligt 11 kap. 5 § aktiebolagslagen

(1975:1385) öppen redovisning av lagerreserv i balansräkning och resultaträkning endast i bolag som är skyldiga att ha auktoriserad revisor.

Genom att dolda reserver bildas blir företagets öppet redovisade egna kapital lägre än vad det verkligen är. Den dolda reserven - liksom givetvis även en öppet redovisad lagerreserv - tillhör dock inte i sin helhet det egna kapitalet. Upplösning av reserven medför ökning av vinsten med samma belopp. Eftersom vinsten på t.ex. varulager i sin helhet är skattepliktig utgör lagerreserven - till större eller mindre del - en skatteskuld. Skatteskuldens storlek är beroende bl.a. av företagets skattesituation under de beskattningsår då reserven upplöses. Om upplösningen sker under ett förlustår har reservbildningen fungerat som en resultatutjämningsmekanism mellan olika beskattningsår.

Som nyss nämnts finns i civilrättsligt hänseende inte någon undre gräns för värdering av tillgångar. För att motverka en alltför kraftig undervärdering av omsättningstillgångar, vilket skulle medföra en från beskattningssynpunkt oacceptabel tidsförskjutning av intäktsredovisningen, finns i skattehänseende vissa minimivärderingsregler för lager och pågående arbeten.

I det följande lämnas först en redogörelse för KL:s allmänna regler om nedskrivning av varulager. Därefter behandlas de särskilda regler som gäller för fastigheter och värdepapper. Vidare behandlas i ett särskilt avsnitt bestämmelserna om pågående arbeten. Slutligen sammanfattas resultatet av en i en bilaga intagen undersökning av konsekvenserna av ändrade procentsatser för nedskrivning av varulager.

## 2.1.2 De allmänna nedskrivningsreglerna

De generella reglerna om lagernedskrivning finns i punkt 2 av anvisningarna till 4. § KL. Av anvisningspunktens första stycke framgår att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall frångås vid inkomstberäkningen endast om värderingen står i strid mot uttryckliga regler i KL. Denna bestämmelse, som har funnits sedan KL:s tillkomst, uppfattades tidigare som en vidsträckt rätt att genom nedvärdering av varulagret begränsa den vinst som annars skulle beskattas. Med undantag för lager av värdepapper synes man först i slutet av 1940-talet i praxis ha ansett att bestämmelserna möjliggjorde begränsning av nedskrivningsrätten.

I betänkandet (SOU 1954:19) Ändrad företagsbeskattning anförde företagsbeskattningskommittén att den lämpligaste metoden att tillskapa striktare värderingsregler var att ange ett lägsta värde till vilket varulagret skulle få upptas. Även en sådan regel kunde dock enligt kommittén medföra inte önskvärda effekter. Som exempel nämndes att företagen blev tvungna att ta fram reserver vid lagerminskning om lagret vid föregående bokslut var nedskrivet till det lägsta värdet. Vid stigande priser skulle vidare - även om lagervolymer var konstant under året - ett lager, som vid årets ingång var nedskrivet till lägsta värdet, inte kunna redovisas till detta värde i den utgående balansen. Företaget skulle alltså komma att beskattas för även inte realiserade vinster. För att komma till rätta med problemet vid lagerminskning föreslogs nedskrivning på grundval av de tre senaste beskattningsårens genomsnittliga lagervärde med möjlighet att redovisa ett negativt värde. Vad gäller problemet att behöva ta fram orealiserade vinster vid prisstegringar föreslog kommittén bl.a. en specialregel, som i princip innebar att

företagen skulle - oberoende av prisstegringar - få redovisa ett normallager till oförändrat värde.

För att en lägsta gräns för varulagervärderingen skulle bli effektiv ansåg kommittén det nödvändigt att avdraget för inkurans redovisades öppet. Inkuransavdraget borde enligt kommittén motsvara lika stor procent av det verkliga anskaffningsvärdet som nedsättningen utgjorde av utförsäljningspriset för kuranta varor. För att undvika utredningsproblem i alltför många fall föreslogs ett relativt högt schablonavdrag, 5 %. Då denna procentsats kunde befaras vara otillräcklig för vissa modebetonade branscher föreslogs dessutom att dåvarande riksskattenämnden i samråd med berörda branschorganisationer skulle kunna fastställa högre procentsatser.

Vid avvägningen av nedskrivningsprocenten skulle enligt kommittén hänsyn tas till att de permanenta värderingsreglerna visserligen borde vara liberala men av konjunkturpolitiska skäl mer restriktiva än de då gällande. Då det kunde tänkas att företagen skulle komma att sträva efter att hålla lagren värderade till den lägsta gränsen ansågs det motiverat att gränsen inte sattes för lågt. Mot en för låg gräns talade också att de kunde föranleda företagen att behålla lagret även i tider då det var bättre att minska på lagerhållningen. Vidare skulle beaktas att öppen resultatutjämnning (investeringsfonder) föreslagits för juridiska personer och att nedskrivningen vid lagerminskning skulle kunna beräknas på ett medeltalsvärde. Å andra sidan borde enligt kommittén möjligheten till nedvärdering vara så stor att en säker garanti vid prisfall erhöles och att därutöver viss möjlighet till skattefri konsolidering lämnades. På grundval av bl.a. dessa överväganden fann kommitténs majoritet att den lägsta gränsen för varulagervärdering borde sättas till 50 %. Kommittén föreslog vidare en alternativ värderingsregel för rå- och

stapelvaror. Dessa varor skulle få tas upp till lägsta marknadspris under den senaste 5-årsperioden. Nedskrivning med 30 % av detta värde skulle därefter få ske.

För bl.a. banker och försäkringsföretag och deras lager av värdepapper och lånefordringar samt byggnadsföretag med lager av fastigheter ansågs nedvärdering enligt huvudregeln inte kunna tillåtas. Någon fixerad gräns borde inte införas i lagtexten utan det fick överlåtas till praxis att fastställa lägsta tillåtna gräns. Som norm för nedvärderingen borde gälla att denna skulle ge säker täckning för de risker, som var förenade med lagerhållningen men i övrigt inte ge större utrymme för en konsolidering än vad som kom i fråga för övriga företag.

I prop. (1955:100) uttalade föredragande departementschefen att det fanns mycket som talade för företagsbeskattningskommitténs förslag att begränsa nedskrivningen till 50 %, bl.a. det förhållandet att företagens möjlighet att genom vinstreglerande åtgärder öka sin likviditet - vilket i vissa fall inte var önskvärt - blev mindre. I enstaka fall kunde dock denna procentsats befaras inte medge en fullt betryggande nedskrivning för prisfall. Med hänsyn till detta och då svårigheterna i samband med övergången till de nya reglerna skulle minska betydligt om nedskrivning fick ske till 40 % föreslogs i propositionen - om än med viss tvekan - denna procentsats. Riksdagen biföll propositionen i denna del.

Huvudregeln innebär således att lagret vid beskattningsårets utgång inte får tas upp till lägre belopp än 40 % av lagrets anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans.

Inkuransavdrag får enligt anvisningspunktens tredje stycke inte medges med större belopp än vad som motsvarar den kon-

staterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Befarad risk för framtida prisfall berättigar inte till inkuransavdrag. Sådan risk för prisfall får täckas genom den lager- nedskrivning som är tillåten enligt de allmänna nedskrivningsreglerna. Oavsett storleken av verklig eller befarad förlust medges dock inkuransavdrag schablonmässigt med 5 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde, såvida avdraget inte framstår som uppenbart opåkallat, eller med det högsta procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

För lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller att det inte får tas upp till lägre belopp än 40 % av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Riksskatteverket (RSV) fastställer för varje år föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 40 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Till huvudregeln har fogats en särskild spärregel för de skattskyldiga som tillämpar den fr.o.m. 1981 års taxering gällande möjligheten till lönebaserad reservering. Denna bas för bildande av skattekrediter infördes på förslag av företagsskatteberedningen (prop. 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389, SFS 1979:612). Syftet med resultatutjämningsfonden är i första hand att öka konsolideringsmöjligheterna i företag med begränsad lagerhållning. Reserveringen innebär att den som redovisar inkomst av rörelse eller jordbruk kan få avdrag för belopp som avsätts till en s.k. resultatutjämningsfond. Avsättningen får uppgå till högst 20 % av beskattningsårets lönesumma. I fråga om fysiska personer som har inkomst av rörelse eller jordbruk får avsättning göras

med - förutom 20 % av lönen till anställda - högst 15 % av den skattskyldiges inkomst före fondavsättningen. Bestämmelserna om resultatutjämningsfond finns i 41 d § KL.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får lagret enligt punkt 2 tionde stycket av anvisningarna till 41 § KL inte tas upp till lägre belopp än 55 % av lagrets anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans.

Huvudregeln har kompletterats med tre regler, nämligen de s.k. supplementärreglerna I och II samt regel om rätt till nedskrivning för prisfallsrisk.

Supplementärregel I är avsedd att förhindra att en tillfällig lagerminskning framtvingar en upplösning och därmed beskattning av den dolda reserven i lagret. Regeln innebär att lagernedskrivning får göras med utgångspunkt i lagrets medelvärde vid utgången av de två föregående beskattningsåren. Nedskrivning får ske med högst 60 % av nämnda medeltalsvärde.

På förslag av företagsskatteberedningen kompletterades år 1979 supplementärregel I med en särskild skatteflyktsregel. Regeln innebär i princip att en skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder, får utnyttja supplementärregel I endast under förutsättning att regeln tillämpas av samtliga skattskyldiga som tillhör gruppen.

Supplementärregel II är avsedd att tillämpas på rå- och stapelvaror. Dessa varor får enligt regeln tas upp till lägst 70 % av lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Något krav på att rörelsen skall ha bedrivits under minst tio år föreligger inte, utan tidsrymden har valts med avsikt att inrymma prisfluktuationer under en konjunkturcykels fasor.

Vid tillämpning av supplementärregel II medges inkuransavdrag endast undantagsvis. Ingenting hindrar dock att de ordinarie avskrivningsreglerna eller supplementärregel I tillämpas även på lager av rå- och stapelvaror, varvid de ordinarie reglerna för inkuransavdrag blir tillämpliga. Medan supplementärregel II får tillämpas för viss del av varulagret samtidigt som lagret av andra produkter värderas enligt huvudregeln, får de båda supplementärreglerna inte användas samtidigt.

Det kan inträffa att tillämpning av huvudregeln eller de två supplementärreglerna inte ger ett betryggande lågt värde med hänsyn till prisfallsrisk. Enligt en särskild undantagsbestämmelse kan en skattskyldig i ett sådant fall medges ytterligare nedskrivning. Bestämmelsen skall tillämpas på hela varulagret. Stapelvaror får exempelvis inte brytas ut och nedskrivs separat enligt supplementärregel II.

### 2.1.3 Nedskrivning av omsättningsfastigheter

De allmänna nedskrivningsreglerna är inte tillämpliga på omsättningsfastigheter. Tidigare gällde enligt en bestämmelse i KL att lager av fastigheter skulle tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m.m framstod som skäligt. Som komplettering till denna bestämmelse hade RSV utfärdat anvisningar rörande värdesättningen av lager hos byggnadsföretag m.m. Enligt dessa anvisningar skulle den i räkenskaperna gjorda värderingen godtas så länge värdet inte understeg 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet på fastigheter som bebyggts i rörelsen inräknades inte indirekta byggnadskostnader. Dessa fick således dras av omedelbart. Samma värdering godtogs i

fråga om aktier och andelar i fastighetsbolag och fastighetsföreningar om aktierna eller andelarna utgjorde lagertillgångar i byggnadsrörelse. Några motsvarande anvisningar hade inte utfärdats för värdering av fastigheter i yrkesmässig handel med fastigheter eller tomtrörelse.

Fr.o.m. 1984 års taxering gäller delvis nya regler för värdering av omsättningsfastigheter. I punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL har således införts uttryckliga regler om nedskrivning av fastigheter som är omsättningstillgångar i rörelse. Enligt dessa regler skall det i räkenskaperna angivna värdet godtas om det inte understiger 85 % av summan av tillgångarnas anskaffningsvärden. I anskaffningsvärdet inräknas såväl direkta som indirekta kostnader.

