Beskattning av företag

SLUTBETÄNKANDE AV FÖRETAGSSKATTEBEREDNINGEN

SOU 1977:86

223

Statens offentliga utredningar
1977:86
Budgetdepartementet

Beskattning av företag

Slutbetänkande av företagsskatteberedningen

Stockholm 1977

Omslag Carl Axel Virin
Jernström Offsettryck AB
ISBN 91-38-03751-3
ISSN 0375-250X

Gotab, Stockholm 1977

Till statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Genom beslut den 29 juni 1970 bemyndigade Kungl. Maj:t dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet G. E. Sträng, att tillkalla högst tio sakkunniga med uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen m. m. De sakkunniga har antagit benämningen företagsskatteberedningen. Genom beslut vid regeringssammanträde den 18 november 1976 bemyndigades chefen för budgetdepartementet, statsrådet Ingemar Mundebo, att tillkalla ytterligare en ledamot för utredningsuppdraget.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Beskattning av företag.

Reservationer har avgetts av dels ledamöterna Boström, Johansson och Åberg, dels ledamöterna Dahlström och Israelsson, dels ledamoten Helmers med instämmande av experten Crabo, dels ledamoten Magnusson.

Särskilda yttranden har lämnats av ledamöterna Dahlström, Helmers – med instämmande av experten Crabo – och Magnusson samt av experten Langborn.

Beredningens arbete är härmed slutfört.

Stockholm i november 1977

Alvar Andersson

Curt Boström *Sven Brodén* *Gösta Dahlström*

Dag Helmers *Sune Israelsson* *Tage Johansson*

Tage Magnusson *Johan A Olsson* *Eskil Tistad*

Carl Johan Åberg

/Niclas Virin

Innehåll

Förkortningar 12
Sammanfattning 13
Författningsförslag 21

1 *Direktiven m. m.* 141

2 *Företagsskattesystemets uppbyggnad* 153
2.1 Inledning 153
2.2 Det ekonomiska kretsloppet 153
2.3 Skatterna i det ekonomiska kretsloppet 155
2.4 Skatter och avgifter i vissa länder 162
2.5 Internationella överenskommelser 169
2.6 Skatteharmoniseringen inom Europeiska gemenskapen (EG) 173

3 *Omsättningsbeskattningen och produktionsfaktorsbeskattningen* . 177
3.1 Inledning 177
3.2 Omsättningsbeskattningen 178
3.3 Produktionsfaktorsbeskattningen 180
3.3.1 Allmänt 180
3.3.2 Arbetskraft 181
3.3.3 Kapital 184

4 *Nettovinstbeskattningen* 191
4.1 Inledning 191
4.1.1 Grundläggande bestämmelser 191
4.1.2 Olika verksamhetsformer 193
4.2 Värdering av omsättningstillgångar 199
4.2.1 Inledning 199
4.2.2 Nedskrivning av varulager 201
4.2.2.1 Inventeringsföreskrifter 201
4.2.2.2 Anskaffningsvärde 202
4.2.2.3 Inkuransavdrag 203
4.2.2.4 De allmänna nedskrivningsreglerna 204
4.2.3 Kontraherade varor 207
4.2.4 Fordringar m. m. 209
4.2.4.1 Allmänt 209

4.2.4.2 Nedskrivning av fordringar 210
4.2.5 Pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. m. 212
4.2.5.1 Allmänt 212
4.2.5.2 Verksamhetens art m. m. 213
4.2.5.3 Redovisningen av pågående arbeten 214
4.2.5.4 Civilrättsliga redovisningsprinciper 215
4.3 Maskiner och andra inventarier 218
4.3.1 Inledning 218
4.3.2 Inventariebegreppet 221
4.3.3 Avskrivningsunderlag 228
4.3.4 Avskrivningsbestämmelser 231
4.3.4.1 Inledning 231
4.3.4.2 Planenlig avskrivning 232
4.3.4.3 Räkenskapsenlig avskrivning 234
4.3.4.4 Restvärdeavskrivning 238
4.4 Förlustutjämning 238
4.4.1 Allmänna principer 238
4.4.2 Förlustutjämningsförordningen 239
4.5 Investeringsfonder m. m. 240
4.5.1 Investeringsfonder för konjunkturutjämning 240
4.5.1.1 Inledning 240
4.5.1.2 1955 års lagstiftningsarbete m. m. 242
4.5.1.3 Nuvarande regler 248
4.5.1.4 Fondernas ekonomiska betydelse 253
4.5.1.5 Fondernas användning i praktiken 255
4.5.2 Vissa andra stabiliseringspolitiska medel 257
4.6 Beskattning av utdelad vinst m. m. 261
4.6.1 Allmänna principer 261
4.6.2 Kedjebeskattningsreglerna 262
4.6.2.1 Inledning 262
4.6.2.2 Rörelsedrivande bolag 262
4.6.2.3 Förvaltningsföretag 270
4.6.2.4 Särskild spärregel mot skatteflyktstransaktioner 273
4.6.2.5 Avdrag för ränta på skuld för aktier . . . 274
4.6.3 Avdragsrätt för utdelning 276
4.6.4 Utskiftningsskatten 277
4.6.5 Ersättningsskatten 278
4.6.6 Kupongskatten 279
4.7 Beskattning av koncerner 279
4.7.1 Inledning 279
4.7.2 Vinstöverföring 283
4.7.2.1 Allmänna principer 283
4.7.2.2 Öppen vinstöverföring 284
4.7.2.3 Dold vinstöverföring 288
4.7.2.4 Förfarandet vid korrigering av vinstöverföring 291
4.7.3 Aktieägartillskott 293
4.7.4 Kommissionärsbolag 294
4.7.4.1 Allmänt 294

4.7.4.2 Skatterättsliga bestämmelser 296
4.7.5 Överföring av fonder 299
4.7.6 Internvinstreservering 300
4.7.7 Realisationsvinstbeskattning 301
4.7.8 Beskattning vid fusioner 302
4.8 Beskattning av byggnadsverksamhet 302
4.8.1 Byggnadsrörelsebegreppet 302
4.8.2 Kedjebeskattningsfrågor m. m. 306
4.8.2.1 Skattskyldighet för utdelning 306
4.8.2.2 Öppna koncernbidrag 308
4.8.3 Värdering av omsättningstillgångar 308
4.8.3.1 Allmänt 308
4.8.3.2 Civilrättsliga bestämmelser 309
4.8.3.3 Skatterättsliga bestämmelser 311
4.8.4 Avskattning av byggnadsrörelse 316
4.9 Tomtrörelse 318
4.10 Handel med värdepapper 319

5 *Regionalpolitiska frågor* 323
5.1 Direktiven 323
5.2 Målen för regionalpolitiken 323
5.3 Regionalpolitikens medel 324
5.3.1 Inledning 324
5.3.2 Egentliga regionalpolitiska styrmedel 324
5.3.3 Investeringsfondssystemet som medel i regionalpolitiken 328
5.3.4 Sammanställning av regionalpolitiska åtgärder . . . 329

6 *Utgångspunkter för beredningens överväganden* 331
6.1 Allmänt 331
6.2 Skatternas uppgifter 332
6.3 Val av skatteform 334
6.3.1 Inledning 334
6.3.2 Skatters övervältring (incidens) 334
6.3.3 Skattebasens storlek 335
6.3.4 Effektivitet och horisontell rättvisa 335
6.3.5 Övriga synpunkter 336
6.4 Samhällsekonomiska utgångspunkter 337

7 *Bruttoskatter* 339
7.1 Allmänt 339
7.1.1 Inledning 339
7.1.2 Generella bruttoskatter 340
7.1.3 Selektiva bruttoskatter 342
7.2 Skatter på förädlingsvärde 342
7.2.1 Inledning 342
7.2.2 Nuvarande mervärdeskatt 342
7.2.3 Mervärdeskatt av BNP-typ 344
7.2.4 Mervärdeskatt av inkomsttyp 348

7.3 Skatter på produktionsfaktorer 351
7.3.1 Inledning 351
7.3.2 Skatter och avgifter på lönekostnader 351
7.3.3 Råvaruskatt m. m. 355
7.3.4 Skatt på energi 358
7.3.5 Produktionsfaktorskatt på kapital 360
7.4 Speciella frågor beträffande uttag av mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter 361
7.4.1 Inledning 361
7.4.2 Utvidgning av beskattningsområdet för mervärdeskatten 361
7.4.3 Utvidgning av basen för arbetsgivaravgifter 363
7.4.4 Differentierad mervärdeskatt 364
7.4.5 Progressiv löneskatt 366
7.4.6 Differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften . 366
7.5 Sammanfattande synpunkter och ställningstaganden . . . 368

8 *Nettovinstbeskattningssystemet* 375
8.1 Inledning 375
8.1.1 Allmänt 375
8.1.2 Vissa effekter av nuvarande system 376
8.1.3 Utgångspunkter för övervägande om ändringar i systemet 385
8.1.4 Inflationens inverkan 387
8.1.5 Val av skattekreditbas 391
8.2 Utformningen av ett alternativt system 395
8.2.1 Inledning 395
8.2.2 Nedskrivning av varulager 396
8.2.3 Resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas 399
8.2.4 Avskrivning på maskiner och andra inventarier . . 400
8.2.5 Investeringsfonder 403
8.2.6 Analyser av olika reserveringsalternativ 405
8.3 Frågor rörande skattesatsen 426
8.3.1 Inledning 426
8.3.2 Samordning av skattesatsen för aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra företagsformer 427
8.3.3 Fast skattesats för aktiebolag m. m. 429
8.3.4 Kommunalskatteavdraget 432
8.3.5 Progressiv bolagsskatt 434
8.3.6 Regional differentiering av bolagsskatten 435
8.3.7 Sammanfattande ställningstaganden beträffande skattesatser m. m. 435
8.4 Dubbelbeskattningen 437
8.5 Resultatutjämning för egenföretagare m. m. 445
8.5.1 Inledning 445
8.5.2 Ackumulerad inkomst 446
8.5.3 Inkomstfördelningskonto för egenföretagare 447
8.5.4 Allmän investeringsreserv 449
8.5.5 Kostnader för utvecklings- och försöksverksamhet m. m. 453

9 *Vissa stabiliseringspolitiska frågor* 457
9.1 Inledning 457
9.2 Olika styrmedel 459
9.2.1 Investeringsavdrag m. m. 459
9.2.2 Förskjutningar av avskrivningar 460
9.2.3 Variationer i skatteuttag 462
9.2.4 Variationer i uppbörden av mervärdeskatt 463
9.2.5 Investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen . 466
9.2.6 Rörliga bruttoskatter 467
9.2.7 Sammanfattning 469

10 *Beskattningen som regionalpolitiskt medel* 471
10.1 Inledning 471
10.2 Regional differentiering av arbetsgivaravgifter 472
10.2.1 Allmänt 472
10.2.2 Effekter på de enskilda företagen – en principdiskussion 473
10.2.3 Regionala effekter – försök till bedömning av faktiska effekter 474
10.3 Andra tänkbara åtgärder på företagsbeskattningens område 478
10.4 Sammanfattande bedömning 480

11 *Särskilda frågor angående nettovinstbeskattningen* 483
11.1 Inledning 483
11.2 Vissa frågor rörande den skattemässiga behandlingen av varulager 484
11.2.1 KL:s värderingsregler och nya bokföringslagens bestämmelser 484
11.2.2 Begreppet inneliggande varulager m. m. 485
11.2.3 Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar 488
11.2.4 Bokslutslager 489
11.2.5 Märkt virke och avverkningsrätter 490
11.2.6 Supplementärregel I 491
11.2.7 Värdering av lager av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet 492
11.3 Inventariebegreppet 493
11.3.1 Inledning 493
11.3.2 Konstföremål m. m. 494
11.3.3 Tillgångar i fåmansföretag 495
11.4 Avskrivning på maskiner och andra inventarier 496
11.4.1 Avskrivningsmetoder 496
11.4.2 Exempel på tillämpning av de föreslagna reglerna . 502
11.5 Byggnader 506
11.5.1 Avskrivning på byggnader som används i ägarens rörelse 506
11.5.2 Avskrivning vid uthyrning av fastighet för rörelseändamål 508
11.5.3 Kostnader för mindre skador på byggnad 509
11.5.4 Projekteringskostnader för byggnad som inte uppförts 510

11.5.5 Beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad efter brand eller annan skada då försäkringsersättning utgått 512
11.5.6 Avyttring av fasta rörelseinventarier i fastighet . . 514
11.6 Översyn av investeringsfondssystemet 514
11.7 Pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. fl. . . 522
11.7.1 Inledning 522
11.7.2 Resultatberäkning 522
11.7.3 Värdering av pågående arbeten 524
11.8 Byggnadsföretag m. m. 526
11.8.1 Byggnadsrörelsebegreppet 526
11.8.2 Resultatutjämning och konsolidering 530
11.8.2.1 Nuvarande regler 530
11.8.2.2 Branschstatistik 531
11.8.2.3 Anpassning av reserveringsregler för byggnadsföretag till beredningens förslag om generella regler för konsolidering och reservering . . 533
11.8.2.4 Reservering vid intressegemenskap 535
11.8.2.5 Resultatberäkning 535
11.8.2.6 Nedskrivning av fastighet som ägs av fastighetsförvaltande handelsbolag (kommanditbolag) 538
11.8.2.7 Formella krav för nedskrivningsrätt 538
11.8.2.8 Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastighet 538
11.8.3 Särskilda frågor beträffande lagerfastigheter 540
11.8.3.1 Inledning 540
11.8.3.2 Eget hem 541
11.8.3.3 Arvskifte 542
11.9 Tomtrörelse 544
11.9.1 Inledning 544
11.9.2 Nedskrivning av tomtlager 544
11.9.3 Exploateringskostnader 545
11.9.4 Återföring av nedskrivning av tomtlager 546
11.9.5 Beskattningsfrågor i samband med arvskifte m. m. . 546
11.10 Beräkning av substansminskningsavdrag för naturfyndigheter 547
11.11 Handel med värdepapper 549
11.11.1 Nedskrivning av värdepapper 549
11.11.2 Beskattning av ärvda aktier 551
11.12 Ändrat bokslut vid taxeringen 552
11.13 Vissa frågor angående rätt beskattningsår 557
11.14 Aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning m. m. . . . 562
11.15 Koncernbeskattning 570
11.15.1 Inledning 570
11.15.2 Koncernbidrag m. m. 571
11.15.3 Kommissionärsföretag 573
11.15.4 Internvinstkontoavsättning 575
11.15.5 Realisationsvinstbeskattningsfrågor 578
11.16 Representationskostnader 581
11.16.1 Nuvarande regler 581

11.16.2 Frågans behandling i riksdagen 585
11.16.3 Undersökning av representationskostnaderna . . . 587
11.16.4 Utländsk rätt 589
11.16.5 Övervägande och förslag 592

12 *Kommentarer till författningsförslagen* 599
12.1 Lag om allmänna investeringsfonder 599
12.2 Lag om upphovsmannakonto 602
12.3 Lag om allmän investeringsreserv 603
12.4 Ändringar i kommunalskattelagen (1928:370) 606
12.5 Ändringar i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt . . . 623
12.6 Ändringar i taxeringslagen (1956:623) 628
12.7 Ändringar i lagen (1962:381) om allmän försäkring m. fl. författningar 628
12.8 Övergångsbestämmelser 629
12.8.1 Inledning 629
12.8.2 Kommunalskattelagen 629
12.8.3 Lagen om statlig inkomstskatt 631
12.8.4 Övrig lagstiftning 631

Reservationer och särskilda yttranden 633

Förkortningar

AL	Aktiebolagslag (1975:1385)
AU	Arbetsmarknadsutskottets betänkande
B	Budgetdepartementet
BeU	Bevillningsutskottets betänkande
BFL	Bokföringslag (1976:125)
Ds	Departementsserie
Fi	Finansdepartementet
InU	Inrikesutskottet
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
MVL	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RN I	Meddelanden från riksskattenämnden, serie 1
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
rskr	Riksdagens skrivelse
RSV Dt	Riksskatteverkets meddelanden, serie direkt skatt – taxering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lagen (1947:557) om statlig förmögenhetsskatt
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
Ti	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslag (1956:623)

Sammanfattning

I begreppet företagsbeskattning inryms ett flertal skilda skatteformer. Sålunda kan såväl olika bruttoskatter som skatter på företagens nettovinster betecknas som företagsskatter. En huvuduppgift för beredningen har varit att diskutera effekterna av och de inbördes sambanden mellan dessa olika skatteformer.

Betänkandet är disponerat på följande sätt. I *kapitlen 1–4* redogörs för beredningens direktiv m. m. och för de olika delarna i det nuvarande företagsbeskattningssystemet. *Kapitel 5* innehåller en översiktlig framställning av regionalpolitikens mål och medel. Dessa inledande kapitel ligger till grund för de i *kapitel 6* redovisade utgångspunkterna för beredningens överväganden.

I *kapitel 7* behandlas bruttoskatter. En bruttoskatt utgår oberoende av företagets resultat och beräknas t. ex. på företagets totala intäkter eller kostnader. Skatten kan vara antingen generell eller selektiv. Med generella bruttoskatter menas i princip skatter som träffar samtliga produktionsfaktorer inom en stor del av samhällsekonomin (skatter med bred bas). Ett exempel på en sådan skatt är mervärdeskatten som grundar sig på företagens nettoförädlingsvärden. Som exempel på selektiva bruttoskatter kan nämnas arbetsgivaravgifter och energiskatter, dvs. skatter som utgår i förhållande till kostnaden för viss produktionsfaktor. En annan använd beteckning på selektiva bruttoskatter är produktionsfaktorskatter.

I *avsnitt 7.2* diskuterar beredningen olika modeller för utformning av skatter på förädlingsvärde. Som utgångspunkt tas nuvarande mervärdeskatt vilken kan karakteriseras som en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). K-momsen beräknas i princip på skillnaden mellan företagets försäljningsintäkter och företagets kostnader för inköp av varor och maskiner. I avdraget för maskiner får inräknas kostnaden för såväl ersättningsanskaffningar som nyinvesteringar. Skatten kommer härigenom inte att belasta det enskilda företagets hela förädlingsvärde utan endast detta värde minskat med värdet av nettoinvesteringarna. Detta förhållande anses allmänt innebära att skatten har regressiva inkomstfördelningseffekter och att den är behäftad med nackdelar från stabiliseringspolitisk synpunkt. Mot bl. a. denna bakgrund har beredningen ansett det erforderligt att överväga om inte basen för mervärdeskatten kan utvidgas med avseende på investeringarna. En sådan lösning skulle också tillgodose det ofta framförda kravet på en breddning av basen för nuvarande mervärdeskatt.

En mervärdeskatt med ökad belastning på investeringar kan enligt be-

redningen konstrueras antingen så att bruttoinvesteringarna (BNP-moms) eller endast nettoinvesteringarna (I-moms) inkluderas i basen. Beredningen har undersökt hur sådana system kan utformas och vilka de sannolika effekterna skulle bli. I det sammanhanget har beredningen också sökt bilda sig en uppfattning om vad ett slopande av den nuvarande beskattningen vid import och skatteavlyftningen vid export skulle ge för resultat. Beredningens analyser tyder på att mervärdeskattens regressiva effekt skulle elimineras om något av de undersökta alternativen valdes. Denna slutsats gäller framför allt i ett kortsiktigt perspektiv. De långsiktiga effekterna är enligt beredningen svårare att bedöma. Beredningen kommer dock till den slutsatsen att även BNP-momsen och I-momsen på längre sikt ger regressiva fördelningseffekter men att detta torde ske genom en mycket trögrörlig och tidskrävande process. Beredningen framhåller vidare att en mervärdeskatt som baseras på brutto- eller nettoinvesteringarna – och således får karaktären av en permanent investeringsskatt – skulle ge mindre önskvärda effekter på resursfördelningen i ekonomin och verka återhållande på investeringsbenägenheten. Ett slopande av beskattningen vid import och rätten till avlyft vid export skulle enligt beredningen medföra stora konkurrenssnedvridningar och strukturella förskjutningar inom företagssektorn.

Beredningens samlade bedömning är att varken en BNP-moms eller en I-moms bör införas.

Bland selektiva bruttoskatter – eller med en annan beteckning produktionsfaktorskatter – har i *avsnitt 7.3* arbetsgivaravgifter, råvaruskatter, energiskatter och investeringsskatter undersökts närmare. Beredningen har därvid funnit att arbetsgivaravgifter och K-moms företer betydande likheter på lång sikt. Båda skatterna riktas mot företagen men övervältras på konsumenter och löntagare. Medan K-momsen utgår proportionellt på konsumtionen kan arbetsgivaravgifter ses som en proportionell skatt på arbetsinkomst. Båda skatterna ger därför på lång sikt regressiva fördelningseffekter. Skatterna har ungefär samma inverkan på benägenheten att arbeta och att spara.

På kort sikt torde däremot enligt beredningen övervältringseffekterna av mervärdeskatter och arbetsgivaravgifter inte vara likartade. Genom sin konstruktion övervältras mervärdeskatten snabbt framåt på priserna och får därför sannolikt mycket begränsad inverkan på företagens produktionsstruktur, konkurrensförhållanden, lokalisering o. d. (s. k. allokeringseffekter). Beträffande arbetsgivaravgifterna är övervältringsprocessen mer omdiskuterad. Beredningen gör här den bedömningen att höjda arbetsgivaravgifter ger vissa allokeringseffekter. Speciellt torde detta vara fallet när betydande avgiftshöjningar genomförs med korta mellanrum på det sätt som skett i Sverige under senare år. Beredningens slutsats blir att fortsatta höjningar av arbetsgivaravgifter i denna takt inte bör förekomma. I princip bör arbetsgivaravgifterna reserveras för finansiering av kostnader för de mot avgifterna svarande förmånerna. Beredningen anför också att hänsynen till kommunernas finanser motiverar en stor försiktighet i utnyttjandet av arbetsgivaravgifter som en mer allmän finansieringskälla för den offentliga sektorn.

Vad beträffar råvaruskatter konstaterar beredningen att sådana är behäftade med en rad nackdelar som motverkar eventuella fördelar i form av t. ex. bättre hushållning med knappa råvarutillgångar. En allmän råvaruskatt

skulle medföra att antalet skattskyldiga blir stort. Undantas vissa råvaror uppstår följdverkningar på prisbildningen för färdigvaror beroende på om dessa tillverkats med skattebelagda råvaror eller inte. Konkurrensförhållandena mellan olika företag påverkas och risken för skatteundandraganden blir stor. En råvaruskatt kräver att importerade råvaror beskattas. Därmed kan skatten också ge handelspolitiska komplikationer. Beredningen avvisar därför tanken på en allmän råvaruskatt. När det gäller energiskatter anser sig beredningen inte kunna lägga fram något konkret förslag, på grund av att energikommissionen f. n. utreder frågan om det totala energiskatteuttaget. Beredningen begränsar sig därför på denna punkt till att göra en principiell analys av energiskatters effekt på näringslivet.

I *avsnitt 7.4* har beredningen tagit ställning till flera tekniska frågor rörande mervärdeskattens och arbetsgivaravgifternas konstruktion. Vad först gäller mervärdeskatten har dessa överväganden lett fram till slutsatsen att det inte är möjligt att utvidga beskattningsområdet, dvs. att införa skatteplikt för varor och tjänster som f. n. är skattefria. I vart fall gäller detta utvidgningar som skulle få någon påtaglig statsfinansiell betydelse. Frågan om en differentierad mervärdeskatt har övervägts på grundval av material som tagits fram av 1972 års skatteutredning. Beredningen avvisar en sådan reform med hänsyn bl. a. till att det från teknisk synpunkt är olämpligt att belasta mervärdeskattesystemet med ingrepp av detta slag. Samma syften kan enligt beredningens mening nås med prissubventioner eller punktskatter.

Beredningen lägger inte fram något förslag om s. k. generaliserade arbetsgivaravgifter, dvs. avgifter som skall utgå på annan inkomst än inkomst av förvärvsarbete. Beredningen föreslår dock en utvidgning av underlaget för de traditionella arbetsgivaravgifterna i så måtto att värdet av bilförmån – i likhet med vad som f. n. gäller beträffande förmån av kost och logi – skall räknas in i avgiftsunderlaget.

Nettovinstbeskattningssystemets principiella utformning behandlas i *kapitel 8*. Inledningsvis *(avsnitt 8.1)* analyseras effekterna av systemet i dess nuvarande utformning. Beredningen konstaterar att det nuvarande systemet – vilket ger utrymme för bildande av betydande skattekrediter genom av- och nedskrivning av maskiner resp. lager – synes ha haft en inte oväsentlig betydelse för de svenska företagens tillväxt, effektivitet och internationella konkurrenskraft. Den starka kopplingen mellan skattekrediter och innehav av lager har dock gjort att fördelarna av systemet inte alls eller endast i ringa utsträckning kunnat utnyttjas av företag i vissa branscher.

Beredningen uttalar också att det finns starka skäl att anta att den vidsträckta rätten till skattefria reserveringar skapar motståndskraft hos företagen mot olika konjunkturbetingade störningar. Den ensidiga inriktningen på lagernedskrivning antas dock i vissa lägen kunna ge olämpliga stabiliseringspolitiska effekter via variationer i företagens likviditet.

Nettovinstbeskattningens fördelningspolitiska betydelse ligger i att skatten i första hand träffar kapitalägarna och därför verkar progressivt. Denna progressiva inriktning förstärks genom att bolagsvinsterna dubbelbeskattas. Möjligheterna att bilda obeskattade reserver anses dock – i förening med den relativt sett förmånliga kapitalvinstbeskattningen – ha underlättat uppbyggnaden av privatförmögenheter.

En betydelsefull funktion hos nettovinstbeskattningssystemet är att det

kan utgöra en bas för olika stabiliseringspolitiska och regionalpolitiska styrmedel. Av särskild betydelse i dessa sammanhang är investeringsfonderna. Även om investeringsfondssystemet undergått en successiv förbättring är det emellertid enligt beredningen behäftat med vissa svagheter, framför allt när det gäller att stimulera företagen till investeringar i maskiner under lågkonjunkturer.

I *avsnitt 8.2* anför beredningen att bl. a. likformighetsskäl och fördelningspolitiska skäl talar för att ett nettovinstbeskattningssystem behålls. Ett framtida system bör enligt beredningen grundas på bl. a. följande principer. Skattemässig resultatutjämning skall vara möjlig för alla företag. Dubbelbeskattningen av företagens vinster bör behållas men möjligheten att anskaffa nytt riskvilligt kapital bör underlättas. Statsmakterna bör ges möjlighet till visst inflytande över företagens investeringsverksamhet och sysselsättning. Den totala skattebelastningen i bolagssektorn bör behållas på ungefär den nivå som följer av nuvarande regler. Reglerna bör utformas så att skattereglerna inte på ett omotiverat sätt avgör valet av företagsform.

Beredningen diskuterar olika möjligheter att inom nettovinstbeskattningens ram lindra beskattningen av inflationsvinster men konstaterar att några praktiska metoder att bemästra detta problem f. n. knappast finns.

I syfte bl. a. att komma från att företagen praktiskt taget enbart genom lagernedskrivning kan bygga upp obeskattade reserver föreslår beredningen att företagen får sätta av ett belopp motsvarande 20 % av lönekostnaderna till en fri resultatutjämningsfond. Samtidigt inskränks rätten till nedskrivning på lager från nuvarande 60 % till 45 %. En sådan omläggning har enligt beredningen följande fördelar.

- ☐ Företag som inte har lager ges möjligheter till resultatutjämning.
- ☐ Arbetskraftsintensiva företag kommer i ett relativt sett bättre läge än nu.
- ☐ Möjligheten förbättras att tillgodose de i olika sammanhang framställda kraven om avdragsgilla avsättningar för att möta de förpliktelser som trygghetslagarna på arbetsmarknaden ålägger företagen.
- ☐ Man får ett stabilare underlag för reservbildningen.
- ☐ Risken för skatteflyktsåtgärder är mindre med lönekostnaderna som bas än med lager. Lönekostnaderna är definitiva och kan inte föras mellan olika företag. Genom att knyta reserveringen till en kostnad kan det aldrig bli lönsamt att öka underlaget för att komma i åtnjutande av skattekrediter.
- ☐ Metoden är enkel. En detaljerad lönekostnadsredovisning måste alla företag ändå ha.

Möjligheten att bilda skattekrediter genom avskrivning på maskiner och andra inventarier behålls i oförändrad omfattning. Genom att öka den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond från nuvarande 40 % till 50 % förbättras dock möjligheten till snabb avskrivning på anläggningstillgångar. Detta medför också viss kompensation till de företag som får sina skattekreditmöjligheter reducerade genom övergången från lagernedskrivning till lönekostnadsreservering. Vidare föreslås att det investeringsavdrag som kan utgå när investeringsfond tas i anspråk för maskininvesteringar höjs från nuvarande 10 % till 20 %. Höjningen gör att man med

investeringsfondsinstitutet i högre grad än f. n. kan stimulera maskininvesteringar under lågkonjunkturer.

Beredningen föreslår att de anställda skall få rätt att lämna synpunkter i ärenden om utnyttjande av medel som avsatts till investeringsfond. Till ansökan om utnyttjande av investeringsfond skall företaget därför foga yttrande från arbetstagarorganisationerna hos företaget.

I *avsnitt 8.3* föreslås flera förändringar vad gäller skattesatsen för juridiska personer. För det första föreslås att aktiebolag och ekonomiska föreningar samt andra juridiska personer, som f. n. erlägger statlig inkomstskatt med 40 % eller 32 %, inte längre skall taxeras kommunalt. Dessa bolag och föreningar m. fl. skall taxeras endast till statlig inkomstskatt. Skattesatsen – som blir densamma för alla – skall enligt förslaget vara 55 %. Beredningens förslag innebär bl. a. att den geografiska differentieringen av bolagsskatten mellan olika kommuner avskaffas. Genom den föreslagna lösningen bortfaller vidare frågan om det nuvarande kommunalskatteavdraget skall vara kvar eller inte.

Beredningen avvisar tanken på såväl progressiv bolagsbeskattning som en regionalpolitiskt betingad differentiering av bolagsbeskattningen.

När det gäller dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster erinrar beredningen i *avsnitt 8.4* bl. a. om de negativa effekter denna har på företagens kapitalanskaffningsmöjligheter. För att inte försvåra anskaffningen av riskvilligt kapital diskuteras möjligheterna att avskaffa eller reformera dubbelbeskattningen. Av fördelningspolitiska skäl anser beredningen dock att det inte kan komma i fråga att helt ta bort dubbelbeskattningen. Delvis av fördelningspolitiska skäl avvisas också tanken på en övergång till det bl. a. inom flertalet EG-länder tillämpade avräkningssystemet. Beredningen föreslår i stället att den redan i dag tillämpade metoden att medge ett begränsat avdrag för lämnad utdelning på nyemitterat kapital används. För att höja effekten av avdraget föreslås att nuvarande avdragsrätt på 5 % höjs till 6 % samt att avdrag får åtnjutas under 15 år i stället för som nu under 10 år.

I *avsnitt 8.5* tar beredningen upp vissa frågor som rör egenföretagarnas beskattning. I syfte att likställa egenföretagare med aktiebolag föreslås att egenföretagare skall ha rätt till avdrag för avsättning till en allmän investeringsreserv. Systemet har konstruerats med investeringsfondssystemet som förebild. Avsättning föreslås få ske med högst 50 % av egenföretagarens inkomst av förvärvskällan. Till skillnad mot fondsystemet föreslås dock att ett belopp motsvarande hela avsättningen skall betalas in på bankräkning. Medlen får användas huvudsakligen för investeringar men även för underhåll av byggnader och anläggningar liksom för reparation av fartyg. Något ansökningsförfarande föreslås inte utan medlen får fritt utnyttjas för de i lagen angivna ändamålen. Reserverna måste tas i anspråk inom fem år. Har så inte skett återförs reserven till beskattning jämte ett tillägg av 30 %.

För kulturarbetare föreslås särskilda regler om uppskov med beskattningen. Systemet, som är utformat på ungefär samma sätt som skogskontosystemet, gäller endast rörelseinkomster som en kulturarbetare får i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Uppskov med beskattningen medges enligt förslaget endast om upphovsmannainkomsten utgör den övervägande delen av kul-

turarbetarens samtliga inkomster och dessutom med minst 50 % överstiger motsvarande inkomst under närmast föregående år. Även andra begränsningar finns. För att uppskov skall erhållas krävs att 100 % av uppskovsbeloppet inbetalas till bank. Beskattning sker när medlen tas ut, dock senast fem år efter insättningen.

I avsnittet om egenföretagarnas beskattning föreslås också en vidgad avdragsrätt för utvecklings- och försöksverksamhet. Regeln som blir tillämplig framför allt i uppfinnarverksamhet går ut på att vissa kostnader, som nedlagts innan rörelsen har påbörjats, i viss omfattning får dras av i efterhand.

I *kapitel 9* diskuterar beredningen vilka metoder inom företagsbeskattningens ram som kan vara lämpliga att använda som stabiliseringspolitiska styrmedel. Här pekar beredningen bl. a. på möjligheten att utnyttja investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen.

I *kapitel 10* behandlar beredningen frågan om hur företagsbeskattningen kan användas som ett regionalpolitiskt styrmedel. Tänkbara metoder är – förutom användningen av investeringsfondssystemet – att regionalt differentiera uttaget av arbetsgivaravgifter eller nettovinstskatter. Beredningen konstaterar att en sänkning av arbetsgivaravgifterna kan öka sysselsättningen om åtgärden inte motverkas av höjningar av andra arbetskraftskostnader. Beredningen anför att risken för detta torde minska ju mer centraliserade löneförhandlingarna är och ju mer som satsas på åtgärder som främjar arbetskraftens rörlighet. Det betonas att de förda resonemangen är rent principiella. Beredningen anser nämligen att det inte kan komma i fråga att i regionalpolitiskt syfte differentiera de egentliga socialförsäkringsavgifterna.

Tanken på en regional differentiering av nettovinstbeskattningen avvisas.

Vad gäller frågan om stödformerna skall vara generella eller selektiva uttalar beredningen att en klar fördel med generella stödformer är att de är lätta att administrativt hantera. Myndigheterna ställs inte inför svårigheten att avgöra vilka företag inom visst område som bör omfattas av stödåtgärderna. Inte heller påverkas konkurrensförhållandena inom det gynnade området. En nackdel med generella stödformer är dock att de kan vara kostsamma eftersom stödet utgår till samtliga företag oavsett om de har behov av stöd eller inte.

Stöd som är förenade med villkor om ökad sysselsättning ger enligt beredningens bedömning större effekter än allmänna subventioner av kostnader för kapital och arbetskraft. En slutsats som kan dras av detta är att den hittillsvarande användningen av investeringsfondssystemet i regionalpolitiskt syfte är att föredra framför exempelvis en regional differentiering av nettovinstbeskattningen.

I *kapitel 11* föreslår beredningen en rad förändringar på olika områden inom nettovinstbeskattningens ram. Beredningen behandlar frågan om vem som får utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning *(avsnitt 11.2)*. I avsnittet föreslås också vissa regler för att förhindra skatteflykt genom anskaffande av s. k. bokslutslager. Beträffande maskiner och andra inventarier läggs förslag fram om förenklade regler för avskrivning. Dessutom berörs bl. a. frågan om hur konstföremål skall behandlas i skattehänseende *(avsnitt 11.3 och 11.4)*.

I ett särskilt avsnitt *(avsnitt 11.5)* föreslås vissa bestämmelser beträffande byggnader. Förslagen avser dels avskrivningsreglerna, dels skattefrågor i

samband med skador och försäkringsersättningar.

Förutom de tidigare nämnda principiella ändringarna i investeringsfondssystemets uppbyggnad lämnas förslag till en rad tekniska förenklingar i lagstiftningen *(avsnitt 11.6)*. I samband med detta föreslås att de nuvarande konjunkturinvesteringsfonderna ersätts av allmänna investeringsfonder.

Beredningen föreslår betydelsefulla ingrepp vad gäller byggnadsföretagens beskattningsförhållanden. Fastare regler föreslås för värdering av fastigheter och pågående arbeten samt för när vinstberäkning skall ske. Vidare föreslås viss lindring vad gäller beskattningen vid avyttring av byggmästares egen bostadsfastighet. Beredningen tar också upp frågor som gäller konsultföretagen och företag som bedriver tomtrörelse och handel med fastigheter *(avsnitt 11.7–11.9)*. Nya regler för beräkning av avdrag för substansminskning vid exploatering av naturfyndighet föreslås i ett särskilt avsnitt *(avsnitt 11.10)*.

Beredningen har utarbetat förslag till regler som gör det möjligt att vid taxeringen i större utsträckning än f. n. ta hänsyn till ändrade bokslut *(avsnitt 11.12)*. I ett därpå följande avsnitt föreslås en omläggning av rättelseförfarandet såvitt gäller felaktiga periodiseringar av tillgångar och skulder *(avsnitt 11.13)*.

Vissa förändringar föreslås i gällande regler för aktiebolags och ekonomiska föreningars beskattning av mottagna utdelningar (s. k. kedjebeskattning) samt i reglerna för beskattning av koncernföretag *(avsnitt 11.14 och 11.15)*.

Kapitlet avslutas med förslag om nya bestämmelser för avdrag för representationskostnader *(avsnitt 11.16)*. Avdrag för måltider föreslås begränsas till 50 kr (exklusive mervärdeskatt) per person.

Kapitel 12 innehåller kommentarer till de olika lagförslagen och ikraftträdandebestämmelserna. Huvudprincipen är att de nya reglerna skall börja tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering.

I fristående bilagor till betänkandet (SOU 1977:87) redovisas studier utförda av tre till beredningen knutna ekonomiska experter (bilagorna 1–3). Därutöver redovisas statistiska uppgifter beträffande skatteuttagets struktur och utveckling m. m. (bilaga 4).

Författningsförslag

1 Förslag till
Lag om allmänna investeringsfonder

Härigenom föreskrives följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank åtnjuta avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna lag för belopp, som avsatts till allmän investeringsfond.

Har ett företag under beskattningsåret haft inkomst av såväl jordbruksfastighet som rörelse eller har företaget bedrivit flera jordbruk eller flera rörelser, skall avdraget enligt första stycket göras i den förvärvskälla vars beräknade inkomst före avdraget är högst.

(Se vidare anvisningarna.)

2 § Avdrag för avsättning till investeringsfond får för visst beskattningsår inte åtnjutas med belopp överstigande halva årsvinsten.

Har till lagerinvesteringskonto enligt 11 § överfört belopp återförts till beskattning, får, utan hinder av vad i första stycket föreskrivs, för samma beskattningsår avdrag åtnjutas för avsättning till investeringsfond i den mån avsättningen inte överstiger det återförda beloppet i förekommande fall ökat med andel, som avses i sista punkten av nämnda paragraf. Överstiger avsättningen det återförda beloppet jämte tillägg, får för den överskjutande delen avdrag åtnjutas med högst hälften av årsvinsten.

Avdrag enligt denna lag får åtnjutas endast om ett belopp motsvarande hälften av den gjorda avsättningen inbetalats på ett särskilt räntelöst konto (konto för investering) i riksbanken.

(Se vidare anvisningarna.)

3 § Inbetalning av medel på konto för investering skall göras under det beskattningsår, för vilket avsättning till investeringsfond skett, eller ock därefter men inte senare än den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 34 § taxeringslagen (1956:623) har att avlämna allmän självdeklaration för nämnda beskattningsår.

Inbetalning som skett senare än vad som föreskrivs i första stycket men

före den 1 juli under det taxeringsår varom fråga är skall, om företaget begär det, medföra samma rätt som inbetalning enligt nämnda stycke. I nu avsedda fall är företaget dock skyldigt att till statsverket erlägga en särskild avgift med fyra procent av det för sent inbetalade beloppet eller – om inbetalning gjorts inom en vecka efter utgången av den i första stycket angivna tidsperioden – med en procent av det för sent inbetalade beloppet.

Har avgift enligt föregående stycke inte erlagts, förelägger länsstyrelsen så snart det kan ske företaget att inom den tid länsstyrelsen bestämmer inbetala det belopp som fattas. Efterkommer företaget inte länsstyrelsens beslut, skall länsstyrelsen besluta om indrivning av avgiften enligt de bestämmelser som gäller vid indrivning av skatt enligt uppbördslagen (1953:272). Restavgift enligt 58 § 1 mom. nämnda lag utgår på beloppet, varvid 58 § 2 mom. lagen äger motsvarande tillämpning.

I andra och tredje styckena angivna avgifter är inte avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

4 § Medel, som inbetalats till konto för investering, får inte utbetalas i andra fall än som nedan i denna paragraf samt i 13, 14 och 18 §§ stadgas.

Sedan fem år förflutit från ingången av det kalenderår varunder inbetalningen gjorts, äger företaget att efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst trettio procent av det ursprungligen inbetalade beloppet eller, i förekommande fall, av vad därav återstår efter återbetalning enligt 14 §. Det belopp som sålunda ifrågakommer till uttag efter uppsägning skall minskas med vad som har återbetalats enligt 13 och 18 §§ eller överförts till annat företags konto för investering enligt 16 § 2 mom.

Vad i andra stycket föreskrivs om rätt att uttaga högst trettio procent av inbetalat belopp, äger inte tillämpning i fråga om belopp som enligt 16 § 2 mom. övertagits från annat företag.

När medel utbetalas enligt 13 och 18 §§ eller övertagas från annat företag enligt 16 § 2 mom., skall tidigare inbetalade medel tagas i anspråk före senare insättningar.

5 § Inbetalning av medel på konto för investering skall ske till riksbankskontor. Inbetalning skall anses ha skett den dag medlen kommit riksbanken tillhanda.

I bevis, som riksbanken lämnar om insättning på konto för investering eller om överföring från annat företags konto enligt 16 § 2 mom., skall angivas att, därest avtal om överlåtelse eller pantsättning av de insatta eller överförda medlen träffas, detta skall anmälas till banken.

6 § Till investeringsfond enligt denna lag gjorda avsättningar skall stå under tillsyn av arbetsmarknadsstyrelsen.

7 § Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger besluta att investeringsfond under den tid och under de villkor i övrigt, som läget på arbetsmarknaden eller andra förhållanden påkallar, skall eller får tagas i anspråk för sitt ändamål.

Beslut, som avses i första stycket, får avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag.

Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen får, om skäl är därtill, medgiva att belopp som framdeles avsätts till investeringsfond får tagas i anspråk för sitt ändamål.

Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger medge att företag, som med stöd av beslut enligt första eller tredje stycket under visst beskattningsår tager investeringsfond i anspråk, får åtnjuta ett extra avdrag vid inkomstberäkningen av den förvärvskälla varom fråga är (investeringsavdrag). Investeringsavdrag utgår med tio procent om fonden tages i anspråk för ändamål som avses i 9 § första stycket a), c)–e), eller f) och tjugo procent om fonden tages i anspråk för ändamål som avses i 9 § första stycket b).

Företag, som ansöker om att taga i anspråk investeringsfond för viss investering, skall till sin ansökan foga yttrande från de lokala arbetstagarorganisationerna hos företaget eller – i förekommande fall – de lokala arbetstagarorganisationerna vid den filial hos företaget som berörs av investeringen. Saknas lokal arbetstagarorganisation hos företaget skall ansökan vara åtföljd av yttrande från flertalet arbetstagare hos företaget.

(Se vidare anvisningarna.)

8 § Företag, som jämlikt 4 § andra stycket uttagit medel från konto för investering, skall det beskattningsår, varunder sådant uttag gjorts, taga i anspråk så stor del av investeringsfonden för ändamål, som anges i 9 §, att hälften därav motsvarar det från kontot uttagna beloppet.

9 § Investeringsfond får tagas i anspråk för följande ändamål:

a) kostnader under beskattningsåret för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång, eller för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad, så ock för bidrag till ny- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning här i riket för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag;

b) avskrivning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret och som, såvitt gäller andra tillgångar än transportmedel i internationell trafik, är avsedda att nyttjas i här i riket bedriven verksamhet, ävensom för kostnader under beskattningsåret för ombyggnad och reparation av fartyg eller luftfartyg;

c) kostnader under beskattningsåret för anskaffande eller underhåll av markanläggningar, såsom kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande av markområde för sjöreglering och kraftverksbygge ävensom arbeten avsedda att främja skogsbruk såsom skogsodling och skogsdikning;

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

e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos företaget;

f) kostnader för att främja avsättningen utomlands av varor som företaget tillverkar här i riket.

Företag får taga investeringsfond i anspråk för ändamål, som anges i 9 § första stycket e) och f), endast efter beslut av regeringen. Beslut enligt e) får avse endast företag som bedriver industriell tillverkning. Beslut enligt f) får inte avse annat företag än sådant som direkt eller genom dotterföretag driver rörelse i utlandet.

Därest investeringsfond enligt beslut enligt 7 § får tagas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad eller för underhållsarbeten på byggnad eller för avskrivning av sådana tillgångar varpå bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller punkt 3 av anvisningarna till 29 § samma lag är tillämpliga, får företaget, under förutsättning att avdrag för kostnaderna under de tidigare åren inte redan skett, under det sista året taga fonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna i fråga eller för täckande av underhållskostnaden med högst ett belopp motsvarande de uppkomna kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning om investeringsfond får tagas i anspråk för ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller för ändamål som anges i första stycket c).

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

Med byggnad avses i denna lag tillgång för vilken värdeminskningsavdrag beräknas enligt punkt 3 av anvisningarna till 22 §, punkt 3 av anvisningarna till 25 § eller punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Med inventarier avses tillgångar för vilka värdeminskningsavdrag beräknas enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § eller punkt 3 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Med markanläggning avses tillgång för vilken värdeminskningsavdrag beräknas enligt punkt 4 av anvisningarna till 22 § eller punkt 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

10 § Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen får, om särskilda skäl föreligger, meddela tillstånd för företag att taga investeringsfond i anspråk i annat inkomstslag än jordbruksfastighet eller rörelse.

11 § Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen får medgiva att investeringsfond tages i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. Till sådant konto överfört belopp skall återföras till beskattning senast vid taxeringen för det tredje beskattningsåret efter det, under vilket överföringen verkställts. Regeringen äger, om särskilda skäl föranleda det, medgiva att återföringen får ske först vid en senare tidpunkt. I sådant fall skall vid återföringen till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande viss, av regeringen bestämd andel av det återförda beloppet.

Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger medge att företag, som med stöd av beslut enligt första stycket överför medel till lagerinvesteringskonto, får åtnjuta investeringsavdrag. Avdrag åt-

njutes för det eller de beskattningsår, den beslutande myndigheten bestämmer. Investeringsavdrag som nu sagts skall motsvara tio procent av det belopp, varmed värdet av lagret ökat under beskattningsåret, dock högst tio procent av belopp som överförts till lagerinvesteringskonto. Medgives investeringsavdrag för mer än ett beskattningsår, får avdragen sammanlagt inte överstiga tio procent av de belopp som överförts till lagerinvesteringskonto.

12 § Har medel, som avsatts till investeringsfond, tagits i anspråk jämlikt denna lag, utgör medlen inte skattepliktig intäkt för företaget. Å andra sidan får sådana utgifter och bidrag för vilka fonden tagits i anspråk, vid taxeringen inte dragas av som driftkostnad. Har investeringsfond tagits i anspråk för anskaffning av tillgång för stadigvarande bruk, får vid beräkning av värdeminskningsavdrag såsom anskaffningskostnad för tillgången räknas endast den del av kostnaden som inte täckts av vad som sålunda tagits i anspråk.

13 § Beslutar regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen att investeringsfond skall eller får helt eller delvis tagas i anspråk, skall i beslutet angivas den tid, under vilken ianspråktagandet skall ske, samt, därest beslutet avser investering för visst ändamål, uppgift härom ävensom uppgift huruvida investeringsavdrag får åtnjutas. Har beslut som nu sagts meddelats äger företaget hos riksbanken från konto för investering utfå hälften av det belopp av investeringsfonden som i enlighet med beslutet skall eller får tagas i anspråk. Utbetalning, som nu sagts, får dock inte avse kontomedel som hänför sig till en vid taxeringen inte godkänd avsättning.

Har förordnats att investeringsfond får tagas i anspråk och har företag i anledning härav uppburit medel från konto för investering, skall en mot de utbetalade medlen svarande del av investeringsfonden tagas i anspråk i enlighet med beslutet.

14 § Har företag för visst beskattningsår på konto för investering inbetalat mer än hälften av det belopp, vilket företaget avser att avsätta till investeringsfond eller för vilket vid taxeringen avdrag åtnjutits i enlighet med bestämmelserna i 2 §, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning av det till kontot för mycket inbetalade beloppet.

Vid återbetalning som nu sagts skall, om insättningar verkställts vid olika tillfällen, tidigare för beskattningsåret gjorda inbetalningar tagas i anspråk före senare insättningar.

15 § Har investeringsfond tagits i anspråk utan tillstånd och är inte fråga om fall som i 8 § sägs eller har företag jämlikt 4 § andra stycket utfått medel från konto för investering utan att i sistnämnda fall investeringsfond i enlighet med bestämmelserna i 8 § tagits i anspråk eller skall investeringsfond i enlighet med därom meddelat beslut tagas i anspråk men har så inte skett under det eller de beskattningsår varom fråga är, skall investeringsfonden eller vederbörlig del därav omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla i vilken fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande tjugo pro-

cent av vad som av investeringsfonden återförts. Regeringen får dock, om synnerliga skäl föreligger, medgiva att sistnämnda tillägg inte skall göras.

16 § *1 mom.* Har företag trätt i likvidation, skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidation fattats.

Har förvärvskälla, vari avsättning till investeringsfond skett, avvecklats och har företaget inte trätt i likvidation, skall fonden, om den alltjämt kvarstår, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder avvecklingen slutförts. Därvid skall så anses som om fonden nämnda år tagits i anspråk utan tillstånd. Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen får, om särskilda skäl föreligger, medgiva att fonden får bibehållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall kvarstående fondmedel återföras till beskattning i enlighet med vad nyss sagts.

Har genom fusion enligt 14 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar företag uppgått i annat företag, skall investeringsfond hos det förra företaget, därest investeringsfonden inte enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande tjugo procent av vad som av investeringsfonden återförts.

Vid sådan fusion, som i 2 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avses, får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende övertaga investeringsfond. Har investeringsfond övertagits i enlighet med vad nyss sagts, skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 4 § andra stycket denna lag så anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen verkställt insättning i riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjort insättningen i fråga.

2 mom. Äger svenskt aktiebolag självt eller tillsammans med svenskt dotterbolag mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag, får regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen, om särskilda skäl föreligger, medgiva att investeringsfond helt eller delvis i beskattningsavseende överförs mellan moderbolaget och det på angivet sätt innehavda dotterbolaget. Har moderbolaget flera dotterbolag av angivet slag får – under nyss nämnda förutsättningar – investeringsfond i beskattningsavseende överföras jämväl mellan dessa dotterbolag. I beslutet härom skall angivas i vilken förvärvskälla hos det övertagande bolaget, som fonden skall anses avsatt.

Vad i första stycket sagts äger motsvarande tilllämpning beträffande överföring mellan ekonomisk förening och aktiebolag och mellan aktiebolag inbördes under förutsättning att föreningen direkt äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i aktiebolagen i fråga.

Har det företag, som önskar övertaga investeringsfond, inte förvärvskälla av samma inkomstslag som den, vari fonden avsatts, får fonden det oaktat kunna övertagas. Därvid skall så anses som om förvärvskällan i fråga hos det övertagande företaget avvecklats under det beskattningsår då fonden

övertagits. Beslut, som här avses, skall jämväl innehålla medgivande enligt 1 mom. andra stycket, att fonden må bibehållas under viss tid.

Har beslut om övertagande av investeringsfond meddelats, skall riksbanken på framställning av företaget överföra på konto för investering innestående medel svarande mot den investeringsfond, som skall övertagas på ett motsvarande konto för investering för det övertagande företaget.

Har investeringsfond enligt vederbörligt beslut övertagits, skall så anses som om det övertagande företaget verkställt avsättning till fonden och gjort inbetalning till riksbanken den dag då det överlåtande företaget gjort avsättningen och inbetalningen i fråga.

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

18 § Har investeringsfond helt eller delvis återförts till beskattning, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning från vederbörligt konto för investering av ett belopp motsvarande hälften av den återförda fondavsättningen i den mån medlen inte tidigare återgått till företaget. Förordnande som nu sagts får inte utan medgivande av taxeringsintendent meddelas förrän taxeringen vunnit laga kraft.

19 § Företag, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna lag eller som jämlikt 16 § 1 mom. fjärde stycket eller 16 § 2 mom. övertagit sådan fond, är pliktigt att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställes av riksskatteverket, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Företag som nyss sagts är skyldigt att på anfordran till arbetsmarknadsstyrelsen lämna de uppgifter i fråga om fonden och fondens ianspråktagande samt planläggningen härför, vilka styrelsen anser erforderliga från arbetsmarknadssynpunkt.

20 § Hos arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen skall föras register över investeringsfonder.

21 § Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna lag får föras hos regeringen och skall, vid äventyr av talans förlust, hava inkommit till budgetdepartementet inom tre veckor från det klaganden fick del av beslutet.

Mot beslut av länsstyrelsen enligt denna lag föres talan hos kammarrätt genom besvär. Besvären skall vara inkomna inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Mot kammarrättens beslut får talan inte föras.

22 § Hos riksbankens huvudkontor i Stockholm skall föras register över samtliga konton för investering.

Anvisningar

till 1 §

Sparbank får i balansräkningen upptaga investeringsfond under benämningen investeringskonto.

till 2 §

Med årsvinst förstås årsvinsten enligt vederbörligen fastställd balansräkning efter avdrag av avskrivningar, tantiemer m. fl. poster, vilka rätteligen är att hänföra till omkostnader i rörelsen – jämväl om de formellt utgått av vinstmedel – men utan avdrag för avsättning till reservfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder, donationer o. d. Vid årsvinstens beräkning skall avdrag inte ske för erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter. I årsvinsten skall inte inräknas restituerade sådana skatter och inte heller belopp, som återförts från lagerinvesteringskonto.

Har investeringsfond enligt 16 § 2 mom. övertagits från annat företag skall med årsvinst förstås den årsvinst som skulle hava redovisats om dylikt övertagande inte skett.

Har inbetalning på konto som avses i 2 § tredje stycket gjorts med lägre belopp än som svarar mot hälften av fondavsättningen, skall avdrag medgivas med ett så stort belopp att hälften därav motsvarar det inbetalade beloppet.

till 7 §

Investeringsfond får tagas i anspråk för bidrag till bestridande av kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare, som i 9 § avses, vare sig bidraget lämnas direkt till arbetstagaren eller den förutvarande arbetstagaren *eller* till förening eller annan sammanslutning, bildad huvudsakligen av personal hos det ifrågavarande företaget eller detta närstående företag *eller* till sådant närstående företag vars huvudsakliga uppgift är att uppföra och tillhandahålla bostäder eller välfärdsanläggningar åt personal, som nyss sagts.

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

Har kostnaden för investering, som i 9 § sägs, helt eller delvis bestritts av annan än företaget eller av detta men med särskilda medel, som för ändamålet ställts till företagets förfogande, får investeringsfonden tagas i anspråk endast för den del av investeringskostnaden som företaget bestritt av egna medel.

---

1. Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

2. Utbetalning enligt 4, 13 eller 18 §§ får inte ske till företag som har belopp avsatt till investeringsfond enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder eller har medel insatta på konto för investering enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

3. Genom denna lag upphävs med verkan fr. o. m. 1981 års taxering lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Bestämmelserna i sistnämnda lag skall emellertid alltjämt äga tillämpning i fråga om belopp som avsatts till investeringsfond i bokslut till ledning för taxering år 1980 eller tidigare år.

2 Förslag till Lag om upphovsmannakonto

Härigenom föreskrives följande

1 § Fysisk person, som i sin självdeklaration såsom inkomst av rörelse skall uppgiva intäkt som tillkommit honom i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, äger, under de förutsättningar och i den utsträckning nedan föreskrivs, erhålla uppskov med taxering till kommunal och statlig inkomstskatt för den del av intäkten som inbetalats på särskilt konto i bank (upphovsmannakonto).

Med bank avses i denna lag riksbanken, affärsbank, sparbank och föreningsbank.

Den skattskyldige får för ett och samma beskattningsår göra insättning på endast ett upphovsmannakonto. Har den skattskyldige i strid mot denna bestämmelse upplagt mer än ett upphovsmannakonto, får uppskov med taxeringen åtnjutas endast för inbetalning på det först öppnade kontot.

2 § För att uppskov skall kunna erhållas fordras *dels* att den intäkt, som avses i 1 § första stycket (upphovsmannaintäkten), utgör den övervägande delen av den skattskyldiges sammanlagda intäkter av olika förvärvskällor, *dels* att den på beskattningsåret belöpande upphovsmannaintäkten åtminstone med femtio procent överstiger motsvarande intäkt under närmast föregående beskattningsår.

Skattskyldig som har medel insatta på investeringskonto enligt lagen (1900:000) om allmän investeringsreserv eller som vid taxeringen för det beskattningsår, varom fråga är, yrkat avdrag för avsättning till sådan investeringsreserv, äger inte rätt till uppskov för avsättning till upphovsmannakonto. Uppskov kan inte heller medges skattskyldig som vid beskattningsårets utgång inte var bosatt här i riket.

3 § Uppskov får för visst beskattningsår inte åtnjutas för större belopp än hälften av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före uppskov och före schablonavdrag för egenavgifter och inte heller med så stort belopp att inkomsten av förvärvskällan efter uppskov men före schablonavdrag för egenavgifter kommer att understiga 50 000 kronor.

Avdrag medges med helt tusental kronor, dock lägst med 10 000 kronor.

4 § Till ledning för bestämmande av belopp, för vilket uppskov med taxering yrkas, skall den skattskyldige till sin självdeklaration foga utredning enligt

av riksskatteverket fastställt formulär ävensom besked från banken rörande verkställd inbetalning på upphovsmannakonto.

Det åligger skattskyldig, som åtnjuter uppskov med taxering enligt denna lag, att i sin självdeklaration varje år lämna uppgift om storleken vid beskattningsårets utgång av hans tillgodohavande på upphovsmannakontot.

5 § Belopp, för vilket uppskov med taxeringen yrkas, skall vara inbetalat till banken senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen (1956:623) skall avlämna självdeklaration för beskattningsåret.

6 § Skattskyldig, som vill disponera på upphovsmannakonto innestående medel, äger att tidigast fyra månader efter dagen för insättning återfå det insatta beloppet. Uttag får avse beloppet i dess helhet eller del av detsamma, dock att deluttag inte får understiga 1 000 kronor.

7 § Efter det att fem år förflutit från ingången av det år inbetalning senast skolat verkställas, skall banken återbetala kvarstående medel.

8 § På medel, som inbetalats på upphovsmannakonto, skall utgå ränta efter räntesats som bestäms av den bank hos vilken insättning skett.

9 § Belopp, för vilket uppskov med taxeringen erhållits, skall upptagas såsom intäkt av rörelse för det beskattningsår, då uttag från upphovsmannakontot sker. I intäkten inräknas jämväl uppburen ränta på kontot, vilken således inte skall upptagas som intäkt dessförinnan.

Uttaget belopp utgör inte upphovsmannaintäkt.

10 § Avlider den skattskyldige skall på upphovsmannakonto innstående medel upptagas till beskattning som intäkt av rörelse senast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket dödsboet skiftas, dock inte i något fall senare än vid det taxeringsår som följer närmast efter det tredje kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade.

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel, som innestår på upphovsmannakonto, skall medlen upptagas såsom bruttointäkt av rörelse för det beskattningsår, under vilket avtalet träffats. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige vid utgången av beskattningsåret inte var bosatt här i riket.

11 § Regeringen äger förordna, att affärsbank, sparbank eller föreningsbank, som inte följer i denna lag meddelade bestämmelser eller med stöd av densamma utfärdade föreskrifter, inte vidare skall få mottaga medel på upphovsmannakonto.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxeringen i första instans sker år 1980.

3 Förslag till Lag om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrives följande

1 § Fysisk person har vid beräkningen av inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt rätt till avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna lag för belopp motsvarande den del av intäkterna, som i räkenskaperna avsatts till allmän investeringsreserv.

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv för bolaget. Avdrag medges dock inte för avsättning i handelsbolag vari andel ägs av annan än här i riket bosatt fysisk person.

Avdraget för avsättning till allmän investeringsreserv medges inte med högre belopp än som inbetalats på särskilt konto i bank (allmänt investeringskonto).

Med bank avses i denna lag riksbanken, affärsbank, sparbank och föreningsbank.

2 § Skattskyldig, som vid utgången av visst beskattningsår har medel insatta på upphovsmannakonto enligt lagen (1900:000) om upphovsmannakonto, äger inte rätt till avdrag enligt 1 § för samma beskattningsår.

Avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv kan, såvitt gäller viss förvärvskälla och visst beskattningsår, inte medges om den skattskyldige för samma beskattningsår och i samma förvärvskälla framställt yrkande om uppskov med taxering enligt skogskontolagen (1954:142).

Skattskyldig som vid beskattningsårets utgång inte var bosatt här i riket kan inte erhålla avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv.

3 § Avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv får för viss förvärvskälla och för ett och samma beskattningsår inte åtnjutas med större belopp än hälften av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avsättningen och före schablonavdrag för egenavgifter. Avdrag medges med helt tusental kronor, dock lägst med 10 000 kronor.

4 § Skattskyldig som yrkar avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv skall till sin självdeklaration foga utredning enligt av riksskatteverket fastställt formulär ävensom besked från banken rörande verkställd insättning på kontot.

Det åligger skattskyldig, som erhållit avdrag vid taxeringen enligt denna lag, att i sin självdeklaration varje år lämna uppgift om storleken vid beskattningsårets utgång av hans tillgodohavande på investeringskontot.

Har den skattskyldige under beskattningsåret haft intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse från mer än en förvärvskälla skall utredning, som i första och andra styckena avses, lämnas särskilt för varje förvärvskälla.

5 § Inbetalning enligt 1 § tredje stycket skall ha verkställts senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen (1956:623) skall avlämna

självdeklaration för beskattningsåret. Har avsättning gjorts av handelsbolag skall inbetalning ha verkställts senast den 31 mars under taxeringsåret.

6 § På medel som inbetalats på allmänt investeringskonto skall utgå ränta efter räntesats som bestäms av den bank hos vilken insättningen skett.

7 § Allmän investeringsreserv får tagas i anspråk för följande ändamål i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig:

a) kostnader under beskattningsåret för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång, eller för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad;

b) avskrivning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret och som, såvitt gäller andra tillgångar än transportmedel i internationell trafik, är avsedda att utnyttjas i här i riket bedriven verksamhet, ävensom för kostnader under beskattningsåret för ombyggnad och reparation av fartyg;

c) kostnader under beskattningsåret för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse, arbeten avsedda att främja skogsbruk såsom skogsodling och skogsdikning ävensom för iordningställande av markområde för sjöreglering och kraftverksbygge samt liknande arbeten.

I fråga om anskaffning av personbil som avses i vägtrafikkungörelsen (1972:603) får allmän investeringsreserv tagas i anspråk endast om bilen är avsedd för yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall iakttagas, att anskaffning av begagnade inventarier inte får medräknas samt att, då fråga är om inventarier som av den skattskyldige förvärvats från rörelseidkare med vilken han är förbunden i väsentlig intressegemenskap, anskaffningen får medräknas endast om tillgången tillverkats under beskattningsåret.

Regeringen får, om synnerliga skäl föreligger, medge att skattskyldig, som bedriver industriell tillverkning, tager sin allmänna investeringsreserv i anspråk för kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos den skattskyldige. Om särskilda skäl föreligger får regeringen vidare medge att allmän investeringsreserv, som avsatts i viss förvärvskälla, får tagas i anspråk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla.

8 § Skattskyldig, som vill disponera på allmänt investeringskonto innestående medel, äger att tidigast fyra månader efter dagen för insättning återfå det insatta beloppet. Uttag får avse beloppet i dess helhet eller del av detsamma, dock att deluttag inte får understiga 10 000 kronor. Vid utbetalning skall tidigare gjord inbetalning tagas i anspråk före senare gjord inbetalning.

Efter det att fem år förflutit från ingången av det år, då inbetalning enligt 5 § senast skolat verkställas, skall banken återbetala kvarstående medel.

9 § Har belopp, som under visst beskattningsår utbetalats från allmänt investeringskonto, under samma beskattningsår använts i enlighet med bestämmelserna i 7 §, utgör beloppet inte skattepliktig inkomst. Å andra sidan får utgifter, till den del de bestritts med sådana medel, vid taxeringen inte avdragas som driftkostnad. Har medlen använts för att anskaffa tillgång

för stadigvarande bruk, får vid beräkning av värdeminskningsavdrag såsom anskaffningskostnad för tillgången anses endast den del av kostnaden som inte täckts av vad som sålunda tagits i anspråk.

Vad i föregående stycke sagts gäller såväl det ursprungligen inbetalade beloppet som därpå belöpande ränta. Räntan skall således inte beskattas särskilt.

Har belopp, som bank under visst beskattningsår utbetalat från allmänt investeringskonto, under samma beskattningsår inte använts för ändamål som enligt 7 § är medgivet, skall beloppet jämte ett särskilt tillägg av den skattskyldige upptagas som intäkt i förvärvskällan. Tillägget utgör trettio procent av det belopp som inte använts för tillåtet ändamål.

Riksskatteverket äger, om synnerliga skäl föreligger, medge befrielse helt eller delvis från tillägg enligt föregående stycke. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

10 § Överlåter den skattskyldige hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, i vilken avsättning till allmän investeringsreserv gjorts, eller upphör han med verksamheten i fråga skall de till förvärvskällan hänförliga medel, som vid utgången av det beskattningsår då överlåtelsen skedde eller nedläggelsen ägde rum fanns på allmänt investeringskonto, jämte ett särskilt tillägg upptagas som intäkt i förvärvskällan för det ifrågavarande beskattningsåret. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel som innestår på allmänt investeringskonto eller om delägare i handelsbolag överlåter sin andel till annan än här i riket bosatt fysisk person.

Är den skattskyldige vid utgången av visst beskattningsår inte längre bosatt här i riket skall belopp, som vid nämnda tidpunkt finns insatt på allmänt investeringskonto, jämte ett särskilt tillägg tagas upp som intäkt för beskattningsåret i fråga.

Bestämmelserna i 9 § om särskilt tillägg äger motsvarande tillämpning i fråga om tillägg enligt första och andra styckena.

11 § Regeringen äger förordna att affärsbank, sparbank och föreningsbank, som inte följer i denna lag meddelade bestämmelser eller med stöd av densamma utfärdade föreskrifter, inte vidare skall få mottaga medel på allmänt investeringskonto.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

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

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 28 § 3 och 4 mom., 29 § 2 och 3 mom., 43 § 2 och 3 mom., 64 § 2 mom. samt punkt 3 av anvisningarna till 24 §, punkt 8 av anvisningarna till 28 §, punkterna 3 a–3 d, 4, 5 och 12 av anvisningarna till 29 §, punkt 5 av anvisningarna till 35 §, punkt 7 av anvisningarna till 38 §, punkt 4 av anvisningarna till 39 § och punkt 1 av anvisningarna till 54 § skall upphöra att gälla,

dels att 20 §, 24 § 3 mom., 28 § 1 mom., 29 § 1 mom., 35 § 3 mom., 38 § 1 mom., 39 § 1 mom., 41 §, 43 §, 46 § 1 mom., 53 § 1 mom., 54 §, 57 § 1 och 3 mom., 64 §, 66 § samt punkterna 1 och 5 av anvisningarna till 20 §, punkterna 3, 5, 7 och 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 3 och 7 av anvisningarna till 25 §, punkt 2 av anvisningarna till 27 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkterna 7, 10 och 15 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 35 §, punkt 2 a av anvisningarna till 36 §, punkt 2 av anvisningarna till 38 §, punkt 1 av anvisningarna till 39 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 a §, anvisningarna till 43 § och anvisningarna till 60 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 § skall betecknas 5, nuvarande punkterna 1 a, 2 och 3 av anvisningarna till 41 § skall betecknas 4, 5 respektive 6 samt att nuvarande punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 54 § skall betecknas 1 respektive 2,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 41 d §, samt till anvisningarna till 24 § en ny punkt, 10, till anvisningarna till 25 § en ny punkt, 8, till anvisningarna till 27 § skall fogas två nya punkter, 3 och 4, till anvisningarna till 29 § två nya punkter, 3 och 13, och till anvisningarna till 41 § två nya punkter, 2 och 3, av nedan angivna lydelse.

[1] Senaste lydelse av
28 § 3 mom. 1962:86
28 § 4 mom. 1957:72
29 § 3 mom. 1970:651
43 § 2 mom. 1965:573
43 § 3 mom. 1973:422
64 § 2 mom. 1933:394
punkt 3 av anvisningarna till 24 § 1975:259
punkt 8 av anvisningarna till 28 § 1957:72
punkt 3 a av anvisningarna till 29 § 1976:85
punkt 3 b av anvisningarna till 29 § 1957:72
punkt 3 c av anvisningarna till 29 § 1971:407
punkt 3 d av anvisningarna till 29 § 1959:170
punkt 4 av anvisningarna till 29 § 1971:407
punkt 5 av anvisningarna till 29 § 1966:724
punkt 5 av anvisningarna till 35 § 1974:810
punkt 7 av anvisningarna till 38 § 1974:994
punkt 4 av anvisningarna till 39 § 1974:994
punkt 1 av anvisningarna till 54 § 1967:95.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
20 §[2]	
Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (bruttointäkt) avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. *Att koncernbidrag, som icke utgör sådan omkostnad, ändå skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos mottagaren framgår av 43 § 3 mom.*	Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (bruttointäkt) avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Avdrag må *icke* ske för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta å den skattskyldiges eget, i hans förvärvsverksamhet nedlagda kapital;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning å skuld;

avgift enligt 8 kap. studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;

belopp, för vilket arbetsgivare är ansvarig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272);

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

förlust, som är att hänföra till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

24 §

3 mom.[3] Har fastighet tillhört *bostadsförening eller bostadsaktiebolag*, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt	3 mom. Har fastighet tillhört *bolag, förening eller stiftelse, som av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnd erkänts såsom allmännyttigt bostadsföretag*, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före

[2] Senaste lydelse 1976:1094.

[3] Senaste lydelse 1959:36.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.	taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.
Vad i föregående stycke sägs skall äga motsvarande tillämpning i fråga om fastighet, vilken tillhört bolag, förening eller stiftelse, som av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnd erkänts såsom allmännyttigt bostadsföretag.	

Att inkomst som medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna sin egenskap åtnjutit i vissa fall skall räknas såsom intäkt av kapital, därom stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 38 §.

(Se vidare anvisningarna.)

28 §

1 mom.[4] Till *intäkt* av rörelse hänföres allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommer rörelseidkaren tillgodo, såsom:

vad som i rörelsen influtit i penningar eller varor;

värdet av i rörelsen tillverkade eller saluhållna varor eller produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört rörelseidkarens hushåll, så ock av annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo.

Räntor samt utdelningar å aktier, banklotter och andelar i ekonomiska föreningar räknas såsom intäkt av rörelse, såvitt de influtit från kapital, som tillhört rörelsen.

Royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt är att anse såsom intäkt av rörelse, såvitt icke royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet.

Ersättning, som idkare av rörelse uppburit för upplåtelse av driften till annan, räknas likaledes som intäkt av rörelse.

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av rörelse, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av nettointäkt av rörelse.

Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av rörelse, räknas som intäkt av rörelsen.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning, skall han enligt 30 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623), under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden, redovisa vad som avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 2 d jämfört med punkt 2 e av anvisningarna till 29 § denna lag. Är vad som sålunda skall redovisas mindre än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, räknas skillnaden som intäkt av rörelse. Finns disponibla pensionsmedel vid utgången av beskatt-

[4] Senaste lydelse 1976:1099.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

ningsåret, får nyssnämnda intäkt dock beräknas lägst till summan av avdragsgill avsättning under året till pensionsstiftelse och avdragsgill avgift under året för pensionsförsäkring – varvid dock beaktas endast avsättning eller avgift avseende pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik – samt en tiondel av disponibla pensionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Räknas disponibla pensionsmedel som intäkt enligt närmast föregående punkt, skall senare minskningar av vad som redovisas under särskild underrubrik motsvarande vad som sålunda tagits till beskattning icke räknas som intäkt.

Upphör arbetsgivare med sin rörelse, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt av rörelse det beskattningsår då rörelsen upphörde. Går arbetsgivare i likvidation eller skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller skiftet ägde rum. *För fusion som avses i 3 mom. gäller vad som föreskrives där och i 4 mom.*

Upphör arbetsgivare med sin rörelse, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt av rörelse det beskattningsår då rörelsen upphörde. Går arbetsgivare i likvidation eller skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller skiftet ägde rum.

Med disponibla pensionsmedel avses vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik jämte förmögenheten i pensionsstiftelse, som tryggar de pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik, vid beskattningsårets utgång minskat med arbetsgivarens pensionsreserv vid beskattningsårets utgång för sådant pensionsåtagande i den mån det ej är tryggat genom pensionsförsäkring jämte vid sistnämnda tidpunkt kvarstående medel i stiftelsen för vilka avdrag vid avsättningen icke åtnjutits. Stiftelsens förmögenhet skall härvid beräknas enligt de grunder som gäller vid beräkning av stiftelses förmögenhet enligt lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Disponibla pensionsmedel skall dock icke upptagas till högre belopp än som motsvarar vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik.

29 §

1 mom.[5] Från bruttointäkten av rörelse må *avdrag* göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som används i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyl-

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyl-

[5] Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
dige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, *samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses – värdet av samma råämnen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskattningsavseende gällande värdet å dessa tillgångar vid fusionstillfället;*	dige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan;

avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;

kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången;

värdeminskning å patenträtt och annan liknande rättighet;

värdeminskning genom slitning och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad;

värdeminskning å markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;

värdeminskning å naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;

ränta å lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så ock å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

förlust, som uppstått i rörelsen och ej är att hänföra till kapitalförlust;

förlust som uppstått i rörelsen och ej är av sådan natur som avses i punkt *1 nionde* stycket av anvisningarna till 41 §;	förlust som uppstått i rörelsen och ej är av sådan natur som avses i punkt *3 andra* stycket av anvisningarna till 41 §;

kostnad för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

35 §

3 mom. [6] Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i *24 § 3 mom.*, är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen mindre än två år.

3 mom. Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i *punkt 2 av anvisningarna till 38 §*, är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen mindre än två år.

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige innehaft två år eller mera, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke minskat med förlust som nyss nämnts.

Kan tillämpning av föregående stycke antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som beröres av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket första meningen, är – oavsett

[6] Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

tidpunkten för förvärvet – endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

Bestämmelsen i 2 mom. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Överlåtes aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av nionde stycket – beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan om befrielse skall göras av det överlåtande företaget senast den dag överlåtelsen sker.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i *24 § 3 mom.*, om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som gälla för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.	tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i *punkt 2 av anvisningarna till 38 §*, om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som gälla för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rumt skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåtes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie – direkt eller genom förmedling av annan – äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

Som närstående person räknas i detta moment föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

38 §

1 mom.[7] Till *intäkt* av kapital räknas:

ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel,

utdelning å svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder och ekonomiska föreningar samt å andelar i utländska bolag och aktiefonder, så ock

intäkt genom överlåtelse av rätt till utdelning å aktier eller andelar, som nyss sagts, där ej aktierna eller andelarna samtidigt överlåtits,

allt såvitt icke intäkten är att hänföra till intäkt av rörelse.

Till intäkt av kapital räknas även vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e. d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning å svensk aktie eller å andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som i *28 § 3 mom. andra stycket* avses, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som i *2 § 5 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* avses, såsom utdelning

[7] Senaste lydelse 1977:572.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.	i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.
39 §	
1 mom.[8] Från bruttoinäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles, må avdrag göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf. *Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag enligt 54 § fjärde stycket och som åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, må likväl ej njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Oaktat vad sist sagts må bolaget eller föreningen åtnjuta avdrag för ränta å gäld som belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, ävensom för ränta å gäld som belöper å andra innehavda aktier i bolag eller andelar i ekonomisk förening såvida detta innehav motsvarar mer än nio tiondelar av aktie- eller andelskapitalet i sistnämnda bolag eller förening samt under förutsättning tillika att samma bolag eller förening icke – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret ägt aktier eller föreningsandelar.*	1 mom. Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles må avdrag göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf.
41 §[9]	
Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.	

[8] Senaste lydelse 1967:95.

[9] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

Ett ändrat bokslut skall läggas till grund för taxeringen för visst beskattningsår, under förutsättning dels att det upprättats före den dag då deklaration, som grundas på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas, dels att den skattskyldige därigenom icke erhåller obehörig skatteförmån.

(Se vidare anvisningarna.)

41 d §

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan rörelse än penning- eller försäkringsrörelse får avdrag åtnjutas för belopp som i räkenskaperna avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får dock icke överstiga tjugo procent av summan av vad den skattskyldige i förvärvskällan under beskattningsåret utgivit som lön till arbetstagare i pengar eller i form av kost, bostad eller bilförmån (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av tjugo procent av lönekostnaden och femton procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avdrag för fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1900:00) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1900:000) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.

Vid tillämpning av föregående

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	stycke skall värde av bilförmån beräknas på grundval av en antagen privat körsträcka av 1 000 mil per år.
	I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget. Ägs andel i handelsbolag av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning dock icke beräknas på grundval av bolagets inkomst.
	Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.
43 §	
1 mom.[10] Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.	Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.
46 §	
1 mom.[11] Därest vid beräkning enligt ovan angivna grunder av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla uppkommer underskott, må, med nedan i detta mom. angivna undantag och med iakttagande av föreskriften i 74 §, sådant underskott, i den mån det med tillämpning av de i 56–59 §§ meddelade bestämmelser om beskattningsort är att hänföra till en kommun, avräknas å sådan den skattskyldiges inkomst, som skall tagas till beskattning i samma kommun.	

[10] Senaste lydelse 1965:573.

[11] Senaste lydelse 1973:26.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Avdrag är icke medgivet för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller å deltagande i lotteri, för underskott å fastighet och rörelse i utlandet eller för underskott, som uppstått därigenom, att avdrag, varom förmäles i 45 §, överstigit nettointäkten av förvärvskällan, och ej heller för underskott i den mån hänsyn därtill tagits vid beräkning av sjömansskatt.

Har i rederi- eller luftfartsrörelse avdrag gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg eller för avskrivning på köpekontrakt enligt 1 § förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m., får underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 procent av anskaffningsvärdet för luftfartyg eller avskrivning på köpekontrakt enligt nyssnämnda förordning avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För underskott som sålunda icke kunnat utnyttjas får avdrag åtnjutas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering sker för det beskattningsår då underskottet uppkom. Avdrag får därvid icke åtnjutas med belopp som överstiger sammanlagda beloppet av inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse i den mån därifrån ej avräknas annat underskott som avses i detta stycke.

Vid tillämpning av tredje stycket anses koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. som intäkt av rederirörelse, varvsrörelse eller luftfartsrörelse endast i den mån bidraget lämnats av rederiföretag, varvsföretag eller luftfartsföretag och bidragsgivaren under det beskattningsår då bidraget lämnats ej mottagit sådant bidrag.

Tredje och *fjärde styckena* tillämpas ej i fråga om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske eller i fråga om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål. *I fråga om svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening tillämpas tredje och fjärde styckena endast om aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.*

Tredje *stycket* tillämpas ej i fråga om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske eller i fråga om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål.

Föreligger synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av tredje stycket. Bryter skattskyldig mot villkor som uppställts för medgivandet,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

skall taxering ske enligt tredje stycket på samma sätt som vid eftertaxering för beskattningsår som medgivandet avser.

53 §

1 mom.[12] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension och annan ersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för belopp, varmed schablonavdrag för egenavgifter överstigit påförda avgifter, samt restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter, allt i den omfattning, som anges i anvisningarna till 41b §;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

[12] Senaste lydelse 1977:572.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer: för inkomst av fastighet och av rörelse;	
d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stagdar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, *företagareförening som erhåller statsbidrag,* norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Stiftelsen Industricentra, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, *aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag,* allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller	d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Stiftelsen Industricentra, Sveriges exportråd Sveriges turistråd, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bliva uppsagd till följd av

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bliva uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring:	driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring:
för inkomst av fastighet;	för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrives i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning. ävensom ideella föreningar som uppfylla i punkt 9 av anvisningarna angivna villkor:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) *svenska aktiebolag och* sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, *ekonomiska föreningar,* samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar *och* andra inländska juridiska personer,*dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet,* samtliga *här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer* i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):	f) sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar *samt* andra inländska juridiska personer *än sådana som anges i 54 § första stycket a),* samtliga i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

h) allmänna pensionsfonden:
för all inkomst som härflyter av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen, samt i övrigt för inkomst av fastighet.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

54 §[13]

Från skattskyldighet f r i k a l l a s:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag och inskränkningar som nedan i denna paragraf sägs:
för utdelning på sådan aktie i svenskt aktiebolag och sådan andel i svensk ekonomisk förening som icke innehaves i kapitalplaceringssyfte;

b) medlem av konungahuset:
för av staten anvisat anslag;

c) i utlandet bosatt person *och utländskt bolag:*
för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;

d) ägare av sådan fastighet, varom förmäles i 5 § 1 mom. a)–f) och h)–i):
för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda mom. avsedda ändamål;

e) i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:
för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra kommunal inkomstskatt;

f) understödsföreningar, som bedriva såväl till livförsäkring hänförlig verksamhet som annan verksamhet:
för annan inkomst än inkomst av fastighet, dock att skattskyldighet föreligger jämväl för förstnämnda inkomst till den del inkomsten belöper på livförsäkringsverksamheten;

g) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar ej äga meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd å högst 1 000 kronor för medlem:
för all inkomst, som belöper på verksamhet, hänförlig till livförsäkring;

h) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit

Från skattskyldighet *enligt denna lag* f r i k a l l a s:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska *och andra i 10 § 2 mom. a) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt angivna skattskyldiga:*
för all inkomst;

c) i utlandet bosatt person:

[13] Senaste lydelse 1977:572.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

för inkomst av anställningen under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år;

i) ideell förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. e):

för inkomst av fastighet och av rörelse i den omfattning som anges i punkt 4 av anvisningarna.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförmäld skattefrihet. Dock äro aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse jämte annan verksamhet, frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Vidare äga aktiebolag, som äro skadeförsäkringsanstalter, åtnjuta skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens försäkringsrörelse.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a) för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a). Förvaltningsföretag är dock frikallat från skattskyldighet för utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning från sådana bolag och föreningar, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel.	
Om aktierna i sådant svenskt aktiebolag eller andelarna i sådan svensk ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag, till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna, gäller frikallelse från skattskyldighet enligt första stycket vid a) allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.	
Om särskilda skäl föreligga, kan riksskatteverket medgiva dels att bolag eller ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag enligt fjärde stycket men vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, icke skall i beskattningsavseende behandlas som förvaltningsföretag. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan icke föras.	
Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket vid a) för utdelning å aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats.	

Att personer, om vilka i 70 § förmäles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

57 §

1 mom.[14] Skatt för inkomst av *rörelse* skall utgöras till kommun, där rörelsen utövats från fast driftställe.

Har fast driftställe icke begagnats, skall skatt för inkomsten utgöras, om inkomsten förvärvats

a) av fysisk person

under tid, då han varit här i riket bosatt:

i hemortskommunen;

under tid, då han icke varit här i riket bosatt:

i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål;

b) av inländsk juridisk person:

i hemortskommunen; i hemortskommunen.

c) av utländskt bolag:

i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

3 mom.[15] Hava i annat fall än i 43 § *1 mom.* sägs näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder *(moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)*, vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras verksamhet i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om

3 mom. Hava i annat fall än i 43 § sägs näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder, vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras verksamhet i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den

[14] Senaste lydelse 1930:190.

[15] Senaste lydelse 1965:573.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om dylika åtgärder icke vidtagits.	näringsidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om dylika åtgärder icke vidtagits.
Har koncernbidrag som avses i 43 § 3 mom. föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats om bidraget icke lämnats, äga bestämmelserna i första stycket motsvarande tillämpning på den, som mottagit bidraget.	

64 §

1 mom.[16] Vid taxering till kommunal inkomstskatt skall med ägare av fastighet likställas den, för vilken ehuru han icke är ägare garantibelopp för fastighet likväl skall upptagas såsom skattepliktig inkomst i enlighet med vad därom stadgas i 47 §.	Vid taxering till kommunal inkomstskatt skall med ägare av fastighet likställas den, för vilken ehuru han icke är ägare garantibelopp för fastighet likväl skall upptagas såsom skattepliktig inkomst i enlighet med vad därom stadgas i 47 §.

66 §[17]

Med *hemortskommun* förstås i denna lag den kommun, där den skattskyldige författningsenligt skall vara mantalsskriven för året näst före taxeringsåret.

För den, som varit under ett beskattningsår eller del därav bosatt här i riket utan att mantalsskrivningsskyldighet i någon kommun beträffande honom förelegat för året näst före taxeringsåret, skall såsom hemortskommun anses den kommun, där han först varit bosatt under det år, som närmast föregått taxeringsåret.

För oskift dödsbo efter avliden person, som varit vid dödsfallet bosatt här i riket, skall såsom hemortskommun anses den avlidnes hemortskommun.

För bolag eller annan sammanslutning, som jämlikt 64 § 2 mom. skall betraktas såsom svensk ekonomisk förening, gäller såsom hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret.

[16] Senaste lydelse 1953:400.

[17] Senaste lydelse 1945:897.

Nuvarande lydelse

För annan juridisk person än oskift dödsbo och *bolag eller annan sammanslutning, som nyss sagts,* gäller såsom hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse

För annan juridisk person än oskift dödsbo och *sådan juridisk person, som avses i 54 § första stycket a),* gäller såsom hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 20 §

1.[18] Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medgives, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Att i vissa speciella fall avdrag dock får göras för dylika premier och avgifter, framgår av stadgandena i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 §.

Kostnaden för anskaffande av tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk i förvärvskälla får, såvida annat icke är särskilt föreskrivet, avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag med belopp så anpassade att tillgången blir avskriven under den tidsperiod den beräknas vara ekonomiskt användbar.

Utgifter för representation *och liknande ändamål* äro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser *eller då utgifterna äro att hänföra till personalvård. Avdrag må i det enskilda fallet icke åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.*

Utgifter för representation äro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser. *Vid avdragsberäkningen får medtagas endast kostnader som i det enskilda fallet framstår som rimliga. Avdrag må icke åtnjutas för utgifter som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader för dem som deltagit vid representationen.*

[18] Senaste lydelse 1976:1094.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5.[19] Angående vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse hänvisas till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.	5. Angående vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse hänvisas till punkt 10 *första stycket* av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

till 22 §

3.[20] Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som äro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens avskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

[19] Senaste lydelse 1951:324.

[20] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt *3 b sista* stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Föreslagen lydelse

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnaden erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 *sjätte* stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Nuvarande lydelse

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utöver årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent *under vart och ett av de första fem beskattningsåren* räknat från och med det år då *kostnaden nedlagts.* Överlåtes byggnaden *inom denna tidrymd,* får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Föreslagen lydelse

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande. *Har skattskyldig för visst beskattningsår yrkat avdrag med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, får han tillgodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningstiden efter den antagna varaktighetstidens slut.*

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utöver årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med *högst* 2 procent *årligen* räknat från och med det år då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden uppförts eller tagits i bruk.* Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

Bestämmelserna i punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning i fråga om byggnad i jordbruk eller skogsbruk.

Nuvarande lydelse

5.[21] Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för värdeminskning får göras *antingen* enligt bestämmelserna *nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna* i punkt *3 b–d* av anvisningarna till 29 § om *planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig* avskrivning av maskiner och inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

Vid restvärdeavskrivning får skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, åtnjuta avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av tillgångarnas restvärde. Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret närmast före beskattningsåret med tillägg av anskaffningskostnaden för tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag för under samma år avyttrade, skadade eller förlorade tillgångar. Dock skall i restvärdet ej inräknas anskaffningskostnaden för tillgång som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma år.

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier beräknas med iakttagande i tillämpliga delar av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §. I övrigt gäller beträffande

Föreslagen lydelse

5. Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för värdeminskning får göras enligt bestämmelserna i punkt *3* av anvisningarna till 29 § om avskrivning av maskiner och *andra* inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

[21] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

restvärde avskrivning i tillämpliga delar vad som föreskrives om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 tredje, femte och sjunde–elfte styckena av nämnda anvisningar.

7.[22] Har skog avverkats eller avyttrats *utan samband med avyttring av marken,* får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens *för ägaren gällande ingångsvärde* utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. Har ägare av fastighet vid fastighetsbildningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter tillträdet av mark där den skog växer, som likviden avser, dock ej senare än tre år efter det lagakraftägande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.

[22] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det *för ägaren gällande ingående virkesförrådet* förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet. Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.

Vare sig avdrag sker enligt den ena eller andra metoden märkes, att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare ej må överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

Är det vid tiden för den skattskyldiges förvärv av fastigheten förefintliga virkesförrådet icke känt, må detsamma beräknas med utgångspunkt från nuvarande virkesförråd samt med ledning dels av den beräknade ungefärliga tillväxten under den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels av avverkningen eller försäljningen av skog under samma tid.

Om avdrag för minskning av ingående virkesförråd uppgått till högre belopp än bruttointäkten av skogen och förlust alltså uppstått, får denna förlust avdragas i vanlig ordning. Avdrag för minskning i skogens ingångsvärde får ej ske med högre belopp än bruttointäkten av skogen.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Exempel å avdrag för minskning av ingående virkesförråd:

A. försäljer från sin fastighet 1 000 kubikmeter skog på rot för en köpeskilling av 8 000 kronor. Vid taxeringen påföljande år visar han, att virkesförrådet å fastigheten före avverkningen utgjorde 4 400 kubikmeter och alltså efter avverkningen 3 400 kubikmeter. Då skogsmarkens areal vid senaste fastighetstaxering utgjorde 80 hektar, därå med hänsyn till markens godhetsgrad och skogens tillstånd den årliga tillväxten kan beräknas till 2 kubikmeter per hektar, är det sannolikt att nämnda tillväxt utgjort sammanlagt 2x80 = 160 kubikmeter. Under den tid av 15 år, som A. innehaft fastigheten, har således tillväxten utgjort 2 400 kubikmeter. A. gör vidare sannolikt, att han under samma tid uttagit för husbehov i genomsnitt 40 kubikmeter om året eller tillhopa 600 kubikmeter samt att han för försäljning

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

avverkat 1 200 kubikmeter. Virkestillväxten uppgår således till 600 kubikmeter mer än vad han tidigare avverkat å fastigheten. Virkesförrådet vid hans förvärv av fastigheten kan alltså antagas hava utgjort 4 400–600 = 3 800 kubikmeter, vilket är det ingående virkesförrådet. Då efter den under beskattningsåret gjorda försäljningen virkesförrådet utgjort 3 400 kubikmeter, har minskningen i det för honom gällande ingående virkesförrådet utgjort 400 kubikmeter. A. gör vidare genom köpehandling rörande fastigheten troligt, att av den av honom erlagda köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 400 kronor, motsvarande ett pris av 3 kronor per kubikmeter. För minskningen av ingående virkesförrådet med 400 kubikmeter är han således berättigad åtnjuta avdrag med 3x400 = 1 200 kronor. Detta avdrag får åtnjutas även om värdet å det efter avverkningen kvarvarande virkesförrådet icke understiger den av honom för skogen erlagda köpeskillingen.

Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet utgör härefter 3 400 kubikmeter och det för honom gällande ingångsvärdet 10 200 kronor.

Exempel å avdrag för minskning i ingångsvärde:

B. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskilling av 15 000 kronor. Vid taxering påföljande år gör han genom köpehandling eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 100 000 kronor, ett belopp av 40 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde, samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelse av avverkningsrätten har ett värde av allenast 30 000 kronor. B. är således berättigad göra avdrag för skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har alltså i detta fall amorterats med 10 000 kronor och skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör härefter 30 000 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet tre fjärdedelar av det ursprungliga.

9.[23] För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar på jordbruksfastighet får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden för tillgången blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka.

Anskaffningskostnad för naturtillgång beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får anskaffningskostnaden även beräknas till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt fång som då belöpte

Såsom anskaffningskostnad för naturtillgång får räknas det belopp varmed den skattskyldige enligt punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § fått åtnjuta avdrag om han vid tidpunkten för verksamhetens början avyttrat den del av fastigheten på vilken tillgången är belägen. I intet fall får dock såsom anskaffningskostnad räknas högre belopp än tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början.

[23] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

på tillgången. Till den sålunda framräknade anskaffningskostnaden får läggas kostnad för tillgångens tillgodogörande i den mån kostnaden icke fått dragas av såsom kostnad i den löpande driften.

Har fastighet, på vilken naturtillgång börjat uttagas, övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten.

till 24 §

10. Till intäkt av annan fastighet räknas intäkt vid avyttring av sådan del av fastigheten för vilken avdrag för anskaffningskostnaden beräknats enligt bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 29 §.

till 25 §

3.[24] Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *fastigheten till den del som sålunda använts* medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.

Om fastighetens ägare begär det, tillämpas punkterna 3a–c, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren. *Vid utrangering i sådant fall av tillgång, för vilken föreskrifterna i de nämnda punkterna 3 a–c äro tillämpade får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.*

Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt ovannämnda regler för avskrivning av tillgångar i rörelse, får tillgångens värde icke

3. Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *den del av fastigheten som använts i rörelsen* medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.

Användes fastighet av ägaren i verksamhet, som är jämförlig med rörelse, skall, om fastighetsägaren begär det, bestämmmelserna i punkterna 3, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § tillämpas på fastigheten eller den del därav som användes i den ifrågavarande verksamheten. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse *eller därmed jämförlig verksamhet* bedriven av annan än fastighetsägaren.

Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt ovannämnda regler för avskrivning av tillgångar i rörelse *eller därmed jämförlig verk-*

[24] Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.	*samhet,* får tillgångens värde icke ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.
7.[25] Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt *2* av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.	7. Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt *5* av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar. *8. I fråga om avdrag för substansminskning av naturtillgång på annan fastighet äger punkt 9 av anvisningarna till 22 § motsvarande tillämpning.*

till 27 §

2.[26] Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket – avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhopa minst femton byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställes med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkompling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sam-

[25] Senaste lydelse 1969:363.

[26] Senaste lydelse 1967:748.

Nuvarande lydelse

manlagt avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses taga sin början i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses ej utgöra tomtrörelse, om icke försäljningen göres av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljes byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker ej som tomtrörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – icke som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst. *Som skattepliktig intäkt av rörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen och som icke återförts till beskattning tidigare.* Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke, om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.

Föreslagen lydelse

Avyttring av byggnadstomt anses – utan hinder av vad i föregående stycke sagts – utgöra led i tomtrörelse om den skattskyldige under innehavstiden åtnjutit avdrag för nedskrivning av fastigheten i fråga.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan *eller belöper på tomt som avses i föregående stycke* – icke som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst. Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke, om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Frågan om oskiftat dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedömes på samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen.	*3. Handel med fastigheter anses föreligga när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av fastigheter, vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring.* *I övrigt anses handel med fastigheter föreligga om skattskyldig, som under fem på varandra följande kalenderår förvärvat minst fem fastigheter genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, under samma tidsperiod avyttrat minst fem fastigheter. Rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkning av antalet förvärvade och avyttrade fastigheter skall medtagas förvärv och avyttringar som företagits av den skattskyldiges make och hemmavarande barn under 16 år samt av fåmansföretag, i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare. Är den skattskyldige under 16 år medräknas förvärv och avyttring som företagits av föräldrar, hos vilka barnet är hemmavarande, samt av fåmansföretag i vilket någon av föräldrarna är företagsledare. Är den skattskyldige ett fåmansföretag, medräknas förvärv och avyttringar som företagits av företagsledare i sådant företag samt av dennes make och hemmavarande barn under 16 år. Vid beräkning av antalet förvärvade eller avyttrade fastigheter medtages icke fastigheter som förvärvats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Ej heller medtages fastighet som avyttrats på sätt som anges i 35 § 2 mom. andra stycket.* *Förvärvas fastighet av skattskyldig, som bedriver handel med fastigheter, anses denna utgöra omsättningstill-*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

gång i rörelsen. Vad nu sagts gäller dock icke fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Förvärvas fastighet av skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, anses denna utgöra omsättningstillgång om den förvärvats i och för rörelsen. Fastighet anses förvärvad i och för byggnadsrörelse om syftet med förvärvet varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheten eller om fastighet anskaffats för stadigvarande bruk i byggnadsrörelse. Fastighet, som icke förvärvats i och för byggnadsrörelse, anses som omsättningstillgång om den innehaves av skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse. Vad nu sagts gäller dock icke fastighet som den skattskyldige förvärvat för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Innehar företagsledare i fåmansföretag eller dennes make eller hemmavarande barn under 16 år fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och som skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den innehafts av fåmansföretaget, anses fastigheten utgöra lagertillgång i sådan av fastighetsägaren bedriven rörelse. Bedriver fysisk person byggnadsrörelse, skall vad nu sagts gälla även fastighet som innehaves av dennes make eller hemmavarande barn under 16 år.

Innehaves andel i fastighetsförvaltande handelsbolag av skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, utgör såväl andelen som en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter om-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

sättningstillgång i rörelsen, om fastigheterna vid direktinnehav skulle ha utgjort omsättningstillgång i rörelsen.

Avyttrar fysisk person en- eller tvåfamiljsfastighet skall, såvida den skattskyldige ägt och varit mantalsskriven på fastigheten vid avyttringstillfället och oavbrutet under en tioårsperiod närmast dessförinnan, avyttringen – utan hinder av att fastigheten har utgjort omsättningstillgång i rörelse – beskattas enligt reglerna i 35 och 36 §§.

Vad i föregående stycke sagts gäller icke om fastigheten under tioårsperioden varit föremål för ombyggnadsarbete i byggnadsrörelse, som den skattskyldige bedrivit, och ombyggnaden varit av den omfattning som enligt 13 § 1 mom. första stycket 5) samt tredje stycket samma moment krävs för att omtaxering skall få äga rum. Bestämmelserna i föregående stycke gäller heller icke skattskyldig, som medgivits avdrag för nedskrivning av fastighet, såvida icke nedskrivet belopp återförts till beskattning före ingången av tioårsperioden.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av andra makens död fastighet, aktie, andel eller liknande värdepapper, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, utgör sådana tillgångar lager även hos den skattskyldige. Detta gäller dock icke beträffande en- och tvåfamiljsfastighet, som den avlidne ägt och varit mantalsskriven på vid tidpunkten för dödsfallet och oavbrutet under en femårsperiod närmast dessförinnan. Fastighet anses likväl som omsättningstillgång, om den under ifrågavarande femårsperiod varit föremål för sådan ombyggnad eller sådan nedskrivning som avses i punkt 3 sista stycket.

Skattskyldig, som genom arv, testamente eller bodelning i anledning av

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	andra makens död förvärvar fastighet äger, såvida fastigheten enligt föregående stycke utgör omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse, såsom intäkt av rörelse upptaga skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och fastighetens skattemässiga restvärde vid tidpunkten för förvärvet (avskattning). Avskattning får dock icke ske om den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter.
	Avskattning enligt föregående stycke skall ske senast under det beskattningsår då arvskifte ägt rum eller under det därpå följande året. Sedan avskattning skett anses fastigheten icke utgöra omsättningstillgång i rörelse. Avyttrar den skattskyldige fastigheten skall denna vid tillämpning av 35 och 36 §§ anses förvärvad genom köp för marknadsvärdet det år då avskattningen skedde.

till 28 §

1.[27] Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar – angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter ävensom hyresrätter och rättigheter av goodwills natur, se dock andra och tredje styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder. Såsom skattepliktig intäkt räknas icke statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

[27] Senaste lydelse 1973:26.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Till intäkt av rörelse hänföres intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänföres även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av fartyg och luftfartyg m. m. finnas bestämmelser i 2 § förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig, som bedriver eller tidigare bedrivit rörelse, avyttrar fastighet eller del av fastighet som han för stadigvarande bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sådana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras eller hänförts till maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Har avdrag yrkats för värdeminskning av byggnad, som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse, byggnadsrörelse, tomtrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter, skall ett mot avdraget svarande belopp vid samma års taxering upptagas som intäkt av rörelse.

till 29 §

3. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskningsavdrag. Äro tillgångar, varom nu är fråga underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Avdrag får jämväl ske för värdeminskning, som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet undergått på grund av minskning av giltighetstiden. Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Genom värdeminskningsavdrag avdrages också kostnad för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.

Har fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande äro avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, får avdrag som här avses ej åtnjutas. Avdrag som nu sagts får – oavsett om den skattskyldige är ett fåmansföretag eller ej – icke heller åtnjutas om anskaffningen avser tillgång av privat karaktär vilken helt saknar anknytning till den skattskyldiges egentliga förvärvsverksamhet. Avdragsrätt föreligger dock i fråga om konstföremål, vars anskaffningskostnad framstår som skälig med hänsyn till den av den skattskyldige bedrivna verksamheten.

Har fåmansföretag anskaffat personbil, som uppenbarligen är hänförlig till en dyrare prisklass än vad som framstår som motiverat med hänsyn till företagets verksamhet, får avdrag som i första stycket sägs åtnjutas endast för den del av anskaffningskost-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

naden som motsvarar kostnaden för en till verksamheten anpassad bil.

Avyttrar skattskyldig egendom, för vilken avdragsrätt enligt tredje stycket icke förelegat, skall eventuell beskattning på grund av avyttringen ske enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning på sådan del av personbil för vilken avdragsrätt enligt fjärde stycket icke förelegat.

Såsom anskaffningsvärde för tillgång som avses i denna punkt skall anses, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Dock skall iakttagas följande. Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas erhållits annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren, försåvitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamente stämpelplikt beräknats efter lägre belopp, i vilket fall det belopp efter vilket stämpelplikt sålunda beräknats skall anses såsom anskaffningsvärde. Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmält avdrag på värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

Avdrag för avskrivning på här ifrågavarande tillgångar må för det beskattningsår under vilket rörelsen påbörjats åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och det belopp varmed avdrag åtnjutits utgör det skattemässiga restvärdet. För annat beskattningsår än nu sagts får avdrag åtnjutas med högst trettio procent av summan av det skattemässiga restvärdet vid utgången av närmast föregående beskattningsår och anskaffningsvärdet på sådana under det löpande beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under visst beskattningsår tillgångarna anskaffats.

Avdrag enligt föregående stycke får icke åtnjutas med så stort belopp att det skattemässiga restvärdet kommer att understiga det för motsvarande beskattningsår i balansräkningen upptagna värdet av samma tillgångar.

Hava under beskattningsåret tillgångar av nu ifrågavarande slag, som anskaffats före ingången av samma år, avyttrats eller hava dylika tillgångar

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

gått förlorade därvid för sistnämnda fall försäkringsersättning avtalats, må särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt åttonde stycket fastställas till motsvarande lägre belopp.

Oaktat vad ovan stadgas må avdrag medgivas för avskrivning med belopp som erfordras för att det skattemässiga restvärdet icke skall överstiga anskaffningsvärdet på samtliga nu ifrågavarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan på detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugo procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas jämväl för härav betingad ytterligare avskrivning. Avdrag enligt detta stycke får medgivas endast under förutsättning att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutats med resultaträkning och balansräkning, samt att det skattemässiga restvärdet överensstämmer med det i balansräkningen för motsvarande beskattningsår upptagna värdet på samma tillgångar.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav. Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Att belopp, som erhålles vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall upptagas såsom intäkt av rörelse, därom stadgas i

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Har skattskyldig, i annat än i första stycket andra meningen angivet fall, under visst beskattningsår yrkat avdrag för hela kostnaden för anskaffande av tillgång, som avses i denna punkt, skall ett belopp motsvarande sjuttio procent härav upptagas såsom intäkt i förvärvskällan för beskattningsåret. Avdrag för sistnämnda belopp må åtnjutas enligt särskild plan med tjugo procent för år räknat.

Angående avdrag för nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 41 §.

7.[28] Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeminskningsavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då anskaffningen ägt rum.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas ej värdet av sådana delar och tillbehör, som äro avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i värdet av industribyggnad värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt ej heller värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. I byggnadens värde inräknas vidare ej värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, eller värdet av speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I värdet av byggnad som är avsedd för affärsändamål inräknas exempelvis ej värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses värdet av sådan konstruktion ej ingå i byggnadens värde.

I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tilläm-

I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tilläm-

[28] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
pas i stället de föreskrifter som enligt *punkterna* 3 och *4* gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.	pas i stället de föreskrifter som enligt *punkt* 3 gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

Av punkt 16 fjärde stycket framgår, att värdet av vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad, även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt *3 b sista* stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.	Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt *3 sjätte* stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas, *utom i fall som angives i punkt 10 andra och tredje styckena,* även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.
Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund	Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till *högst* viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren.	på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren. *Har skattskyldig för visst beskattningsår yrkat avdrag med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, får han tillgodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningstiden efter den antagna varaktighetstidens slut.*
Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget *fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de fem första beskattningsåren* räknat från och med det år då *kostnaden nedlagts*. Överlåtes byggnaden *inom denna tidrymd* får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtaren.	Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget *medges* med *högst* 2 procent *årligen* räknat från och med det år då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden upp-förts eller tagits i bruk*. Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

10.[29] I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 28 § betecknats såsom *intäkt* i rörelse, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkom-

[29] Senaste lydelse 1965:573.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

mande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dyl., utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtaga därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust.*

Har byggnad, som används i rörelse, skadats genom brand eller liknande olyckshändelse skall – utan hinder av vad som sagts i föregående stycke – den därigenom uppkomna förlusten, vad gäller beräkning av byggnadens anskaffningsvärde, behandlas som driftförlust om och i den mån kostnad för att återställa byggnaden bestritts med ersättning på grund av skadeförsäkring. Vad nu anförts skall äga motsvarande tillämpning om ägaren till den skadade byggnaden – eller en honom närstående person – inom tre år från skadetillfället anskaffar eller påbörjar att uppföra en ny byggnad som ersättning för den skadade.

Oavsett huruvida försäkringsersättning utgått eller icke får förlust, som avses i föregående stycke, behandlas som driftförlust såvida kostnaden för att återställa byggnaden i ursprungligt skick kan antagas uppgå till högst 15 procent av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället.

Kostnad för projektering e. d. av byggnader eller anläggningar, vilka är avsedda för den skattskyldiges rörelse, får – till den del kostnaden avser pro-

Nuvarande lydelse

Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären *endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.*

Föreslagen lydelse

jekt som enligt en vid beskattningsårets utgång gjord bedömning icke kommer att genomföras – behandlas som driftförlust. Har projekt till vilket avdrag enligt detta stycke hänför sig kommit till utförande, skall ett mot avdraget svarande belopp upptagas såsom intäkt för det beskattningsår då byggnaden eller anläggningen uppförts eller tagits i bruk. Beloppet får å andra sidan inräknas i anskaffningsvärdet för byggnaden eller anläggningen.

Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären *icke* rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären.

Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Bestämmelserna i föregående stycket om förlust äga motsvarande tillämpning på förlust, som beräknas skola framkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig åtnjutit avdrag, som avses i det-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill förlust, som sedermera uppkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företaget. Uppkommer vinst genom att aktierna eller andelarna avyttras eller genom att tillskjutet kapital återfås, skall vinsten upptagas som skattepliktig intäkt av rörelse hos den som haft vinsten.

13. Fysisk person som under ett år påbörjat viss rörelse får åtnjuta avdrag för kostnader, som nedlagts i verksamheten före beskattningsårets ingång, enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

Avdrag medges för omkostnader som haft direkt anknytning till den ifrågavarande verksamheten och som hänför sig till det år, då rörelsen påbörjats och något av de två närmast föregående åren. Har den skattskyldige under det år, då rörelsen påbörjats, och något av de fem närmast föregående åren anskaffat maskiner eller andra för verksamheten avsedda inventarier, får avdrag åtnjutas jämväl för belopp motsvarande inventariernas anskaffningskostnad.

Har skattskyldig, som äger rätt till avdrag enligt andra stycket, under det år till vilket avdraget hänför sig eller senare men före rörelsens påbörjande uppburit intäkt som härrör från verksamheten, skall, såvida intäkten icke upptagits till beskattning, avdraget reduceras med belopp motsvarande intäkten i fråga. Vid tillämpning av andra stycket skall vidare iakttagas att avdrag på grund av anskaffning av viss maskin e. d. skall reduceras med belopp motsvarande det i den skattskyldiges räkenskaper upptagna anskaffningsvärdet på maskinen i fråga (jfr punkt 3 sjätte stycket).

Avdrag enligt första stycket får icke åtnjutas med så högt belopp att under-

Nuvarande lydelse

15.[30] Har *bolag eller förening* sålt lagertillgångar till utländskt *dotterbolag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick *å* utländsk marknad och kvarligga sådana tillgångar osålda hos *dotterbolaget* vid utgången av beskattningsåret för *moderföretaget*, må avdrag åtnjutas för i räkenskaperna gjord avsättning till internvinstkonto. Avdraget må icke överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till *dotterbolaget* tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa nedsatts hos *dotterbolaget*, samt, å andra sidan, *moderföretagets anskaffningskostnad* för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

Vad ovan sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande enskild rörelseidkare, som försålt lagertillgångar till av honom ägt utländskt bolag.

Föreslagen lydelse

skott uppkommer i förvärvskällan vid beräkningen av statlig inkomstskatt. Har avdraget helt eller delvis icke kunnat utnyttjas under det beskattningsår då rörelsen påbörjats, får resterande belopp avdragas under något av de fem närmast följande beskattningsåren. Avdraget får dock icke heller under något av dessa beskattningsår medgivas med så högt belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan vid beräkningen av statlig inkomstskatt.

15. Har *rörelseidkare* sålt lagertillgångar till *ett av honom ägt* utländskt *bolag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick *på* utländsk marknad och kvarligga sådana tillgångar osålda hos *det utländska bolaget* vid utgången av beskattningsåret för *den skattskyldige*, må avdrag åtnjutas för i räkenskaperna gjord avsättning till internvinstkonto. Avdraget må icke överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till *det utländska bolaget* tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa nedsatts hos *detta bolag*, samt, å andra sidan, *den skattskyldiges kostnad* för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

[30] Senaste lydelse 1964:8.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till 35 §	
1.[31] Avyttras *jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse,* skall, såvida viss del av vederlaget *enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 §* utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.	1. Avyttras *fastighet* skall, såvida viss del av vederlaget utgör intäkt av jordbruksfastighet, *annan fastighet* eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.
till 36 §	
2.a.[32] Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.	2. a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet, *annan fastighet* eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt

[31] Senaste lydelse 1976:343.

[32] Senaste lydelse 1976:343.

4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställts år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförts till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medgives icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskning-

avdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de två första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke be-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

räknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

till 38 §

2.[33] Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader, och skall i annat fall hänföras till den förvärvskälla, vartill den på grund av sin beskaffenhet är att räkna. Sålunda hänföres exempelvis till inkomst av jordbruk respektive rörelse näringsidkares utdelning från ekonomisk förening i form av pristillägg å varor, som han sålt till föreningen, eller i form av rabatt för varor, som han för sin näring inköpt av föreningen. Till utdelning, som på grund av bestämmelserna i detta stycke är skattefri, hänföres icke förmån av bostad eller annan förmån av fastighet (jfr emellertid bestämmelserna i andra stycket). Skattepliktig utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som icke skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, hänföres till intäkt av kapital.

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap och är icke fråga om upplåtelse som i tredje stycket sägs, skall värdet av bostaden eller förmånen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren. I följd härav må, såvitt fråga ej är om till rörelse hänförlig utgift, avdrag icke ske för medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader, som äro hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen.

Har bostad eller annan förmån, som tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap, helt eller till övervägande del varit av medlemmen eller delägaren mot vederlag upplåten till annan under hela eller större delen av beskattningsåret, räknas vederlaget jämte värdet av bostad eller annan förmån som medlemmen eller delägaren för eget bruk förfogat över, såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren.

Annan utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag än i andra och tredje styckena sägs, som icke utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller

[33] Senaste lydelse 1957:57.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.
till 39 §	
1.[34] Vid beräkningen av inkomsten av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som icke skall avdragas från intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer, att, om den skattskyldige utbetalt dylik gäldränta men icke åtnjutit intäkt av kapital eller han haft sådan intäkt till lägre belopp än gäldräntan, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott får den skattskyldige sedermera åtnjuta avdrag på sätt och i den ordning, som i 46 § stadgas. Belöper på annan förvärvskälla så stor gäldränta, att intäkten av förvärvskällan icke förslår till täckande av räntan, får den överskjutande gäldräntan icke avdragas vid beräkningen av inkomsten av kapital. Det underskott, som på grund av gäldräntan kan uppstå i förvärvskällan i fråga, får avdragas endast uti den i 46 § föreskrivna ordning.	
Som framgår av 39 § 1 mom. gäller, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar icke äga njuta avdrag för ränta eller del av ränta å gäld, som belöper å vissa aktier eller andelar. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser iakttages, att, därest icke annat framgår av förebragt utredning, å ifrågavarande värdehandlingar skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bokförda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).	
till 41 §	
1.[35] Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.	1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

[34] Senaste lydelse 1953:109.

[35] Senaste lydelse 1976:924.

Nuvarande lydelse

Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av *närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder.* Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s.1).

Föreslagen lydelse

Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till *pågående arbeten,* fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, *pågående arbeten,* fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av *dessa poster enligt balansräkningen vid utgången av närmast föregående beskattningsår.* Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

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

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

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

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde eller, om återanskaffningsvärdet

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad *nedan i denna punkt eller i punkterna 2 och 3 sägs.*

Nuvarande lydelse

drag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.	
Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.	
Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningsförvaltande företags och försäkningsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.	
Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att	

Nuvarande lydelse

den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.	
Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.	
Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då utbetalning skett. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lärer det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre det belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttagas bl. a. att skattskyldig skall – även om fakturering icke skett – såsom fordran redovisa värdet av avyttrade varor såvida dessa vid beskattningsårets utgång levererats till den nye ägaren.

Har den skattskyldiges taxering blivit för låg till följd av att värdet av varulager, kundfordringar, pågående arbeten eller liknande tillgångar upptagits med för lågt belopp i balansräkningen eller till följd av att avdrag för leverantörsskulder eller för framtida garantiutgifter eller liknande skulder och reserveringar medgivits med för högt belopp, skall, såvida yrkande om rättelse av felet icke framställts inom den ordinarie besvärstiden, felet rättas så snart ske kan vid taxeringen för senare beskattningsår. Rättelse får för visst beskattningsår dock icke överstiga det belopp varmed tillgång eller skuld, som nyss sagts, upptagits med felaktigt belopp i utgående balansräkningen för närmast föregående beskattningsår.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

2. Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än femtiofem 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, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper på nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Oavsett vad nu sagts får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än femtiofem procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober året före taxeringsåret. Om sådant värde icke fastställts t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till femtiofem procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med fyrtiofem procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden på lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest 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 hava

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att fyrtiofem procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Har värdet av lagret vid beskattningsårets utgång understigit medeltalet av lagervärdena under jämförelseåren på grund av att den skattskyldige avyttrat lagertillgångar till ett honom närstående företag, skall, vid tillämpning av bestämmelserna i föregående stycke, lagervärdet vid beskattningsårets utgång ökas med värdet av sålunda överförda tillgångar. Vad nu sagts gäller icke om det närstående företaget avyttrat tillgångarna före beskattningsårets utgång och icke heller om den skattskyldige kan visa att överföringen ingått som ett led i det närstående företagets normala omsättning eller förbrukning av varor.

Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet på tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Lager av nötkreatur får, såvitt gäller stamdjur, upptagas till lägst femtiofem procent av de lägsta värden som riksskatteverket till ledning för taxeringen för något av de fem närmast föregående beskattningsåren,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

enligt fjärde stycket fastställt för sådana djur. Har nyuppsättning skett får värden, som hänför sig till tid före nyuppsättningen, tillämpas endast på så stor del av djurbeståndet vid det senaste beskattningsårets utgång som motsvarar beståndet före nyuppsättningen.

Har skattskyldig värderat lager av varor eller djur med tillämpning av bestämmelserna i föregående stycke, skall vad i femte stycket angivits om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av lagervärdet vid utgången av de två närmaste beskattningsåren icke gälla.

Bestämmelserna i andra–sjunde styckena gälla icke varor vilka omfattas av en i samband med den skattskyldiges förvärv träffad överenskommelse av innebörd att överlåtaren – eller ett denne närstående företag – helt eller delvis skall svara för förlust som den skattskyldige kan komma att åsamkas på grund av förvärvet. Nämnda bestämmelser få icke heller tillämpas i fråga om sådana råvaror eller stapelvaror som uppenbarligen anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning av varor.

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

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

3. Vad i punkt 2 andra, tredje och femte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende på penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller på skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Värdet av lager av värdepapper och liknande tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt, dock att, såvitt gäller annan än bank, försäkringsföretag, fondkommissionär eller dotterbolag till investmentföretag, lagret icke får upptagas till lägre värde än det lägsta av marknadsvärdet på balansdagen eller anskaffningsvärdet.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Fastigheter, som utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse, får icke upptagas till lägre värde än det lägsta av åttiofem procent av summan av fastigheternas anskaffningsvärden eller summan av fastigheternas beräknade skattemässiga restvärden. Det beräknade skattemässiga restvärdet för en fastighet utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och summan av de värdeminskningsavdrag som den skattskyldige enligt 22, 25 och 29 §§ under innehavstiden hade kun-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

nat åtnjuta vid inkomstberäkningen för fastigheten i fråga.

Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärde enligt de grunder som angivas i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 29 §.

Bestämmelsen i tredje stycket äger motsvarande tillämpning vid värdering av fastigheter som innehavas av sådant fastighetsförvaltande handelsbolag som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 §. Har nedskrivning icke skett i handelsbolagets räkenskaper äger delägare i handelsbolaget skriva ned värdet av sin andel i motsvarande mån. Avyttrar delägare i handelsbolag andel i bolaget, skall på delägaren belöpande nedskrivning av fastighet återföras till beskattning hos denne.

Visar skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter, att det sammanlagda värdet av de i rörelsen ingående fastigheterna är lägre än vad som följer av tredje–femte styckena får fastigheterna tagas upp till detta lägre värde.

Rätt till avdrag för nedskrivning av fastighet, värdepapper och liknande tillgångar, som utgör lagertillgångar i rörelse, föreligger endast om den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas med resultaträkning och balansräkning, och om motsvarande nedskrivning skett i bokföringen.

Har skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter, åtagit sig att utan ersättning utföra arbete på en av honom avyttrad fastighet, får avdrag åtnjutas med belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av utfästelsen. Överstiger avsättningen uppenbarligen de beräknade kostnaderna på grund av utfästelsen, skall avdraget nedsättas i mot-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

svarande mån. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vid beräkning av värde av pågående arbete skall, såvitt gäller arbete som utföres till fast pris, bestämmelserna nedan i tionde – trettonde styckena tillämpas. För arbete som utföres på löpande räkning gäller bestämmelserna i fjortonde stycket. Sistnämnda bestämmelser får – oavsett om arbetet utföres till fast pris eller på löpande räkning – tillämpas jämväl av fysisk person som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor.

Såsom värde av pågående arbete i byggnads- eller anläggningsrörelse skall upptagas lägst ett belopp motsvarande åttiofem procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten som vid nämnda tidpunkt ännu icke är färdigställda. I fråga om annan verksamhet än nu sagts skall såsom värde av pågående arbete upptagas lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten som vid nämnda tidpunkt ännu icke är färdigställda. Från sistnämnda värde får avdrag åtnjutas med högst 10 000 kronor, dock icke med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige uppburit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet icke redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Är värdet av pågående arbete i byggnads- eller anläggningsrörelse vid utgången av beskattningsåret lägre än det genomsnittliga värdet av pågående arbeten vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	äga de i punkt 2 femte stycket angivna grunderna för värderingen motsvarande tillämpning. *Nedskrivning enligt tionde eller elfte stycket får icke ske för pågående arbeten som den skattskyldige utför för närstående företags räkning.* *Kan den skattskyldige göra sannolikt att värdet av pågående arbeten understiger ett värde, som beräknats enligt tionde – tolfte styckena, får det lägre värde godtagas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för förlust eller prisfall visar vara påkallat.* *Pågående arbete som utförs på löpande räkning skall icke redovisas som tillgång. I stället skall såsom intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetet som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerat eller – såvida den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras – summan av de belopp som skäligen kunde ha fakturerats.*
till 41 a §	
4.[36] *Vid beräkning av inkomst i sådan samfällighet som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) får avdrag göras för utdelning till delägare, oavsett om utdelningen utgått in natura eller i penningar. Avdraget skall anses belöpa på det beskattningsår vartill utdelningen hänför sig även om utdelningen utbetalas till delägarna först under det därpå följande beskattningsåret. Utdelningen skall av delägare* upptagas till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår eller, om intäkten av denna beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom., som intäkt av kapital.	4. *Uppbär delägare utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelningen av delägaren* upptagas till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår eller, om intäkten av denna beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom., som intäkt av kapital.

[36] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 43 § [37]

I *1 mom.* denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.

I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

till 60 § [38]

Till ledning vid tillämpning av 60 § anföres följande *exempel.*

Ett aktiebolag har hemort i en kommun, som består av tre församlingar. *Bolaget* äger en fastighet i envar av dessa församlingar; fastigheternas taxeringsvärden utgöra respektive 40 000 kronor, 120 000 kronor och 160 000 kronor.

En ideell förening har hemort i en kommun, som består av tre församlingar. *Föreningen* äger en fastighet i envar av dessa församlingar; fastigheternas taxeringsvärden utgöra respektive 40 000 kronor, 120 000 kronor och 160 000 kronor.

Om den beskattningsbara inkomsten uppgår till 6 400 kronor, dvs. till belopp motsvarande summan av garantibeloppen för fastigheterna, skall den beskattningsbara inkomsten fördelas på församlingarna med 800 kronor, 2 400 kronor och 3 200 kronor. Överstiger den beskattningsbara inkomsten summa garantibelopp, skall det överskjutande beloppet fördelas enligt bestämmelserna i 56–59 §§.

[37] Senaste lydelse 1965:573.

[38] Senaste lydelse 1970:162.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. Därvid skall dock iakttagas följande.

1. Om den skattskyldige önskar det tillämpas, såvitt gäller annan verksamhet än byggnads- eller anläggningsrörelse, de nya reglerna i 41 d § på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980. Skattskyldig som utnyttjar denna möjlighet äger dock, vid tillämpning av punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § i dess äldre lydelse, icke upptaga lagret till lägre belopp än fyrtiofem procent av de i nämnda stycke angivna värdena. Vid tillämpning av sjätte stycket av nyss nämnda anvisningspunkt får vidare avdrag åtnjutas med högst femtiofem procent av medeltalet av värdena på lagret vid jämförelseårens utgång.

2. De nya bestämmelserna i punkt 3 tredje–femte styckena av anvisningarna till 29 § tillämpas endast på inventarier som anskaffats under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 eller senare.

3. De nya bestämmelserna i punkt 10 andra och tredje styckena av anvisningarna till 29 § tillämpas endast på skada som uppkommit under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 eller senare.

4. De nya bestämmelserna i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 § tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1982.

5. Har skattskyldig med stöd av punkt 3 av anvisningarna till 25 § enligt dess äldre lydelse åtnjutit avdrag för värdeminskning av byggnad, som vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse, äger den skattskyldige återföra sålunda åtnjutna avdrag till beskattning vid 1981 års eller senare års taxeringar. De till beskattning återförda beloppen skall upptagas som intäkt av rörelse (jfr punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 §). Intill dess samtliga tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag återförts till beskattning får, vid tillämpning av punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 §, fastigheterna icke upptagas till lägre värde än åttiofem procent av summan av fastigheternas anskaffningsvärden.

6. Har tomt, som ingår i tomtrörelse enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 §, i bokslut till ledning för taxering år 1980 eller tidigare år upptagits till lägre värde än anskaffningsvärdet, äger den skattskyldige senast vid 1982 års taxering till beskattning återföra de belopp varmed tomten sålunda nedskrivits. Har återföring skett skall vinst vid avyttring av tomten – utan hinder av bestämmelserna i sjätte stycket av nämnda anvisningspunkt – i den utsträckning som anges i femte och sjunde styckena av anvisningspunkten icke anses som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst.

5 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att 1–3, 4 § 1 mom., 5 och 7 §§, 10 § 2 mom. samt 14 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till 2 § skall fogas två nya anvisningspunkter, 1 och 2, samt att till 7 § skall fogas anvisningar av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt i denna lag givna bestämmelser.	Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt i denna lag givna bestämmelser. *Statlig inkomstskatt beräknas på grundval av inkomst och fastighetsinnehav.*

Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.

Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen.

2 §[3]	
Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst, så ock om beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt 18–44 §§ kommunalskattelagen är stadgat, dock med *följande undantag:*	*1 mom.* Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst, så ock om beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt 18–44 §§ kommunalskattelagen är stadgat, dock med *de undantag som nedan i detta moment och i 2–10 mom. sägs.*
till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres restituerad, avkortad eller avskriven allmän kommunalskatt för vilken avdrag åtnjutits vid tidigare års taxeringar;	*Till* intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres restituerad, avkortad eller avskriven allmän kommunalskatt för vilken avdrag åtnjutits vid tidigare års taxeringar.
vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan	*Vid* beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

[2] Senaste lydelse 1958:297.

[3] Senaste lydelse 1970:163.

Nuvarande lydelse

fastighet eller inkomst av rörelse får avdrag som i 45 § kommunalskattelagen sägs icke göras, och skall i följd härav såsom inkomst av förvärvskälla som nu sagts anses den enligt de i nämnda lag meddelade bestämmelserna beräknade nettointäkten.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i *28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen* avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen *den 3 juni 1955* om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och beloppet i fråga icke uppgivits till beskattning hos det överlåtande bolaget.

Föreslagen lydelse

fastighet eller inkomst av rörelse får avdrag som i 45 § kommunalskattelagen sägs icke göras, och skall i följd härav såsom inkomst av förvärvskälla som nu sagts anses den enligt de i nämnda lag meddelade bestämmelserna beräknade nettointäkten.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i *5 mom.* avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen *(1955:416)* om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och beloppet i fråga icke uppgivits till beskattning hos det överlåtande bolaget.

2 mom. Har svenskt aktiebolag eller förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar, drivit rörelse i eget namn uteslutande för annat sådant bolags eller annan sådan förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning får inkomsten av den rörelse, som förstnämnda bolag eller förening (s. k. kommissionärsföretag) drivit, redovisas hos det andra bolaget eller den andra föreningen (s. k. kommittentföretag) under förutsättning

att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

a t t båda företagen haft rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som lämnats till det andra företaget,

a t t beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt

s a m t a t t kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal.

3 m o m . Äger svenskt aktiebolag, förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar eller ömsesidigt försäkringsbolag (moderföretag), direkt eller tillsammans med dotterföretag mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag mellan moderföretaget och helägt dotterbolag samt mellan helägda dotterbolag inbördes anses såsom avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och skattepliktig intäkt för den som mottagit detta, även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som villkor härför gäller

a t t den huvudsakliga verksamheten för bolag eller förening, som lämnar eller mottager koncernbidrag, avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som drives av livförsäkringsanstalt,

a t t såväl givaren som mottagaren av bidraget redovisar detta till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

a t t , om bidraget lämnats av moderföretag till dotterbolag eller av dotterbolag till moderföretaget, dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag,

a t t , om bidraget lämnats av dotterbolag till moderföretaget, detta är frikallat från skattskyldighet för utdel-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ning från dotterbolaget oavsett i vilken omfattning moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna

s a m t a t t , om bidraget lämnats av ett dotterbolag till annat dotterbolag hos samma moderföretag, dels att dotterbolagen varit helägda under hela beskattningsåret för båda dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet av något slag, dels att moderföretaget antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det bidragslämnande dotterbolaget, oavsett i vilken omfattning moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Lämnar svenskt aktiebolag eller förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar, koncernbidrag till aktiebolag som icke enligt första stycket är att anse som dotterbolag till bidragsgivaren, äga bestämmelserna i första stycket likväl tillämpning på bidraget, om under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan det bolag som mottagit bidraget började driva verksamhet av något slag det senare bolaget kunnat med tillämpning av 14 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) genom fusioner bringas att uppgå i det bolag som lämnat bidraget eller, om bidraget lämnats av förening, i bolag som enligt första stycket är att anse som dotterbolag till föreningen. Därvid skall anses som om nämnda bestämmelser i aktiebolagslagen varit tillämpliga även på bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Koncernbidrag som avses i första eller andra stycket skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens huvudsakliga verksamhet, om det icke med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos bidragsgivaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos bidragstagaren att en förvärvskälla skulle ansetts föreligga om verksamheterna bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i bidragstagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger icke samband av nu angivet slag skall bidragstagaren redovisa bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla hänförlig till det inkomstslag i vilket bidragsgivaren åtnjutit avdrag för bidraget.

Vid tillämpning av 46 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen anses koncernbidrag som intäkt av rederirörelse, varvsrörelse eller luftfartsrörelse i den mån bidraget lämnats av rederiföretag, varvsföretag och luftfartsföretag och bidragsgivaren under det beskattningsår då bidraget lämnats icke mottagit sådant bidrag.

Avdrag för koncernbidrag enligt första eller andra stycket må åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligga.

Lämnas bidrag från ett företag till ett annat, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medgiva att bidraget skall anses såsom avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om de i första eller andra stycket angivna förutsättningarna ej föreligga.

4 mom. Vid beräkning av inkomst av rörelse äger svenskt aktiebolag, i den omfattning som anges i punkt 1 av anvisningarna, erhålla avdrag för utdelning på aktie.

5 mom. Har bolag (dotterbolag), som icke driver penningrörelse eller yr-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

kesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 14 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) uppgått i annat sådant bolag (moderbolag) och har moderbolaget genom fusionen övertagit lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse, skall såsom intäkt i moderbolagets rörelse räknas belopp varmed dessa lager, fordringar m. m. i moderbolagets räkenskaper vid fusionstillfället upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid samma tillfälle. Vad nu stadgats skall gälla jämväl vid fusion enligt 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar och vid fusion enligt 87 § 1 mom. lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen, oaktat föreningarna driva penningrörelse. Ekonomisk förening, som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver sparkasserörelse genom att från medlemmar mottaga medel för förvaltning, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke icke på denna grund anses driva penningrörelse.

Därest moderbolag genom sådan fusion som avses i första stycket, övertagit betalningsansvaret för framtida kostnader, för vilka avsättning gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande denna avsättning räknas såsom intäkt för moderbolaget, därest icke tillgodoför sig avdrag för dessa moderbolaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas dessa kostnader – varvid i sistnämnda fall en häremot svarande avsättning skall hava verkställts i moderbolagets räkenskaper – dels ock att moderbolaget icke tillgodoför sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i andra stycket.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i första eller andra stycket och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst, som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Vid fusion, som avses i första eller andra stycket, skall intäkt av rörelse för de i fusionen deltagande företagen beräknas utan avseende på de i fusionsavtalet angivna värdena på övertagna tillgångar m. m.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första eller andra stycket, övertager maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första eller andra stycket, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertager tillgångar genom fusion, som avses i första stycket. Har moderbolag avyttrat egendom, som bolaget genom sådan fusion övertagit från dotterbolag, skall vid bedömandet av frå-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

gan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit så anses, som om moder- och dotterbolag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i andra stycket, och vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker eller fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

Avyttrar svenskt företag aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till annat svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370) – beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den avyttrade aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. För att beskattning icke skall äga rum krävs, såvitt gäller avyttringen av aktier mellan moderföretag och dotterbolag och mellan dotterbolag inbördes, vidare att moderföretaget självt eller tillsammans med dotterbolag äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i det eller de dotterbolag som berörs av överlåtelsen. I nu angivna fall skall den överlåtna aktien anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan om befrielse skall göras av det avyttrande företaget senast den dag avyttringen sker.

Har aktie avyttrats till aktiebolag inom samma koncern (köparbolaget) och har enligt bestämmelserna i föregående stycke avyttringen icke föranlett beskattning av realisationsvinst, skall, om aktierna i köparbolaget avyttras inom fem år från den tidigare avyttringen, vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttringen av aktierna i köparbolaget såsom intäkt upptagas – förutom köpeskilling e. d. – ett belopp motsvarande den vinst för vilken beskattning enligt föregående stycke ej skett.

Vad i åttonde och nionde styckena föreskrivits beträffande beskattning av realisationsvinst skall äga motsvarande tillämpning i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock icke i något fall åtnjutas på grund av avyttring av aktier till utländskt koncernföretag.

6 mom. Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

I fråga om fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt första stycket, må avdrag icke göras för andra omkostnader än för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

Med bostadsförening och bo-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

stadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.

7 mom. Har kooperativ förening av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen njuta avdrag för dylik utdelning.

Sparbank må göra avdrag för bidrag till sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa må göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

Sveriges allmänna hypoteksbank och Konungariket Sveriges stadshypotekskassa må avdraga belopp, som avsatts till reservfond, i den mån avsättningen är nödvändig för uppbringande av fonden till ett belopp motsvarande två procent av inrättningens skulder.

Hypoteksförening må avdraga belopp, som avsatts till reserv- eller säkerhetsfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två och en halv procent av föreningens skulder.

En ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, därest den är öppen och i sina angelägenheter tillämpar lika rösträtt.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

För att en förening skall anses vara ö p p e n fordras icke blott att den enligt sina stadgar är berättigad att när som helst antaga nya medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att antaga till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut och som därjämte skäligen kan antagas komma att som medlem bidraga till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som icke besitta nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betager icke föreningen dess egenskap av öppen. I det fall att en förening säljer till utomstående, kan den som regel icke utan att förlora sin öppna karaktär vägra att mottaga som medlem någon, som kan ådagalägga, att han plägar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden icke kan beviljas medlemskap – i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar – så bör föreningen för att anses såsom öppen hava skyldighet att i e k o n o m i s k t h ä n s e e n d e jämställa honom med medlem, det vill säga giva honom samma återbäring på köpta varor, som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer äro att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fylla av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, och om endast ett enda företag

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	inom varje område antages såsom medlem. Vad angår kravet på l i k a r ö s t r ä t t, så berövas en centralorganisation icke dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.
	8 m o m. Avkastning av tillgångar ingående i aktiefond utgör inkomst av kapital för fonden.
	Aktiefond får göra avdrag för utdelning på andel i fonden såsom för ränta på gäld. Avdraget skall anses belöpa på det räkenskapsår vartill utdelningen hänför sig även om utdelningen utbetalas till andelsägarna först under därpå följande räkenskapsår.
	9 m o m. Vid beräkning av inkomst i sådan samfällighet som avses i 10 § 2 mom. första stycket a) får avdrag göras för utdelning till delägare, oavsett om utdelningen utgått in natura eller i penningar. Avdraget skall anses belöpa på det beskattningsår vartill utdelningen hänför sig även om utdelningen utbetalas till delägarna först under det därpå följande beskattningsåret.
	10 m o m. Har skattskyldig, som avses i 10 § 2 mom. första stycket a), bedrivit jordbruk, skogsbruk, annan fastighet eller rörelse och har fastighet ingått i förvärvskällan skall, såvida förvärvskällans inkomst understiger ett belopp som beräknats på samma sätt som det i 45 § första stycket kommunalskattelagen angivna avdragsbeloppet (procentavdraget), ett särskilt tillägg (fastighetstillägg) fastställas för den skattskyldige. Fastighetstillägget motsvarar det belopp varmed procentavdraget överstiger inkomsten av förvärvskällan. Fastighetstillägg utföres i fullt tiotal kronor så att överskjutande belopp som ej uppgår till fullt tiotal kronor bortfaller.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Bestämmelserna i 47 § och 64 § 1 mom. kommunalskattelagen om att garantibelopp i vissa fall skall upptagas såsom skattepliktig inkomst för annan än fastighetens ägare, skall äga motsvarande tillämpning i fråga om fastställande av fastighetstillägg.

Fastighetstillägg beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall fastighetstillägget jämkas med hänsyn härtill.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §[4]

Bestämmelserna i 3 och 4 §§ samt 64–66 §§ kommunalskattelagen skola äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skola likaledes anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till efterrättelse.

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

4 §

1 mom.[5] Från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag ske för

underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst

underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst

[4] Senaste lydelse 1973:1101.

[5] Senaste lydelse 1976:461.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, dock att avdrag icke får göras för underskott i den mån hänsyn därtill tagits vid beräkning av sjömansskatt eller för underskott av rederi- eller luftfartsrörelse i vidare mån än som följer av 46 § 1 mom. tredje – *sjätte* styckena kommunalskattelagen, samt att avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst;	från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, dock att avdrag icke får göras för underskott i den mån hänsyn därtill tagits vid beräkning av sjömansskatt eller för underskott av rederi- eller luftfartsrörelse i vidare mån än som följer av 46 § 1 mom. tredje – *femte* styckena kommunalskattelagen, samt att avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst;

allmän kommunalskatt, som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret, dock endast såvitt gäller annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse.

Vad i första stycket föreskrivits om begränsning av rätten till avdrag för underskott av rederi- eller luftfartsrörelse gäller icke andra svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar än sådana vilkas aktier eller andelar till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, äger åtnjuta avdrag som avses i 46 § 2 mom. första stycket 2) kommunalskattelagen (1928:370) samt, i den omfattning som i nämnda moment sägs, jämväl för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning samt för avgifter för pensionsförsäkring och för annan personförsäkring ävensom för underhåll åt ej hemmavarande barn.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i *28 § 3 mom.* första eller andra stycket *kommunalskattelagen* avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt	Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i *2 § 5 mom.* första eller andra stycket avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
78 § lagen *den 3 juni 1955* om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget avstår från att yrka avdraget i fråga.	*(1955:416)* om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget avstår från att yrka avdraget i fråga.
5 §[6]	
Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med avdrag som i 4 och 4 a §§ omförmälas, utgör t a x e r a d i n k o m s t, vilken utföres i fulla tiotal kronor, så att överskjutande belopp som ej uppgår till fullt tiotal kronor bortfaller.	Sammanlagda beloppet av *dels* den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med avdrag som i 4 och 4 a §§ omförmälas, *dels av fastighetstillägg enligt 2 § 10 mom.*, utgör t a x e r a d i n k o m s t, vilken utföres i fulla tiotal kronor, så att överskjutande belopp som ej uppgår till fullt tiotal kronor bortfaller. *Den taxerade inkomsten får icke understiga fastighetstillägget.*
7 §[7]	

Från skattskyldighet frikallas:

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket c) kommunalskattelagen;

c) staten:

för all inkomst;

d) juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket c) kommunalskattelagen:

för all inkomst;

e) understödsförening som enligt sina stadgar icke får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem och annan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) kommunalskattelagen än understödsförening:

för all inkomst;

f) förening som är hänförlig under 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen:

för all inkomst utom sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen icke är frikallad från skattskyldighet enligt punkt 4 av anvisningarna till 54 § nämnda lag;

g) annan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen:

för sådan inkomst som ej härflutit av rörelse;

[6] Senaste lydelse 1960:65.

[7] Senaste lydelse 1977:573.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

h) här ovan ej upptagen ägare av sådan fastighet, som omförmäles i 5 § 1 mom. kommunalskattelagen:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i samma mom. avsedda ändamål;

i) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i den omfattning som *i 54 § kommunalskattelagen sägs;*	för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i den omfattning som *angives i anvisningarna;*

j) här i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke var här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra statlig inkomstskatt;

k) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar äga meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd å högst 1 000 kronor för medlem och som bedriva jämväl annan verksamhet än livförsäkringsverksamhet:

för all inkomst, som belöper på annan än till livförsäkring hänförlig verksamhet;

l) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket h) kommunalskattelagen;

m) allmänna pensionsfonden:

för sådan inkomst som ej härflutit av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen.	för sådan inkomst som ej härflutit av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen;
	n) företagareförening som erhåller statsbidrag, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag: för all inkomst utom inkomst av fastighet och fastighetstillägg.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att förening eller stiftelse, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med förening eller stiftelse, som ovan i första stycket vid f) respektive g) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

Att personer om vilka i 18 § förmäles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

(*Se vidare anvisningarna.*)

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 §	
2 mom.[8] Den statliga inkomstskatten utgör:	
a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, *ekonomiska föreningar som ingå i jordbrukskasserörelsen,* svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt 1 mom.:	a) för svenska aktiebolag, *svenska ekonomiska föreningar, sambruksföreningar,* svenska aktiefonder, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, *Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar,* svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag, sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt 1 mom. *samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skola erlägga skatt för inkomst:*
fyrtio procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten icke skall beräknas enligt *c)* här nedan;	*femtiofem* procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten icke skall beräknas enligt *b)* här nedan *eller inkomsten hänför sig till fastighetstillägg*;
b) för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingå 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 samfällighet och som skola erlägga skatt för inkomst:	
trettiotvå procent av den beskattningsbara inkomsten;	
c) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:	*b)* för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:
tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt	tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt
d) för andra skattskyldiga än dem som avses i 1 mom. eller under a), b) eller *c)* här ovan:	*c)* för andra skattskyldiga än dem som avses i 1 mom. eller under a) eller b) här ovan:
femton procent av den beskattningsbara inkomsten.	femton procent av den beskattningsbara inkomsten.
	För den del av den beskattningsbara inkomsten som hänför sig till fastig-

[8] Senaste lydelse 1975:261.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	hetstillägg utgår statlig inkomstskatt med ett procenttal som svarar mot den beräknade genomsnittliga kommunala utdebiteringen i riket under beskattningsåret. Regeringen fastställer senast den 1 oktober varje år det procenttal som skall tillämpas för det beskattningsår för vilket taxeringen i första instans sker under det andra året efter det år då fastställelse sker.
	14 §
1 mom. Skattskyldig taxeras enligt denna lag i hemortskommunen. Saknar skattskyldig hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm.	1 mom. Skattskyldig taxeras enligt denna lag i hemortskommunen. Saknar skattskyldig hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm. *För bolag eller annan sammanslutning, som jämlikt 3 § tredje stycket skall betraktas såsom svensk ekonomisk förening, gäller dock såsom hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.*
	Anvisningar
	till 2 §
	1. I fråga om aktiebolags avdrag för utdelning enligt 2 § 4 mom. gälla nedan i a)–i) angivna bestämmelser:
	a) Avdrag medges för utdelning på aktie, för vilken inbetalning skett efter den 30 juni 1966, under förutsättning att, om aktien utgivits i samband med bolagets bildande, ansökan om stiftelsehandlingarnas godkännande för bolagets registrering ingivits till registreringsmyndigheten efter den 30 juni 1966 och, om aktien utgivits i samband med ökning av aktiekapitalet, att beslut om ökningen anmälts för registrering efter nämnda dag.
	b) Avdrag medges för utdelning, som förfallit till betalning under beskattningsåret, och får uppgå till högst sex procent av vad som inbetalats för aktien före beskattningsårets utgång.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Omfattar det räkenskapsår till vilket den utdelade vinsten hänför sig kortare eller längre tid än tolv månader, jämkas avdraget i motsvarande mån.

c) Avdrag medges icke för utdelning på annat inbetalat belopp än sådant som kan anses belöpa på tillgång i rörelse eller jordbruksfastighet.

d) Avdrag medges för sammanlagt högst femton kalenderår och icke senare än tjugonde taxeringsåret efter det år då inbetalning för aktierna först skedde.

e) Avdrag medges icke, om inbetalning för aktien skett genom tillskott av aktie i annat bolag eller andel i ekonomisk förening eller om förvärvet av den nya aktien eljest kan anses ha skett genom byte mot sådan aktie eller andel. Detsamma gäller, om inbetalning för aktien skett genom tillskott av andel i handelsbolag, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av aktier i bolag eller andelar i ekonomiska föreningar, eller om förvärvet eljest kan anses ha skett genom byte mot andel i sådant handelsbolag. Kan nu angivna villkor antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge undantag, om bolaget gör framställning härom senast den dag utdelning beslutats på de nya aktierna.

f) Avdrag medges icke, om bolaget utskiftat tillgång till delägare efter ingången av det femte året före det då ökningen av aktiekapitalet anmäldes för registrering. Vad nu sagts gäller icke, om utskiftningen föranletts av att ägare till inbetald aktie ägt påfordra inlösen av aktien enligt förbehåll som intagits i bolagsordningen före den 1 maj 1960.

g) Avdrag medges icke, om mer än hälften av bolagets aktier vid utdelningstillfället ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av svenskt

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag. Därvid skall dock icke medräknas aktie som tillhör

förvaltningsföretag som avses i femte stycket av anvisningarna till 7 §, om sådant företag, i förekommande fall jämte bolag och förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära, innehade mindre än hälften av samtliga aktier i bolaget.

utländskt bolag, om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) skall erläggas för utdelningen till det utländska bolaget med helt eller nedsatt belopp, eller

annat bolag eller annan förening som är skattskyldig för utdelning på aktien.

h) Vid tillämpning av vad ovan under g) angivits anses aktie, som äges av en av bolag eller förening bildad pensions- eller personalstiftelse, innehavd av bolaget eller föreningen.

i) Aktiebolag, som yrkar avdrag, skall i självdeklarationen lämna de upplysningar angående aktieägare i bolaget som påkallas av bestämmelserna ovan under g) och h).

2. Av 1 mom. i denna paragraf följer att bestämmelserna i 43 § kommunalskattelagen och anvisningarna till nämnda paragraf är tillämpliga även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste dock i detta sammanhang särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

till 7 §

Aktiebolag och ekonomiska föreningar äro frikallade från skattskyl-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

dighet för utdelning på sådana aktier i svenska aktiebolag och sådana andelar i svenska ekonomiska föreningar som innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas (ägarföretagens) verksamhet till den del denna avser jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som bedriver bank- eller annan penningrörelse, äger icke åtnjuta skattefrihet enligt första stycket för aktier eller andelar som innehavas som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet till den del denna avser fastighetsförvaltning. Vad nu sagts gäller även i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) räknas som fåmansföretag, om ägarföretaget icke kan visa att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta skattefrihet enligt första stycket. Sådana företag äro dock frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktier och andelar som innehavas som ett led i organisationen av företagens skadeförsäkringsrörelse.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter, åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen.

Förvaltningsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning från sådana bolag och föreningar, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår eller,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med förvaltningsföretag förstås aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. Som investmentföretag betecknas förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägas av ett stort antal fysiska personer.

Om särskilda skäl föreligga, kan riksskatteverket medgiva dels att bolag eller ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag enligt fjärde stycket men vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, icke skall i beskattningsavseende behandlas som förvaltningsföretag. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan icke föras.

Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. *Aktie eller andel anses innehavd som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet under förutsättning dels att det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets aktier i det utdelande bolaget eller andelar i den utdelande föreningen vid beskattningsårets utgång motsvarar minst tjugofem procent av röstetalet för samtliga aktier i bolaget eller andelar i föreningen, dels att ägarföretaget vid beskattningsårets utgång innehade minst tjugofem procent av samtliga aktier i det utdelande bolaget eller minst tjugofem procent av samtliga andelar i den utdelande föreningen. Aktier eller andelar skall dock även i andra än nu angivna fall anses innehavda som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet, om ägarföretaget kan visa att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som ägarföretaget bedriver.* *Den befrielse från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, som enligt vad som nu sagts är medgiven svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, har avseende jämväl på utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar, dock icke utdelning för vilken det utdelande företaget får njuta avdrag enligt 2 § 7 mom. första stycket.*

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. Därvid skall dock vid 1981 års taxering iakttagas att aktie eller andel, som enligt andra stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370 i dess vid 1977 års taxering gällande lydelse icke anses innehavd i kapitalplaceringssyfte, vid tillämpning av anvisningarna till 7 § denna lag anses innehavd som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet. Genom lagen upphävs vidare med verkan fr. o. m. 1981 års taxering förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning.

6 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives att 22, 25 a, 26, 67 och 102 §§ taxeringslagen (1956:623)[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
22 §	
1 mom.[2] Nedannämnda skattskyldiga äro, där ej annat följer av stadgandet i 3 mom., skyldiga att utan anmaning till ledning för egen taxering avlämna deklaration *(självdeklaration),* nämligen:	
1) aktiebolag, ekonomisk förening och aktiefond ävensom sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,	
2) annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,	
3) fysisk person, vilkens bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått, om han varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret och under denna tid icke erlagt sjömansskatt, till sammanlagt minst 4 500 kronor och eljest till sammanlagt minst 100 kronor,	
4) fysisk eller juridisk person, vilkens tillgångar av den art, som angives i 3 § 1 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde överstigande 200 000 kronor eller, såvitt angår sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b) nämnda lag, 15 000 kronor, samt	
5) fysisk eller juridisk person, för vilken garantibelopp för fastighet skall upptagas såsom skattepliktig inkomst.	5) fysisk eller juridisk person, för vilken garantibelopp för fastighet *eller fastighetstillägg* skall upptagas såsom skattepliktig inkomst.

Vid bedömandet av fysisk eller juridisk persons deklarationsskyldighet enligt punkterna 2)–4) skall hänsyn icke tagas till sådan inkomst eller förmögenhet, för vilken den fysiska eller juridiska personen icke är skattskyldig enligt kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Hava makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen därav, var för sig haft inkomst eller förmögenhet, skall vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas och boets sammanlagda inkomst och förmögenhet.

Skall skattskyldig enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt taxeras för förmögenhet, som tillhör barn eller annan, skall hänsyn därtill tagas vid deklarationsskyldighetens bedömande.

Vid tillämpning av vad i första stycket vid 3) är stadgat, skall svensk medborgare, som under beskattningsåret tillhört svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, anses hava varit bosatt här i riket. Detsamma skall gälla sådan persons make samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. Person, som under beskattningsåret tillhört främmande makts

[1] Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

[2] Senaste lydelse 1974:997.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke varit svensk medborgare, så ock sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de bott hos honom och icke varit svenska medborgare, anses däremot vid tillämpning av vad i första stycket vid 3) är stadgat icke hava varit här i riket bosatta.	
I fråga om deklarationsskyldighet för oskift dödsbo efter skattskyldig, som avlidit under beskattningsåret, skall tillämpas vad som skolat gälla för den avlidne.	
25 a §	
Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation och *liknande ändamål* skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:	Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:
1) kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i samband med affärsförhandlingar och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,	
2) kostnader som vid 1) sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpning och jämförliga händelser, med angivande av huru mycket av kostnaderna som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,	
3) kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande,	
4) kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl. och för annan till personalvård hänförlig representation.	
5) kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån *å* kontrolluppgift,	*4)* kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån *i* kontrolluppgift,
6) utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits *å* kontrolluppgift, samt	*5)* utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits *i* kontrolluppgift, samt
7) övriga representationskostnader.	*6)* övriga representationskostnader.
	Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader gentemot de an-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	ställda i samband med personalfester, informationsmöten och liknande händelser skall vid självdeklarationen fogas uppgift om dessa kostnader enligt fastställt formulär.
	26 §[3]
	Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:
	1) uppgift om storleken av omsättningen,
	2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
	3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
	4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
	5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
	6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,
	7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,
	8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,
9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier, *samt*	9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier,
10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.	10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter, *samt*
	11) uppgift om de belopp, som den skattskyldige under beskattningsåret utgivit såsom lön till arbetstagare i penningar eller i form av kost, bostad eller bilförmån samt om i räkenskaperna gjord avsättning till resultatutjämningsfond.

[3] Senaste lydelse 1976:73.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Redovisas inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla vad ovan sägs.

Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

67 §

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

Kan en ifrågasatt ändring av taxeringen helt eller delvis bortfalla genom att den skattskyldige i enlighet med bestämmelserna i 41 § tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370) upprättar ett ändrat bokslut, får taxeringsnämnden, om yrkande framställes därom, åsätta den skattskyldige taxering i enlighet med det ändrade bokslutet utan hinder av att detta icke fastställts vid tidpunkten för taxeringsnämndens beslut rörande den skattskyldiges taxering. Är en ändring av bokslutet förenad med synnerlig olägenhet för den skattskyldige får taxeringsnämnden vidare, om det kan antagas att det ifrågasatta felet kommer att rättas genom bokslutet för nästföljande beskattningsår, åsätta den

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	skattskyldige taxering utan hänsynstagande till felet i fråga. *Har taxeringsnämnden meddelat beslut med stöd av föregående stycke, skall skriftlig anmälan göras till skattechefen.*
102 §[4]	
Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller fastighetstaxeringsrätt sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledd ändring i taxeringen för inkomst eller förmögenhet anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.	*1 mom.* Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller fastighetstaxeringsrätt sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledd ändring i taxeringen för inkomst eller förmögenhet anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.
Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag, då beslutet rörande fastighetstaxeringen meddelades.	
Besvär enligt *denna paragraf* må ej företagas till avgörande, förrän laga kraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger.	Besvär enligt *detta moment* må ej företagas till avgörande, förrän laga kraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger.
	2 mom. Har skattskyldig taxerats för sådan intäkt som avses i punkt 3 trettonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) och har han på grund därav vid senare års taxeringar åtnjutit avdrag i den ordning som föreskrives i samma stycke, må för det fall att den skattskyldige genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller skatterätt befunnits icke skolat taxeras för intäkten i fråga, besvär med yrkande om härav föranledd ändring av taxeringarna för de senare åren

[4] Senaste lydelse 1973:1106.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

anföras av taxeringsintendenten och, såvitt avser taxeringen till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag, då beslut enligt föregående stycke meddelades.