Lägre värde än vad nyss sagts kan godtas om det med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visas att värdet bör vara lägre.

Lager av byggnadsmaterial av olika slag omfattas inte av bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL. Byggnadsföretagens lager av material skall därför värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL).

Även byggnadsföretag och företag som driver handel med fastigheter har fr.o.m. 1984 års taxering rätt till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond under samma förutsättningar och med samma belopp som övriga företag som har denna reserveringsmöjlighet. Detta innebär bl.a. att utrymmet för lagernedskrivning begränsas, om den skattskyldige väljer att utnyttja den lönebaserade reserveringen. Ett företag som yrkar avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får således inte ta upp sitt lager av fastigheter och liknande tillgångar till lägre belopp än 90 % - mot normalt 85 % - av

tillgångarnas anskaffningsvärden. Har företaget dessutom andra lagertillgångar, exempelvis lager av byggnadsmaterial, reduceras nedskrivningsutrymmet för dessa med 15 procentenheter.

#### 2.1.4 Nedskrivning av lager av värdepapper

Köp och försäljning av värdepapper kan beroende på omständigheterna beskattas antingen enligt rörelsereglerna (handel med värdepapper) eller enligt realisationsvinstreglerna (värdepappersförvaltning).

Anses verksamheten utgöra rörelse föreligger i princip rätt till avdrag för nedskrivning. Enligt punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL får lager av värdepapper inte tas upp till lägre belopp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstår som skäligt. Någon bestämd värdegräns anges således inte. RSV har dock gett ut anvisningar om värdering av bankers, finansbolags och försäkringsbolags lager av värdepapper (RSV Dt 1982:29).

Lager av värdepapper innehas i första hand av företag som bedriver penning- eller försäkringsrörelse. Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond medges inte för dessa företag. Denna begränsning av avdragsrätten hänger samman med kopplingen mellan den lönebaserade reserveringen och reglerna för lagernedskrivning. Det har nämligen ansetts rimligt att utrymmet för reguljär lagernedskrivning reduceras, om den skattskyldige yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En motsvarande minskning av nedskrivningsutrymmet har emellertid inte kunnat utformas i fråga om värdepapper, eftersom rätten till nedskrivning på dessa tillgångar inte är siffermässigt preciserad.

## 2.1.5 Pågående arbeten

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsåret utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer, som normalt är fallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter och läkare, medan det andra gånger kan vara förutsatt att uppdragstagaren - exempelvis en hantverkare eller en byggmästare - skall tillhandahålla även materiella tillgångar.

I BFL finns inte några bestämmelser om hur pågående arbeten skall värderas. Posten pågående arbeten saknas också i BFL:s schema för hur ett företags balansräkning skall ställas upp. I redovisningssammanhang har pågående arbeten betecknats som en branschspecifik post som kan ses som en mellanform av lager och fordringar.

KL saknade tidigare - liksom BFL - bestämmelser om hur pågående arbeten skall värderas. RSV hade dock utarbetat anvisningar för den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten inom byggnads- och anläggningsbranscherna.

Med tillämpning fr.o.m. 1984 års taxering har uttryckliga regler införts i KL om hur pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse och hantverks- eller konsultrörelse skall behandlas i skattehänseende. Utgångspunkten är att inkomsten av ett pågående arbete skall beräknas antingen enligt reglerna för löpande räkning eller enligt reglerna för fast pris. Med löpande räkning avses att ersättningen för arbetet uteslutande eller så gott som uteslutande skall fastställas på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och uppdragstagarens faktiska utgifter för arbetet.

Utförs ett pågående arbete på löpande räkning skall intäktsredovisningen ske i takt med faktureringen. Värdet av arbetet vid räkenskapsårets utgång behöver inte redovisas som tillgång i bokslutet.

I fråga om pågående arbeten som utförs till fast pris skall värdet av nedlagda direkta kostnader aktiveras i bokslutet medan mottagna ersättningar skuldförs. I byggnads- och anläggningsrörelse samt hantverksrörelse godtas den i räkenskaperna gjorda värderingen om värdet av arbetena inte tas upp till lägre belopp än 85 % av de direkta kostnaderna. Konsultföretag skall aktivera samtliga direkta kostnader men har rätt till ett grundavdrag motsvarande ett basbelopp.

Vid beräkning av det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på lager skall, som tidigare anförts, hänsyn normalt tas till om den skattskyldige yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. När det gäller lagertillgångar som omfattas av de reguljära nedskrivningsreglerna minskar således förekomsten av en resultatutjämningsfond nedskrivningsrätten från 60 % till 45 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. I fråga om lager av fastigheter minskas nedskrivningsrätten från 15 till 10 %. En motsvarande reducering av nedskrivningsrätten gäller emellertid inte vid kombinationen pågående arbete och avsättning till resultatutjämningsfond. Som skäl för detta har anförts (prop. 1980/81:68 s. 147) att värderingsnivån - 85 % av de direkta kostnaderna - innebär en begränsning av reserveringsutrymmet med 5 procentenheter jämfört med tidigare praxis. Det ansågs vidare finnas anledning att befara att en koppling mellan den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten och egna eller närstående företags avsättningar till resultatutjämningsfond skulle vålla svår bemästrade tillämpningsproblem inom byggnads- och anläggningsbranscherna.

## 2.2 Skattesatsen

F.n. beräknas den statliga skattesatsen för skattskyldiga juridiska personer (med undantag för dödsbon och familjestiftelser) efter fyra olika procentsatser, nämligen 40 %, 32 %, 10 % resp. 15 % av den beskattningsbara inkomsten. Skattesatsen 40 % utgår för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, ekonomiska föreningar som ingår i jordbrukskasserörelsen, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag och vissa utländska juridiska personer. För ekonomiska föreningar som inte ingår i jordbrukskasserörelsen är skattesatsen 32 %. Detta gäller också Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningarna samt vissa samsälligheter. Skattesatsen på 10 % gäller för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen. Skattesatsen på 15 % utgår för övriga juridiska personer, t.ex. ideella föreningar, flertalet stiftelser och sambruksföreningar.

Tillkomsten av skillnaden i skatteuttag mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar daterar sig till år 1947. Dessförinnan hade man samma skattesats för de båda skatteformerna - 10 % efter en skattereform år 1939 och 32 % fr.o.m. år 1942. I prop. 1947:212 föreslogs att skattesatsen fortfarande skulle vara densamma för aktiebolag och ekonomiska föreningar och höjas till 40 %. Förslaget ändrades emellertid vid riksdagsbehandlingen. Bevillningsutskottet (BeU 1947:50 s. 66-67) ansåg att skattesatsen för ekonomiska föreningar borde vara lägre än för aktiebolag. Som skäl angavs att medlemmar i ekonomiska föreningar i genomsnitt hade lägre inkomster än delägare i aktiebolag. Man pekade också på att många ekonomiska föreningar hade små inkomster.

### 2.3 Särskilt investeringskonto

Enligt lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto är aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker, vilkas huvudsakliga verksamhet avser jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse, skyldiga att betala in 20 % av årsvinsten till spärrade, räntelösa konton i riksbanken (särskilda investeringskonton). Understiger årsvinsten 1 miljon kr. behöver inbetalning inte göras. Det belopp som skall betalas in beräknas på grundval av företagets årsvinst under det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984 eller - om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år - år 1985. För företag vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår är det alltså 1983 års vinst som ligger till grund för skyldigheten att göra inbetalning på särskilt investeringskonto.

Som huvudregel gäller att det belopp, som skall betalas in till särskilt investeringskonto, skall vara riksbanken till handa senast den dag då företaget senast skall avlämna sin allmänna självdeklaration för beskattningsåret. Om företaget underlåter att betala in föreskrivet belopp till riksbanken, skall som skattepliktig intäkt tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot det belopp som inte har betalats in. Företaget har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för vad som betalats in på särskilt investeringskonto under förutsättning att ett belopp motsvarande inbetalningen i räkenskaperna avsätts till en särskild investeringsfond.

Medel som innestår på särskilt investeringskonto är spärrade i två år räknat från inbetalningsdagen. Under denna period får utbetalning i princip ske endast om beslut har meddelats att företaget skall eller får ta sin särskilda investeringsfond i anspråk. Enligt förordningen (1983:55, ändrad 1983:674) om frisläpp av särskilda investeringsfonder får statens

industriverk efter ansökan medge att ett företag tar i anspråk sin särskilda investeringsfond för byggnadsarbeten, arbeten på markanläggningar, arbeten i skogsbruk samt avskrivning av inventarier. Efter tvåårsperiodens utgång har alla företag rätt att efter uppsägning hos banken återfå det inbetalade beloppet. Därvid skall en mot återbetalningen svarande del av fonden omedelbart tas upp som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där fondavsättningen har gjorts.

Särskild investeringsfond som har tagits i anspråk enligt lagen utgör inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden har tagits i anspråk, inte dras av som driftkostnad. Har fonden tagits i anspråk för initialnedskrivning av en anläggningstillgång skall vid beräkning av avskrivningsunderlaget för tillgången beaktas endast den del av utgifterna som inte har täckts av det inanspråktagna beloppet.

- - -

## 3 ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG

3.1 Allmänna synpunkter

De inkomster som skapas i produktionen beskattas i princip först hos företagen i form av produktionsfaktorskatter. De inkomster som tillfaller hushållen beskattas därefter hos dessa i form av inkomstskatter. Slutligen beskattas inkomsterna då de konsumeras i form av konsumtionsskatter. Man kan således tala om en trippelbeskattning av inkomster.

De klassiska produktionsfaktorerna är kapital (inkl. mark) och arbete. Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter utgör - åtminstone till en del - skatt på produktionsfaktorn arbete medan bolagsskatten kan anses som en produktionsfaktorskatt på företagets egna kapital. Någon produktionsfaktorskatt på företagets lånade kapital finns inte och inte heller någon allmän produktionsfaktorskatt (proms).

I fråga om egenföretagare uppkommer vissa svårigheter vid en produktionsfaktorskatt av arbetskraft. Egenföretagarens inkomst av verksamheten är nämligen i allmänhet att se delvis som ersättning för den egna arbetskraften och delvis som en avkastning på det egna kapitalet. Att göra en rättvisande fördelning på dessa slag av inkomst är i regel inte möjligt. Man har därför valt att anse hela inkomsten som arbetsinkomst. I konsekvens härmed anläggs motsvarande synsätt vid beräkning av pensionsförmåner m.m. Det kan i sammanhanget nämnas att det i fråga om den tidigare gällande allmänna arbetsgivaravgiften infördes ett avgiftsfritt grundbelopp vid avgiftsberäkningen.

Produktionsfaktorskatten på arbete är inte heltäckande. En viktig inkomst som undgår beskattning är pensioner, vilka kan

ses som uppskjuten arbetsersättning. Arbetsgivar- och egenavgifter utgår inte heller i fråga om personer som har fyllt 65 år. Andra avgiftsfria inkomster är enskilda personers intäkter av t.ex. rotpostförsäljningar och arrendeinkomster, inkomster av fastighetsförvaltning och vissa "passiva" rörelseinkomster. Sådana inkomster är inte heller förmånsgrundande i socialförsäkringshänseende.

De lagstadgade arbetsgivaravgifterna uppgår f.n. till drygt 35 % av lönesumman. Bolagsskatten utgår med omkring 58 % av den beskattningsbara inkomsten. Denna inkomst understiger dock normalt den "verkliga vinsten", varför den effektiva skattesatsen i allmänhet är betydligt lägre. Den lägre effektiva skattesatsen beror främst på den gynnade behandlingen av företagens investeringar i realkapital. Som exempel kan nämnas att företagens lager får skrivas ned ända till 40 % av värdet. Vidare medför de generösa avskrivningsreglerna på inventarier att betydande skattekrediter kan skapas. Investeringar i byggnader och maskiner stimuleras dessutom f.n. genom extra avdrag vid inkomsttaxeringen och i mervärdeskattesystemet. Värdet av dessa extra investeringsstimulanser under år 1983 kan uppskattas till omkring 2 miljarder kr.