Besvär enligt detta moment må ej företagas till avgörande, förrän beslut enligt första stycket vunnit laga kraft.

7 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrives att 3 kap. 2 §, 11 kap. 2 § och 19 kap. 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 2 §

Sjukpenninggrundande inkomst är den inkomst i penningar eller naturförmåner i form av kost *eller* bostad, som försäkrad kan antagas för år räknat komma att tills vidare åtnjuta av eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Sjukpenninggrundande inkomst fastställes av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skola därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor. För tid då undantagande från försäkringen för tilläggspension enligt 11 kap. 7 § gäller för den försäkrade skall inkomst av annat förvärvsarbete icke beaktas.

Sjukpenninggrundande inkomst är den inkomst i penningar eller naturaförmåner i form av kost, bostad *eller bilförmån,* som försäkrad kan antagas för år räknat komma att tills vidare åtnjuta av eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Sjukpenninggrundande inkomst fastställes av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skola därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor. För tid då undantagande från försäkringen för tilläggspension enligt 11 kap. 7 § gäller för den försäkrade skall inkomst av annat förvärvsarbete icke beaktas.

[1] Lagen omtryckt 1977:630.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Med bilförmån avses i denna lag värdet av förmån av att för privat bruk få utnyttja arbetsgivaren tillhörig bil. Värdet skall beräknas på grundval av en antagen privat körsträcka av 1 000 mil för år räknat.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från inkomst av anställning och annat förvärvsarbete i den mån summan därav överstiger sju och en halv gånger det vid årets ingång gällande basbeloppet. Belopp, från vilket sålunda skall bortses, avräknas i första hand på inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i penningar eller naturaförmåner som i första stycket sagts för arbete som någon utför för annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, om ersättningen under ett år uppgått till minst femhundra kronor, anses såsom inkomst av anställning. Är ersättningen att hänföra till inkomst av rörelse som bedrivits av den som utfört arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukat skall vad nu sagts gälla endast såvida denne och den som utgivit ersättningen äro ense därom. I de fall som nu nämnts skall den som utfört arbetet anses såsom arbetstagare och den som utgivit ersättningen såsom arbetsgivare.

Beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall, där förhållandena ej eljest äro kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar, som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som må kunna framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning må ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Utgöres inkomst helt eller delvis av naturaförmåner, skola dessa uppskattas efter de regler, som tillämpas vid beräkning av preliminär skatt.	Beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall, där förhållandena ej eljest äro kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar, som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som må kunna framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning må ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Utgöres inkomst helt eller delvis av naturaförmåner *i form av kost och bostad,* skola dessa uppskattas efter de regler, som tillämpas vid beräkning av preliminär skatt.

11 kap. 2 §

Med inkomst av anställning avses den lön i penningar eller naturaförmåner i form av kost *eller* bostad, som försäkrad åtnjutit såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst hänföres dock	Med inkomst av anställning avses den lön i penningar eller naturaförmåner i form av kost, bostad *eller bilförmån,* som försäkrad åtnjutit såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
icke från en och samme arbetsgivare åtnjuten lön som under ett år ej uppgått till femhundra kronor. Såsom inkomst av anställning anses även	hänföres dock icke från en och samme arbetsgivare åtnjuten lön som under ett år ej uppgått till femhundra kronor. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenning,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §,

d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,

e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning i form av dagpenning och stimulansbidrag,

g) timstudiestöd, inkomstbidrag och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349),

h) delpension enligt lagen (1975:380) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till värnpliktiga, vapenfria tjänstepliktiga och elever i bistånds- och katastrofutbildning under repetitionsutbildning, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid grundläggande utbildning för vuxna,

l) livränta som utgår enligt lagen om arbetsskadeförsäkring eller eljest bestämmes med tillämpning av sagda lag.

I fråga om ersättning i penningar eller naturaförmåner som i första stycket sägs för arbete som någon utfört för annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall vad i 3 kap. 2 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tagas till lön eller annan ersättning, som försäkrad åtnjutit från arbetsgivare, vilken är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket eller tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad i detta stycke sägs skall icke gälla beträffande lön till svensk medborgare, såframt svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för avgift till försäkringen för tilläggspension enligt 19 kap. 1 §.

Hänsyn skall ej heller tagas till lön eller annan ersättning från främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller från arbetsgivare, vilken tillhör beskickning eller konsulat som nu sagts och icke är svensk medborgare. Vad i detta stycke sägs skall icke gälla beträffande lön till svensk medborgare eller den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, såframt utländsk beskickning här i riket enligt av riksförsäkrings-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
verket godtagen förbindelse har att svara för avgift till försäkringen för tilläggspension enligt 19 kap. 1 §.	
Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses såsom arbetsgivare.	
19 kap. 1 §	
Arbetsgivare skall enligt vad nedan sägs för varje år erlägga socialförsäkringsavgift till sjukförsäkringen, folkpensioneringen och försäkringen för tilläggspension.	
Avgift till sjukförsäkringen och till folkpensioneringen utgår å summan av vad arbetsgivaren under året till arbetstagare hos honom i penningar eller naturaförmåner i form av kost *eller* bostad utgivit såsom lön eller, där fall som avses i 3 kap. 2 § *andra* stycket sista punkten är för handen, annan ersättning för utfört arbete.	Avgift till sjukförsäkringen och till folkpensioneringen utgår å summan av vad arbetsgivaren under året till arbetstagare hos honom i penningar eller naturaförmåner i form av kost, bostad *eller bilförmån* utgivit såsom lön eller, där fall som avses i 3 kap. 2 § *tredje* stycket sista punkten är för handen, annan ersättning för utfört arbete.
Avgift till försäkringen för tilläggspension utgår å summan av vad arbetsgivaren under året till arbetstagare hos honom i penningar eller naturaförmåner i form av kost *eller* bostad utgivit såsom lön eller, där fall som avses i 11 kap. 2 § andra stycket är för handen, annan ersättning för utfört arbete, sedan från nämnda summa dragits ett belopp motsvarande det vid årets ingång gällande basbeloppet multiplicerat med det beräknade genomsnittliga antalet arbetstagare hos arbetsgivaren under året. Härvid skall arbetstagare, som under hela året varit anställd med full arbetstid, räknas såsom en arbetstagare och arbetstagare, som under året varit anställd i mindre omfattning, medräknas i motsvarande mån. Det antal arbetstimmar per år som i allmänhet skall anses motsvara full arbetstid fastställes av regeringen efter förslag av riksförsäkringsverket. Genomsnittliga antalet arbetstagare beräknas med en decimal. Om särskilda skäl föranleda	Avgift till försäkringen för tilläggspension utgår å summan av vad arbetsgivaren under året till arbetstagare hos honom i penningar eller naturaförmåner i form av kost, bostad *eller bilförmån* utgivit såsom lön eller, där fall som avses i 11 kap. 2 § andra stycket är för handen, annan ersättning för utfört arbete, sedan från nämnda summa dragits ett belopp motsvarande det vid årets ingång gällande basbeloppet multiplicerat med det beräknade genomsnittliga antalet arbetstagare hos arbetsgivaren under året. Härvid skall arbetstagare, som under hela året varit anställd med full arbetstid, räknas såsom en arbetstagare och arbetstagare, som under hela året varit anställd i mindre omfattning, medräknas i motsvarande mån. Det antal arbetstimmar per år som i allmänhet skall anses motsvara full arbetstid fastställes av regeringen efter förslag av riksförsäkringsverket. Genomsnittliga antalet arbetstagare beräknas med en decimal. Om särskilda

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
därtill, må avgift beräknas på sätt som avviker från vad nu stadgats men som giver i huvudsak samma resultat.	skäl föranleda därtill, må avgift beräknas på sätt som avviker från vad nu stadgats men som giver i huvudsak samma resultat.

Vid beräkning av avgift enligt denna paragraf skall hänsyn icke tagas till arbetstagare, vars lön under året ej uppgått till femhundra kronor. Vad gäller sjukförsäkringen och folkpensioneringen skall vidare bortses från arbetstagare, som icke är obligatoriskt försäkrad enligt lagen om yrkesskadeförsäkring, eller, där fråga är om arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat, från arbetstagare som varit bosatt utomlands och utfört arbetet utom riket. Såvitt angår försäkringen för tilläggspension skall hänsyn icke tagas till arbetstagares lön eller ersättning i vad den för år räknat överstiger sju och en halv gånger det vid årets ingång gällande basbeloppet. Såvitt angår försäkringen för tilläggspension skall vidare bortses från arbetstagare, som vid årets ingång uppnått sextiofem års ålder, så ock från arbetstagare i fall då lön eller annan ersättning till honom antingen enligt 11 kap. 2 § tredje eller fjärde stycket icke räknas såsom inkomst av anställning eller, om arbetstagaren icke är svensk medborgare och ej heller är bosatt härstädes, avser arbete utom riket.

Avgift erlägges icke för arbetstagares lön vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse till den del lönen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning, som arbetsgivare äger uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 12 §. Avgift erlägges ej heller för lön som arbetsgivare utgivit till barn för arbete utfört i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för lönen ej får ske vid inkomsttaxeringen eller för ersättning för vilken bevillningsavgift erlagts enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om inkomst och avgift som belöper på tid efter utgången av år 1979.

8 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1968:419) om allmän arbetsgivaravgift

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1968:419) om allmän arbetsgivaravgift skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §[1]	
Arbetsgivare erlägger allmän arbetsgivaravgift med belopp motsvarande fyra procent av summan av vad arbetsgivaren utgivit under året som lön till arbetstagare i pengar eller naturaförmåner i form av kost *eller* bostad. I fråga om sjöman som avses i 1 § 1 mom. första stycket lagen (1958:295) om sjömansskatt beräknas dock allmän arbetsgivaravgift efter den lägre procentsats som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, myndighet fastställer med motsvarande tillämpning av 19 kap. 4 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.	Arbetsgivare erlägger allmän arbetsgivaravgift med belopp motsvarande fyra procent av summan av vad arbetsgivaren utgivit under året som lön till arbetstagare i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad *eller bilförmån*. I fråga om sjöman som avses i 1 § 1 mom. första stycket lagen (1958:295) om sjömansskatt beräknas dock allmän arbetsgivaravgift efter den lägre procentsats som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, myndighet fastställer med motsvarande tillämpning av 19 kap. 4 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vid beräkningen av avgiften tages icke hänsyn till arbetstagare vars lön under året understigit femhundra kronor, eller arbetstagare, som ej är obligatoriskt försäkrad enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, eller till fall, som avses i 3 kap. 2 § andra stycket sista punkten lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Avgift erlägges icke för arbetstagares lön vid sjukdom eller ledighet för vård av sjukt barn eller med anledning av barns födelse till den del lönen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning, som arbetsgivare äger uppbära enligt bestämmelserna i 3 kap. 16 § lagen om allmän försäkring. Avgift erlägges ej heller för lön som arbetsgivare utgivit till barn för arbete utfört i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för lönen ej får ske vid inkomsttaxeringen.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om avgift som belöper på tid efter utgången av år 1979.

[1] Senaste lydelse 1976:78.

9 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1959:551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Pensionsgrundande inkomst skall, i den mån den utgöres av annan inkomst än som avses i 3 §, bestämmas med ledning av den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt eller, såvitt gäller försäkrad som avses i 1 § första stycket lagen (1958:295) om sjömansskatt, med ledning av redares redovisning enligt 14 § nämnda lag. *Vid taxeringsändring eller eftertaxering skall verkställd beräkning av pensionsgrundande inkomst ändras endast om taxeringsändringen eller eftertaxeringen föranleder avvikelse från nämnda beräkning med minst femhundra kronor.*	Pensionsgrundande inkomst skall, i den mån den utgöres av annan inkomst än som avses i 3 §, bestämmas med ledning av den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt eller, såvitt gäller försäkrad som avses i 1 § första stycket lagen (1958:295) om sjömansskatt, med ledning av redares redovisning enligt 14 § nämnda lag. *Värdet av förmån av att för privat bruk få utnyttja arbetsgivaren tillhörig bil (bilförmån) skall dock beräknas på grundval av en antagen privat körsträcka av 1 000 mil för år räknat.* *Vid taxeringsändring eller eftertaxering skall verkställd beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt första stycket ändras endast om taxeringsändringen eller eftertaxeringen föranleder avvikelse från nämnda beräkning med minst femhundra kronor.*

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om inkomst som belöper på tid efter utgången av år 1979.

[1] Lagen omtryckt 1976:1015.

10 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härigenom föreskrives att 4 § lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §	
Vid bestämmande av avgiftsunderlag skall utöver vad som framgår av de i 1 § angivna författningarna gälla följande.	
Värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad skall uppskattas efter regler, som fastställas av riksförsäkringsverket. Vad angår dylika förmåner åt arbetstagare, som avses i 1 § första stycket lagen om sjömansskatt, skall dock värdet beräknas efter de grunder, enligt vilka motsvarande naturaförmåner till ombordanställt manskap som erlagt sjömansskatt värderas vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst.	Värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad skall uppskattas efter regler, som fastställas av riksförsäkringsverket. Vad angår dylika förmåner åt arbetstagare, som avses i 1 § första stycket lagen om sjömansskatt, skall dock värdet beräknas efter de grunder, enligt vilka motsvarande naturaförmåner till ombordanställt manskap som erlagt sjömansskatt värderas vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst. *Värdet av förmån av att för privat bruk få utnyttja arbetsgivaren tillhörig bil (bilförmån) skall beräknas på grundval av en antagen privat körsträcka av 1 000 mil för år räknat.*

Avdrag för kostnader, som arbetstagare haft att av sin lön bestrida i anställningen, må göras i den mån riksförsäkringsverket så medgiver. Sådant medgivande må lämnas endast om kostnaderna beräknas uppgå till minst en tiondel av lönen samt må avse arbetstagare i viss verksamhet eller, efter framställning av arbetsgivare, viss eller vissa arbetstagare.

Ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74) skall i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning icke beaktas vid bestämmande av avgiftsunderlag.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om avgift som belöper på tid efter utgången av år 1979.

[1] Lydelse enligt prop. 1977/78:23.

1 Direktiven m. m.

Företagsskatteberedningens ursprungliga direktiv finns intagna i yttrande till statsrådsprotokollet den 29 juni 1970 av dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng.

Inledningsvis slås fast att företagsbeskattningen måste utformas med beaktande av såväl stabiliseringspolitiska som tillväxtpolitiska och fördelningspolitiska mål. Olika skatteformers verkningar skall alltså utrönas med avseende på vart och ett av dessa tre mål och utformningen av beskattningen avvägas så att samtliga i rimlig utsträckning tillgodoses. Departementschefen övergår härefter till att sammanfatta nuvarande regelsystem och anför bl. a. följande.

Den svenska företagsbeskattningen torde redan i sin nuvarande form präglas av en sådan avvägning mellan olika mål. Dess grunddrag är nettovinstbeskattningen. Ett karakteristiskt inslag häri är principen att all nettoavkastning beskattas, således – vad gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar – även den del av vinsten som utdelas till delägarna. Dessutom blir utdelningen föremål för ny beskattning hos delägarna. Skatteutaget på den redovisade nettovinsten är relativt högt internationellt sett, eller f. n. i genomsnitt ca 53 % för aktiebolagens del, vartill kommer aktieägarens inkomstskatt på den utdelade vinsten. Den förhållandevis kraftiga beskattningen av nettovinsten har å andra sidan kompletterats med regler för den skattemässiga värderingen av företagets omsättnings- och anläggningstillgångar, som torde kunna betraktas som jämförelsevis liberala. Reglerna får till effekt bl. a. att det växande företaget kan uppskjuta beskattningen av nettoavkastningen och i viss utsträckning även helt undgå den. Möjligheterna härtill ökar i takt med tillväxten av företagets realtillgångar.

Redan av denna korta beskrivning av företagsbeskattningens två huvudkomponenter torde framgå hur lagstiftaren velat göra avvägningen mellan två av de tidigare nämnda målen, nämligen det fördelningspolitiska resp. det tillväxtpolitiska. I den utsträckning som företagets överskott behålls inom företaget i form av arbetande realkapital skjuts beskattningen helt eller delvis på framtiden. Det överskott som utdelas till aktieägarna eller balanseras inom företaget med placering i icke avskrivningsbara finansiella tillgångar drabbas däremot av den relativt hårda nettovinstbeskattningen. Genom denna konstruktion har man velat stimulera realkapitaluppbyggnaden i företagen och samtidigt hålla tillbaka inkomst- och förmögenhetstillväxten hos företagens ägare.

I de nämnda delarna har företagsbeskattningen inte tilldelats några primära stabiliseringspolitiska uppgifter. Detta har skett genom vissa kompletterande instrument, som senare införts. Det viktigaste torde vara systemet med avsättning till investeringsfonder. Detta system, som ingår som ett led i nettovinstbeskattningen, avser att påverka det tidsmässiga förloppet av företagens investeringar, både i anläggningstillgångar och i lager, så att de sker under perioder som är lämpliga från konjunk-

tursynpunkt. Vidare har direkta avgifter på företagens investeringar, främst byggnader, uttagits under vissa perioder och för vissa typer av investeringsobjekt. Även här har huvudsyftet varit att påverka investeringarnas tidsmässiga utveckling under olika konjunkturfaser. Det bör tillfogas, att investeringsfonderna under senare tid i viss utsträckning också använts för att påverka industriinvesteringarnas fördelning i lokaliseringspolitiskt syfte.

Inslaget av nettovinstbeskattning i den svenska företagsbeskattningen har emellertid successivt minskat till följd av att företagen med tiden i ökad utsträckning påförts andra skatter och avgifter, som belastar deras omkostnader och som därför kan betraktas som produktionsfaktorskatter. Dit hör främst energiskatten, socialförsäkringsavgifterna samt den nyligen införda allmänna arbetsgivaravgiften. Huvudsyftet bakom dessa skatter och avgifter torde få sägas vara fördelningspolitiskt. Företagen har ansetts böra på detta direkta sätt delta i finansieringen av antingen de anställdas sociala förmåner, framför allt sjukpenning och ålderspension, eller statsutgifterna i allmänhet. I själva verket har utvecklingen på socialförsäkringsområdet medfört att socialförsäkringsavgifter av olika slag numera dominerar företagens skatteutgifter.

Vad beträffar beskattningsreglernas närmare innebörd bör framhållas att företagens vinstberäkning sker efter regler som i stort sett är enhetliga för alla företag, men att beskattningsnivån är olika för skilda företagsformer. Vid den statliga inkomstbeskattningen är nämligen vissa företagskategorier proportionellt beskattade. Således gäller att den beskattningsbara inkomsten för aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattas proportionellt, därvid skatten utgör 40 % för de förra och i regel 32 % för de senare. Likaså utgår proportionell skatt för livförsäkringsanstalter med 10 % och för t. ex. stiftelser med 15 %. För andra kategorier företag för vilka beskattningen sker individuellt hos den enskilde företagaren är däremot beskattningen progressiv på samma sätt som gäller för fysiska personer i allmänhet. Hit hör företag som bedrivs i form av enskild firma, handelsbolag och kommanditbolag. För dessa kategorier är alltså beskattningsnivån beroende av den enskilde företagarens sammanlagda inkomster. I fråga om den kommunala inkomstbeskattningen åter är samtliga företagskategorier likabehandlade såtillvida att den beskattningsbara inkomsten genomgående beskattas proportionellt, därvid skattens storlek bestäms av den kommunala utdebiteringen i varje särskild kommun. I detta sammanhang kan pekas på att den reform i fråga om fysiska personers inkomstbeskattning som antagits av årets riksdag med verkan fr. o. m. 1972 års taxering medfört den skillnaden mellan de företagsformer som vid den statliga beskattningen beskattas proportionellt och de som beskattas progressivt, att väl de förra men inte de senare vid den statliga taxeringen tillgodoräknas avdrag för påförda kommunalutskylder.

Som antytts förut får man emellertid en riktig uppfattning om företagsbeskattningen endast om man tar hänsyn även till de reglerbara faktorer som i mera avgörande grad kan påverka den totala beskattningen av företagens vinster. Till dessa faktorer hör dels sådana som är bestämmande för beräkningen av företagets egen vinst och därmed för beskattningsunderlaget och dels sådana som medför en ytterligare beskattning av företagsvinsten hos företagets delägare.

Till faktorer som påverkar företagens egen vinst hör reglerna om att anskaffningskostnaderna för byggnader samt maskiner och andra inventarier får skrivas av. Hit hör också reglerna för värderingen av omsättningstillgångarna, som möjliggör en betydande skattemässig nedskrivning av varulagrets värde under dess verkliga värde. Särskilt genom avskrivningsrätten för inventarier och nedskrivningsrätten för varulager har företagen möjlighet att skapa avsevärda s. k. dolda reserver vid beskattningen. I detta sammanhang kan även nämnas att företagen med avdragsrätt vid inkomstbeskattningen kan verkställa avsättning till fonder för konjunkturutjämning och vissa andra ändamål. I vissa fall, som t. ex. i fråga om konjunkturinvesteringsfonderna, är avdragsrätten betingad av att företaget på spärrat konto i riksbanken

insätter ett belopp som är avsett att i stort sett svara mot den inkomstskatt som belöper på avsättningen. Avsättningarna är visserligen avsedda att tillgodose syften som godtagits av statsmakterna men genom dem kan företagen för egen del åstadkomma en icke obetydlig minskning av den beskattningsbara inkomsten. Andra faktorer som på liknande sätt kan påverka vinstberäkningen är avdragsrätten för koncernbidrag som lämnas av ett företag inom en koncern till ett annat företag inom samma koncern samt den rätt till förlustutjämning mellan olika beskattningsår som föreligger enligt särskilda regler.

I vissa fall kan som förut antytts företagsvinsten bli föremål för ytterligare beskattning hos företagets delägare. Jag tänker härvid i första hand på den ekonomiska dubbelbeskattning som i princip träffar aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas utdelade vinstmedel. Dessa beskattas inte bara hos det utdelande företaget utan även hos den slutlige mottagaren av utdelningen. Reglerna för beskattningen av företagens vinster i olika led är ganska invecklade och det skulle föra för långt att här närmare redogöra för dessa. Jag vill endast erinra om att s. k. kedjebeskattning kan uppkomma enligt särskilda regler för utdelningar på aktier som innehas av företagen i kapitalplaceringssyfte och för utdelningar mellan bolag när moderbolaget ägs av en mer begränsad personkrets, s. k. fåmansbolag. Särskilda beskattningsregler gäller även för utdelningar till bolag som bedriver verksamhet av visst slag, exempelvis s. k. förvaltningsbolag. Vidare vill jag erinra om de lättnader i utdelningsbeskattningen som ges genom den särskilda avdragsrätten för aktieutdelningar i samband med nyemissioner.

Sedan denna redogörelse lämnats för de faktorer som i mera väsentlig grad påverkar den samlade beskattningen av företagen tar departementschefen upp ett par av de förslag till ändringar av företagsbeskattningen som förts fram i den allmänna debatten.

Den mest grundläggande förändringen har aktualiserats i samband med diskussionen om att helt eller delvis slopa nettovinstbeskattningen och övergå till s. k. bruttobeskattning. En form av bruttoskatt som därvid framförts har varit att i stället för vinstbeskattning tillämpa någon form av bruttoomsättningsskatt. Som motivering för en sådan omläggning har anförts stabiliseringspolitiska skäl. I huvudsak är det dock förutsatta gynnsamma verkningar på den ekonomiska tillväxten som åberopats. Enligt detta synsätt antogs nämligen nettovinstbeskattningen gynna de mindre effektiva företagen framför de mera effektiva. En bruttoskatt skulle ha motsatta verkningar.

När allmänna skatteberedningen i sitt betänkande "Nytt skattesystem" (SOU 1964:25) avvisade tanken på en bruttobeskattning av företagen och föreslog mervärdeskatt i stället för den då gällande allmänna varuskatten, anlade man ett helt annat synsätt. Beskattningen borde inte utan bärande motiveringar i varje enskilt fall ges en styrande inverkan med avseende på konsumtion, produktion och företagsstruktur. Enligt skatteberedningens mening borde nettoinkomstbeskattningen bibehållas inte bara för fysiska personer utan också för juridiska personer eftersom den utgjorde en tämligen neutral skatteform för företagen. Statsmakterna har numera beslutat om övergång till mervärdeskatten som huvudform för beskattningen av den privata konsumtionen.

För min del har jag inte funnit argumenten för en renodlad bruttobeskattning av företagen särskilt övertygande från tillväxtsynpunkt. Avvägningen mellan nettobeskattning och andra skatteformer av typ produktionsfaktorskatter utgör i och för sig en av huvudfrågorna när det gäller att avgöra den lämpliga utformningen av företagsbeskattningen. Som jag senare kommer att utveckla, bör det sålunda övervägas att – jämsides med en bibehållen nettovinstbeskattning – i ökad utsträckning använda produktionsfaktorskatter för olika ekonomiskt-politiska syften.

När det gäller de existerande skattereglernas konsekvenser från tillväxtsynpunkt torde det vara allmänt omvittnat, inte minst från näringslivet självt, att de förhållandevis generösa reglerna för avskrivning av inventarier och nedskrivning av varulager gynnsamt påverkat utbyggnadstakt och konsolideringsgrad i de svenska företagen. Men det har också hävdats, att det höga skatteuttaget på kapitalets nettoavkastning – i kombination med arvs- och förmögenhetsbeskattningen och inkomstbeskattningen i synnerhet av högre inkomsttagare – negativt påverkat nysparande och tillgången på riskvilligt kapital. I det sammanhanget har också pekats på att nyemission av aktier är en dyr form av kapitalanskaffning som i vissa lägen utgör ett hinder för företagen och deras utveckling.

Den lösning som ibland anvisas med avseende på det sistnämnda problemet är att skattebelastningen på företagen och deras ägare sänks, t. ex. genom att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst avskaffas. Såsom torde framgå av det följande, kan det emellertid av fördelningspolitiska skäl inte accepteras att beskattningen av nettovinsten mildras på detta sätt med bibehållande i oförändrad omfattning av nu gällande av- och nedskrivningsregler.

Att de mera genomgripande ändringar som här diskuterats inte bör övervägas innebär emellertid inte, fortsätter departementschefen, att företagsbeskattningens nuvarande struktur skulle vara i alla avseenden väl avvägd med hänsyn till effekten på den ekonomiska tillväxten. Det bör prövas om den nuvarande avvägningen är den riktiga mellan å ena sidan möjligheten till vinstreglerande dispositioner genom bl. a. förmånliga av- och nedskrivningsregler och å andra sidan storleken av den vinstbeskattning som träffar företagen. Här anförs vidare:

Vid ställningstagandet till de olika önskemål som här anmäler sig bör det stå utredningen fritt att pröva andra konstruktioner inom nettovinstbeskattningens ram, där behovet av konsolidering och stimulans till realkapitalutbyggnad avvägs mot önskemålet om rörlighet och risktagande. Utredningen bör därvid kunna utnyttja erfarenheter från andra länder med skatteformer, som i olika grad avviker från de här tillämpade. Utredningens överväganden i dessa hänseenden bör ske med beaktande av att de nuvarande reglerna för företagets av- och nedskrivningar delvis har till syfte att möjliggöra skatteutjämning mellan olika beskattningsår och att visst utrymme härför bör finnas även i fortsättningen.

I anslutning härtill bör också undersökas om de existerande av- och nedskrivningsreglerna har några selektiva, från struktur- eller allokeringssynpunkt mindre önskvärda verkningar. Av utredningar som utfördes för allmänna skatteberedningens räkning framgår, att gällande skatteregler tenderar att hos företag med hög takt i realkapitaluppbyggnaden sänka det faktiska skatteuttaget i förhållande till vad som tas ut av mindre expansiva företag med jämförbar lönsamhet. De konsekvenser beskattningssystemet i detta hänseende kan ha för företagsstruktur, investeringsurval och resursanvändning bör studeras. Därvid bör också uppmärksammas de skilda förhållanden, som råder mellan familjeföretag å den ena och företag med spritt ägande å den andra sidan i fråga om möjligheterna att tillgodogöra sig avkastningen av företagets verksamhet. Från strukturpolitisk synpunkt är det bl. a. av intresse att utröna i vad mån beskattningsreglerna kan sägas stimulera familjeföretagens ägare att överlåta sina företag till de stora koncernerna och därigenom tillgodogöra sig en under företagets livstid ackumulerad vinst i form av kapitalvärdestegring. Även om det är av betydelse att beskattningsreglerna inte lägger hinder i vägen för de stora koncernerna att köpa upp mindre, starkt expansiva företag, är det samtidigt ett intresse både från allmänna synpunkter och från konkurrens- och tillväxtsynpunkt, att beskattningen inte ensidigt gynnar en ökad ägandekoncentration inom näringslivet.

Fortsättningsvis lämnar departementschefen sin syn på vilka överväganden som bör göras för att det stabiliseringspolitiska målet skall kunna tillgodoses. Bl. a. anförs följande.

Nettovinstbeskattningen med tillhörande av- och nedskrivningsregler bör också granskas från stabiliseringspolitisk synpunkt. Med undantag för investeringsfonderna ger det rådande skattesystemet knappast utrymme för någon ekonomisk-politisk styrning av företagens beteende på kort sikt. Det kan snarare hävdas att beskattningsreglerna på ett med hänsyn till konjunkturförhållandena mindre lyckligt sätt inverkar på utvecklingen av företagens disponibla bruttointäkter och därmed även på deras investeringar i byggnader, maskiner och lager. De nuvarande liberala av- och nedskrivningsreglerna tenderar att förstärka likviditeten hos företagen framför allt i högkonjunkturlägen, eftersom det är i sådana situationer som företagens investeringar och bruttointäkter brukar vara högst.

Jag har tidigare angett som en av utredningens huvuduppgifter att pröva huruvida de nuvarande möjligheterna att bilda dolda reserver ger en alltför stor stimulans till konsolidering och realkapitalutbyggnad inom det existerande företagets ram. De stabiliseringspolitiska problemen i anslutning till av- och nedskrivningsreglerna ger i och för sig anledning till en prövning i samma riktning. Men eftersom det torde vara en ofrånkomlig förutsättning för utredningens arbete, att grunddragen i företagsbeskattningen består, bör det på denna punkt kunna övervägas att i utjämnande syfte åstadkomma temporära insättningar av vinstmedel på spärrkonto.

Som jag tidigare framhållit, är investeringsfonderna det väsentliga skattepolitiska instrument som står till förfogande för att påverka företagens investeringsaktivitet. Vid sidan härav har tillfälliga, extra avskrivningar använts för stimulans av investeringar i maskiner. Utredningen bör överväga om skäl föreligger att ytterligare utbygga denna stimulans. Enligt min mening har systemet med konjunkturinvesteringsfonder en så väsentlig roll i stabiliseringspolitiken att det inte bara bör bibehållas utan också, om möjligt, byggas ut. Därför bör utredningen göra en översyn med syfte att mer effektivt än f. n. inordna lagerinvesteringarna i systemet. Det bör ske mot bakgrunden av den stora roll för svängningarna i total efterfrågan och importbehov, som lagerinvesteringarna numera spelar. Utredningen bör också ta upp frågan om att förbättra möjligheterna att använda investeringsfondssystemet för andra ändamål, t. ex. att främja forskning. I samband med sina överväganden bör utredningen vidare pröva om några fördelar i form av överskådlighet och enkelhet i tillämpningen kan vinnas genom att de skilda regelkomplexen för olika slag av fondinstitut vid beskattningen samordnas och sammanförs.

Vidare sägs det att det bör övervägas att komplettera nettovinstbeskattningssystemet med rörliga bruttoskatter, som kan användas i stabiliseringspolitiskt syfte. Därvid pekas på investerings- och arbetsgivaravgifter. Det bör utredas hur ett system med rörliga avgifter bör konstrueras för att ge statsmakterna största möjliga handlingsfrihet inom den ekonomiska politiken utan att därför i icke acceptabel utsträckning störa företagens planering. En annan tanke som framförts i den allmänna diskussionen och som enligt direktiven bör övervägas är att i konjunkturpolitiskt syfte utnyttja avdragsrätten för ingående skatt i mervärdeskattesystemet. Slutligen bör prövas olika medel för att konjunkturmässigt styra investeringar även i fråga om maskiner och omsättningstillgångar.

Beträffande den tredje målsättningen – att beakta de fördelningspolitiska kraven – anför departementschefen bl. a. följande.

De fördelningspolitiska syftena i företagsbeskattningen har man, som jag tidigare antytt, sökt tillgodose främst genom att företagens nettovinst beskattas relativt hårt. När samtidigt ett ganska betydande utrymme ges för skattefri kapitalackumulation inom företagen, är detta ett uttryck för uppfattningen att det är ett allmänt intresse att företagen har en finansiellt stark ställning med erforderlig motståndskraft vid konjunkturförsämringar. Såvitt kan bedömas har dessa inslag i den svenska företagsbeskattningen också lett till att företagen bedrivit en internationellt sett återhållsam utdelningspolitik.

I den mån avkastningen överförs till ägarna i form av kapitalvärdestegring blir beskattningens effekter på förmögenhetsbildning och kapitalavkastning dock avsevärt mer komplexa än vad som framgår enbart av ett studium av nettovinstbeskattningen. För det första måste hänsyn tas till effekterna på inkomst- och förmögenhetsfördelningen av arvs- och förmögenhetsbeskattningen, realisationsvinstbeskattningen men även av inkomstbeskattningen, åtminstone på större inkomster. För det andra har man att söka bedöma hur andra former av skattebelastning på företagen, främst olika slag av existerande eller nytillkommande bruttoskatter och avgifter, kan tänkas påverka företagens lönsamhet. För det tredje ingår också i bilden problemet om olika skatters övervältringsbarhet och därmed frågan om hur företagsbeskattningen påverkar fördelningen löner–vinster i vårt samhälle.

En första uppgift för utredningen bör därför vara att i möjligaste mån söka kartlägga de fördelningspolitiska verkningarna såväl av den nuvarande företagsbeskattningen som av de förändringar härav som utredningen kan komma att föreslå. I båda fallen bör det ske inom den allmänna ram som jag här angett. Jag är väl medveten om svårigheterna i denna uppgift, särskilt med hänsyn till att några säkra teorier beträffande övervältringseffekter knappast torde kunna läggas till grund för bedömningen. Skälet till att ett försök till kartläggning ändå bör göras är bl. a. att ganska skiftande uppfattningar framförts om den nuvarande företagsbeskattningens verkningar från fördelningspolitisk synpunkt. Det har bl. a. hävdats, att den relativt hårda nettovinstbeskattningen, särskilt i kombination med kapital- och inkomstbeskattningen för fysiska personer, försvårar företagens kapitalanskaffning och minskar tillgången på s. k. riskvilligt kapital. Om detta är sant, borde det tyda på att vårt skattesystem har påtagliga verkningar på förmögenhetsbildning och kapitalavkastning. Å andra sidan påstås att företagsbeskattningen, särskilt då de generösa av- och nedskrivningsreglerna, ger betydande utrymme för kapitalackumulation på privata händer. Tendensen skulle enligt denna mening ha förstärkts under 1960-talet och inneburit en faktisk nedgång i skattebelastningen på vinster och kapitalavkastning i vårt land.

Vilken av dessa uppfattningar som är den riktiga torde kunna avgöras först på grundval av de analyser och undersökningar som utredningen har att utföra. Möjligen kan dessa komma att visa att bakom de skilda tolkningarna i fråga om utvecklingen under 1960-talet ligger ett orsakssammanhang som baserar sig på andra faktorer än företagsbeskattningen. En sådan kan vara en genomsnittligt sett sjunkande lönsamhet för de svenska företagen. Samtidigt kan spridningen i lönsamhet mellan branscher och företag ändå ha ökat till följd av stora skillnader i produktivitetsutveckling och marknadsläge. Mot den bakgrunden är det också av värde att få klarlagt hur företagsbeskattningen verkar i olika företagsformer och i företag med skilda förutsättningar i de nyss nämnda avseendena. Detta är av intresse inte bara med hänsyn till effekterna på kapitalavkastningen och ägarnas förmögenhetssituation utan också för en belysning av företagsbeskattningens konsekvenser för lönebildning och lönestruktur.

Enligt min mening ger den tillgängliga statistiken över förmögenhetsutvecklingen klart besked om att ett betydande utrymme för privat förmögenhetsbildning funnits under efterkrigstiden i vårt land även med beaktande av penningvärdeförsämringen. Det gäller framför allt när förmögenheterna nått en viss storlek och för tillgångar placerade i realkapital. Utgångspunkten för utredningens överväganden i detta avsnitt

bör därför vara, att företagsbeskattningen, sedd tillsammans med övriga komponenter i skattesystemet, bör bidra till en jämnare och mera rättvis fördelning av inkomster och förmögenheter i vårt land. Särskilt angeläget är att utforma företagens beskattning så, att den inte gynnar uppkomsten av stora förmögenhetskoncentrationer och därmed motverkar strävandena till en minskad koncentration av ekonomisk makt i enskilda händer.

Av det förut sagda framgår att den huvudfråga utredningen har att ta ställning till är huruvida den nuvarande avvägningen mellan skatt på redovisad nettovinst och skatteförmånerna via avskrivnings- och nedskrivningsreglerna ger de från angivna synpunkter bästa resultatet. Vid sitt ställningstagande bör utredningen ta hänsyn även till de effekter på kapitalavkastning och förmögenhetsutveckling som uppkommer för företagens ägare vid varierande utdelningspolitik genom beskattningen av fysiska personers inkomster, förmögenheter och kapitalvinster. Vid övervägandena bör beaktas önskvärdheten av att man uppnår likartade effekter i fråga om kapitalavkastningens beskattning oberoende av företagens ägarstruktur och deras associationsform. Inte minst bör därvid familjeföretagens situation uppmärksammas även av skäl som jag tidigare nämnt.

Utredningens överväganden bör, enligt direktiven, också innefatta ett ställningstagande till frågan huruvida motiv alltjämt föreligger att behålla nuvarande skillnad i skattebelastning vid den statliga inkomstbeskattningen mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar. Vidare bör för dessa skattskyldiga den nuvarande rätten till avdrag för kommunalskatt avskaffas.

Vad slutligen gäller anpassningen av reglerna till förhållandena i utlandet anför departementschefen följande.

Jag vill tillfoga att reformer av företagsbeskattningen inte torde kunna ske oberoende av förhållandena i andra länder. Detta följer redan av Sveriges vittomfattande utrikeshandel men understryks ytterligare av det snabbt ökande samarbetet på det ekonomiska området över huvud samt av den internationalisering av företagsamheten som pågår. Det bör således ingå i utredningens uppdrag att pröva med vilken grad av frihet i förhållande till viktigare avnämare- och leverantörsländer företagsbeskattningens höjd och utformning kan fastställas mot bakgrunden av önskemålet om fortsatt konkurrenskraft och tillväxt i vårt näringsliv. Likaså bör utredningen beakta de resultat som kan komma att uppnås inom olika organ för harmonisering av företagsbeskattningen i olika länder.

Ett par frågor som tas upp i direktiven har av beredningen behandlats med förtur. Det gäller för det första rätten att göra avdrag för avsättningar för att täcka garantirisker. Förslag på detta område har beredningen lagt fram i promemorian Grantiavsättningar (Ds Fi 1973:9), vilket sedermera lades till grund för lagstiftning. Den andra frågan gäller beskattningen av fåmansbolagen. I direktiven anförs att det i viss utsträckning förekommer att aktiebolagsformen använts av vissa företagare för att vinna icke avsedda lättnader vid beskattningen. För att söka komma till rätta med detta problem lade beredningen fram förslag till lösningar i delbetänkandet Fåmansbolag (SOU 1975:54). Förslaget ledde till att riksdagen under år 1976 beslutade om en rad ändringar av skattereglerna på detta område.

Beredningen har tagit upp även vissa andra frågor med förtur. Sålunda har förslag utarbetats om särskilda skatteregler för att förhindra handel med aktier i vinstbolag, att s. k. interna aktieöverlåtelser företas samt att andelar i partrederi anskaffas i skatteflyktssyfte. Vidare kan nämnas att beredningen

behandlat de skattefrågor som kan uppkomma när aktiebolag avvecklas till följd av att de nya kraven på lägsta tillåtna aktiekapital inte uppfylls. Samtliga dessa förslag har sedermera föranlett lagstiftning.

I direktiven erinrar departementschefen om vad han anfört i prop. 1966:85 att det i vissa lägen kan vara nödvändigt att på begränsade avsnitt av skattelagstiftningen införa mera allmänt hållna bestämmelser för att råda bot på tendenser till missbruk av skattereglerna. Särskilt på företagsbeskattningens område kan, framhåller departementschefen, sådana bestämmelser vara lämpliga med hänsyn till svårigheterna att i detalj reglera olika skatteflyktssituationer i affärslivet. I denna fråga har beredningen i betänkandet Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) lämnat förslag till lösning.

Direktiven tar slutligen upp frågan om friheten från inkomst- och förmögenhetsskatt för vissa stiftelser. Det anförs bl. a. att möjligheten att bilda skattefria stiftelser i många fall kan medföra ett skattebortfall för det allmänna, som framstår som otillfredsställande i sådana fall då företag helt eller delvis ägs av stiftelser. Det bör enligt direktiven utredas om den ändamålsbestämning, som f. n. gäller som villkor för skattefrihet, är lämplig. Det ifrågasätts om inte villkoren bör göras snävare. Vidare sägs att som ett nytt villkor för skattefrihet bör krävas att stiftelserna ställs under offentlig tillsyn i någon form. Under den tid beredningen arbetat har en utredning – stiftelseutredningen (Ju 1975:01) – tillsatts för att lägga fram förslag till en civilrättslig lagreglering av stiftelserna. Några civilrättsliga bestämmelser finns nämligen inte f. n. Stiftelseutredningen skall ta ställning till bl. a. vilka ändamål som en stiftelse skall få ha. En annan fråga som utredningen skall behandla är om stiftelser direkt eller indirekt skall tillåtas driva näring. Vad gäller kontrollen av stiftelserna uttalas att företrädare för det allmänna bör ges god insyn i och möjlighet att påverka förvaltningen. Som ett skäl härför anges i direktiven de allmännyttiga stiftelsernas privilegierade ställning i skattehänseende. Som framgår sammanfaller beredningens direktiv på denna punkt i väsentliga delar med de direktiv stiftelseutredningen har. Beredningen har gjort den bedömningen att den skatterättsliga och civilrättsliga regleringen av stiftelseinstitutet bör göras i ett sammanhang. I vart fall är det olämpligt att söka tillskapa skatteregler innan det står klart hur de civilrättsliga bestämmelserna kommer att se ut. Ändamålsbestämningarna är här av avgörande betydelse. Stiftelseutredningens arbete beräknas emellertid vara avslutat först under år 1979. Någon möjlighet till samordning med stiftelseutredningen eller att utforma regler grundade på civilrättsliga bestämmelser har därför inte funnits. Beredningens överväganden har lett fram till att frågan om stiftelsernas skatterättsliga reglering bör anstå till dess resultatet av stiftelseutredningens arbete föreligger.

I skrivelse den 16 juni 1972 uppdrog finansministern åt beredningen att se över principerna om representationskostnader vid beskattningen. Skrivelsen var föranledd av att riksdagen godkänt skatteutskottets betänkande SkU 1972:10, där utskottet tillstyrkt en motion (1972:831) om en sådan översyn.

Företagsskatteberedningen har erhållit tilläggsdirektiv vid tre tillfällen.

Den 28 juni 1974 fick beredningen i uppdrag att utreda möjligheterna till ändringar i kapitalbeskattningen i syfte att underlätta små och medelstora företags problem med avseende på kapitalbeskattningen i samband med

bl. a. generationsväxlingar i företagen. Förslag har lämnats i promemoriorna Skattelättnader vid gåva av familjeföretag (Ds Fi 1974:12) och Särskilda skattelättnader för familjeföretag (Ds Fi 1976:10).

Beredningen fick den 6 mars 1975 i uppdrag att utreda dels en differentiering av beskattningen i regionalpolitiskt syfte, dels en differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften även efter andra grunder än regionala.

I tilläggsdirektiv den 18 november 1976 slutligen har chefen för budgetdepartementet, statsrådet Mundebo, utan att i sak ändra de ursprungligen meddelade direktiven betonat att beredningen skall fullgöra sitt uppdrag i nära samarbete med 1972 års skatteutredning (Fi 1972:02) och 1976 års kommunalekonomiska utredning (Fi 1976:06). Samtidigt anfördes att utredningsarbetet skall vara slutfört före utgången av november 1977.

Beredningen har härutöver tagit del av ett sextiotal skrivelser från myndigheter, organisationer, företag och enskilda som antingen överlämnats från finansdepartementet och sedermera budgetdepartementet eller tillställts beredningen direkt. Skrivelserna har framför allt rört två områden, dels möjligheten att med avdrag vid taxeringen företa reserveringar i räkenskaperna för att möta skilda behov, dels frågan om arbetsgivaravgifternas effekter på företagen.

I det följande lämnas en fullständig förteckning över de delbetänkanden beredningen avlämnat.

1. PM angående beskattning vid avyttring av aktier och andelar i s. k. vinstbolag m. m. (Ds Fi 1971:11)
2. PM angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m. m. (Ds Fi 1972:8)
3. Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse (Ds Fi 1973:1)
4. Garantiavsättningar (Ds Fi 1973:9)
5. Interna aktieöverlåtelser (Ds Fi 1973:13)
6. Skattefrågor i samband med avveckling av aktiebolag (Ds Fi 1974:4)
7. Skattelättnader vid gåva av familjeföretag (Ds Fi 1974:12)
8. Fåmansbolag (SOU 1975:54)
9. Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77)
10. Särskilda skattelättnader för familjeföretag (Ds Fi 1976:10). Se s. 150

Ledamöter, tillika ordförande

	fr. o. m.	t. o. m.
F.d. riksdagsledamoten John Ericsson	1970-06-29	1970-12-11
Riksdagsledamoten Erik Wärnberg	1970-12-12	1976-10-06
Riksdagsledamoten Alvar Andersson	1976-11-29	*
ledamot	1970-06-29	1976-11-28

Ledamöter

Riksdagsledamoten Tage Johansson	1970-06-29	*
Andre vice talmannen Tage Magnusson	1970-06-29	*
Generalkonsuln Cecilia Nettelbrandt	1970-06-29	1975-12-08
F.d. riksdagsledamoten Otto Stadling	1970-06-29	1977-05-31

*Förordnad t. o. m. den dag slutbetänkandet avlämnas.

	fr. o. m.	t. o. m.
Regeringsrådet Sven Brodén	1970-06-29	*
Professorn Dag Helmers	1970-06-29	*
Sekreteraren i LO Rune Molin	1970-06-29	1976-10-05
Förbundsdirektören Arne Nilstein	1970-06-29	1971-04-16
Förbundsordföranden Sune Tidefelt	1971-04-17	1976-06-11
Tulldirektören Eskil Tistad	1975-12-09	*
1:e ombudsmannen Sune Israelsson	1976-06-12	*
Fil.dr. Rudolf Meidner	1976-10-06	1977-04-25
Riksdagsledamoten Johan A. Olsson	1976-11-29	*
Docenten Carl Johan Åberg	1976-11-29	*
Fil.lic. Gösta Dahlström	1977-04-26	*
Riksdagsledamoten Curt Boström	1977-06-01	*

Experter

Bankdirektören Göran Atterwall	1970-09-18	1975-08-03
förordnad på nytt	1977-01-01	*
Bitr. skattedirektören Nils Langborn	1971-03-12	*
Byråassistenten Ivar Stahl	1971-10-05	*
Civilekonomen Jan Werding	1971-10-05	*
Direktören Sven Crabo	1975-09-01	*
Länsrådet Anders Thornell	1975-10-20	*
Kammarrättsassessorn Stig von Bahr	1975-10-27	*
Docenten Carl Johan Åberg	1976-01-26	1976-11-28
Civilekonomen Sven-Olof Printz	1976-09-01	1977-06-30
Fil. kand. Percy Bargholtz	1976-12-01	*
Statssekreteraren Lars Wohlin	1976-12-01	1977-04-25
Kammarrättsfiskalen Ove Sundvik	1977-01-01	*
Planeringschefen Ulf Jakobsson	1977-04-26	*
Byråchefen Mats Colvér	1977-10-01	*

Sekreterare

Direktören Arne Gustafsson	1970-09-18	1970-12-22
Länsrådet Anders Thornell	1970-12-23	1975-06-30
Byråchefen Mats Colvér	1975-07-01	1977-09-30
bitr. sekr.	1972-01-01	1975-06-30
Avdelningsdirektören Niclas Virin	1977-10-01	*
bitr. sekr.	1975-03-01	1977-09-30
Regeringsrättssekreteraren Lennart de Verdier, bitr. sekr.	1976-05-01	1977-04-30

*Förordnad t. o.m. den dag slutbetänkandet avlämnas.

En till beredningen knuten expertgrupp har utarbetat de på sid. 149 med numren 7, 9 och 10 angivna delbetänkandena. Delbetänkandet Särskilda skattelättnader för familjeföretag (Ds Fi 1976:10) överlämnades av be-

redningen utan eget ställningstagande. Gruppen tillsattes 1974-04-05 och har bestått av

Generaldirektören Sten Walberg, ordf.
Jur.dr. Bertil af Klercker
Länsrådet Carl-Gustaf Petersson
Kammarrättsassessorn Per Anclow

För särskilda uppdrag har beredningen anlitat

Fil.dr. Göran Normann – bruttobeskattningsfrågor

Byrådirektören Bo Norrman – frågor rörande beskattning av byggnadsföretag

Departementssekreteraren Börje Tallroth – regionalpolitiska frågor

Bilagor (SOU 1977:87) har utarbetats av Fil. dr. Göran Normann – Bruttobeskattning och skatter på produktionsfaktorer (bil. 1)

Fil.dr. Jan Södersten – Bolagsbeskattningens verkningar (bil. 2)

Civilekonomen Lars Bertmar – Analys av olika system för bildande av skattekrediter (bil. 3).

2 Företagsskattesystemets uppbyggnad

2.1 Inledning

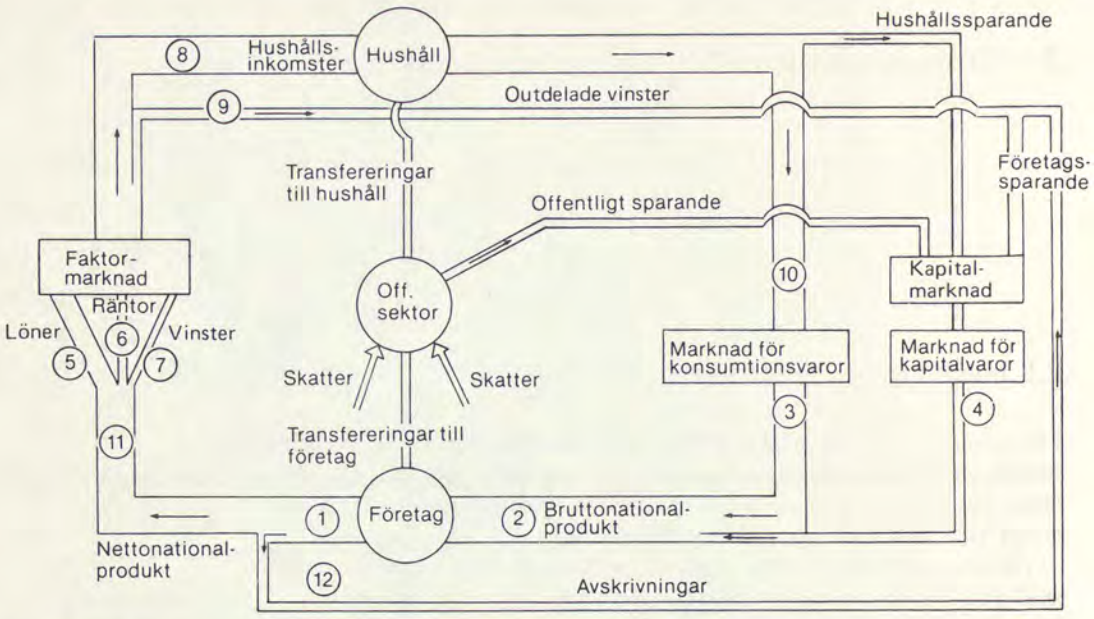
I detta kapitel beskrivs inledningsvis de reala och monetära flöden mellan produktionsfaktorägarna, dvs. hushållen, och företagen som tillsammans bildar vad som brukar kallas det ekonomiska kretsloppet. Därefter tas skatternas plats och funktion i detta kretslopp upp.

Vid en beskrivning av den allmänna ram inom vilken skattesystemet skall verka är det av vikt att också något beröra vissa institutionella förhållanden som kan utgöra en begränsning av den nationella handlingsfriheten inom skattelagstiftningen. Med den höga grad av utlandsberoende som utmärker den svenska ekonomin är det omöjligt att avlägsna sig i alltför hög grad från den utformning skattesystemen har i andra länder. En översiktlig redogörelse skall därför lämnas dels för bl. a. skatte- och avgiftsuttagens omfattning och struktur i Sverige och vissa andra länder, dels för de viktigaste internationella överenskommelser som Sverige anslutit sig till och som berör utformningen av beskattningssystemen. I beredningens direktiv anförs att resultat som kan komma att uppnås inom olika organ för harmonisering av företagsbeskattningen mellan länder skall beaktas. I ett särskilt avsnitt tas därför upp något om det arbete som pågår för att harmonisera skattelagstiftningen inom den gemensamma marknaden (EG).

Jämförelser mellan kapitalkostnader för industriinvesteringar och effektiv skattebelastning i skilda länder med olika skattesystem liksom de förräntningskrav som olika utformningar av beskattningen ger upphov till redovisas i avsnittet om den ekonomiska dubbelbeskattningen (avsnitt 8.4). Vidare lämnas i anslutning till beredningens överväganden beträffande representationskostnader (avsnitt 11.16) en översikt av avdragsreglerna för sådana kostnader i vissa länder.

2.2 Det ekonomiska kretsloppet

Det samspel som äger rum mellan hushållen och företagen brukar i den ekonomiska teorin beskrivas som ett kretslopp, som kan åskådliggöras med följande figur.



Figur 2.1 Det ekonomiska kretsloppet

Samhället förutsätts i denna förenklade kretsloppsfigur bestå av företag och hushåll samt av en statsmyndighet. Vidare förutsätts att någon utrikeshandel inte förekommer. Hushållen äger alla produktionsfaktorer. Genom att tillhandahålla företagen dessa kan företagen producera varor och tjänster. Som ersättning erhåller hushållen inkomster i form av lön, ränta, arrende, royalty etc. och vinst. Dessa ersättningar använder hushållen för inköp av företagens produkter, dvs. för konsumtion. Med konsumtion likställs här hushållens köp av kapitalvaror för privat bruk. Alla vinster delas dock inte ut från företagen utan en del sparas eller lånas ut till andra företag på kapitalmarknaden. Hushållen konsumerar inte alla sina inkomster utan sparar viss del, vilken också ställs till kapitalmarknadens förfogande. Detta sparande i företags- och hushållssektorn innebär att en del av produktionen inte köps och konsumeras. Denna del av produktionen kan bestå av investeringar i fasta anläggningar. En stor del kan också utgöras av under perioden tillverkade men inte försålda varor, dvs. lagerökning. Vidare behålls en del av företagens produktion inom företagen för att ersätta förslitna anläggningar. Produktionsvinsten reduceras därför med värdet av denna förslitning genom avskrivningar på maskiner och byggnader innan resten ställs till produktionsfaktorägarnas disposition.

Den cirkel i figuren som representerar företagen innehåller inte bara industri- och handelsföretag och liknande utan också jordbruk, fastighetsförvaltning, kommunikationer, exploaterade naturtillgångar och realkapital m. m. Transaktioner mellan företagen i denna vidsträckta bemärkelse avspeglas inte i något flöde i figuren utan äger rum inom företagscirkeln. Endast värdet av det färdiga produktionsresultatet, bruttonationalprodukten, eller den del därav som inte används för ersättning av förbrukade anläggningar, nettonationalprodukten, kan avläsas. Värdet av bruttonationalprodukten är givetvis lägre än värdet av all försäljning från företagen. Endast

om samtliga företag – i ovan nämnd bemärkelse – slås ihop till ett enda skulle värdena sammanfalla.

I kretsloppsfiguren har den offentliga sektorns verksamhet begränsats till att transferera inkomster till hushåll och företag samt att svara för visst sparande. Båda uppgifterna finansieras genom skatter. Skatterna kan tas ut antingen hos hushållen eller hos företagen. I figuren har transfereringarna och sparandebesluten förutsatts ske automatiskt. I den mån processen förbrukat några produktionsresurser skulle även detta kunna betraktas som företagsverksamhet. Eftersom det offentligas tjänster inom förvaltning, försvar osv. inte ersätts av produktionsfaktorägarna – hushållen – genom marknadsprissättning, är det dock mera praktiskt att redovisa även den offentliga sektorns produktionsfaktorsförbrukning i cirkeln för offentlig sektor. Man får då tänka sig också ett flöde av faktorersättningar från den offentliga sektorn till hushållen. Den del av den offentliga sektorn som utgörs av affärsdrivande verk o. d. skulle i och för sig kunna tänkas ingå i företagssektorn. Skatteinkomsterna måste därför motsvara inte bara värdet av transfereringarna och det offentliga sparandet utan även räcka till löner och andra produktionsfaktorsersättningar.

2.3 Skatterna i det ekonomiska kretsloppet

Ett av beskattningens syften är att finansiera de offentliga åtagandena. Den offentliga sektorn måste kunna betala för de resurser den därvid tar i anspråk. Medel härför dras in genom beskattning. På detta sätt överförs en del av den faktorersättning som skulle ha gått till hushållen till det allmänna. Detta kan också uttryckas så att köpkraft dras in till det allmänna så att hela produktionsresultatet inte kan köpas, konsumeras eller sparas i den privata sektorn, utan en del av produktionsresultatet kan reserveras för offentlig konsumtion och investering eller för transfereringar mellan enskilda personer eller företag.

Vid en diskussion av skatternas roll i samhällsekonomin och möjligheterna att ställa reala resurser till det allmännas förfogande är det nödvändigt att hålla dessa enkla samband i minnet. Det är på lång sikt endast ur den reala produktionen som stora resurser kan ställas till det allmännas disposition. Denna produktion möjliggörs endast genom sysselsättning av produktionsfaktorer. Det är således resultatet av produktionsfaktorernas arbete som utgör den enda stabila grunden för en kontinuerlig beskattning. Det ofta framförda kravet på beskattning direkt ur produktionen är därför i grund och botten en truism. Samtidigt bör emellertid erinras om att all produktion förutsätter insats och förbrukning av produktionsfaktorer, dvs. av vad som sedan länge inom nationalekonomin rubricerats som arbete, jord och kapital.

Arbete utgörs av den arbetskraft som människan representerar. Till jord hänförs naturtillgångar såsom ouppodlad mark, mineraltillgångar och växande skog. Med kapital, eller mera korrekt realkapital, avses de tillgångar som producerats men ännu inte förvärvats av den slutlige konsumenten. Kapitalet motsvarar således begreppet investeringar. Realkapitalet utgörs inte bara av byggnader, inventarier och maskiner utan även av bearbetade varor,

hel- och halvfabrikat, produkter i arbete m. m., dvs. det omfattar samtliga tillgångar i företagssektorn med undantag för finansiella tillgångar, fordringar och liknande. För att markera skillnaden mellan arbetskraft och jord å ena sidan och kapital å den andra brukar man tala om primära och sekundära produktionsfaktorer. Gränsen mellan jord och kapital torde dock i många fall vara svår att i praktiken dra, eftersom även många naturtillgångar är i varierande grad bearbetade.

Med utgångspunkt i kretsloppsflödet i fig. 2.1 kan på ett principiellt plan visas var olika skatter kan tas ut, dvs. var köpkraft dras ut ur det ekonomiska kretsloppet mellan hushåll och företag.

En skatt som har hela samhällets bruttoproduktion (BNP) som bas skulle kunna tas ut på företagets samtliga kostnader (och vinster) bortsett från kostnaderna för insatsvaror (punkt 1 i figuren). I företagsvinst ingår då även t. ex. fastighetsavkastning. Samma bas kan erhållas genom en summering av företagens intäkter från vilka dras kostnaderna för insatsvaror (punkt 2). En tredje möjlighet att nå samma skattebas är att ta ut en skatt på konsumtionsvaror och kapitalvaror för slutlig förbrukning (punkt 3+4). Andra kombinationer är också tänkbara. Om endast värdet av nettoproduktionen (NNP) skall beskattas kan detta ske t. ex. genom en skatt på hushållens löne- och ränteinkomster samt företagens vinster (punkt 5+6+7). Samma skattebas kan träffas om lönerna och hushållens ränteinkomster i stället bestäms från kostnadssidan och alltså tas ut av företagen. Ett annat sätt att beskatta samma värdeflöde är att använda samtliga hushållsinkomster samt outdelade vinster som bas (punkt 8+9).

Det svenska beskattningssystemet kan sägas vara uppdelat i tre huvudkomponenter, nämligen konsumtions- eller omsättningsbeskattning, produktionsfaktorsbeskattning och nettovinstbeskattning (inkomstbeskattning). I figuren kan utläsas också var dessa skattetyper tas ut. Utöver nämnda beskattningsformer förekommer kapitalbeskattning i vidsträckt bemärkelse, dvs. beskattning av kapital och kapitalvinster.

En allmän personlig omsättningsskatt på konsumtionsvaror kan tas ut av företagen vid punkt 3. Samma bas har en allmän personlig utgiftsskatt som skulle kunna tas ut av hushållen (punkt 10). Nuvarande mervärdeskatt har i princip samma bredd även om vissa varor och tjänster är undantagna. Genom sin speciella konstruktion kan dock själva uttagspunkten för skatten inte visas i figuren, eftersom skatt tas ut också inom företagscirkeln vid försäljning mellan företag. Ett lika stort belopp som här tas ut återbetalas dock till företagen av staten. Konsumtionsskatter och olika energi- och drivmedelsskatter tas – i den mån de träffar den privata konsumtionen – ut av företagen vid punkt 3. Skattebasen är dock betydligt smalare än hela flödets bredd vid denna punkt.

Den produktionsfaktorskatt som arbetsgivaravgifter kan sägas utgöra tas ut av företagen vid punkt 5. Till arbetsgivaravgifter hänförs här en lång rad av avgifter, som erläggs av arbetsgivarna och som baseras på lönesummorna. Vissa avgifter finansierar olika löntagarförmåner som t. ex. pensioner. Andra avgifter saknar helt detta samband med förmånssidan. Den inkomstskatt fysiska personer erlägger tas ut vid punkterna 5, 6 och 7. Företagsvinster (7) inkluderar dock även bolagens nettovinster.

Kapitalvinstskatter, dvs. skatter på värdestegring på t. ex. aktier och fas-

tigheter, tas inte ut på någon bas som ingår i kretsloppsflödet. Detsamma gäller förmögenhetsskatter samt arvs- och gåvoskatter. Basen för dessa skatter står inte i något direkt samband med den produktiva verksamheten.

I skattelitteraturen och i den allmänna skattedebatten förekommer begrepp som produktionsfaktorskatter, bruttoskatter och produktionsskatter. Beteckningarna används ofta med varierande innebörd. Ibland uppfattas de som synonymer. Beredningen kommer fortsättningsvis att använda beteckningarna på följande sätt. Det överordnade begreppet är bruttoskatter. Till denna kategori kan föras alla skatter som beräknas på företagens bruttoinkomster eller bruttoutgifter. När basen omfattar hela eller nästan hela inkomst- eller utgiftssidan kallas de generella bruttoskatter. Skatter som läggs på enstaka varor eller produktionsfaktorer benämns selektiva bruttoskatter eller varuskatter resp. produktionsfaktorskatter. Självfallet uppkommer gränsdragningsproblem vid ett försök att klassificera samtliga aktuella skatter enligt denna indelningsgrund. Begreppet produktionsskatter har en mera obestämd innebörd. I regel brukar beteckningen användas för en tänkt skatteform som skulle tas ut i nära anslutning till produktionen och som även skulle bäras av företagen.

Generella bruttoskatter

I det följande ges en översikt över alternativa möjligheter att utforma generella bruttoskatter. Som utgångspunkt tas definitionen av vinsten på ett företags verksamhet. Vinsten (V) på det totala kapitalet (driftöverskottet) kan skrivas:

$$V = O - (M + L + A)$$

O står för bruttoproduktionsvärdet vilket, om man bortser från lagerförändringar, sammanfaller med de totala försäljningsintäkterna, dvs. omsättningen. M representerar kostnader för inköpta råvaror och halvfabrikat, L står för lönekostnader och A anger avskrivningar. Vinsten på företagets egna kapital (V_E) blir på samma sätt.

$$V_E = V-R = O-K$$

där K = M+L+A+R och betecknar företagets totala kostnader inklusive räntekostnader (R). V_E kan om man bortser från nettovinstskatt användas för utdelning eller sparande i företaget.

I tab. 2.1 presenteras ett antal bruttoskatter, som vid olika tidpunkter varit föremål för diskussion i Sverige. Tabellen är uppställd så att en jämförelse mellan baserna skall underlättas. I den övre halvan anges *kumulativa* bruttointäkts-, bruttoutgifts- och bruttokostnadsskatter, medan i den nedre halvan anges *nonkumulativa* motsvarigheter. Den principiella skillnaden mellan en kumulativ och en nonkumulativ bruttoskatt är att i skatteunderlaget för den förra ingår utgifter för råvaror och halvfabrikat (M).

Innebörden av att skatten är kumulativ klargörs enklast med ett exempel. Antag att en råvara säljs av ett företag till ett annat för 1 000 kr för att där bearbetas och förädlas. Sedan detta skett säljs varan som halvfabrikat för 3 000 kr till ett tredje företag som bearbetar den ytterligare – dock utan att tillföra den något nytt material – varefter den säljs för 7 000 kr till

ett partihandelsföretag, som säljer den till en detaljhandel för 8 000 kr. Det pris konsumenten betalar är slutligen 10 000 kr. Samtliga belopp avser priset före skatt. En kumulativ bruttoskatt tas ut på försäljningsvärdet i varje led, dvs. i exemplet på ett underlag av sammanlagt 29 000 kr. En nonkumulativ bruttoskatt däremot skulle tas ut på det mervärde som skapas i varje produktions- och distributionsled, dvs. i exemplet på beloppen 1 000, 2 000, 4 000, 1 000 resp. 2 000 kr eller på sammanlagt 10 000 kr, vilket också är lika med varans pris före skatt för konsumenten.

Med en bruttoskatt på försäljningsintäkten i varje produktionsled kommer alltså det totala skatteunderlaget att överstiga varans värde. Detta betyder att skattebelastningen blir högre än vad som skulle bli fallet om skattesatsen appliceras enbart på konsumentpriset. Härtill kommer en "skatt-på-skatten"-effekt genom att inte bara varupriserna utan också skatten ingår i basen. Om skattesatsen i det ovanstående exemplet är 4 % kommer priset för den första köparen inte att vara 1 000 kr utan 1 040 kr. Denna skattekostnad kompenserar sig köparen för vid sin försäljning genom att höja sitt pris till 3 040 kr, på vilket belopp skatt utgår med 122 kr. Nästa köpare kompenserar sig för skattekostnaden genom att till beloppet 7 000 kr lägga 60 + 122 kr. Skatt på 7 162 kr tas därefter ut med 286 kr. I nästa led läggs det kumulerade skattebeloppet 448 kr till varupriset. Skatt tas ut med 338 kr och totalpriset vid försäljningen till detaljisten blir 8 786 kr. Detaljistens pris blir 10 786 kr på vilket skatt läggs på med 431 kr. Det totala pris konsumenten får betala blir 11 217 kr. Total skattebelastning är således 1 217 kr varav 760 kr (4 % på skillnaden mellan 29 000 kr och 10 000 kr) beror på att skatteunderlaget kumuleras och 57 kr utgör "skatt-på-skatt"-effekt. Resten, 400 kr, motsvarar 4 % på 10 000 kr, dvs. den skattebelastning en nonkumulativ skatt skulle ge. Man brukar säga att skatten har en kaskadeffekt.

Tabell 2.1 Relationen på företagsnivå mellan baser för olika bruttoskatter

Skattetyp	Skatteunderlag
1. *Kumulativ:*	
Bruttointäktsskatt	$O = M + BF$
– kostnadsskatt	$K = M + BF - V_E$
– utgiftsskatt	$U = M + BF - V_E + I^n$
2. *Nonkumulativ:*	
Bruttokostnadsskatt	$K' = K - M$
– utgiftsskatt	$U' = U - M$
– intäktsskatt (mervärdeskatt)	
a) av BNP-typ (BNP-moms)	$O' = O - M = BF$
b) av inkomsttyp (I-moms)	$O'' = O - M - A = NF$
c) av konsumtionstyp (K-moms)	$O''' = O - M - A - I^n$

BF = bruttoförädlingsvärde
NF = nettoförädlingsvärde
I^n = nettoinvesteringar
M = inköp av insatsvaror
A = avskrivningar
V_E = vinst på eget kapital

Basen för en kumulativ bruttointäktsskatt är lika med företagets totala försäljningsintäkt (O) och kan skrivas:

$$O = M + [L+A+R+V_E]$$

Uttrycket inom klammer motsvarar företagets bruttoförädlingsvärde (BF), vilket betyder att intäktsskattens bas, som i tab. 2.1 också kan skrivas:

$$O = M + BF$$

Skillnaden mellan bruttointäkts- och bruttokostnadsskatter är att i basen för de senare ingår inte vinsten på eget kapital (V_E). I båda fallen beskattas investeringarna efter hand som de skrivs av. En bruttoutgiftsskatt däremot belastar hela investeringen på en gång redan vid investeringstillfället eftersom också nettoinvesteringarna (I^n) ingår i basen.

Gemensamt för de kumulativa bruttoskatterna är, som sagt, att avdrag inte medges för inköp av insatsvaror m. m. (M). Delvis sker skatteuttaget så att säga inne i själva företagscirkeln i fig. 2.1. Skattebasens bredd blir större än värdet av produktionen och beroende av hur många gånger varorna omsätts under produktionsprocessen inom företagssektorn. En konsekvens av detta är att skattebelastningen på en vara, uttryckt i procent av konsumentpriset, kommer att variera med produktions- och distributionsteknik. En vara kommer att beskattas hårdare om den under sin väg till den slutliga konsumenten bearbetas av olika fristående produktions- och distributionsenheter än om produktion och distribution är integrerade inom ett och samma företag. Effekten av detta blir att relativpriserna inklusive skatt på slutprodukterna utsätts för en störning. Konkurrerande företags marknadssituation blir alltså beroende av produktionsstrukturen, vilket kan utlösa tendenser till vertikal integration och leda till fusioner och företagsnedläggelser.

Inom ramen för en bruttobeskattning av företagen kan man undgå kaskadeffekterna genom att undanta inköpta råmaterial och halvfabrikat från beskattning. Med ett sådant avdrag bildas nonkumulativa motsvarigheter till de kumulativa bruttoskatterna (se tabell 2.1). Även dessa skatter kan givetvis ha antingen kostnads- eller intäktssidan som bas. Med intäktssidan som bas erhåller man en skatt vars bas i princip överensstämmer med det samlade produktionsvärdet i ekonomin (BNP). Skattebasens bredd kan i fig. 2.1 avläsas vid punkt 2.

En allmän varuskatt kan utformas antingen som en ettledsskatt eller som en flerledsskatt. Den allmänna varuskatten (omsen) som ingick i skattesystemet åren 1960–1968 var en ettledsskatt. Skatten togs ut enbart vid försäljning till den slutliga konsumenten. Utformas skatten som en flerledsskatt beskattas varje produktions- och distributionsleds bruttoförädlingsvärde. Skatten kan då karakteriseras som en mervärdeskatt av BNP-typ (BNP-moms).

På grund av att bruttoinvesteringar ingår i basen för en BNP-moms kommer denna i likhet med kaskadskatterna att innehålla ett visst kumulativt inslag trots avdraget för insatsvarorna. Beskattningen av ersättningsinvesteringarna i de kapitalvaruproducerande sektorerna innebär nämligen att de kapitalföremål som i de konsumtionsvaruproducerande sektorerna används för att ersätta utslitna maskiner innehåller ett element av skatt. Beskattningen av ersättningsinvesteringar (avskrivningarna) även i det kon-

sumtionsvaruproducerande ledet ger därför upphov till en viss dubbelbeskattning. Denna kumulativa effekt reduceras om man begränsar skatteunderlaget till företagens nettoförädlingsvärde, dvs. undantar även värdet av avskrivningarna.

En skatt på företagens nettoförädlingsvärden (NF=BF–A) blir för ekonomin som helhet en skatt på nettonationalprodukten (NNP). Eftersom skattebasen omfattar värdet av nettonationalprodukten kan en sådan skatt karakteriseras som en generell produktionsfaktorskatt. Av praktiska skäl torde en sådan skatt inte kunna utformas som en ettledsskatt i det sista distributionsledet före slutlig användning. Det är nämligen praktiskt omöjligt att ur kostnaderna i detta led särskilja de kostnader som utgjort ersättning till tidigare produktions- och distributionsled för deras ersättningsinvesteringar (avskrivningar). Skatten måste därför tas ut av de enskilda företagen i varje led. Detta kan ske genom att den konstrueras som en mervärdeskatt av inkomsttyp (I-moms). Man måste då vid beräkningen av beskattningsunderlaget bestämma dels vad som utgör investering, dels hur stora avskrivningarna är. Skatten på investeringarna får nämligen inte dras av. Det får däremot skatten på de beräknade avskrivningarna. Basen för en I-moms kan i fig. 2.1 avläsas vid punkt 11.

Undantar man förutom reinvesteringarna (avskrivningarna) även nettoinvesteringarna, dvs. i princip bruttoinvesteringarna, från beskattningsunderlaget får man en skatt vars underlag sammanfaller med förbrukningen av varor och tjänster för slutlig konsumtion. Inte heller en skatt av denna typ torde det vara tekniskt möjligt att utforma som en ettledsskatt. Utformas den som en flerledsskatt får man en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). I detta fall kommer de kapitalvaruproducerande sektorerna att undantas från beskattning. De kumulativa effekterna är här helt eliminerade. I princip motsvarar en skatt med denna konstruktion den i Sverige nu gällande mervärdeskatten. Skattebasens bredd kan i fig. 2.1 avläsas vid punkt 3.

Selektiva bruttoskatter

De selektiva bruttoskatterna har, till skillnad mot de generella bruttoskatter som hittills har behandlats, omsättningen eller förbrukningen av viss vara eller produktionsfaktor som bas. Som exempel kan nämnas försäljningsskatter samt skatter på arbetskraft, energi, råvaror m. m. Skatter i form av s. k. punktskatter tas vanligen inte ut på andra varor än sådana som praktiskt taget enbart konsumeras av hushållen. Alkohol- och tobaksskatter är exempel på denna typ av skatter. Skatterna på arbetskraft, energi, råvaror m. m. tillhör de skatter man i regel avser när man talar om produktionsfaktorskatter. Skatterna erläggs av företagen och får för dessa närmast karaktären av driftkostnad. Skatterna kan utgå såväl i förhållande till faktorersättning som till förbrukad kvantitet eller liknande. Vidare utgår de oberoende av det ekonomiska resultatet av faktorns utnyttjande. Det är intressant att konstatera att den som konsumtionsskatt vanligen betraktade mervärdeskatten har en bas som nära överensstämmer med såväl basen för en generell produktionsfaktorskatt som basen för gällande nettovinst- och inkomstbeskattning.

Nettovinst- och inkomstskatter

I en nettovinstskatt utgör skillnaden mellan intäkter och kostnader grund för beskattningen. Skatten påverkar inte skatteunderlaget utan påförs som följd av att ett positivt resultat uppnåtts. Beskattningen av t. ex. aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster skiljer sig principiellt sett inte från den beskattning som sker exempelvis av fysiska personers förvärvsinkomster. De skattebelopp som erläggs av bolagen är dock från statsfinansiell synpunkt ganska små jämfört med skatten på fysiska personers förvärvsinkomster.

Kapitalskatter

Kapitalskatterna saknar det direkta samband med den ekonomiska processen som karakteriserar produktionsfaktor- och nettovinstskatterna. Utmärkande för kapitalskatter är att de tas ut antingen på blotta innehavet av vissa tillgångar (förmögenhetsskatt) eller på grund av att annan egendom än produktionstillgångar byter ägare (skatter på realisationsvinst, arv och gåvor). Kapitalskatterna ligger således utanför det egentliga företagsbeskattningsområdet. Genom att de träffar även värden som bildats inom företagssektorn kan de dock inte förbigås vid en översikt av företagsskattesystemet.