Det finns således f.n. inte någon samordnad och neutral skattemässig behandling av löne- och kapitalinkomster. Investeringar i realkapital subventioneras på arbetskraftens bekostnad. Det finns därför skäl att ändra beskattningen av produktionsfaktorerna så att det jämfört med i dag blir billigare att utnyttja arbetskraft. En allmän produktionsfaktorskatt har denna effekt.

Frågan om att införa produktionsfaktorskatter i skattesystemet har belysts av företagsskatteberedningen i dess slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag och av bruttoskattekommittén i betänkandena (Ds B 1979:3) Brutto-

skatter och (Ds B 1981:15) Allmän produktionsfaktorskatt. Sistnämnda betänkande innehåller även ett förslag till lag om allmän produktionsfaktorskatt. Enligt förslaget skall skatten beräknas enligt den s.k. additionsmetoden. Denna metod bygger på det nuvarande nettovinstskattesystemet. Vissa frågor är emellertid inte helt lösta. Det gäller bl.a. hur räntebegreppet skall definieras, behandlingen av bostadskapitalet och konkurrensneutraliteten. Därtill kommer att den allmänna produktionsfaktorskatten inte är avsedd att ersätta den vanliga inkomstskatten utan skall påföras parallellt med denna. Detta medför naturligtvis betydande svårigheter både för de skattskyldiga och skatteadministrationen. Svårigheterna kommer att öka ytterligare om en särskild vinstdelningsavgift införs.

Alla dessa problem sammantagna gör det angeläget att undersöka alternativa lösningar för utformningen av produktionsfaktorbeskattningen. Dessa alternativ bör ta sikte på att skapa en rättvisare beskattning av löne- och kapitalinkomster. Den av bruttoskattekommittén utarbetade allmänna produktionsfaktorskatten löser ju inte det nuvarande rättviseproblemet eftersom den är tänkt att belasta samtliga produktionsfaktorer med samma lågprocentiga skattesats.

Ett alternativ till att införa en allmän produktionsfaktorskatt är att reformera företagsbeskattningen genom ändringar av de existerande skatteformerna. Härigenom kan de önskemål som legat bakom en proms tillgodoses på ett både enklare och effektivare sätt. Vad gäller bolagsskatten skulle det innebära en vidgning av basen - alltså mindre avdrag och reservringsmöjligheter - samt en sänkning av den nominella skattesatsen. Ett steg i denna riktning aviserades, som nämnts i det föregående, i årets kompletteringsproposition (prop. 1982/83:150). I denna anfördes att utrymmet för lagernedskrivning borde begränsas från nuvarande 60 % till 50 % av

lagrets värde samt att den statliga bolagsskattesatsen skulle sänkas från 40 % till den nivå som i dag gäller för flertalet ekonomiska föreningar, dvs. till 32 %. Kompletteringspropositionen innehöll vidare ett uttalande om att de nuvarande extra investeringsstimulanserna avseende inventarier och byggnader inte skulle förlängas.

På längre sikt kan det finnas skäl att uppnå en mer långtgående likformighet vid beskattningen av produktionsfaktorer. Som teoretiskt slutmål kan uppställas ett system som är utformat så att samtliga produktionsfaktorer - arbete samt eget och främmande kapital - träffas av samma skattebelastning. För att ett sådant system skall få avsedd effekt krävs att storleken av de olika produktionsfaktorerna skall kunna mätas på ett rättvisande sätt. Detta är dock ingen lätt uppgift.

Vad först gäller produktionsfaktorn arbete bör en heltäckande skatt omfatta samtliga ersättningar från företaget/arbetsgivaren till den anställde. Skatten bör alltså baseras inte bara på kontantlön utan även på värdet av naturaförmåner och pensioner och andra framtida utbetalningar. En annan fråga som måste besvaras är om de nuvarande socialavgifterna skall behandlas som skatter eller om de - åtminstone till en del - skall anses utgöra försäkringspremier.

Som grund för en produktionsfaktorbeskattning av det egna kapitalet läggs traditionellt företagets vinst och som grund för beskattningen av det främmande kapitalet företagets räntekostnader (netto). Vinsten är emellertid inte något entydigt begrepp. Det vinstbegrepp som används i den nuvarande företagsbeskattningen bygger som bekant på nominalistiska principer och tillåter vidare i stor utsträckning att vinst redovisas vid senare tidpunkt än då den egentligen uppkommit. En vinst som beräknas på detta sätt utgör uppen-

barligen ett dåligt mått på den verkliga avkastningen av det egna kapitalet.

Även vid beräkningen av ersättningen till det främmande kapitalet bör i ett likformigt system hänsyn tas till förändringar i penningvärdet. Är räntesatsen 12 % och inflationen 10 % kan en produktionsfaktorbeskattning av hela räntebeloppet te sig stötande när kapitalägarens reala avkastning efter inkomstskatt redan i utgångsläget är negativ.

De nu antydda problemen är så omfattande att det är helt uteslutet att i denna promemoria utarbeta ett förslag till likformig produktionsfaktorbeskattning. Hur produktionsfaktorbeskattningen i detta vidare perspektiv skall utformas får i stället behandlas i det fortsatta utredningsarbetet. I anslutning till det arbetet bör ställning också tas till avvägningen mellan uttaget av produktionsfaktorskatt och uttaget av inkomstskatt och konsumtionsskatter. I det följande behandlas därför - utöver de i kompletteringspropositionen aviserade förslagen - endast en åtgärd i syfte att åstadkomma en mer likformig produktionsfaktorbeskattning. Förslaget gäller närmare bestämt införande av en grundavgift i socialförsäkringssystemet.

- - -

3.2 Begränsning av utrymmet för lagernedskrivning

Regler om nedskrivning av olika slag av omsättningstillgångar finns i 41 § KL och i anvisningarna till paragrafen. Som framgår av nedanstående uppställning är systemet ganska komplicerat.

## Nedskrivningsutrymme

	Företaget har inte gjort avsättning till resultatutjämningsfond	Företaget har gjort avsättning till resultatutjämningsfond
Huvudregel	Lägsta skattemässigt godtagbara värdet är 40 % av (det lägsta av) anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Lagerreserven är således 60 % av lagervärdet.	Lägsta godtagbara värde är 55 % av lagervärdet. Lagerreserv således 45 % av lagervärdet.
Djur på jordbruksfastighet	Lägsta värdet är 40 % av djurens produktionskostnad. Lagerreserven är således 60 % av produktionskostnaden.	Lägsta värdet är 55 % av produktionskostnaden. Lagerreserven är således 45 % av produktionskostnaden.
Suppletärregel I (av intresse vid lagerminskning)	Nedskrivning tillåts med 60 % av de senaste årens genomsnittliga lagervärden.	Kombination ej tillåten.
Suppletärregel II (gäller rå- och stapelvaror)	Lägsta godtagbara värde är 70 % av lägsta marknadspris under de senaste tio åren.	Kombination ej tillåten.
Lager av fastigheter	Lägsta godtagbara värde är 85 % av anskaffningsvärdet. Lagerreserv således 15 % av anskaffningsvärdet.	Lägsta värde 90 % av anskaffningsvärdet. Lagerreserv således 10 % av anskaffningsvärdet.
Pågående arbeten	Lägsta värde 85 % av de direkta kostnaderna. Reserven således 15 % av de direkta samt de indirekta kostnaderna.	Lägsta värde 85 % av de direkta kostnaderna. Nedskrivningsrätten påverkas således ej av avsättning till resultatutjämningsfond.
Lager av värdepapper	Fasta regler saknas. Enligt anvisningar från RSV godtas att fordringar skrivs ned med omkring 5 % och att aktier värderas till 60 % av marknadsvärdet.	Företag som driver handel med värdepapper får inte avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Frågan är om en minskning av den vanliga lagernedskrivningen (inklusive djuren) från 60 % till 50 % bör påverka övriga nedskrivningsregler. Det synes till en början helt klart att en sådan begränsning bör slå igenom vid tillämpning av supplementärregel I och också när lagernedskrivningen kombineras med avsättning till resultatutjämningsfond. Väljer den skattskyldige att utnyttja fondavsättningen synes lagerreserven böra begränsas från 50 % till 35 %. Läget blir alltså följande.

	<u>Lagerreserv</u>	<u>RU-fond</u>	<u>Lagerreserv</u>	<u>RU-fond</u>
<u>Nuläge</u>	60 %	-	45 %	20 %
<u>Förslag</u>	50 %	-	35 %	20 %

Begränsningen av lagernedskrivningen bör inte påverka utrymmet för avsättning till resultatutjämningsfond. Även i fortsättningen blir den således högst 20 % av lönesumman. Vidare bör supplementärregel II behållas oförändrad. Inte heller i övrigt bör några begränsningar nu göras i nedskrivningsrätten på övriga omsättningstillgångar, dvs. fastigheter, pågående arbeten och värdepapper.

De föreslagna begränsningarna i nedskrivningsrätten bör gälla samtliga kategorier av näringsidkare. Något undantag bör således inte göras för egenföretagare och andra skattesubjekt som inte får del av sänkningen av den statliga bolagsskattesatsen.

De nya reglerna bör i princip tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Skall den skattskyldige vid 1985 års taxering taxeras för ett beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet, bör dock bestämmelserna tillämpas första gången vid den närmast följande taxeringen.

## Remissammanställning

### 1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet (Ds Fi 1983:21) Breddat underlag för produktionsfaktorskatter avgetts – i den delen betänkandet avser ändringar på skatteområdet – av kammarrätten i Göteborg, riksskatteverket (RSV), statskontoret, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus samt Västernorrlands län. Centralorganisationen SACO/SR (SACO/SR), Företagareförbundet SFR, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Post- och kreditbanken (PK-banken), Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF) samt Svensk industriförening. Yttranden har också kommit in från Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) samt Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

LRF har åberopat ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande. SAF, Svenska bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförening åberopar ett inom Näringslivets skattedelegation (NSD) upprättat yttrande. Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges grossistförbund och Sveriges redareförening ansluter sig till NSD:s yttrande. Sveriges advokatsamfund har bifogat yttrande från advokat Gösta Heilborn Jr.

### 2 Allmänna synpunkter

*SACO/SR* anför:

Det förslag om en allmän produktionsfaktorskatt som senast (1981) redovisades innebar att många problem skapades. Svårigheter uppstod både för de skattskyldiga och i skatteadministrationen. *SACO/SR* avvisade i sitt remissvar bl. a. av dessa skäl införandet av en allmän produktionsfaktorskatt.

Ett mål med en allmän produktionsfaktorskatt – en mer neutral beskattning av kapital och arbete – kan närmas genom ändringar av de existerande skatteformerna. Vad gäller bolagsskatten föreslår arbetsgruppen att skattebasen vidgas genom mindre dispositionsmöjligheter – tillåten lagernedskrivning reduceras från 60 procent till 50 procent – samt en sänkning av den nominella bolagsskatten från 40 procent till 32 procent. Enligt *SACO/SR* är det en bra åtgärd. Den bidrar till en rörligare kapitalmarknad.

De nuvarande reglerna med generösa avskrivnings- och dispositionsmöjligheter i kombination med dubbelbeskattning av utdelade vinstmedel har sannolikt haft ogynnsamma effekter på industrins långsiktiga tillväxt och finansieringsmöjligheter. En "inlåsning" av vinsterna sker i företagen. Kapitalanskaffning genom nyemissioner har inte tätt sig särskilt attraktivt. Det steg som nu föreslås är i rätt riktning. På längre sikt kan det bidra till att stärka nyemissionsverksamheten, en verksamhet som är nödvändig för att omstruktureringen och förstärkningen av industrin skall komma till stånd.

*Företagareförbundet SFR* anför:

De föreslagna ändringarna betr. utrymmet för lagernedskrivning, förlängning av skyldigheten att göra inbetalningar på särskilt investeringskonto samt införandet av grundavgift i socialförsäkringen är renodlade skattehöjningar i enda avsikt att öka det allmännas intäkter. De syftar alltså inte till att täppa till något hål eller att på annat sätt undanröja orättvisor i skattesystemet. De syftar inte heller till att styra näringslivets resurser på visst från allmän synpunkt önskvärt sätt.

Förbundet vänder sig starkt mot ytterligare pålagor på företagsamheten. Skatte- och avgiftshöjningar kväver näringslivets vilja att expandera. Därmed ökas inte skatteförmågan. Vill man erhålla ökade skatteintäkter skall man i stället stimulera näringslivets expansionskraft – kanske genom skattelindringar. Då uppmuntras till nyföretagande, investeringar och nyanställningar.

Det antyds i promemorian (sid 69) att man från statsmakternas sida vill föra in element i beskattningen som uppmuntrar ökad användning av arbetskraft på andra produktionsfaktorers bekostnad. Med en sådan målsättning borde förslaget om täckning av lagerreserveringsutrymme kombineras med ökade möjligheter till avsättning till resultatutjämningsfond. En förbättrad sådan avsättningsrätt är dessutom motiverad av andra förhållanden. Ett företag med anställda har en latent förpliktelse. Med hänsyn till uppsägnings-tider, sociala avgifter m. m., torde dessa företag ständigt ha åtaganden för framtiden som motsvarar 30–40 % av en årslön. En höjning av avsättnings-rätten från 20 till i vart fall 30 % är alltså motiverad av inte bara nyssnämnda politiska målsättning utan även av sakliga skäl.

Tankarna på införandet av proms i Sverige går emot utvecklingen i andra europeiska länder. Således har man i Frankrike nyligen avskaffat sin "taxe professionnelle". Nu har också Västtyskland slagit in på samma linje. Där har funnits en kommunal "Gewärbsteuer" som baserats dels på kapitalavkastningen, dvs. summan av räntekostnader och vinst, dels på företagets förmögenhet beräknat på visst sätt. 1983 skall endast 60 % av räntekostnaderna räknas in i det skattepliktiga underlaget. 1984 tas de bort helt och hållet. I praktiken kommer då den tyska promsen att ha förvandlats till en traditionell nettovinstskatt.

På basis av de erfarenheter som alltså bland annat Frankrike och Västtyskland har av proms bör vi i Sverige helt skrinlägga tankarna på en sådan skatteform.

*LO* anför:

I likhet med utredningen anser LO att det i produktionsledet föreligger en betydande skillnad och obalans i den effektiva beskattningen av arbets- och

kapitalinkomster. Det bör därför vara en primär skattepolitisk målsättning att på sikt få till stånd en mera neutral, rättvis och likformig produktionsbeskattning av löne- och kapitalinkomster.

Den bristande neutraliteten i produktionsbeskattningen medför allvarliga konsekvenser för såväl skattesystemet som den offentliga sektorns ekonomi. Bland annat kommer sannolikt i ett långsiktigt perspektiv det höga skatteuttaget på arbetsinkomster att urholka skatteunderlaget för produktionsbeskattningen. Med nuvarande skillnad i skattebelastning tenderar företagen, oberoende av andra teknikstimulerande faktorer, att påskynda sin utveckling mot en mera kapitalintensiv produktion genom en påtaglig ökning av de rationaliseringsinvesteringar som syftar till att ersätta arbetskraften. Som en följd av denna utveckling kommer sannolikt skatteunderlaget (löneandelen) att minska vilket i sin tur kan fördjupa de nuvarande finansieringsproblemen i den offentliga sektorn. En mycket allvarlig brist i dagens produktionsbeskattning är sålunda dess snedvridande effekter på valet av produktionsteknik samt på skatteunderlaget.

Det har visserligen inte legat inom utredningens uppdrag att utforma konkreta förslag till en fullständigt likformig produktionsfaktorbeskattning. Men för att åstadkomma en mera neutral produktionsbeskattning förordar utredningen hellre en reformering av företagsbeskattningen än att införa en allmän produktionsfaktorsskatt (proms). I åtskilliga sammanhang, senast i remissyttrandet över bruttoskattekommitténs förslag (DsB 1979:3) har LO pekat på promsens administrativa, fiskala och samhällsekonomiska fördelar. Promsens allmänna fördelar beror givetvis på vilken teknisk utformning denna slutligen får. Tillräckligt starka sakskaäl har dock ännu inte presenterats som föranleder LO att frånga sin tidigare principiella uppfattning om promsen. Självklart kan ett införande av promsen kombineras med olika reformer av företagsbeskattningen.

Vid en samlad bedömning av utredningsförslagen anser LO att dessa inte på långt när är tillräckligt långtgående för att åstadkomma en rättvis och neutral produktionsfaktorbeskattning. Enligt LO kan förslagen betraktas endast som ett led i strävandena mot en mera rättvis produktionsbeskattning.

*Landstingsförbundet* (majoriteten) anför:

Enligt promemorian beräknas de framförda förslagen öka statens inkomster med några hundra miljoner kr. om året. Några beräkningar som visar förslagets effekter på den kommunala ekonomin redovisas inte. Styrelsen anser att detta borde ha gjorts. Statliga kommittéer skall ju enligt gällande direktiv "...noga beakta de kommunalekonomiska konsekvenserna av lämnade förslag och redovisa ett genomarbetat underlag som medger bedömningar i dessa avseenden", (Dir 1980:20).

Tre av de i promemorian framförda förslagen har betydelse för landstingens ekonomi. Vad gäller företagsbeskattningen förutsätter här Landstingsförbundets styrelse, i enlighet med vad styrelsen i flera andra sammanhang krävt, att landstingen återfår skatteunderlaget från juridiska personer fr. o. m. 1985. Nedan följer styrelsens bedömning av hur de tre förslagen påverkar landstingens ekonomi.

Begränsningen av lagernedskrivningen bör öka landstingens skatteunderlag. Det är dock osäkert hur mycket. Den simulering som redovisas i promemorian för perioden 1972-1980 visar att i genomsnitt för perioden ökar den föreslagna begränsningen företagens skattekostnader med 2.5 procent

jämfört med de nuvarande reglerna. För landstingen skulle detta innebära en inkomstökning på ca 75 milj. kr. per år räknat på 1983 års preliminära taxeringsutfall.

Förlängningen av lagstiftningen om inbetalning till särskilt investeringskonto att gälla även 1984 års vinster är det andra förslaget som berör landstingen. Effekten blir en reducering av landstingens skatteunderlag. Räknat på 1983 års preliminära taxeringsutfall skulle landstingen förlora ca 470 milj. kr. per år.

---

Styrelsen har inget att erinra mot de framförda förslagen i sig. Deras effekter på den kommunala ekonomin bör dock beaktas i kommande överläggningar mellan regeringen och kommunförbunden.

*NSD* anför:

Frågan om användningen av produktionsfaktorskatter och om en allmän produktionsfaktorskatt har varit föremål för utredning och remissbehandling vid flera tillfällen under senare år. Den omfattande remisskritik som mötte det senaste förslaget "Allmän produktionsfaktorskatt" från år 1981 har påverkat arbetsgruppen såtillvida att man bedömer denna konstruktion som alltför komplicerad för att genomföras. Däremot ställer sig arbetsgruppen uppenbarligen bakom de ekonomisk-politiska motiv som promsens tillskyndare tidigare anförd då den förordar att de önskemål som legat bakom promsen skall tillgodoses genom ändringar inom det existerande systemet.

I våra yttranden över såväl nyssnämnda betänkande från år 1981 som tidigare utredningsförslag har vi bestämt avvisat tanken på en allmän produktionsfaktorskatt med hänsyn till de mycket allvarliga negativa effekter en sådan skatt skulle få för svenskt näringsliv. De undersökningar som därefter gjorts har inte givit oss anledning att ändra vår uppfattning, som kan sammanfattas på följande sätt.

Eftersom den proms, som diskuterades av bruttoskattekommittén, enkelt kan beskrivas som en kombination av en arbetsgivaravgift och en skatt på kapitalanvändning i företagen så är det till att börja med klart att den måste ha löneskattens kostnadsuppdrivande effekter. Detta betyder att en proms leder till ökad inflation, försämrad internationell konkurrenskraft, företagsnedläggningar och vikande sysselsättning.

Påståendet att höjda arbetsgivaravgifter inte ger negativa effekter av detta slag därför att det skulle ske en avräkning från löneutrymmet är enligt flera undersökningar felaktigt.

Med hänsyn till den svenska kapitalmarknadens starka och växande internationella beroende är det helt orealistiskt att tro att en skatt på kapital i företagen skulle komma att omedelbart, eller ens på sikt, avräknas från ägarnas avkastning. Företagen måste helt enkelt uppfylla ett internationellt bestämt förräntningsanspråk från ägarnas sida om de skall få disponera kapitalresurser.

En proms ger därför – förutom arbetsgivaravgiftens negativa effekter – också stigande kostnader för nyinvesteringar i produktivt kapital. Resultatet skulle bli att den inhemska investeringsvolymen sjunker. Företagens naturliga reaktion vore att öka sina utlandsinvesteringar samtidigt som andra länders investeringar i Sverige reducerades. Dessutom skulle promsen uppmuntra till placeringar i ickeproduktiva förmögenhetsobjekt.

Den totala produktiva kapitalvolymen i Sverige skulle alltså på grund av promsens kapitaldel få en ogynnsam utveckling. Detta betyder att reallöne-

utvecklingen skulle bli sämre än annars. En slutsats blir att promsens kapitaldel, liksom lönedelen, efter några år övervältras på löntagarna.

Fördelningspolitiskt är det därmed ingen skillnad på proms och arbetsgivaravgifter. Båda skatterna bärs på längre sikt i sin helhet av löntagarna. Däremot är det klart att de negativa effekterna på investeringar och tillväxt blir mer påtagliga med promsen.

I den nu remitterade promemorian talas om andra lösningar än proms för att utforma en produktionsfaktorbeskattning. Det bör därför understrykas att en övergång mot jämnare beskattning av löne- och kapitalinkomster via breddad och skärpt vinstbeskattning skulle komma att ge samma typ av verkningar som ovan angavs för promsens kapitaldel, nämligen bl. a. en krympande industrisektor och obetydliga fördelningspolitiska vinster.

Till detta kan läggas att en allmän produktionsfaktorbeskattning skulle bryta den kongruens vårt skattesystem visar mot omvärlden. Enbart detta förhållande utgör ett tillräckligt skäl mot att införa en sådan skatteform.

Vi avvisar sålunda tanken på en allmän produktionsfaktorbeskattning oavsett vilken teknik som används härför.

Även *SBEF* har lämnat en del synpunkter i frågan om en allmän produktionsfaktorskatt (jfr avsnitt 3).

*Svenska kommunförbundet* (majoriteten) anför:

Den största effekten uppstår dock på kommunernas inkomstsida eftersom avsättningen till särskilt investeringskonto är avdragsgillt vid taxeringen. Detta leder till ett bortfall av skatteinkomster på cirka 200 mkr per år.

Styrelsen motsätter sig inte genomförande av förslagen men vill påpeka att de innebär en finansiell belastning för kommunerna, vilket måste beaktas när kommunernas ekonomiska situation skall bedömas för de närmaste åren.

*TCO* anför:

*TCO* har länge förordat införandet av en generell produktionsfaktorskatt som uppfyller målsättningen att vara neutral i sin beskattning av produktionsfaktorerna. De studier som gjorts i syfte att förverkliga denna målsättning har emellertid visat på ett antal praktiska problem. Den nu presenterade utredningen är avsedd att ses som ett alternativ till de tidigare förslag som presenterats men inom ramen för de existerande skatteformerna. Förslaget innebär sålunda heller inte något förslag till likformig produktionsfaktorskatt utan endast en mer likformig produktionsfaktorbeskattning än den nuvarande. Den grundavgift som är tänkt att tas ut på passiva rörelseidkare och jordbrukare liksom på fysiska personers fastighetsinkomster motsvarar den andel av socialförsäkringsavgifterna som rätteligen är att betrakta som skatter. Dvs. de förmåner som dessa avgifter finansierar tillkommer samtliga medborgare oberoende av om de haft inkomster eller inte. Det är därför enligt *TCO*s mening också principiellt helt riktigt att dessa avgifter som rätteligen borde rubriceras skatter även tas ut på andra inkomster än arbetsinkomster. *TCO*s tillstyrkan till förslaget i denna del som för övrigt är helt i linje med vad *TCO* bl. a. påtalat i den år 1979 publicerade skriften "Lika skatt för lika inkomst" innebär ingalunda att organisationen ändå inte ser det som en angelägen uppgift att skyndsamt utarbeta ett mer komplett system för en generell produktionsfaktorskatt.