Sammanfattning

Även om som nämnts underlaget för beräkning av konsumtionsskatter, produktionsfaktorskatter och nettovinstskatter till stor del sammanfaller skiljer de sig åt vad avser t. ex. på vilken punkt i det ekonomiska kretsloppet de tas ut, vem som skall svara för inbetalningen samt hur skatten skall beräknas. Dessa skillnader, som givetvis är av stor vikt, behandlas närmare i det följande (avsnitt 7.2 och 7.3 samt i bilaga 1). Avslutningsvis skall här de viktigare skatterna anges och deras betydelse som finansieringskälla för det allmänna belysas med uppgifter om de skatteintäkter de beräknas ge för inkomster, konsumtion m. m. under år 1977. Mera detaljerade uppgifter lämnas i bilaga 4.

Bland konsumtionsskatterna svarar mervärdeskatten för de största skatteinkomsterna med omkring 25 miljarder (mdr) kr. Tobaks- och alkoholskatter m. m. beräknas uppgå till omkring 8 mdr kr.

De produktionsfaktorskatter som f. n. tas ut avser främst arbetskraft och energi. Skatter och avgifter på produktionsfaktorn arbetskraft utgår enligt en rad olika författningar. Beloppsmässigt mest betydande är socialförsäkringsavgifterna till sjukförsäkringen och folkpensioneringen, som utgår enligt lagen om allmän försäkring. För år 1977 beräknas avgifterna till omkring 14 resp. 15 mdr kr. Även ATP-avgiften som uttas för särskild fonduppbyggnad kan i sammanhanget ses som en produktionsfaktorskatt. För år 1977 beräknas ATP-avgifterna till omkring 15 mdr kr. Övriga mindre avgifter uppskattas till omkring 6 mdr kr. Den allmänna arbetsgivaravgiften som utgör en renodlad skatt på lönesumman beräknas år 1977 uppgå till omkring 7 mdr kr.

Allmän energiskatt utgår för bensin och vissa bränslen såsom kol, koks och olja samt elektrisk kraft. För år 1977 beräknas skatteintäkterna till om-

kring 4 mdr kr. Även skatt på drivmedel och vägtrafikskatter kan ses som en form av energibeskattning. Skatt på drivmedel, huvudsakligen bensin, beräknas till omkring 2 mdr kr och vägtrafikskatt till omkring 3 mdr kr.

Nettovinstskattesystemet är uppbyggt kring kommunalskattelagen (KL). En lång rad författningar kompletterar KL. Här kan nämnas lagen om statlig inkomstskatt, förlustutjämningsförordningen och investeringsfondslagstiftningen. Skatteintäkterna från 1977 års inkomster (1978 års inkomsttaxering) kan vad beträffar statsskatten beräknas till omkring 30 mdr kr och kommunalskatterna till omkring 52 mdr kr. Härav belöper på skatter från rörelseinkomster grovt räknat omkring 4 resp. 6 mdr kr, varav 2 resp. 3 mdr kr från aktiebolag och vissa andra juridiska personer.

Kapitalskatterna är relativt sett av mindre betydelse. Förmögenhetsskatten uppgår årligen till omkring 800 milj. kr samt arvs- och gåvoskatterna till omkring 400 milj. kr. Beträffande realisationsvinstskatterna får beloppen uppskattas med utgångspunkt i taxerade belopp som för senast kända år (1975) uppgick till omkring 900 milj. kr. Skatten härav skulle överslagsmässigt kunna beräknas till 350 milj. kr.

2.4 Skatter och avgifter i vissa länder

Det är självklart att det är en mycket svår uppgift att företa en kartläggning av regelsystemen för beskattningen i andra länder. Reglerna ändras från tid till annan, tillfällig lagstiftning införs och faktorer som lagstiftningsmässigt ligger utanför skattesystemet – t. ex. inom social- och arbetsmarknadspolitiken – griper in i detta på ett avgörande sätt. Enbart för att få en grov översiktsbild av regelsystemen i varje land för sig måste man göra omfattande studier. Än svårare blir uppgiften när man skall ta nästa steg och göra jämförelser mellan länderna. Avgränsningen av vad som i olika statistiska sammanställningar rubriceras som skatter till skillnad från andra offentliga inkomster kan variera. Periodiseringen kan vara olika, dvs. ibland kan uppgifterna avse de summor som faktiskt influtit ett visst år och ibland kan de avse debiterade (upplupna) belopp. Även om dessa definitionsproblem är lösta finns en bristande jämförbarhet kvar som beror på skilda institutionella förhållanden i olika länder. Pensionssystem, sjukförsäkring eller arbetslöshetsförsäkring kan i vissa länder vara anordnade i offentlig regi medan man i andra länder kan ha valt lösningar som gör att de räknas till den enskilda sektorn i statistiken. Stöd till barnfamiljer ges i vissa länder i form av avdrag vid inkomstbeskattningen och i andra genom bidrag etc. En fullständig redovisning av regelsystemen i olika länder är därför knappast möjlig att göra. För att ändå ge en överblick över centrala utländska beskattningsförhållanden skall här lämnas en sammanställning av de olika skatte- och avgiftsarterna i det svenska och vissa utländska skattesystem. Vidare lämnas en kortfattad sammanställning av några viktigare data inom bolagsbeskattningen och konsumtionsbeskattningen i vissa länder.

Tabell 2.2 Lönebikostnader i procent av lön för arbetad tid (tillverkningsindustri, vuxna män och kvinnor)

Land	1963	1965	1968	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Belgien	48	48	55	59	63	67	67	67	67
Danmark	15	16	17	16	17	18,5	20	21	21
Finland	26	28	28	30	30	35	41	43	46
Frankrike	66	67	66	65	67	68	68	67	67
Island	–	. .	31	33	40	43	45	45	45
Italien	81	82	87	90	91	92	91	92	91
Kanada	–	. .	19	20	20	20	20	20	20
Nederländerna	–	46	58	63	64,5	69	69	69	69
Norge	25	29	32	34	36	39	43	43	43
Schweiz	27	29	30	30	30	28	28	28	28
Storbritannien	13	16	19	20,5	20	21	21	21	21
Västtyskland	42	42	44	48	50	52	52	52	52
USA	20	20,5	22	25	26	26	28	30	30
Österrike	69	69	74	75	76	77	79	80	82
Sverige	21	23	26	28	29	31	35	42	45

Anm.: Semester- och helgdagsersättning räknas här som lönebikostnad.
Källa: SAF, Wages and total labour costs for workers.

Tab. 2.2 utvisar att de svenska lönebikostnaderna – här inklusive semester- och helgdagsersättning – internationellt sett intar en genomsnittsposition. Spridningen mellan högsta och lägsta värden är påfallande. I Sverige har dock i likhet med i Norge och Finland lönebikostnadernas relativa andel av de totala lönekostnaderna ökat kraftigt och nästan fördubblats under den redovisade tiden medan den varit tämligen oförändrad i övriga länder. För Sveriges del kan lönebikostnadernas relativa andel av löner för arbetad tid beräknas till 50 resp. 55 % för åren 1976 resp. 1977.

Storleken av skatter och avgifter i förhållande till bruttonationalprodukten resp. skatteuttagets struktur redovisas i följande uppställningar (tab. 2.3–2.6).

Vid redovisningen i tab. 2.3–2.5 av skatteuttagets struktur har följande kategoriindelning gjorts:

Hushållens direkta skatt: inkomst- och förmögenhetsskatt för fysiska personer och motsvarande, individuella socialavgifter, skatter på hushållens fastighetsinnehav, arvs- och gåvoskatt m. fl. mindre skatteformer.

Lönesummeskatter: kollektivt genom arbetsgivare erlagda sociala avgifter och olika andra lönesummebaserade skatter och avgifter.

Företagens direkta skatter: inkomstskatt och i förekommande fall även kapitalskatter för företag och andra juridiska personer som ej tillhör hushållssektorn.

Allmän konsumtionsskatt: numera avser detta i de flesta länder en mervärdeskatt men tidigare var det olika slag av allmänna omsättningsskatter.

Punktskatter: hit förs alla skatteformer som inte hör till någon av de föregående kategorierna. I stort rör det sig därvid om typiska punktskatter, dvs. skatter på omsättning av särskilda varor och tjänster eller avgifter på transaktioner. Det kan noteras att tullar och införselavgifter ingår här.

I tab. 2.6 redovisas förutom skatteuttaget också transfereringar och subventioner. Därmed avses de kontanta överföringar som sker från den offentliga sektorn till hushållen (pensioner, barnbidrag, sjukersättning osv.) och till företagen (livsmedelssubventioner, räntesubventioner, investeringsbidrag osv.).

Tabell 2.3 Totala skatteuttaget i OECD-länderna 1965, 1970 och 1974 (procent av BNP till marknadspris)

Land	1965	1970	1974	Ökning 1965–1974
Danmark	30,2	41,1	46,7	16,5
Norge	33,5	39,4	45,3	11,8
Nederländerna	35,1	39.7	45,2	10,1
Sverige	35,6	40,5	44,2	8,6
Luxemburg	31,6	32,5	40,8	9,2
Österrike	34,3	36,1	38,1	3,8
Belgien	30,5	35,0	38,1	7,6
Västtyskland	32,6	33,8	37,6	5,0
Frankrike	36,5	37,0	37,5	1,0
Finland	30,7	33,4	36,3	5,6
Storbritannien	30,5	37,5	35,6	5,1
Canada	27,3	33,2	34,8	7,5
Nya Zeeland	26,1	28,3	32,7	6,6
Irland	25,0	30,3	32,4	7,4
Italien	29,1	30,2	31,9	2,8
USA	24,9	29,1	28,9	4,0
Australien	23,8	26,1	27,2	3,4
Schweiz	21,0	23,0	26,2	5,2
Grekland	19,6	23,3	22,4	2,8
Portugal	. .	23,1	22,4	. .
Japan	18,2	19,5	22,2	4,0
Spanien	16,0	17,3	18,8	2,8
Turkiet	16,5	19,0	. .	. .

. . Uppgift ej tillgänglig.

Källa: Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965–1974.

Tabell 2.4 Skatteuttagets struktur i vissa OECD-länder 1974 (procent av totala uttaget)

Land	Skattebas				
	Hushållens inkomst o. förm.	Lönesumma	Företagens inkomst o. förm.	Allmän konsumtion	Särskilda varor o. tjänster
Belgien	41,3	20,6	7,8	18,8	11,5
Danmark	58,4	0,8	3,4	17,2	15,8
Finland	47,7	10,1	4,8	19,4	18,0
Frankrike	21,4	32,8	10,7	24,1	11,0
Nederländerna	50,5	18,0	6,7	14,3	10,5
Norge	42,2	16,1	4,1	20,6	17,0
Schweiz	57,2	10,1	10,0	8,5	14,2
Storbritannien	48,7	9,5	13,9	8,8	19,1
Sverige	49,2	20,1	3,4	13,0	14,3
Västtyskland	45,7	22,1	6,4	13,7	12,1
USA	53,1	13,0	15,5	6,5	11,9
Österrike	38,4	19,9	4,8	22,1	14,8

Källa: Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965–1974.

Anm.: För några länder ger källan ingen fullständig uppdelning av kapital- och fastighetsskatter mellan företag och hushåll. Totalbeloppen har i dessa fall här påförts hushållen.

Tabell 2.5 Skatteuttagets struktur i vissa OECD-länder 1974 (procent av BNP till marknadspris)

Land	Skattebas					Summa
	Hushållens inkomst o. förm.	Lönesumma	Företagens inkomst o. förm.	Allmän konsumtion	Särskilda varor o. tjänster	
Belgien	15,7	7,8	3,0	7,2	4,4	38,1
Danmark	29,3	0,4	1,6	8,0	7,4	46,7
Finland	17,3	3,7	1,7	7,1	6,5	36,3
Frankrike	8,0	12,3	4,0	9,1	4,1	37,5
Nederländerna	22,8	8,2	3,0	6,5	4,7	45,2
Norge	19,1	7,3	1,9	9,3	7,7	45,3
Schweiz	15,0	2,7	2,6	2,2	3,7	26,2
Storbritannien	17,3	3,4	5,0	3,1	6,8	35,6
Sverige	21,7	8,9	1,5	5,7	6,4	44,2
Västtyskland	17,2	8,3	2,4	5,2	4,5	37,6
USA	15,4	3,7	4,5	1,9	3,4	28,9
Österrike	14,6	7,6	1,8	8,4	5,7	38,1

Källa: Beräknat från tabellerna 2.3 och 2.4.

Tabell 2.6 Skatteuttag brutto och netto i vissa OECD-länder 1974 (procent av BNP till marknadspris)

Land	Skatteuttag brutto	Transfereringar o. subventioner	Skatteuttag netto
Danmark	46,2	14,8	31,4
Sverige	43,6	18,1	25,5
Norge	46,2	21,9	24,3
Finland	36,1	12,4	23,7
Österrike	38,3	14,6	23,7
Västtyskland	38,0	15,6	22,4
Storbritannien	35,8	14,4	21,4
Nederländerna	46,5	25,5	21,0
Belgien	37,6	17,2	20,4
Schweiz	31,2	13,4	17,8
Frankrike	36,4	19,8	16,6

Källa: National Accounts of OECD Countries 1974, Volume II (För USA ges inga uppgifter om transfereringar i källan).

Anm. Denna källa ger något andra värden för bruttoskatteuttaget än den skattestatistik som utnyttjas för tidigare tabeller. Orsaken är att definitionerna inte är helt lika, men skillnaderna blir normalt små. Uppgifter om transfereringar och subventioner finns tillgängliga endast i denna nationalräkenskapsstatistik.

Vissa grundläggande fakta (år 1977) i en del utländska skattesystem framgår av nedanstående översikt.

Belgien

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 18 % (exkl. skatt); reducerad skattesats, 6 %, bl. a. på vissa baslivsmedel, 14 %, på energiområdet och på byggnadsvaror. Förhöjd skattesats, 25 %, på bl. a. bilar och alkohol.
Bolagsbeskattning	48 %. I vissa fall lägre. Avräkningsmetoden. Avräkning med 57,5 % av nettoutdelning.
Lagervärdering	LIFO-metoden får tillämpas. För råvaror m. m. som är utsatta för kraftiga prisfluktuationer medges särskild nedskrivning, t. ex. med 33 % för textilvaror eller till lägsta världsmarknadspris under de senaste fem åren.

Danmark

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 15 % (exkl. skatt).
Bolagsbeskattning	37 %. Avräkningsmetoden. Avräkning med 15 % av nettoutdelningen.
Lagervärdering	FIFO-metoden. Nedskrivning med 30 % av lägsta värdet.

Finland

Konsumtionsbeskattning	Omsättningsskatt i partihandelsledet. Skattesatsen är 13 % på skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris. Bl. a. energi, vissa basprodukter på livsmedelsområdet och export samt tjänster är undantagna.
Bolagsbeskattning	43 %, vartill kommer kommunal skatt på ca 15 %. Dubbelbeskattning av klassisk modell.
Lagervärdering	FIFO-metoden. Nedskrivning med 50 % av lägsta värdet.

Frankrike

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 20 % (exkl. skatt); reducerad skattesats, 7 %, på bl. a. baslivsmedel, 17,6 % på bl. a. energi. Förhöjd skatt, 33,3 %, utgår på bl. a. bilar och lyxvaror.
Bolagsbeskattning	50 %. Avräkningsmetoden. Avräkning med 50 % av nettoutdelningen.
Lagervärdering	Endast FIFO-metoden. Prisstegring under en tvåårsperiod som överstiger 10 % grundar rätt till avsättning till prisstegringsreserv.

Italien

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 12 % (exkl skatt); reducerad skattesats, 6 %, på bl. a. levsmedel. Förhöjd skattesats, 18 % och 30 %, för lyxvaror.
Bolagsbeskattning	25 %, vartill kommer kommunal skatt på ca 15 %. Dubbelbeskattning av klassisk modell.
Lagervärdering	LIFO-metoden får användas.

Nederländerna

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 18 % (exkl. skatt); reducerad skattesats, 4 %, för bl. a. vissa livsmedel och energi.
Bolagsbeskattning	48 %. Dubbelbeskattning av klassisk modell.
Lagervärdering	FIFO-, LIFO- eller normallagermetoden får tillämpas.

Norge

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 20 % (exkl. skatt). Permanent investeringsavgift på 13 % som kompensation för avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på investeringar.

Bolagsbeskattning	ca 28 %, vartill kommer kommunalskatt och utjämningsskatt på ca 25 %. Dubbelbeskattning. Vinst som skall delas ut undantas dock från statlig bolagsskatt.
Lagervärdering	FIFO-metoden. Inga föreskrifter om nedskrivning. I regel accepteras nedskrivning för inkurans och prisfallsrisk med 10–15 % av lägsta värdet. Branschvariationer förekommer.

Storbritannien

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 8 %. Nollskatt på bl. a. livsmedel och energi. Förhöjd skattesats, 12,5 %, på bensin och vissa lyxvaror.
Bolagsbeskattning	52 %. Avräkningsmetoden. Avräkning med 7/13 av utdelningen.
Lagervärdering	FIFO-metoden. Nedskrivning får göras med ett belopp som motsvarar värdeökning på lagret minskat med 10 % av rörelsens bruttovinst.

Västtyskland

Konsumtionsbeskattning	Mervärdeskatt 11 % (exkl. skatt); reducerad skattesats, 5,5 %, på bl. a. livsmedel.
Bolagsbeskattning	56 %. 36 % på utdelad vinst. Avräkningsmetoden. Avräkning med 100 % av på utdelningen erlagd bolagsskatt.
Lagervärdering	Värdering till (åter-)anskaffningsvärde eller "Teilwert" (i praktiken dagspriset). Vägt genomsnittligt anskaffningsvärde. Varken FIFO eller LIFO accepteras i princip. Normallagermetod för vissa varor inom metallindustrin. Nedskrivning med 20 % för importerade råvaror. Prisstegring under en ettårsperiod som överstiger 10 % grundar rätt till avsättning till prisstegringsreserv.

USA

Konsumtionsbeskattning	Delstatliga omsättningsskatter i flertalet stater på i regel 5 %. Undantag för bl. a. livsmedel förekommer.
Bolagsbeskattning	48 %. Dubbelbeskattning av klassisk modell.
Lagervärdering	LIFO-metoden får användas.

2.5 Internationella överenskommelser

Bestämmelser som rör utformningen av beskattningen finns i flertalet av de internationella avtal om handel och handelsvillkor som tillkommit under efterkrigstiden. I princip innebär dessa bestämmelser att avtalsparterna förbehåller sig största möjliga frihet i sin skattepolitik men förbinder sig att inte utnyttja denna på så sätt att importvaror beläggs med högre skatt än motsvarande inhemsk produktion eller att exporten ges en dold subvention. De bestämmelser som för Sveriges del är aktuella finns i det allmänna tull- och handelsavtalet, GATT, samt i konventionen om Europeiska frihandelssammanslutningen, EFTA, och avtalet med Europeiska gemenskapen, EG. Motsvarande bestämmelser finns också i Romfördraget om upprättandet av EG. Alla de senare nämnda avtalen bygger i detta hänseende på GATT-bestämmelserna som i sin tur hämtats mer eller mindre oförändrade från den s. k. Havannastadgan för en allmän världshandelsorganisation samt från under mellankrigstiden tillkomna bilaterala handelsavtal.

De viktigaste GATT-reglerna om skattefrågor finns beträffande importen i artikel III och beträffande exporten i artikel XVI. Skattefrågor berörs också i artiklarna I, II, VI och VII.

Bestämmelserna har sedan de tillkom år 1947 vid olika tillfällen kommenterats och tolkats av de avtalsslutande parterna och olika kommittéer och arbetsutskott.

I artikel III, 1 § sägs att interna skatter och andra interna avgifter inte får läggas på importerade eller inhemska varor på ett sådant sätt att skydd bereds den inhemska produktionen. I 2 § förklaras detta innebära att importerade varor inte direkt eller indirekt får beläggas med interna skatter eller andra interna avgifter av något slag utöver vad som direkt eller indirekt tas upp på motsvarande inhemska produkter. I 8 §, slutligen, framhålls att artikelns bestämmelser inte hindrar att subventioner betalas uteslutande till inhemska producenter ur intäkterna av skatter och avgifter som tagits ut i enlighet med bestämmelserna i artikeln.

När det gäller tolkningen av bestämmelserna uttalade man redan i samband med att Havannastadgan utarbetades att med "interna skatter" i detta sammanhang avses inte inkomstskatter. Uttrycket "skatter som direkt eller indirekt" tas ut på inhemska varor visar dock klart att bestämmelserna inte utesluter att importvaror beläggs med skatt som i fråga om de inhemska varorna tagits ut exempelvis i tidigare produktionsled. Frågan om i vilken utsträckning importen också får belastas med skatt, som motsvarar sådana skatter som i den inhemska produktionen utgår på insatsvaror eller andra produktionsfaktorer som mer eller mindre går förlorade under produktionsprocessen (exempelvis skatter på smörjoljor, energi osv.), får i princip anses ha lösts så att skatt får tas ut i den utsträckning som man klart kan urskilja skattens effekt på priset för den färdiga inhemska varan. Dold överkompensation som i realiteten innebär ett skydd för den inhemska produktionen får däremot inte förekomma. Det förhållandet att det saknas någon med importvaran exakt överensstämmande inhemsk produkt får inte tas som förevändning för en beskattning av importen om denna likväl direkt eller indirekt konkurrerar med inhemska varor.

Frågan om vilka skatter som skall anses belasta inhemska varor av visst

slag har närmare behandlats i samband med tolkningen av artikel XVI, som berör exportsubventioner. I 1 § av denna artikel stadgas en förpliktelse för de avtalsslutande parterna att underrätta om alla subventioner, inklusive inkomst- och prisstödjande åtgärder, som direkt eller indirekt syftar till ökad export eller minskad import av en vara. Om subventionen skadar eller hotar att skada annan parts intressen kan denna begära konsultationer. Formellt förbud mot exportsubventioner gäller endast för de länder som i enlighet med artikelns 4 § gjort särskilt åtagande härom. Åtagandet avser endast industriprodukter och innebär att länderna förpliktar sig att inte ge direkta eller indirekta subventioner som har till effekt att en vara kan säljas på export till ett pris som är lägre än det jämförliga pris som begärs för en motsvarande vara på den inhemska marknaden.

När det gäller att bedöma vilka åtgärder som skall anses utgöra förbjudna subventioner har ett antal exempel intagits i en lista som ursprungligen utarbetats inom OECD. I listan nämns bland de förbjudna åtgärderna:

a) åtgärder, varigenom industri- eller handelsföretag befrias från direkta skatter eller sociala avgifter i förhållande till export;

b) åtgärder, varigenom vid export av varor andra avgifter eller skatter efterskänks än sådana som utgår i samband med import. Detsamma gäller beträffande andra indirekta skatter än sådana som i ett eller flera led erläggs för samma slags varor vid försäljning för inhemsk förbrukning. Slutligen förbjuds åtgärder som innebär att man vid export av varor betalar ut belopp, som överstiger vad som i verkligheten i ett eller flera led tagits ut för dessa varor.

Hur bestämmelserna skall tolkas och tillämpas har diskuterats inom GATT vid flera tillfällen. Förbudet enligt punkten a) mot restitution av *direkta* skatter har ansetts motiverat genom att fördelarna av sådan restitution för företagens del kan vara avsevärda utan att dessa direkt kan fastställas till ett exakt belopp vid exporttillfället. Detta är emellertid möjligt i fråga om indirekta skatter, där enligt punkten b) förbudet endast gäller överkompensation, medan befrielse från den faktiskt utgående skatten är fullt tillåtet och sålunda inte faller inom ramen för de förbjudna subventionerna. Man kan av den kommittérapport där förbudslistan presenteras dra slutsatsen att återbetalning eller befrielse i fråga om direkta skatter vid export ansetts innebära en presumtion för att exportören gynnas till skada för sina konkurrenters intressen i det land dit exporten sker utan att dessa konkurrenter kan värja sig emot denna verkan genom rimliga motåtgärder.

Diskussionerna i fråga om artikel XVI har visat att svårigheter och oklarheter föreligger också i andra avseenden när det gäller tillämpningen. Från flera håll har därför önskemål framförts om klarare och mer utförliga regler i fråga om subventioner. Förslag till sådana regler har också lagts fram inom ramen för nu pågående GATT-förhandlingar.

Ett bidrag till tolkningen av skattebestämmelserna i artikel XVI har nyligen lämnats av de arbetsgrupper som tillsatts för att bedöma effekten av den amerikanska DISC (Domestic International Sales Corporations)-lagstiftningen och vissa skatteregler i Frankrike, Belgien och Nederländerna. I rapporterna konstateras sålunda att DISC-företag ges möjlighet till uppskov med att betala skatt för viss exportverksamhet på ett sätt som i vissa fall kan ha effekter som inte står i överensstämmelse med åtagandena under

artikel XVI:4. Dessutom konstaterar arbetsgrupperna att sådana effekter också kan uppkomma genom de franska, belgiska och nederländska bestämmelser, som under vissa omständigheter gör det möjligt för exportörer att låta en del av sin exportverksamhet ske via länder där den beskattas lindrigare än i moderlandet.

I den mån exportsubventioner ges i ett land kan under vissa omständigheter effekten härav i ett annat land motarbetas genom att en utjämningstull införs. Härom stadgas i artikel VI bl. a. att sådan tull inte får tas ut med högre belopp än som motsvarar värdet av den subvention som exportlandet har lämnat. Dessutom understryks att utjämningstull inte får tas ut för att uppväga effekten av sådan skattebefrielse i exportlandet som får medges enligt de tidigare refererade bestämmelserna i artikel XVI.

Artikel I i GATT-stadgan innehåller bestämmelser om mest-gynnad-nationsbehandling också på skatteområdet. I artikel II nämns att länderna vid import har rätt att ta ut skatter vid importen som överensstämmer med inhemsk konsumtionsbeskattning och artikel II innehåller värderingsprinciper för varor i internationell handel. Formellt gäller de senare reglerna endast tull, men i flertalet länder tillämpas de också i fråga om skatter.

Om ett land anser att ett annat GATT-land bryter sina förpliktelser gäller även på skatteområdet de allmänna GATT-bestämmelserna om konsultationer osv. som återfinns i artiklarna XXII och XXIII. Detta innebär bl. a. att frågan om vidtagna åtgärder står i överensstämmelse med GATT-reglerna eller ej i sista hand underställs de avtalsslutande parternas prövning. Det land vars intressen skadas kan också ges rätt att vidta motåtgärder genom att återta någon i GATT förutsedd förmån av motsvarande betydelse.

Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA)

Enligt EFTA-konventionen gäller i princip samma bestämmelser i fråga om skatter som i GATT. Artikel 6 handlar om fiskala tullar och intern beskattning. I fråga om importen sägs där att medlemsländerna enligt moment 1 a) inte skall vare sig direkt eller indirekt belägga importerade varor med fiskala avgifter utöver dem, som direkt eller indirekt tas ut på inhemska varor av samma slag och inte heller på annat sätt påföra avgifter så att ett faktiskt skydd bereds inhemska varor av samma slag. Vidare sägs i moment 3 a) att medlemsländerna skall avskaffa varje faktiskt protektionistiskt element i fråga om interna skatter eller andra interna avgifter senast den 1 januari 1962. I fråga om statliga stödåtgärder gäller enligt artikel 13 bl. a. att medlemsländerna inte får bibehålla eller införa vissa former av stödåtgärder för export av varor till andra medlemsländer. De förbjudna stödåtgärderna framgår av bilaga C till konventionen, vilken återger den lista som ovan redovisats under avsnittet om GATT och sålunda bl. a. innehåller de två där nämnda punkterna om skattepolitiken. Vidare förbjuds också andra former av stödåtgärder, vilkas huvudsakliga syften eller verkningar är att upphäva de fördelar som man kan förvänta i anledning av att man avlägsnat tullar och kvantitativa restriktioner i handeln mellan medlemsstaterna. Om oenighet uppstår i fråga om tillämpningen av EFTA-bestämmelserna i ett land kan frågan underställas rådet som i sista hand beslutar genom majoritetsbeslut, artikel 31. Påföljden kan bli att drabbade

länder ges rätt att vidta motåtgärder genom upphävande av tullfrihet eller annan åtgärd som rådet anser lämpligt.

Sveriges avtal med Europeiska gemenskapen (EG)

Skattebestämmelserna i EG-avtalet är något annorlunda utformade än motsvarande bestämmelser i de förut nämnda avtalen. Innebörden är dock i princip densamma. I avtalets artikel 18 sägs sålunda att de avtalsslutande parterna inte skall vidta någon åtgärd eller tillämpa något förfarande av intern fiskal natur, som direkt eller indirekt innebär att varor från en avtalsslutande stat diskrimineras i förhållande till liknande varor med ursprung i den andra avtalsslutande staten. För varor som exporteras till avtalsslutande stats område får inte åtnjutas restitution av interna pålagor med högre belopp än som svarar mot de pålagor som direkt eller indirekt uttagits på varorna.

Oenighet beträffande tillämpningen av bestämmelserna behandlas i en kommitté som upprättats i enlighet med avtalets artikel 29.

Romfördraget

Även de förpliktelser på skatteområdet som EG-länderna ålagt sig i sina inbördes förhållanden kan i stort sett betraktas som varianter av GATT-åtgärderna. I artikel 95 stadgas sålunda förbud mot att påföra produkter från ett medlemsland interna avgifter av vad slag de vara må vilka är högre än de avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska produkter. Ingen medlemsstat får heller påföra produkter från andra medlemsstater interna avgifter av sådan natur att de indirekt skyddar egen tillverkning. För produkter som exporteras gäller enligt artikel 96 förbud mot restitution av indirekta avgifter som är högre än de avgifter som direkt eller indirekt pålagts dem.

Vissa bestämmelser i Romfördraget är specifika för de förhållanden som gällde i medlemsstaterna vid tidpunkten för fördragets tillkomst. Sålunda innehåller artikel 97 regler om fastställande av genomsnittliga skattesatser till kompensation för kumultiva omsättningsskatter i flera led. Artikel 98 öppnar vidare vissa möjligheter för EG-rådet att medge ett land rätt att göra undantag från bestämmelserna beträffande vissa avgifter. Båda dessa stadganden har förlorat sin aktualitet sedan mervärdeskatt införts i alla medlemsländerna.

De indirekta skatterna skall enligt artikel 99 harmoniseras på förslag av rådet. Arbetet med detta har dock ännu, utom vad gäller mervärdeskatten, i stor utsträckning inte kommit bortom förslagsstadiet. En viss harmonisering också beträffande den direkta beskattningen ingår i EG:s arbetsprogram med stöd av allmänna föreskrifter i Romfördraget, artiklarna 100–102 om harmonisering av medlemsländernas lagstiftning. Bl. a. föreligger sålunda förslag om enhetliga regler för bolagsbeskattning, innebärande källskatt på utdelad vinst i kombination med skatteavräkning hos aktieägarna för den skatt som tagits ut hos företagen. Samarbete medlemsländerna emellan i fråga om skatteuppbörd samt åtgärder för att förhindra skatteflykt förekommer också och skall byggas ut vidare.

Avslutning

Av den föregående redovisningen framgår att de avtalsmässiga begränsningarna i olika länders rätt att själva bestämma om sin beskattning ännu så länge huvudsakligen syftar till att förhindra att enskilda varor beläggs med protektionistiska skatter eller ges dolda subventioner i handeln över gränserna. Allmänt kan man kanske säga att totalt förbud gäller endast sådana åtgärder vilkas omfattning och effekt andra länder inte har möjlighet att bedöma i samband med importen och vars skadliga verkningar de därför i praktiken inte kan skydda sig mot utan att i sin tur vidta förbjudna protektionistiska åtgärder.

Man kan emellertid i det internationella samarbetet märka vissa tendenser i riktning mot längre syftande åtaganden. Från USA:s sida har sålunda tid efter annan gjorts gällande att blotta förekomsten av ett relativt stort inslag av mervärdeskatt och andra bruttoskatter, som inte utgår vid export, innebär att landet gynnas i den internationella konkurrensen i förhållande till länder med enbart inkomstskatter, som inte får lyftas av vid gränsen. EG:s planer på harmonisering av företagsbeskattningen är också ett uttryck för en önskan att eliminera skattemässiga olikheter i konkurrensvillkoren länderna emellan. Det kan mot denna bakgrund inte uteslutas att inom en överskådlig framtid längre gående bindningar på skatteområdet än vad som i dag förekommer kan aktualiseras.

2.6 Skatteharmoniseringen inom Europeiska gemenskapen (EG)

Beredningen skall enligt sina direktiv beakta de resultat som kan komma att uppnås inom olika organ för harmoniseringen av företagsbeskattningen i olika länder. Sådana harmoniseringssträvanden pågår f. n. framför allt inom EG. Det stod nämligen på ett tidigt stadium klart för medlemsländerna att den beskattning i varierande former som träffar varor, tjänster och kapital i de olika länderna på ett avgörande sättt påverkar konkurrensförhållandena mellan företag som arbetar i skilda länder. I samband med Rom-fördragets tillkomst utgick man därför ifrån att även skattesystemen i medlemsländerna skulle samordnas. Arbetet med en samordning har alltså pågått länge. Arbetet hämmas dock bl. a. av att vissa allmänpolitiska frågor – t. ex. beträffande den gemensamma monetära fonden och de flytande valutorna – ännu är olösta. Givetvis föreligger också rent tekniska svårigheter att samordna de sinsemellan i hög grad avvikande skattesystemen i de olika EG-länderna.

På senare år har vissa konkreta resultat av harmoniseringsarbetet uppnåtts. Som rättesnöre för arbetets bedrivande ligger bl. a. ett av EG-kommissionen under år 1975 antaget handlingsprogram. I programmet konstaterade kommissionen bl. a. att den gemensamma marknadens högsta beslutande organ, ministerrådet, genom resolutioner under åren 1971 och 1972 erkänt skatteharmoniseringens avgörande betydelse för tillskapandet av den ekonomiska och monetära unionen. Enligt kommissionen borde därför skattefrågorna nu skyndsamt tas upp till övervägande. Handlingsprogrammet om-

fattar två huvuddelar. Den första avser vissa åtgärder som bedömts vara särskilt brådskande och oundgängliga för unionens förverkligande. Det är fråga om sådan skatteharmonisering som syftar till högsta möjliga liberalisering av förflyttningen inom EG av personer, varor, tjänster och kapital samt samordningen av ekonomin. Den andra delen av handlingsprogrammet avser den skatteharmonisering som krävs för att på längre sikt utjämna skattebelastningen i de olika länderna och som utgör en förutsättning för en fortsatt integration.

Enligt handlingsprogrammet bör i första hand bl. a. följande frågor lösas.

- Harmonisering av bestämmelserna i de olika mervärdeskattesystemen.
- Beskattningen i samband med fusioner, bolagsdelningar och liknande samt beskattningen av koncernföretag när bolagen har säte i skilda medlemsländer.
- Bolagsbeskattningen.
- Den internationella skatteflykten.

På längre sikt tillkommer bl. a. följande frågor.

- Harmonisering av skattesatserna för mervärdeskatten.
- Harmonisering av skattesatserna för bolagsskatten.
- Harmonisering av bestämmelserna för beräkning av underlaget för företagsbeskattningen.

Beträffande harmoniseringen av bestämmelserna i de olika mervärdeskattesystemen hänvisade kommissionen till ett redan år 1963 framlagt direktiv. Detta direktiv har under år 1977 antagits av ministerrådet. Innebörden härav är att fr. o. m. den 1 januari 1978 skall i princip gemensamma regler ligga till grund för uttagandet av mervärdeskatt i samtliga EG-länder. Skattesatserna behöver dock inte sammanfalla. I princip skall den normala skattesatsen bestämmas av varje medlemsstat så att procenttalet är detsamma för varor och för tjänster. Direktivet medger emellertid att för vissa varor och tjänster skall vissa högsta eller lägsta skattesatser gälla. Det som skiljer mervärdeskattesystemet enligt det antagna direktivet från det svenska är huvudsakligen att beskattningsområdet är mera vidsträckt än det svenska.

Beskattningen vid fusioner bör enligt handlingsprogrammet lösas efter linjer som föreslagits av kommissionen redan år 1969. Förslaget går ut på att den skattefrihet som medges enligt de olika ländernas interna lagstiftning för vinstmedel som överflyttas till det övertagande bolaget utsträcks till att också gälla de fusioner som sker över gränserna. Direktivförslaget beträffande moder-dotterbolagen innebär att utdelning från dotterbolag i annat EG-land skall fritas från beskattning när moderbolaget äger minst 20 % av aktiekapitalet i dotterbolaget. Det är framför allt önskemålet om att stimulera etablerandet av de särskilda "europabolagen" som gör det angeläget att de nämnda beskattningsfrågorna löses snabbt. Dessa frågor har dock ännu inte tagits upp av ministerrådet.

Beträffande beskattningen av bolagsvinster antog kommissionen förslag till direktiv under år 1975 som sedermera underställts ministerrådet. Förslaget har dock ännu inte antagits av rådet. Förslaget innebär att bolagsbeskattningen skall baseras på det s. k. avräkningssystemet, som medför att den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster, som uppkommer

genom att vinster beskattas dels hos bolaget, dels – i den mån de delas ut – hos aktieägarna, reduceras genom att den skatt som tas ut hos bolaget på utdelad vinst ger aktieägaren ett skattetillgodohavande (avoir fiscal eller tax credit), som tillgodoförs honom genom avräkning från skatten vid den personliga beskattningen.

Förslaget motiveras med att ett sådant system uppmuntrar utdelningar och främjar bolagens möjligheter till självfinansiering. Systemet skulle också skapa större neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer. Det anges också att det skulle skapa större rättvisa mellan olika typer av aktieägare och vara bättre ägnat än det klassiska dubbelbeskattningssystemet att avhålla högbeskattade personer från att samla vinstmedel i särskilda bolag. Genom att avräkningssystemet främjar vinstutdelningarna antas även små och medelstora sparare bli lockade att investera i aktier. Kommissionen erkänner dock att det klassiska dubbelbeskattningssystemet fungerar bättre när det gäller vinstutdelningar över nationsgränserna.

Beträffande skattesatsen för bolagsbeskattning föreskriver direktivförslaget att varje medlemsstat skall tillämpa endast en skattesats oberoende av om vinsten delas ut eller fonderas. Skattesatsen får inte understiga 45 % eller överstiga 55 %. Vad gäller storleken av den skatteavräkning som får ske hos aktieägaren föreskrivs att bara ett procenttal får användas inom resp. stat. Detta tal får inte vara lägre än 45 % eller högre än 55 % av den normala bolagsskatt som hänför sig till den gjorda utdelningen ökad med skatten. Direktivförslaget föreskriver också en enhetlig källskatt på utdelningar till utlänning med 25 % av utdelningens belopp. Undantag skall göras för utdelning till moderbolag.

Handlingsprogrammet berör även vissa åtgärder mot internationell skatteflykt. Vad särskilt angår de multinationella företagen lämnade kommissionen år 1976 ett förslag till ministerrådet med åtgärder för att förhindra dubbelbeskattning när skattemyndigheterna i någon medlemsstat justerar beräkningen av det multinationella företagets vinst inom den egna staten. Ett annat förslag samma år innehåller regler för att komma tillrätta med vinstöverföringar mellan koncernföretag genom onormal prissättning.

De nu behandlade åtgärderna ingår bland dem som enligt kommissionen fordrar snara beslut. Bortsett från beslutet rörande harmoniseringen av mervärdeskattesystemen synes dock ställningstagandena vara relativt avlägsna. Sålunda är meningarna f. n. starkt delade beträffande systemet att lindra dubbelbeskattningen av bolagsvinster genom avräkningsmetoden.

Bland de långsiktiga åtgärderna märks – som nämnts – bl. a. harmonisering av skattesatserna för mervärdeskatten och bolagsskatten. Kommissionen tror dock enligt uttalande i handlingsprogrammet inte på någon fullständig harmonisering inom en nära framtid. Harmoniseringen måste därför ske etappvis. Vad gäller det långsiktiga arbetet för att harmonisera metoderna för beräkning av företagsvinster avser detta frågor om bl. a. inventarieavskrivning, lagervärdering, fondavsättning och förlustutjämning. Bl. a. gäller det att mönstra ut olika speciella typer av stimulansmedel inom företagsbeskattningens ram från de normala reglerna.

3 Omsättningsbeskattningen och produktionsfaktorsbeskattningen

3.1 Inledning

De skatter som tas ut på skattesubjektens bruttoinkomster eller bruttoutgifter kan, som tidigare nämnts (avsnitt 2.3), inordnas under begreppet bruttoskatter. Bruttoinkomstskatter brukar även benämnas omsättningsskatter medan bruttokostnadsskatter i regel brukar kallas produktionsfaktorskatter. Omsättningsskatter kan tas ut på ett företags totala försäljning eller försäljningen av viss tjänst eller vara. I det förstnämnda fallet talar man om generella omsättningsskatter i det senare om selektiva omsättningsskatter, varuskatter eller punktskatter. Utgår de selektiva omsättningsskatterna på försäljning som sker inom företagssektorn kan de av det köpande företaget uppfattas som produktionsfaktorskatter. De flesta selektiva omsättningsskatter, som förekommer i det svenska skattesystemet, tas emellertid ut på varor som är avsedda för förbrukning i hushållen. Dessa skatter berör inte företagen på annat sätt än att företagen uppbär dem och inlevererar dem till det allmänna. Eftersom skatterna därför inte kan sägas ingå i företagsbeskattningssystemet skall de inte närmare behandlas här. Den generella omsättningsskatten, dvs. mervärdeskatten, skall däremot tas upp. Som framgått av den tidigare framställningen kan denna skatt på ett principiellt plan jämställas med en skatt på företagens förädlingsvärden minskat med värdet av nettoinvesteringarna. Med vissa modifieringar kan skatten ges ett sådant underlag att den kan betecknas som en generell produktionsfaktorskatt. Med produktionsfaktorskatter menar man annars vanligen sådana selektiva bruttokostnadsskatter, som skall betalas till det allmänna på grund av förbrukning e. d. av produktionsfaktorer.

I föregående kapitel har redogjorts för skatternas plats i det ekonomiska kretsloppet. Av redogörelsen framgår att såväl bruttokostnadsskatter som inkomstskatter på löner, räntor och vinster i viss mening kan sägas utgöra produktionsfaktorskatter. I allmänhet brukar dock beteckningen produktionsfaktorskatter reserveras för skatter på företagens bruttokostnader. Utgångspunkt för den följande framställningen om produktionsfaktorskatterna är den i nationalekonomisk teori tillämpade uppdelningen av produktionsfaktorerna i arbete, jord och kapital. Framställningen begränsas i princip till skatter som påförs vid inköp eller förbrukning av produktionsfaktorer inom det privata och offentliga näringslivet och – beträffande produktionsfaktorn kapital – till skatter som utgår på grund av innehav av företagskapital.

Anledningen till att produktionsfaktorn jord – liksom produktionsfak-

torerna arbete och kapital – beskattas torde vara att den normalt ger avkastning. Så är fallet beträffande exempelvis odlingsbar jord. Även naturliga energitillgångar såsom vatten- och vindkraft kan tänkas utgöra underlag för beskattning av produktionsfaktorn jord. Beskattning av vissa naturtillgångar kan emellertid ske även om fråga inte är om avkastning utan om förbrukning. Sålunda kan skatt tas ut på grund av brytning av mineral och andra fyndigheter.

Historiskt sett har en av de tidigaste formerna för beskattning varit skatt på jord, s. k. grundskatt. Detta kan naturligtvis förklaras med att jorden allmänt sett är oföränderlig och att den årliga avkastningen är förhållandevis enkel att uppskatta. I ett agrarsamhälle och innan penninghushållningen blivit allmän utgjorde denna avkastning en lämplig bas för att ta ut skatt för det allmännas behov. Beskattningsformen finns alltjämt kvar i vårt land genom den kommunala s. k. garantibeskattningen av fastigheter, varigenom kommunerna garanteras ett visst skatteunderlag – garantibelopp – av de inom kommunen belägna fastigheterna. Garantibeloppet, som f. n. utgör 2 % av varje fastighets taxeringsvärde, skall av fastighetsägaren alltid tas upp som en minimiinkomst av fastigheten. Garantiskatten utgår således som en objektskatt, dvs. oberoende av fastighetens verkliga avkastning. Är den verkliga avkastningen visst år högre än garantibeloppet, inkomstbeskattas dock även den överskjutande delen.

3.2 Omsättningsbeskattningen

Mervärdeskatten är som nämnts en generell omsättningskatt. Den är så utformad att den belastar endast konsumtionen medan investeringarna ej beskattas. Skatten är en flerledsskatt, dvs. den tas ut i alla produktions- och distributionsled. Den skatt som företagen skall leverera in till statsverket utgör skillnaden mellan den skatt som utgår på den egna försäljningen (utgående mervärdeskatt) och skatten på inköpen (ingående mervärdeskatt). Därvid får även skatt på anskaffade investeringsvaror räknas av. Mervärdeskattens föregångare, den allmänna varuskatten, var en ettledsskatt som togs ut endast vid försäljning till slutlig konsument. Som konsument betraktades då även köpare av investeringsvaror. Genom denna konstruktion belastades även investeringarna med skatt. Detta gav upphov till vissa kumulativa effekter, vilka eliminerats i mervärdeskattesystemet. I korta drag har detta följande uppbyggnad.

Mervärdeskatten belastar endast konsumtionen och är generell till sin räckvidd. Endast på vissa områden har en inskränkning skett i beskattningsområdet och undantagen har kommit till främst av praktiska skäl. Enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (MVL) beskattas dock i princip alla varor och tjänster samt vissa byggnader.

Enligt MVL är *varor* skattepliktiga om de inte genom särskilt stadgande undantagits från skatteplikten. Med varor förstås i princip all lös egendom enligt civillagstiftningen. Varans karaktär har ingen betydelse vid avgörandet av skatteplikten. Sålunda beskattas råmaterial, halvfabrikat, nya och begagnade varor osv. Även vissa rättigheter har jämställts med vara. Som

exempel härpå kan nämnas rätt till olika naturprodukter (jord, sten osv.), rätt till jakt, fiske och liknande. Dessutom stadgas att gas, värme och elektrisk kraft utgör vara enligt MVL.

Enligt civillagstiftningen är maskin tillbehör till fastighet om den är fast installerad i fabriksbyggnad. Enligt MVL betraktas dock sådana maskiner som varor liksom för övrigt all utrustning som anskaffats till en fastighet för att användas i industriell och liknande verksamhet.

Bland de varor som undantagits från skatteplikt kan nämnas fartyg, krigsmateriel, läkemedel, elektrisk kraft, allmänna nyhetstidningar och begagnade personbilar.

Även beskattningen av *tjänster* är omfattande. Det bör observeras att i huvudsak all verksamhet inom byggnads- och anläggningsbranschen hänförs till skattepliktiga tjänster. I den mån tjänster undantagits från skatteplikt är de i huvudsak av personlig natur. Som exempel härpå kan nämnas tjänster som tillhandahålls av läkare, tandläkare, advokater, frisörer och revisorer. Dessutom faller hela nöjesområdet (biografverksamhet, teaterverksamhet, idrottstävlingar och liknande) utanför beskattningsområdet.

Byggnad är skattepliktig endast när den är lagertillgång i byggnadsrörelse, dvs. uppförs av ett byggnadsföretag för försäljning eller egen förvaltning. I övrigt faller försäljning av byggnader utanför beskattningsområdet.

Skattskyldig till mervärdeskatt är den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga varor, tjänster eller byggnader, dvs. fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse eller jordbruk. Stat och kommun är skattskyldiga för sådan yrkesmässig omsättning som inte avser egna behov, dvs. verksamhet som sker i direkt konkurrens med det privata näringslivet. Den som är skattskyldig till mervärdeskatt har rätt att i sin skatteredovisning göra avdrag för skatt som han påförts från tidigare led och som avser verksamhet som han är skattskyldig för. Som undantag härifrån kan nämnas mervärdeskatt som avser personbilar och personalbostäder.

Export av varor eller tjänster medför skattskyldighet men skatt skall inte redovisas för utförda leveranser. Härigenom blir exporten helt befriad från mervärdeskatt eftersom exportföretagen har avdragsrätt för mervärdeskatt från tidigare led. Samma princip – dvs. avdragsrätt utan skyldighet att redovisa skatt på utförda leveranser – gäller för vissa verksamheter som ansetts helt skall befrias från mervärdeskatt. Som exempel härpå kan nämnas tillverkning av fartyg, krigsmateriel, läkemedel, utvinning av elektrisk kraft och utgivning av allmänna nyhetstidningar.

Mervärdeskatten utgår med 17,1 % av det s. k. beskattningsvärdet. Med beskattningsvärde förstås det belopp, inklusive skatt, som varan eller tjänsten kostar. Att skattens belopp skall inräknas i beskattningsvärdet innebär att procenttalet 17,1 inte kan tillämpas såsom pålägg på priset före skatt. Den skattskyldige måste i stället göra ett pålägg med 20,63 % på priset före skatt för att erhålla täckning för det skattebelopp han har att inleverera till staten.

För vissa branscher gäller särskilda reduceringsregler. Sålunda utgår skatten med 60 % av skattesatsen 17,1 % vid försäljning av byggnad som är lagertillgång i byggnadsrörelse, monteringsfärdiga hus och vid tillhandahållande av byggnads- eller anläggningsentreprenad. Detsamma gäller beträffande serveringstjänst eller rumsuthyrning i hotellrörelse. Skatten utgår

med 20 % av 17,1 % på arbeten som avser mark, yttre ledningar, anläggningar – dock ej byggnader – inom kommunikationsväsendet samt på projekterings- och konstruktionstjänster som avser fastighet.

Den 60-procentiga reduceringsregeln medför att pålägg på priset före skatt skatt göras med 11,43 % och den 20-procentiga reduceringsregeln att pålägg skall göras med 3,54 %. Bakgrunden till reduceringsreglerna är att i den allmänna varuskatten, som föregick mervärdeskatten, betraktades den som utförde byggnads- eller anläggningsentreprenader som konsument och erlade skatt på materialandelen. Vid övergången till mervärdeskatt fanns som riktpunkt ett oförändrat skattetryck. Reduceringsreglerna konstruerades då som schablonregler med utgångspunkt i en beräknad materialandel inom byggnads- och anläggningsbranschen.

Varje skattskyldig skall avge deklaration för mervärdeskatt. Deklarationen omfattar i regel en redovisningsperiod av två månader och skall lämnas senast 35 dagar efter redovisningsperiodens utgång. Skattskyldiga med låg skattepliktig omsättning kan efter ansökan få tillstånd att redovisa skatt för längre perioder. Riksskatteverket har i anvisning uttalat att skattskyldig bör kunna tilldelas en redovisningsperiod om fyra kalendermånader vid en skattepliktig omsättning som understiger 100 000 kr, sex månader vid en omsättning som understiger 60 000 kr och tolv månader vid en omsättning som understiger 30 000 kr allt räknat per kalenderår. Skattskyldig som regelmässigt har att redovisa mycket större ingående än utgående mervärdeskatt och som därför har mycket skatt att återfå från statsverket (t. ex. exportföretag) har möjlighet att få använda kalendermånad som redovisningsperiod.

Skatten redovisas antingen enligt en kontantmetod eller en faktureringsmetod. Vanligast är kontantmetoden, som innebär att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller tjänster eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Avdragsrätt erhålls när betalning erläggs för beställd eller levererad vara eller tjänst. Faktureringsmetoden bygger i högre grad på bokföringsmässiga principer och innebär att skattskyldig – utöver vad som influtit vid kontant försäljning – skall redovisa under perioden uppkommen fordran. Avdragsrätten baseras på uppkommen skuld i stället för som vid kontantmetoden på betalningen.

Det kan nämnas att mervärdeskatteutredningen i ett betänkande (Ds B 1977:6) föreslagit vissa förändringar i mervärdeskattesystemet. Förändringarna avser framför allt reglerna om tidpunkt för inträde av skattskyldighet och redovisningsskyldighet samt utformningen av redovisningsmetod.

Mervärdeskatten beräknas för budgetåret 1977/78 inbringa omkring 28 miljarder kronor.

3.3 Produktionsfaktorsbeskattningen

3.3.1 *Allmänt*

Tidigare har nämnts att produktionsfaktorerna i ekonomisk teori brukar indelas i arbete, jord och kapital. Indelningen torde numera knappast vara genomförbar i praktiken. De baser som ansetts utgöra lämpligt underlag

för produktionsfaktorskatter är arbetskraft samt kapital i form av förädlade naturtillgångar, i första hand energi. En mera omedelbar motsvarighet i de tre ursprungliga produktionsfaktorerna har endast den bas – arbete – som ligger till grund för uttag av arbetsgivaravgifter. Vad gäller skatten på energi kan den snarast betecknas som en skatt på avkastning av kapital. I den mån skatt på kapital tas ut i övrigt har den endast mycket smala baser. Hela kapitalbeståndet i företagssektorn träffas dock av beskattning i annat sammanhang, t. ex. genom nettovinstbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen.

3.3.2 *Arbetskraft*

Beskattningen av produktionsfaktorn arbete har under senare tid kommit att bli alltmer betydelsefull. Lönesumman utgör den helt dominerande faktorersättningen. Under år 1976 uppgick faktorinkomsterna för de enskilda konsumenterna till 188 miljarder (mdr) kr, varav 174 mdr kr utgjorde löner och 13 mdr kr enskilda företagares inkomster. Substitutionsmöjligheterna mellan arbetskraft och övriga produktionsfaktorer är mycket små på kort sikt. Som underlag för en produktionsfaktorskatt är därför ersättningen till arbetskraften tekniskt lämplig.

Arbetskraftsersättningen utgör numera underlag för en lång rad olika skatter och avgifter. Vissa avgifter – t. ex. avgifterna till ATP, folkpensionering och sjukförsäkring – har till stor del karaktär av försäkringspremier. En del utgör renodlade skatter, som t. ex. den allmänna arbetsgivaravgiften. Andra tas ut för finansiering av vissa statliga åtaganden. Om uttaget av avgifterna görs efter försäkringsteknisk beräkning eller rent schablonmässigt saknar betydelse i förevarande sammanhang. Samtliga avgifter kan betraktas som produktionsfaktorskatter på arbetskraft.

Lönekostnaderna har relativt sent kommit att användas som underlag för en bruttokostnadsbeskattning. Första gången var i samband med reformeringen av den allmänna sjukförsäkringen år 1955. För att bidraga till försäkringens finansiering infördes då en särskild arbetsgivaravgift på 1,1 % av lönesumman. Denna typ av beskattning har sedermera utgjort ett av inslagen vid ett flertal reformer. Dels har nya typer av avgifter införts, dels har redan befintliga avgifter höjts eller avgiftsunderlaget ändrats. Införandet av den allmänna tilläggspensioneringen år 1960 kombinerades med ett uttag av en avgift av 3 % på lönesumman. Avgiften förutsattes öka successivt och uppgår för år 1977 till 11,75 %. För att kompensera det inkomstbortfall för staten som övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt vid årsskiftet 1968/69 medförde, infördes den s. k. allmänna arbetsgivaravgiften på 1 %. Avgiften har sedermera höjts och uppgår f. n. till 4 %. Viss lindring har dock getts egenföretagarna genom att ett grundbelopp på 30 000 kr är undantaget från avgift. I det inre stödområdet har avgiften satts ned till 2 % under 1976 och 1977. Som ett led i ett stabiliseringspolitiskt program har föreslagits (prop. 1977/78:54) att den allmänna arbetsgivaravgiften avvecklas. I ett första steg föreslås att uttaget sänks med två procentenheter fr. o. m. den 1 januari 1978. Detta innebär att avgiften avvecklas helt inom det inre stödområdet och i övrigt halveras.

Slopandet av folkpensionsavgiften för enskilda år 1974 finansierades

genom att arbetsgivarna fick erlägga en särskild socialförsäkringsavgift för detta ändamål. Avgiften sattes till 3 % och beräknades på samma underlag som gällde för avgiften till sjukförsäkringen. När de anställdas egna avgifter till sjukförsäkringen togs bort år 1975 finansierades detta genom att arbetsgivarnas socialförsäkringsavgifter höjdes. Vid den skatteomläggning som trädde i kraft den 1 januari 1976 ökades avgiftsuttaget hos arbetsgivarna genom att underlaget för beräkning av avgifterna ändrades. Med undantag för den allmänna arbetsgivaravgiften hade avgifterna dittills beräknats endast på den del av lönen för varje anställd som understeg 7,5 basbelopp. Beloppstaket togs nu bort beträffande samtliga avgifter med undantag för avgiften till tilläggspensioneringen. Avgifter till sjukförsäkringen och folkpensioneringen beräknas alltså numera på hela lönesumman medan ATP-avgiften beräknas på den del som ligger mellan 1 och 7,5 basbelopp.

Förutom de avgifter som nämnts ovan har en rad andra tillkommit för att finansiera olika reformer. Nedan följer en sammanställning av de avgifter som tas ut för år 1977.

Ändamål	Procentsats
Sjukförsäkringen	8,0
Folkpensioneringen	8,3
ATP	11,75
Delpensionsförsäkringen	0,25
Yrkesskadeförsäkringen[a]	0,25
Byggnadsforskningen	0,7
Lönegarantin	0,07
Arbetarskyddet	0,13
Arbetslöshetsförsäkringen m. m.	0,4
Arbetsmarknadsutbildningen	0,4
Vuxenutbildningen	0,15
Sjöfolkspensioneringen	0,8
Allmän arbetsgivaravgift	4,0/2,0
Barnomsorg	1,0

[a] Fr. o. m. 1977-07-01 arbetsskadeförsäkringen

En ren summering av de olika procentsatserna ger 35,2 % för år 1977. Vissa begränsningsregler gör dock att det faktiska avgiftsuttaget är lägre. För budgetåret 1977/78 har de totala avgifterna uppskattats till ca 62 mdr kr. Härav avser ATP-avgifter ca 16 mdr kr.

I princip påförs varje enskild arbetsgivare alla de uppräknade avgifterna utom byggnadsforskningsavgiften och avgiften för sjöfolks pensionering. Dessa erläggs endast av arbetsgivare inom byggnadsindustrin resp. arbetsgivare som sysselsätter sjömän som erlägger sjömansskatt. Särskilda regler gäller dessutom för uttag av vissa avgifter från redare.

Arbetsgivaravgifterna beräknas på kontantlöner och naturaförmåner i form av kost och bostad som under året har utgått till arbetstagare. Värdet av naturaförmån uppskattas antingen enligt de regler som tillämpas vid beräkning av preliminär skatt eller enligt regler som riksförsäkringsverket fastställer. Har arbetstagaren varit tvungen att svara för kostnader i anställningen minskas värdet i motsvarande mån. Vid avgiftsberäkningen tas inte hänsyn till arbetstagare vars lön har understigit 500 kr. Vidare bortses från arbets-

tagare som inte är obligatoriskt försäkrad enligt lagen om arbetsskadeförsäkring. Det sistnämnda undantaget gäller dock inte för ATP-avgiften. Avgift erläggs inte för lön vid sjukdom o. d. som motsvarar ersättning från försäkringskassa till arbetsgivare med s. k. arbetsgivarinträde. Avgift utgår ej heller för lön till barn om lönekostnaden inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

ATP-avgiften intar en särställning såtillvida att man vid avgiftsberäkningen dels bortser från bl. a. arbetstagare som har fyllt 65 år vid årets början, dels tillämpar s. k. basbeloppsavdrag och beloppstak. Avdraget motsvarar det vid årets början gällande basbeloppet (för år 1977 10 700 kr) multiplicerat med det genomsnittliga antalet arbetstagare hos arbetsgivaren under året. När avdraget bestäms skall arbetstagare som under hela året varit anställd med full arbetstid räknas som en arbetstagare. Full arbetstid i detta hänseende utgör 1 700 timmar i arbetad tid och 2 080 timmar i avlönad tid. Beloppstaket innebär att hänsyn inte tas till den del av varje årslön som överstiger 7,5 gånger basbeloppet vid årets början, dvs. 80 250 kr år 1977. Lön från utländsk arbetsgivare behandlas på samma sätt som lön från svensk arbetsgivare, om arbetstagaren har sysselsatts här i riket.

Om försäkrad har inkomst av annat förvärvsarbete än anställning, skall han själv erlägga socialförsäkringsavgifter och allmän arbetsgivaravgift (egenavgifter) på inkomsten. Det gäller främst vid inkomst av rörelse eller jordbruk. Avgifterna för år 1977 är följande.

Ändamål	Procentsats
Sjukförsäkringen	8,0
Folkpensioneringen	8,3
ATP	11,75
Allmän arbetsgivaravgift	4,0/2,0

Summeras de olika procentsatserna skulle det totala uttaget för år 1977 bli 32,05 %. Även här finns dock vissa regler som gör att det verkliga uttaget blir lägre. Egenavgifterna totalt har för budgetåret 1977/78 uppskattats till ca 1,7 mdr kr.

De avgifter som tas ut av egenföretagarna beräknas på samma sätt som de avgifter arbetsgivarna erlägger för anställda. Socialförsäkringsavgifter till sjukförsäkringen och folkpensioneringen påförs försäkrad som vid årets början inte har fyllt 65 år och inte heller har uppburit ålderspension eller förtidspension för december månad. ATP-avgift utgår i den mån pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete än anställning har fastställts för den försäkrade för året. Vid beräkning av avgifterna till sjukförsäkringen och folkpensioneringen tas inte hänsyn till årsinkomster som understiger 500 kr. ATP-grundande inkomst beräknas med tillämpning av såväl basbeloppsavdrag som beloppstak.

Allmän arbetsgivaravgift erläggs av fysisk person för den del av inkomsten av rörelse eller jordbruk som överstiger 30 000 kr. Underlaget för egenavgifter är den avgiftsskyldiges inkomst av annat förvärvsarbete än anställning. Till grund för beräkningen läggs inkomster enligt taxeringen till statlig inkomstskatt. Vid denna taxering minskas den avgiftsskyldiges inkomst med s. k. schablonavdrag för egenavgifter.

I socialförsäkringslagstiftningen finns särskilda regler om avgifter som tas ut på ersättning för arbete som försäkrad har utfört för annans räkning utan att ha varit anställd hos denne. Uppdragsgivare är numera obligatoriskt avgiftsskyldig för ersättning till uppdragstagare t. ex. för förtroendeuppdrag, om ersättningen under året har uppgått till minst 500 kr. Uppdragstagaren betraktas i sådana fall som anställd. Avgiftsskyldigheten omfattar avgifterna till sjukförsäkringen, folkpensioneringen, ATP, delpensionsförsäkringen, arbetslöshetsförsäkringen m. m., arbetsmarknadsutbildningen och vuxenutbildningen. Däremot omfattar den inte de övriga avgifterna, bl. a. den allmänna arbetsgivaravgiften.

Utgör uppdragsersättningen inkomst av rörelse eller jordbruk för uppdragstagaren föreligger ingen automatisk avgiftsplikt för uppdragsgivaren. Parterna kan emellertid genom s. k. likställighetsavtal komma överens om att ersättningen skall anses som anställningsinkomst. Uppdragsgivaren blir då skyldig att erlägga de nyssnämnda avgifterna. Likställighetsavtalet förutsätter en årsersättning på minst 500 kr. Har sådant avtal inte träffats, är ersättningen att anse som inkomst av annat förvärvsarbete och den försäkrade skyldig att betala egenavgifter. Likställighetsavtal får alltså slutas beträffande inkomst av rörelse. Faller arbetet inom ramen för handel eller industri som bedrivs av den arbetspresterande, torde det i allmänhet inte kunna betraktas som arbete för annans räkning. Däremot anses likställighetsavtal kunna träffas i fråga om ersättning för visst uppdrag som ingår i rörelse av sådan art att den huvudsakligen består av en samling fortlöpande uppdrag för annans räkning. Sålunda kan exempelvis arkitekter, konsulter och olika kulturarbetare träffa överenskommelse för avgränsade uppdrag som ingår i deras rörelser.

I ett nyligen avlämnat betänkande (SOU 1977:46) har pensionskommittén föreslagit enhetligare och mer lättillämpade regler för avgiftsberäkningen. Förslaget innebär att alla avgifter i praktiken kan beräknas på samma underlag. Basbeloppsavdraget och maximeringsregeln vid beräkningen av ATP-avgift föreslås avskaffade samtidigt som uttagsprocenten föreslås anpassad med hänsyn härtill. Vidare föreslår kommittén bl. a. en gemensam övre åldersgräns vid 64 år för samtliga avgifter. Avgiftsbestämmelserna som f. n. är mycket svåra att överblicka föreslås bli sammanförda i en gemensam lag.

3.3.3 *Kapital*

I ekonomisk teori hänförs inte bara byggnader och maskiner o. d. till produktionsfaktorn kapital utan även alla andra tillgångar som tillverkats eller är under tillverkning. En beskattning av produktionsfaktorn kapital skulle därför kunna utformas som en beskattning av all förbrukning av insatsvaror i de olika produktionsleden. En sådan skatt skulle dock få kumulativa effekter om den togs ut på varje leds bruttokostnader för insatsvaror. För att förhindra detta skulle en avräkning behöva ske för den produktionsfaktorskatt säljaren av insatsvarorna redan haft att erlägga för insatsvarornas framställning. Man skulle då få en bruttokostnadsskatt av i princip samma konstruktion som gällande mervärdeskatt med undantag för att företagsvinsten inte ingår i basen för bruttokostnadsskatten.

En annan metod att beskatta produktionsfaktorn kapital är att påföra en skatt på fasta investeringar. Den tidigare utgående allmänna varuskatten hade i sitt underlag även värdet av bruttoinvesteringarna. I annan form har skatt på investeringarna förekommit som investeringsavgifter.

Avgifterna har dock inte använts som en permanent beskattningsform av produktionsfaktorn kapital utan har satts in vid enstaka tillfällen i konjunkturdämpande syfte. Metoden kom till användning under två högkonjunkturer på 1950-talet och avsåg då investeringar i såväl byggnader som maskiner. Under tiden mars 1967–september 1968 utgick en investeringsavgift med 25 % av kostnaderna för vissa oprioriterade byggnadsarbeten. För närvarande utgår för tiden 23 maj 1977–30 juni 1978 en investeringsavgift med 15 % av kostnaderna för sådana byggnadsprojekt.

De beskattningsformer man vanligen åsyftar när man talar om kapitalbeskattning är förmögenhetsskatter och kapitalvinstskatter. Dessa beskattningsformer ligger utanför det ekonomiska kretsloppet och hör därför strängt taget inte hemma i en redogörelse för företagsbeskattningen. Eftersom beskattningen träffar även företagsförmögenheter och kapitalvinster som uppkommer i företagen kan de emellertid inte förbigås i en översikt av företagsbeskattningssystemet.

Vid förvärv eller produktion av vissa lätt identifierbara insatsvaror inom företagssektorn utgår punktskatter, dvs. selektiva produktionsfaktorskatter. Även sådana skatter kan ses som skatter på förbrukning av kapital. Annons- och reklamskatt (till den del den erläggs av företag), skatt på choklad- och konfektyrvaror och på tekniska preparat samt den särskilda avgiften på vissa dryckesförpackningar kan anföras som exempel. Som framgår är dock baserna för skatterna mycket snäva. Skatteintäkterna är mycket små. Skatterna har införts av speciella anledningar och kommer i det följande inte att beröras. Även skatt på förbrukning av energi kan ses som en skatt på produktionsfaktorn kapital. En betydande del av näringslivets energiförbrukning är dock befriad från skatt. Trots att skatten sålunda till övervägande del bör betraktas som en konsumtionsskatt kan den i viss mån ses även som en produktionsfaktorskatt.

Energi

Förbrukningen av energi har använts som underlag för beskattning sedan 1950-talet. I 1951 års statsverksproposition anfördes bl. a. att det hade befunnits lämpligt att överväga beskattning av drivkraft i form av bränsle eller elektrisk kraft varigenom skattebördan inte skulle alltför markerat drabba vissa varugrupper utan slås ut över produktionen i dess helhet. Till en väsentlig del skulle skatten dock direkt träffa den privata konsumtionen. En bränsleskatt ansågs olämplig med hänsyn till prisläget på bränslen. Priserna på elektrisk kraft hade däremot visat sig vara ovanligt stabila. I relation till den prisstegring som i övrigt ägt rum ansågs elkraften vara billig. Mot denna bakgrund infördes skatt på elektrisk kraft som framställdes inom riket av producent, som antingen förfogade över en installerad generatoreffekt av sammanlagt minst 100 kilowatt eller distribuerade kraften över distributionsnätet med anslutning till minst tio förbrukare eller erhöll tillskottskraft från annan producent. Även för kraft som överfördes hit från

annat land utgick skatt. Regeringen kunde medge skattenedsättning eller befrielse från skatt för industrier med särskilt stor kraftförbrukning, t. ex. elektrokemisk och elektrotermisk industri.

Den nuvarande energibeskattningen infördes år 1957. Motiven vid denna tidpunkt var delvis fiskala. I kompletteringspropositionen till 1957 års riksdag framhölls att det var en uppgift av högsta angelägenhetsgrad för statsmakterna att säkerställa energiförsörjningen mot störningar utifrån. Den inhemska energibasen skulle breddas, huvudsakligen genom tillgodogörande av atomenergin. I propositionen förordades därför, att statsmakterna för den närmaste femårsperioden band sig för ett aktivt handlingsprogram på energiområdet. Energiprogrammet skulle kräva 500 milj. kr på atomenergiområdet, 350 milj. kr för lagring av olja och bensin och 50 milj. kr för upprustning av landsbygdens elnät. Programmet skulle innebära en betydande belastning på statsfinanserna. Mot denna bakgrund föreslogs en utvidgning av beskattningen. En allmän energiskatt infördes på bensin, gasol för drift av motorfordon, kol- och oljebränslen samt elkraft och omfattade såväl privat som industriell förbrukning. I fråga om skatten på elkraft kan nämnas att man samtidigt gjorde den ändringen att gränsen för skattefrihet för kraftproducenter sänktes från 100 till 50 kilowatt. Förutom att skattesatserna efterhand höjts har mera betydande förändringar i energibeskattningen fram till år 1975 inskränkt sig till ett par omläggningar i fråga om beskattningen av motorbränsle samt lindring i fråga om uttaget av skatt på bränsle och kraft för industriellt bruk. År 1966 infördes en särskild skatt på motorbränslen. Vid utgången av år 1973 ersattes denna skatt av en kilometerskatt. Samtidigt höjdes vissa äldre skatter.

Vad gäller industrisektorn kan skatten på elkraft enligt 1957 års lagstiftning sättas ned i de fall kostnaden för energi utgör en mera betydande del av tillverkningskostnaderna. Ett stort antal medgivanden lämnades under åren 1957–1971, varvid skatten begränsades till 1 % av saluvärdet för producerade varor. Mot bakgrund av det då rådande konjunkturläget beslutades i slutet av år 1971 (1971:928) om ytterligare skattenedsättning med tillämpning under tiden 1 december 1971–31 december 1972. Nedsättning fick åtnjutas i sådan omfattning att skattebelastningen begränsades till 0,2 % av varornas saluvärde och förlängdes senare i ett par omgångar att gälla intill utgången av år 1974. Därefter återgick man till den tidigare nivån.

Under år 1975 skedde en genomgripande förändring av beskattningen av energi. Ändringarna innebar bl. a. att skatten på energi togs ut i förhållande till värde i stället för kvantitet. Samtidigt höjdes skattesatserna för vissa bränslen. Lagstiftningen, som i huvudsak gäller från den 1 juli 1975, kan belysas med tablån på nästa sida, där skatteuttaget före och efter halvårsskiftet framgår

Av tablån framgår att skatt fr. o. m. mars 1977 utgår för elektrisk kraft med 3 öre per kWh. För energi förbrukad i industriell verksamhet gäller dock fortfarande beloppet 2 öre vid förbrukning över 40 000 kWh.

Skatten på elkraft och bränsle för industriell tillverkning begränsas enligt en särskild regel till sådant belopp att skatten inte överstiger 3 % av de tillverkade produkternas saluvärde. Riksskatteverket är beslutsmyndighet. Vid bedömningen av skattebelastningen tas hänsyn endast till den genomsnittliga storleken av skatten i förhållande till försäljningsvärdet för företagen

Beskattningsobjekt	T. o. m. 30/6 1975	Fr. o. m. 1/7 1975
Stenkol	12 kr per ton	12 kr per ton
Koks och koksbriketter	14 kr per ton	14 kr per ton
Kol och kolbriketter	6 kr per ton	6 kr per ton
Stybb av stenkol och koks	6 kr per ton	6 kr per ton
Bensin	27 öre per lit.	34 öre per lit.
Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer	25 kr per m^3	40 kr per m^3
Motorbrännoljor och eldningsoljor (eldningsolja 1 och 2) skatteklass I	25 kr per m^3	40 kr per m^3
Eldningsoljor (3 och högre) skatteklass II	16 kr per m^3	40 kr per m^3
Elektrisk kraft	10 % av värdet	2 öre per kWh
Gasol	14–19 öre per lit.	21–26 öre per lit.

inom en bransch eller för en grupp av företag med likartad tillverkning. Om särskilda skäl föreligger kan regeringen medge ytterligare nedsättning. Medgivandet skall avse visst företag och enligt lagens förarbeten inte gå längre än att skattebelastningen begränsas till 1 % av de tillverkade produkternas saluvärde. Fram till årsskiftet 1976/77 har sådan nedsättning medgetts för ca 175 företag. Därefter har nedsättningen inskränkts i sådan omfattning att skatten begränsas till 1,3 %. Genom höjningen av gränsen har reduktionerna minskat från ca 250 milj. kr till ca 160 milj. kr per år. De företag som berörs av reduktionerna återfinns framför allt inom cement-, cellulosa-, järn- och stålindustrin. Den elkraftsförbrukning som förekommer inom aluminiumindustrin räknas inte som förbrukning av energi och ligger därför utanför beskattningsområdet.

Skatt på drivmedel utgör en särskild form av energiskatt. Bensinskatter har uttagits sedan relativt lång tid. I samband med bilismens utveckling under 1920-talet aktualiserades frågan om beskattning av både fordon och drivmedel. En beskattning av bilismen motiverades med att biltrafiken i väsentligt högre grad än trafik med andra fordon slet på de allmänna vägarna. Beskattningens höjd gjordes därför beroende av fordonets vikt och användningen av förbrukningsvarorna bensin och gummiringar. Denna karaktär av specialdestinerad skatt har behållits även i nu gällande skattesystem. Vägtrafikbeskattningen har tillkommit successivt. År 1922 infördes bilskatt och en särskild skatt på gummiringar och år 1924 särskild skatt på bensin och motorsprit. På inhemsk bensin infördes skatt först år 1929. Bränslebeskattningen kompletterades år 1935 med skatt på brännolja och år 1964 med skatt på gasol. Gummiringsbeskattningen avvecklades år 1938. År 1961 infördes nu gällande bestämmelser om bensinskatt.

Med tillämpning fr. o. m. den 1 januari 1974 genomfördes en omläggning av vägtrafikbeskattningen. Sålunda ersattes bilskatten och även den år 1969 införda traktorskatten av en fordonsskatt. Vidare avskaffades brännoljebeskattningen och ersattes med ett system med beskattning efter körd väglängd. Den nuvarande vägtrafikbeskattningen utgörs således av fordonsskatt och kilometerskatt.

Den del av energiskatten som avser fordonsdrift samt bensinskatten och vägtrafikskatten utgår på grund av energiförbrukning i såväl företags- som

hushållssektorn. På grund härav och med hänsyn till att nedsättning av den allmänna energiskatten sker i betydande omfattning i företagssektorn, utgör endast en del av den totala energibeskattningen vad som här betecknas som produktionsfaktorskatt. Energibeskattningen kan därför ses huvudsakligen som en konsumtionsskatt för hushållen. Beloppsmässigt är den betydligt mindre än t. ex. mervärdeskatten. För år 1977 beräknas de totala skatterna på energi till omkring 6 mdr kr, varav omkring 2 mdr kr avser bensin och motorbrännoljor m. m.

Övrig kapitalbeskattning

Utanför det ekonomiska kretsloppet ligger beskattningen av kapital, arv och gåva. Detsamma gäller egentligen kapitalvinstbeskattningen. Några nya värden skapas inte genom omsättning av befintliga kapitaltillgångar. Kapitalvinstbeskattningen har dock tekniskt inordnats i nettovinstbeskattningssystemet.

Beskattning av kapitaltillgångars värde måste hänföras till vissa tidpunkter. Antingen kan beskattningen ske vid vissa regelbundet återkommande tidpunkter i form av förmögenhetsskatter eller också vid enstaka tillfällen såsom vid förmögenhetsövergångar på grund av arv eller gåva. Förmögenhetsskatten är årlig och beräknas i princip på den skattskyldiges nettoförmögenhet vid beskattningsårets utgång. Skyldigheten att erlägga arvsskatt uppstår i och med förvärv av arvs- eller testamentslott. Arvsskatten beräknas på grundval av lottens värde vid förvärvstillfället, dvs. vanligen vid arvlåtares resp. testators död. Skyldighet att erlägga gåvoskatt uppkommer vid gåva. Gåvoskatten beräknas på grundval av gåvans värde.