### 3 Lagernedskrivningen och den statliga bolagsskattesatsen

RSV anför:

#### 1 Begränsning av utrymmet för lagernedskrivning

Den föreslagna begränsningen från 60 till 50 % föranleder inga särskilda problem av kontrollteknisk art. Det hade däremot enligt RSVs mening varit en fördel om arbetsgruppen något analyserat frågan om huruvida någon kategori av företag kan få likviditetsproblem på grund av en påtvingad reservupplösning. Begränsningarna i nedskrivningsrätten kompenseras ju inte för andra rörelseformer än aktiebolag av någon sänkning av skatten.

#### 2 Sänkning av den statliga skattesatsen för bolag

Förslaget att en enhetlig skattesats skall tillämpas för aktiebolag, sparbanker m. fl. och ekonomiska föreningar medför en förenkling.

Enligt 13 % uppbördslagen skall preliminär B-skatt utgå med 120 % av den slutliga skatt, som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Om förslaget till sänkning av bolagsskattesatsen genomförs kan övergångsvis en sänkning av den preliminära skattedebiteringen också behöva övervägas för denna kategori av skattskyldiga.

---

Enligt andra meningen i de föreslagna övergångsbestämmelserna till ändringarna i lagen om statlig inkomstskatt skall äldre bestämmelser tillämpas i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ingången av år 1984. Följande två administrativa förfaranden kan användas för den praktiska tillämpningen. Den ena innebär att taxeringsnämnderna vid 1985 och 1986 års taxering i varje deklaration särskilt måste uppmärksamma när den skattskyldiges redovisningsperiod börjar och föra in notering om detta på särskild plats i deklarationen från vilken registrering därefter kan ske. Debiteringen kan sedan ske med ledning av denna uppgift. Om en skattskyldig har mer än en förvärvskälla kan olika skattesatser komma att behöva tillämpas för samma skattskyldig. Risken för fel blir därmed naturligtvis stor. Den andra innebär att information hämtas maskinellt från centrala skatteregistret, som har uppgift om de två senaste räkenskapsåren. Skatteregistret innehåller för närvarande emellertid endast uppgifter om räkenskapsår för skattskyldiga till mervärdeskatt. Den senare metoden är därför inte tillräcklig utan kräver en relativt omfattande komplettering och kontroll.

Båda de nu nämnda alternativa lösningarna innebär merarbete, i det första fallet främst för taxeringsnämnderna, i det andra fallet i form av systemarbete. Båda lösningarna innebär därutöver merarbete och merkostnader i form av utökad registreringsarbete hos de lokala skattemyndigheterna.

Statskontoret godtar från de aspekter som myndigheten har att bevaka förslagen beträffande lagernedskrivning och bolagsskatt.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Motivet för de föreslagna ändringarna är att få till stånd en mera neutral skattemässig behandling av de båda produktionsfaktorerna kapital och arbete. Rent tekniskt anser länsstyrelsen en ändring inom ramen för existerande skatteformer vara att föredra framför att införa en allmän produktionsfaktorskatt.

Från administrativ synpunkt finns inte något att invända mot de förslag som rör företagsbeskattningar.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* (majoriteten) anför:

Sänkningen av skattesatsen kan ses som en kompensation för att möjligheterna till lagernedskrivning reduceras med i princip 10 procent. Totalt sett torde förslagen leda till minskade intäkter för det allmänna. Det minskade skatteuttaget blir även ojämnt fördelat mellan olika slag av företag genom att möjligheterna till lagernedskrivning inte är enhetliga. Banker, försäkringsföretag och andra företag som driver penningrörelse har i dag mycket begränsade möjligheter att göra lagernedskrivning. De har inte heller rätt att göra avsättning till resultatutjämningsfond. För detta slag av företag slår sänkningen av skattesatsen igenom fullt ut. För fysiska personer som driver rörelser blir effekten den motsatta genom att nedskrivningsmöjligheterna begränsas utan att skattesatsen sätts ned.

De framlagda förslagen på företagsbeskattningens område får således helt olika effekt på olika slag av företag. Detta är en betydande olägenhet som väger tyngre än önskemålet att reformera det nuvarande skattesystemet i syfte att anpassa detsamma till de allmänna riktlinjer som gäller för en produktionsfaktorbeskattning. Av dessa skäl avstyrker länsstyrelsen de i promemorian framlagda förslagen om en sänkning av bolagsskatten och att begränsa rätten till lagernedskrivning.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anför:

Enligt förslaget minskas utrymmet för lagernedskrivning från nuvarande 60 % till 50 % av lagrets värde eller om avsättning till resultatutjämningsfond utnyttjats från nuvarande 45 % till 35 %. I ett inte oväsentligt antal fall har vid 1983 års taxering liksom tidigare års taxeringar maximal lagerreservering utnyttjats. Om man som exempel för att belysa effekterna av den föreslagna ändringen övergångsvis, tar ett lagervärde av 1 miljon kronor, nedskrivet vid 1984 års taxering med maximala 600 000 kronor skulle med tillämpning av nu föreslagna ändring till 1985 års taxering och med antagande att maximal nedskrivning utnyttjas, en reserverad vinst omedelbart bli framtagen med 100 000 kronor. För att lindra sådana effekter bör i övergångsbestämmelserna till den föreslagna ändringen göras ett tillägg med en avtrappningsregel för skattskyldiga som vid 1984 års taxering utnyttjat maximal nedskrivning. Övergången för dessa bör lämpligen ske under förslagsvis en femårsperiod.

*Företagareförbundet SFR* anför:

Minskningen av lagernedskrivningsutrymmet är en mycket besvärande sak för många företag. Promemorieförfattarna har åberopat statistik rörande företag med mer än 200 anställda. För dessa sägs svårigheterna bli hanterbara – om man som i promemorian behandlar dem i klump.

Sådan statistik är emellertid föga tröst för de småföretagare, vars lagerreserv är fylld och som saknar den flexibilitet i sin skatteplanering som ett storföretag har. Promemorieförfattarna hänvisar till möjligheterna att avsätta till investeringsfond. De bortser då från att en sådan avsättning förutsätter att företaget har investeringar. Många företag är emellertid verksamma inom handel, där investeringsbehovet är mycket obetydligt. För dem utgör lagerreserven den enda egentliga möjligheten till konsolidering.

Konsolidering är inte ett självändamål utan en nödvändighet för att erhålla krediter hos banker och leverantörer, för att klara företaget genom konjunktursvackor samt för att skapa trygghet hos företagets ägare och anställda. En god grad av konsolidering är dessutom förutsättningen för expansion.

Det kan vara skäl att betona att avsättning till lagerreserv inte betyder att skatt undviks, utan endast att beskattningen uppskjutes. Så snart företaget drar ner sin verksamhet och därmed minskar sin lagerhållning utlöses ju beskattningen. Det sägs ibland att våra svenska lagerreserveringsmöjligheter är gynnsamma i jämförelse med reglerna i andra länder. Men då bortser man ofta från att i andra länder tillåtes inte sällan lagervärdering enligt LIFO-metoden (sist in först ut), vilket många gånger åstadkommer vida större reserver än våra 60 %. I Sverige godkännes däremot endast FIFO-metoden (först in först ut). Dessutom glömmes man lätt bort att man i andra länder normalt godkänner att förluster avsättes mot tidigare års överskott, så kallad loss-carry-back, innebärande återbetalning av tidigare år erlagd skatt. I svensk skatterätt får en förlust kvitteras endast mot framtida överskott, så kallad loss-carry-forward. Tillgången på lagerreserv innebär däremot i praktiken en loss-carry-back. Om reserveringsutrymmet inskränkes innebär det alltså en reducering av loss-carry-back-möjligheten. Detta är särskilt kännbart för företag med stora resultatkast mellan goda och dåliga år.

För välkonsoliderade egenföretagare inom t. ex. handel innebär förändringen av lagerreserveringsreglerna att den upplösta delen av lagerreserven helt omvandlas till skatt och socialavgifter. För inkomståret 1984 är högsta marginalskatten 82 % och egenavgifterna 35 %. Efter hänsyn till att egenavgifterna är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen betyder det ett sammanlagt skatte- och avgiftsuttag om ca 89 %. Om företagets lager är stort innebär upplösningen alltså en kännbar avtappning av likviditet och soliditet. En del företag kanske kan möta dessa effekter med ökning av sin lagerhållning i sådan mån att det inte blir fråga om någon reservupplösning. En utveckling mot ökad lagerhållning av endast skatteskal är emellertid företagsekonomiskt förkastlig och vore olycklig.

---

#### *Sänkning av bolagsskattesatser*

Att den statliga bolagsskattesatsen sänks från 40 till 32 % har förbundet inga invändningar emot. Man skall dock inte överskatta betydelsen av denna förändring. Hos familjebolag tas som regel överskottet ut i form av lön till arbetande delägare. Överskottet träffas därmed av full personbeskattning. Hos stora företag däremot är utrymmena för skattemässiga dispositioner som regel så stora att effektiv beskattning statligt inte uppkommer i någon större utsträckning. Dessutom har, i takt med ökade kommunalskatter, den svenska bolagsskatten på senare år blivit orimligt hög. Andra industriländer har regelmässigt bolagsskatter mellan 40 och 50 %. Med beaktande av att kommunalskatten får dras av vid den statliga taxeringen blir den nya sammanlagda bolagsskatten ca 53 % i genomsnittskommuner och inte 50 % som påstås i promemorian. Med beaktande av den dubbelbeskattning som ofta blir fallet beträffande bolagsinkomster är skattesatsen även efter sänkningen oacceptabelt hög.

*KF* anför:

Rent tekniskt anser *KF* en ändring inom ramen för existerande skatteformer vara att föredra framför att införa en allmän produktionsfaktorskatt. I materiellt hänseende finns inget att invända mot att bredda basen för uttag av arbetsgivaravgifter och egenavgifter på sätt föreslagits. I och för sig vill inte *KF* heller motsätta sig de ändringar som rör företagsbeskattningen. I det sammanhanget finner dock *KF* det angeläget att återigen påpeka att kooperativa föreningar är jämfört med aktiebolag missgynnade i fråga om möjligheterna till kapitalbildning. *KF* har senast redovisat sin syn på dessa frågor i remissyttrande över kooperationsutredningens huvudbetänkande (SOU 1981:60). Den lägre skattesatsen – 32 % jämfört med 40 % för aktiebolag – framställdes i det betänkandet som en förmån för ekonomiska föreningar. Det föranledde *KF* att kommentera tillkomsten av denna olika behandling och att framhålla att "favören" är relativt marginell vid en total skattemässig jämförelse mellan de båda företagsformerna. Vid en sådan jämförelse framstår i stället den kooperativa föreningen som klart missgynnad, något som också kooperationsutredningen kunde konstatera.

När nu en sänkning av skattesatsen för aktiebolag till samma nivå som för ekonomiska föreningar föreslås, motsätter sig *KF* inte detta, även om det kan konstateras att det framlagda förslaget innebär ett steg i fel riktning, dvs. snarare ökar än minskar klyftan mellan de båda företagsformerna.

Påståendet att investeringar i realkapital subventioneras på arbetskraftens bekostnad ställer sig mot den här bakgrunden helt annorlunda för de kooperativa föreningarnas del. Även om den beskrivna relationen måhända i viss mån är för handen är den inte lika uttalad som när det gäller aktiebolagen.

*KF* tillstyrkte det åtgärdsprogram kooperationsutredningen föreslog för att kapitalbildning och soliditet skulle kunna förstärkas inom den kooperativa företagssektorn. Något förslag har ännu inte lagts fram av regeringen.

Sammanfattningsvis menar *KF* att, för de kooperativa företagens del, de nu föreslagna ändringarna av företagsbeskattningen inte kan ses isolerat. De måste sättas in i sitt större sammanhang och först om de kompletteras med de av kooperationsutredningen lämnade förslagen kan de accepteras.