Skattskyldig för förmögenhetsskatt är i huvudsak fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse. Av juridiska personer är i övrigt endast föreningar och samfund, vilkas medlemmar inte på grund av medlemskapet har del i förenings- eller samfundsförmögenheten, häradsallmänningar och likartade samfälligheter samt andra stiftelser än familjestiftelser skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt. En förutsättning för att skattskyldighet skall föreligga för sådana juridiska personer är emellertid att de är skyldiga att erlägga inkomstskatt för förmögenhetens avkastning. Arvsskatteplikt föreligger i princip för alla arvs- och testamentslotter. Skatten – som inräknas i arvs- eller testamentslottens värde – betalas av dödsboet. På testamentslotter som tillfaller vissa höggradigt allmännyttiga sammanslutningar utgår dock ingen arvsskatt. Gåvoskatteskyldigheten åligger gåvomottagaren. Skattefriheten är mer vidsträckt än vid arvsbeskattningen. Sålunda är allmännyttiga sammanslutningar helt befriade från skattskyldighet.

Såväl förmögenhetsskatten som arvs- och gåvoskatten är progressiv, dvs. skatteuttaget ökar med vissa intervaller allteftersom skatteunderlagets värde ökar. Arvs- och gåvoskattens storlek är dessutom beroende av vissa andra faktorer, bl. a. släktskapsförhållanden. Genom vissa beloppsbegränsningar är smärre förmögenhetsvärden undantagna från förmögenhetsbeskattning och arvs- och gåvobeskattning.

Förmögenhetsskatten utgår för fysisk person, oskift dödsbo och för vissa familjestiftelser med 1 % av förmögenheter i intervallet 200 000–275 000 kr. För förmögenhet överstigande 1 000 000 kr är skattesatsen 2,5 %. För

vissa juridiska personer är beskattningen proportionell och utgår med 1,5 promille. Arvsskatt och gåvoskatt utgår efter olika progressiva skalor från 5 % i det lägsta skiktet till 65–70 % i de högsta skikten.

Genom lagstiftning år 1970 (1970:170–174) infördes den nyheten på kapitalbeskattningens område att förmögenheter i mindre och medelstora familjeföretag behandlades annorlunda än förmögenhet i allmänhet. Reglerna var emellertid avsedda endast som ett provisorium. Motivet för denna särbehandling var att man i avvaktan på kapitalskatteberedningens arbete inte ville låta sådan förmögenhet, som investerats i enskilda företag och jordbruk och som kunde sägas representera ett arbetande kapital i ägarens näringsverksamhet, omfattas av den skärpning av förmögenhets- och arvsskatten som i övrigt infördes. Bestämmelserna innebar att beskattningsunderlaget reducerades med 25 % av den skattskyldiges totala förmögenhet som översteg 500 000 kr. Skattelättnaden var förenad med vissa villkor. Sålunda fick företagsförmögenheten inte överstiga 2 milj. kr. Företaget måste ha en begränsad delägarkrets. Den skattskyldige skulle ha sin väsentliga försörjning av företaget. Minst 75 % av hans förmögenhet skulle avse företaget. I fråga om arvsskatten infördes liknande regler. Den övre gränsen för skattelättnad var dock här 2,5 milj. kr.

År 1974 ersattes de provisoriska reglerna om lättnader vid förmögenhets- och arvsbeskattningen av familjeföretag med ett nytt system av mer generell typ (1974:311 och 312). Även gåvobeskattningen har sedermera inordnats i reglerna (1974:1053). Systemet innebar ytterligare lättnader för små och medelstora företag och jordbruk. De nya reglerna medför bl. a. ökad likställdhet mellan skilda företagsformer och tar sikte enbart på det kapital som är nedlagt i verksamheten. Man har således övergett det provisoriska systemets krav på ett ekonomiskt och personligt samband mellan familjeföretaget och dess ägare. Bestämmelserna har i stället fått sin form med utgångspunkt i de små och medelstora företagens särskilda svårigheter med likviditet och kapitalanskaffning. En annan strävan har varit att skapa kapitalskattelättnader, som smidigt låter sig anpassas i skattesystemet i stort.

Vid förmögenhets- och arvsbeskattningen får lager och inventarier som ingår i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse tas upp till det lägsta värde som kan godtas enligt KL vid inkomstbeskattningen. Lager får således tas upp till lägst 40 % av anskaffnings/återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans och på motsvarande sätt får inventarier redovisas till de lägsta värden som följer av avskrivningsreglerna vid inkomstberäkningen. Avdrag får ske för värdet av avsättning till garantifond enligt bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till KL. Vidare behöver endast hälften av innestående skogskontomedel tas upp. Vissa fondavsättningar får beaktas med halva beloppen. För att inte lämna utrymme för opåkallade skattelättnader finns en spärregel som innebär att minst 60 % av företagets värde beräknat enligt tidigare gällande regler skall tas upp som förmögenhet.

I syfte att i kapitalskattehänseende underlätta generationsväxlingar har beredningen 1976-10-29 lämnat ett förslag om särskilda skattelättnader för familjeföretag (Ds Fi 1976:10). Proposition med förslag till lagstiftning har lagts fram i november 1977.

Kapitalvinstbeskattningen sker i samband med den årliga inkomsttaxeringen och avser under beskattningsåret realiserade vinster av icke yrkes-

mässig verksamhet. Någon löpande beskattning av orealiserade värdestegringar på förmögenhetsinnehav sker således inte.

Statsfinansiellt är kapitalskatterna av helt underordnad betydelse. Förmögenhetsskatter, realisationsvinstskatter samt arvs- och gåvoskatter kan tillsammans beräknas uppgå till omkring 1,5 mdr kr. Skatternas uppgift ligger helt på det fördelningspolitiska området.

4 Nettovinstbeskattningen

4.1 Inledning

4.1.1 *Grundläggande bestämmelser*

De grundläggande bestämmelserna om inkomstbeskattningen finns i kommunalskattelagen, KL (1928:370). Den statliga inkomstbeskattningen regleras i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vilken i väsentliga delar hänvisar till de i KL meddelade bestämmelserna. Vid sidan om dessa båda lagar finns en rad andra författningar, som antingen kompletterar KL och SIL eller behandlar speciella skatter. Exempel på de förra utgör lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning och skogskontolagen (1954:142). Speciella skatter regleras i t. ex. förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, förordningen (1933:395) om ersättningsskatt och lagen (1970:624) om kupongskatt. Andra författningar med anknytning till företagsbeskattningsområdet är lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt och lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

KL:s centrala kapitel inleds i 17 § med en uppräkning av de sex olika inkomstslag för vilka inkomstskatt utgår. Inkomstslagen är jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. För vart och ett av inkomstslagen skall inkomsten för varje särskild förvärvskälla beräknas för sig. Som förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet räknas varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter som i ägarens eller brukarens hand är att anse som en förvaltningsenhet. I fråga om inkomstslaget rörelse är varje självständig rörelse en särskild förvärvskälla.

I KL finns inte någon definition av inkomstbegreppet. Viss ledning kan emellertid hämtas från bestämmelserna i 19 § om vad som inte är att hänföra till skattepliktig inkomst. Av dessa bestämmelser framgår bl. a. att förvärv genom arv, gåva och bodelning samt belopp som utfaller på grund av kapitalförsäkring inte föranleder inkomstbeskattning. Vid bedömningen av vad som är skattepliktig inkomst bör vidare beaktas att skatteplikt förutsätter att beloppet kan hänföras till en förvärvskälla under något av de sex inkomstslagen. För vart och ett av inkomstslagen anges exempel på intäkter

som ingår i förvärvskällor under resp. inkomstslag. Vad gäller inkomstslaget rörelse finns sådana exempel i 27 och 28 §§ KL. I 27 § KL anges sålunda att varje yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet utgör rörelse, "såvitt icke intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst". I lagtexten (27 §) görs en uppräkning av en rad verksamheter, vilka skall hänföras till rörelse. Uppräkningen är inte avsedd att vara fullständig. Till rörelse räknas således varje förvärvsverksamhet som – utan att vara hänförlig till ovannämnda inkomstslag – bedrivs yrkesmässigt. Detta har ansetts innebära att verksamheten skall utmärkas av självständighet, regelbundenhet och varaktighet samt av vinstsyfte.

I 20 § KL finns en allmän regel om kostnader som är avdragsgilla vid inkomstberäkningen. Principiellt gäller att avdrag medges endast för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Från denna huvudregel finns dock undantag i båda riktningarna. Koncernbidrag kan vara avdragsgilla även om de inte utgör en direkt omkostnad i verksamheten. Å andra sidan medges inte avdrag för levnadskostnader, värdet av egen arbetsinsats och beräknad ränta på eget i förvärvskällan nedlagt kapital. En närmare precisering av vilka kostnader som är avdragsgilla finns intagna i de paragrafer som reglerar inkomstberäkningen för resp. inkomstslag.

Avdragsrätt föreligger inte för vad som kallas svenska allmänna skatter, dvs. sådana skatter som inte minskar själva inkomsten men lägger beslag på en del därav för det allmännas räkning. Hit hör den statliga och kommunala inkomstskatten och de skatter som kompletterar dessa, dvs. utskiftnings-, ersättnings-, kupong- och sjömansskatten. Däremot är skatter som företagsekonomiskt är att betrakta som driftkostnader, t. ex. tillverkningsskatter, arbetsgivaravgifter och andra produktionsfaktorskatter, avdragsgilla.

I uppräkningen av inte avdragsgilla poster ingår förlust som är att hänföra till kapitalförlust. Kapitalförlust är motsatsen till driftförlust. Med driftförlust avses enligt punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL bl. a. att en intäkt, som normalt bort inflyta i förvärvskällan, uteblivit. Som kapitalförlust räknas exempelvis förlust genom borgensförbindelse eller genom att byggnad förstörts genom brand.

Beträffande inkomstslaget rörelse utgör, som nyss berörts, varje självständigt bedriven rörelse en förvärvskälla. Av punkt 3 av anvisningarna till 18 § KL framgår att olika förvärvskällor föreligger om de skilda verksamhetsgrenarna är till arten helt olika utan påvisbart inre sammanhang. Detta gäller även om ledningen eller bokföringen är gemensam. Framstår däremot de olika verksamheterna som ett enhetligt företag såsom normalt är fallet vid fullt likartad verksamhet eller om det är vanligt att de olika slagen av verksamhet drivs tillsammans, föreligger endast en förvärvskälla.

Avgränsningen av förvärvskällor är av betydelse främst vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Om inkomstberäkningen för viss förvärvskälla resulterar i underskott får nämligen detta vid den kommunala taxeringen inte utan vidare räknas av från överskott på andra förvärvskällor. Avdragsrätten är begränsad till sådan förvärvskälla som enligt reglerna om beskattningsort är att hänföra till kommunen. Rätten till avdrag för underskott har vidare i några fall begränsats till att gälla enbart inom förvärvskällan eller likartad förvärvskälla. Sådan underskottsbegränsning gäller t. ex. för

rederi- och luftfartsrörelse i fråga om vissa underskott till följd av avskrivning på fartyg eller fartygskontrakt (46 § 1 mom. tredje stycket KL).

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse finns särskilda bestämmelser om periodisering av inkomster och utgifter samt värderingen av tillgångar och skulder. Bestämmelserna finns intagna i 41 § KL och anvisningarna till denna paragraf. En grundläggande regel är att inkomsten skall – om inte annat är uttryckligt föreskrivet – beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att den skattemässiga vinstberäkningen bygger på de principer som tillämpas inom företagsekonomin vid redovisning av resultat och värdering av tillgångar och skulder. Beskattningsunderlagets storlek påverkas härigenom av andra intressen än rent fiskala.

De civilrättsliga redovisningsreglerna – bestämmelserna finns i första hand i bokföringslagen (1976:125), BFL, och i aktiebolagslagen (1975:1385), AL – ger företagen betydande frihet att avgöra till vilket värde olika tillgångar skall tas upp i bokslutet. Eftersom bokslutet läggs till grund för beskattningen kan företagen – inom viss ram – själva bestämma hur stort beskattningsunderlaget skall vara. Också genom avsättning till olika fonder kan företagen påverka den beskattningsbara inkomstens storlek. Det bör dock betonas att dessa resultatreglerande åtgärder inte innebär att inkomster definitivt kommer att undgå beskattning. De reserver som bildas på detta sätt skall förr eller senare återföras till beskattning. Intill dess medför emellertid reserveringsmöjligheterna att företagen erhåller visst uppskov med att erlägga skatt på hela den verkliga vinsten. Man brukar tala om att företagen får en skattekredit. Någon betalning behöver dock inte bli aktuell om återföringen skett ett förlustår. Genom att bilda och upplösa obeskattade reserver kan företagen således med verkan i skattehänseende jämna ut de redovisade resultaten under olika år. Denna resultatutjämning har kompletterats med bestämmelser om öppen förlustutjämning. Enligt dessa bestämmelser, vilka finns i den s. k. förlustutjämningsförordningen (1960:63), kan företag få avdrag för visst års förlust vid taxeringen under den påföljande sexårsperioden.

Samtliga näringsidkare, dvs. var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk natur, är i princip bokföringsskyldiga enligt BFL. Obligatorisk bokföringsskyldighet föreligger dessutom för aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening oavsett om bolaget eller föreningen utövar näringsverksamhet eller inte. Bestämmelserna i BFL om årsbokslut äger dock inte tillämpning på enskild rörelseidkare som har högst två årsanställda och vars bruttoomsättning understiger 200 000 kr. Framhållas kan vidare att enskild person, som bedriver jordbruk eller skogsbruk, inte omfattas av BFL:s regler. För denna typ av verksamhet gäller i stället bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen (1951:793).

4.1.2 *Olika verksamhetsformer*

En fysisk person, som har för avsikt att ensam bedriva verksamhet, har i regel att välja mellan att driva denna i form av enskild firma eller som aktiebolag. Vid samverkan mellan flera personer kan verksamheten normalt bedrivas i form av – förutom aktiebolag – enkelt bolag, handelsbolag och ekonomisk förening. Beskattningsreglerna skiljer sig åt för de olika före-

tagsformerna. I fråga om själva inkomstberäkningen är skillnaderna dock obetydliga. Möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivning av varulager, fordringar m. m. samt avskrivning på anläggningstillgångar är således desamma. Vinstöverföring genom koncernbidrag och möjligheten att göra avsättning till konjunkturinvesteringsfonder har dock förbehållits aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Den följande framställningen tar sikte på beskattning av rörelseidkare. Vad som sägs gäller dock – om inte annat framgår av sammanhanget – även vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet (utom i det fallet att jordbruksinkomsten redovisas enligt kontantprincipen).

Enskild firma

Om en enskild person bedriver rörelse beskattas hela överskottet av verksamheten som inkomst av rörelse. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i rörelsen eller under tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker alltså inte. Taxering till kommunal inkomstskatt sker i den kommun där rörelsen bedrivits från fast driftställe. Är detta beläget i annan kommun än hemortskommunen kan underskott av exempelvis egen bostadsfastighet inte kvittas mot rörelseinkomsten. Uppkommer underskott i rörelsen kan detta inte utnyttjas kommunalt genom avdrag från inkomst t. ex. av tjänst, som skall taxeras i hemortskommunen.

Försäljning av rörelse betraktas som den sista affärshändelsen och försäljningssumman utgör skattepliktig intäkt i sin helhet. Detta innebär att tidigare konsolidering genom nedskrivning av lager och avskrivning av anläggningstillgångar liksom även eventuell ersättning för goodwill tas till beskattning oavsett den tid rörelsen bedrivits. Viss lindring i progressiviteten vid den statliga beskattningen kan erhållas genom rätten till särskild skatteberäkning för s. k. ackumulerad inkomst. Vid ombildning av enskild firma till ett av rörelseidkaren ägt bolag har i rättstillämpningen godtagits att tillgångar och skulder förs över till bokförda värden. Ombildningen har därigenom kunnat ske utan upplösning av obeskattade reserver.

Enkelt bolag

Associationsformen enkelt bolag regleras liksom handelsbolag av 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag. Reglerna om enkla bolag är tillämpliga när två eller flera personer förenar sig om att driva "visst företag eller fortsatt verksamhet". Om verksamheten är bokföringspliktig och gemensam firma föreligger skall dock i princip bestämmelserna om handelsbolag gälla. Det enkla bolaget erkänns till skillnad från handelsbolaget inte som självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett bara betydelse för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat skall det enkla bolagets vinst eller förlust fördelas lika.

Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst utan denna beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel i inkomsten. Eftersom tillgångarna i ett sådant bolags rörelse inte ägs av bolaget är det i princip delägarna som är berättigade till värdeminskningsavdrag, nedskrivning m. m. på sina resp. andelar i dessa tillgångar. Om delägare uppburit inkomst

i form av lön från enkelt bolag skall inkomsten inte hänföras till inkomst av tjänst utan till den förvärvskälla vari inkomsten intjänats i bolaget. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget. Har delägaren överlåtit andel i bolag med rörelsetillgångar, t. ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av rörelse. Vid avyttring av fastighet som utgjort anläggningstillgång i rörelsen beskattas delägaren för viss andel i vinsten enligt realisationsvinstreglerna.

Handelsbolag

Ett handelsbolag utgör till skillnad mot enkelt bolag ett särskilt rättssubjekt (juridisk person). Handelsbolaget kan således ha egna tillgångar och skulder, förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och uppträda som part inför domstolar och andra myndigheter. Den omständigheten att handelsbolaget kan framträda utåt som en självständig enhet vid sidan om de enskilda delägarna har föranlett viss offentlig kontroll över den som ingår såsom delägare i bolaget. Vissa krav har t. ex. uppställts för att utlänning eller utländskt företag skall kunna vara delägare i handelsbolag. Något hinder för svenska juridiska personer att gå in som delägare föreligger däremot inte.

Delägarna i ett handelsbolag är – i motsats till aktieägarna i ett aktiebolag – personligt och solidariskt ansvariga för bolagets skulder. Till följd av detta har någon tvingande reglering inte skett av hur handelsbolagets egna kapital skall redovisas. Lagen förutsätter dock att startkapital tillförs bolaget genom insats av delägarna. Eftersom delägarna personligen ansvarar för bolagets skulder har någon offentlig insyn i och kontroll av bolagets förmögenhetsförvaltning inte ansetts erforderlig. I 1895 års lag har därför inte upptagits några särskilda redovisningsregler utöver dem som gäller i bokföringslagen. Någon skyldighet att, såsom för aktiebolag, inge redovisningshandlingar till myndighet för att där hållas tillgängliga för offentlig granskning föreskrivs inte. Inte heller föreligger något krav på att utse revisorer.

Särskilda bestämmelser finns om handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. Bolag med sådan delägarstruktur kallas *kommanditbolag* och de delägare som har begränsat ansvar kommanditdelägare. Det är emellertid inte fråga om en särskild bolagstyp vid sidan om handelsbolag och enkla bolag utan endast en särskild form av handelsbolag. Åtminstone en av delägarna i kommanditbolaget måste ansvara för bolagets förbindelser med hela sin förmögenhet. Denne delägare kallas komplementär. Rättspraxis har godtagit att kommanditbolag bildas med aktiebolag som enda komplementär. Principen för enkelt bolag och handelsbolag att vinst och förlust skall delas lika mellan delägarna gäller inte för kommanditbolag. Lagen utgår i stället från att dessa frågor regleras genom avtal.

Huvudregeln om handelsbolags beskattning återfinns i 53 § 2 mom. KL och 6 § 2 mom. SIL. Av dessa bestämmelser framgår att handelsbolaget – liksom för övrigt den särskilda form av handelsbolag som kommanditbolag utgör – inte taxeras för sig utan att den inkomst som där uppkommer i stället beskattas hos delägarna med belopp, som för var och en motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Även garantibelopp på fastighet fördelas.

Enligt punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL beskattas delägare för bolagets vinst oberoende av om denna lyfts eller använts i bolaget. Den enkelbeskattning det här är fråga om har således till följd att någon utdelningsbeskattning i teknisk bemärkelse inte sker.

Den främsta anledningen till att beskattningen förlagts till delägarna i stället för till handelsbolaget torde vara att skatteförmågeprincipen härigenom ansetts kunna bättre tillgodoses. Konstruktionen med delägarna som skattesubjekt har emellertid inte gett upphov till andra beskattningsregler än som skulle ha gällt om beskattningen varit förlagd till handelsbolaget. Detta har särskilt kommit till uttryck i punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL. Av denna anvisningspunkt framgår att bolagets inkomst skall ha samma karaktär hos delägarna som den skulle ha haft hos bolaget om detta varit skattesubjekt. Om delägarna i handelsbolag erhållit inkomst från bolaget i form av avlöning skall således denna inkomst inte hänföras till inkomst av tjänst utan till den förvärvskälla, som bolaget haft. Samma gäller t. ex. ränta och förvaltningsarvode som utgått till delägarna. Om ersättningar av det slaget bokförts i handelsbolagets räkenskaper på sådant sätt att den redovisade nettoinkomsten nedbringats, skall således tillägg göras med motsvarande belopp vid beräkning av bolagets inkomst av skilda förvärvskällor innan inkomsten fördelas på delägarna. Principen innebär vidare t. ex. att handelsbolagets rörelsevinst blir skattepliktig inkomst av rörelse hos delägaren, medan rörelseförlust medför rätt till avdrag hos denne såsom underskott av rörelse. Även beskattning i samband med försäljning av ett handelsbolags fastigheter och andra tillgångar, som följer realisationsvinstreglerna, sker direkt hos delägaren.

Den omständigheten att beskattningen av handelsbolag på detta sätt skall ske hos delägarna innebär inte att man i skatterättsligt hänseende frånkänner handelsbolaget rättssubjektivitet. Detta framgår av 53 § 2 mom. KL där det klart utsägs att det är en viss andel av bolagets totala inkomst som skall beskattas hos delägaren. Uppdelning sker först efter det att handelsbolagets inkomst fastställts. De olika delägarna kan sålunda inte – såsom fallet är beträffande enkelt bolag – t. ex. medges avskrivning på bolagets inventarier med olika belopp.

Handelsbolagets rättssubjektivitet i skattehänseende framgår även av de regler som är tillämpliga vid avyttring av bolaget. Avyttringen kan ske antingen genom att bolaget självt överlåter sin rörelse med tillgångar och skulder i denna eller genom att delägarna överlåter andelarna i bolaget. De skattemässiga skillnaderna mellan alternativen är avsevärda. I det förra fallet framkommer eventuell vinst i handelsbolagets räkenskaper som beskattas hos delägarna i vanlig ordning. Köparna å sin sida får som ingångsvärden ta upp det pris som betalats för rörelsens varulager, inventarier, goodwill etc. Är det åter andelarna i handelsbolaget som överlåts påverkas inte handelsbolagets räkenskaper. De nya delägarna får således överta bolagets tillgångar och skulder till bokförda värden. Eventuell vinst på grund av försäljningen av andelarna beskattas enligt realisationsvinstreglerna.

Att handelsbolaget och dess delägare skatterättsligt anses vara skilda rättssubjekt kommer till uttryck även i andra bestämmelser. Enligt 4 § 1 mom. SFL t. ex. skall andelens värde tas upp som tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Vidare kan nämnas bestämmelsen i 38 § TL att handelsbolag

är skyldigt att lämna uppgift om bl. a. bolagets inkomst och förmögenhet.

I fråga om beskattningsort gäller vid delägarnas taxering de allmänna reglerna i 56–61 §§ KL. Detta innebär att delägaren kommunalt skall beskattas för del i handelsbolagets inkomst av rörelse i den kommun där rörelsen utövas från fast driftställe. Har bolaget haft inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet skall delägaren beskattas kommunalt i den kommun där fastigheten är belägen. Motsvarande gäller i fråga om realisationsvinst på grund av försäljning av fastighet. I det fall handelsbolagets inkomst härrör ur förvärvskällan kapital har man i praxis gjort avsteg från principen att samma regler skall gälla som om bolaget självt taxerats. Sådan inkomst har således inte beskattats i den kommun där bolaget bedriver sin verksamhet utan i delägarens hemortskommun.

Vad gäller frågan om rätt beskattningsår framgår av punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL att delägare i handelsbolag skall beskattas för den del av bolagets vinst som belöper på honom, oberoende av hur den använts av bolaget och oberoende av vad som lyfts av bolagets under beskattningsåret eller under tidigare år förvärvade vinst.

Aktiebolag

Civilrättsliga regler om aktiebolag finns i aktiebolagslagen (1975:1385), AL, som sedan den 1 januari 1977 ersatt den tidigare gällande lagen (1944:705) om aktiebolag. Ett aktiebolag är en juridisk person som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Delägarna i aktiebolaget svarar inte personligen för bolagets förpliktelser. Som säkerhet för att bolaget fullgör sina åtaganden finns i stället aktiekapitalet som skall uppgå till minst 50 000 kr. Övergångsvis förekommer dock bolag med lägre aktiekapital.

Ett aktiebolag utgör särskilt skattesubjekt som åsätts egna taxeringar. Vinsten beskattas först hos bolaget och därefter – i den mån utdelning sker – hos aktieägarna (s. k. dubbelbeskattning). Vinst som skiftas ut till ägarna i samband med bolagets upplösning eller nedsättning av aktiekapital träffas av utskiftningsskatt. Varken utdelningen eller utskiftningsskatten är avdragsgill.

Såväl i skattelagstiftning som i praxis förekommer vissa avsteg från dubbelbeskattningsprincipen. Avdrag medges under vissa förutsättningar för lämnad utdelning på nyemitterade aktier. I rörelsedrivande fåmansbolag kan vidare överskottet i regel disponeras så att dubbelbeskattning undviks. I praxis godtas nämligen att hela vinsten tas ut i form av lön till företagsledaren. I nu nämnda fall blir dubbelbeskattningen inte alls eller endast delvis effektiv. Å andra sidan kan det förekomma att ett aktiebolag är skattskyldigt för utdelning på sina egna aktieinnehav. Är så fallet uppkommer s. k. kedjebeskattning. Reglerna om dubbel- och kedjebeskattning behandlas närmare i det följande (avsnitt 4.6).

Den statliga inkomstskatten utgår proportionellt med f. n. 40 % av den beskattningsbara inkomsten. Storleken av den kommunala inkomstskatten beror på den kommunala utdebiteringen. Den för visst år påförda kommunalskatten är för aktiebolag – till skillnad mot t. ex. fysiska personer – avdragsgill vid den statliga taxeringen följande år. Den verkliga skattesatsen för ett aktiebolag blir därför – om den kommunala utdebiteringen antas vara 27 % – 56 %.

Aktiebolaget har till skillnad mot handelsbolaget och den enskilda firman möjlighet till öppen vinstreservering genom avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning. I korthet kan detta sägas innebära att aktiebolaget redan vid avsättningstillfället erhåller avdrag för framtida – av myndigheterna godkända – investeringar. För att fondavsättningen skall vara avdragsgill måste bolaget dock betala in 46 % av avsättningsbeloppet till ett räntelöst konto i riksbanken.

Inom bolagssektorn förekommer speciella bestämmelser för beskattning av företag som ingår i en koncern. De viktigaste är de om öppna koncernbidrag. Reglerna, som intagits i 43 § 3 mom. KL, möjliggör långtgående resultatutjämning mellan bolag i samma koncern. Koncernbidrag betraktas som skattepliktig inkomst hos bidragsmottagaren och som avdragsgill kostnad hos givaren även om beloppet inte utgör kostnad för inkomsternas förvärvande och bibehållande.

Aktiebolag kan liksom enskilda personer få avdrag för tidigare års underskott genom förlustavdrag. Ett aktiebolags förlustavdrag kan givetvis inte föras över till ägarna.

Vid avyttring av aktierna beskattas ägarna enligt realisationsvinstreglerna. Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkråmet), beskattas eventuell vinst i bolaget som inkomst i förvärvskälla.

Aktiebolaget är inte skattskyldigt för förmögenhet. I stället åligger det delägarna att ta upp värdet av aktierna vid beräkning av skattepliktig förmögenhet. Förmögenhetsvärdet på aktier som inte är föremål för börshandel o. d. grundas på en substansvärdering, varvid tillgångar och skulder värderas på samma sätt som vid den enskilda företagarens taxering. I vissa fall sker en avkastningsvärdering.

På en rad punkter i skattelagstiftningen finns särbestämmelser för fåmansföretag och deras ägare. Dessa har tillkommit för att motverka skatteflykt och för att uppnå skattemässig rättvisa gentemot andra företagsformer. Senast har genom lagstiftning år 1976 införts bestämmelser som tar sikte på att förhindra obehöriga skattelättnader inom fåmansföretagssektorn. Denna lagstiftning behandlar bl. a. skattskyldigheten för ersättningar från fåmansföretag till företagsledare och dennes make och barn, avtal om disposition av personbil och lokaler samt överlåtelse av egendom mellan företaget och ägarna.

Ekonomiska föreningar

De civilrättsliga reglerna om ekonomiska föreningar finns i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Lagen avser endast föreningar som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom sådan ekonomisk, dvs. affärsmässigt bedriven, verksamhet i vilken medlemmarna deltar som avnämare, leverantörer eller med egen arbetsinsats eller genom att begagna föreningens tjänster eller på annat liknande sätt. Föreningarna skall alltså vara kooperativa. Vissa föreningar av kooperativ natur regleras inte av föreningslagen utan av särskilda författningar. Detta gäller t. ex. föreningsbankerna, ömsesidiga försäkringsbolag, bostadsrättsföreningar m. fl. I detta sammanhang kan även sparbankerna nämnas. Den civilrättsliga regleringen av nu nämnda associationsformer överensstämmer i stora drag

med bestämmelserna i aktiebolagslagen, men är i regel inte lika detaljerad. I förevarande hänseende räcker det att konstatera att föreningarna liksom aktiebolagen är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. För föreningarnas förbindelser svarar inte medlemmarna/delägarna utan endast det tillskjutna och fonderade föreningskapitalet.

Ekonomiska föreningar, föreningsbanker, sparbanker m. m. utgör särskilda skattesubjekt. För en ekonomisk förening gäller särskilda bestämmelser i beskattningshänseende om den är att anse som kooperativ. För detta krävs att den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika* rösträtt. Vad dessa bägge krav skall anses innebära framgår av punkt 12 av anvisningarna till 29 § KL. I princip gäller liksom beträffande aktiebolagen att uppkommen vinst beskattas först hos föreningen och därefter – i den mån den utdelas – hos medlemmarna. Enligt särskild bestämmelse i 29 § 2 mom. KL får dock föreningar åtnjuta avdrag för utdelning av vinst som sker i form av pristillägg, rabatt eller i förhållande till gjorda köp eller försäljningar. Detta gäller oavsett om mottagarna tillhört föreningen eller inte.

Vid utskiftning av svensk ekonomisk förening i samband med föreningens upplösning sker beskattning av vad som utskiftats utöver inbetald insats såsom inkomst av kapital hos medlemmarna. Någon motsvarighet till utskiftningsskatten för aktiebolag finns således inte för ekonomiska föreningar. I övrigt överensstämmer reglerna för inkomstberäkningen för ekonomiska föreningar i huvudsak med dem som gäller för aktiebolag. I vissa enskildheter föreligger dock skillnader. Som exempel kan här nämnas att överföring av investeringsfonder inte kan ske till eller från ekonomisk förening. En mera betydelsefull skillnad består i att andra ekonomiska föreningar än sådana som ingår i jordbrukskasserörelsen beskattas till statlig inkomstskatt efter en skattesats av 32 %. Ekonomiska föreningar, som ingår i jordbrukskasserörelsen, liksom sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, svenska aktiefonder och svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag beskattas – liksom aktiebolagen – till statlig inkomstskatt efter en skattesats av 40 %.

4.2 Värdering av omsättningstillgångar

4.2.1 *Inledning*

Bestämmelserna för värdering av varulager var i äldre skattelagstiftning relativt stränga. Huvudregeln var att lagret skulle beräknas till sitt verkliga värde med vilket avsågs återanskaffningsvärdet. Viss möjlighet till jämkning med beaktande av vanlig affärskutym fanns dock. Nedskrivning av lagervärdet medgavs om det kunde utredas att lagret verkligen minskat i värde.

Genom 1928 års lagstiftning infördes den ännu gällande bestämmelsen i 41 § KL om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL framgår sålunda att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelsen skall frångås vid inkomstberäkningen endast om värderingen står i strid mot uttryckliga regler i KL. Bestämmelserna kom efter hand att uppfattas 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 avdragsrätten.

I betänkandet Ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19) 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 lagervolymen 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 tillrätta 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 den verkliga anskaffningskostnaden 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 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 det kunde föranleda företagen att behålla lagret även i tider då det var bättre att minska på lagerhållningen. Vidare skulle beaktas att öppen resultatutjämning (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 erhölls 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.

Nuvarande nedskrivningsregler bygger i väsentliga hänseenden på det av kommittén framlagda förslaget. Vissa ändringar i procentsatser m. m. har dock gjorts.

Med varulager anses enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL tillgångar som är avsedda för tillverkning eller förbrukning. Någon närmare precisering finns inte. Samma definition på begreppet varulager ges i förordningen (1955:257) om inventering av varulager. AL och BFL ger inte heller någon direkt vägledning om var skiljelinjen mellan lager och andra tillgångsslag går. I regel föreligger dock ingen svårighet att avgöra om en tillgång utgör lagertillgång i KL:s mening eller inte. Som lagertillgång behandlas sålunda ett företags innehav av råvaror, hjälp- och driftmaterial, varor under tillverkning samt färdigvaror. Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar. Likaså anses en fastighet i regel som lagertillgång om företaget bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller liknande rörelse. I normalfallet behandlas emellertid värdepapper och fastigheter inte som lagertillgångar utan som anläggningstillgångar.

I följande avsnitt lämnas en redogörelse för KL:s allmänna regler om nedskrivning av varulager. Några gränsdragningsproblem mellan varulager och andra tillgångar tas inte upp i det sammanhanget utan denna problematik behandlas i anslutning till bestämmelserna om kontraherade varor (avsnitt 4.2.3), fordringar m. m. (avsnitt 4.2.4) och pågående arbeten (avsnitt 4.2.5). Frågan om ett företags innehav av fastigheter och värdepapper utgör lagertillgångar hänger direkt samman med den skattemässiga bedömningen av verksamheten (rörelse eller kapitalförvaltning). Värderingsfrågor som gäller fastigheter och värdepapper redovisas därför först i samband med bestämmelserna om byggnadsrörelse (avsnitt 4.8) och handel med värdepapper (avsnitt 4.10).

4.2.2 *Nedskrivning av varulager*

4.2.2.1 Inventeringsföreskrifter

I syfte att möjliggöra effektiv kontroll av lagervärderingen finns särskilda regler om inventering i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Reglerna innebär att den som är bokföringsskyldig skall för varje i lagret ingående post av tillgångar i inventariet ange antingen anskaffnings- (tillverknings-) eller återanskaffningsvärdet. Dessa värden får också räknas fram med utgångspunkt i utförsäljningspriset.

Såväl i inventeringsförordningen som i punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 41 § KL anges att de lagertillgångar, vilka kvarligger i lagret vid räkenskapsårets utgång, skall förutsättas vara de senast anskaffade eller tillverkade. Detta innebär att den s. k. FIFO-metoden (first in – first out)

skall tillämpas. Denna värderingsmetod medför att såväl prisstegringsvinster som prisfallsförluster på inneliggande lager kommer att hänföras till det år redovisningen avser.

Om de senast inköpta varorna antas vara de först sålda, den s. k. LIFO-metoden (last in - first out), uppnås däremot motsatt resultat, dvs. prisstegringsvinster och prisfallsförluster på inneliggande lager kommer inte att ingå i resultatet för den redovisade perioden. I tider med stigande priser kommer FIFO-metoden att medföra ett högre inventerat värde än LIFO-metoden.

Nedskrivning av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet skall redovisas öppet i årsbokslutet. Avdrag för inkurans skall redovisas för sig. Vidare skall två i inventeringen deltagande personer skriftligt försäkra att någon lagertillgång inte undantagits. Om den skattskyldige ensam utfört inventeringen är det dock tillräckligt med dennes underskrift på försäkran.

4.2.2.2 Anskaffningsvärde

Syftet med BFL:s och AL:s bestämmelser om värdering av tillgångar och skulder är att förhindra över- resp. undervärdering. Någon gräns för undervärdering av tillgångar finns inte i den civilrättsliga lagstiftningen. I KL finns emellertid regler som tar sikte på att förhindra en alltför låg värdering av tillgångarna. Beträffande varulager anges i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL att värderingen skall ske med utgångspunkt i det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdena på balansdagen. I anskaffningsvärdet för inköpta varor skall utöver fakturapriset ingå samtliga förvärvskostnader såsom exempelvis frakt, tull, försäkringar, transport, inköpsprovisioner, spedition m. m. Lagringskostnader och eventuella varurabatter torde dock som regel inte ingå. Med anskaffningskostnad för varor, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall avses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper på lagertillgångarna. Hänsyn behöver dock inte tas till ränta på eget kapital.

Om lageranskaffningen finansierats med statsbidrag skall enligt femte stycket av anvisningarna till 19 § KL bidraget upptas som skattepliktig intäkt medan avdrag får göras för anskaffningskostnaderna för lagret. Vid tillämpning av lagervärderingsreglerna i 41 § KL skall den del av lagret för vilken anskaffningskostnaden täckts av statsbidraget inte medräknas vid värdesättningen av tillgångarna vid beskattningsårets utgång. Återbetalas statsbidrag, som använts för anskaffande av lagertillgångar, får avdrag ske för det återbetalade beloppet. Lagertillgångarna kommer då vid beskattningsårets utgång att värderas som om de anskaffats utan statsbidrag. De nu nämnda bestämmelserna medför att statsbidraget föranleder beskattning i den takt som avyttringen av lagret sker. Metoden förutsätter att det vid inventeringen kan fastställas för vilka varor bidraget utnyttjats. Problem av detta slag torde dock behöva uppkomma endast om bidraget erhållits i slutet av ett räkenskapsår eller om lagrets omsättningshastighet är låg.

Om lageranskaffningen finansierats genom ianspråktagande av fond gäller enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder att lagertillgångarna i beskattningsavseende nedskrivits med det ianspråktagna beloppet. Anskaffningskostnaden för nu nämnda lagertillgångar skall således inte med-

räknas vid bestämmandet av nedskrivningsunderlaget för övrig del av lagret. I förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar och i förordningen (1967:96) om avsättning till särskild nyanskaffningsfond gäller likaledes att det lager som anskaffas genom ianspråktagande av resp. fond skall anses nedskrivet med ianspråktaget belopp. Eftersom lägre värdesättning på lagret i dess helhet inte får godtas vid tillämpning av sistnämnda två förordningar än som är medgivet enligt eljest gällande bestämmelser innebär bestämmelsen att värdering av lagret skall ske med utgångspunkt i anskaffningsvärdet före fondutnyttjandet. I lagen (1974:988) om särskild investeringsfond anges att den delen av varulagret, för vars anskaffning fonden tagits i anspråk, inte skall medräknas vid värdesättningen. Innebörden av bestämmelsen synes vara densamma som motsvarande bestämmelser i förordningen 1947:174. Vid tillämpning av förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning däremot skall varulagervärdering ske helt oberoende av att lagret finansierats med ianspråktagande av investeringsfond genom överföring till s. k. lagerinvesteringskonto.

4.2.2.3 Inkuransavdrag

Det normala utförsäljningspriset på en vara kan behöva sättas ned på grund av att varan skadas eller blir omodern. För sådan värdenedgång – inkurans – får skälig hänsyn tas vid bestämmandet av det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på varulagret.

Enligt punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 41 § KL får avdrag för inkurans inte medges med större belopp än vad som motsvarar den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Befarad risk för framtida prisfall berättigar inte till inkuransavdrag. Sådan risk för prisfall får täckas genom den lagernedskrivning som är tillåten enligt de allmänna nedskrivningsbestämmelserna.

Oavsett storleken av verklig eller befarad förlust medges dock inkuransavdrag schablonmässigt med 5 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, såvida avdraget inte framstår som uppenbart opåkallat.

Riksskatteverket har beträffande vissa branscher rekommenderat ett högre inkuransavdrag än 5 %. Som exempel kan nämnas textildetaljhandeln 20 %, ur- och optikerdetaljhandeln 10 %, skodetaljhandeln 10 %, glas- och porslinsdetaljhandeln 8 %, guldsmedsbranschen (detalj- och grosshandeln) 10 %, trikåindustrin 10 %, pälsdetaljhandeln 15 %, läderdetaljhandeln 10 %, handsk- och skinnindustrin 10 % och den manuellt arbetande glasindustrin 15 %.

Några avgöranden rörande inkuransavdragets storlek synes inte ha förekommit i de högre instanserna. Detta torde sammanhänga med att en individuellt utredd inkurans i visst lagerbestånd sällan överstiger 5 % av hela lagrets värde och att relativt vidsträckta generella nedskrivningsmöjligheter för prisfallsrisker m. m. föreligger, varigenom tillräcklig nedvärdering ändå kan ske.

4.2.2.4 De allmänna nedskrivningsreglerna

Bestämmelserna i BFL och AL förhindrar, som tidigare påpektas, inte att företaget i sitt bokslut värderar sina lagertillgångar till ett värde som väsentligt understiger anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet. Differensen mellan värdet enligt lägsta värdets princip och det bokförda värdet brukar kallas varulagerreserv. Redovisas reserven inte öppet i balansräkningen talar man om dold reserv. Av konkurrensskäl eller andra skäl kan företag ha intresse av att inte redovisa sina reserver öppet i balansräkningen. Beträffande aktiebolag krävs öppen redovisning av lagerreserv i balansräkning och resultaträkning endast i bolag som är skyldiga att ha auktoriserad revisor (11 kap. 5 § AL).

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 rörelsevinsten med samma belopp. Eftersom rörelsevinsten i sin helhet är skattepliktig utgör lagerreserven – till större eller mindre del – en skatteskuld. Skatteskuldens storlek är beroende bl. a. av företagets skattesituation under det beskattningsår då reserven upplöses. Om upplösningen sker under ett förlustår har reservbildningen fungerat som en resultatutjämningsmekanism mellan olika beskattningsår.

För att motverka en alltför kraftig undervärdering av lagret, vilket skulle medföra en från beskattningssynpunkt oacceptabel tidsförskjutning av intäktsredovisningen, finns i KL vissa minimivärderingsregler för varulagertillgångar. Allmänt gäller att den i räkenskaperna gjorda värderingen godtas endast om den skett inom ramen för bestämmelserna i femte och sjätte styckena av punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL (huvudregeln, supplementärregel I och supplementärregel II). Enligt sjunde stycket kan dock i undantagsfall ett lägre värde än det som framkommer med tillämpning av femte och sjätte styckena godtas. En förutsättning för detta är att den skattskyldige kan visa att ytterligare nedskrivning är påkallad med hänsyn till risken för prisfall. Bestämmelserna i femte och sjätte styckena får inte tillämpas på lager av fastigheter och värdepapper.

I punkt 1 femtonde stycket av anvisningarna till 41 § KL finns bestämmelser om hur en av taxeringsmyndigheterna för visst år gjord korrigering av värdet på en balanspost påverkar taxeringen ett kommande år. Bestämmelserna syftar till att förhindra att rörelseidkaren först vägras avdrag för i räkenskaperna gjord nedskrivning men sedan ändå beskattas när den bokförda reserven upplöses.

Huvudregeln

Enligt huvudregeln får lagret vid beskattningsårets utgång inte tas upp till lägre belopp än 40 procent av lagrets anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans. Företagsbeskattningskommitténs majoritet hade, som påpekats i det föregående, föreslagit en nedskrivning till 50 %. Departementschefen fann att mycket talade för kommitténs förslag, 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 den föreslagna procentsatsen 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 alternativet med nedskrivning till 40 procent valdes, föreslogs i propositionen – om än med viss tvekan – denna procentsats. Riksdagen biföll propositionen i denna del. Till lagändringen fogades övergångsbestämmelser.

Supplementärregel I

Supplementärregel I är avsedd att förhindra att tillfälliga lagerminskningar framtvingar en upplösning och därmed beskattning av den dolda reserven i lagret. Företagsbeskattningskommittén anförde att man kunde befara att företag, vars lager minskat, skulle forcera lageranskaffning enbart för att undgå beskattning vid upplösning av varulagerreserv. En sådan konsekvens av nedskrivningsreglerna ansågs inte önskvärd. Vid lagerminskning får därför en särskild regel tillämpas (supplementärregel I). Om värdet (efter inkuransavdrag) på lagret är lägre än medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två föregående beskattningsåren, får sålunda nedskrivning ske med 60 procent av nämnda medeltalsvärde. Vid större lagerminskningar kan härigenom nedskrivningsbeloppet komma att överstiga värdet av varulagret vid utgången av det aktuella beskattningsåret. Lagret får då upptas till noll och överskjutande nedskrivningsbelopp avsättas till ett särskilt lagerregleringskonto på balansräkningens skuldsida. Sådan avsättning skall återföras till beskattning påföljande år, då frågan om eventuell avsättning prövas enligt de förutsättningar som gäller vid detta års utgång. Det bör påpekas att varulagret inte får delas upp på sådant sätt att nedskrivning enligt supplementärregel I sker på viss del av lagret medan huvudregeln tillämpas på resterande del.

Vid byte av företagsform, t. ex. från enskild firma till aktiebolag, har det senare företaget vid tillämpning av supplementärregel I inte rätt att åberopa lagrets storlek i tidigare företagsform (RN I 1961 3:5). Lagrets storlek hos tidigare ägare torde likaså sakna betydelse om lagret överförts mellan två koncernbolag (RN I 1963 2:11 och 1967 I 5:6). Vid fusion godtas dock att lagret hos det fusionerade bolaget beaktas. I fråga om aktiebolag, som omfattas av bestämmelserna i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m. m., gäller likaså att man vid tillämpning av supplementärregel I skall bortse från att verksamheten övergått till ett annat företag.

Syftet med supplementärregel I är som tidigare nämnts att förhindra tillfälliga varulagerreservupplösningar. Om upplösningen föranletts av definitiv avveckling av verksamhet torde regeln inte vara tillämplig (RÅ 1970 Fi 335 och RÅ 1973 Fi 144. Jfr RRK R 76 1:3, där avvecklingen inte helt genomförts).

Supplementärregel II

På grundval av företagsbeskattningskommitténs förslag infördes en särskild värderingsregel avsedd att tillämpas på rå- och stapelvaror. Regeln, den s. k. supplementärregel II, motiverades med att sådana varor erfarenhetsmässigt var utsatta för mycket kraftiga prisfluktuationer. Begreppet rå- och stapelvaror definieras inte i KL.

Kommittén karakteriserade stapelvaror som varor vilka undergått mycket liten grad av förädling och för vilka finns en ständig efterfrågan och kontinuerliga prisnoteringar. Departementschefen diskuterade behovet av en entydig definition av begreppet men ansåg att övervägande skäl talade för att man fick nöja sig med vad kommittén angett i sitt förslag. Det fick vid behov ankomma på riksskattenämnden att göra vägledande uttalanden (prop. 1955:100 s. 253 f). I propositionen uttalades också att prisfluktuationerna på andra lagertillgångar än rå- och stapelvaror, dvs. lagertillgångar som normalt undergått en högre grad av förädling med bl. a. arbetskostnader nedlagda, inte torde vara så stora att de motiverade specialbestämmelser.

I RN 1959 4:1 har lämnats en förteckning över prisuppgifter på varor på vilka supplementärregel II är tillämplig. Det framhölls uttryckligen i anvisningen att den publicerade prisstatistiken inte kunde bli fullständig i den meningen att de skattskyldiga inte skulle få åberopa supplementärregel II beträffande andra varor. Prisnoteringar beträffande rå- och stapelvaror upprättas numera av statistiska centralbyrån i samråd med riksskatteverket, statens pris- och kartellnämnd samt vissa branschorganisationer och utges i statistiska meddelanden (SM). I sammanställningen upptas omkring 75 olika varuslag. Däribland ingår produkter av så hög förädlingsgrad som smör, bensin, motorbrännolja samt eldningsolja nr 1 och 4.

De varor på vilka supplementärregel II är tillämplig får upptas 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 faser. Departementschefen ansåg en tidsperiod om tio år ge större garanti för att den åsyftade verkan skulle uppnås än den av företagsbeskattningskommittén föreslagna tidsperioden om fem år.

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 självfallet 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.

Nedskrivning för prisfallsrisk

Som berörts inledningsvis i detta avsnitt finns en undantagsbestämmelse för det fall huvudregeln och de två supplementärreglerna inte skulle ge ett betryggande lågt värde med hänsyn till prisfallsrisk. Sålunda kan skattskyldig medges ytterligare nedskrivning om det kan göras sannolikt att

föreliggande prisfallsrisk motiverar detta. Bestämmelserna skall tillämpas på hela varulagret. Stapelvaror får exempelvis inte brytas ut och nedskrivas separat enligt supplementärregel II.

Bestämmelsen ger möjlighet endast till ett slags "extra inkuransnedskrivning" för en inkurans som inte motsvarar det ovan definierade skatterättsliga inkuransbegreppet. Eftersom nedskrivningen sker efter utnyttjande av de generella nedskrivningsreglerna innebär bestämmelsen att företag, som tvingas utnyttja den, i själva verket inte kan tillgodogöra sig något avdrag för konsolideringsnedskrivning.

4.2.3 *Kontraherade varor*

Som framgår av föregående avsnitt inskränktes företagens rätt till lagernedskrivning genom 1955 års omläggning av företagsbeskattningen. Tidigare hade lagervärderingen i stort sett varit fri. Möjligheten till nedskrivning på kontrakt avseende beställda men inte levererade varor begränsades redan genom lagstiftning år 1946. F. n. gäller enligt punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § KL att särskilda förutsättningar måste vara uppfyllda för att ett företag skall ha rätt till nedskrivning av värdet på rättighet till leverans av lagertillgångar. Sådan kontraktsnedskrivning godkänns skattemässigt endast i den mån företaget visar att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset eller gör sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare. Reglerna om nedskrivning på inneliggande lager – liksom f. ö även reglerna om avskrivning på levererade inventarier – ger således långt större reserveringsmöjligheter än reglerna om kontraktsnedskrivning.

Beträffande gränsdragningen mellan kontraherade varor och inneliggande lager anfördes i den proposition som låg till grund för 1946 års lagstiftning (prop. 1945:377 s. 42) att det inneliggande lagret borde omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels varupartier som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Det förhållandet att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen säkerställts (genom remburs e. d.), borde inte medföra att partiet behandlas som inneliggande lager.

I remissyttranden över den promemoria som låg till grund för nämnda proposition hade framhållits, att för skogsindustrins del kontrakt angående sågtimmer och massaved, som inköpts på rot för avverkning genom köparens försorg eller i form av leveransvirke, borde få behandlas som varulager. Detsamma borde gälla beträffande stämplade träd samt virke på vilket lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke äger tillämpning. På samma sätt borde järnindustrins kontrakt angående träkol behandlas. Departementschefen ansåg sig dock – med hänvisning till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning – inte böra förorda särbestämmelser för nu i frågavarande fall utan hänvisade bl. a. till att behovet av nedskrivning här i huvudsak kunde tillgodoses genom rätten till kontraktsnedskrivning.

Gränsdragningen mellan inneliggande lager och kontraherade varor har berörts även i en inom finansdepartementet upprättad promemoria (Ds Fi

1973:12) angående rätten att redovisa fartygsbygge som lagertillgång. I promemorian uttalas att det finns åtskilligt som talar för att det inom civilrätten allmänt begagnade äganderättsbegreppet är vägledande jämväl för skatterätten. Vidare anförs att avyttrat gods normalt anses tillhöra säljaren ända till dess godset kommit i köparens besittning eller för dennes räkning omhändertagits av tredje man (traditionsprincipen). Den som tillverkar maskiner e. d. torde därför enligt promemorian vara berättigad att redovisa dessa som lagertillgångar intill dess leverans skett även om bindande försäljningsavtal träffats och betalning uppburits dessförinnan. När leverans skett anses emellertid endast köparen kunna utnyttja tillgången som av- eller nedskrivningsunderlag.

I en på nämnda promemoria grundad proposition (prop. 1973:199) konstaterade departementschefen att den i promemorian uttalade uppfattningen om rätten att utnyttja vissa tillgångar som underlag för nedskrivning inte föranlett någon invändning vid remissbehandlingen. Även departementschefen sade sig i allt väsentligt dela vad som anförts i promemorian på denna punkt (s. 12). Någon avvikande mening framfördes inte heller under riksdagsbehandlingen.

Av den lämnade redogörelsen framgår att gränsdragningen mellan kontraherade varor och inneliggande lager ofta är av stor betydelse. I praxis har frågor av detta slag flera gånger varit föremål för bedömning. Följande rättsfall kan nämnas.

RN 1952 4:5. Av ett bolag inköpta träd, vilka hade individualiserats genom utstämpling men inte avverkats, ansågs inte utgöra varulager hos bolaget. Nedskrivning fick därför ske endast enligt bestämmelserna om kontraktsnedskrivning.

RÅ 1966 Fi 1409. Ett bolag hade i november 1960 träffat avtal om leverans av ett parti glykos. Partiet levererades först under år 1961. I bokslutet per den 31 december 1960 hade bolaget skrivit ned partiet med 60 %. Från leverantören inhämtades bl. a. att glykospartiet på balansdagen inte förvarats avskilt från annat gods. Partiet ansågs inte utgöra inneliggande lager hos köparbolaget.

RÅ 1972 ref 44 I. Från fiskalt håll gjordes gällande att ett bolag, vars räkenskapsår sammanföll med kalenderår, förvärvat ett silverparti uteslutande för att få ytterligare nedskrivningsunderlag (bokslutslager). Regeringsrätten medgav dock rätt till varulagernedskrivning med följande motivering: I målet är ostridigt att ifrågavarande silverparti av bolaget förvärvats och till fullo betalats i december 1968 och att de lagerbevis, som representerade silverpartiet, vid årsskiftet 1968/69 förvarades hos bolaget. Med hänsyn härtill samt till arten och omfattningen av bolagets verksamhet kan det förhållandet, att bolaget redan före bokslutsdagen träffat avtal om silverpartiets försäljning med leverans och likvid den 7 januari 1969, icke utgöra grund för att vägra bolaget rätt att inräkna silverpartiet i dess varulager den 31 december 1968. I några samtidigt avgjorda mål (RÅ 1972 ref 44:II, RÅ 1972 Fi 1049–51 och 1053–59) vägrade regeringsrätten emellertid nedskrivning på lager som representerades av lagerbevis. Regeringsrätten anförde bl. a. att det förhållandet att en företagare anskaffar ett varuparti i syfte att genom nedskrivning av anskaffningsvärdet åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår, inte i och för sig borde föranleda att partiet betraktas som annat än varulager i rörelsen, men att det i målet inte var klarlagt, om bolaget vid något tillfälle innehaft handling som medfört rätt att utfå varupartiet. Vidare anfördes att utredningen även i övrigt gav vid handen att den gjorda transaktionen inte inneburit annat än att bolaget vid tiden för bokslutet sökt få tillgång till handlingar, som bolaget bedömt erforderliga för att kunna gentemot beskattningsmyndigheterna göra gällande rätt till nedskrivning med visst önskat belopp.

RÅ 1973 Fi 757. Vid taxeringsrevision framkom att ett bolag, vars räkenskapsår gick ut den 30 september 1966, hade som lagertillgång upptagit varupartier som levererats till köpare i september 1966. Varupartierna hade fakturerats först i oktober samma år. Partierna ansågs avskilda från bolagets varulager på sådant sätt att de vid bokslutstillfället inte kunde ingå i bolagets varulager. Värdet av utgående lager minskades därför med den del därav som kunde anses belöpa på varupartierna i fråga. Bolaget ansågs skyldigt att som intäkt redovisa varupartiernas försäljningsvärde.

4.2.4 *Fordringar m. m.*

4.2.4.1 Allmänt

Vid beräkning av inkomst av rörelse skall enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL hänsyn tas till fordringar och skulder. Som ingående värde av fordringar skall upptas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående fordringar.

Inom civilrätten skiljer man mellan den tidpunkt då en fordran uppkommer och den tidpunkt då en fordran senast måste bokföras. Sistnämnda tidpunkt torde i sin tur normalt sammanfalla med den tidpunkt då skattskyldigheten för fordringen inträder.

Enligt 8 § BFL gäller att fordringar skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. I vissa fall får bokföringen anstå tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock de fordringar som då är obetalda bokföras. Denna typ av "kontantredovisning" föreslogs av praktiska skäl och synes närmast ha varit avsedd för små företag. Någon betydelse för bestämningen av tidpunkten för fordringens uppkomst torde bestämmelsen inte ha.

I 8 § BFL behandlas i första hand den löpande bokföringen. Bestämmelserna om bokslut kan leda till att en eventuell respittid inte kan utnyttjas. Om en såld vara levererats kan den nämligen inte upptas som lagertillgång (jfr avsnitt 4.2.3). Även om fakturering i sådant fall inte skett vid räkenskapsårets utgång torde säljaren vara skyldig redovisa den på grund av försäljningen uppkomna fordringen i sitt bokslut.

I entreprenadbranschen, där fordringar uppkommer på grund av arbeten och installationer på annan tillhörig fastighet, kan det vara svårt att fastställa vid vilken tidpunkt uppkomna fordringar skall redovisas. Liknande problem finns i konsultbranschen vad gäller redovisningen av pågående uppdrag. Dessa frågor behandlas i ett senare sammanhang (avsnitt 4.8.3 och 4.2.5).

Fordringar kan delas in i två olika grupper beroende på den skattemässiga behandlingen vid utebliven betalning. Förlust på fordran kan nämligen antingen anses som avdragsgill driftförlust eller som inte avdragsgill kapitalförlust. Vad som avses med driftförlust och kapitalförlust anges i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Driftförlust anses föreligga om en intäkt uteblir som normalt bort inflyta i rörelsen. Som exempel nämns utebliven betalning till följd av köparens insolvens, prisfall under inköps- eller tillverkningspriset, förstöring eller försämring av varulager och liknande. I dessa fall är skattskyldig berättigad att skriva ned på varulagrets värde eller göra erforderlig nedskrivning av utestående fordringar eller vidta därmed jämförlig åtgärd för att minska sin eljest skattepliktiga inkomst. Som driftförlust räknas

däremot inte förlust som kan ha uppkommit vid sidan av vad som normalt ingår som ett led i förvärvsverksamheten. Det kan exempelvis vara fråga om förluster genom att borgensförbindelse fått infrias eller att en i rörelsen använd fastighet förstörts genom brand. Förluster av detta slag betraktas som kapitalförluster, som inte är avdragsgilla vid taxeringen.

Avdragsrätten för förlust på fordringar är således beroende av hur fordringsförhållandet uppkommit. För varufordran eller fordran på grund av utfört arbete gäller reglerna om värdering av omsättningstillgångar, varmed alltid följer avdragsrätt vid förlust. Förlust på fordran som uppkommit genom avyttring av fastighet eller på grund av något annat rörelsefrämmande skäl, t. ex. utlåning som inte ingår som ett naturligt led i verksamheten, är däremot att hänföra till inte avdragsgill kapitalförlust.

Förlust på grund av utlåning till koncernbolag torde i regel anses utgöra driftförlust. Bedömningen torde sålunda inte bli annorlunda endast därför att verksamheten i ett företag av organisatoriska skäl delas upp i flera aktiebolag. Avdragsrätten får dock inte komma i konflikt med begränsningsreglerna beträffande koncernbidrag. Avdrag för ackordsförlust medges sålunda – om det kan antas att ackordet har sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär – endast om koncernbidrag kunnat lämnas mellan företagen (punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL). Skälet till denna regel är att vinst genom ackord i praxis inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst.

4.2.4.2 Nedskrivning av fordringar

Om en förlust utgör en driftförlust enligt punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL föreligger i och för sig inte någon inskränkning i avdragsrätten. Anvisningspunkten ger dock föga ledning i fråga om tidpunkten för avdragsrättens inträde och hur långt avdragsrätten sträcker sig beloppsmässigt. Inkomst av rörelse skall, som flera gånger påpekats, i princip beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. När förlust skall anses föreligga och till vilket belopp den skall anses uppgå torde därför få avgöras med ledning av BFL:s bestämmelser om god redovisningssed. Osäker fordran skall enligt BFL tas upp till det belopp varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får inte tas upp som tillgång.

Den för värderingen avgörande tidpunkten torde – i likhet med vad som gäller beträffande värdering av lagertillgångar – i princip vara bokslutsdagen.

Beträffande den beloppsmässiga omfattningen av rätten till nedskrivning på fordringar torde praxis ha påverkats av företagsekonomiska synpunkter. Den bedömning som i beskattningshänseende görs av osäkra fordringar torde därför i allmänhet överensstämma med den företagsekonomiska. En bidragande orsak till en relativt generös inställning till skattemässig nedskrivning av fordringar torde vidare vara att amortering av nedskrivna belopp utgör – i den mån avdrag för nedskrivningen utnyttjats – skattepliktig inkomst. Det har emellertid inträffat att det fiskala intresset att förhindra en alltför långtgående nedvärdering av fordringarna vunnit gehör framför det företagsekonomiska intresset av försiktighet i värderingen. Detta gäller särskilt fall när nedskrivningen kan antas ha företagits i konsolideringseller resultatutjämningssyfte.

I praktiken torde bedömningen av förlustrisker böra ske efter följande linjer. Grundläggande är att bedömningen sker individuellt, dvs. varje enskilt kundsaldo analyseras i reskontran. Hänsyn tas därvid till erhållna säkerheter såsom personlig borgen, företagsinteckningar, fastighetsinteckningar etc. Därefter avskrivs fordringar på kunder vilkas betalningsoförmåga är klart konstaterad t. ex. genom konkurs, upptagna ackordsförhandlingar och liknande. Poster av tvistig natur, t. ex. debiterade expeditionsavgifter, dröjsmålsräntor etc., avförs i den mån företaget överväger att fria kunden från debiteringen. Fordringar beträffande vilka förfallotider överskridits mera väsentligt brukar erfarenhetsmässigt tyda på en bristande betalningsförmåga hos gäldenären.

Även om huvudregeln är att nedskrivning av fordringar skall baseras på beräknad förlustrisk på varje fordran har i praxis i vissa fall avdrag godtagits för generella nedskrivningar. Sådan nedskrivningsrätt har medgetts i fråga om avbetalningsfordringar. Generell nedskrivningsrätt på utestående fordringar har medgetts i praxis även i sådana fall då förlustrisken är påtaglig men då antalet fordringar i förhållande till omsättningen är så stort, att det skulle vara obilligt att kräva att nedskrivningen skulle avse vissa bestämda fordringar.

Beträffande avbetalningsfordringar har sedan relativt lång tid nedskrivning medgetts med omkring 10 % av utestående fordringsbelopp. Nedskrivningen synes då ha godtagits med motiveringen att den motsvarade skillnaden mellan avbetalningspriset och det tillämpade kontantpriset eller i vart fall den del av avbetalningspriset som utgör räntegottgörelse. Det särskilda avbetalningstillägget motsvaras således av en framtida merkostnad varför inkomstredovisningen i denna del får uppskjutas. Eftersom avbetalningshandeln på grund av särskilda krav- och inkassokostnader och kostnader för återtagna varor m. m. ansetts utsatt för större förlustrisker än kontanthandeln har även av dessa skäl en särskild nedskrivningsrätt ansetts motiverad. Nedskrivningsprocenten 10 % torde kunna överskridas om utredning av fordringarnas värde kan förebringas. Vidare torde nedskrivningsbehovet variera mellan olika branscher med hänsyn till de speciella förhållanden beträffande avbetalningstillägg och förlustrisk m. m. som kan förekomma.

När det gäller fordringar i politiskt eller ekonomiskt instabila länder har sedan länge av mellankommunala skatterätten tillämpats en praxis som innebär att nedskrivning får ske med den del av fordringarna som svarar mot vinstpålägget, dock i regel högst 30 % av försäljningspriset. Om pålägget uppgår till 20 % av fakturapriset godkänns alltså nedskrivning med motsvarande del av utestående fordringar. Om exportören minskat sin kreditrisk genom exportkreditförsäkring e. d. skall sådana säkrade fordringsbelopp frånräknas innan nedskrivningen verkställs. Det är dock, som framgår av följande rättsfall (RN I 1967 5:5), osäkert om regeringsrätten godtagit skatterättens praxis.

Ett företag skulle avtala om en leverans till ett statligt indiskt företag för ca 10 milj. kr. Av beloppet skulle 10 % erhållas kontant och resten amorteras på tio år. För 70 % därav skulle garanti kunna erhållas. För resterande 30 %, som motsvarade vinsten, stod sökandebolaget själv risken. Med hänsyn till förhållandena i Indien bedömde bolaget risken stor att betalningarna uteblev. Bolaget begärde förhandsbesked om fordringen på 9 milj. kr. fick nedskrivas med 100 % av självrisken. Riksskattenämnden

ansåg det inte visat att fordringen var osäker. Med hänsyn till omständigheterna och i enlighet med mellankommunala prövningsnämndens praxis borde dock avdrag för nedskrivning få ske med den del av vinstpålägget, som belöpte på den icke garanterade delen av fordringsbeloppet, eller sålunda med 30 % av 2,7 milj. kr., dvs. med 810 tkr. Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde med hänvisning till mellankommunala prövningsnämndens praxis att nedskrivning borde ske med 100 % av självrisken. Regeringsrätten lämnade bolagets besvär utan bifall.

När en reservering för förlustrisk blivit obehövlig genom att likvid för fordringen influtit skall reserven upplösas. Bokföringsmässigt går detta till så att skuldposten i balansräkningen debiteras och ett resultatkonto krediteras. Reservupplösningen beskattas således. Har likvid influtit med lägre belopp än fordringens nominella värde kommer mellanskillnaden att belasta resultatkontot som en kostnad. Beroende på om förlustrisken varit över- eller underskattad vid den ursprungligen gjorda reservavsättningen uppkommer alltså vid avvecklingen av fordringen "netto" en intäkt av återvunnen nedskrivning resp. en kostnad för ytterligare fordringsförlust. Framför allt vid generella avsättningar är sambandet mellan fordringsreserven på balansräkningens skuldsida och fordringskontot på tillgångssidan tämligen löst. När betalning inflyter sker inte någon korrigering av nedskrivningsreserven. På grund härav och då de generella reserveringarna ofta sker med belopp som överstiger de faktiska förlusterna, vilket dock inte klart kan konstateras förrän efter relativt lång tid, har frågan aktualiserats om en återföring kan beskattas långt senare än då återföringen bort ske. Det har hävdats att en sådan beskattning utgör ett slags eftertaxering som emellertid skulle påföras ett felaktigt taxeringsår. Ligger rätt återföringsår bortom eftertaxeringsperioden skulle det i själva verket innebära att eftertaxeringsreglerna kringgås. I bl. a. följande rättsfall (RÅ 1949 ref 50 I) har emellertid klargjorts att beskattning av återförd reservering för fordringar kan ske vid ett taxeringsår trots att reserven bort återföras långt tidigare.

Ett bolag hade under åren 1921–1925 gjort reserveringar på ca 1 milj. kr, vilket fortfarande vid 1944 års taxering fanns på ett konto bland diverse kreditorer benämnt "i reskontran reserverat åren 1921–1925". Bolaget anförde att den tidigare ledningen för företaget tydligen inte skapat reserver för att täcka särskilda risker, utan avsikten syntes ha varit att erhålla en reserv utan samband med riskbedömning av något slag. Ti anförde dock bl. a. att det föreföll sannolikt att reserveringarna avsett att täcka den förlust som kunde beräknas på fordringarna. Regeringsrätten biföll ti:s besvär eftersom reserven inte, såvitt visats, vid beskattningsårets utgång erfordrats såsom motpost till i balansräkningen för högt upptagna värden på tillgångarna eller motsvarats av någon bolaget åvilande förpliktelse. Ett belopp motsvarande reserveringen skulle därför upptas såsom intäkt av bolagets rörelse för det ifrågavarande beskattningsåret.

4.2.5 *Pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. m.*

4.2.5.1 Allmänt

Företag som utför beställningsarbeten på fast eller lös egendom eller som åtar sig konsultuppdrag kan oftast inte slutföra samtliga uppdrag under det beskattningsår då dessa påbörjats. När bokslut upprättas kan således i många fall konstateras att intäkter redovisats och kostnader nedlagts, som belöper

på oavslutade arbeten i företaget. En vedertagen redovisningsterm för dylika icke färdigställda uppdrag är pågående arbeten. Den förekommer regelmässigt som balanspost hos företag i byggnads- och anläggningsbranschen. Också i hantverks- och konsultbranschen återfinns posten pågående arbeten i balansräkningen vid omfattande och långvariga arbeten och uppdrag. Man kan säga att posten pågående arbeten intar en mellanställning mellan lager och fordringar. I det följande behandlas frågor angående den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i företag, som inte omfattas av de särskilda anvisningar som riksskatteverket utfärdat för byggnadsföretag m. fl.

I KL finns inga särskilda föreskrifter om hur pågående arbeten skall värderas eller när vinstavräkning skall ske av färdigställda arbeten. Inkomstberäkningen regleras enbart av den allmänna bestämmelsen i 41 § KL om anknytning till bokföringsmässiga grunder. För anläggningsbranschen har den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten successivt fastslagits genom anvisningar, senast i RSV Dt 1975:23. För hantverks- och konsultföretag m. fl. som utför tjänster och uppdrag av olika slag finns däremot inte några anvisningar. Skatterätten på detta område har helt formats genom praxis. I flera hänseenden är det emellertid oklart vad som gäller.

Rättspraxis nuvarande ståndpunkt kan i korthet sammanfattas på följande sätt. Pågående arbeten anses balansmässigt närmast ha karaktären av fordringar. Någon skyldighet att uppta värdet av nedlagda kostnader i balansräkningen anses inte föreligga så länge varken fakturering skett eller likvid på annat sätt uppburits (RÅ 1959 ref 32, RÅ 1966 Fi 202, RÅ 1968 Fi 984). Aktivering behöver inte heller ske om faktuerade belopp löpande intäktsförs. Fakturerade och eljest mottagna à-konton tas till beskattning även om uppdraget eller arbetet inte färdigställts i sin helhet under förutsättning att nedlagda kostnader inte aktiverats (RÅ 1961 Fi 1423). Genom att nedlagda kostnader för pågående arbeten i vissa fall inte behöver beaktas skattemässigt förrän uppdraget slutförts kan resultatreglering ske genom förskjutning eller tidigareläggning av fakturering. Enligt praxis godtas också som en alternativ redovisningsmetod att värdet av pågående arbeten, dvs. nedlagda kostnader, tas upp som tillgång i balansräkningen. De intäkter som belöper på motsvarande uppdrag får bokföras som skuld till dess vinstavräkning sker i samband med att uppdraget färdigställts (RÅ 1972 Fi 55).

4.2.5.2 Verksamhetens art m. m.

Den grupp av företag som avses i detta sammanhang är oenhetlig. De s. k. konsultföretagen är många till antalet, varav dock huvuddelen är mycket små företag. De tillhandahåller intellektuella tjänster. Som exempel kan nämnas arkitekter, konsulterande ingenjörer, reklam- och annonsbyråer, advokater, revisorer samt annan konsultverksamhet. Det utmärkande för denna grupp är att det som produceras till väsentlig del är av immateriell art. Det är fråga om administrativa, tekniska, juridiska eller ekonomiska lösningar på olika specifika problem eller projekt. Den färdiga produkten har ofta ett mycket begränsat värde för annan än beställaren. Häri ligger en klar skillnad i förhållande till anläggningsbranschen och de varuproducerande företagen, där det framställda i regel representerar ett materiellt värde som är oberoende av beställarens speciella förhållanden. En annan grupp

av företag som på balansdagen regelmässigt torde ha pågående arbeten, utgörs av läkare, tandläkare, sjukgymnaster m. fl., som lämnar personliga tjänster i form av olika behandlingar och liknande. Till tjänsteproducerande företag kan slutligen något oegentligt hänföras sådana, som utför olika arbetsprestationer på lös egendom. Det kan exempelvis vara fråga om legotillverkning där beställaren tillhandahåller materialet. Hit hör vidare företag som utför reparationer och underhåll, transporttjänster, kontroller m. m.

Som regel har tjänsteproducerande företag arbeten som vid räkenskapsårets utgång inte är färdigställda. I vissa fall har betydande kostnader, framför allt för löner och utifrån förvärvade konsulttjänster, nedlagts på sådana pågående arbeten. I andra fall är det fråga om mindre belopp som avser exempelvis oavslutade behandlingar eller mindre utredningar. Vanligen torde ersättning för utfört arbete utgå efter viss tim- eller dagpenning, taxa eller liknande. När debitering sker efter sådana grunder benämns detta i fortsättningen löpande räkning. I andra fall utgår ersättning efter ett på förhand avtalat fast pris. Fast pris anses föreligga även om uppdragstagaren – utöver bestämt arvode – har rätt till särskild ersättning för rese- och traktamentskostnader samt för vissa utlägg som har direkt samband med det utförda arbetet. Gränsdragningen mellan löpande räkning och fast pris är av stor betydelse. Anledningen är att förlustriskerna vid löpande räkning i stort sett kan jämföras med dem som föreligger beträffande fordringar i allmänhet. Löpande räkning innebär i princip att uppdragsgivaren har att betala det pris som begärs under förutsättning att detta inte är oskäligt och att prestationen utförts på avtalat sätt. En mellanform mellan löpande räkning och fast pris utgör löpande räkning med tak, vilket innebär att debitering sker löpande med begränsning till visst högsta belopp. Vid fast pris kan på grund av flera omständigheter, exempelvis felaktiga antaganden om den tid som åtgår för arbetet i fråga, det slutliga resultatet av ett uppdrag bli förlust. Särskilt vid mycket stora uppdrag, som har en löptid över flera år, kan osäkerheten vara påtaglig.

4.2.5.3 Redovisningen av pågående arbeten

Huvuddelen av här avsedda företag torde inte redovisa något värde av pågående arbeten i bokslutet. Detta innebär att samtliga utgifter för beskattningsåret bokförs som kostnad. Periodisering av utgifter, som hänför sig till icke slutförda uppdrag, sker således inte. I regel bokförs på motsvarande sätt alla inkomster som intäkter, således även dellikvider för pågående arbeten. Ibland tas dock endast uppburna dellikvider upp som intäkt trots att fakturering skett av ytterligare à-konton. Det förekommer t. o. m. att fakturerade dellikvider bokförs som skuld i bokslutet samtidigt som alla utgifter för pågående arbeten kostnadsförs. Sistnämnda förfaranden torde inte stå i överensstämmelse med gällande rätt.

Särskilt i de större företagen tillämpas inte sällan redovisning av inkomster och utgifter för pågående arbeten som står i överensstämmelse med vad som kan anses vara god redovisningssed på detta område. Till dess att arbetet slutförts bokförs fakturerade dellikvider som skuld medan utgifterna för icke färdigställda uppdrag eller arbeten tas upp som tillgång i balansräkningen såsom värde av pågående arbeten. Värdet fastställs genom in-

ventering av nedlagda direkta kostnader som hämtas från särskilt upplagda konton i bokföringen eller särskilda kalkylkort, som förs för varje uppdrag eller arbete. Indirekta kostnader, såsom administrationskostnader, avskrivningar och övriga inte direkt debiterbara kostnader, fördelas i den mån de över huvud taget beaktas på de olika uppdragen i verksamheten. Den andel av dessa kostnader som belöper på pågående arbete inräknas i det balanserade värdet. I vissa fall sker värderingen av pågående arbeten efter mera kalkylmässiga principer. I sådana fall tas hänsyn till färdigställandegraden och avtalade fasta priser för olika uppdrag. I regel torde viss nedskrivning för förlustrisker ske på det framräknade värdet. Nedskrivningens storlek varierar väsentligt mellan olika företag från 10–20 % till nedskrivning med 60 % som om pågående arbeten utgjort lagertillgång. När arbetet eller uppdraget slutförts och definitiv avräkning mellan beställare och uppdragstagare kommit till stånd görs resultatberäkning i räkenskaperna. Detta tillgår så att samtliga intäkter och kostnader för uppdragen i fråga förs till resultatkonto i bokföringen, varefter storleken av vinst eller förlust kan konstateras. Hur rättvisande resultatet är beror på noggrannheten vid fördelningen av kostnaderna på olika uppdrag.

4.2.5.4 Civilrättsliga redovisningsprinciper

1971 års utredning om bokföringslagstiftningen har i sitt betänkande Förslag till bokföringslag (SOU 1973:57) behandlat redovisnings- och värderingsfrågor som avser pågående arbeten. Det som anförs i betänkandet är av stort intresse i detta sammanhang. KL innehåller, som tidigare nämnts, inte några särskilda bestämmelser på detta område utan inkomstberäkningen får ske enligt huvudregeln i 41 § KL, dvs. efter bokföringsmässiga grunder. Vad som är god redovisningssed gäller således också vid beskattningen. Utredningen behandlar hithörande frågor på sid. 170–172 samt 198–199 i betänkandet.