*Lantbrukarnas skattedelegation* anför:

Företagsskatteberedningen föreslog i sitt slutbetänkande att utrymmet för lagernedskrivning skulle begränsas till 45 procent av lagrets värde samtidigt som möjlighet infördes till avsättning till resultatutjämningsfond.

Delegationen framförde i sitt remissutlåtande över detta förslag att en sådan begränsning kunde få besvärande effekter för åtskilliga lagerintensiva företag. Vissa företag skulle bli tvungna att återföra en del av sina dolda reserver till beskattning. "Detta kommer i åtskilliga fall att medföra skattekrav och likviditetspåfrestningar, som företagen inte kommer att kunna bemästra. Den utnyttjade skattekrediten finns sällan placerad i likvida medel. I stället har den bundits i anläggningstillgångar av sådant slag, som inte utan vidare kan realiseras."

Delegationen lät undersöka vad beredningens förslag skulle innebära för medlemsföretagen inom lantbrukets ekonomiska föreningsrörelse. Undersökningen visade att Lantmännen- och Skogsägareföreningarna skulle få betydligt sämre konsolideringsmöjligheter. Siffrorna avsåg år 1976 men torde i huvudsak äga giltighet även i dag.

Delegationen fortsatte: "Vad vi behöver här i landet är inte försämrade utan förbättrade konsolideringsmöjligheter. Inte minst den nuvarande

långvariga konjunktursvackan talar härför. Vi har under senare tid fått vänja oss vid att även företag, som traditionellt uppfattas som starka även med internationell måttstock, kan svikta. Om vårt skattesystem hade gett sämre möjligheter att bilda dolda reserver, hade säkerligen yttre företag tvingats ge upp. Man kan i dag knappast föreställa sig vad beredningens förslag inneburit, om det genomförts redan 1974.”

Delegationen föreslog att en alternativregel skulle finnas som gjorde det möjligt att fortfarande skriva ned lagervärdet med 60 procent men att i sådant fall avsättning inte får ske till resultatutjämningsfond.

Lagstiftaren följde således delegationens förslag på denna punkt.

När nu förslag om begränsning av nedskrivningsrätten framförs på nytt motiveras detta (sid 74) med en önskan att lägga om bolagsbeskattningen så att basen vidgas genom att reserveringsmöjligheten minskar men att å andra sidan skattesatsen för bolagen sänks.

Delegationen har inget att erinra mot att skattesatsen för aktiebolag sänks till samma nivå som skattesatsen för ekonomiska föreningar. En sådan ändring skulle neutralisera skattebehandlingen inom koncerner med både ekonomiska föreningar och aktiebolag.

Delegationen finner det märkligt att frågan om skattesats för aktiebolag kopplas ihop med en allmän inskränkning av reserveringsmöjligheten för företag. Dessa frågor har inget med varandra att göra. Det finns ej heller något skäl att kompensera aktiebolagen på bekostnad av övrig företagsamhet. Om kompensationen skall ges bör denna i konsekvensens namn ges åt alla företagsformer.

Delegationen finner det också märkligt att ändra grundläggande regler i företagsbeskattningen i ett läge då man diskuterar införandet av en staketmodell vid beskattning av enskild firma och handelsbolag. 1980 års företagsskattekommitté väntas avlämna ett betänkande om staketmodellen inom kort. Om man går in för att låta den vinst av näringsverksamheten som stannar innanför staketet var lågbeskattad kan det vara tänkbart att i det sammanhanget diskutera en ändring av konsolideringsmöjligheterna. Delegationen anser det naturligt att avvakta med lagstiftningsåtgärder till detta sammanhang.

Sammanfattningsvis vidhåller delegationen att nuvarande lagernedskrivningsregler snarare ger för litet än för stort utrymme för konsolidering. Som exempel härpå kan nämnas att skogsföretagen i början av 1970-talet i allmänhet hade gjort maximal lagernedskrivning. Trots detta klarade vissa företag inte upp situationen när svårigheterna tornade upp sig i slutet av 1970-talet utan tvingades gå i konkurs. Om reserveringsmöjligheterna hade varit sämre skulle sannolikt fler företag ha gått samma öde till mötes.

Delegationen anser därför att lagernedskrivningsreglerna inte bör ändras.

Om en ändring ändå sker bör alla företagsformer kompenseras och inte bara aktiebolagen. Vidare erfordras övergångsregler som gör det möjligt för de företag som i dag utnyttjat hela nedskrivningsutrymmet att successivt under en övergångsperiod ta fram lagerreserven till beskattning. Förslagsvis bör uppskrivning ske med 2 procentenheter om året under fem år.

*LRF* tillägger:

*LRF* vill emellertid mycket starkt betona att lagernedskrivningsreglerna inte bör ändras. Om en ändring likväl sker, bör alla företagsformer kompenseras och inte bara aktiebolagen.

*LRF* vänder sig mycket starkt emot att en föreslagen förändring för

aktiebolagen samtidigt leder till en enbart negativ förändring för ekonomiska föreningar. I Kooperationsutredningens huvudbetänkande har påtalats klara brister i jämlikhet mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar vad gäller stimulans för konsolidering och uppbyggnad av eget kapital.

Proposition på Kooperationsutredningens betänkande är aviserad till november. LRF förutsätter att, om ändring av lagernedskrivningsregler för ekonomiska föreningar skall ske, denna effekt tydligt beaktas vid utarbetandet av ovannämnda proposition, vad gäller stimulans för uppbyggande av eget kapital inom kooperativa föreningar.

*PK-banken* anför:

Post- och Kreditbanken, PKbanken kan i stort instämma i vad Svenska Bankföreningen och Näringslivets Skattedelegation anfört rörande ändrad lagervärdering och sänkt bolagsskatt. PKbanken anser sig dock inte utan ytterligare utredning kunna rekommendera en övergång till LIFO-metoden (sist in – först ut).

Den begränsning som föreslås beträffande varulagervärderingen berör inte bankväsendet. Vi förutsätter att RSV:s anvisningar inte kommer att ändras annat än i den omfattning som påfordras av kundförkluster, valutarisker etc. RSV:s anvisningar tar nämligen i allt väsentligt ej hänsyn till konsolideringsaspekten.

Sedan NSD avvisat en utveckling mot en allmän produktionsfaktorskatt (se avsnitt 2) anføres i yttrandet följande:

I det följande behandlar vi den föreslagna omläggningen av företagsbeskattningen som en från produktionsfaktorbeskattningen helt skild fråga.

Den nominella bolagsskattesatsen i Sverige, ca 58 %, är i dag hög internationellt sett. Den höga skattesatsen motverkas emellertid i någon mån av att de svenska företagens reserveringsmöjligheter är relativt stora.

En sänkning av den nominella skattesatsen ned mot den nivå som tillämpas i de västerländska industriländerna är naturligtvis i och för sig önskvärd. Vi anser att en sådan anpassning bör ske. Arbetsgruppens förslag innebär emellertid att en skattesänkning från 58 % till 52,4 % (vid 30 % kommunal utdebitering) kombineras med en begränsning av lagernedskrivningsmöjligheterna från 60 % till 50 %. En sådan skärpning kan vi godta endast under vissa förutsättningar.

Enligt nuvarande svenska regler får lagret tas upp till lägst 40 % av det värde som erhålls vid en värdering enligt den s. k. FIFO-metoden (först in – först ut). I flera länder som saknar formell nedskrivningsrätt får värdering ske enligt LIFO-metoden (sist in – först ut). Under perioden med hög inflationstakt kan tillämpningen av sistnämnda metod ge väl så låga lagervärden som den svenska med 60 % nedskrivning. Vår tillstyrkan till arbetsgruppens förslag bygger därför på att inflationen i Sverige i enlighet med uttalade ambitioner under de kommande åren kan hållas på en sådan nivå att inflationsvinster i lager undantas från beskattning.

Bolagsskattens storlek varierar i dag med den kommunala utdebiteringen. De av oss ovan angivna procentalen, 58 enligt nuvarande regler och 52,4 enligt arbetsgruppens förslag, gäller som nämnts vid en kommunal utdebitering av 30 %. Frågan om att ersätta denna ordning med en enhetlig statlig och kommunal skattesats har diskuterats länge men är fortfarande under utredning. En omläggning av bolagsbeskattningen enligt arbetsgruppens

förslag bör kombineras med ett genomförande av den enhetliga bolagsskatten. Den fastställda skattesatsen bör därefter inte höjas som en följd av höjda kommunala utdebiteringar. Därigenom förhindras att en kommunal skattehöjning till följd av t. ex. en ändrad kostnadsfördelning mellan staten och kommunerna skall medföra att bolagsskatten åter höjs.

I finansdepartementets promemoria görs ett ambitiöst försök att illustrera konsekvenserna av att lagernedskrivningsreglerna försämrats. Den slutsats som kan dras är att företagens skattebetalningar, sedda över en längre tidsperiod, inte påverkas i nämnvärd utsträckning. Dock kan det antas att investeringsfondsavsättningarna kommer att öka.

Finansdepartementets undersökning baseras på uppgifter från 70-talet – en period som karakteriseras av stora resultatvariationer mellan enskilda år, relativt stora lager och förhållandevis omfattande anläggningsinvesteringar.

80-talet däremot har, i varje fall hittills, präglats av relativt sett minskade lager (till följd av det höga ränteläget) och sjunkande investeringar.

De sjunkande investeringarna gör att lagernedskrivningen ökat i betydelse ur konsolideringssynvinkel i förhållande till andra dispositionsmöjligheter. I kombinationen med en normalisering av lönsamheten och sjunkande eller oförändrade lager har det medfört att fler företag än sannolikt någonsin tidigare utnyttjar lagernedskrivningsreglerna maximalt.

En försämring av dessa regler kommer att leda till kraftigt ökade skattebetalningar. Skattedelegationen har genom en enkät till börsföretagen försökt att uppskatta hur likviditeten kommer att påverkas av de nya reglerna.

#### *Sammanfatning av enkät till ca 100 börsföretag*

##### *Antalsvar 75*

Av de 75 företag som svarat har 9 obetydliga lager.

22 företag med ett sammanlagt lager på ca 9,7 miljarder kronor påverkas inte av ändringsförslaget därför att lagernedskrivningen inte utnyttjas fullt ut eller på grund av att de tillämpar supplementärregel 2.

44 företag har skrivit ner lagren maximalt eller näst intill. Det totala lagervärdet i dessa koncerner är ca 23 miljarder.

Som enkäten visar kommer ett genomförande av de nya reglerna att övergångsvis få mycket stora konsekvenser. Den negativa likviditetseffekten för de företag som drabbas kan uppskattas till ca 1 miljard även efter det att hänsyn tagits till effekten av att den statliga bolagsskattesatsen sänks. Detta har inte kunnat förutses med hjälp av den företagsstatistik som finns tillgänglig för 70-talet. Det är mot den bakgrunden helt nödvändigt att övergångseffekterna fördelas över en längre period. Enligt vår mening bör så ske genom att begränsningen i lagernedskrivningsrätten genomförs successivt under en femårsperiod.

##### *Svenska försäkringsbolags riksförbund anför:*

Riksförbundet som vidhåller sin i tidigare remissammanhang framförda avvisande inställning till en allmän produktionsfaktorskatt konstaterar att försäkringsbolagen ej berörs av det nu framlagda förslaget till utvidgad skattebas genom minskat utrymme för lagernedskrivning. De speciella regler som gäller för nedskrivning av lager av värdepapper, lånefordringar och

fastigheter, och som får anses vara mer restriktiva än den nuvarande 60 %-regeln för allmänna företag, skall enligt betänkandet ej förändras.

*SHIO-Familjeföretagen* anför:

SHIO-Familjeföretagens grundläggande inställning är att nuvarande lagernedskrivningsregler snarare ger för begränsat än för stort utrymme för konsolidering.

Förslaget leder till ökade skattekostnader för företagen och medför en avtappning på likviditet som nödvändiggör ökad upplåning och medför försämrat resultat.

Den försämrade lönsamheten för företagen leder på sikt till minskad investeringsvilja, lägre sysselsättning och minskade skatteintäkter för det allmänna.