Posten *pågående arbeten* är nu en branschspecifik post. Den används regelmässigt främst inom anläggningsbranschen och när det gäller omfattande och långvariga konsultuppdrag. Posten har ingen motsvarighet i *1967 års förslag* och *aktiebolagsutredningens förslag*. I *remissyttranden* över det förstnämnda förslaget efterlyses anvisningar om postens placering och i värderingshänseende.

I redovisningspraxis kan – såvitt *utredningen om bokföringslagstiftningen* kan finna – nu knappast särskiljas några helt distinkta gränser för begreppet pågående arbeten. För vissa branscher har särskilda skatterättsliga värderingsregler getts för posten och möjligen bidragit till att posten kommit till användning. Så har varit fallet inom anläggningsbranschen när det gäller arbeten på fast egendom som tillhör annan. Med arbeten på annans egendom har emellertid kommit att jämställas vissa arbeten i egen regi. Det har då rört sig om uppförande av villor, radhus, kedjehus och fritidshus som fortlöpande kommer att säljas sedan de färdigställts. Sådan rubricering har använts när det genom särskilda förhandskontrakt eller på annat sätt ansetts säkerställt att en försäljning kommer att ske omedelbart efter färdigställandet.

Också inom konsultbranschen har posten pågående arbeten kommit till användning. – Skatterätten har emellertid på detta område hittills inte gett någon särdeles klar vägledning i rubricerings- och värderingsfrågorna. – Beställda konsultarbeten kan vara av mycket varierande art, från arbeten med successiv leverans av ritningar o. d. till långvariga arbeten som slutligen redovisas utan några omfattande ritningar, utlåtanden

eller andra handlingar. Ofta är arbetet extremt inriktat på beställarens förhållanden och utan ekonomiskt värde utanför beställningsuppdraget.

Undantagsvis kan man finna posten pågående arbeten också hos företag som arbetar med beställningsuppdrag inom andra branscher. Ofta har beställaren då ägt arbetsobjektet. Arbetena kan exempelvis sålunda ha bestått av ombyggnad eller komplettering av en maskin som tillhör beställaren. I andra fall kan det ha rört sig om legoarbeten där beställaren håller material. Någon gång torde posten pågående arbeten emellertid ha begagnats också när den tillverkade produkten övergått i beställarens ägo först när den blivit färdig och levererats. För i vart fall sistnämnda typ av arbeten synes rubriceringen produkter i arbete oftast vara en mera korrekt beteckning.

Posten pågående arbeten synes främst ha använts när det rört sig om arbeten som lagts ned på annans egendom. Vad som tillförts arbetsobjektet har då i stor utsträckning successivt blivit beställarens egendom. Äganderättsförhållandena har medfört att arbetsobjektet inte lämpligen funnits kunna föras under tillgångsposten varor.

Också värderingssituationen har varit något speciell. Arbetsobjektet har ett osäkert verkligt värde. Dels föreligger i och för sig ofta svårigheter att ange verkliga värdet för ett objekt som inte är färdigt. Dels kan objektet – såsom vid många konsultarbeten – sakna värde för annan än beställaren. För entreprenören har värdet främst bestämts av hans rätt till betalning enligt beställningskontraktet. Vid postens värdering får nedlagda kostnader – om dessa inte överstiger det på grundval av kontraktet bestämda, verkliga värdet – sedan ställas mot vad som fakturerats. –Värderingssituationen är emellertid såtillvida knappast helt unik som den också förekommer för produkter i arbete på beställning med delfakturering. – Värderingsförhållandena torde emellertid ha medverkat till att begreppet pågående arbeten fått en något vidare tillämpning än som varit motiverat enbart av äganderättsförhållandena.

I princip borde naturligtvis äganderättsförhållandena om möjligt få bestämma avgränsningen av posten pågående arbeten. Material som fortfarande är i entreprenörens ägo skulle då tas upp som varulager hos honom. När materialet däremot, tillsammans med arbetsinsatser, tillförts beställarens arbetsobjekt på sådant sätt att det omfattas av beställarens äganderätt, finns endast en fordran kvar på entreprenörens sida. Denna fordran har då en särställning, främst på grund av värderingsförhållandena. Fordringen skulle därför lämpligen kunna redovisas under rubriken pågående arbeten.

Det är emellertid i praktiken ofta mycket vanskligt att i det särskilda fallet avgöra vad som ägs av den ene och den andre vid ett successivt pågående arbete av detta slag. Vid exempelvis ett husbygge kan då bl. a. behöva utrönas, om en inmontering avser att vara definitiv och om en inmonterad del kan återtas av entreprenören utan att fastigheten skadas. Vidare skall hänsyn tas, inte bara till vad som allmänt gäller i rättsligt hänseende, utan också till vad som kan följa av äganderättsförbehåll eller andra inslag i parternas särskilda avtal. Också vid olika konsultuppdrag kan det vara svårt att dra upp gränser för konsultens och för beställarens äganderätt.

Vad ovan sagts ger vid handen att det finns ett starkt praktiskt intresse av att entreprenören kan använda en rubricering och värdering som inte är strikt anknuten till äganderättsgränserna i de särskilda fallen. Nedlagda kostnader för material och arbete bör sålunda av praktiska skäl kunna tas upp och värderas i en post, pågående arbeten. Från redovisningssynpunkt synes äganderättsförhållandena inte här ha något avgörande intresse. För entreprenören är det inte äganderättsförhållandena utan hans rätt till följd av entreprenadkontraktet som här träder i förgrunden.

Det är sålunda knappast möjligt att bygga på äganderättsförhållandena när man skall ange vad som får tas upp som pågående arbeten. Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför stannat för att denna post bör uppfattas som en speciell branschpost. Branscher, som i huvudsak har sin inriktning på beställningsarbeten av ovan berörd typ, bör då kunna använda posten utan att behöva från fall till fall träffa något på äganderättsförhållandena baserat avgörande.

De branscher, som bör kunna använda den branschspecifika posten pågående arbeten, kännetecknas främst av att man bedriver kontraktsreglerade arbeten på annans egendom med successiv fakturering och med en värdering som baseras på nedlagda kostnader och ett av kontraktet beroende verkligt värde. Redovisningspraxis får sedan tillsammans med skatterätten bestämma i vilka branscher som posten bör få förekomma. I första hand får posten bli en specifik post för anläggningsbranschen. Även inom särskilda konsultbranscher bör posten kunna komma till användning. En användning bör emellertid här – med de intressen som uppbär en bokföringslagstiftning – kunna uppfattas som frivillig. Att någon post för pågående arbeten inte tas upp i ett konsultföretag, där oavslutade arbeten förekommer, kan nämligen innebära att man i konsolideringsintresse skapar en reserv. Med hänsyn till den osäkerhet, som kan anses vidlåda en i huvudsak immateriell reserv av denna art, kan en öppen reservredovisning knappast påfordras. Har man fakturerat, skall man däremot självfallet redovisa fakturerade belopp som fordran, oavsett om man har särskild post för pågående arbeten i balansräkningen eller ej.

I balansräkningen bör pågående arbeten redovisas enligt metoden för öppen nettoredovisning. En sådan redovisning synes ge en klarare bild av den faktiska skuldbelastningen och av likviditeten än en bruttoredovisning. Nettobeloppet räknas fram som skillnaden mellan inom linjen öppet angivna bruttobelopp. Överstiger värdet av utfört arbete (nedlagda kostnader) vad som fakturerats, sker hela redovisningen på aktivsidan. I motsatt fall används endast passivsidan för redovisningen under posten B I 2. "Fakturering av pågående arbeten för annans räkning". Rör det sig om arbeten i egen regi, kommer den här beskrivna jämförelsen att göras mellan nedlagda kostnader och verkställda kreditivlyft. Inom anläggningsbranschen bör redovisningen sålunda kunna följa de rekommendationer som utfärdats av Svenska byggnadsentreprenörföreningen (Byggnadsföretagets årsredovisning, Stockholm 1969).

Frågor om värdering av pågående arbeten behandlas under 20 §.

Några *remissinstanser* har anmärkt mot att *1967 års förslag* inte ger någon ledning för värdering av pågående arbeten.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i schemat för balansräkningen (16 §) tagit med poster för pågående arbeten. Frågorna om dessa posters avgränsning och om hur posterna skall föras har diskuterats under 16 §. Enligt utredningen bör posten uppfattas som specifik för vissa branscher främst anläggningsbranschen.

Den värderingssituation, som föreligger vid pågående arbeten, förekommer ofta också vid produkter i arbete, särskilt då produkter som tillverkas på beställning. Den i sammanhanget oftast svåraste och samtidigt mest betydelsefulla frågan torde vara vilka skatterättsliga regler som gäller. Rättsläget är här i betydande mån osäkert och det föreligger uppenbarligen stora svårigheter att ge vägledande anvisningar. Särskilt framträdande synes dessa svårigheter ha varit när det gäller konsultarbeten. Behovet av anvisningar i beskattningshänseende torde vara stort.

Med utgångspunkt i de intressen, som gör sig gällande för en bokföringslagstiftnings regler om affärsbokslut, torde – där inte parternas avtal ger anledning till avvikelser – följande synpunkter kunna vara vägledande.

En vinstavräkning bör inte få äga rum förrän arbetet slutförts och beställaren normalt skilt sig från uppdraget. – För särskilda fall kan avsteg få göras (se under punkt 3 ovan). – Att tillverkaren efter besiktning e. d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en vinstavräkning om betalningsrätten i övrigt är klar. De tillkommande arbetena förutsätts då kunna säkert värderas och tillräckliga reserveringar göras. Motsvarande bör gälla beträffande garantiansvar. En vinstavräkning bör sålunda inte hindras av att ett normalt garantiansvar till klart bedömbart belopp står kvar. Kan tillkommande arbeten föranleda stora kostnader eller är garantiansvaret stort och svårbedömbart, bör däremot vinstavräkningen

dröja. Försiktighetsprincipen bör leda till att vinsten då inte betraktas som realiserad.

Från redovisningssynpunkt synes inte kunna invändas mot att värderingen av ett pågående arbete inriktas på en successiv balansering. Innebörden av denna bör vara att mot passivposten fakturerat belopp (helt eller delvis erhållet som förskott eller delbetalning) som tillgångspost ställs värdet av nedlagt arbete och av använt material. Tillgångssidan måste då värderas med långtgående försiktighet. I linje med en försiktig värderingsprincip ligger att man från redovisningssynpunkt inte kan ha några invändningar mot omfattande, planmässiga reserveringar.

Tekniskt sett torde värderingen få göras efter i huvudsak följande linjer. Oftast kan arbetsobjektet i detta stadium inte värderas efter några försäljningsvärdeberäkningar. Från bokföringen får då tas fram uppgifter om de kostnader, direkta och indirekta, som intill balansdagen lagts ned på objektet. Därefter måste en bedömning göras av färdigställandegraden och jämförelser anställas med entreprenadsumman för den färdiga produkten. Ibland kan detta ske genom att de återstående kostnaderna beräknas efter kalkylen eller på annat sätt. Andra gånger kan en mera direkt jämförelse göras mellan faktiska kostnader och kalkylerade kostnader för hittillsvarande åtgärder. Stundom kan en direkt proportionell beräkning ske genom en uppdelning av den slutliga entreprenadsumman efter färdigställandegraden. Nedlagda kostnader blir sedan balansgilla endast i den mån de har täckning i det verkliga värde som entreprenadsumman ger för den aktuella färdigställandegraden.

Att man vid tillverkande företag för värderingen kan bli beroende av bokföringen beträffande kostnadsbärare och av kalkylbokföringen för med sig att också dessa delar av bokföringen då får anses tillhöra affärsbokföringen. Över huvud kan det – som också belysts i andra sammanhang – ibland vara svårt att dra distinkta gränser mellan affärsbokföringen och mer internt inriktad bokföring.

I BFL saknas posten pågående arbete i schemat för hur balansräkningen bör ställas upp. I specialmotiveringen till 19 § påpekas dock att under rubriken "Omsättningstillgångar" kan naturligtvis förekomma andra poster än de som tas upp i schemat. En post för pågående arbeten kan således vara befogad för särskilda branscher.

Av vad utredningen anfört är följande av särskild betydelse i detta sammanhang. Från bokföringsmässig synpunkt torde vinstavräkning inte få äga rum förrän arbetet är slutfört och resultatet kan överblickas. Utredningen ansåg att posten pågående arbeten borde kunna komma till användning inom särskilda konsultbranscher. En sådan användning borde emellertid, med de intressen som uppbär bokföringslagstiftningen, kunna uppfattas som frivillig. Att inte redovisa värde av pågående arbeten kunde nämligen innebära att man i konsolideringsintresse skapar en reserv. Utredningen konstaterade vidare att skatterätten beträffande konsultbranschen hittills inte gett någon särdeles klar vägledning i rubriceringS- och värderingsfrågorna.

4.3 Maskiner och andra inventarier

4.3.1 *Inledning*

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier vid rörelseinkomstens beräkning. I stället tillämpades den s. k. kontantmetoden, som f. ö. övergångsvis fortfarande gäller vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Vid utbyte av en tillgång fick således

avdrag ske på en gång för hela ersättningskostnaden. Först genom lagstiftning år 1910 infördes bestämmelser om rätt till avdrag vid taxeringen för viss årlig avskrivning avpassad efter värdeminskning på grund av förslitning. År 1928 tillkom, efter förslag av 1924 års skatteberedning (SOU 1927:23), regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella tillgångar, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar. Förslag om rätt till fri avskrivning för aktiebolag hade samtidigt lagts fram av beredningen. Därvid anslöt man sig till de tankegångar om avskrivningsrätt som utvecklats av inkomstskattesakkunniga (SOU 1923:69), vilka föreslagit att inkomstberäkningen för skattskyldiga, som enligt lag var skyldiga att föra handelsböcker, i regel skulle följa bokföringen. I linje med detta skulle vid taxeringen värdeminskningsavdrag på inventarier erhållas med samma belopp som enligt bokföringslagen. Avdraget skulle anpassas så att anskaffningskostnaden jämnt fördelades på det antal år inventarierna beräknades vara användbara för sitt ändamål. Ett på visst år belöpande avdrag, som inte kunde utnyttjas, skulle få förskjutas till ett kommande år. I konsekvens med förslaget till fri avskrivning föreslog beredningen att vinst vid försäljning av inventarier skulle beskattas som inkomst av rörelse. Enligt då gällande rätt tillämpades annars bestämmelserna om realisationsvinst vid försäljning av inventarier och maskiner. Beredningens förslag om rätt till fri avskrivning och beskattning vid försäljning av inventarier m. m. föranledde emellertid inte någon lagstiftning.

Fri avskrivningsrätt kom i stället att genomföras år 1938 på förslag av 1936 års skattekommitté (SOU 1937:42). Avdrag vid taxeringen medgavs sålunda med belopp motsvarande den i räkenskaperna gjorda avskrivningen på maskiner och andra inventarier. Den fria avskrivningsrätten begränsades dock till aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank.

För att skapa garanti mot dubbelavdrag och för att vinster vid en eventuell framtida avyttring inte skulle kunna undgå beskattning skulle vissa ordningskrav uppfyllas. Flera fördelar med den fria avskrivningen betonades. Man uppnådde ett förenklat taxeringsförfarande. Genom att företagens möjligheter till konsolidering ökade tillgodosågs konjunkturpolitiska syften. Vidare kunde företagen redovisa ett något så när jämnt resultat över åren genom att anpassa avskrivningarna till rådande konjunkturläge. Detta skulle i sin tur ha en utjämnande effekt på statens inkomster.

För skattskyldiga som inte fick rätt till fri avskrivning, antingen på grund av att verksamheten bedrevs i annan företagsform eller för att de bokföringsmässiga kraven inte uppfylldes, framlades förslag, som nära anslöt till då gällande lagstiftning. En uppmjukning skedde dock på olika punkter. Avdrag som inte kunnat utnyttjas vid ett års taxering skulle få tillgodoräknas ett senare år. Om det kunde visas att värdet av en tillgång nedgått mer än som följde av tillämpad avskrivningsplan, medgavs avdrag för extra avskrivning.

Den fria avskrivningsrätten ansågs sedermera medföra vissa konjunkturpolitiska nackdelar. Investeringsbenägenheten vid högkonjunktur blev alltför stor. Till följd härav infördes tillfälliga begränsningar i avskrivningsrätten för beskattningsåren 1952–1954. Dessutom togs frågan upp i direktiven för den år 1952 tillsatta utredningen för översyn av företagsbeskattningen

(företagsbeskattningskommittén). Kommittén skulle undersöka möjligheterna att utforma avskrivningsregler som kunde anpassas till vad som från samhällets synpunkt var önskvärt i olika konjunkturlägen. Därvid skulle även beaktas näringslivets önskemål om sådan fasthet i skattereglerna att en tillfredsställande bedömning rörande finansieringen av inventarieförvärv m. m. var möjlig.

Kommittén fann att det från konjunkturpolitisk synpunkt var önskvärt med en viss begränsning av den fria avskrivningsrätten. Man ansåg det inte möjligt att inom ramen för gällande bestämmelser ingripa effektivt. Vad som anförts i direktiven om anpassning till det för varje tidsperiod rådande konjunkturläget förde närmast tanken till rörliga avskrivningar. Möjligheter att i nämnvärd grad påverka investeringsvolymen genom förändringar i avskrivningsrättens omfattning ansågs dock föreligga endast under högkonjunktur. I ett lågkonjunkturläge krävdes mera direkt investeringsstimulerande åtgärder för att investeringar i önskvärd utsträckning skulle komma till stånd. Utnyttjande av investeringsfonderna nämndes som exempel. En fri avskrivningsrätt skulle kunna accepteras från konjunkturpolitisk synpunkt under lågkonjunktur och även under normala konjunkturer under förutsättning att en åtstramning kunde få tillräcklig effekt i högkonjunktur. Svagheten med ett sådant system skulle dock vara svårigheten att finna det rätta skedet i konjunkturen för att sätta in den tillfälliga lagstiftningen. Vidare skulle den omedelbara effekt, som från konjunkturpolitisk synpunkt var önskvärd inte uppnås, eftersom den tillfälliga lagstiftningen inte gärna kunde omfatta även inventarier förvärvade under tidigare år. Ett alternerande mellan olika avskrivningssystem skulle vidare innebära betydande olägenheter för företagen och försvåra arbetet för taxeringsmyndigheterna. Kommittén anförde således ett flertal skäl mot ett allmänt konjunkturvariabelt avskrivningssystem och förordade i stället en viss permanent åtstramning i den fria avskrivningsrätten.

Kommitténs överväganden mynnade ut i de avskrivningsregler för inventarier som för närvarande gäller. Regelsystemet, som fick benämningen räkenskapsenlig avskrivning, infördes genom lagstiftning år 1955 och tillämpades fr. o. m. 1956 års taxering. I fråga om den s. k. bundna avskrivningsmetoden gjordes inte några ändringar i sak genom 1955 års lagstiftning. Termen bunden avskrivning ersattes emellertid av beteckningen planenlig avskrivning.

Immateriella tillgångar omfattades inte av 1955 års lagstiftning. För dessa gällde varierande bestämmelser. I fråga om ersättning för *goodwill* ansågs denna fram t. o. m. 1951 skattepliktig enligt realisationsvinstreglerna. Å andra sidan medgavs avdrag endast genom årliga värdeminskningsavdrag och bara för tidsbegränsad goodwill. För goodwill förvärvad 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Häremot svarade att köparen fick dra av anskaffningskostnaden i form av värdeminskningsavdrag med i regel högst 10 procent per år. För *patenträtt* tillämpades t. o. m. år 1966 det inkomstbegrepp, som ursprungligen gällde för flertalet anläggningstillgångar enligt kommunalskattelagen. Som skattepliktig inkomst av rörelse räknades sålunda vid avyttring endast vad som återvunnits av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Skatteplikten för belopp därutöver bedömdes enligt bestämmelserna om beskattning av rea-

lisationsvinst. Värdeminskningsavdrag medgavs med utgångspunkt i patentets återstående giltighetstid. I enlighet med den i svensk rätt gällande giltighetstiden tillämpades sålunda i princip en sjuttonårig avskrivningstid. Patent, som upplåtits till annan för exploatering, följde reglerna för varulagertillgångar. *Hyresrätt* ansågs inte böra betraktas som tillgång av goodwills natur utan i stället som en begränsad sakrätt i fast egendom, för vilken betalats ett överpris. Utgiften för förvärvet av rättigheten betraktades därför som hyreskostnad för lokalen. Härav följde rätt till omedelbart omkostnadsavdrag. Vid överlåtelse utgjorde ersättningen alltid skattepliktig intäkt. På grundval av skatteflyktskommitténs förslag (SOU 1963:52) ändrades lagstiftningen år 1966 på så sätt att patent, goodwill, hyresrätter och liknande rättigheter i beskattningshänseende likställdes med inventarier. För flertalet patenträtter innebar detta att hela intäkten vid avyttringen alltid skulle beskattas som inkomst av rörelse. Å andra sidan möjliggjorde bestämmelsen snabbare avskrivning av patenträtt och goodwill. Beträffande hyresrätt ersattes den tidigare rätten till omkostnadsavdrag med rätt till avskrivning. Som avskrivningsmetoder fick såväl den räkenskapsenliga som den planenliga användas.

På förslag av företagsskatteutredningen (SOU 1968:26) ändrades år 1969 reglerna för avskrivning på rörelse- och hyresfastigheter. De nya reglerna innebar en väsentlig utvidgning av det tidigare gällande inventariebegreppet. Dessförinnan gällande bestämmelser ansågs strida mot företagsekonomiska principer och ansågs även från beskattningssynpunkt vara otillfredsställande och komplicerade att tillämpa. Tidigare hade det skattemässiga inventariebegreppet beträffande tillbehör till fast egendom och byggnad för såväl rörelse- som hyresfastigheter bestämts av de civilrättsliga reglerna i 1895 års lag angående vad som är att hänföra till fast egendom.

1969 års lagstiftning innebär att KL:s regler om avskrivning på inventarier är tillämpliga även på vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt sett är fast egendom. Reglerna för inventarieavskrivning skall således tillämpas på sådana tillbehör som är direkt avsedda att tjäna byggnadens användning för rörelseändamål.

Genom lagstiftning år 1973 infördes bestämmelser som innebär att rätten till avskrivning på fartyg och luftfartyg samt nedskrivning på köpekontrakt avseende sadana tillgångar i vissa fall begränsats i förhållande till vad som gäller enligt de generella reglerna.

4.3.2 *Inventariebegreppet*

Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras enligt punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Någon närmare definition av inventariebegreppet ges dock inte. Av anvisningspunkten framgår emellertid att en tillgång, som normalt sett är avsedd för stadigvarande bruk, anses utgöra inventarietillgång även om den i det enskilda fallet är underkastad hastig förbrukning. Om livslängden kan beräknas uppgå till högst tre år får hela anskaffningskostnaden dras av omedelbart (korttidsinventarier).

Vid tillämpningen av reglerna om avskrivning kan en mängd olika gräns-

dragningsproblem uppkomma. Det kan exempelvis vara ovisst om en tillgång skattemässigt skall behandlas som inventarium eller som byggnad eller lager. Ett annat spörsmål är hur gränsen mellan vanliga inventarier och korttidsinventarier skall dras. Fråga kan vidare uppkomma från vilken tidpunkt ett företag kan påbörja avskrivning på en maskin eller annat inventarium. Ett ytterligare område där osäkerhet kan råda är i vad mån avdrag för avskrivning kan vägras på grund av att de anskaffade tillgångarna saknar direkt anknytning till rörelsen (personligt lösöre m. m.)

I det följande redogör beredningen översiktligt för gränsdragningsproblem av nu angivet slag. Beredningen vill betona att redogörelsen inte gör anspråk på att vara en fullständig kartläggning av de avgränsningsfrågor som kan uppkomma i samband med den skattemässiga behandlingen av inventarier.

Inventarier eller byggnad

Som nämnts i det föregående ändrades det skattemässiga fastighetsbegreppet genom lagstiftning år 1969. I skattehänseende kan en fastighet f. n. uppdelas i fyra olika delar, nämligen byggnad, inventarium, markanläggning och mark. Det avgörande för denna gränsdragning är olika tillgångars funktion på en fastighet. Gränsdragningarna är således andra än inom civilrätten.

Tillbehör till och delar av byggnad räknas som inventarium i skattehänseende om de är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål. Detta gäller även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet med denna definition skall tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport (räls, traversbanor och hissar), behållare, ställningar för lagring e. d. anses utgöra skatterättsligt inventarium. Detsamma gäller värdet av anordningar för användningen av nämnda tillgångar som t. ex. särskilda fundament. Till inventarier räknas vidare värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m. avsedda att direkt tjäna den industriella driften liksom även värdet av speciella värme- och ventilationsanläggningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I byggnad avsedd för affärsändamål räknas bl. a. hyllor, diskar och annan butiksinredning samt rulltrappor till inventarier. Slutligen kan en hel konstruktion för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen tjäna som maskin eller redskap på ett sådant sätt att den skall behandlas som skattemässigt inventarium. Exempel härpå är oljecisterner och siloanläggningar. Om däremot viss maskinell utrustning avser att betjäna byggnadens allmänna funktioner skall den hänföras till byggnad. Sålunda utgör exempelvis värme- och ventilationsanläggningar och liknande som gör att byggnaden blir lämplig som uppehållsplats för människor inte skatterättsligt inventarium.

Arbeten i själva marken samt i marken installerad utrustning behandlas normalt enligt reglerna för markanläggningar. Vissa kostnader skall dock behandlas som inventarier. Detta gäller – även om värdet därav ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda markvärdet – anordningar avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament, industrispår, traversbanor och liknande samt ledningar för vatten, avlopp,

elektrisk ström, gas m. m. Hit hänförs också stängsel och andra avspärrningsanordningar. Om ledningar och anordningar är nödvändiga även för byggnadens allmänna funktioner skall dock fördelning ske av kostnaderna mellan inventarier och byggnad. Om mera än 75 % av anläggningen betjänar den direkta rörelsefunktionen får dock anläggningen i sin helhet betraktas som inventarietillgång. Distributionsledningar för elkraft m. m. bör enligt förarbetena behandlas på samma sätt som inventarier använda för rörelseverksamheten. Detsamma gäller t. ex. ett vattenverks ledningar för omhändertagande, behandling och återförande till naturen av avloppsvatten. Däremot anses det strida mot den gängse uppfattningen att tunnlar likställs med inventarier i rörelse.

De regler som infördes genom 1969 års lagstiftning angående bl. a. ändrad gränsdragning för vad som i avskrivningshänseende skall räknas till mark, byggnad och inventarier har varit i kraft under relativt kort tid. Vägledande praxis genom utslag i regeringsrätten eller i form av förhandsbesked från riksskatteverket har därför ännu inte utbildats i större omfattning. Följande avgöranden belyser dock rättsläget.

RN I 1970 7:6 Bergrum, i vilket inrymts en fryshusanläggning, ansågs utgöra byggnad. Väggarna bestod till vissa delar av obehandlat berg och taket var delvis endast betongsprutat. Eldrivna frysrumsportar, som var särskilt isolerade, hänfördes till inventarier. Svängportar av stål med dörrblad av gummi som fanns i slussar till frysrum hänfördes däremot till avskrivningsunderlaget för byggnad.

RSV Dt 1975:21. En bank avsåg att företa om- och tillbyggnad av egen fastighet. Bl. a. skulle ett s. k. värdevalv byggas. En stor del av kostnaderna för värdevalvet avsåg den speciella konstruktion som erfordrades bl. a. i form av väggar och tak i armerad betong. Valvets väggar, golv och tak, som sammanföll med byggnadsstommen i den avsedda tillbyggnaden, hänfördes till byggnad i avskrivningshänseende. Valvsdörren skulle däremot behandlas som inventarium.

RSV Dt 1976:19. Byggnadskonstruktioner för torkning av virke i snickeriföretag har ansetts i sin helhet utgöra inventarium. Torkanläggningen inrymdes i en för ändamålet särskilt konstruerad byggnad.

Inventarier eller lager

Gränsdragningen mellan inventarier och lager har aktualiserats genom den växande marknaden på leasingområdet. Med leasing brukar avses långtidsuthyrning med en hyrestid som ofta i stort sett motsvarar tillgångarnas livstid. Leasing kan underlätta för företag – leasingkunden – att få tillgång till kapitalkrävande produktionsutrustning o. d. Frågan om leasade föremål skall anses som inventarier eller varulager har varit föremål för bedömning i några förhandsbeskedsärenden.

RSV Dt 1974:40. Ett bilföretag bedrev vid sidan av den reguljära försäljningsverksamheten uthyrning av nya bilar. Leasingverksamheten omfattade ca 40 % av till företaget levererade nya bilar. Flertalet leasingavtal omfattade två år. Uthyraren var under denna tid oförhindrad att byta ut visst uthyrningsfordon mot annat. Medellivslängden för fordonen uppskattades till ca tolv år. Efter uthyrningen såldes fordonen på marknaden såsom begagnade. Regeringsrätten ansåg att de bilar som hyrdes ut i beskattningshänseende var att hänföra till inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Den omständigheten att bolaget drev handel med bilar medförde

således inte att bilar, som togs ut ur bolagets lager för att användas för uthyrning, behöll sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse.

RSV Dt 1975:19. Ett företag hyrde ut heltäckningsmattor. Mattorna ansågs inte utgöra omsättningstillgångar i rörelsen utan skulle i beskattningshänseende behandlas som anläggningstillgångar av inventariekaraktär.

Vid leasing och annan uthyrning kan ibland ovisshet råda om vem som skall åtnjuta avskrivning på de uthyrda inventarierna. Detta sammanhänger med att leasingavtal kan vara av sådan konstruktion att de kommer avbetalningsköpen nära. Det kan därför finnas anledning att betrakta leasingkunden som ägare under leasingperioden. I leasingavtalen kan ibland finnas intagen en klausul med innehåll, att leasingegendomen kan komma att bli leasingkundens egendom. Köpare och säljare kan ha gemensamt intresse av att en överlåtelse i beskattningshänseende betraktas såsom leasing. Sålunda kan leasing ge snabbare kostnadsavdrag än avskrivning för brukaren. Avyttring av nedskrivet inventarium beskattas lindringare vid leasing än vid försäljning på avbetalning, då hela köpeskillingen i sistnämnda fall omedelbart tas till beskattning. Genom att hyra en tillgång kan förhyraren undgå en eventuell investeringsavgift. Vid yrkesmässig uthyrning av personbilar har investeringsavdrag fått åtnjutas för personbilar som anskaffats för verksamheten. Detta avdrag påverkar hyressättningen som därigenom kan bli fördelaktig för skattskyldig som själv inte kan åtnjuta investeringsavdrag för personbil.

Avgörande för frågan huruvida köp eller leasing skall anses föreligga i beskattningshänseende torde vara avtalets reella innebörd. I RN 1953 4:5 har beträffande uthyrning uttalats att om avtal betecknats som hyresavtal eller om avtalad betalning betecknats som vederlag för godsets bruk och utnyttjande, bör utan hinder härav avtalet i taxeringshänseende anses som köp, om syftet har varit att den, som fått godset utlämnat till sig skall bli ägare därav. I RN I 1967 6:3 förklarade riksskattenämnden att om sökanden genom leasingavtal eller avtal om korttidsuthyrning hyrde en traktor utan att i anslutning därtill träffa avtal om framtida köp, skulle det erlagda hyresbeloppet utgöra avdragsgill omkostnad för sökanden, oavsett om sökanden – efter det leasingavtalet upphört och leasingföretaget sålt tillbaka traktorn till sin leverantör – köper traktorn av leverantören.

Om således verkligt hyresförhållande föreligger utan någon överenskommelse om framtida äganderättsövergång torde det förhyrda föremålet utgöra inventarietillgång hos leasingföretaget med rätt för detta till avskrivning. Förekommer däremot klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i skattehänseende komma att betraktas som avbetalningsköp med rätt för nyttjaren att åtnjuta värdeminskningsavdrag. I RÅ 1953 Fi 416 hyrde en rörelseidkare i samband med avveckling av de egna intressena i rörelsen ut inventarier m. m. för ett angivet totalbelopp att erläggas i delposter under vissa terminer. Försäljningsavtal ansågs föreligga.

Avgränsningen mellan inventarier och lager kan vålla problem även vid den skattemässiga behandlingen av förbruknings- och förrådsartiklar. Med förbrukningsartiklar avses bl. a. bränsle, drivmedel, smörjmedel, rengöringsmedel, städmaterial, förpackningsmaterial, kontorsmaterial, material för reparation och underhåll av maskiner och byggnad och annat som inte är råmaterial men som förbrukas i den fortlöpande verksamheten. Som för-

rådsartiklar räknas exempelvis handverktyg, valsar, arbetskläder och reservdelar. Någon fast praxis beträffande till vilket tillgångsslag förbrukningsartiklar resp. förrådsmaterial skall hänföras synes dock inte föreligga.

Vad gäller returemballage o. d. har ett oljeföretag ansetts berättigat till värdeminskningsavdrag på vissa emballage såsom fat, cisterner och kannor m. m. (RÅ 1934 Fi 605). I ett annat fall har lager av gasbehållare ansetts utgöra anläggningstillgång av inventariekaraktär. Livslängden hos behållarna kunde uppskattas till 20–30 år. Bolaget förklarades berättigat att åtnjuta avdrag för värdeminskning enligt räkenskapsenlig metod. Kostnaderna för anskaffning av nya behållare, avsedda att ersätta de utslitna, hänfördes till kostnader för anskaffande av inventarier och var därför avdragsgilla endast i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Korttidsinventarier

I vissa fall godtas att anskaffningskostnaden för inventarier omkostnadsförs i sin helhet redan under anskaffningsåret. Enligt punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL får så ske beträffande inventarier som är underkastade hastig förbrukning (s. k. korttids- eller treårsinventarier). Gränsdragningen mellan vanliga inventarier och korttidsinventarier har prövats i åtskilliga rättsfall av vilka följande kan återges.

RÅ 1949 Fi 71. Glas, porslin och linne i en hotellrörelse ansågs utgöra korttidsinventarier. Däremot hänfördes inte sängkläder, mattor och gardiner till sådana inventarier.

RÅ 1969 Fi 1607. I målet, som också avsåg hotellrörelse, ansågs inte mattor utgöra korttidsinventarier, trots bolagets invändning att mattor på ett hotell av klass ej hade längre varaktighetstid än högst tre år.

RÅ 1960 Fi 1298. Ett industriföretag yrkade avdrag för inköpskostnaden för kontorsstolar med motiveringen att fråga var om korttidsinventarier. Regeringsrätten medgav avdrag endast för avskrivning.

RÅ 1962 Fi 62. Ett bolag, som bl. a. utförde schaktning och planeringsarbeten, yrkade avdrag för anskaffningskostnaden för bandtraktor jämte schaktutrustning. Bolaget ansåg att livslängden inte kunde överstiga tre år med hänsyn till sättet för dess utnyttjande. Avdrag medgavs dock endast i form av avskrivning.

Även beträffande vissa reparationsarbeten på inventarier och maskiner kan fråga uppkomma om kostnaden skall balanseras eller får avföras som omkostnad för det år kostnaden nedläggs. Gränsdragningsproblemen i praktiken torde här vara betydande eftersom det knappast går att uppställa några generella regler som möjliggör en enhetlig bedömning för den mångfald situationer som kan uppkomma. Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins prestationsförmåga torde undantagslöst betraktas som reparation. Större arbeten som innebär att de väsentliga delarna i en maskin byts ut torde däremot betraktas som en ny investering. I sådana fall får kostnaden för arbete och material inte dras av omedelbart utan skall tillföras avskrivningsunderlaget. Vid tillämpning av planenlig avskrivningsmetod torde å andra sidan avdrag för utrangering få ske med den utbytta maskindelens restvärde.

Tidpunkten för avskrivningens påbörjande

I olika situationer kan det vara svårt att fastställa exakt från vilken tidpunkt viss skattskyldig kan utnyttja en maskin e. d. som avskrivningsunderlag. Vid normala försäljningar torde dock – på samma sätt som i fråga om lager (jfr avsnitt 4.2.3) – köparens avskrivningsrätt inträda först när leverans skett. Dessförinnan torde köparen vara hänvisad till de mer begränsade reserveringsmöjligheter som bestämmelserna om kontraktsnedskrivning ger (punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Vid s. k. lösöreköp har avskrivningsrätten i praxis ansetts tillkomma säljaren trots att köparen sakrättsligt sett är ägare till den sålda varan (RÅ 1956 ref. 5). Vid avbetalningsköp har bedömningen däremot blivit den motsatta. Avskrivning får ske hos köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten till tillgången intill dess den är betald. I RÅ 1968 ref. 54, som i första hand gällde avdragsrätt för avbetalningsränta, medgavs sålunda köparen avdrag för värdeminskning på anskaffningskostnaden inklusive ränta och avbetalningstillägg m. m.

Rätten till avskrivning på fastighet har i praxis ansetts övergå på köparen i och med köpekontraktets undertecknande eller – om överenskommelse träffats om äganderättens framtida övergång – vid denna senare tidpunkt. (RÅ 1950 ref. 5 II). Då rätten att skriva av tillbehör till byggnad torde inträda samtidigt med rätten att skriva av byggnaden i övrigt, gäller nu nämnda praxis även för de delar av byggnaden som skattemässigt behandlas som inventarier.

Vad som nu sagts gäller överlåtelse av färdig byggnad och kan inte utan vidare tillämpas då avtal träffats om uppförande av byggnad. I fråga om avdrag för värdeminskning tillämpas i sistnämnda fall beträffande själva byggnaden en praxis som innebär att avskrivning inte får ske förrän byggnaden tagits i bruk. Beträffande delar av eller tillbehör till byggnaden som direkt är avsedda att tjäna byggnadens användning för rörelseändamål får, om byggnaden uppförs i egen regi, avskrivning ske enligt de regler som gäller för inventarier i allmänhet, dvs. avskrivning får påbörjas redan i och med att leverans skett. Är byggnadstillbehör avsett både för byggnadens allmänna funktioner och industriell verksamhet torde dock av praktiska skäl avskrivning påbörjas först sedan fördelning av avskrivningsunderlaget gjorts i samband med att byggnaden tas i bruk. Om fristående entreprenör uppför byggnaden torde avskrivningen inte få ta sin början förrän entreprenadavtalet fullgjorts.

Bristande anknytning till verksamheten m. m.

En allmän förutsättning för att avdrag för avskrivning på inventarier skall kunna komma i fråga är att inventarierna har anknytning till den av den skattskyldige bedrivna verksamheten (rörelsen). Denna problematik har behandlats i samband med 1976 års lagstiftning om fåmansföretag. I den proposition som låg till grund för denna lagstiftning anförde departementschefen bl. a. (prop. 1975/76:79 s. 86 f).

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla får enligt 20 § KL avdrag i princip göras endast för kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande

och bibehållande. Kostnader som inte har någon direkt anknytning till förvärvsverksamheten är alltså inte avdragsgilla. Härav torde följa bl. a. att avdragsrätt inte föreligger, om ett företag anskaffar egendom som inte är eller kan antas bli till nytta för företagets verksamhet.

Vid bedömningen om viss egendom kan anses vara till nytta för företaget eller inte kan viss tveksamhet uppkomma beträffande egendom, som inte har annat samband med den bedrivna verksamheten än att egendomen får utnyttjas av företagets anställda privat. Ett företag kan exempelvis anskaffa personbilar och TV-apparater som uteslutande är avsedda för de anställdas privata bruk. Vilka beskattningskonsekvenser sådana anskaffningar medför för företaget och de anställda torde f. n. inte vara fullt klart. Starka skäl talar emellertid enligt min mening för att av fåmansföretag anskaffade inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller någon honom närstående persons privata bruk, inte skall ge företaget någon rätt till värde- eller utrangeringsavdrag enligt punkterna 3 eller 4 av anvisningarna till 29 § KL.

Om ett fåmansföretag, som har behov av t. ex. en personbil, anskaffar en betydligt dyrare bil än vad som kan anses motiverat med hänsyn till den bedrivna verksamheten, bör avdrag för värdeminskning, driftkostnader och utrangering medges med utgångspunkt i anskaffnings- och driftkostnaden för en till företagets verksamhet anpassad bil. Högre anskaffningskostnad än 50 000 kr, dvs. i stort sett motsvarande prisklass IV enligt RSV:s anvisningar bör enligt min mening godtas endast i undantagsfall. Merkostnaden för den dyrare bilen bör inte till någon del få belasta rörelseresultatet.

Det är givet att det inte går att dra någon skarp gräns mellan egendom, som är eller kan antas bli till nytta för ett företags verksamhet, och annan egendom. I fråga om egendom som inte har direkt samband med förvärvsverksamheten bör – i synnerhet om egendomen normalt sett räknas till personligt lösöre – taxeringsmyndigheterna inta en restriktiv hållning. En personbil bör t. ex. inte anses vara till nytta för företagets verksamhet endast av den anledningen att viss användning förekommer i verksamheten.

Genom fåmansföretagslagstiftningen infördes en regel i punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL om att ett fåmansföretag inte får avdrag för kostnad för anskaffning av inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk.

För att ett fåmansföretag skall få rätt till avdrag för värdeminskning eller utrangering krävs således att den anskaffade tillgången har viss anknytning till den bedrivna verksamheten. I vad mån detta är ett uttryck för en generell princip synes ovisst. Nämnas kan dock att regeringsrätten i ett fall (RÅ 1970 ref. 21) vägrade avdrag för värdeminskning på en havskryssare som ägdes av ett större företag. Som motivering anförde regeringsrätten att oavsett om hållandet av havskryssaren på olika sätt kunde ha varit till nytta för bolaget, hade båtens användning inte sådant samband med bolagets verksamhet att kostnaderna för båten kunde dras av som omkostnad i rörelsen. Av rättsfallet kan inte utläsas om en eventuell vinst vid försäljning av havskryssaren skulle beskattas som inkomst av rörelse eller enligt realisationsvinstreglerna.

På konst och liknande tillgångar har i ett antal mål avdrag för värdeminskning vägrats. Anledningen synes ha varit antingen att tillgångarna inte varit utsatta för någon värdeminskning eller att tillgångarna saknat samband med den skattskyldiges normala verksamhet.

RÅ 1947 Fi 52. Regeringsrätten vägrade avdrag för inköp av en oljemålning för 3 500 kr. Den skattskyldige hade hävdat att det inte var fråga om placeringsköp utan om en fullt motiverad prydnadssak till styrelse- och direktörsrum samt att utgiften med hänsyn till rörelsens omfattning inte var onormal. Samma utgång blev det i *RÅ 1951 Fi 674* och *RÅ 1951 Fi 738*, som båda gällde restaurangföretags avdrag för värdeminskning på tavlor.

RÅ 1947 Fi 389. Ett tidningsföretag medgavs inte avdrag för en stenrelief symboliserande arbetarklassen. Konstverket hade placerats utanpå en nyuppförd byggnad.

RÅ 1973 Fi 755. Ett investmentföretag i vars verksamhet inte ingick placering i tavlor och annat lösöre, ägde ett antal tavlor. Regeringsrätten ansåg att tavlorna inte utgjorde för stadigvarande bruk avsedda inventarier i bolagets rörelse. Då företaget inte heller bedrev handel med tavlor, ansågs inkomsten vid tavlornas försäljning inte utgöra skattepliktig inkomst av rörelsen.

4.3.3 *Avskrivningsunderlag*

Som huvudprincip gäller att anskaffningsvärdet skall utgöra avskrivningsunderlag, dvs. det belopp på vilket avskrivningen skall beräknas. I lagstiftningen har man sökt åstadkomma garanti för att värdeminskningsavdrag ej medges för mer än det faktiska anskaffningsvärdet genom att för olika förvärvssituationer reglera vad som skall anses utgöra anskaffningsvärde. Såsom anskaffningsvärde skall anses, då tillgången förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande (punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL).

I likhet med vad som gäller beträffande varulager skall i anskaffningsvärdet inräknas inte bara själva maskinens inköpspris utan även samtliga med förvärvet förenade kostnader såsom tull, frakt, provisioner, finansiering, montering och eventuell provning. Om en rörelseidkare förvärvar en maskin på avbetalning torde han dock alltid ha rätt att omedelbart dra av avbetalningsräntan (RÅ 1970 ref. 9).

Mervärdeskatt skall inte räknas in i tillgångens anskaffningskostnad (avskrivningsunderlaget). Eftersom den skattskyldige vid mervärdeskatteredovisningen erhåller avdrag för den på tillgången belöpande mervärdeskatten belastar skatten inte verksamheten. Anskaffas ny personbil för annat ändamål än återförsäljning eller uthyrning i yrkesmässig verksamhet, skall dock mervärdeskatten inräknas i anskaffningsvärdet. I detta fall föreligger nämligen inte avdragsrätt vid mervärdeskatteredovisningen.

För beräkning av anskaffningsvärde för inventarier, som den skattskyldige själv tillverkat, saknas uttryckliga bestämmelser i kommunalskattelagen. Enligt 13 § BFL förstås med tillgångs anskaffningsvärde utgifter för dess förvärv eller tillverkning. Enligt fast praxis torde i tillverkningskostnaden för egna produkter få inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader och skälig andel i allmänna förvaltningskostnader. Ränta på eget kapital torde dock inte få medräknas.

Särskilda problem vid fastställande av avskrivningsunderlaget uppkommer om en tillgång skrivits av mot investeringsfond, annan fond eller om kontraktsnedskrivning eller överprisavdrag medgetts före leveransen. Likartade problem uppkommer även när anskaffningen finansierats genom statsbidrag eller avskrivningslån. En möjlighet är att anskaffningskostnaden minskas med ett belopp motsvarande ianspråktagen fond, kontrakts- eller

överprisavskrivning eller statsbidrag, varefter restbeloppet utgör avskrivningsunderlag. En annan möjlighet är att hela anskaffningskostnaden, dvs. vad som erlagts för tillgången, anses utgöra avskrivningsunderlag medan det ianspråktagna fondbeloppet, extraavskrivningen och bidraget betraktas som utnyttjade avskrivningsbelopp som minskat utrymmet för framtida avdrag. Skillnaden mellan de båda alternativen är vid en given avskrivningssats att de årliga avskrivningarna utgår med lägre belopp men under längre tid vid det förstnämnda förfarandet än vid det senare. De sammanlagda värdeminskningsavdragen för hela avskrivningstiden uppgår givetvis till samma belopp i båda fallen.

Verkan av att investeringsfond utnyttjats vid en investering behandlas i anslutning till redogörelsen för investeringsfonder (avsnitt 4.5.1.3). Har avdrag medgetts för kontraktsnedskrivning eller för överpris torde avskrivningsunderlaget nedsättas med nedskrivet belopp. Att detta gäller vid tillämpning av huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning framgår beträffande kontraktsnedskrivning uttryckligen av lagtexten. Med hänsyn till att den planenliga avskrivningen syftar till att tillgången skall skrivas av under sin ekonomiska livstid torde motsvarande gälla även när den skattskyldige tillämpar planenlig avskrivning. I förordningen (1952:380) om tillfällig begränsning av rätten till fri avskrivning reglerades f. ö. uttryckligen att avskrivningsunderlaget skulle utgöra anskaffningskostnaden minskat med överprisavdrag och kontraktsnedskrivning.

Har anskaffningen finansierats med bidrag från norrlandsfonden enligt förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden skall avskrivningsunderlaget nedsättas med mottaget bidrag. Samma princip gäller enligt 19 § KL fr. o. m. 1974 års taxering generellt för statsbidrag, som utgått till näringsidkare för hans näringsverksamhet. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången, skall dock ett belopp motsvarande skillnaden utgöra skattepliktig inkomst. Återbetalas bidrag får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som återbetalats, dock högst med det belopp varmed beräkningen av anskaffningskostnaden påverkats. Om bidrag beskattats helt eller delvis, därför att det överstigit det skattemässiga restvärdet, medges avdrag i motsvarande mån för återbetalat bidrag.

Har bidrag till investeringar lämnats i efterskott eller är förskottsutbetalda bidrag endast villkorliga (efterskänkandet är t. ex. beroende av att företaget uppfyller vissa krav), kan särskilda problem uppkomma. Följande exempel kan belysa detta.

Ett företag får 300 000 kr i lån för en investering på 1 milj. kr. Lånet efterskänks genast. Avskrivningsunderlaget skall då reduceras till 700 000 kr. Vid en avskrivningssats av 20 % blir de årliga värdeminskningsavdragen 140 000 kr och lägsta restvärden för de två första åren 560 000 kr resp. 420 000 kr. Om erhållet lån efterskänks först under det andra året har avskrivning under det första året skett med 200 000 kr (dvs. 20 % av 1 milj. kr), vilket ger ett restvärde av 800 000 kr. Sedan den skattskyldige fått lånet efterskänkt skall hans avskrivningsunderlag nedsättas till 700 000 kr, vilket ger ett årligt värdeminskningsavdrag av 140 000 kr. Om inventariekontot krediteras med efterskänkt belopp, 300 000 kr, uppkommer emellertid ett bokföringsmässigt restvärde av endast 360 000 kr (dvs. 800 000 ./. 140 000 ./. 300 000), vilket med 60 000 kr understiger inventarievärdet om lånet

redan första året behandlas som bidrag. Inventariekontot borde därför rätteligen krediteras med endast 240 000 kr, och beloppet 60 000 kr bokföras som vinst under det andra året. Genom bestämmelsen om beskattning av statsbidrag synes emellertid den skattskyldige vara oförhindrad att bokföringsmässigt kreditera inventariekontot med hela det emottagna bidraget, 300 000 kr. Endast för det fall bokfört inventarievärde understiger bidraget utgör nämligen skillnadsbeloppet skattepliktig intäkt. Bidraget behandlas således på samma sätt som försäljningsinkomst vid tillämpning av nettometoden. Den föreskrivna metoden medför som framgår av exemplet särskild förmån för den som erhållig bidraget i efterskott.

Bidrag som utgått enligt lagen (1975:1149) om statligt investeringsbidrag för inventarieanskaffning är uttryckligen undantaget från skatteplikt för såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Motivet härtill är önskemålet om förenkling. Avskrivningsunderlaget skall således inte påverkas av att bidrag utgått.

Har inventarietillgång övergått till rörelsen på annat sätt än genom oneröst fång skall som anskaffningsvärde anses tillgångens allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Bestämmelsen innebär att en rörelseidkare som överför privat tillgång för utnyttjande i rörelsen tillerkänns en avdragsrätt i rörelsen. Genom utnyttjandet i rörelsen anses den skattskyldige göra en uppoffring genom att antingen avstå från att använda tillgången för privat bruk eller från att avyttra den.

Har tillgång erhållits i samband med förvärv av den rörelse vari den används på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall, där inte särskilda omständigheter föranleder annat, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren. Om övertagaren medges värdeminskningsavdrag med samma procentsats som överlåtaren, innebär denna bestämmelse att det individuella inventariets totala avskrivningstid förlängs genom överlåtelsen och att övertagaren erhåller årliga avdrag med lägre belopp än överlåtaren erhållit.

Om en rörelse förvärvats genom arv eller testamente och stämpelplikt beräknats efter lägre belopp än den avlidnes skattemässiga restvärde, skall det belopp efter vilket stämpelplikt beräknats anses såsom anskaffningsvärde.

Vid bestämmande av anskaffningsvärdet för tillgång som förvärvats från närstående personer gäller en särskild regel för att förhindra skatteflykt. Bestämmelsen (punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL) gör det möjligt att jämka anskaffningsvärdet, om det visar sig att den skattskyldige eller honom närstående person vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre sådant värde än som synes rimligt och detta kan antagas ha skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende. Denna jämkningsbestämmelse, som torde ha minskat i betydelse sedan de nya reglerna om fåmansföretag trätt i kraft, kan exempelvis bli tillämplig vid överlåtelser mellan aktiebolag (eller ekonomiska föreningar) tillhörande samma koncern. Om t. ex. ett dotterbolag försäljer en fastighet till moderbolaget och på grund därav får en icke skattepliktig realisationsvinst, torde avskrivningsunderlaget för fastigheten i moderbolagets hand inte få beräknas efter den vid överlåtelsen bestämda kö-

peskillingen, även om denna inte överstiger det vid överlåtelsen gällande marknadsvärdet. Såsom avskrivningsunderlag torde endast dotterbolagets skattemässiga restvärde kunna godtas. En sådan tillämpning korresponderar även med den bestämmelse som gäller vid övertagande av tillgång genom fusion.

4.3.4 *Avskrivningsbestämmelser*

4.3.4.1 Inledning

Enligt 29 § 1 mom. KL medges avdrag från bruttointäkten av rörelse för allt som är att anse som driftkostnad. Hit räknas bl. a. värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnaden för anskaffning av tillgången.

Enligt punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL får avdrag göras för anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Avdrag görs genom årliga värdeminskningsavdrag antingen enligt bestämmelserna i samma anvisningspunkt under 3 b för *planenlig avskrivning* eller enligt punkt 4 för *räkenskapsenlig avskrivning*. Avfattningen av ovannämnda punkt 3 a har ansetts innebära att det inte är tillåtet att samtidigt tillämpa båda avskrivningsmetoderna för skilda inventarieslag. Sedan avskrivningsreglerna för immateriella tillgångar samordnats och i alla avseenden likställts med avskrivningsreglerna för maskiner och inventarier, torde dock i många fall ha godtagits att planenlig avskrivningsmetod tillämpas för exempelvis de immateriella tillgångarna medan räkenskapsenlig metod tillämpas på övriga inventarier. För s. k. korttids- eller treårsinventarier får hela anskaffningskostnaden dras av under anskaffningsåret, oavsett om planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

Avdragsrätten för värdeminskning av fartyg och luftfartyg är enligt 46 § 1 mom. KL begränsad i visst avseende. Har avdrag i rederi- och luftfartsrörelse gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg får underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 % av anskaffningsvärdet för luftfartyg avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För underskott som inte kunnat utnyttjas får avdrag åtnjutas under den följande sexårsperioden. Innebörden av bestämmelsen har prövats i ett förhandsbeskedsärende (RRK R 74 1:59). Därvid ansågs underskott till följd av högre avskrivning än 10 % av anskaffningsvärdet inte få utnyttjas mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse.

Av punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL framgår att bestämmelserna i punkt 3 b–d och 4 av anvisningarna till 29 § KL om avdrag för värdeminskning i rörelse får tillämpas vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Detta innebär att såväl planenlig som räkenskapsenlig avskrivning får användas för jordbruksinventarier.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL får vid beräkning av inkomst av annan fastighet till den del fastigheten används för rörelseändamål avdrag för värdeminskning på inventarier göras enligt de bestämmelser som meddelats i punkt 3 a–c av anvisningarna till 29 § KL. Inskränkningen till punkt

3 a–c innebär bl. a. att varken avskrivning enligt räkenskapsenlig metod eller utrangeringsavdrag kan erhållas vid inkomstberäkningen för sådan fastighet.

4.3.4.2 Planenlig avskrivning

Huvudregeln är att kostnad för anskaffande av sådana tillgångar, som omfattas av det skattemässiga inventariebegreppet, får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen avpassas så att hela anskaffningsvärdet fördelas under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Normalt bestäms det årliga värdeminskningsavdraget enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Kan anskaffningsvärdet eller tidigare gjorda värdeminskningsavdrag inte utredas, får avdraget beräknas till viss procent på bokfört värde eller på annat värde, som med hänsyn till omständigheterna är lämpligt.

Vid bestämmandet av en tillgångs varaktighetstid skall hänsyn tas till omständigheter, som kan föranleda att tillgångens nytta för rörelsen beräknas bli begränsad till kortare tid än som kan antas svara mot dess förbrukning genom slitning eller dylikt, exempelvis då tillgången anskaffats för att användas i en konjunktur, som väntas bli tillfällig, eller för ett särskilt arbetstillfälle, eller då tillgången kan antas bli såsom oekonomisk utbytt mot ny tillgång, innan den blir utsliten. Om det skulle visa sig att tillgångens varaktighetstid från början felbedömts, föreligger inte hinder att sedermera övergå till annan avskrivningsprocent.

Bestämmelsen att hänsyn skall tas till tillgångens beräknade varaktighetstid vid fastställande av avskrivningsprocent innebär att olika procentsatser kan tillämpas på skilda tillgångsslag. Avdrag torde numera utan särskild utredning medges med 10 procent av inventariernas anskaffningsvärden. För tillgångar som regelmässigt är underkastade hastig förslitning medges i regel upp till 20 procent årlig avskrivning och undantagsvis upp till 25 procent för vissa tillgångar såsom lastbilar och schaktnings- och entreprenadmaskiner och personbilar i yrkestrafik. Å andra sidan har beträffande fartyg värdeminskningsavdrag i regel inte medgetts med högre procentsatser än 8 procent. Angivna procentsatser avser innehav undet ett helt år. Som exempel på detta kan nämnas rättsfallet RÅ 1968 Fi 1191. En åkeriägare, som redovisade resultatet av sin rörelse för kalenderår, yrkade avdrag för värdeminskning av en lastbil, som blivit registrerad 21 oktober, med 25 procent av anskaffningsvärdet. Han medgavs dock bara avdrag med en fjärdedel av beloppet eller med vad som belöpte på de tre månader han innehaft bilen.

Bestämmelserna om planenlig avskrivning tillämpas lika oavsett om den skattskyldige fört räkenskaper eller inte. Har han gjort det är de i bokföringen gjorda avskrivningarna inte nödvändigtvis bindande vid taxeringen. Avdrag med större belopp än som under beskattningsåret avskrivits i räkenskaperna får dock ske endast under förutsättning att utredning företes om hur stor del av anskaffningsvärdet som kvarstår oavskrivet i beskattningsavseende. Kan sådan utredning inte lämnas anses anknytningen till bokföringen vara den enda någorlunda tillfredsställande garantin för att ej mera än anskaffningsvärdet skall kunna dras av. Denna begränsning kan dock inte rimligen

upprätthållas om den skattskyldige under något år av något skäl vid taxeringen ej fått åtnjuta hela det avdrag som gjorts i räkenskaperna. Den omständigheten att utredning i detta hänseende inte företes, utgör inte hinder för skattskyldig att erhålla avdrag, som redan tidigare skett i räkenskaperna, men då inte gjorts vid beskattningen. Förutsättningen är att differensen påvisas och avdraget i övrigt är behörigt.

Den skattskyldige är inte heller helt bunden av den avskrivningsplan som en gång uppgjorts. Jämkning och förskjutning av värdeminskningsavdrag kan således ske i vissa fall. Värdeminskningsavdragen får jämkas med hänsyn till rörelsens växlande resultat. Som förutsättning härför gäller att utredning företes om hur mycket som kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i beskattningsavseende samt att avdrag i räkenskaperna skett med mindre belopp än enligt avskrivningsplanen. Det outnyttjade avdraget får utöver avdrag enligt planen tas i anspråk om motsvarande avdrag då sker i räkenskaperna (s. k. jämkade värdeminskningsavdrag, anvisningarna till punkt 3 c andra stycket). Tillämpning av bestämmelsen kräver således att räkenskaper verkligen förts.

Utvisar rörelsen för visst år förlust eller så ringa överskott, att vid beräkning av nettointäkten av rörelsen det på året enligt avskrivningsplanen belöpande värdeminskningsavdraget inte kunnat utnyttjas, får det resterande avdraget förskjutas och tillgodoräknas för senare år. Förskjutning av värdeminskningsavdrag är den enda metod för avvikelse från avskrivningsplanen som kan utnyttjas av den som inte fört räkenskaper.

I andra stycket av 29 § 1 mom. KL anges innebörden av att ett värdeminskningsavdrag skall anses åtnjutet i beskattningsavseende. Så skall anses vara fallet i den mån avdraget medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlust som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. I tredje stycket av punkt 3 c av anvisningarna till 29 § har detta stadgande förtydligats så att skattskyldig vid beräkning av nettointäkten av rörelse skall anses ha kunnat utnyttja värdeminskningsavdrag även i den mån underskott i förvärvskällan kunnat utnyttjas vid taxeringen till statlig inkomstskatt under allmänna avdrag, innan avdrag skett för underskott av övriga förvärvskällor samt för utskylder. Förhållandena vid den statliga taxeringen avgör således i vilken mån avdraget skall anses utnyttjat även vid den kommunala taxeringen.

Om värdet av tillgång nedgått avsevärt mer än som motsvarar sammanlagda beloppet av tidigare verkställda och på året belöpande värdeminskningsavdrag, kan den skattskyldige få tillgodoräkna sig ett större avdrag än enligt avskrivningsplanen. Det skattemässiga restvärdet får dock inte understiga det bokförda värdet. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige inte skall behöva redovisa högre skattemässigt restvärde än högsta godtagbara värde enligt civilrättsliga bestämmelser.

Erläggs ett särskilt högt pris för en tillgång därför att den skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, får avdrag göras för sådant överpris, i den mån motsvarande avdrag under beskattningsåret skett i räkenskaperna, även om värdet av tillgången vid beskattningsårets slut inte nedgått till det efter avskrivningen återstående beloppet.

Då inventarier avyttrats eller utrangeras får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet. Vad som erhålls vid avyttringen av tillgången skall i sin helhet tas upp som intäkt i rörelsen. Med avyttring likställs det fall att tillgång tas ut ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att utnyttjas för annat ändamål.

I särskilda fall kan rörelseidkare få tillämpa den s. k. nettometoden vid planenlig avskrivning. Denna metod innebär i princip att allt som influtit vid avyttring eller försäkringsersättning vid förlust av inventarier, som anskaffats före beskattningsårets ingång, får användas för avskrivning på kvarvarande inventarier oavsett om dessa anskaffas före eller under det aktuella beskattningsåret. Angående tillämpning av nettometoden vid räkenskapsenlig avskrivning finns en uttrycklig bestämmelse i punkt 4 tredje stycket anvisningarna till 29 § KL.

4.3.4.3 Räkenskapsenlig avskrivning

De villkor som uppställts för rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning finns angivna i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 29 § KL. En första förutsättning är att den skattskyldige har "ordnad bokföring som avslutas medelst vinst- och förlustkonto". Varje rörelseidkare med ordnad dubbel bokföring kan därför uppfylla kraven för räkenskapsenlig avskrivning. Någon begränsning till rörelseidkare som är bokföringsskyldig enligt BFL har således inte uppställts. Ett andra villkor är att tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i beskattningshänseende. Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter vidare dels att årliga avskrivningar i räkenskaperna överensstämmer med motsvarande avdrag vid taxeringen, dels att bokförda balansvärden och skattemässiga restvärden är identiska. Som ett ytterligare villkor gäller att tillgångarna i fråga jämte avskrivningarna på dessa redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att eventuella vinster vid avyttring inte undgår beskattning. Detta krav torde i allmänhet vara uppfyllt, om räkenskaperna förts enligt BFL:s föreskrifter. Vid s. k. indirekt avskrivning, dvs. då avskrivning sker genom att ett särskilt värdeminskningskonto upprättas, måste tillses att kontot avser endast tillgångar som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning.

Om de formella kraven är uppfyllda kan den skattskyldige medges rätt att tills vidare tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Formlig ansökan behövs inte utan det torde räcka med att det av deklarationen framgår att avsikten är att tillämpa sådan avskrivning. Skyldighet för taxeringsnämnden att underrätta den skattskyldige om att framställningen bifallits föreligger inte. Vid avslag skall emellertid underrättelse lämnas.

Räkenskapsenlig avskrivning sker i enlighet med en huvudregel – den s. k. 30-procentsregeln – till vilken fogats en kompletteringsregel baserad på 20-procentig årlig avskrivning.

Enligt huvudregeln medges avdrag med högst 30 procent för år räknat av summan av bokförda värdet på tillgångarna vid beskattningsårets ingång och anskaffningsvärdet för sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhör rörelsen.

Detta gäller oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader, skall avskrivningsprocenten jämkas i motsvarande mån. Vid förlängning av räkenskapsåret till 18 månader får således avskrivning ske med 45 procent. Om inventarier som anskaffats före beskattningsåret avyttras under året eller om försäkringsersättning erhållits, får särskilt avdrag göras med ett belopp motsvarande erhållen ersättning. Den erhållna ersättningen utgör enligt punkt 1 andra och tredje styckena av anvisningarna till 28 § KL skattepliktig inkomst. Har avdrag motsvarande försäljnings- eller försäkringsersättningen erhållits, skall underlaget för den 30-procentiga avskrivningen nedsättas med motsvarande belopp.

I praktiken tillämpas dessa bestämmelser så att till inventarievärdet på ingående balanskonto läggs kostnaderna för de under året anskaffade inventarier som inte sålts. Från detta belopp dras ersättning för sådana försålda eller förlorade inventarier som anskaffats tidigare beskattningsår. På restbeloppet görs avskrivning med 30 procent. De tillgångar som avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma beskattningsår som de anskaffats bokförs inte på inventariekontot utan bokförs direkt över ett resultatkonto. Enligt särskild bestämmelse i punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § KL medges nämligen avdrag för hela anskaffningsvärdet av sådant inventarium. Ersättningen utgör givetvis skattepliktig intäkt.

Som nyss nämnts är intäkt vid avyttring av maskiner och andra inventarier skattepliktig. Genom rättsfallet RRK R76 1:21 har klargjorts att också rörelseidkares uttag av inventarier för förfoganden utan samband med rörelsen skall föranleda att saluvärdet av det uttagna skall tas upp som intäkt av rörelse. I målet var det fråga om inventarier som i samband med bodelning tillskiftades rörelseidkarens hustru. Värdet angavs i bodelningsinstrumentet till 360 000 kr. Beloppet beskattades som intäkt av rörelse.

I likhet med vad som gäller vid planenlig avskrivning kan särskilt avdrag medges för överpris eller merkostnad för det beskattningsår då tillgång anskaffats för särskilt hög kostnad, som förorsakats av att tillgången skall användas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli tillfällig. Avskrivning enligt 30-procentsregeln skall därefter beräknas på ett anskaffningsvärde som reducerats med det särskilda avdraget för överpris eller merkostnad.

Om avdrag erhållits enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL för nedskrivning på leveranskontrakt avseende maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller enligt förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på fartygskontrakt skall anskaffningsvärdet vid tillämpning av 30-procentsregeln anses utgöra den faktiska anskaffningskostnaden minskad med kontraktsnedskrivningen. Motsvarande gäller i princip om investeringsfond eller annan liknande fond tagits i anspråk för anskaffningen eller då företaget erhållit statsbidrag.

Huvudregelns konstruktion är sådan att fullständig avskrivning med tillämpning av regeln inte kan ske. Denna har därför kompletterats med en regel baserad på årlig avskrivning med 20 procent. Enligt denna får avdrag göras med så stort belopp att det bokförda värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av samtliga kvarvarande inventarietillgångar, sedan från detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugo procent. Kan det

visas, att tillgångarnas verkliga värde understiger ett på detta sätt beräknat värde, får ytterligare avskrivning ske.

Kompletteringsregeln utgör alltså en metod att fastställa lägsta godtagbara värde av kvarvarande inventarier. Själva avskrivningsbeloppet framkommer här som en salderingspost. Vid bestämmandet av lägsta värde av inventarierna utgår man i praktiken från de totala anskaffningskostnaderna under de fyra senaste beskattningsåren av de inventarier som vid beskattningsårets utgång alltjämt innehas. Lägsta godtagbara värde beräknas därefter till summan av 80 procent, 60 procent, 40 procent och 20 procent av resp. beskattningsårs anskaffningar. Procenttalen justeras vid avkortning eller förlängning av räkenskapsår. Till skillnad från vad som gäller vid huvudregeln skall vid tillämpning av kompletteringsregeln beräkningarna baseras på anskaffningsvärdena före kontraktsnedskrivning enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Detsamma gäller beträffande fartyg och luftfartyg som före leveransen skrivits av enligt reglerna i förordningen (1966:172) om avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m. och i regel också när avskrivning skett mot investerings- och återanskaffningsfond. Speciella regler gäller dock i 1974 års lagstiftning om särskilda investeringsfonder och arbetsmiljöfonder. Enligt denna lagstiftning skall vid beräkning av värdeminskninsavdrag såsom anskaffningskostnad för tillgången anses endast den del av kostnaden som inte täckts av vad som tagits i anspråk ur fond. Detta har ansetts innebära att man även vid tillämpningen av kompletteringsregeln skall utgå från anskaffningskostnaden minskad med ianspråktaget fondbelopp.

Tillämpning av räkenskapsenlig avskrivningsmetod kräver som inledningsvis anförts att den årliga avskrivningen i räkenskaperna och bokförda värdet av inventarietillgångarna överensstämmer med värdeminskningsavdraget vid taxeringen resp. det skattemässiga restvärdet av tillgångarna. Om den skattskyldige vid taxeringen inte medges värdeminskningsavdrag med hela det yrkade beloppet uppkommer en differens (överavskrivning). En sådan enstaka avvikelse påverkar normalt inte rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Beräkningen av värdeminskningsavdraget och/eller värdeminskningsunderlaget kan ju genom senare utslag av skattedomstolarna komma att godkännas. Upprepade överträdelser av bestämmelserna i denna del kan dock leda till att den skattskyldige förlorar rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivningsmetod.

Om taxeringsmyndigheterna medger avdrag med lägre belopp än den i räkenskaperna gjorda avskrivningen, behöver någon ändring av bokslutet inte komma till stånd. Avdragsrätten för ett belopp motsvarande överavskrivningen har dock inte för alltid gått förlorad vid taxeringen. Avdrag för detta belopp medges sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord. Avdraget skall grundas på särskild avskrivningsplan avseende en tid av minst fem år fr. o. m. året efter det då överavskrivningen gjordes. Planen skall godkännas av taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, skatterätt. Denna särskilda avskrivning, som alltså inte motsvaras av något avdrag i bokföringen, kan sägas innebära att kompletteringsregelns bestämmelse om 20-procentig årlig avskrivning tillämpas på överavskrivningsdelen.

Det kan inträffa att den skattskyldige redovisar en anskaffningskostnad på inventariekontot trots att anskaffningen avser en tillgång på vilken av-

skrivningsreglerna för inventarier inte är tillämpliga, exempelvis en byggnad eller markanläggning. Om avdrag för inventarieavskrivning yrkas uppkommer frågan om hur avskrivningsbelopp och avskrivningsunderlag skall rättas. Följande rättsfall belyser denna problematik.

RÅ 1962 Fi 1066. Ett bolag, som tillämpade räkenskapsenlig avskrivning, hade bokfört anläggningskostnader för byggnad till ett belopp av 35 790 kronor på inventariers konto. Prövningsnämnden höjde taxeringen med nämnda belopp. Hos kammarrätten yrkade bolaget – under påstående att felbokföringen på inventariers konto av beloppet i fråga inte påverkat avskrivningen på inventarier vid taxeringen samt att felet sedermera i nästa bokslut rättats genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto – att taxeringen skulle nedsättas. Kammarrätten gjorde ej ändring men regeringsrätten biföll bolagets besvär. Nettointäkten synes således inte behöva justeras om den gjorda avskrivningen ryms inom den vid en riktig bokföring högsta tillåtna avskrivningen.

RÅ 1971 Fi 1859. N. tillämpade räkenskapsenlig avskrivning. Under 1968 bokförde N. som inventarier värdet av två kontraherade maskiner, 265 931 kronor, vilka skulle levereras först 1969. Han yrkade och fick av taxeringsnämnden avdrag för värdeminskning av dessa maskiner och av inventarier i rörelsen vid beskattningsårets utgång med samma belopp som på vinst- och förlustkontot eller med 228 005 kronor. Hos prövningsnämnden yrkade Ti att taxeringarna skulle höjas med 265 931 kronor. Enligt Ti:s mening förutsatte räkenskapsenlig avskrivning i princip att inte endast de årliga avskrivningarna och motsvarande avdrag vid inkomsttaxeringarna överensstämde utan även att det "taxeringsmässiga restvärdet" vid varje tillfälle överensstämde med det bokföringsmässiga. Den obehöriga debiteringen på inventariekontot av 265 931 kronor medförde att – efter den verkställda avskrivningen – det bokföringsmässiga restvärdet översteg det taxeringsmässiga. Prövningsnämnden återförde 77 435 kronor till beskattning eller det belopp med vilket inventarierna fick antas ha obehörigen avskrivits. Kammarrätten gjorde ej ändring. Regeringsrätten lämnade Ti:s besvär utan bifall och yttrade: Till beskattning hos N. skall återföras det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits. Ti:s yrkande att taxeringarna skall höjas med återstående del av det för maskinerna bokförda beloppet förtjänar icke avseende.

Särskilda regler (nionde och tionde styckena) gäller i de fall då det vid tidpunkten för övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger bristande överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt restvärde.

Om skattemässigt restvärde vid övergången överstiger det bokförda värdet, måste avräkning ske mellan bokfört värde och taxeringsmässigt värde, så att dessa bringas i överensstämmelse med varandra. Överskjutande belopp får avskrivas – utöver avskrivningen enligt räkenskaperna – antingen enligt reglerna för planenlig avskrivning, eller också på en gång eller enligt avskrivningsplan som omfattar högst tio år. I de båda sistnämnda fallen krävs särskilt godkännande av taxeringsnämnd eller vid besvär av skatterätt. Planen är bindande sedan den väl fastställts.

Om skattemässigt restvärde vid övergången understiger det bokförda värdet, föreskrivs två alternativa vägar för att nå överensstämmelse mellan värdena. Skillnadsbeloppet skall antingen tas upp som intäkt under det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas eller med en tredjedel nämnda år och vart och ett av de två närmaste åren om den skattskyldige föredrar detta. Enligt avskrivningsplanen på tidigare år belöpande värdeminskningsavdrag som inte kunnat utnyttjas anses ha tillgodoräknats och får inte nu inräknas i skattemässigt restvärde.

4.3.4.4 Restvärdeavskrivning

Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet föreligger, sedan bestämmelser om obligatorisk redovisning enligt bokföringsmässiga grunder införts även för detta inkomstslag, möjlighet till avdrag för värdeminskning beräknad – förutom enligt planenlig och räkenskapsenlig metod – enligt s. k. restvärdemetod. Metoden är avsedd för sådana mindre jordbruk som tillämpar endast s. k. enkel bokföring som inte avslutas med resultatkonto.

Restvärdemetoden är konstruerad som en förenklad variant av den räkenskapsenliga avskrivningen, men skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst därigenom att kompletteringsregel baserad på en lineär avskrivning saknas. Avskrivningsunderlaget bestäms på samma sätt som vid räkenskapsenlig avskrivning. Till det skattemässiga restvärdet vid årets ingång läggs således anskaffningskostnaden för under året anskaffade inventarier som vid beskattningsårets slut fortfarande tillhör jordbruksfastigheten. Ersättning för sålda eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsåret får dras av. Från det sålunda bestämda restvärdet får avdrag åtnjutas med högst 25 procent. För inventarier som avyttrats, förlorats eller utrangerats samma år som de anskaffats, medges, liksom vid räkenskapsenlig avskrivning, omkostnadsavdrag. Eventuellt erhållen ersättning utgör skattepliktig intäkt.

4.4 Förlustutjämning

4.4.1 *Allmänna principer*

Den svenska skattelagstiftningen bygger på principen om beskattningsårets slutenhet, vilket innebär att varje års resultat vid den skattemässiga inkomstberäkningen bedöms för sig oberoende av resultatet för andra år. Från denna huvudprincip har det emellertid gjorts flera undantag. I vissa fall godtas sålunda resultatöverföringar mellan beskattningsåren. Dels finns regler om öppen resultatutjämning, dels tillåts resultatutjämning ske dolt. Dold resultatutjämning kan åstadkommas genom vinstreglerande dispositioner i bokföringen av olika slag. I första hand sker detta genom nedvärdering av varulager men även värderingen av inventarier och andra tillgångsposter kan ibland ge utrymme för dold resultatutjämning. Genom bestämmelser i BFL och AL skall i regel lagerreserv redovisas öppet. En riktigare term för denna resultatutjämning är därför bokföringsmässig resultatutjämning. Med öppen resultatutjämning avses möjligheten att fördela vinster och förluster under en följd av år genom att sätta av till fonder av olika slag – i första hand investeringsfonder – eller till skogskonto. Hit kan räknas också de bestämmelser som gör det möjligt att jämna ut skattebelastningen genom att tillämpa lagen (1951:763) om ackumulerad inkomst och förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning.

Bestämmelserna om förlustutjämning bygger på den s. k. carry-over- (eller carry-forward-) principen som innebär att underskott vid ett års taxering

får dras av från ett efterföljande års vinst. Motsatsen – som inte tillämpas i Sverige – är carry-back-principen. Underskottet får här föras tillbaka till tidigare års taxeringar. Rent tekniskt sker detta genom omräkning av beskattningsunderlaget för tidigare vinstår. Den skattskyldige får härigenom ett krav på att återfå viss del av den skatt som redan erlagts för sistnämnda år. Carry-back-metoden föranleder alltså såväl ett taxerings- som ett restitutionsförfarande. Från administrativ synpunkt är den därför relativt komplicerad. För att bli praktiskt hanterbar skulle metoden behöva förenklas genom en fiktiv tillbakaräkning eller liknande så att inte lagakraftvunna taxeringar behöver brytas upp. Sett från andra utgångspunkter har metoden onekligen fördelar. Den ger företagen ett tillskott av likvida medel under en förlustfas. Samtidigt som detta är av betydelse för det enskilda företaget kan det även vara till fördel från konjunkturpolitisk synpunkt. Metoden kan bidra till att hålla uppe investeringarna under lågkonjunktur. Vidare kan möjligen hävdas att metoden ökar företagens benägenhet till riskvilliga investeringar. Möjligheterna att komma i åtnjutande av den reducerade skatt som systemet syftar till skiljer sig från carry-over-metoden även på ett par andra punkter. Med carry-over-metoden är risken större att skattskyldig går miste om förlustavdraget genom att inkomsterna är för låga de år det måste utnyttjas. Vidare kan inkomsten under år före förluståret ha varit avsevärt högre än under de år förlustutjämningen måste ske. I ett progressivt skattesystem kan detta vara betydelsefullt.

4.4.2 *Förlustutjämningsförordningen*

Förlustutjämningsförordningen ger den skattskyldige möjlighet att kvitta underskott i en förvärvskälla, som inte kunnat avräknas mot överskott i annan förvärvskälla vid ett visst års taxering, mot inkomster vid taxeringen för ett senare år. Även allmänna avdrag som inte kunnat utnyttjas får på detta sätt förskjutas framåt i tiden. Underskottet måste dock utnyttjas inom en sexårsperiod. Från dessa generella bestämmelser gäller vissa undantag och begränsningar. Sålunda får förlustavdrag åtnjutas endast om förlusten uppgått till minst 1 000 kr. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt får underskott i förvärvskälla utnyttjas som förlustavdrag endast om den är hänförlig till samma kommun som den förvärvskälla där det överskott som den skall avräknas ifrån skall redovisas. Risk för missbruk har föranlett en särskild bestämmelse för lämansbolag. För dessa företag föreskrivs att förlustavdrag inte får medges om inte samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid såväl ingången av förluståret som utgången av kvittningsåret ägdes eller innehades av samma fysiska person eller personer och dessutom i förekommande fall, att delägarna ägt eller innehaft ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom och underskott av fastighet och rörelse i utlandet ger inte generell rätt till förlustutjämning. Realisationsförlust vid fastighets- och aktieförsäljning får dock enligt punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL kvittas mot sådan realisationsvinst eller vinst i utländskt lotteri, som uppkommit under samma beskattningsår eller under något av de närmaste sex åren. Underskott på fastighet eller rörelse i utlandet berättigar till avdrag vid taxering endast

genom kvittning mot annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Även här kan kvittningen ske under de sex närmast påföljande åren. På senare tid har även i ett par andra avseenden undantag från tillämpning av förlustutjämningsförordningen införts varvid möjligheterna till öppen resultatutjämning begränsats till kvittning inom förvärvskällan eller näraliggande förvärvskällor. Bestämmelser om sådan s. k. underskottsutjämning finns i förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag samt i 46 § 1 mom. KL beträffande avskrivning på fartyg och luftfartyg eller avskrivning enligt förordningen (1966:172) om avdrag för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg och luftfartyg.

I vissa fall får avdrag för förlustutjämning ske hos annan skattskyldig är den som haft underskottet. Sålunda kan under vissa förutsättningar äkta makar utnyttja varandras underskott som förlustavdrag och oskift dödsbo överta den avlidnes förluster. Vid sådan fusion som avses i 174 § 1 mom. i 1944 års aktiebolagslag, dvs. fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, får moderbolaget utnyttja den rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit dotterbolaget om fusionen inte ägt rum. Motsvarande civilrättsliga bestämmelse finns numera i 14 kap. 9 § av 1975 års aktiebolagslag. Rätten till förlustavdrag torde därför tillkomma moderbolaget som fusionerats med dotterbolag enligt nämnda bestämmelse. Vid fusion enligt 14 kap. 1 § (motsvarande 175 § i 1944 års aktiebolagslag) och 14 kap. 2 § AL (s. k. kombination) föreligger däremot inte någon rätt för moderbolaget till förlustutjämning för dotterbolagets förlust. Inte heller föreligger rätt till förlustavdrag vid fusion mellan ekonomiska föreningar.

Av huvudregeln att förlustavdrag inte får utnyttjas av annan än den, som haft förlusten, följer att den som övertar en rörelse från annan person inte får räkna sig tillgodo dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Inte heller får, om en som enskild firma eller handelsbolag bedriven rörelse ombildas till aktiebolag, underskottsavdrag överföras från rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot kan företagsägaren efter sådan ombildning enligt de vanliga reglerna vid sin taxering avräkna underskott, som uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen, mot den lön eller utdelning han erhåller från bolaget. Om ett aktiebolag avvecklas, är huvudregeln att ett i detta outnyttjat förlustavdrag inte kan övertas av annan. Dock medger lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m. m. undantag från denna regel. Under vissa förutsättningar får den som övertar en i aktiebolagsform bedriven verksamhet och driver den vidare som enskild firma eller handelsbolag samma rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit aktiebolaget. Avdraget får inte överstiga inkomsten av den förvärvskälla vari aktiebolagets verksamhet ingått.

4.5 Investeringsfonder m. m.

4.5.1 *Investeringsfonder för konjunkturutjämning*

4.5.1.1 Inledning

Rätten till avdrag vid beskattningen för avsättning till konjunkturinvesteringsfond tillkom år 1938. I den proposition (prop. 1938:319), som låg

till grund för lagstiftningen, betonade departementschefen angelägenheten av att det allmänna såvitt möjligt bidrog till och underlättade en utjämning av de växlingar i produktion och sysselsättning som följde med de ekonomiska konjunkturerna. Samtidigt framhölls att de fördelar, som lagstiftningen medförde för näringslivet, vanns på bekostnad av vissa uppoffringar från det allmännas sida. Dessa framstod dock som motiverade om man härigenom kunde åstadkomma en från konjunktursynpunkt mera ändamålsenlig tidsfördelning av produktionen.

Genom denna första lagstiftning på området infördes två olika slag av fonder, nämligen konjunkturinvesteringsfonder för byggnader och konjunturinvesteringsfonder för inventarier och varulager. Avdragsrätten gällde endast för sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar som var berättigade till fri avskrivning på maskiner och inventarier. Avsättning till fond för byggnader fick för visst beskattningsår inte överstiga 10 procent av årsvinsten eller, i fråga om aktiebolag, 2 procent av aktiekapitalet. Till fond för inventarier och varulager medgavs avsättning med dubbla beloppet, dvs. 20 procent av vinsten respektive 4 procent av aktiekapitalet. Medel som inte togs i anspråk inom föreskriven tid, sex år, eller som togs i anspråk för annat ändamål än det för vilket de avsatts blev föremål för efterbeskattning. I viss omfattning blev dessa återförda avsättningar också räntebelagda.

Eftersom avsättning till konjunkturinvesteringsfonderna endast var förbehållen sådana företag som åtnjöt fri avskrivning, blev framför allt fonden för inventarier och varulager synnerligen litet använd. Samma effekt kunde nämligen i allmänhet uppnås på ett enklare sätt genom att begagna den fria avskrivningen på maskiner och andra inventarier respektive den relativt fria varulagervärderingen. Endast för det fall att dessa tillgångar redan avskrivits eller nedskrivits så långt som detta medgavs från skattesynpunkt kom därför denna typ av konjunkturinvesteringsfond att få praktisk betydelse.

Speciella förhållanden under krigsåren med stora vinster till följd av lagerminskning aktualiserade ny lagstiftning på området. Man ville förhindra att företagen, enbart i syfte att skaffa sig nedskrivningsmöjligheter, köpte in varulager till onormalt höga priser och kanske av förhållandevis dålig kvalitet. Avsikten var att genom uppskov med beskattningen av de uppkomna vinsterna ge företagen möjlighet att avstå från dispositioner som uteslutande motiverades av skatteskäl. Den provisoriska lagstiftningen om konjunkturinvesteringsfonder byggdes därför ut år 1942 med en fond för ersättande av förkrigslager. Avsättning fick ske för nedskrivning av framtida anskaffning av ersättningslager. Samtidigt infördes investeringsfond för arbeten i gruva. Man öppnade också en möjlighet att använda inventarie- och lagerfonder för arbete i gruva, även om kostnaderna för arbetet inte var direkt hänförliga till anskaffning av sådana tillgångar. Vidare tillskapades de s. k. eldsvådefonderna, dvs. fonder till vilka företagen fick sätta av ersättningsbelopp som erhållits i anledning av att inventarier eller varulager förstörts genom eldsvåda eller av därmed jämförlig anledning eller blivit föremål för statligt förfogande.

Genom lagändring 1944 utsträcktes tidsfristen inom vilken fondmedel skulle tas i anspråk. Vidare fick avdrag ske för avsättning till investeringsfond för fartyg. Syftet var att vidmakthålla och utveckla handelsflottans kapacitet

samt att möjliggöra att nybyggnation och reparationer sköts upp till en senare tidpunkt då tillgången på arbetskraft och material förbättrats.

Fondlagstiftningen hade således fram till år 1945 skilda syften. De först inrättade båda fonderna, för byggnader samt för inventarier och varulager, hade närmast till syfte att söka åstadkomma en utjämning av växlingarna i fråga om produktion och sysselsättning. Fonden för ersättande av förkrigslager däremot avsåg i första hand att lindra den beskattning, som annars skulle bli följden av att företagen beskattades för den vinst lagerreservupplösningar medförde. Dessa reservupplösningar var i sin tur en följd av den av krigshändelserna föranledda lageravvecklingen. Vidare skulle fonden undanröja de olägenheter av såväl nationalekonomisk som företagsekonomisk natur som blev följden av att företagen inköpte varor endast för att undgå beskattning. Ett liknande syfte förelåg beträffande eldsvådefonderna. Den utvidgning av avdragsrätten i fråga om avsättning till fonden för inventarier och varulager att avse även arbeten i gruva och inrättandet av en självständig fond för detta ändamål motiverades av önskemålen att få till stånd en utjämning av växlingarna i produktion och sysselsättning inom denna näringsgren. Genom den år 1944 nyinrättade fonden slutligen sökte man beakta de särskilda förhållandena inom sjöfarten.

I anledning av motioner vid 1944 års riksdag gjordes en översyn av lagstiftningen. Betänkandet (SOU 1945:49) resulterade i förordningen (1947:147) om investeringsfonder. Härigenom ersattes tidigare provisoriska bestämmelser med en permanent lagstiftning. Denna utformades främst med tanke på att fonderna skulle ha konjunkturutjämnande effekt. Bestämmelserna om avsättningar till fond för ersättande av förkrigslager och till eldsvådefond togs därför inte in. I betänkandet diskuterades att utsträcka avdragsrätten till andra inkomstslag än rörelse samt att göra det möjligt även för fysiska personer att sätta av medel till investeringsfond. Något förslag i den vägen lades dock inte fram.

1947 års lagstiftning blev efter hand föremål för kritik i olika avseenden. Kritiken riktades bl. a. mot att de till fonderna avsatta medlen inte behövde föranleda motsvarande insättning på spärrat bankkonto eller eljest avskiljas i räkenskaperna. Härigenom kunde företagen utan beskattning av de under högkonjunktur avsatta fondmedlen stärka sin likviditet och företa nya investeringar. Under koreakonjunkturen blev det nödvändigt att motverka dessa effekter. År 1951 infördes därför tillfälliga bestämmelser om investeringsskatt. Som ytterligare exempel på en konjunkturstabiliserande åtgärd från denna tidsperiod kan nämnas att staten och skogsindustrins organisationer träffade en överenskommelse om viss sterilisering av exportvinster.

4.5.1.2 1955 års lagstiftningsarbete m. m.

Investeringsfondslagstiftningen blev föremål för förnyad översyn av företagsbeskattningskommittén, som år 1954 lade fram ett förslag till ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19). Kommittén fann att lagstiftningen var behäftad med vissa brister. I första hand avsågs olägenheten att företagen genom avsättningen fick en likviditetsförbättring motsvarande den skatt som skulle ha belöpt på den vinst som fått sättas av till fonden. Härigenom

möjliggjordes en ökning av företagens investeringar i ett högkonjunkturläge, vilket inte var önskvärt från konjunkturpolitisk synpunkt. Anledningen till att man vid 1947 års lagstiftning inte infört någon skyldighet att sätta in fondmedlen på spärrat konto eller på annat sätt hålla dem avskilda var att man ville stimulera företagen att göra fondavsättningar. Effekten av lagstiftningen ansågs i hög grad beroende av största möjliga anslutning från företagens sida. Förväntningarna hade emellertid inte infriats. En väsentlig orsak till det bristande intresset hos företagen för fondavsättningar var, som tidigare framhållits, den vidsträckta rätten till avskrivning på inventarier och nedskrivning på varulager. Endast beträffande byggnader hade det inneburit en ytterligare avskrivningsmöjlighet att utnyttja lagstiftningen. Den helt övervägande delen av de avsättningar som dittills skett hade också gällt fonder för byggnadsändamål.

Enligt kommittén innehöll 1947 års förordning om investeringsfonder flera hämmande moment. Företagen kunde inte efter eget val utnyttja fonderna vid inträffade behov eller i något avseende inverka på frågan när fonderna skulle användas. Detta skapade stor osäkerhet om och när de fick utnyttjas för sitt ändamål. Förutom att detta rent psykologiskt påverkade intresset i negativ riktning uppstod härigenom praktiska svårigheter för företagen att på ett mera ändamålsenligt sätt infoga fonderna i investeringsplaneringen. Till denna ovisshet om när fonderna fick tas i anspråk kom sedan vetskapen om att fonderna, om de inte kunde utnyttjas för sitt ändamål, inom en viss begränsad tid ändå skulle återföras till beskattning, varvid till det återförda beloppet lades viss ränta.

För att eliminera lagstiftningens investeringsstimulerande effekt under högkonjunktur diskuterades två olika metoder. Man måste förhindra att obeskattade vinstmedel frigjordes i samband med fondavsättning. En lösning som diskuterades var att skatt i vanlig ordning erlades på de till investeringsfond avsatta medlen men sedan restituerades, då fonderna togs i anspråk för avsett ändamål. Detta kunde dock göra företagen mindre benägna till fondavsättningar, varför en sådan ordning avvisades. Den andra möjligheten var att belopp motsvarande avsättningen helt eller delvis hölls avskilda från företaget genom insättning i riksbanken, något som tidigare övervägts men då avvisats på grund av administrativa svårigheter. Praktiska problem fick dock ställas mot de konjunkturpolitiskt ogynnsamma verkningarna av den gällande lagstiftningen. En förutsättning för att i fortsättningen över huvud taget ha en lagstiftning om investeringsfonder ansågs vara, att en del av företagets likvida medel temporärt steriliserades. Härigenom skulle inte bara medel undandras företagens fria dispositionsrätt under en högkonjunktur utan även skapas bättre betingelser för att investeringar verkligen kom till stånd vid lågkonjunktur. Man övervägde att därvid begränsa skyldigheten att göra insättning på konto i riksbanken till att gälla högkonjunkturlägen. Mot detta talade dock att fondavsättningar då skulle komma att verkställas endast under tider, då insättning inte behövde ske. Lagstiftningen skulle härigenom i betydande grad mista sin konjunkturutjämnande effekt. Det skulle också bli svårigheter att tillräckligt snabbt genomföra ett beslut om insättningsskyldighet.

Storleken av det belopp som skulle sättas in på ett särskilt konto fick enligt företagsbeskattningskommittén avvägas mellan olika intressen. Från

konjunkturpolitisk synpunkt ansågs önskvärt att så stor del som möjligt av fondavsättningen steriliseras. Därigenom skulle också tillräckliga medel för en planerad investering kunna ställas till förfogande i samband med att fonden fick tas i anspråk. För att helt tillgodose dessa synpunkter skulle det närmast komma i fråga att föreskriva en insättningsskyldighet med belopp motsvarande hela den gjorda avsättningen. I vart fall borde beloppet motsvara den skatt som belöpte på de mot avsättningen svarande vinstmedlen. Å andra sidan befarades att ett sådant tillgodoseende av de konjunkturpolitiska önskemålen skulle medföra ett minskat intresse från företagens sida för fondavsättningar. Först när det belopp som måste sättas in i riksbanken understeg den skatt som svarar mot avsättningen ansågs det föreligga en omedelbar stimulans till fondavsättning. För att få en allmän anslutning från företagen var man tvungen avväga insättningsskyldigheten så att denna stimulanseffekt fanns. Efter en sammanvägning av dessa olika synpunkter infördes i 1955 års förordning (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning en bestämmelse om att ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda avsättningen skulle sättas in på särskilt konto i riksbanken.

Genom kravet på insättning blev det än mer angeläget att avlägsna de hämmande momenten i 1947 års lagstiftning. En av de omständigheter som minskade företagens benägenhet för fondavsättning var ovissheten om och när fonden fick tas i anspråk. En uppmjukning var här nödvändig. Emellertid ansåg man att det inte heller kunde överlåtas helt åt företagen att själva avgöra när fonderna skulle tas i anspråk. För att upprätthålla syftet med lagstiftningen måste det allmänna kunna påfordra användning av fondmedlen när detta med hänsyn till konjunkturläget var påkallat. För att uppmuntra till avsättningar borde dock företagen, sedan viss tid förflutit från fondavsättningen, fritt få förfoga över en del av fonden. Vid bestämmandet av den kvotdel som fritt skulle få tas i anspråk gällde det att se till att lagstiftningens konjunkturutjämnande effekt inte gick förlorad. Den fria dispositionsrätten måste å andra sidan vara så frikostig att det verkligen uppstod en stimulans till fondavsättningar. Man fann därvid att högst 30 procent av investeringsfonden borde kunna få användas fritt enligt skattskyldigs önskemål. Denna del av fondavsättningen har sedermera fått benämningen "fria sektorn". Vad gällde den tid som borde förflyta innan dessa medel fritt fick tas i anspråk anfördes att en relativt kort tidrymd ökade risken för att reglerna skulle användas på ej avsett sätt. Fondavsättningen kunde t. ex. göras uteslutande i syfte att utnyttja 30 procent därav för byggnadsinvestering varefter återstoden återfördes till beskattning. En något längre tidsperiod skulle försvåra sådana spekulationer och dessutom bättre tillgodose de konjunkturpolitiska synpunkterna. Med hänsyn härtill fastställdes i 1955 års lagstiftning tidsperioden till fem år.

För att få ytterligare en stimulanseffekt infördes också ett särskilt avdrag vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen. Avdraget bestämdes till 10 procent av den del av fonden som utnyttjats. Avdraget medgavs dock inte när företaget använde den fria sektorn. Förutom stimulanseffekten antogs ett sådant investeringsavdrag medföra en strävan hos företagen att behålla fonden till dess att den fick tas i anspråk på grund av myndigheternas beslut.

En nackdel med dittills gällande bestämmelser hade varit att en fondavsättning återfördes till beskattning om fonden inte togs i anspråk inom tio år. En sådan yttersta gräns för fondavsättningen ansågs minska företagens intresse för fondavsättningar. Tidsgränsen togs därför bort i 1955 års lagstiftning. Detta ansågs påkallat även med hänsyn till att fonderna från konjunkturpolitisk synpunkt borde få stå kvar till dess arbetsmarknadsläget var sådant att det var lämpligt att använda dem.

Beträffande principerna för tillståndsgivningen uttalade företagsbeskattningskommittén följande (s. 249).

> I första hand bör gälla att generellt medgivande till ianspråktagande lämnas; härigenom beredes nämligen alla företag, som gjort fondavsättning, möjlighet att erhålla den avsedda skatteförmånen och kritik avseende bristande jämlikhet i beskattningen mellan dessa företag undvikes. Medgivande som begränsas till vissa branscher kan dock, om än mera undantagsvis, vara påkallat, varför även denna möjlighet bör finnas. Vad slutligen angår enskilda företag, kan ur vissa synpunkter riktas erinringar mot ett medgivande för sådana att utnyttja investeringsfondsmedel. Detta skulle nämligen kunna innebära att man ger ett företag inom en bransch ett indirekt ekonomiskt stöd, som ett annat företag inom samma bransch vilket jämväl gjort fondavsättning ej erhåller. Kommittén finner en viss försiktighet böra ur nämnda synpunkter iakttagas i vad det gäller individuella medgivanden, men finner å andra sidan möjligheten till sådana medgivanden kunna motiveras av arbetsmarknadsskäl. Ett företag kan nämligen vara av dominerande betydelse för en kommun, där utpräglade sysselsättningssvårigheter kan hota. Som ett ytterligare skäl må anföras att förhållandena kan vara sådana att ett till visst eller vissa företag begränsat medgivande att taga investeringsfond i anspråk inte skulle väcka betänkligheter av arbetsmarknadsskäl samtidigt som den av företaget med fondavsättningen åsyftade investeringen inte längre kan anstå. Det vore då otillfredsställande om ett individuellt medgivande inte skulle kunna lämnas.

En direkt skyldighet att ta medlen i anspråk ansåg kommittén böra föreligga endast när starka arbetsmarknadsskäl talade för detta.

Uppdelningen på flera fonder i 1947 års lagstiftning hade betingats av att detta ansetts vara att föredra från arbetsmarknadssynpunkt med hänsyn till att de skilda slagen av investeringar i allmänhet påverkade olika grenar av näringslivet på olika sätt och på olika vägar. För att få en bättre och smidigare ordning föreslogs en sammanslagning till en fond. Härigenom behövde inte företagen redan i samband med avsättningen ta ställning till frågan om för vilket ändamål fonden senare skulle användas. Vidare fick myndigheterna större möjligheter att verka för investeringsfondernas användning på det för varje särskilt tillfälle lämpligaste sättet.

Som tillåtna ändamål för utnyttjande av investeringsfond för rörelse tillkom genom lagstiftningen år 1955 reparations- och underhållsarbeten. En förutsättning var dock att arbetena avsåg byggnader som användes i rörelse. I sammanhanget diskuterades vidare om lagstiftningen borde utsträckas till reparationsarbeten på fartyg och kostnader för klassning av fartyg. Då klassningar och i samband därmed utförda reparationsarbeten måste företas på i huvudsak bestämda tider och oberoende av läget på arbetsmarknaden föreslogs dock inte någon utvidgning i detta hänseende.

Genom 1955 års lagstiftning infördes bestämmelser om att avsättning till investeringsfond skulle få göras även i inkomstslaget jordbruksfastighet och därvid avse redovisad inkomst av skogsbruk. Högsta tillåtna årliga av-

sättning till investeringsfond för skogsbruk ansågs böra stå i relation till den redovisade bruttointäkten av skogsbruket. Anledningen till att man inte grundade avsättningen på nettointäkten var att det i de flesta fall inte var möjligt att renodla den del av årsvinsten som hänförde sig till skogsbruket respektive till jordbruksdriften i övrigt. Med hänsyn till kommunintressena ansågs viss försiktighet böra iakttas vid utformningen av bestämmelserna. Maximiavsättningen bestämdes till 10 procent av bruttointäkterna och fondmedlen skulle få tas i anspråk endast för skogsbruket. Samtidigt infördes bestämmelser om att investeringsfond för rörelse fick användas även för investeringar i skogsbruket.

Eftersom syftet med investeringsfondsavsättningen var att stimulera till investeringar under tider med sysselsättningssvårigheter, ansågs fonderna i princip böra få tas i anspråk endast under så lång tid att konjunkturutvecklingen med någon sannolikhet kunde överblickas. Tillstånden begränsades därför till att avse ett beskattningsår och i vissa fall det påföljande beskattningsåret, dvs. högst två år. Lagstiftningens stimulerande verkningar kom härigenom i huvudsak att omfatta projekt som kunde slutföras under ett eller ett par år. För vissa större projekt kunde tillstånd inte ges för hela utbyggnadstiden. Denna begränsning i möjligheterna att använda lagstiftningen ledde år 1959 till en utvidgning av bestämmelserna. Som motivering härför anförde departementschefen bl. a. följande (prop. 1959:6. s. 10).

> För att upprätthålla sysselsättningen i en lågkonjunktur är det angeläget att planerade investeringar igångsättes så snart som möjligt. Självfallet gäller detta i hög grad de stora, sysselsättningsskapande projekt som nämnts. Att sådana investeringar igångsättes är emellertid också önskvärt från allmänt ekonomiska synpunkter och inte minst mot bakgrund av de västeuropeiska samarbetssträvandena på det ekonomiska området. Det framstår som ett viktigt allmänt intresse, att våra stora, på export inriktade basindustrier kan rusta sig att ta upp konkurrensen under de förutsättningar som kommer att föreligga om dessa strävanden förverkligas.
>
> I första hand bör det tillses, att tillståndet inte medges med mindre investeringen för den tid man kan överblicka är angelägen av sysselsättningspolitiska skäl. Det bör vidare stå klart, att investeringen kräver den tid som uppgives och att den längre investeringstiden icke har sin motivering i likviditetssynpunkter eller andra i detta sammanhang ovidkommande överväganden. Investeringen bör vidare prövas från allmänt ekonomiska synpunkter. Självfallet måste hänsyn också tas till de skattepolitiska konsekvenserna. Med hänsyn till detta bör prövningen verkställas av Kungl. Maj:t, självfallet efter arbetsmarknadsstyrelsens hörande.

På grund härav infördes en bestämmelse (9 § 3 mom. lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning) om att investeringsfondsmedel skulle få tas i anspråk beträffande mera långsiktiga investeringar av särskild betydelse. Eftersom företaget i detta läge kanske inte gjort tillräckliga avsättningar till fonden skulle även framtida avsättningar kunna få användas. Investeringsavdrag skulle däremot inte utgå. Detta hade tillkommit för att stimulera till avsättningar i tider, då man inte visste när fonden kunde få tas i anspråk. Ett sådant avdrag ansågs inte motiverat, när förhandsbeslut om fondens ianspråktagande meddelats.

Vissa andra begränsningar ansågs också påkallade för att inte det ursprungliga syftet med investeringsfondslagstiftningen skulle förfelas. Medgivandet att ta investeringsfonderna i anspråk enligt 9 § 3 mom. begränsades därför

till 75 procent av fondavsättningarna. Vidare skulle inte mer än 75 procent av kostnaderna för investeringarna få skrivas av med utnyttjande av investeringsfonder.

Med hänsyn till det konjunkturläge som kunde förväntas under sommaren och hösten 1960 ansågs det önskvärt att söka dämpa investeringsverksamheten under denna tid bl. a. genom att minska likviditeten inom näringslivet. Företag, som vid 1961 års taxering avsåg att göra avsättning till investeringsfond för rörelse, erbjöds därför vissa förmåner om de redan under sommaren och hösten 1960 betalade in ett belopp motsvarande hela den beräknade fondavsättningen på konto i riksbanken. Det belopp som översteg den obligatoriska insättningen på 46 procent skulle betalas tillbaka vid utgången av år 1961. För den extra inbetalningen i riksbanken lämnades gottgörelse i form av ett extra avdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt år 1961. Liknande förmåner erbjöds vid 1962 års taxering.

På grundval av en av 1961 års investeringsfondsutredning upprättad promemoria genomfördes år 1963 vissa ändringar i lagstiftningen i syfte att göra bestämmelserna till ett mera verksamt konjunkturpolitiskt medel. Efter särskilt medgivande skulle investeringsfond kunna överföras mellan bolag inom en koncern. I syfte att stimulera ekonomiska föreningar till ökade fondavsättningar nedsattes för dessa insättningsskyldigheten i riksbanken från 46 till 40 procent. Det kan nämnas att för aktiebolagens del diskuterades en höjning av procentsatsen till 48 procent, vilket mer skulle motsvara gällande skatteuttag. En sådan liten höjning ansågs dock innebära en onödig komplikation av lagstiftningen. Ytterligare ett resultat av 1963 års lagstiftning var att fonderna under vissa förhållanden skulle få användas i lokaliseringspolitiskt syfte.

Det konstaterades att den då gällande möjligheten att använda investeringsfond för nedskrivning av lager saknade betydelse i den praktiska tillämpningen och därför borde utgå. I stället infördes bestämmelser om ianspråktagande av investeringsfond för överföring till ett särskilt konto i bokföringen, s. k. lagerinvesteringskonto. Syftet med detta var att stimulera företag att under tider med avsättningssvårigheter fortsätta sin produktion och arbeta på lager.

Vad gäller principerna för tillståndsgivningen föreslogs, som tidigare nämnts, att investeringsfonderna borde få användas i lokaliseringspolitiskt syfte. Härom uttalade departementschefen bl. a. följande. (prop. 1963:159, s. 63).

> Bestämmelserna bör i princip tillämpas så att man får största möjliga effekt från sysselsättningssynpunkt med minsta möjliga kostnad. Om man genom en selektiv prövning av ansökningarna att taga investeringsfonder i anspråk når en bättre effekt från sysselsättningssynpunkt än vid ett generellt frisläppande, kan någon kritik inte riktas mot en sådan tillämpning av lagstiftningen. Skatteförmånen är att se som en ersättning för en prestation från den skattskyldiges sida i form av tidigareläggning av investeringar och bidrag till ökad sysselsättning eller i form av en från samhällssynpunkt önskvärd lokaliseringsinsats.

Departementschefen erinrade vidare om att det var de stora företagen som hade de största möjligheterna att bidra till ökad sysselsättning inom avfolkningsområden genom att där starta filialer eller dotterföretag. Flertalet

av dessa storföretag hade investeringsfonder. Genom ökade möjligheter att utnyttja fonderna, bl. a. genom överföring till nybildat dotterföretag, kunde ett medgivande att ta investeringsfond i anspråk innebära en betydande stimulans till ökad sysselsättning inom ett avfolkningsområde. Med avfolkningsområde avsågs därvid län eller väsentliga delar av län. Däremot inte mindre områden inom i övrigt expansiva län.

4.5.1.3 Nuvarande regler

I fråga om investeringsfonder enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning gäller följande.

Rätt att göra fondavsättning tillkommer aktiebolag, ekonomisk förening och sparbank. För avdragsrätten har uppställts vissa villkor. Företaget skall vara berättigat till räkenskapsenlig avskrivning på maskiner och andra inventarier eller eljest ha erhållit taxeringsnämnds medgivande att göra avsättningen. Vidare krävs att företaget bedriver rörelse eller jordbruk.

Avsättning kan göras till investeringsfond för rörelse eller till investeringsfond för skogsbruk. Avdrag för avsättning till investeringsfond för rörelse får uppgå till högst 40 % av årsvinsten före skatt. Med årsvinst avses resultatet enligt fastställd balansräkning efter avdrag för avskrivningar, tantiem m. fl. poster hänförliga till omkostnader i rörelsen men utan avdrag för avsättning till reservfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder. Det bör understrykas att avsättningen således inte baseras på den vid taxeringen bestämda nettointäkten utan den i bokslutet redovisade årsvinsten före skatter och fondavsättningar. Detta medför att inte endast inkomst av rörelse utan även inkomster hänförliga till andra inkomstslag kan läggas till grund för avsättningen. Det saknar också betydelse om årsvinsten till viss del avser skattefri realisationsvinst eller skattefri aktieutdelning. I vissa fall kan därför avsättningen leda till att ett underskott uppkommer i förvärvskällan.

Avdrag för avsättning till investeringsfond för skogsbruk får ske med högst 10 % av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk. Avdraget medges vid beräkning av nettointäkten av förvärvskällan. På samma sätt som vid inkomst av rörelse kan avsättningen därför leda till underskott i förvärvskällan. Aktiebolag och ekonomisk förening, som driver både rörelse och skogsbruk, har möjlighet till viss dubbelavsättning eftersom bruttointäkten av skogsbruk även ingår i företagets årsvinst.

För att en fondavsättning skall vara avdragsgill krävs att ett belopp motsvarande 46 procent för aktiebolag, sparbank och ekonomisk förening som ingår i jordbrukskasserörelsen samt 40 procent för annan ekonomisk förening sätts in på särskilt konto i riksbanken. Om ett mindre belopp inbetalas skall inte avdraget i dess helhet vägras utan i stället reduceras till det belopp som den gjorda inbetalningen motsvarar. Medlen skall ha inbetalats senast den dag, då företaget har att avge allmän självdeklaration för det beskattningsår som avsättningen avser. Inbetalningen får inte göras före beskattningsårets ingång. Denna regel har tillkommit för att förhindra att den s. k. fria sektorn utnyttjas tidigare än vad som eljest skulle vara möjligt. Det möter däremot inte något hinder att inbetalning till riksbanken görs redan

under beskattningsåret, dvs. innan bokslutet för detta år blivit färdigt och det definitiva beslutet om avsättning till investeringsfond kunnat fattas. Föreligger synnerliga skäl kan regeringen medge att inbetalning sker vid en senare tidpunkt än den som föreskrivs i huvudregeln.

Regeringen eller, efter förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen kan besluta att investeringsfond under den tid och under de villkor i övrigt, som läget på arbetsmarknaden påkallar, skall eller får tas i anspråk för sitt ändamål. Dessa beslut, som regleras i 9 § 1 mom., är avsedda att omfatta en investeringstid av högst två år. Tillstånden kan omfatta samtliga företag, företag i viss bransch eller visst eller vissa företag. Medgivanden med stöd av 9 § 1 mom. kan gälla endast befintliga fonder, dvs. sådana som avsatts under tidigare beskattningsår och då prövats vid inkomsttaxeringen. I motiven uttalas, som redovisats i det föregående (avsnitt 4.5.1.2), att i första hand generellt medgivande till ianspråktagande bör lämnas. Härigenom får alla företag som gjort avsättning samma skatteförmån. Även individuella tillstånd kan dock meddelas.

Om företaget fått tillstånd jämlikt 9 § 1 mom. att ta investeringsfond i anspråk har företaget rätt att ta ut 46 % respektive 40 % av fondbeloppet från riksbanken. Därutöver får företaget ett extra avdrag – investeringsavdrag – vid taxeringen. Investeringsavdrag utgår med 10 % av ianspråktagna fondmedel.

Sedan år 1959 kan regeringen efter ansökan besluta att investeringsfond får tas i anspråk för sitt ändamål under längre tid än en viss lågkonjunktur. Förutsättningen för ett sådant beslut, som regleras i 9 § 3 mom., är att det med hänsyn till läget på arbetsmarknaden och övriga förekommande omständigheter är av synnerlig vikt för det allmänna att viss investering sätts igång. Under samma förutsättning kan regeringen också meddela preliminärt tillstånd att investeringsfond, som framdeles avsätts, får tas i anspråk för sitt ändamål. Om sådant preliminärt beslut meddelats skall arbetsmarknadsstyrelsen – sedan uppgift inkommit om att avsättningen godtagits vid inkomsttaxeringen – meddela slutligt beslut i enlighet med det preliminära beslutet. Tillstånd enligt 3 mom. får avse högst 75 procent av befintliga och kommande avsättningar. Belopp, som sålunda tas i anspråk ur fonden, får vidare inte överstiga 75 procent av investeringskostnaden. Investeringsavdrag medges inte i dessa fall.

Den s. k. fria sektorn utgör 30 % av avsättningen och får användas sedan fem år förflutit från ingången av det år då den med avsättningen förenade inbetalningen till riksbanken skedde. Rätten att utnyttja fria sektorn förloras emellertid om tillstånd tidigare erhållits att ta i anspråk motsvarande del av den aktuella avsättningen. Det anses nämligen att medlen tas i anspråk i den ordning de betalats in. Vidare anses fria sektorn tagen i anspråk i första hand. Har således 30 % av ett visst års avsättning utnyttjats enligt tillstånd, har därmed den fria sektorn i sin helhet förbrukats. Är motsvarande siffra 20 % återstår 10 % till företagets fria förfogande. Vidare bortfaller rätten att utnyttja fria sektorn i den mån investeringsfond fått föras över från ett koncernbolag till ett annat.

Investeringsfond för rörelse får tas i anspråk endast för vissa i lagstiftningen specificerade ändamål. Dessa är i första hand olika arbeten på byggnad. Det kan vara fråga om ny-, till- eller ombyggnad, som utförts under be-

skattningsåret. Byggnaden skall vara belägen här i riket och får inte utgöra lagertillgång. Fonden kan vidare tas i anspråk för reparations- och underhållsarbeten på byggnad. Vidare kan den användas för bidrag till ny-, till- och ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning här i riket för arbetstagare eller tidigare arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag. Andra ändamål är inköp av maskiner och inventarier med en beräknad användningstid överstigande tre år. En förutsättning är dock, såvitt gäller andra tillgångar än transportmedel i internationell trafik, att inventarierna är avsedda att utnyttjas i här i riket bedriven verksamhet. I fråga om fartyg och luftfartyg godtas även utnyttjande för reparations- och ombyggnadsarbeten. Bland tillåtna ändamål ingår också undersökningsarbete, förberedande arbete och tillredningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet här i riket.

En investeringsfond kan även få användas för åtgärder att främja avsättningen utomlands av varor som företaget tillverkar i Sverige. I detta fall krävs särskilt tillstånd av regeringen.

Om särskilda skäl föreligger kan fondmedel tas i anspråk för kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse samt liknande arbeten liksom för iordningställande av markområde för sjöreglering och kraftverksbygge. Detta innebär en principiell utvidgning av avdragsrätten i så måtto att avdrag medges för kostnader, vilka inte alls eller endast delvis är avdragsgilla. Investeringsavdrag medges dock inte när investeringsfond tas i anspråk för markanläggningar.

En förutsättning för att en investering, som genomförts under visst år, skall få skrivas av mot investeringsfond är att investeringsbeloppet bokförts under samma år. Ett undantag från denna huvudprincip finns dock. Om nämligen investeringsfond får tas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för byggnads- eller fartygsinvesteringar eller för arbeten på vägar eller flottleder kan företaget vänta till det sista året med att göra avskrivning mot fonden för samtliga under perioden ackumulerade investeringskostnader.

Investeringsfond får inte tas i anspråk för inköp av en tidigare uppförd byggnad eller för avskrivning på anskaffade begagnade maskiner eller inventarier och således inte heller för inköp av secondhandtonnage. Däremot kan fonder tas i anspråk t. ex. för maskiner och andra inventarier som inköpts från utlandet. Vad gäller inköp från rörelseidkare med vilken det köpande företaget är i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, får fonden användas endast om tillgången tillverkats under beskattningsåret.

I syfte att stimulera företag att under tider med avsättningssvårigheter fortsätta sin produktion och arbeta på lager kan tillstånd medges att investeringsfond för rörelse får tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. I balansräkningen för det räkenskapsår under vilket ianspråktagandet sker skall företaget redovisa det överförda beloppet på sådant konto. Samtidigt får företaget disponera riksbankskontomedel motsvarande 46 % av överförda fondmedel. Beloppet skall återföras till beskattning senast vid taxeringen för det tredje beskattningsåret efter det då överföringen gjordes. Därvid skall också inbetalning ske till riksbanken av 46 % av återföringen. Företaget har dock rätt att för samma beskattningsår dels åtnjuta avdrag

för en ny avsättning till investeringsfond för rörelse som är lika stor som det återförda beloppet, dels även enligt huvudregeln göra avdrag för avsättning intill 40 % av årsvinsten. Om likviditetssvårigheter skulle föreligga kan tidsfristen för återföring förlängas, varvid emellertid viss ränta påförs.

Fördelen med att överföra investeringsfond till lagerinvesteringskonto är att företaget under en treårsperiod får disponera de mot överföringen svarande medlen på riksbankskontot. Härigenom skapas ökade förutsättningar att under en övergångstid upprätthålla större produktion och sysselsättning än som eljest skulle varit fallet. Ytterligare en förmån med överföringen är att investeringsavdrag medges med 10 % av det belopp varmed värdet av lagret ökat under beskattningsåret, dock högst 10 % av det till lagerinvesteringskonto överförda beloppet.

Om särskilda skäl föreligger får investeringsfond för rörelse tas i anspråk för ändamål som investeringsfonderna för skogsbruk är avsedda för. Likaså kan tillstånd meddelas att ta skogsbruksfond i anspråk för rörelse. I viss utsträckning kan fond få användas för investering även i annan förvärvskälla än den i vilken avsättning skett.

Investeringsfond för skogsbruk får användas för alla kostnader för åtgärder som avser att främja skogsbruket. Hit hör skogsvårdande arbeten i allmänhet såsom skogsodling, dikning, hägnad, röjning m. m. Ianspråktagandet får även avse investeringar som höjer skogens avkastning genom att underlätta och förbilliga avverkning. Till sådana investeringar räknas uppförandet av för skogsbruket nödvändiga byggnader samt anläggning av skogsvägar och flottleder, som huvudsakligen avser att direkt tjäna skogsbruket.

Företag, som under visst beskattningsår tagit investeringsfond i anspråk för angivna ändamål, får göra ett extra avdrag (investeringsavdrag) med belopp motsvarande 10 % av vad sålunda tagits i anspråk. Som framgått ovan medges dock inte något extra avdrag vid medgivande enligt 9 § 3 mom. eller då den fria sektorn tas i anspråk. Investeringsavdrag åtnjuts inte heller för investeringar i markanläggningar enligt 14 §. Vid ianspråktagande genom överföring av medel till lagerinvesteringskonto medges investeringsavdrag med 10 procent av lagerökningen, dock högst 10 procent av det till sådant konto överförda beloppet.

Har fondmedel tagits i anspråk för sådana kostnader som inte får dras av annat än i form av årliga värdeminskningsavdrag skall så anses som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende skrivits av med det i anspråk tagna beloppet. Resterande belopp utgör således det skattemässiga restvärdet. För det fall fonden enligt 9 § 1 mom. fått tas i anspråk för olika tillgångsslag men det ianspråktagna beloppet inte täckt hela kostnaden får den skattskyldige själv välja för vilka tillgångar fondmedlen skall anses ha använts. Har kostnaden t. ex. uppgått till 8 milj. kr, varav 6 milj. kr för byggnad och 2 milj. kr för maskiner, medan totalt 6 milj. kr tagits i anspråk ur investeringsfonden kan hela beloppet användas för att reducera byggnadens anskaffningsvärde. Resterande 2 milj. kr kan således skrivas av enligt ordinarie regler för inventarieavskrivning. Är det fråga om en tillgång som enligt ordinarie regler inte får skrivas av i sin helhet, såsom t. ex. markanläggningar, får vid bestämmande av avskrivningsunderlaget investeringsfonden i första hand räknas av från den icke avskrivningsbara delen. Har kostnaden t. ex. uppgått till 1 milj. kr och 750 000 kr fått tas

i anspråk, får resterande 250 000 kr skrivas av med 5 procent per år trots att enligt ordinarie regler endast 75 procent av kostnaden för markanläggningar får avskrivas.

Avser ett tillstånd enligt 9 § 3 mom. olika investeringar torde en proportionering få göras. Om tillståndet t. ex. avser en investering på tillsammans 1 milj. kr, varav 300 000 kr avser byggnader och 700 000 kr maskiner blir det skattemässiga restvärdet på byggnader (25 % av 300 000) 75 000 kr och motsvarande värde på maskiner (25 % av 700 000) 175 000 kr. Om beloppet 300 000 kr i stället avsett markanläggning får fonden tas i anspråk i första hand för den icke avskrivningsbara delen därav, 75 000 kr. Även här får alltså 75 000 kr dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.

Har investeringsfond fått tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto påverkas däremot inte rätten till avdrag för inköp av lagervaror. I bokslutet skall således varulagret inventeras och värderas på samma sätt som om överföring till lagerinvesteringskonto inte gjorts. Underlaget för varulagernedskrivning påverkas således inte. Eftersom företaget får disponera de mot överföringen svarande riksbankskontomedlen kan avsättningen till lagerinvesteringskonto betraktas som en extra lagernedskrivning. Varulagervärderingen påverkas givetvis inte heller när kontoavsättningen löses upp och antingen återförs till beskattning eller omvandlas till investeringsfond.

I beslut att ta investeringsfond i anspråk skall anges när utnyttjandet får ske samt i förekommande fall ändamålet och i vad mån investeringsavdrag skall åtnjutas. Beslutet tillställs företaget, länsstyrelsen och riksbanken. Med stöd av beslutet får företaget – såvida det inte är fråga om ett preliminärt beslut enligt 9 § 3 mom. – hos riksbanken ta ut 46 procent eller 40 procent av det belopp av fonden, som skall eller får tas i anspråk. Hela beloppet kan tas ut omedelbart även om investeringsperioden omfattar flera år.

Om regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen beslutar att fonden *skall* tas i anspråk har taxeringsmyndigheterna att kontrollera att företaget handlar i enlighet med beslutet. Underlåter ett företag att utnyttja sin fond skall taxeringsmyndigheterna se till att medlen återförs till beskattning. Om beslutet innebär att fonden *får* tas i anspråk har taxeringsmyndigheterna att avvakta besked från riksbanken om kontouttag. När beskedet kommit skall myndigheterna kontrollera att uttaget belopp motsvarar 46 procent respektive 40 procent av den del av fonden som utnyttjats för investeringen.

I vissa fall skall investeringsfond återföras till beskattning. Detta gäller för det första om fonden tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om den fria sektorn. Här avses både det fallet att fonden helt eller delvis tas i anspråk före den tidpunkt, då den fria sektorn får utnyttjas och det fallet då fonden efter denna tidpunkt tagits i anspråk med belopp överstigande den fria sektorn. Vidare skall återföring ske om fonden inte använts för godkänt ändamål eller i den omfattning som föreskrivits. Om i dessa fall en del av fonden använts i vederbörlig ordning, skall endast resterande belopp återföras till beskattning. Återföring skall också ske om företag inte efterkommer anmodan att ta medlen i anspråk. I samtliga fall skall till beskattning upptas även ett belopp motsvarande en tiondel av vad som av investeringsfonden återförts till beskattning. Om synnerliga

skäl föreligger kan regeringen medge att tillägg inte görs. De återförda medlen skall beskattas effektivt, dvs. nettointäkten skall vid taxering alltid tas upp till lägst det återförda beloppet, oavsett resultatet i övrigt. Inget hindrar dock att förlustavdrag avräknas från det återförda beloppet och bringar ned taxeringen till noll. Har rörelsen lämnat underskott medges detta till avdrag senare år i enlighet med förlustutjämningsförordningens bestämmelser.

Investeringsfond skall återföras även vid likvidation eller då förvärvskälla avvecklats. Enligt ett avgörande av regeringsrätten (RÅ 1963 ref. 8) skall återföring av fondmedel inte ske vid konkurs.

Efter särskilt medgivande kan investeringsfond överföras mellan bolag i koncern. Bestämmelserna är avsedda att tillämpas mellan moderbolag och helägt dotterbolag och mellan systerbolag, som är helägda dotterbolag till ett och samma moderföretag. Rätten till överföring är inte ovillkorlig utan prövas i varje särskilt fall. Därvid skall bl. a. hänsyn tas till kommunintressena. Som tidigare nämnts anses den fria sektorn tagen i anspråk i första hand i och med överföringen.

4.5.1.4 Fondernas ekonomiska betydelse

Den principiella innebörden av systemet med investeringsfonder är följande. Avdrag för avsättning till fonden medges vid inkomsttaxeringen för det beskattningsår under vilket avsättning sker. Härigenom kan företaget sägas få en villkorlig skatteförmån. Från likviditetssynpunkt uppvägs emellertid denna förmån delvis av skyldigheten att göra inbetalning till riksbanken. Det år investeringsfonden tas i anspråk för tillåtet ändamål erhålls ett likviditetstillskott motsvarande de från riksbanken frigjorda medlen. Bokföringsmässigt innebär fondutnyttjandet att den anskaffade tillgången omedelbart skrivs av med ett mot ianspråktagandet svarande belopp. Det framtida skattemässiga avskrivningsunderlaget reduceras i motsvarande mån. Likviditetstillskottet uppvägs således på sikt av högre skattekostnader. Systemet medför alltså i princip inte någon definitiv skattelättnad utan endast en tidsförskjutning av avdragsrätten.

Fördelarna med att använda investeringsfonden är från företagsekonomisk synpunkt följande. För det första medför själva fondavsättningen en mindre avtappning av likvida medel jämfört med full skattebetalning. För det andra får företaget vid utnyttjande av fonden likvida medel från spärrkontot i riksbanken för en väsentlig del av investeringen. Värdet av detta likviditetstillskott överstiger – åtminstone om fonden används för byggnads- eller markarbeten – nuvärdet av den framtida skattebelastning som förorsakats av fondutnyttjandet. För det tredje får företaget i vissa fall ett investeringsavdrag med 10 procent av ianspråktagna medel.

Fördelen med fondutnyttjandet beror delvis på om tillståndet meddelats enligt 9 § 1 mom. eller 9 § 3 mom. Beslut enligt 1 mom. innebär att fonden kan utnyttjas för hela investeringskostnaden och att företaget får det särskilda extra tioprocentiga avdraget. Beslut enligt 9 § 3 mom. begränsar fondutnyttjandet till högst 75 procent av investeringskostnaden och högst 75 procent av fonden. Vid en investeringskostnad av 1 milj. kr får fondutnyttjandet alltså avse högst 750 000 kr även om företagets fond uppgår till flera milj. kr. Samma gäller vid det omvända förhållandet. Är fonden 1 milj. kr och

investeringskostnaden flera milj. kr kan ändå högst 75 procent av fonden, dvs. 750 000 kr, tas i anspråk.

Vad gäller fördelen att över huvud taget sätta av medel till investeringsfond kan först konstateras att ett företag, som inom överskådlig framtid inte behöver betala någon skatt – t. ex. därför att rätten till varulagernedskrivning inte har utnyttjats – inte kan vinna något på att göra avsättning. För ett sådant företag är det alltid bättre att behålla vinstmedlen i rörelsen än att placera dem på räntelöst konto hos riksbanken.

Om företagets enda alternativ till fondavsättning är att betala inkomstskatt på beloppet, är det i princip alltid fördelaktigt att göra avsättningen. En fondavsättning på 100 000 kr innebär i detta fall att bolaget i stället för att betala omkring 56 000 kr i skatt får betala in 46 000 kr till riksbanken. Enda risken för beskattning är att företaget inom kort tvingas upphöra med sin verksamhet eller att regeringen föreskriver att fonderna *måste* tas i anspråk. I båda dessa fall kan företaget bli skyldigt återföra fonden till beskattning jämte ett extra tioprocentigt tillägg. Återföring i samband med nedläggning av verksamheten är dock sällan något realistiskt perspektiv. Fonden brukar i sådana fall kunna flyttas över till ett koncernföretag. Risken att regeringen direkt föreskriver att investeringsfonden *måste* tas i anspråk torde också vara liten. Hittills har något sådant föreläggande aldrig meddelats.

I normalfallet är det således alltid förmånligt för ett företag att gå in i investeringsfondssystemet. En annan sak är att företaget av andra skäl kan anse sig förhindrad att göra en fondavsättning. Företaget vill t. ex. höja sitt eget beskattade kapital eller måste visa vinst för att hålla oförändrad utdelning.

Fördelen med att utnyttja en befintlig fond beror på för vilket ändamål utnyttjandet sker. Detta kan belysas med följande exempel. Ett företag har möjlighet att använda 1 milj. kr av sin investeringsfond för tre olika ändamål, nämligen reparationsarbeten, inköp av maskiner eller uppförande av en fabriksbyggnad. I exemplet bortses från eventuellt investeringsavdrag.

I det första fallet medför fondutnyttjandet ofta en ren förlust för företaget. Företaget får visserligen ut 460 000 kr från riksbanken, men genom den förlorade avdragsrätten för reparationsarbetet ökar skattebelastningen med 560 000 kr, dvs. med 100 000 kr mer än vad företaget erhållit. Fonden kan därför sägas vara användbar för sådana arbeten endast om företaget befinner sig i tillfällig likviditetskris. Pengarna från riksbanken kan ju kvitteras ut omedelbart efter det att tillstånd erhållits medan skatteinbetalningen kanske ligger omkring ett år fram i tiden. Det kan självfallet också vara fördelaktigt att använda fonden för reparationsarbeten om företaget på grund av en allmän resultatförsämring eller liknande inte behöver betala skatt oavsett om fonden används eller inte. I det andra fallet får företaget väga nyttan av de 460 000 kr från riksbanken mot den förlorade rätten att skriva av på de inköpta maskinerna. Det nominella värdet av den förlorade avdragsrätten är – under förutsättning att företaget betalar skatt –560 000 kr. Nuvärdet är emellertid mindre. Om det antas att maskinerna kan skrivas av under fem år blir nuvärdet med 5 procent kalkylränta ungefär 480 000 kr. Fondutnyttjandet medför alltså en förlust på 20 000 kr. Räknar företaget i stället med så hög kalkylränta som 10 procent är nuvärdet av de förlorade avdragen bara omkring 425 000 kr. Vinsten för företaget genom fondutnyttjandet blir således i detta fall 35 000 kr.

Används fonden för att uppföra en fabriksbyggnad skall det från riksbanken uttagna beloppet, 460 000 kr, jämföras med nuvärdet av den förlorade avdragsrätten på byggnaden. Om byggnaden skattemässigt skrivs av på 25 år blir nuvärdet av den förlorade avdragsrätten med 5 % kalkylränta omkring 310 000 kr. Vinsten blir alltså 150 000 kr. Ännu större blir vinsten givetvis om kalkylräntan antas vara 10 %. Då blir nuvärdet av den uteblivna avdragsrätten bara omkring 180 000 kr och vinsten således 280 000 kr.

Slutsatsen blir alltså att det oftast är olönsamt eller i varje fall inte särskilt lönande att utnyttja befintliga fonder för direkt avdragsgilla kostnader eller för investeringar i maskiner. Däremot är det klart lönsamt att utnyttja fonden för byggnadsinvesteringar. Ännu fördelaktigare kan det givetvis vara att utnyttja fonden för markanläggningar eftersom dessa skattemässigt i annat fall får skrivas av bara till 75 %.

4.5.1.5 Fondernas användning i praktiken

Beslut om ianspråkstagande av investeringsfonder avser, som förut nämnts, viss tidrymd. Det kan även avgränsas till att gälla endast viss region, viss bransch eller särskilda företag eller visst slag av investeringar. Till beslutet kan också i övrigt fogas särskilda villkor. Avändningen av investeringsfonderna som medel att styra investeringar kan således i mycket stor utsträckning anpassas till aktuella behov.

Syftet med investeringsfondssystemet är, som tidigare nämnts, att stimulera till avsättningar under tider av högkonjunktur för att medlen senare skall kunna användas för investeringar vid sämre konjunkturer. Fonderna skall alltså i princip släppas fria vid ingången av en allmän lågkonjunktur och frisläppet skall gälla så länge lågkonjunkturen varar. Efterhand har frisläppen emellertid blivit mer selektiva. Systemet med ett allmänt frisläpp har övergetts och ersatts med individuell tillståndsgivning efter särskild ansökan. Vid tillståndsgivningen har inte bara det allmänna konjunkturläget varit avgörande utan också – och kanske främst – lokaliseringspolitiska hänsyn. Inom det allmänna stödområdet har fonderna varit fria eller fått utnyttjas på förmånligare villkor än i övriga delar av Sverige. Såsom stödområde har dessutom behandlats vissa lokala områden med särskilda sysselsättningsproblem, t. ex. Borås- och Eskilstunaregionerna. Förutom denna geografiska uppdelning har man tagit allt större hänsyn till branschvisa ojämnheter i konjunkturerna. Det minskade bostadsbyggandet och därav föranledd minskning av sysselsättningen inom byggbranschen har t. ex. gjort att byggnadsinvesteringar under flera perioder behandlats förmånligare än maskininvesteringar.

Denna utveckling har lett till att tillstånd att utnyttja fonderna under 1970-talet inte meddelas med stöd av regeln i 9 § 1 mom. I stället har tillstånd – alltid efter särskild ansökan från företaget – lämnats med stöd av 9 § 3 mom.

Vad gäller tidsperioden fram till 1970 har investeringsfonderna i konjunkturutjämningssyfte varit frisläppta i större skala vid tre olika tillfällen, nämligen åren 1958–59, 1962–63 och 1967–69.

Karakteristiskt för de generella fondfrisläpp som genomförts i konjunkturutjämnande syfte under 1960-talet har varit en strävan att koncentrera

sysselsättningseffekten till det närmast framförliggande vinterhalvåret. Detta har bl. a. berott på att regeringen inte ansett det vara möjligt att med någon större grad av säkerhet förutse konjunkturutvecklingen för längre tid än den närmaste tolvmånadersperioden. Att frisläppet avsett vinterhalvåret har också hängt samman med att en konjunkturavmattning inom byggnadsbranschen erfarenhetsmässigt blir särskilt kännbar under vintern. Med hänsyn till företagens planering har fondfrisläppen tillkännagetts åtminstone ett halvår innan de gått i verkställighet.

Som lokaliseringspolitiskt medel användes fonderna första gången år 1963. De fick då tas i anspråk för såväl byggnads- och anläggningsarbeten som maskininvesteringar i norra Sverige. Kraftstationer, regleringsföretag och större kraftdistributionsanläggningar undantogs dock. Byggnadsarbetena skulle påbörjas under tiden juli–december 1964 och maskiner och inventarier skulle beställas under samma tid. I augusti 1964 förlängdes denna period med ett halvår så att byggnadsarbeten och maskinbeställningar skulle ske senast den 30 juni 1965 eller samtidigt som det på grundval av 1962 års lokaliseringsutredning framlagda förslaget om lokaliseringsstöd i form av lån och bidrag infördes. Även senare under 1960-talet har investeringsfonderna använts i lokaliseringspolitiskt syfte.

De tillstånd som lämnats vid generella frisläpp har varit grundade på 9 § 1 mom. Därjämte har selektiva medgivanden enligt 9 § 3 mom. meddelats. Ur tillgänglig statistik kan utläsas att de selektiva medgivandena under 1960-talet utgjort ca 40 % av de totala ianspråktagandena. I kronor räknat har ungefär hälften av dessa varit s. k. kombinationstillstånd, dvs. fonden har fått tas i anspråk utanför stödområdet om investeringar samtidigt skett inom stödområdet. Antalsmässigt har kombinationsbesluten utgjort mindre än 5 % av totala antalet selektiva beslut. I genomsnitt var den beräknade investeringssumman 77 milj. kr i kombinationsbesluten mot 5 milj. kr för samtliga selektiva medgivanden. Endast omkring 15 % av kostnaderna lades ned i stödområdet. 35 % av investeringssumman skulle enligt ansökningarna läggas ned i de tre storstadsområdena Stockholm, Göteborg och Malmö.

Som framgått av det föregående har regeringen under 1970-talet slagit in på en ny väg när det gäller att i lågkonjunktur tillämpa lagstiftningen om investeringsfonder. I stället för att frisläppa fonderna generellt enligt 9 § 1 mom. har tillstånd meddelats individuellt efter ansökan varvid besluten alltid grundats på 9 § 3 mom.

Det nya förfaringssättet påbörjades i juni 1971 då regeringen, för att främja sysselsättningen inför den kommande vintern, beslutade om en rad olika stimulansåtgärder. Bl. a. fick ett femtiotal företag tillstånd att utnyttja investeringsfonderna för industriinvesteringar i syd- och mellansverige för sammanlagt omkring 55 milj. kr. Projekten skulle sättas igång före utgången av 1971. I juli frisläpptes fonderna för industriföretag för överföring till lagerinvesteringskonto under perioden 1 augusti–31 december 1971, och sedan antalet arbetslösa ökat under sommaren kunde fonderna i augusti tas i anspråk även för vissa projekt inom stockholmsområdet. I oktober förlängdes rätten att utnyttja fonderna för produktion på lager till utgången av 1972. Även användningen för industriinvesteringar förlängdes sedermera till 1 maj 1972.

Under våren 1972 hade en förbättring av läget på arbetsmarknaden inträtt och en successiv konjunkturuppgång förväntades under andra halvåret 1972. Trots detta ansågs föreligga behov av särskilda åtgärder för att motverka den säsongmässiga nedgången i sysselsättningen under den kommande vintern inom byggnadsbranschen. Industrins investeringsfonder fick därför användas för att finansiera byggnads- och anläggningsinvesteringar fram till utgången av april 1973. Sedan ytterligare kraftig stimulans ansetts erforderlig särskilt för byggarbetsmarknaden utvidgades i augusti 1972 användningen av fonderna till företag utanför industrin. Härefter har varje år beslutats om förlängning av den möjlighet som funnits att ta i anspråk fonderna för byggnads- och anläggningsinvesteringar inom näringslivet. För att påskynda investeringsuppgången beslutade regeringen våren 1975 att ytterligare vidga möjligheterna att utnyttja fonderna. De skulle i fortsättningen få användas i hela landet inte bara för investeringar i byggnader utan även för investeringar i maskiner. Vidare har fonderna under tiden februari 1975–december 1976 fått användas för överföring till lagerinvesteringskonto. F. n. gäller i huvudsak att fonderna får utnyttjas för investeringar i byggnader, markanläggningar och inventarier med stöd av 9 § 3 mom. fram till ingången av år 1978 och med stöd av 9 § 1 mom. under tiden januari 1978–mars 1979.

Fram till år 1975 har alla beslut om ianspråktagande enligt 9 § 3 mom. meddelats av regeringen. Efter lagändring år 1975 har dock arbetsmarknadsstyrelsen viss rätt att meddela beslut även enligt 9 § 3 mom. Arbetsmarknadsstyrelsen bemyndigades i juni 1975 att medge ianspråktaganden enligt 9 § 3 mom. för investeringar i byggnader, maskiner och markanläggningar, såvida investeringskostnaden beräknas uppgå till högst 3 milj. kr. Beloppsgränsen har sedermera höjts till 15 milj. kr. Överstiger den beräknade investeringskostnaden detta belopp, skall arbetsmarknadsstyrelsen med eget yttrande överlämna ansökningen till regeringen.

För att ytterligare belysa investeringsfondssystemets omfattning har vissa uppgifter om användningen ställts samman. Detta material redovisas i bilaga 4.

4.5.2 *Vissa andra stabiliseringspolitiska medel*

I samband med 1963 års ändringar av investeringsfondslagstiftningen diskuterades att utsträcka denna att gälla även skattskyldiga med progressiv beskattning. En sådan utvidgning av bestämmelserna avvisades emellertid av flera skäl, bl. a. på grund av att det rent tekniskt skulle medföra komplikationer. I stället infördes en förordning (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen. Med stöd av denna lagstiftning kan skattskyldiga – om regeringen finner att läget på arbetsmarknaden påkallar det – medges förhöjd initialavskrivning och särskilt investeringsavdrag för investeringar som genomförs under föreskriven tid. Regeringen har dock hittills inte lämnat något förordnande om att lagstiftningen skall tillämpas. I stället har genom särskild lagstiftning bestämmelser om bl. a. investeringsavdrag införts för investeringar vidtagna under vissa tidsperioder.

Investeringsavdrag och investeringsbidrag

Vid lågkonjunkturen under år 1971 infördes bestämmelser om ett 10-procentigt särskilt investeringsavdrag vid statliga taxeringen för maskiner och andra inventarier som anskaffades under år 1971. Höstriksdagen höjde sedermera avdraget till 20 procent samtidigt som det beslutades att avdraget skulle utgå även under år 1972. Avdragsrätten gällde även för inventarier som beställdes under dessa år för leverans senast vid utgången av år 1973 resp. år 1974.

Senare under hösten 1972 ansågs det angeläget att stimulera företagens investeringar i maskiner och andra inventarier även under år 1973. Bedömningen av konjunkturutvecklingen gav dock vid handen att en sådan stimulans borde avgränsas i tiden. Rätten till investeringsavdrag utsträcktes därför till att avse beställningar fram till den 30 juni 1973. För att den föreslagna åtgärden skulle ge ett så starkt utslag som möjligt i beställningarna höjdes avdraget från 20 till 30 %.

Mot bakgrund av den ekonomiska utvecklingen fann regeringen under hösten 1975 skäl att vidta särskilda åtgärder i syfte att i första hand stimulera näringslivet till investeringar i maskiner och inventarier. Denna stimulans skulle utgå på två alternativa sätt, antingen som ett särskilt investeringsavdrag eller som ett investeringsbidrag.

Investeringsavdraget regleras i lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Lagen utformades i stort sett efter samma principer som tidigare. Procentsatsen bestämdes ursprungligen till 10 procent av anskaffningskostnaden men höjdes sedermera till 25 %. Avdrag medgavs till en början för maskiner och inventarier som levererades under perioden den 15 oktober 1975 – den 31 december 1976. Genom beslut av 1977 års vårriksdag utsträcktes perioden till utgången av år 1977. I prop. 1977/78:52 föreslås att perioden utsträcks till att omfatta också perioden januari–december 1978. Påpekas kan också att tidigare lagstiftning om särskilda investeringsavdrag innehöll en regel om att avdrag inte fick åtnjutas för inventarier som avskrivits mot investeringsfond för konjunkturutjämning. För att få största möjliga effekt på investeringsvolymen utgick denna begränsning i 1975 års lagstiftning.

Investeringsbidraget kan ses som ett alternativ till investeringsavdraget. Det utgår till samma kategorier av näringsidkare och gäller samma slag av investeringar. Bidraget utgick ursprungligen med 4 procent av anskaffningskostnaden och var maximerat till 20 000 kr per år. Genom beslut på våren 1977 höjdes bidraget till 10 % (50 000 kr). Bidrag kan således erhållas endast för investeringar till ett värde av högst 500 000 kr.

För att stimulera främst industrins byggnadsinvesteringar och skapa förutsättningar för en tidigareläggning av sådana investeringar infördes år 1972 ett särskilt byggnadsinvesteringsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Avdraget avsåg kostnader för ny-, till- eller ombyggnad på fastighet i rörelse, jordbruk eller skogsbruk och uppgick till 10 % av kostnaden för arbete som utfördes på byggnad under tiden från den 1 november 1972 till utgången av år 1973.

Arbetsmiljöfonder m. m.

Våren 1974 infördes en skyldighet för vissa företag att av 1974 års vinster göra avsättningar till arbetsmiljöfonder. Bakgrunden till förslaget var att konjunktur- och prisutvecklingen hade – särskilt för exportföretagen – förbättrats avsevärt under år 1973 och beräknas ytterligare förbättras under år 1974. Detta hade gjort det möjligt för de företag, som haft gynnsam vinstutveckling, att konsolidera sig och öka sin självfinansieringsgrad men hade också medfört och kunde väntas medföra höjda utdelningar till aktieägarna. I det läget ansågs det ligga i såväl företagens som samhällets intresse att en del av de ökade företagsvinsterna användes till förbättringar av arbetsmiljön.

Avsättningen till arbetsmiljöfonden skulle motsvara 20 % av företagets årsvinst för det räkenskapsår för vilket taxering i första instans skedde år 1975. Det högsta belopp som fick sättas av till fonden var 70 milj. kr – motsvarande en årsvinst av 350 milj. kr. Om årsvinsten understeg 100 000 kr behövde någon avsättning inte göras. Avsättningen fick dras av vid inkomsttaxeringen. Företaget var dock skyldigt att sätta in ett belopp motsvarande hela avsättningen på ett särskilt räntelöst konto hos riksbanken. Medel som avsatts till arbetsmiljöfond skall tas i anspråk för investeringar för arbetsmiljön liksom för andra investeringar, som är ägnade att förbättra förhållandena för anställda i företaget. Investeringen skall tillstyrkas av flertalet av arbetstagarsidans ledamöter i företagets skyddskommitté eller företagsnämnd. Utnyttjandet av arbetsmiljöfonden medför i princip samma skattemässiga resultat som utnyttjandet av investeringsfond. Effekten är dock starkare beroende på att fonden motsvaras av en 100 %-ig likviditetsreserv. Medel som kvarstår på arbetsmiljökontot i riksbanken fem år efter inbetalningen får återbetalas till företaget. Beloppet skall då tas upp till beskattning.

Under hösten 1974 visade det sig att vinstutvecklingen inom det svenska näringslivet varit ännu gynnsammare än som tidigare kunnat förutses. Företagsvinsterna före bokslutsdispositioner och skatter beräknades för år 1974 komma att uppgå till ca 10 miljarder kr, varav således ca 2 miljarder skulle komma att avsättas till arbetsmiljöfonder. Mot denna bakgrund lades fram förslag om ytterligare åtgärder i fråga om företagens vinster för år 1974. Bl. a. beslutades att företagen – utöver de 20 % som sattes av till arbetsmiljöfond – skulle avsätta 15 % av årsvinsten för år 1974 till en särskild investeringsfond, och att inbetalning på riksbankskonto med ett belopp motsvarande hela avsättningen skulle ske. Vidare skulle skogsägare sätta in viss procent av sina skogsintäkter under tiden den 1 november 1974–31 december 1975 på investeringskonto för skog i riksbanken.

En skillnad i förhållande till arbetsmiljöfonderna förelåg i fråga om medlens användning. Medel som inbetalats till särskild investeringsfond fick efter medgivande av regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen tas i anspråk för ändamål som avses i 11 och 14 §§ förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning, dvs. i huvudsak för investeringar i maskiner, byggnader och markanläggningar. Genom den generella hänvisningen till 11 och 14 §§ investeringsfondsförordningen kunde dock medlen tas i anspråk även för skogsvårdande åtgärder såsom skogsodling och skogsdikning, underhåll av skogsvägar m. m.

De anställda i företagen bereddes inflytande även i fråga om de särskilda investeringsfonderna. Framställning från företaget att utnyttja fonderna skulle nämligen åtföljas av yttrande från löntagarrepresentanterna i företagsnämnden.

Lagstiftningen om investeringskonto för skog innebar att insättning på investeringskonto skulle göras med viss del av bruttointäkten av skogsbruk. De insatta medlen fick efter beslut av regeringen eller länsstyrelse användas för investeringar i jord- eller skogsbruk eller för kostnader för arbeten, som är avsedda att främja jord- eller skogsbruket, t. ex. skogsodling, skogsdikning, röjning, hägnad samt anläggande och underhåll av vägar.

Lagerstöd

Förutom investeringsavdrag föranledde konjunktursituationen under år 1971 även en rad andra stimulansåtgärder. Bl. a. infördes ett bidrag till lagerökning i företag inom industri och grosshandel. Syftet var bl. a. att underlätta upplagring av företagens produkter och att förebygga avskedanden och permitteringar. Bidraget skulle utgå med 20 procent av lagrets värdemässiga ökning under 1972.

Genom beslut av 1975 års vårriksdag infördes återigen bestämmelser om stöd till företag som arbetar på lager. Avsikten var i första hand att sysselsättningen vid företag med industriell eller industriliknande verksamhet skulle stödjas. Stödet skulle utgå för tiden 1 juli 1975 – 30 juni 1976 och avsåg främst lageruppbyggnad av hel- och halvfabrikat som tillverkats i företaget. Avgörande för frågan om lagerstöd skulle utgå var i princip om en sådan åtgärd enligt länsarbetsnämndens bedömande var av väsentligt intresse från sysselsättningssynpunkt och att sysselsättningen i företaget under den tid bidraget avsåg bibehölls vid minst samma nivå som den 1 juni 1975. För företag som inte hade sökt lagerstöd vid utgången av år 1975 infördes en ny stödperiod omfattande kalenderåret 1976.

Lagerstöd utgick med 20 % av värdet av företagets lagerökning under viss period. Rätten till stöd gick dock förlorad om företaget under perioden tagit i anspråk investeringsfond för konjunkturutjämning för överföring till lagerinvesteringskonto eller särskild investeringsfond för lagerinvesteringar. Till ansökan om lagerstöd skulle vara fogat yttrande av arbetstagarsidans ledamöter i det sökande företagets företagsnämnd.

Regeringen beslutade sedermera (prop. 1976/77:100, bil. 15, s. 128) att de företag som hade utnyttjat lagerstödet och fortsatte att hålla sysselsättningen uppe under första halvåret 1977 skulle kunna få ett ytterligare bidrag om de tvingades fortsätta att hålla stora lager. Detta bidrag utgick med 8 % av värdet av det överlager de hade kvar den 1 juli 1977 jämfört med lagret i början av den första lagerstödsperioden för resp. företag under 1975 och 1976. Det fortsatta lagerstödet utgick dock bara om detta överlager den 1 juli 1977 var minst hälften så stort som det var den 1 januari 1977. Stödet utgick dessutom inte med större belopp än vad som motsvarade 8 % av överlagret den 1 januari 1977. Innebörden härav är att bidrag utgick till företag som för att hålla sysselsättningen uppe behöll minst halva sitt överlager i ytterligare ett halvår, men stödet stimulerade inte till ytterligare ökning av lagren. Ett villkor för stödet var att sysselsättningen bibehölls på minst samma nivå som den 1 januari 1977.

Investeringsavgift

Som ett komplement till lagen om igångsättningstillstånd för byggnadsarbete infördes år 1967 en investeringsavgift. Avgiften syftade till att ytterligare skärpa begränsningen av icke prioriterat byggande och därmed öka utrymmet för industrins investeringar. Avgiften, som uppgick till 25 % av byggnadskostnaden, inbringade endast 5 milj. kr till statsverket och medförde således praktiskt taget totalstopp för annat än prioriterade projekt.

Våren 1970 återinfördes den 25-procentiga investeringsavgiften på oprioriterade byggnadsarbeten. Avgiften skulle träffa byggen som påbörjades under tiden den 7 maj 1970 – den 31 juli 1971. Till skillnad från 1967 års lagstiftning undantogs det allmänna stödområdet från avgiften. Investeringsavgift för oprioriterade byggnadsarbeten utgår för närvarande enligt lagstiftning som beslutades på försommaren 1977. Avgiften är 15 % och träffar byggen som påbörjats under perioden den 23 maj 1977 – den 30 juni 1978.

4.6 Beskattning av utdelad vinst m. m.

4.6.1 *Allmänna principer*

Svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är enligt 53 § KL liksom flertalet andra fysiska och juridiska personer i princip skattskyldiga för all sin inkomst. I den mån bolagens vinster delas ut till delägarna kommer de därför – trots att de redan beskattats hos bolagen – att beskattas på nytt hos aktieägarna som intäkt av kapital (särskilda regler gäller för det fall att aktierna eller andelarna innehas av annat bolag). Enligt huvudregeln får bolaget inte göra avdrag för sin utdelning. Härigenom kommer bolagsvinsten att beskattas två gånger (dubbelbeskattning).

Något krav på att vinsten skall träffas i ett sammanhang av båda leden av dubbelbeskattningen finns inte. Det möter således inte något hinder mot att utdelningsbeskattningen uppskjuts genom att den en gång beskattade vinsten fonderas hos bolaget. Som en garanti för att beskattningens andra led förr eller senare skall aktualiseras står för aktiebolagens del utskiftningsskatt enligt förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Utskiftningsskatten erläggs av bolaget och ersätter utdelningsbeskattningen om vinstmedlen i stället för att utdelas skiftas ut vid upplösning av bolaget eller genom nedsättning av aktiekapitalet. Även kupongskatten enligt kupongskattelagen (1970:624) har till syfte att göra dubbelbeskattningens andra led effektivt. I fråga om ekonomiska föreningar beskattas vinstmedel som utskiftas i samband med upplösning av föreningen hos föreningens medlemmar som utdelning.

Principen om att vinsten skall beskattas en gång inom bolagssektorn och en gång – vid utdelning eller utskiftning – hos aktieägarna genombryts i några fall. För att förhindra s. k. kedjebeskattning är sålunda bl. a. aktiebolag i vissa fall befriade från skatt på utdelning från andra bolag. Kedjebeskattning uppkommer när aktierna i ett aktiebolag innehas av ett annat aktiebolag om först ägarbolaget och sedan dettas ägare beskattas för utdelningen av den vinst som härrör från det första bolaget. I praxis godtas vidare att vinst

i rörelsedrivande fåmansbolag tas ut såsom företagarlön med avdragsrätt för bolaget. Slutligen slipper bolagen enligt särskild lagstiftning skatta för viss del av vinst som delas ut på nyemitterade aktier.

4.6.2 *Kedjebeskattningsreglerna*

4.6.2.1 Inledning

Vid 1928 års lagstiftning intogs ståndpunkten att aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster skulle beskattas två gånger men inte mer. Systemet var således – med något undantag – fritt från kedjebeskattning, dvs. aktiebolag och ekonomiska föreningar var frikallade från skattskyldighet för utdelningsinkomst. Denna princip har emellertid sedermera försetts med flera undantag. Som en följd av detta har bilden av bolagens skattskyldighet för utdelningsinkomster blivit tämligen svåröverskådlig. En viktig skiljelinje går mellan rörelsedrivande företag och förvaltningsföretag. Inom den förra gruppen finns olika regler beroende på dels arten av den verksamhet som det utdelningsmottagande bolaget (ägarföretaget) bedriver, dels om ägarföretaget är ett flermansbolag eller fåmansbolag. Bland förvaltningsföretagen framträder investmentföretagen som en särskild grupp.

4.6.2.2 Rörelsedrivande bolag

Ett bolag som bedriver rörelse är enligt huvudregeln i 54 § första stycket a) KL frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie som inte innehas i kapitalplaceringssyfte. I fråga om aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte föreligger däremot skattskyldighet. Med rörelsedrivande bolag jämställs bolag som driver jordbruk eller skogsbruk. Huvudregeln gäller också beträffande fastighetsförvaltande bolag. Vad i det följande sägs om rörelse gäller – om inte annat framgår av sammanhanget – även jordbruk och skogsbruk samt fastighetsförvaltning. Under samma förbehåll avses med aktier även andelar i en ekonomisk förening.