De negativa effekterna blir naturligtvis särskilt påtagliga för egenföretagare och andra skattesubjekt som inte får del av sänkningen av den statliga bolagsskattesatsen. Om en ändring av reglerna genomförs måste alla företagsformer kompenseras, inte bara aktiebolagen.

De nya reglerna skall enligt förslaget tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Några särskilda övergångsbestämmelser har inte föreslagits.

Om de föreslagna ändringarna genomförs är det emellertid enligt organisationens uppfattning nödvändigt att den likviditetspåfrestning, som oundvikligt blir följden av att företagets obeskattade reserver i varulagret upplöses, lindras genom att minskningen av lagernedskrivningsutrymmet sker stegvis under flera år. En årlig tvåprocentig minskning av lagernedskrivningsutrymmet under en femårsperiod skulle bidra till att minska påfrestningarna.

Egenföretagare drabbas, som framgått ovan, särskilt av en upplösning av lagerreserven. För denna kategori bör därför gälla särskilda övergångsregler. Egenföretagare med en lagerreserv som vid utgången av 1983 uppgår till mer än 50 procent av lagrets värde bör – i vart fall om inte begränsningen av lagernedskrivningsutrymmet genomförs stegvis – få tillämpa reglerna i lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst på den upplösning av lagerreserven som skulle bli följden om förslaget genomförs.

SHIO-Familjeföretagen anser sammanfattningsvis beträffande denna del av förslaget att lagernedskrivningsmöjligheterna inte bör försämrats, att om sådana ändringar genomförs även andra företagsformer än aktiebolagen bör kompenseras samt att företagen bereds en rimlig övergångstid.

*SBEF* anför:

Enligt SBEF:s uppfattning innebär en sänkning av statsskatten i sig en åtgärd som kan förväntas få positiva effekter för bl. a. investeringsvilja och investeringsförmåga i företag. Åtgärden kan därmed bidra till att sysselsättningen inom landet påverkas i gynnsam riktning. En sänkning av bolagsskatten framstår också ur internationellt perspektiv såsom önskvärd.

Mot förslaget om sänkningen av den statliga inkomstskatten för aktiebolag står dock en samtidig begränsning av utrymmet för varulagernedskrivning. SBEF är medveten om att en sänkning av statsskatten är svår att genomföra i dagens statsfinansiella läge utan att andra kompenserande åtgärder vidtas. SBEF skulle därför kunna vara beredd att acceptera också förslaget om begränsning av lagernedskrivning om förslaget modifieras på vissa punkter.

Den föreslagna omedelbara begränsningen av varulagernedskrivningen från ett år till ett annat kommer sannolikt att innebära att många företag får likviditetsproblem. Mot den bakgrunden bör, enligt SBEF:s uppfattning,

begränsningen av lagernedskrivningen ske successivt, förslagsvis under en övergångsperiod om fem år.

Enligt SBEF:s uppfattning missgynnar vidare de föreslagna reglerna företag som bedrivs i annan form än i aktieföretag. För företag som bedrivs i enskild firma eller i handelsbolagsform begränsas sålunda varulagernedskrivningen medan någon samtidig sänkning av inkomstskatten inte sker. Förslaget står därmed i strid mot tidigare strävanden från statsmakterna att så långt möjligt åstadkomma en neutral beskattning mellan olika företagsformer. Enligt SBEF:s uppfattning bör begränsningen av lagernedskrivningen därför endast omfatta företagsformer som samtidigt på sikt "kompenseras" genom den sänkta inkomstskatten.

Även om – enligt SBEF:s ovan redovisade uppfattning – de nu behandlade förslagen kan få vissa gynnsamma effekter för samhällsekonomin inger de ändå stor betänksamhet. Detta sammanhänger med de motiv som enligt promemorian ligger bakom förslagen, dvs. att på andra vägar tillgodose de syften som låg bakom tidigare framförda förslag om införande av en allmän produktionsfaktorskatt (proms). Som SBEF påtalat i tidigare sammanhang kan en proms få allvarliga verkningar i olika avseenden för det svenska näringslivet och därmed även för samhällsekonomin. Det torde därvid sakna betydelse i vilken form den genomförs. Under alla förhållanden leder en sådan beskattning enligt SBEF:s uppfattning till ökad inflation och därmed försämrat konkurrensläge i förhållande till omvärlden. Som led i en process som på sikt syftar till en allmän produktionsfaktorskatt i någon form är förslagen enligt SBEF:s uppfattning därför inte acceptabla.

Sammanfattningsvis innebär det sagda att SBEF, med de modifieringar som nämnts ovan, kan acceptera de nu behandlade förslagen endast under förutsättning att de inte följs av en fortsatt försämring av företagens konsolideringsmöjligheter och införandet av en generell produktionsfaktorskatt. I sammanhanget skall därvid framhållas att för bygg- och anläggningsföretagens del har redan reserverings- och konsolideringsmöjligheterna starkt försämrats. Sålunda har utrymmet för reservering för förlustrisker i pågående arbeten reducerats från 20 procent till 15 procent. Vidare har utrymmet för lagernedskrivning på omsättningsfastigheter begränsats. Dessa försämringar kompenseras inte av att byggföretagen fått möjlighet att göra avsättning till resultatutjämningsfond, eftersom fastighetsnedskrivningarna då ytterligare begränsas. Redan dessa försämringar, som enligt SBEF:s beräkningar kan uppskattas till belopp i storleksordningen 500–600 milj. kr., innebär för många företag stora likviditetsproblem. Det är sålunda mycket angeläget att i framtiden inte ytterligare försämringar sker i nämnda avseenden.

#### *Svenska revisorsamfundet SRS anför:*

Den föreslagna skärpningen av nedskrivningsreglerna kommer för de företag som i sina bokslut utnyttjat högre avskrivning än 50 % att innebära en tvångsvis framtagning av lagernedskrivning till beskattning. Detta kommer att medföra att ifrågavarande företag antingen skattar fram beloppet och på det sättet anpassar sig till den nya procentsatsen eller att ett mot den tvångsvisa avtappningen svarande nytt varulager anskaffas före bokslutstidpunkten i och för bibehållande av den ingående lagernedskrivningen uttryckt i kronor. Båda alternativen medför likviditetspåkänningar, det första i form av en omedelbar skattekostnad, det andra i form av kapitalbindning i ökat

varulager. Valet av strategi för det enskilda företaget kommer förmodligen att styras av en mängd faktorer såsom likviditet, möjligheter till nya krediter i banker eller hos leverantörer, behovet av att av kommersiella skäl ha stora lager etc.

För aktiebolagen föreslås som direkt kompensation för de försämrade möjligheterna till nedskrivning av varulagret en reducering av den statliga inkomstskatten från nuvarande 40 till 32 procent. Effekterna av den föreslagna skärpningen skulle därmed avsevärt reduceras och i tiden sammanfalla med sänkningen av skattesatsen. Någon motsvarande kompensation föreslås däremot inte för den stora gruppen övriga skattskyldiga såsom enskilda näringsidkare, handelsbolag m. fl. För dessa inträder därför en skatteskarvning, som kan bli extra kännbar eftersom dessa i det övervägande antalet fall beskattas som fysiska personer med progressiv statlig skatt. Samfundet anser, att godtagbara skäl inte framförts för denna olikartade behandling, och föreslår därför att begränsningen av lagernedskrivningen kopplas till sänkningen av skattesatsen. Visserligen skulle härigenom olika nedskrivningsgränser komma att gälla för olika kategorier skattskyldiga, men detta bör inte vara förenat med några problem, eftersom klara gränser skulle råda mellan de olika kategorierna.

Under alla förhållanden bör enligt samfundets mening övergångsregler tillskapas så att obilliga effekter av de ändrade reglerna t. ex. i form av likviditetskriser så långt möjligt undviks. Övergångsreglerna bör ges den utformningen att den tvångsvisa upplösningen av lagerreserv får fördelas över ett antal – minst tre – beskattningsår.

*Svenska sparbanksföreningen* anför:

Svenska sparbanksföreningen har självfallet intet att invända mot åtgärder ägnade att bekämpa inflationen. Föreningen ansluter sig därför *i princip* till förslaget om begränsning av lagernedskrivningsutrymmet för *bolag* m. fl. i förening med den föreslagna minskningen av den statliga *bolagsskattesatsen*.

Föreningen vill emellertid påpeka att förslaget *inte* är "*neutral*". Förslaget innebär nämligen att en *egerföretagare* får sitt nedskrivningsutrymme begränsat utan att därför kompenseras med en begränsad statsskattesats. Förslaget kan därför inte betraktas som neutralt.

I anslutning härtill vill föreningen framhålla följande. Grundläggande förändringar på företagsbeskattningens område bör föregås av ett relativt omfattande utredningsarbete. Den interdepartementala arbetsgruppen har emellertid av tidsskäl varit förhindrad att utföra ett sådant arbete.

*Sveriges advokatsamfund* anför:

I promemorian anges att de föreslagna ändringarna beräknas öka statens inkomster med några hundra miljoner kronor om året. Samfundet liksom andra remissinstanser har i tidigare remissyttranden över ändringar i skattesystemet förordat en total översyn av systemet så att förenklingar däri kan åstadkommas. Samfundet anser därför att det är tveksamt med detaljändringar och införande av nya skatteunderlag som ger så små totala effekter på statens inkomster. Varje förändring tenderar att öka skattesystemets komplexitet.

Beträffande förslagen om ändringar i utrymmet för lagernedskrivning och sänkning av bolagsskatten har arbetsgruppen inte analyserat hur dessa drabbar olika typer av företag. Betydande skillnader i skattebelastningen kan uppstå mellan olika företag. Samfundet påpekar i detta sammanhang att

egenföretagarna kan komma att drabbas särskilt hårt med hänsyn till den personliga marginalskatten.

Samfundet anför att det avstyrker genomförandet av ändringarna med den ovan angivna allmänna motiveringen men att det inte har något att erinra mot förslaget tekniska utformning. Samfundet tillägger:

Om ändringarna ändå genomförs vill samfundet förorda en övergångsregel av den innebörd som föreslås av advokaten Gösta Heilborn Jr i hans brev till finansdepartementet den 28 september 1983, nämligen att den maximala varulagernedskrivningen blir 55 % första året och 50 % först andra året samt vid kombination med resultatutjämningsfond 40 % respektive 35 %.

I det av samfundet återopade yttrandet anför *advokat Gösta Heilborn Jr* följande:

Jag vill särskilt peka på likviditetsproblemen för de expansiva och lönsamma men svagt likvida företagen, då bortåt 20 % av varulagerreserven på en gång (ett räkenskapsår) kan behöva upplösas för "vinstning". Jag protesterar inte mot det allmänna syftet att förmå företagen att vinsta fram mera beskattat kapital i stället för att i det längsta ty sig till en maximal lagerreservering. Men jag ifrågasätter om inte övergången kunde göras något mjukare genom att den maximala nedskrivningen blev 55 % första året och 50 % först andra året. Vid kombinationen med resultatutjämningsfond skulle procenttalen bli 40 resp. 35.

En på endast ett år genomförd skärpning kan framför allt för egenföretagaren men även för aktiebolag – trots förslaget om sänkning av den statliga bolagsskattesatsen – bli alltför häftig. Det faktiska läget är ju tyvärr att många företagare år efter år utnyttjat lagerreserveringsmöjligheterna maximalt och inte planmässigt byggt upp ett eget beskattat kapital. En plötslig vinstning i dessa företag ställer stora krav på likviditeten och det är inte säkert att egen resurser och bankkrediter räcker. I och för sig livskraftiga företag kan då tvingas inställa betalningarna eller i vart fall allvarligt hindras i sin utveckling.

Den ovan påtalade likviditetseffekten torde särskilt gälla för egenföretagaren men kan också bli mycket känbar för det aktiebolag som inte har kommunal skatt att avdra för tidigare år och som 1984 går med vinst, även bortsett från reserveringsupplösningen. Den likvida situationen för ett vinstgivande aktiebolag kan även samma år påverkas av reglerna om tvångsinbetalning till riksbanken enligt lagen om inbetalning på särskilt investeringskonto. Även andra pålagor kan tillkomma.

Jag tror att det allmänna syftet med de nya skattereglerna skulle kunna nås utan alltför påtagliga olägenheter om, som föreslagits ovan, övergången kunde göras något mjukare.

*Sveriges föreningsbankers förbund* anför:

I betänkandet redovisas bl. a. förslag om att den statliga inkomstskatten för aktiebolag och vissa ekonomiska föreningar sänks från 40 till 32 procent. Detta innebär att ekonomiska föreningar ingående i föreningsbanksrörelsen föreslås få den lägre skattesatsen 32 procent. SFF har inget att erinra mot detta förslag.

*TOR* anför:

De föreslagna reglerna avses träda i kraft den 1 januari 1984 för att första gången tillämpas vid 1985 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock alltså tillämpas i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ingången av år 1984.

Ikraftträdandebestämmelserna kan leda till att för ett och samma företag olika statliga skattesatser skall tillämpas för skilda förvärvskällor vid 1985 års taxering. Ett rörelsedrivande företag med räkenskapsåret den 1 september – 31 augusti skall vid 1985 års taxering för beskattningsåret den 1 september 1983 – 31 augusti 1984 beskattas enligt nuvarande regler. Har företaget dessutom haft inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital under kalenderåret 1984 synes också de nya reglerna bli tillämpliga. Det är inte tillåtet att använda brutet räkenskapsår för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital (prop. 1978/79:42 s 29 f). Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital under kalenderåret 1984 är därför att hänföra till ett beskattningsår som inte har påbörjats före ingången av år 1984. För sådana inkomster skall enligt ikraftträdandebestämmelserna de nya reglerna tillämpas. Enligt *TOR*s uppfattning bör ikraftträdandebestämmelserna justeras så att samma regler blir tillämpliga på en skattskyldigs samtliga inkomster.

*TOR* vill också peka på en praktisk fråga i sammanhanget. Det är nödvändigt att en särskild rutin utarbetas så att debiteringsmyndigheterna under den tid då både en tillämpning av äldre och nya regler kan förekomma görs uppmärksam på vilka regler som skall tillämpas för att kunna använda rätt skattesats vid debiteringen av statlig inkomstskatt. Lokala skattemyndigheten torde av de uppgifter som normalt finns tillgängliga inte kunna bedöma vilka regler som skall tillämpas.

*TCO* anför:

*TCO* tillstyrker förslaget i den del som avser reduceringen av varulager- nedskrivningen. Därmed inte bara breddar man basen för beskattningsunderlaget och får ett värde som bättre svarar mot den faktiska vinsten än vad fallet är i dag. Genom en sådan förändring uppnår man också en ökad neutralitet vad gäller skattetryckets fördelning mellan företag med stora respektive små eller obefintliga varulager. Även sett utifrån lagernedskrivningens konsolideringsfunktion är förslaget enligt *TCO*s mening väl avvägt. Den kanske mest avgörande aspekten är emellertid att förslaget torde minska företagets benägenhet att binda kapitalet. I stället torde den föreslagna åtgärden öka riskkapitalets rörlighet. Den sistnämnda effekten torde inte minst förstärkas av förslaget att sänka skattesatsen för den statliga inkomstskatten. *TCO* som sedan länge pekat på vikten av att få större rörlighet för riskkapitalet har därför inte heller någon invändning mot förslaget i denna del.

#### 4 Särskilt investeringskonto

*Kammarrätten i Göteborg* anför:

Enligt kammarrättens mening skulle 1 § vinna på att innehållet i fjärde stycket fogades in i första stycket t. ex. antingen så att detta byggdes ut enligt följande, "Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening – dock ej aktiebolag eller ekonomisk förening som avses i 24 § 3 mom kommunalskattelagen (1928:370) – samt svensk sparbank – – – denna lag." eller så att det till

stycket lades en andra mening av följande innehåll "Vad nu sagts gäller inte aktiebolag eller ekonomisk förening som avses i 24 § 3 mom kommunalskatte lagen (1928:370)".

I 2 § första stycket framgår inte med önskvärd tydlighet vilka beskattningsår som avses i de fall företaget förlänger sitt räkenskapsår. Kammarrätten föreslår därför att stadgandet ges följande lydelse in fine. "— — — eller — om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras år 1984 eller år 1985 — år 1985 och 1986 respektive år 1984 och 1986."

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har inte något att invända mot att skyldigheten att göra inbetalningar till särskilt investeringskonto utsträcks till att avse även 1984 års vinster.

*Företagareförbundet SFR* anför:

Systemet med inbetalning på särskilt investeringskonto är till skada särskilt för expansiva företag. Sådana företag har ofta en god lönsamhet, men på grund av att de är i tillväxt är likviditeten ofta dålig. Genom inbetalningsskyldigheten dras pengar för ytterligare expansion undan. Särskilt besvärande är detta då det handlar om företag i verksamheter som inte kräver nämnvärda investeringar i utrustning eller byggnader. Då sker en 2-årig räntelös låsning av de inbetalda medlen.

I detta sammanhang vill vi passa på att förorda liberaliseringar i det frivilliga allmänna investeringsfondsystemet. Användandet av detta system anser vi böra stimuleras. Således bör de på Riksbanken insatta medlen vara räntebärande. Vidare bör reglerna utformas så, att det lättare kan förutses om och när de avsatta medlen får lyftas.

*PK-banken* anför:

PKbanken ställer sig liksom tidigare avvisande till att också bankerna skall tvingas göra inbetalning på särskilt investeringskonto och att dispensregeln inte är utformad så att den möjliggör undantag för bl. a. bankerna. Bankernas investeringsbehov är inte av den art och omfattning att bankerna kan dra nytta av de fördelar som det särskilda investeringskontot medför.

*SBEF* anför:

SBEF anser att lagens tillämplighet inte skall utvidgas så att den också omfattar 1984 års vinster. SBEF avstyrker därför förslaget.

Om förslaget ändå skulle genomföras finner SBEF det mycket angeläget att en ändring görs i 7 § av den aktuella lagen. Nämnda bestämmelse innebär bl. a. att den särskilda investeringsfonden inte får tas i anspråk för byggnadsarbeten på fastigheter som är *omsättningstillgångar*. SBEF anser att denna begränsning under alla förhållanden bör slopas. Bakgrunden härtill är följande.

Lagen om allmän investeringsfond och liknande äldre "frivilliga" fondavsättningar har innehållit samma begränsning som den nu berörda. Eftersom hitintills enligt praxis alla typer av fastigheter inklusive byggföretagens egna driftfastigheter utgjort omsättningstillgångar har begränsningen lett till att fonderna endast kunnat utnyttjas av byggföretagen för maskininvesteringar o. d. Med hänsyn till det förhållandevis ringa behovet av sådana investeringar har fondavsättningar i mycket liten utsträckning utnyttjats av företagen.

När den obligatoriska skyldigheten till vinstfondavsättning infördes fanns

också i denna lag en begränsning i fråga om möjligheten att använda fonden för investeringar i omsättningsfastigheter. För många byggföretag innebar detta att fondmedlen över huvud taget inte kunde utnyttjas för investeringar. Skatteutskottet, som gjordes uppmärksam på detta förhållande, förordade därför en generös tillämpning av möjligheterna till förtida återbetalning av vinstfondmedlen. Skatteutskottets uttalande hade emellertid ingen praktisk betydelse eftersom någon ändring i fråga om användningen av fondmedlen inte vidtog.

En viss förbättring jämfört med tidpunkten för vinstfondsavsättningen har i och för sig skett i så måtto att byggnadsföretagen nu kan använda fondmedlen för investeringar i egna driftfastigheter såsom egna kontor, förråd och liknande. Detta sammanhänger med att dylika fastigheter, som förvärfvas av ett byggföretag i princip fr. o. m. den 1 januari 1983, inte kommer att utgöra omsättningstillgångar (SFS 1981:295).

Som det har visat sig har dock även dessa bestämmelser sin begränsning. De blir sålunda enligt ett avgörande av regeringsrätten inte tillämpliga om driftbyggnaden uppförs på mark som företaget förvärvat före den nya lagstiftningen. Sådan mark (fastighet) är regelmässigt omsättningstillgång hos ett byggföretag. När företaget uppför en egen driftbyggnad på sådan mark kommer hela fastigheten att förbli omsättningstillgång. Med hänsyn till att uppförandet av egna driftfastigheter mycket ofta bara kan bli aktuellt på redan innehavd mark, är alltså möjligheten att använda den särskilda investeringsfonden för ändamålet begränsat.

SBEF kan inte se några principiella betänkligheter med att slopa begränsningen avseende fastigheter som utgör omsättningstillgångar. I kommunal-skattelagen finns sålunda numera regler av innebörd att en fastighets skattemässiga anskaffningsvärde skall reduceras i den mån investeringsfonder eller liknande fonder utnyttjats för arbeten på byggnaden. Dessa bestämmelser gäller oavsett vilken skattemässig karaktär fastigheten har.

När ett byggföretag avyttrar en omsättningsfastighet som uppförts med utnyttjande av den särskilda investeringsfonden, beskattas skillnaden mellan försäljningspris och det mot fonden nedskrivna anskaffningsvärdet.

Mot bakgrund av vad som ovan sagts anser SBEF att – oavsett om lagen om inbetalning på särskilt investeringskonto utvidgas till att omfatta också 1984 års vinster eller inte – att begränsningen ifråga om utnyttjande av den särskilda investeringsfonden för fastigheter som utgör lagertillgångar bör slopas. Därigenom skulle också ett byggföretag kunna använda fonderna för investeringar, vilket eljest knappast blir möjligt med hänsyn till det förhållandevis begränsade behovet av maskininvesteringar hos dessa företag.

#### *Svenska försäkringsbolags riksförbund anför:*

Vad gäller förlängningen av lagen om inbetalning på särskilt investeringskonto motsätter sig riksförbundet den bestämt för försäkringsbolagens del. Lagen gäller endast aktiebolag och får därmed en konkurrenspåverkande effekt för försäkringsaktiebolagen i förhållande till ömsesidiga försäkringsbolag. Särskilt orimliga blir konsekvenserna av lagen för livförsäkringsaktiebolag som skulle tvingas sätta av stora belopp på räntelöst konto i riksbanken. Uppkomsten av överskott i livförsäkringsbolag har till stor del sin förklaring i det låga ränteantagande som ingår i de av regeringen och försäkringsinspektionen aktuariatellt fastställda grunder för beräkning av premier som enligt försäkringsrörelselagen måste finnas för livförsäkringsbo-

lag. Skillnaden mellan ränteantagandet i grunderna och de faktiskt rådande räntenivåerna har gjort att överskotten blivit stora. Sådana av speciella försäkringstekniska skäl uppkomna överskott kan enligt riksförbundets mening ej jämföras med vinster inom andra delar av näringslivet. Om livförsäkringsaktiebolagen tvingas sätta av pengar på räntelöst konto blir försäkringstagarna direkt lidande genom minskad återbäring. Principen i livförsäkringsverksamheten är att allt överskott skall gå tillbaka till försäkringstagarna för att i möjligaste mån inflationsskydda försäringssparandet. Nya försäkringsrörelselagen (SFS 1982:713) innehåller ett direkt förbud mot vinstutdelning till aktieägare eller garantier i livbolag.

Även i sakförsäkringsaktiebolag får inbetalning på räntelöst konto negativa verkningar för försäkringstagarna genom att bolagens möjligheter att uppfylla de konsolideringskrav som ställs i försäkringsrörelselagen blir mindre, vilket i sin tur kan leda till premiehöjningar. Sakförsäkringsaktiebolag måste vidare – liksom ömsesidiga försäkringsbolag – redovisa en viss öppen konsolidering särskilt med hänsyn till internationella återförsäkringsförbindelser.

*Svenska revisorsamfundet SRS* anför:

Samfundet har inget att erinra mot förslaget att förlänga reglerna om avsättning till den särskilda investeringsfonden vad gäller justerade vinster över 1 miljon kronor.

*TCO* anför:

Förlängningen av lagstiftningen om inbetalning till särskilt investeringskonto innebär att man förstärker den investeringsstimulans som denna lag tveklöst innebär. Den stramare styrning av vinsterna mot investeringar är enligt TCOs mening en värdefull ekonomisk-politisk stimulans. TCO vill därför tillstyrka förslaget även i denna del.