Riksskatteverket kan medge att ett värdepappersförvaltande bolag (förvaltningsföretag i KL:s mening), som är moderbolag i en koncern, behandlas som rörelsedrivande bolag. Omvänt kan riksskatteverket förklara att ett bolag, som inte är ett förvaltningsföretag, skall i beskattningsavseende behandlas som förvaltningsföretag. Beredningen återkommer inom kort till dessa dispensbestämmelser.

För fåmansbolag som inte fört en normal utdelningspolitik – s. k. svarta fåmansbolag – är det skattefria området mindre än vad som följer av huvudregeln om skattefrihet för utdelning. Vad som menas med begreppet "svart fåmansbolag" kommer att beskrivas i det följande. Sådana bolag är i princip befriade från skattskyldighet endast för utdelning på aktier som innehas som ett led i organisationen av bolagets verksamhet (organisationsaktier). Detsamma gäller beträffande bolag som driver bank- eller annan penningrörelse samt skadeförsäkringsrörelse. Bolag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter beskattas för utdelning på aktie som utgör lagertillgång i rörelsen.

I punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § anges vad som fordras

för att en aktie inte skall anses vara innehavd i kapitalplaceringssyfte. I första hand gäller detta om det sammanlagda röstetalet för det utdelningsmottagande bolagets aktier i det utdelande bolaget vid beskattningsårets utgång motsvarade minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Även om rösteandelen är mindre kan dock annat syfte än kapitalplaceringssyfte anses föreligga. I sådant fall fordras dock att det mottagande bolaget gör sannolikt att innehavet av aktien betingas av den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som bolaget bedriver. Innehav som betingas av fastighetsförvaltning föranleder däremot inte att aktierna anses ägda i annat än kapitalplaceringssyfte. Vid bedömningen om kapitalplaceringssyfte föreligger eller inte kan ägarföretaget åberopa inte endast inriktningen av den egna verksamheten utan också den verksamhet som bedrivs av aktiebolag eller förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden står ägarföretaget nära.

För att aktier i ett förvaltningsföretag inte skall anses innehavda i kapitalplaceringssyfte krävs att förvaltningsföretaget i sin tur inte äger aktier som skulle vara att bedöma som kapitalplaceringsaktier om de ägts direkt av ägarföretaget. Aktier som inte anses innehavda i kapitalplaceringssyfte och som inte heller räknas till organisationsaktier brukar kallas rörelsebetingade aktier.

Utdelning på såväl organisationsaktier som rörelsebetingade aktier är således skattefri. Vad gäller rätten till avdrag för räntekostnad som hänför sig till aktieinnehavet föreligger däremot viss skillnad. I fråga om organisationsaktier finns inte någon inskränkning i avdragsrätten. För räntekostnad som belöper på rörelsebetingade aktier är emellertid avdragsrätten begränsad. Avdrag medges endast för den del av räntekostnaden som överstiger utdelningen. Detta innebär, annorlunda uttryckt, att skattefriheten omfattar endast den del av utdelningen som överstiger räntekostnaden (jfr avsnitt 4.6.2.5).

I det följande redogörs först för begreppet organisationsaktier. Därefter behandlas gränsdragningen mellan rörelsebetingade aktier och aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte. Slutligen redovisas de särskilda bestämmelser som gäller för bank- och försäkringsbolag, byggnadsbolag, fåmansbolag m. fl.

Organisationsaktier

Begreppet organisationsaktie infördes i samband med omläggningen av familjebolagslagstiftningen år 1951. Något vägledande uttalande om vad som närmare skulle förstås med begreppet organisationsaktie gjordes dock inte i det sammanhanget. Däremot kan viss ledning hämtas från riksskattenämndens meddelande 1953 3:1 och av åtskilliga rättsfall. Härav framgår att två huvudförutsättningar i princip bör vara uppfyllda för att ett aktieinnehav skall hänföras till organisationsaktier. Ägarföretaget skall för det första ha ett bestämmande inflytande i det utdelande företaget. För det andra krävs att det föreligger ett visst samband mellan de båda företagens verksamheter.

I meddelandet 1953 3:1 uttalade riksskattenämnden till en början att in-

tressegemenskap måste föreligga mellan ägarbolaget och det utdelande bolaget för att fråga skall kunna vara om organisationsaktier. Riksskattenämnden anförde därefter.

Härjämte kräves i regel att det bolag, som innehar aktierna, verkligen kan påverka organisationsbolagets handlande. Aktieinnehavet bör således i regel representera mer än 50 % av rösttalet för samtliga aktier i organisationsbolaget. Om ett bolag innehar en minoritetspost i ett annat bolag bör däremot denna post – där ej fråga är om ett av flera företag innehaft gemensamt försäljningsbolag eller liknande – icke betraktas som organisationsaktier, även om aktieförvärvet haft sin grund i närbesläktad verksamhet eller i intresset av att upprätthålla viss förbindelse med det andra bolaget.

Detta uttalande kompletteras av meddelande 1953 7:3. Riksskattenämnden anförde i detta meddelande bl. a.

Om ett aktiebolag innehar en minoritetspost aktier i ett annat aktiebolag, bör denna post i regel icke betraktas som s. k. organisationsaktier, även om aktieförvärvet haft sin grund i närbesläktad verksamhet eller i intresset av att upprätthålla viss förbindelse med det andra bolaget. Undantag härifrån kan föreligga, när flera företag slutit sig samman och bildat ett gemensamt inköps- eller försäljningsbolag eller liknande. Den omständigheten att ett aktiebolag förvärvat en aktie eller några aktier i ett annat aktiebolag för att därigenom komma i åtnjutande av vissa förmåner, exempelvis vid inköp av varor från detta bolag, bör däremot inte föranleda att förstnämnda aktiebolag anses inneha aktierna såsom ett led i organisationen av bolagets verksamhet.

Principerna i detta uttalande kom under regeringsrättens prövning i rättsfallet RÅ 1958 ref. 43. Därvid ansågs ett aktiebolags innehav av en aktie i AB Hakon Swenson – en sammanslutning av huvudsakligen detaljhandlare med syfte att vara inköpscentral för dem – inte utgöra ett led i organisationen av bolagets slakteri- och charkuterirörelse (två regeringsråd hade dock motsatt uppfattning).

Inte heller i följande rättsfall ansågs en minoritetspost innehavd som ett led i organisationen av verksamheten.

RN 1959 3:10. AB A:s verksamhet bestod i att odla, förädla och driva handel med spannmål och fröer. År 1953 hade A från AB B övertagit dettas utsädesavdelning och i samband därmed inköpt bolagets anläggningar för rensning och lagring av utsädesvaror. Härvid hade B förbundit sig att inte föra andra utsädesfröer än A:s. De övertagna anläggningarna hade 1956 avsevärt utvidgats genom att en ny renseribyggnad uppförts av A. B drev handel med kraftfoder, spannmål, gödselmedel, fröer, maskiner etc. Dess aktiekapital på 4,8 milj. kr skulle utökas med 1,2 milj. kr genom nyemission. A avsåg att därvid förvärva aktier för nominellt 400 000 kr i B, i vilket A tidigare inte ägde några aktier. A:s styrelseordförande avsågs skola beredas plats i styrelsen för B. Riksskattenämnden fann att de aktier i B, som A avsåg att förvärva, inte skulle komma att innehas som ett led i organisationen av A:s verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades inte.

RÅ 1960 Fi 589. AB John Backes skeppshandel beskattades för uppburen utdelning, 3 405 kr, på aktier i ett antal rederiaktiebolag. Bolaget hade uppgett, att aktierna tecknats vid resp. rederibolags bildande i syfte att redan från början knyta kontakter med rederierna, varför innehavet av aktierna var att anse som ett led i bolagets skeppshandelsrörelse.

Som exempel på organisationsförhållande nämner riksskattenämnden i meddelandet 1953 3:1 att tillverkningen av varor sker inom ett bolag medan försäljningen av varorna ombesörjs av ett dotterbolag eller att en filial or-

ganiseras i form av ett dotterbolag. I följande rättsfall ansågs organisationsförhållande föreligga.

RN 1957 4:3. AB A ägde 980 av 1 000 aktier i AB B. A drev detaljist- och B grossistförsäljning av textilvaror. B:s rörelse var förlustbringande och avsikten var att avveckla den. B hade sålt varor även till andra detaljister än A. A:s andel i B:s omsättning hade uppgått till 10 à 15 %. Vid försäljning till A hade B tillämpat lägre priser än vid försäljning till utomstående. B:s varor var delvis av annan kvalitet än A:s. Till den del A salufört samma slags varor som B, hade A gjort hela sitt inköp av sådana varor från B. Riksskattenämnden fann att A:s aktieinnehav i B var att anse som ett led i organisationen av A:s verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades inte i denna del.

RN I 1962 7:9. AB A, som tillverkade och sålde bl. a. vissa maskiner, ägde samtliga aktier i AB B. B tillverkade tidigare bl. a. maskiner av samma slag som A samt beställningsgjutgods. A:s förvärv av det tidigare handelsbolaget B, sedermera ombildat till aktiebolag, hade skett för att trygga tillförseln av gjutgods för vissa av de maskiner som A tillverkade. B:s fabriksfastighet hade 1957 sålts till ett utomstående företag. I samband därmed hade B avvecklat sin tillverkningsrörelse och sålt maskiner och inventarier. B hade därefter bedrivit endast handelsrörelse, avseende inköp av vissa maskindelar som sålts till A. Denna rörelse bedrevs i A:s lokaler och utan egen personal. Rörelsen var förlustbringande, och avsikten var att den skulle avvecklas under 1962. Det blev därvid aktuellt att dela ut vissa vinstmedel till A. Riksskattenämnden fann att utdelningen inte skulle utgöra skattepliktig intäkt för A, enär A förvärvat aktierna i B som led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastigheter, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Förhandsbeskedet överklagades inte.

RN I 1963 4:9. AB A ägde samtliga aktier i AB B. A:s produktion omfattade såväl papper som pappersmassa medan B endast tillverkade papper. Inom papperssektorn fanns en produktionsuppdelning som innebar, att vardera företagsenheten tillverkade de kvaliteter, för vilka de bästa lokala förutsättningarna förelåg. Bolagen drevs i stort sett under gemensam ledning, och produktions- och investeringsplaner utarbetades gemensamt för båda bolagen. B måste köpa sitt behov av massa utifrån. Inköpsplaner upprättades i samråd med A, och då beaktades B:s skyldighet att köpa all överskottsmassa som förelåg hos A. Om B inte uppträdde som massaköpare skulle A vid de tillfällen, då överskott av massa uppstod, tvingas till driftinskränkningar. – Ti hävdade att större delen av det ena bolagets verksamhet måste vara inriktad på att betjäna det andra för att aktier skulle kunna betraktas som organisationsaktier. – Riksskattenämnden fann att A innehade aktierna i B som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning. Regeringsrätten gjorde ej ändring i beskedet.

RÅ 1967 Fi 118. AB A, som bedrev byggnadsrörelse, ägde samtliga aktier i AB B, som bedrev järnhandelsrörelse i parti och minut. B:s omsättning utgjorde 1,3 milj. kr, varav till A ca 200 000 kr. Dessutom hade B stora leveranser till underentreprenörer till A, som genom sitt samarbete med dessa kunde styra deras inköp av järnhandelsvaror. Riksskattenämnden ansåg i förhandsbesked att A innehade aktierna i B såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning. Regeringsrätten gjorde ej ändring i beskedet.

Drivs bolagets rörelse i en fastighet, som ägs av ett dotterbolag, anses aktierna i dotterbolaget i allmänhet utgöra organisationsaktier. Om fastigheten används även för annat ändamål kan dock bedömningen bli den motsatta. Ett exempel härpå – det avser visserligen bankbolag men torde vara relevant även för fåmansbolag – utgör rättsfallet RN I 1967 nr 5:7, som refereras nedan. I följande fall ansågs däremot användningen för annat ändamål inte diskvalificerande.

RN 1953 3:1. Ett aktiebolag som drev detaljhandel hade år 1929 – i syfte att tillförsäkra bolaget lokaler för dess rörelse – förvärvat aktierna i en fastighetsförening, vilken ägde den fastighet, vari bolagets affärslokal sedan dess varit inrymd. Av den sammanlagda våningsytan i fastigheten, 657 kvm, disponerade bolaget för sin rörelse 268 kvm. Av den totala hyresintäkten för fastigheten kunde ungefär hälften anses belöpa på de av bolaget nyttjade lokalerna. Riksskattenämnden ansåg att andelarna i föreningen innehades som ett led i organisationen av bolagets affärsrörelse. Förhandsbeskedet överklagades inte.

Kapitalplaceringssyfte eller inte

Som framgått av det föregående anses en aktiepost, som representerar minst 25 % av röstetalet, inte innehavd i kapitalplaceringssyfte. Sådana aktier betecknas – om de inte utgör organisationsaktier – som rörelsebetingade aktier. Som tidigare påpekats kan emellertid aktier, som tillsammans motsvarar mindre än 25 % av röstetalet, likväl behandlas som rörelsebetingade såvida ägarbolaget gör sannolikt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Följande uttalande av 1960 års bolagsskattesakkunniga belyser vilka krav som kan ställas på bevisningen i dessa fall (PM 21.3 1960 s. 62 f).

Aktier och andelar bör inte anses anskaffade i kapitalplaceringssyfte, om det göres sannolikt att förvärvet[1] betingats av den rörelse som ägarföretaget eller detta närstående företag bedriver. Skattefrihet för utdelning bör därför liksom nu gälla exempelvis om förvärvet skett för att trygga tillförsel av råvaror, såsom ett led i avsättningen av produkter eller för att samordna rörelser eller rörelsegrenar hos flera företag. Däremot bör enbart den omständigheten, att ett företag förvärvat aktier i ett annat företag för att få visst inflytande i dess förvaltning i och för sig inte medföra, att förvärvet anses ha skett i samband med rörelsen.

Alltför stränga krav bör inte uppställas på nyssnämnda sannolikhetsbevisning. Skattefrihet för utdelning bör således medgivas även i fall, då någon tvekan kan råda om huruvida förvärvet haft samband med ägarföretagets rörelse. Såsom exempel på sådana tveksamma fall kan nämnas förvärv av aktier i företag som driver allmännyttig verksamhet, exempelvis vissa kommunikationsföretag och företag som bildats för att anskaffa lokaler för fritidsverksamhet inom områden där ägarföretagets personal är bosatt. Anmärkas må för övrigt att dylika företag i många fall ej lämnar någon utdelning.

I praxis har frågan om aktier innehafts i kapitalplaceringssyfte eller inte bedömts på följande sätt.

RN I 1962 7:10. Fastighets AB D. Carnegie & Co. (Carnegie) bedrev handel med fastigheter, jordstyckningsrörelse samt fastighets- och aktieförvaltning. Bolaget hade avyttrat sina aktier i Surte Glasbruk till AB Plåtmanufaktur mot likvid av aktier i detta bolag. Vid tiden för ansökan om förhandsbesked motsvarade Carnegies aktieinnehav i Plåtmanufaktur drygt 4 % av röstetalet. Riksskattenämnden ansåg att aktierna inte förvärvats i kapitalplaceringssyfte. Regeringsrätten hade emellertid motsatt uppfattning; den ansåg att Carnegie inte gjort sannolikt att förvärvet betingats av rörelse som Carnegie drivit. Aktierna ansågs således utgöra kapitalplaceringsaktier.

RN I 1963 4:10. Holmens Bruks Fabriks AB (Holmens Bruk) hade till Gamlestadens Fabrikers AB sålt sin bomullsrörelse mot bl. a. aktier i Gamlestadskoncernens moderbolag Investmentbolaget Asken (Asken). Aktiernas andel i röstetalet understeg väsentligt 25 % av röstetalet. Riksskattenämnden ansåg i förhandsbesked

[1] I lagstiftningens ursprungliga utformning var förvärvssyftet avgörande.

att Holmens Bruk inte gjort sannolikt att förvärvet av aktierna betingats av rörelse som bolaget drivit. Hos regeringsrätten anförde Holmens Bruk i huvudsak följande. Bolaget fortsätter att driva en av landets mest omfattande textilindustrier. Det är endast bomullsvävnader som bolaget inte längre kommer att tillverka. Någon klar gränsdragning mellan olika textilprodukter är inte möjlig att göra. Förvärvet av aktieposten i Asken betingades av att bolaget med hänsyn härtill ansåg sig böra vara kvar även i bomullsväverisektorn. Bolaget innehar inte några andra aktier än sådana som betingats av dess industriella rörelse. – Regeringsrätten gjorde inte ändring i riksskattenämdens beslut.

RN I 1961 4:7a. AB A ägde ca 2 400 aktier på nominellt 1 000 kr i ett kraftaktiebolag, motsvarande 7,9 % av aktiekapitalet. Aktierna hade av A förvärvats för närmare 50 år sedan i samband med övertagande av AB B, vilket bolag sedermera uppgått i A. A bedrev fabrikationsrörelse bl. a. i en fabrik, som tillhört B, och den elektriska kraften till fabriken tillhandahölls av kraftaktiebolaget. Då B på sin tid förvärvade aktierna i kraftbolaget hade detta betingats av en önskan att säkerställa fabrikationens behov av elektrisk kraft. Av samma anledning hade därefter A behållit aktieinnehavet. Riksskattenämnden fann i förhandsbesked att A:s förvärv av aktier i kraftbolaget betingats av A:s rörelse. Kapitalplaceringssyfte ansågs alltså inte föreligga. Beslutet överklagades inte.

RN I 1962 3:8. Dagens Nyheter AB (DN) innehade genom två dotterbolag aktier i Holmens Bruks Fabriks AB (Holmens Bruk). Aktierna, som representerade närmare 12 % av röstvärdet, hade inköpts under åren 1951–1960. Riksskattenämnden, i vars beslut regeringsrätten ej gjorde ändring, fann att aktierna inte utgjorde kapitalplaceringsaktier med i huvudsak följande motivering. Främst med hänsyn till storleken av dotterbolagens innehav av aktier i Holmens Bruk och den tämligen ensidiga inriktningen på förvärv av dylika aktier, som utmärker dotterbolagens aktieköp samt tidningspapperets stora betydelse för DN:s rörelse har DN gjort sannolikt att förvärvet av aktierna betingats av dess rörelse.

RÅ 1968 Fi 2036. AB Transmarins (Transmarin) innehav av 13 590 aktier i Svenska Cellulosa AB (SCA), mindre än 1 % av aktiekapitalet, ansågs inte utgöra kapitalplaceringsaktier. Transmarin hade anfört: Nästan hela SCA:s årsexport av pappersmassa till Englands västkust skeppades med Transmarins fartyg. Transmarin ägde tillsammans med sin huvudaktieägare omkring 30 000 aktier i SCA med ett nominellt värde av 3 milj. kr. Då SCA:s aktier, med undantag för en stor aktiepost som innehades av ett investmentbolag, var mycket spridda, var Transmarins och dess huvudaktieägares aktiepost så stor, att hänsyn därtill togs vid Transmarins förhandlingar med SCA.

RÅ 1969 ref. 1. Aktierna i Jordbrukets Bank var uppdelade i A- och B-aktier. De förra ägdes uteslutande av Sveriges Jordbrukskasseförbund och centralkassorna för jordbrukskredit. B-aktierna innehades till ca 60 % av ekonomiska föreningar inom jordbrukets föreningsrörelse, till ca 25 % av försäkringsbolag, branschförbund och andra juridiska personer verksamma för och inom jordbruksnäringen samt till återstående del väsentligen av enskilda jordbrukare. Kalmar Läns Slakterier ekon. förening ägde aktier i banken till ett nominellt värde av 30 000 kr. Regeringsrätten fann att föreningen fick anses ha gjort sannolikt att dess förvärv av aktierna betingats av den jordbrukskooperativa rörelse inom vilken föreningen och banken var verksamma.

RÅ 1970 ref. 52. För att täcka bristen på hotellrum av god standard i Göteborg hade Göteborgs stad, järnvägsstyrelsen samt ett tjugotal företag i Göteborgstrakten bildat Park Avenue Hotel AB. Bland dessa företag var Rederi AB Svenska Lloyd, som ägde 450 av de 5 200 aktierna i hotellbolaget. Rederibolaget ansågs ha gjort sannolikt att förvärvet av aktierna betingats av dess passageraretrafikrörelse.

RN I 1972 7:4. I ansökan om förhandsbesked anförde Lantbrukarnas riksförbund bl. a. följande. Genom handelns strukturomdaning har dess inköp av föreningsrörelsens och därmed av det svenska lantbrukets produkter koncentrerats till i stort

sett fem storköpare. En sådan koncentration kan, om några av dessa inköpare radikalt ändrar sin inköpspolitik, få besvärande konsekvenser för lantbrukets föreningsrörelse. Två av dessa storköpare är varuhuskedjorna Åhlén och Holm AB (Åhléns) och Nordiska Kompaniet AB (NK). I Åhléns utgör livsmedlen nära 50 % av omsättningen och i NK något över 50 %. Tillsammans svarar de för ca 10 % av livsmedelshandeln i Sverige. Deras ställning som börsnoterade bolag erbjuder möjlighet för föreningsrörelsen till ägarintegration och därmed möjlighet till kontaktformer med denna grupp inom livsmedelshandeln. Mot denna bakgrund har föreningen börjat förvärva aktier i nämnda bolag. Föreningens innehav av aktier var i Åhléns 5,5 % av aktiekapitalet, motsvarande 4 % av rösträtten, och i NK 1,8 % av aktiekapitalet, motsvarande samma andel i rösträtten. Större delen av aktierna hade förvärvats under 1971. – Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg i förhandsbesked att föreningen gjort sannolikt att aktieinnehavet betingades av rörelse som bedrevs av närstående företag. Regeringsrätten gjorde inte ändring i beslutet.

Särskilda företagsformer

Bolag som bedriver bank- eller annan penningrörelse är skattskyldigt för utdelning på alla aktier utom sådana som innehas som ett led i organisationen av bolagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Regeln gäller både för företag som driver enbart penningrörelse och för företag med blandad verksamhet.

Drivs en banks rörelse i fastighet, som ägs av ett dotterbolag, anses aktierna i dotterbolaget i allmänhet utgöra organisationsaktier. Om fastigheten används även för annat ändamål eller om dotterbolaget har flera fastigheter kan dock bedömningen bli den motsatta. Följande rättsfall belyser detta.

RN I 1967 5:7. Upplandsbanken ägde samtliga andelar i Fastighetsföreningen Frigga nr 3 u. p. a. i Stockholm. År 1937 köpte föreningen fastigheten Frigga nr 3. Avsikten med förvärvet var att bereda banken lokaler för dess rörelse i Stockholm. Banken fann emellertid senare fastigheten mindre lämpad för det avsedda ändamålet, och planerna på att inrymma bankens kontor i fastigheten hade därför uppgivits någon gång under 1940-talet. Föreningen köpte 1957 fastigheten Loen nr 4 i Stockholm, där banken ännu hade sitt kontor. För år 1965 hade föreningen uppburit hyror för Frigga 3 från utomstående med 85 141 kr samt för fastigheten Loen 4 med från utomstående 11 634 kr och från banken 70 539 kr. Riksskattenämnden fann i förhandsbesked att föreningens fastigheter till huvudsaklig del använts för annat ändamål än för bankens rörelse. Banken ansågs därför inte ha innehaft andelarna i föreningen som ett led i organisationen av bankens verksamhet till den del denna avsåg annat än förvaltning. Regeringsrätten gjorde ej ändring i beskedet.

Aktiebolag som driver livförsäkringsrörelse är utan inskränkningar skattskyldigt för utdelning. Aktiebolag som driver skadeförsäkringsrörelse är skattskyldigt för utdelning på andra aktier än sådana som innehas som ett led i organisationen av försäkringsrörelsen. Ekonomisk förening som driver försäkringsrörelse är utan undantag skattskyldig för utdelningar.

I följande rättsfall ansågs organisationsförhållande inte föreligga.

RN 1959 5:6. Sjöförsäkringsaktiebolaget A ägde samtliga aktier i aktiebolaget B, som ägde 11 % av aktierna i det börsnoterade sjöförsäkringsbolaget C. B:s huvudsakliga uppgift var att inneha och kontrollera denna minoritetspost. A övervägde att överlåta aktierna i B till koncernmoderbolaget. Riksskattenämnden fann i för-

handsbesked, att aktierna i B inte utgjorde organisationsaktier för A. På grund därav förklarade nämnden att – om A till sitt moderbolag överlät aktierna i B till underpris – A skulle anses ha åtnjutit skattepliktig intäkt med belopp motsvarande underpriset. Regeringsrätten gjorde ej ändring i beskedet.

Skälet till utgången torde ha varit att A på grund av B:s relativt ringa andel av aktierna i C inte ansågs kunna utöva ett bestämmande inflytande på sistnämnda bolag.

För bolag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter gäller i princip samma regler i fråga om skattskyldighet för utdelning som för andra rörelsedrivande bolag. Skattefriheten omfattar dock inte aktier som innehas som substitut för fastighet som utgör omsättningstillgång, t. ex. ett byggnadsföretags innehav av aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag. För räntekostnad som belöper på aktieinnehavet föreligger full avdragsrätt. De regler som rör byggnadsföretagens aktieinnehav behandlas närmare i ett annat sammanhang (avsnitt 4.8.2.1).

Vissa fåmansbolag är, som tidigare nämnts, befriade från skattskyldighet för utdelning på aktier endast när aktierna innehas som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Detta gäller beträffande bolag som inte kan visa att vinstmedlen i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. För dessa fåmansbolag – s. k. svarta bolag – gäller samma regel som för bankföretag.

Med fåmansbolag avses bolag vars aktier till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

I praxis har bolag bedömts som fåmansbolag bl. a. i följande fall.

RÅ 1959 Fi 500. Aktierna i Uniboard AB ägdes av ett annat bolag, vars aktier i sin tur till sin huvuddel ägdes av fem familjer inom samma släkt, sammanlagt 19 personer.

RN I 1961 nr 4:6. AB A, som drev partihandel m. m., hade ett aktiekapital av 800 000 kr, fördelat på 800 aktier. Av dessa ägdes 225 av bolagets förutvarande verkställande direktör, 205 av dess nuvarande direktör, 11 av en syster till denne, tillsammans 230 av fyra aktiebolag och tillsammans 129 av sex fysiska personer och dödsbon. Utöver mellan direktören och hans syster förelåg inte släktskap mellan aktieägarna inbördes eller mellan dem och aktieägarna i de bolag som i sin tur ägde aktier i A.

RÅ 1964 Fi 266 och 267. Aktierna i AB Åkermans Gjuteri & Mek. Verkstad ägdes av över 70 personer, men sju personer, därav fyra tillhörande samma familj, innehade över 70 % av aktierna (familjen 57 %).

Avgörande för om ett fåmansbolag skall anses vitt eller svart är om bolaget kan visa att dess vinstmedel delats ut i skälig omfattning. Angående tillämpningen av detta villkor har riksskattenämnden anfört bl. a.

RN 1953 3:1. Förutsättningen att bolagets vinstmedel icke visas ha i skälig omfattning använts för utdelning innebär, att bolagsformen i det särskilda fallet utnyttjats för att bereda fysisk person skattelindring. I enlighet härmed har särskilt avseende fästs vid sådana omständigheter som att utlåning av vinstmedel till delägarna ägt rum eller att eljest någon särskild åtgärd vidtagits för att bereda delägarna fördelar i skattehänseende.

Även om åtgärder av nu ifrågavarande slag legat relativt långt tillbaka i tiden, har de tillagts betydelse vid bedömandet. Att ett bolag som tidigare utnyttjats i skattelindrande syfte, sedermera under vissa år lämnat en jämförelsevis hög utdelning, har sålunda i allmänhet icke godtagits såsom tillräcklig grund för att frikalla bolaget från skattskyldighet för utdelningar.

Beträffande *rörelsedrivande företag* har frågan om vad som är att anse som skälig utdelning i allmänhet ställt sig mera svårbedömlig än beträffande förvaltningsbolagen. Hänsyn bör här tagas bl. a. till konsolideringsbehov samt önskemål att bibehålla en jämn utdelning. Till vägledning för detta bedömande har departementschefen i propositionen hänvisat bl. a. till ett remissuttalande av innebörd, att en normal utdelningspolitik kunde anses föreligga, därest omkring 50 % eller mera av årsvinsten använts för utdelning. Tydligt är dock att en dylik procentsats icke kan vara normerande i alla lägen. Främst bör klargöras i vad mån den redovisade årsvinsten är ett riktigt uttryck för den verkliga vinsten under beskattningsåret och icke i oskälig omfattning nedbringats genom avskrivningar å anläggningstillgångar, nedskrivning av varulager, avsättning till stiftelser och fonder osv. Om konsolideringsåtgärderna varit onormalt stora, har en utdelning av 50 % av redovisad årsvinst i regel icke ansetts utgöra skälig utdelning. På samma sätt har frågan bedömts, om bolaget redan vid beskattningsårets ingång varit väl konsoliderat. I regel bör fordras, att utdelningen till delägarna icke understigit det belopp, bolaget självt uppburit i utdelning från andra bolag. Detta innebär emellertid icke att en utdelning, som motsvarar allenast bolagets egen inkomst av utdelningar, skulle under alla förhållanden vara tillräcklig för att godtagas såsom skälig utdelning. Även en skälig del av bolagets egen rörelsevinst bör ha utdelats. I några fall har RN förklarat bolag vara frikallade från skattskyldighet för utdelning, när dess utdelning till delägarna motsvarat dels bolagets behållna inkomst av utdelningar från andra bolag, dels ock 50 % av dess övriga vinst efter avdrag för skatter. Det må dock framhållas, att denna regel icke kan givas generell tillämplighet.

Utdelning av mera betydande kapitalvinster, uppkomna exempelvis vid försäljning av anläggningstillgång, torde icke kunna fordras i sådana fall, då vinsten erfordras för att inom en nära framtid skaffa annan tillgång i stället.

4.6.2.3 Förvaltningsföretag

Förvaltningsföretag är aktiebolag eller ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. En kvalificerad form av förvaltningsföretag utgör investmentbolaget. Med investmentbolag förstås enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 54 § KL förvaltningsföretag vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare riskfördelning. Vidare krävs att aktierna i företaget ägs av ett stort antal fysiska personer.

Begreppen kapitalplaceringsaktier, rörelsebetingade aktier och organisationsaktier saknar betydelse för förvaltningsföretag. Dessa företag är – med ett formellt betraktelsesätt – skattskyldiga för samtliga utdelningsintäkter. Från denna regel görs det betydelsefulla undantaget att skattefrihet föreligger för utdelning som vidareutdelas eller, mer exakt; frikallelsen gäller i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår (54 § fjärde stycket KL). Utdelning som fonderas blir således föremål för beskattning. För investmentföretag gäller dock en särskild bestämmelse. Frikallelse från skattskyldighet gäller för utdelningsintäkter i

den mån dessa motsvaras av 125 % av den egna utdelningen. Detta innebär att investmentföretag kan med bibehållen skattefrihet fondera 20 % av mottagen utdelning.

Enligt ett uttalande av bevillningsutskottet (Be U 1960:79) kan ett företag betraktas som förvaltningsföretag även om det driver en i förhållande till förvaltningen av värdepapper o. d. helt obetydlig rörelse (jordbruk, skogsbruk) eller äger en mindre annan fastighet. Utskottet uttalade vidare att bestämmelsen om att ett företag skall kunna behandlas som förvaltningsföretag även om det vid sidan av värdepappersförvaltningen driver en obetydlig rörelse e. d. tillkommit i de berörda företagens intresse. Av detta följde enligt utskottet att beskattningsmyndigheterna i tveksamma fall inte mot ett företags önskan borde behandla det som förvaltningsföretag. Vidare kan nämnas, att enligt ett uttalande i prop. 1960:162 får bolag som tillfälligt nedlagt sin rörelse i regel betraktas som förvaltningsföretag.

I ett rättsfall gällde frågan om en investeringsfond, som kvarstod från ett bolags tidigare verksamhet, hindrade att bolaget hänfördes till förvaltningsföretag (investmentföretag):

RN I 1962 4:11. Gamlestadens Fabrikers AB övervägde att till ett dotterbolag överföra sin textil- och konfektionsrörelse. Överföringen skulle dock inte omfatta Gamlestadens hos riksbanken på konto för investering i rörelse innestående medel på 10,4 milj. kr och investeringsfond på 12,6 milj. kr. Efter fusion med Gamlestaden av dotterbolaget AB Asken skulle Gamlestaden ägna sig åt att förvalta de aktier och andra värdepapper som tillhörde Gamlestaden och Asken. Med anledning av besvär över förhandsbesked fann regeringsrätten att Gamlestaden efter nämnda åtgärder skulle bli ett förvaltningsbolag (investmentbolag). Trots att medlen på konto i riksbanken och investeringsfonden skulle komma att redovisas i Gamlestadens räkenskaper, ansågs nämligen dess verksamhet uteslutande komma att bestå i förvaltning av värdepapper och annan därmed likartad lös egendom. (Två regeringsråd fann inte skäl att göra ändring i förhandsbeskedet, i vilket utgången var den motsatta.)

Frågan om ett bolags fastighetsinnehav varit av obetydlig omfattning eller inte har bedömts i följande rättsfall.

RN I 1962 3:8b. AB A hade ett flertal dotterbolag. Koncernens industriella verksamhet bedrevs av dotterbolaget B genom s. k. kommissionärsbolagsförhållande. För verksamheten utarrenderade A vissa fastigheter till B mot ett årligt arrende av 60 000 kr. Fastigheternas saluvärde utgjorde 3 milj. kr. A:s innehav av aktier och andelar i dotterföretag hade ett bokfört värde av ca 14 milj. kr, vilket värde avsevärt understeg det verkliga värdet. Vidare innehade A främmande aktier för ett bokfört värde av ca 4,6 milj. kr och med ett marknadsvärde av ca 13 milj. kr. A uppbar utdelning på aktierna och andelarna i dotterbolagen med ca 699 000 kr och på andra aktier med ca 348 000 kr. Riksskattenämnden fann i förhandsbesked att A på grund av det relativt stora fastighetsinnehavet inte utgjorde förvaltningsbolag. Beskedet överklagades inte.

För att ett förvaltningsföretag skall i skattehänseende betraktas som investmentbolag krävs bl. a. att bolagets värdepappersinnehav varit välfördelat. I bl. a. följande rättsfall har denna fråga blivit prövad.

RÅ 1966 Fi 192. Ett aktiebolag bedrev omfattande industriell verksamhet och innehade dessutom betydande poster börsnoterade aktier. Det övervägde att bli uteslutande förvaltningsbolag och överföra den industriella rörelsen med därtill hörande tillgångar och skulder till ett helägt dotterbolag. Riksskattenämnden fann i förhandsbesked

att bolaget skulle komma att utgöra ett investmentbolag. En minoritet ville hänföra bolaget till förvaltningsföretag i allmänhet med följande motivering. "Efter överförande till ett dotterbolag av de till den industriella verksamheten hörande tillgångarna och skulderna kommer moderbolagets tillgångar att bestå huvudsakligen av aktier i dotterbolaget med ett nominellt värde på 10 milj. kr, fordran hos dotterbolaget på 9,3 milj. kr samt börsnoterade aktier med ett bokfört värde av 1,4 milj. kr och med ett dagsvärde av 15 milj. kr. Emellertid bör vid värderingen av de icke börsnoterade aktierna i dotterbolaget beaktas, att hos dotterbolaget föreligger en dold reserv i varulager på ca 12 milj. kr. Hälften av denna reserv bör medräknas vid värdering av aktierna i dotterbolaget. Detta betyder att det sammanlagda värdet av de av moderbolaget förvaltade värdepapperen till ett belopp av ca 25 milj. kr belöper på aktier i och fordran hos dotterbolaget, medan endast 15 milj. kr belöper på börsnoterade aktier. Vid angivna förhållanden anser vi att moderbolagets värdepappersinnehav inte kan anses som välfördelat." – Regeringsrätten fann att bolagets tillgångar efter omorganisationen, med beaktande även av dold reserv i varulager, skulle komma att till övervägande delen utgöras av aktier i och fordran hos dotterbolaget. Med hänsyn härtill ansågs bolaget inte kunna betraktas som investmentbolag.

RÅ 1970 Fi 1959. AB Malva skulle enligt bolagsordningen äga och förvalta fast egendom, aktier och andelar i andra företag. Aktiekapitalet uppgick till 4 milj. kr. Aktierna ägdes av 577 anställda vid Kockumkoncernen. Bolagets aktieportfölj hade ett börsvärde av ca 6 milj. kr och omfattade ca 35 000 aktier, varav ca 21 000 Kockumaktier. Med hänsyn till den nära anknytningen i flera hänseenden till Kockum fann regeringsrätten att det inte kunde anses vara en väsentlig uppgift för bolaget att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare riskfördelning. Bolaget ansågs därför inte vara ett investmentbolag.

Ett annat krav för att ett förvaltningsföretag skall betraktas som investmentbolag är att företaget ägs av ett stort antal personer. I rättsfallet RÅ 1969 Fi 1484 ansågs detta inte vara fallet. Bolaget i fråga – Aktiefinans AB – hade ett åttiotal aktieägare spridda över olika delar av landet och med ungefär lika stora aktieposter.

Till bestämmelserna om förvaltningsföretagens beskattning är knutna två dispensregler (54 § sjätte stycket KL). Beslut meddelas i båda fallen av riksskatteverket som första och enda instans. Enligt den ena regeln kan beslutas att bolag, som inte är förvaltningsföretag men vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper och därmed likartad lös egendom, skall behandlas som förvaltningsföretag.

Dispensmöjligheten är avsedd för rörelsedrivande företag som har ett så stort innehav av kapitalplaceringsaktier att en beskattning av utdelningen på dessa aktier skulle tvinga företaget att sänka sina egna utdelningar i väsentlig grad. Bevillingsutskottet anförde vid införandet av regeln följande angående hur den borde tillämpas (Be U 1960:79 s. 12).

> De fall då dispens kan ifrågakomma torde bli mycket få. Dispens bör nämligen medgivas endast om förvaltningen av värdepapper är av så väsentlig betydelse för företaget i inkomsthänseende att en beskattning av utdelningen å kapitalplaceringsaktierna skulle tvinga företaget att i väsentlig mån sänka sina egna utdelningar. Såsom riktpunkt torde kunna anges, att i dispensfallen den uppburna utdelningen å kapitalplaceringsaktier i regel bör utgöra minst sjuttiofem procent av företagets egen normala utdelning. Det förutsätts därvid att företaget verkställt utdelning i skälig omfattning. Dispensen bör gälla så länge förutsättningarna är oförändrade.

Enligt den andra dispensregeln kan medges att förvaltningsföretag, som

är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, inte skall i beskattningshänseende behandlas som förvaltningsföretag. Bestämmelsen tillkom i samband med att reglerna om avdrag för utdelning på nyemitterade aktier gjordes permanenta (jfr avsnitt 4.6.3). I den promemoria, som låg till grund för denna lagstiftning, anfördes bl. a. (Ds Fi 1966:5 s. 18).

Den nya dispensregeln tar sikte på sådana förvaltningsföretag som är moderföretag i en koncern och som fullgör vissa gemensamma uppgifter för koncernen såsom samordning av koncernens verksamhet i olika hänseenden, t. ex. organisation, finansiering, gemensamma inköp etc. Företaget har därför betydelsefulla uppgifter vid sidan om att fungera som förvaltningsföretag för aktierna. Det synes kunna godtas att vinstmedel utan beskattning får överföras till ett dylikt företag utan krav på att vinstmedlen omedelbart utdelas vidare. För närvarande söker man undvika att dylikt moderföretag behandlas som förvaltningsföretag genom att låta bolaget driva någon mindre rörelse eller dylikt. En sådan effekt av bestämmelserna är icke önskvärd och dispens bör därför medges så snart förutsättningar kan anses föreligga. Dispensmöjligheten får betydelse endast för "icke fåmansbolag".

I ett remissyttrande anfördes dock att dispensmöjligheten torde kunna få större betydelse för ett fåmansbolag än för ett icke fåmansbolag. Som exempel nämndes fåmansbolag av sådan storlek att de skulle kunna börsintroduceras. Med anledning härav framhöll departementschefen att dispensregeln i princip var tillämplig även för fåmansbolag.

Effekten av att dispens meddelas är att moderbolaget inte behöver vidareutdela utdelning från dotterbolag för att denna skall vara skattefri. Vidare har riksskatteverkets nämnd för rättsärenden intagit den ståndpunkten att ett bolag som fått dispens är att anse som rörelsedrivande även i koncernbidragshänseende. Denna fråga tas upp i ett annat sammanhang (avsnitt 4.7.2.2).

4.6.2.4 Särskild spärregel mot skatteflyktstransaktioner

Under 1950-talet förekom att aktieägare sökte undvika dubbelbeskattningens andra led på följande sätt. Inkråmet, dvs. de reella tillgångarna, i ett bolag som skulle upplösas förvärvades av aktieägarna till marknadspris. Aktierna såldes därefter till ett annat bolag som inte var skattskyldigt för utdelning på dessa. Denna skattefrihet medförde att priset på aktierna kunde bestämmas med bortseende från den latenta skatteskulden (avseende skatt på utdelat eller utskiftat belopp). Den ekonomiska effekten för aktieägarna i det överlåtna bolaget var att de kunde ta ut tillgångarna i bolaget utan att utlösa det andra ledet i dubbelbeskattningen. Genom lagstiftning år 1966 förhindrades de mera stötande formerna av detta slags transaktioner. Skattefrihet för utdelning föreligger sålunda inte om det inte är uppenbart att ägarföretaget genom förvärvet av aktierna erhållit tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning. Inskränkningen omfattar dock endast vinstmedel som fanns i det inköpta bolaget vid förvärvstillfället.

4.6.2.5 Avdrag för ränta på skuld för aktier

Aktiebolags rätt att dra av ränta på skuld för aktieinnehav är, som antytts i det föregående, i viss mån begränsad. Bestämmelserna om begränsning av avdragsrätten finns intagna i 39 § 1 mom. och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL. Bestämmelserna omfattar inte förvaltningsföretag och inte heller aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte. Utgångspunkten är att kostnad för skuldränta, som belöper på aktier vars utdelning är skattefri, är avdragsgill endast i den mån räntan överstiger utdelningen. Överskjutande del är däremot avdragsgill. Begränsningsregeln innebär i praktiken att skattefriheten omfattar endast den del av utdelningen som överstiger räntekostnaden.

För att inte verksamhet som organisatoriskt drivs genom ett dotterbolag skall beskattas hårdare än verksamhet inom det egna företaget har två undantag gjorts från begränsningsregeln. Det ena avser ränta på skuld för organisationsaktier (aktier som innehas som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom). Det andra undantaget, som tar sikte på fastighetsförvaltning genom dotterbolag, avser aktieinnehav i dotterbolag som uppgår till mer än nio tiondelar av aktiekapitalet. En förutsättning är att dotterbolaget inte direkt eller genom förmedling av juridisk person äger aktier.

Begränsningsregeln bör bedömas mot bakgrund av de allmänna bestämmelserna i 20 § KL om avdragsrätt vid beräkning av inkomst från förvärvskälla. I denna paragraf föreskrivs att alla omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande får räknas av från bruttointäkten. Vissa undantag görs dock, t. ex. för beräknad ränta på eget kapital. Övriga räntekostnader berörs däremot inte.

Vad gäller förvärvskällan rörelse stadgas i 29 § KL att avdrag får ske för allt som är att anse som driftkostnad, vartill bl. a. hänförs ränta på lånat kapital som nedlagts i rörelsen. Formellt synes således inte någon inskränkning i rätten till avdrag för räntekostnader föreligga beträffande sådana lån som avsett anskaffning av aktier, vilkas avkastning beskattas som inkomst av rörelse. Som tidigare nämnts är motivet till att utdelning på organisationsaktier och rörelseaktier är skattefri den att innehavet – antingen genom sin storlek eller av annat särskilt skäl – betingas av den bedrivna rörelsen. Att utdelningen av vissa skäl undantagits från beskattning torde inte betaga aktierna deras karaktär av rörelsetillgång och utdelningen dess karaktär av rörelseinkomst. Att räntan i vissa fall inte är avdragsgill när den hänför sig till utdelning på rörelseaktier följer emellertid inte av de paragrafer som reglerar beskattningen av inkomst av rörelse. Denna bestämmelse återfinns i stället, som nyss nämnts, i 39 § KL som avser beskattning av avkastningen av kapital.

Enligt 38 § 1 mom. KL skall till intäkt av kapital räknas bl. a. utdelning på svenska aktier, såvitt inte intäkten är att hänföra till rörelse. I punkt 2 av anvisningarna anges dessutom att skattepliktig utdelning från aktiebolag, som inte skall tas upp under annat inkomstslag, skall hänföras till intäkt av kapital. I 39 § 1 mom. KL föreskrivs inledningsvis att från bruttointäkt, enligt 38 § 1 mom. KL, får avdrag göras för bl. a. sådan skuldränta, som inte kan dras av enligt bestämmelserna i bl. a. 29 § KL. Som tidigare

nämnts synes det således formellt som om räntekostnader, som belöper på andra aktieinnehav än kapitalplaceringsaktier, utgör kostnad i inkomstslaget rörelse. Första meningen av 39 § 1 mom. synes bekräfta detta antagande. I fortsättningen föreskrivs emellertid att aktiebolag, som erhållit utdelning för vilken skatteplikt inte föreligger enligt 54 § KL, inte utan vidare får åtnjuta avdrag för räntekostnad som belöper på aktieinnehavet.

Begränsningsregeln omfattar, som framgår av det föregående, i princip de s. k. rörelsebetingade aktierna.

Reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt för aktieutdelning torde i praktiken ha tillämpats så att alla utdelningar, som rörelsedrivande företag uppburit på andra aktier än kapitalplaceringsaktier, redovisas som inkomst av rörelse. Räntekostnader hänförliga till sådana aktier har likaså hänförts till rörelse. Har skattskyldiga enligt bestämmelserna i 54 § KL frikallats från viss utdelningsinkomst, har avdrag yrkats med ett belopp motsvarande den i rörelsen redovisade utdelningen. I den mån 39 § KL gällt och rätten till avdrag för räntekostnad således varit inskränkt har tillägg gjorts i deklarationen för den i rörelsen redovisade räntekostnaden. Utdelning på kapitalplaceringsaktier liksom räntan på lån hänförligt till sådana aktier har redovisats i inkomstslaget kapital. Såvitt beredningen har sig bekant har det aldrig förekommit att – med hänvisning till bestämmelsen i 39 § 1 mom. KL – avdrag för räntekostnad belöpande på skattefri utdelning av organisationsaktier eller rörelsebetingade aktier yrkats i inkomstslaget kapital. Mot bakgrund av den inplacering bestämmelserna getts i KL kan det sättas i fråga om det i praktiken tillämpade förfarandet är formellt riktigt.

Reglerna om begränsning av avdragsrätten för ränta på aktieskuld gör det nödvändigt att särskilja den del av ett bolags totala skulder som belöper på kapitalplaceringsaktier, rörelsebetingade aktier och organisationsaktier (inklusive aktier i helägda dotterbolag) för att fördela räntekostnaderna mellan de olika aktieslagen. Vid denna fördelning skall enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL iakttas att om inte annat utretts skall på de olika aktieinnehaven anses belöpa lika stor del av bolagets skuld som aktiernas bokförda värden utgör av bolagets balansomslutning. Hänvisning görs till 44 § KL och anvisningarna till denna paragraf. Hänsyn skall alltså i första hand tas till en utredning som skall visa hur aktieförvärven finansierats. Först i andra hand skall den supplementära regeln användas. I praxis har detta fått till följd att om företagen kunnat visa att något lån ej upptagits för aktieanskaffningen har inte någon skuld och därmed inte heller någon räntekostnad ansetts belöpa på aktieinnehavet. Inte ens om de totala skulderna har ökat under det år aktieanskaffningen skett har räntekostnad ansetts belöpa på aktieinnehavet om bolaget kunnat göra sannolikt att skuldökningen haft samband med någon annan placering av rörelsekapitalet. Den supplementära regeln för gäldräntans fördelning torde komma till användning endast i sådana fall då bolaget gjort successiva anskaffningar och försäljningar, varvid det historiska sambandet mellan förvärvet av tillgångarna och förändringen i skuldsättningen gått förlorat.

4.6.3 *Avdragsrätt för utdelning*

Förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning innehåller bestämmelser som i viss mån innebär en uppmjukning av principen om att vinst i aktiebolag skall beskattas både hos bolaget och hos aktieägarna. Förordningen omfattar inte ekonomiska föreningar.

Bolag som driver rörelse (eller jordbruk eller skogsbruk) kan få avdrag för utdelning på aktie för vilken inbetalning skett efter den 30 juni 1966. Avdragsrätt föreligger för aktie som utgivits såväl i samband med bolagsbildning som i samband med höjning av aktiekapitalet. Beloppsmässigt är det årliga avdraget maximerat till 5 % av vad som inbetalts för aktien, inklusive ev. överkurs. Tidsmässigt gäller den begränsningen att avdrag får åtnjutas för sammanlagt högst 10 kalenderår. Dessa behöver dock inte följa på varandra, utan bolaget har frihet att välja år för avdrag inom en femtonårsperiod från det år då den första inbetalningen på aktierna gjordes.

Möjligheten att välja avdragsår innebär att ett bolag, som helt avstår från att yrka avdrag vid en taxering inte behöver gå miste om någon del av den sammanlagda, avdragsrätten. Däremot kan bolag, som något år utdelar mindre än 5 % av inbetalt belopp och yrkar avdrag för utdelningen, inte ett senare år – utöver avdrag som hänför sig till detta år – få avdrag för skillnaden mellan 5 % av det inbetalda beloppet och utdelningen.

Avdraget görs vid beräkning av inkomsten av rörelsen. Om bolaget även driver annan verksamhet än rörelse medges avdrag endast för utdelning på sådant inbetalt belopp som kan anses belöpa på tillgång i rörelsen. Den omständigheten att ett byggnadsföretag redovisar inkomst av lagerfastighet i inkomstslaget annan fastighet föranleder inte att fastigheten inte skall anses utgöra tillgång i rörelsen (prop. 1967:17 s. 50).

Avdragsrätt föreligger inte bara om inbetalningen för aktier skett i kontanter utan även då apportegendom tillskjutits. Härifrån föreligger dock det undantaget att apportegendom i form av aktier eller andelar inte godtas. I 5 § föreskrivs sålunda:

> Avdrag medges icke, om inbetalning för aktier skett genom tillskott av aktie i annat bolag eller andel i ekonomisk förening eller om förvärvet av den nya aktien eljest kan anses ha skett genom byte mot sådan aktie eller andel. Detsamma gäller, om inbetalning för aktien skett genom tillskott av andel i handelsbolag, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av aktier i bolag eller andelar i ekonomiska föreningar, eller om förvärvet eljest kan anses ha skett genom byte mot andel i sådant handelsbolag.

Den provisoriska lagstiftning, som föregick nu gällande bestämmelser, föreskrev endast att avdrag inte erhölls om inbetalning för aktierna skett genom tillskott av aktier och andelar i andra bolag och föreningar. Passusen "eller om förvärvet av den nya aktien eljest kan anses ha skett genom byte mot sådan aktie eller andel" tillkom vid lagstiftningens permanentning. Den motiverades på följande sätt (Ds Fi 1966:5 s. 10).

> Undantagsbestämmelsen i Annell-lagen har man i vissa fall sökt kringgå på det sättet att aktierna eller andelarna först förvärvats mot reverser av det bolag som skall göra nyemissionen, varefter betalning för de nya aktierna erlagts med dessa reverser. Förvärvet av de nya aktierna har emellertid även då i realiteten skett genom ett byte mot aktier eller andelar. Undantagsbestämmelsen bör givetvis gälla även i dylika fall och lagtexten har utformats i enlighet härmed.

Efter det att promemorian avlämnats vägrade regeringsrätten avdrag i ett mål där berörda fråga var uppe (RÅ 1966 Fi 1251). Här hade uttryckligen i det avtal vari det emitterande bolaget förvärvat aktierna mot revers förutsatts att reversen skulle inlösas med nyemitterade aktier. Till yttermera visso lades de förvärvade aktierna som säkerhet för reversen. Om bolaget inte kunde prestera nyemission skulle köpet återgå. Med hänvisning till avtalet fann regeringsrätten att nyemissionen måste anses ha skett mot erhållande av de förvärvade aktierna.

Viss möjlighet finns att efter dispens få avdrag även när betalning för de nyemitterade aktierna erlagts genom apportaktier. Dispensmöjligheten är dock begränsad till det fallet att ett bolag, vars aktier lämnas som apport, tidigare gjort en nyemission som berättigar till avdrag för utdelning. För att inte från allmän synpunkt önskvärda strukturrationaliseringar skall behöva uppskjutas kan det emitterande bolaget få överta avdragsrätten från det uppköpta bolaget.

I syfte att hindra missbruk genom att bolag omväxlande gör utskiftning och nyemission, medges inte avdrag om bolaget utskiftat tillgångar efter ingången av femte året före det år då aktiekapitalet ökades.

För att inte opåkallade skattelättnader skall kunna erhållas gäller vidare att rätten till avdrag faller bort om det emitterande bolaget ingår som dotterbolag i en koncern. Av praktiska skäl har undantagsbestämmelsen utformats så, att avdrag inte medges om mer än hälften av bolagets aktier ägs av svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag. Att andra bolag eller föreningar i kapitalplaceringssyfte innehar aktier i det emitterande bolaget har dock ansetts inte böra förta detta rätten till avdrag. Vid bedömningen av om bolagets aktier till mer än hälften ägs av andra företag skall därför bortses från aktier som tillhör förvaltningsföretag, under förutsättning att företaget, jämte närstående företag, innehar mindre än hälften av samtliga aktier i bolaget. Vidare skall bortses från aktie som tillhör utländskt bolag om kupongskatt skall erläggas för utdelning till bolaget med helt eller nedsatt belopp samt från aktie som tillhör annat företag som är skattskyldigt för utdelning på aktien.

4.6.4 *Utskiftningsskatten*

Vid utskiftning av aktiebolags tillgångar ersätts utdelningsbeskattningen av utskiftningsskatten enligt förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Reglerna är tämligen invecklade och skall här inte gås igenom i detalj. Huvuddragen är följande.

Utskiftningsskatt utgår med 40 % av det beskattningsbara beloppet. Detta utgörs av utskiftat belopp i den mån det inte är att anse som återbäring av tillskjutet belopp. Dessa begrepp definieras i förordningen på följande sätt.

Med *utskiftat belopp* förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utger till aktieägarna. Detsamma gäller beträffande belopp som bolaget använder för inköp av egna aktier i vissa fall. I det utskiftade beloppet skall inräknas det belopp som bolaget har att betala i utskiftningsskatt.

Det *tillskjutna beloppet* utgörs i första hand av aktieägarnas tillskott vid

bolagets bildande. Detta belopp ökas med senare tillskott och minskas med vad som tidigare kan ha utskiftats.

Vid upplösning av bolag förstås med *återbäring av tillskjutet belopp* helt naturligt den del av värdet av de utskiftade tillgångarna som motsvaras av tillskjutet belopp. Vid utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapital utgörs sådan återbäring av det utskiftade, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp. Detsamma gäller vid vissa förvärv av egen aktie. Med bolagets egna fonder avses skillnaden mellan tillgångarna och skulderna enligt balansräkning. Vidare lämnas särskilda föreskrifter om vad som skall förstås med återbäring av tillskjutet belopp vid inlösen av preferensaktier m. m.

Antag att ett bolag med tillskjutet belopp av 5 milj. kr och en nettoförmögenhet av 10 milj. kr i samband med likvidation utskiftar sina tillgångar. Det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet, inklusive utskiftningsskatten, utgör i detta fall 5 milj. kr. Skatten blir således (40 % av 5 milj. kr =) 2 milj. kr. Till aktieägarna kan utbetalas 8 milj. kr.

Antag i stället att bolaget genom nedsättning av aktiekapitalet skiftar ut 2 milj. kr. I detta fall utgår beräkningen från det belopp som tillfaller aktieägarna, och häri ingår inte utskiftningsskatten. Den måste således läggas till. Utskiftat belopp inklusive skatten (x) beräknas på följande sätt:

$$x - 0{,}4x = 2;\ x = 3{,}33.$$

Utskiftningsskatten utgör således (0,4 x 3,33 =) 1,33 milj. kr. Detta motsvarar ca 67 % av det belopp som tillskiftats aktieägarna.

Särskilda bestämmelser har meddelats för att underlätta fusioner. Bestämmelserna tar sikte på fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag.

4.6.5 *Ersättningsskatten*

Enligt förordningen (1933:395) om ersättningsskatt kan ersättningsskatt utgå i vissa fall. Lagstiftningen är tillämplig under bl. a. följande förutsättningar.

1. Fråga är om aktiebolag eller ekonomisk förening vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.
2. Företaget har underlåtit att utdela vinst för visst verksamhetsår trots att sådan underlåtenhet inte skäligen kan anses påkallad av företagets ställning. Härmed jämställs att vinstutdelningen på motsvarande sätt varit för liten.
3. Det framstår som sannolikt att ett väsentligt syfte med den underlåtna eller alltför ringa utdelningen varit att bereda delägarna i företaget lindring i deras beskattning.

Av anvisningarna till förordningen framgår att den i allmänhet är tillämplig endast i fråga om fåmansbolag. Det framhålls också att förordningen inte riktar sig mot fondering som sådan utan endast mot vissa opåkallade skatteförmåner och att tillämpningen därför bör ske med varsamhet.

Ersättningsskatten utgör 25 % av den del av vinsten för verksamhetsåret som utöver utdelat belopp skäligen kunnat utdelas.

Påförd ersättningsskatt är inte definitivt förlorad för företaget. Om näm-

ligen företaget sedermera inom viss tid utdelar det belopp som beskattats restitueras skatten.

4.6.6 *Kupongskatten*

Kupongskatt infördes år 1943. Den gällande kupongskattelagen är från år 1970 (1970:624). Skatten är en definitiv källskatt på vissa aktieutdelningar och utgår med 30 % av utdelningen. Enligt åtskilliga dubbelbeskattningsavtal utgår dock skatten efter lägre procentsats eller inte alls. Mottagaren är skattskyldig, men inbetalningen görs av det utdelande bolaget eller i förekommande fall av VPC, som har att innehålla skatten vid utdelningen.

I första hand utgör kupongskatten en ersättning för inkomst- och förmögenhetsskatten i fråga om aktieutdelning som inte beskattas i Sverige. Därför föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad fysisk person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet, oskiftat dödsbo efter sådan person samt utländskt bolag o. d. Utdelning som utgör inkomst av rörelse som bedrivits i Sverige inkomstbeskattas dock här, varför kupongskatt inte utgår i sådant fall. Undantagsbestämmelsen torde kunna vara aktuell för utländska banker och försäkringsbolag.

För handelsbolag och därmed vid beskattningen jämställda juridiska personer föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som belöper på delägare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här. För det fall att utdelningen utgör inkomst av rörelse i Sverige lämnas en motsvarighet till den nyss berörda föreskriften härom.

I vissa fall utgår kupongskatt vid sidan av inkomstskatt. Så är i allmänhet förhållandet om den utdelningsberättigade genom annat fång än arv eller testamente innehar rätt till utdelningen utan att ha förvärvat även aktien. Bestämmelsen syftar till att hindra skatteflyktstransaktioner.

Vidare meddelas en skattskyldighetsbestämmelse som riktar sig mot bulvanförhållanden.

4.7 Beskattning av koncerner

4.7.1 *Inledning*

Aktiebolagslagen (1975:1385), AL, förutsätter i allmänhet att ett aktiebolag är ett ekonomiskt och juridiskt självständigt företag. Inom skatterätten görs endast undantagsvis avsteg från denna förutsättning. Det förekommer emellertid ofta att ett ekonomiskt företag drivs av en grupp samverkande aktiebolag. I regel baseras samverkan på ägandegemenskap. Så kan exempelvis en grupp fysiska personer ha ungefär lika stora innehav av aktier i ett antal aktiebolag. Mera vanligt är dock att personerna äger aktier i ett bolag som i sin tur äger samtliga eller flertalet aktier i flera aktiebolag, så att en koncern uppkommer. En typisk koncern består av ett aktiebolag, moderbolaget, och ett större eller mindre antal aktiebolag, dotterbolag, som behärskas av moderbolaget främst genom moderbolagets aktieinnehav i dotterbolagen. Alla koncernbolag behöver inte vara direkt innehavda av moderbolaget utan kan ägas genom dotterbolag så att kedjor av flera generationer bolag uppkommer.

I AL definieras koncernbegreppet på följande sätt.

> Äger aktiebolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderbolag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.
>
> Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.
>
> Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Materiellt skiljer sig denna definition från motsvarande bestämmelse i 1944 års lag (1944:705) om aktiebolag endast i det avseendet att till dotterbolag skall hänföras inte endast aktiebolag utan även annan svensk eller utländsk juridisk person. Härigenom omfattas således även ekonomisk förening och handelsbolag av aktiebolagslagens koncernbestämmelser. Det bör dock påpekas att definitionen förutsätter att moderbolaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag. Om koncernen är sammansatt av dotterbolag i flera generationer brukar man tala om underkoncerner, dvs. ett aktiebolag som självt är dotterbolag kan vara moderbolag för ett eller flera dotterbolag. Om moderbolaget i underkoncernen är ett svenskt aktiebolag, blir således aktiebolagslagens koncernbestämmelser tillämpliga på detta bolag och dess dotterbolag även om moderbolaget i huvudkoncernen är utländskt.

Ett koncernförhållande kan föreligga även utan att det ena bolaget äger röstmajoritet i det andra. Även ett mindre aktieinnehav kan nämligen vara tillräckligt för att dominera bolagsstämman. I förarbetena till AL togs särskilt upp det fall att bolag representerar vardera 50 % av rösterna i ett gemensamt dotterbolag. I allmänhet regleras genom avtal hur bestämmanderätten skall utövas. Innebär sådan reglering att parterna endast gemensamt kan besluta i dotterbolagets angelägenheter torde båda parter anses som moderbolag. Detsamma ansågs böra gälla i de fall flera aktiebolag bedriver utvecklingsarbete genom ett gemensamt ägt aktiebolag. Däremot skulle ett koncernförhållande inte anses föreligga endast på den grunden att ett aktiebolag innehar konvertibla obligationer som utgetts av ett annat bolag. Obligationsinnehavet ger nämligen inte någon rätt att delta i bolagets förvaltning.

Av de specialregler i AL som är tillämpliga på koncernföretag är redovisningsreglerna de viktigaste. Ändamålet med dessa är i första hand att klarlägga koncernens årsresultat. Endast den för koncernen som helhet realiserade vinsten är disponibel för utdelning. Koncernredovisningen har emellertid betydelse inte endast som underlag för resultatbedömningen utan även för bedömningen av koncernens ställning och av varje koncernföretags ställning i förhållande till koncernen som helhet. Mot denna bakgrund föreligger numera skyldighet att i koncernredogörelse inta såväl koncernresultaträkning som koncernbalansräkning, varav skall framgå resultatet resp. ställningen efter justering för internvinster och internförluster. Med internvinst avses enligt 11 kap. 11 § AL på moderbolaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån inte överlåtelse av tillgången skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av till-

gången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången.

I balansräkningen för moderbolaget skall aktier i dotterbolag tas upp bland tillgångarna som en särskild post. Oavsett värdet av aktierna skall förutom dotterbolagets namn även anges antalet aktier, deras nominella värde och balansvärde. Ingår fordringar på eller skulder till dotterföretag eller moderbolag i aktiebolags balansräkning skall beloppen därav särskilt anges, vilket får ske inom linjen. Detsamma gäller beträffande panter och liknande samt ansvarsförbindelser. I resultaträkningen skall särskilt anges utdelning på aktier i dotterbolag.

I det svenska näringslivet är koncernbildningar av olika slag mycket vanligt förekommande. Bland storföretagen torde endast undantagsvis finnas bolag som inte har något svenskt dotterbolag.

Varken lagen om bankrörelse, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar eller lagen om jordbrukskasserörelse innehåller bestämmelser om koncernredovisning e. d. Sådant moder–dotterbolagsförhållande som kännetecknar sambandet mellan företag i en aktiebolagskoncern föreligger visserligen normalt inte mellan olika bankbolag, sparbanker eller föreningar. En ekonomisk förening kan emellertid äga samtliga aktier i ett aktiebolag. Så är exempelvis fallet inom konsumentkooperationen. Moderföretaget, Kooperativa förbundet, är en ekonomisk förening som direkt och indirekt äger ett betydande antal dotterbolag. Förbundet är ägt av ett hundratal kooperativa föreningar som i sin tur ägs av ett stort antal medlemmar. Liknande koncernbildningar finns inom exempelvis jordbrukskooperationen och bostadskooperationen. Några särskilda regler för dessa koncernbildningar finns inte.

Svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är enligt 53 § 1 mom. f) KL i princip oinskränkt skattskyldiga. Skattskyldigheten knyts således till den juridiska personen. Någon skattskyldighet för en koncern bestående av juridiska personer föreligger inte. Framhållas kan emellertid att vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och partrederier inte skall taxeras. Deras inkomst fördelas mellan delägarna med belopp som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst. Består koncernen av aktiebolag med ett handelsbolag som dotterbolag taxeras således moderbolaget för hela koncernen. Eftersom handelsbolaget formellt är skilt från moderbolaget skall dock intäktsredovisningen hos moderbolaget av resultatet i handelsbolaget ske åtskilt från moderbolagets egen verksamhet som särskild förvärvskälla. Själva koncernresultaträkningen utgör således inte underlag för vinstberäkningen vid taxeringen. Vid den speciella samverkansform som kommissionärsbolagskonstruktionen enligt 43 § 2 mom. KL utgör, sker taxering av de samverkande bolagens sammanlagda resultat endast hos det ena av bolagen. Kommissionärsbolagsreglerna genomgås närmare i det följande (avsnitt 4.7.4).

Den omständigheten att ett företag utgör ett fristående skattesubjekt utesluter inte att hänsyn i vissa fall tas till att en transaktion berör ett koncernföretag, t. ex. ett dotterbolag och ett moderbolag. De motiv som på detta område varit bestämmande sammanfaller i mycket med det intresse som ligger bakom AL:s regler om koncernredovisning m. m., nämligen att en koncern med däri ingående företag skall behandlas som en enhet. Skat-

telagstiftningen kan sålunda sägas ha intagit den ståndpunkten att, när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen för koncernen och dess delägare inte bör bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag (jfr prop. 1953:28 s. 40). Man har, med andra ord, ansett att det saknas anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl delats upp på moder- och dotterföretag.

Reglerna om aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning (kedjebeskattning m. m) utgör ett exempel på målsättningen att en uppdelning av en verksamhet i flera formellt fristående koncernföretag inte bör medföra ökat uttag av skatt. Koncernförhållanden har beaktats även vid utformningen av bestämmelserna om avdragsrätt för utdelning på grund av nyemissioner under viss tid. Ett annat betydelsefullt exempel på principen att en koncern skattemässigt skall behandlas som en enhet är lagstiftningen om koncernbidrag. Rätten att lämna och ta emot koncernbidrag med verkan även vid beskattningen möjliggör att rättvisande resultatredovisningar kan upprättas för samtliga koncernföretag utan att detta får till följd att skattebelastningen ökar för koncernen som helhet. Genom koncernbidrag – som redovisas öppet både hos givare och mottagare – kan nämligen förluster i en del företag utjämnas mot vinster i andra. Redogörelse för reglerna, som delvis är mycket komplicerade, lämnas i det följande.

Även i andra sammanhang har bestämmelser införts i syfte att skapa neutralitet mellan verksamhet som bedrivs inom ett företag och verksamhet som av organisatoriska skäl är fördelad mellan flera koncernföretag. Särskilda regler finns om överföring av fonder mellan koncernföretag och om avdragsrätt för internvinstavsättning. Vidare finns regler som underlättar genomförandet av omstruktureringar i koncerner och av fusioner.

Koncernförhållandet mellan olika företag har slutligen fått stor praktisk betydelse vid utformningen av de avtal som vårt land träffat med främmande länder för att undvika dubbelbeskattning. För koncerner med företag i olika länder kan en strävan vara att föra över koncernens vinst till den stat som har den lägsta beskattningen. För att förhindra vinstöverföringar som från nationell synpunkt framstår som illojala innehåller avtalen bestämmelser om de avtalslutande parternas rätt att verkställa jämkning av den gjorda vinstredovisningen. Dubbelbeskattningsavtalen innehåller också regler om beskattningen av utdelningar som svenska aktiebolag uppbär från utländska dotterföretag m. m.

Inom skatterätten saknas i många fall en definition av koncernbegreppet. I regel torde man då få falla tillbaka på den koncerndefinition som används i aktiebolagslagen. I vissa fall har dock inom skatterätten uttryckligen stadgats hur koncernförhållandet skall vara uppbyggt. I dessa fall gäller att ägandegemenskapen skall vara så stor att 1944 års aktiebolags regler om tvångsinlösen kan tillämpas, dvs. det ena bolaget skall äga mer än 90 % av aktierna i det andra. Krav på sådant kvalificerat koncernförhållande föreligger bl. a. i reglerna om öppna koncernbidrag och i fondlagstiftningen.

4.7.2 *Vinstöverföring*

4.7.2.1 Allmänna principer

De i praktiken viktigaste skattereglerna som tar sikte på koncernförhållanden är sannolikt reglerna om öppna koncernbidrag. Då intressegemenskap råder mellan två företag, såsom mellan ett moderföretag och ett dotterföretag, kan vinster med verkan i skattehänseende föras över mellan företagen, något som inte är möjligt mellan företag som är oberoende av varandra. Överföringarna kan ta sig uttryck i vederlagsfria överlåtelser av vissa tillgångar eller skulder. Vanligare är dock att det bidragsgivande bolaget helt enkelt på ett skuldkonto i bokföringen för upp en skuld till det mottagande bolaget och samtidigt debiterar ett kostnadskonto. I det mottagande bolaget sker samtidigt konteringar på tillgångskonto resp. intäktskonto. I regel görs detta i samband med boksluten, dvs. i många fall långt efter räkenskapsårets utgång. Några invändningar mot ett sådant förfarande torde inte kunna framställas från skatterättsliga utgångspunkter, eftersom avsikten med bestämmelserna just är att genom vinstutjämning åstadkomma att skattebelastningen för koncernen som helhet inte blir större än om verksamheten bedrivits av ett enda företag. Rent praktiskt kan inte heller koncernbidraget bestämmas förrän det verkliga resultatet kunnat fastställas. Den form av koncernbidrag som här beskrivits utgör renodlad vinstöverföring. Under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda får sådana fritt lämnas mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar som ingår i koncernen. Bidragen måste emellertid redovisas öppet i resp. bolags deklarationer. De brukar benämnas *öppna koncernbidrag* till skillnad mot *dolda koncernbidrag* som lämnas genom onormal prissättning på varor och tjänsteprestationer. Sistnämnda bidrag kommer inte direkt till synes i företagens bokföringar. Ett specialfall är då exempelvis ett moderföretag debiterar ett dotterbolag för utförda konsulttjänster e. d. Debiteringar av detta slag görs ofta per bokslutsdatum och med belopp som avpassas för att eliminera vinsten i det ena företaget. I regel är det mycket svårt för skattemyndigheterna att avgöra om en sådan debitering motsvarar marknadsmässig ersättning för utförda tjänster eller om det i praktiken är fråga om en vinstöverföring.

I det utredningsbetänkande (SOU 1964:29) som ligger till grund för nuvarande bestämmelser om koncernbidrag föreslogs vissa bestämmelser beträffande dold vinstöverföring via prissättning. Förslaget i denna del genomfördes emellertid inte. Det förhållandet att några bestämmelser om dolda vinstöverföringar inte tagits in i författningen – annat än i fråga om överföringar till utlandet och mellan kommuner – torde dock inte innebära att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid föreligger. Denna form av vinstutjämning synes godtas i praxis endast om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag. Lämnas uppgift i deklarationen om att vinst överförts genom onormal prissättning torde vinstöverföringen därför behandlas som öppet koncernbidrag. I de fall en resultatutjämning genom öppet koncernbidrag inte får ske torde vinstöverföring via prissättning godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Är avvikelsen från normal prissättning för stor kan det inte längre sägas vara fråga om affärstransaktioner i egentlig mening utan om vinstdispositioner. Som en konsekvens av detta torde onormal prissättning un-

derkännas om vinstöverföringen syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende.

En särskild fråga är om underlåtenhet att ta ut ränta eller ta ut högre eller lägre än marknadsmässig ränta skall anses som dold vinstöverföring. I det nyss nämnda betänkandet intogs här en annan ståndpunkt än i fråga om icke oväsentlig inkomstöverföring via prissättning. Utredningen föreslog att omräkning inte skulle ske såvida inte gäldenären var skattskyldig för utdelning från borgenären. Var gäldenären skattskyldig för utdelning skulle borgenären beskattas för skälig ränta. Förslaget överensstämde med då rådande praxis. Som en följd av att vinstöverföringar via prissättning inte reglerades, genomfördes inte heller någon lagstiftning på denna punkt.

4.7.2.2 Öppen vinstöverföring

Om de formella förutsättningarna för öppna koncernbidrag föreligger behandlas bidraget enligt 20 § KL som avdragsgill driftkostnad hos givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren. Detta gäller oavsett om det mottagande bolaget behöver bidraget för att utjämna ett underskott eller om det givande bolaget har tillräcklig årsvinst för att bestrida bidraget.

De formella förutsättningarna för att lämna och ta emot koncernbidrag anges i 43 § 3 mom. KL. Till en del är bestämmelserna ytterst komplicerade, vilket föranletts av att man sökt förhindra att reglerna om beskattning av aktieutdelning kringgås.

En första förutsättning för att ett koncernbidrag skall behandlas som driftkostnad resp. skattepliktig intäkt är att fråga är om ett s. k. kvalificerat koncernförhållande. Moderföretaget, som måste vara ett svenskt aktiebolag – vartill hänförs även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag – eller en ekonomisk förening, skall äga mer än nio tiondelar av aktierna i ett svenskt aktiebolag. Sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag kan således inte ge och ta emot koncernbidrag.

Antalet aktier är avgörande – inte röstetalet. Begränsningsreglerna har utformats med beaktande av civilrättsliga bestämmelser. Enligt 1944 års aktiebolagslag kunde moderbolag med mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag lösa in återstående aktier och genomföra en fusion. Mot inlösningsrätten svarade en rätt för minoritetsaktieägarna att påfordra inlösen.

Ett annat krav är att det kvalificerade koncernförhållandet skall ha bestått under hela beskattningsåret för bägge företagen eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag. Avsikten med detta villkor är att förhindra att ett företag, som har stora vinster under löpande verksamhetsår, skall kunna köpa aktierna i ett förlustföretag och genom koncernbidrag kvitta resultaten mot varandra. En sådan kvittning skulle strida mot grundsatsen om neutralitet mellan olika organisationsformer. Innan aktierna köpts utgör nämligen inte bolagens inkomster och utgifter resultatet av en gemensamt bedriven rörelse.

Det bör observeras att ekonomisk förening får ta emot koncernbidrag från dotterföretag som är aktiebolag. Det förhållandet att den statliga skatten är lägre för en förening än för ett aktiebolag och att en förenings vinstmedel i viss utsträckning kan tillföras medlemmarna i form av vid taxeringen avdragsgilla rabatter och pristillägg, har inte ansetts utgöra hinder för koncernbidrag.

För att koncernbidrag skall kunna ges med verkan i skattehänseende fordras, som nyss nämnts, att moderbolag innehaft aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda företagen. Regeringsrätten har i ett fall tagit ställning till verkan av överlåtelse inom en koncern.

RSV Dr 1973:24. Sökandebolaget, som ägde 99,9 % av aktierna i AB Z, hade den 1 januari 1973 övertagit samtliga aktier i det dessförinnan av AB Z helägda dotterbolaget AB N. Åtgärden vidtogs som ett led i en större omstrukturering av bolagskoncernens organisation. Bägge företagen hade kalenderår som beskattningsår. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att sökandebolaget – oavsett om bolaget efter förvärvet av aktierna i AB N fortfarande vid utgången av år 1973 ägde dem – inte kunde anses ha ägt aktierna under hela beskattningsåret 1973 i den mening, som avses i 43 § 3 mom. första stycket KL. Regeringsrätten ändrade dock förhandsbeskedet och anförde:

Sökandebolaget har vid ingången av beskattningsåret 1973 stått i sådant ägarförhållande till N som avses i 43 § 3 mom. andra stycket KL. Det koncernbidrag, varom fråga är, hade vid oförändrad ägarstruktur varit avdragsgillt för sökandebolaget. Det förhållandet att N under beskattningsåret övergår till att bli direkt- och helägt dotterbolag till sökandebolaget kan därför enligt grunderna för ifrågavarande lagstiftning icke åberopas emot den med ansökningen avsedda avdragsrätten. Den av sökandebolaget framställda frågan bör därför besvaras jakande.

Bortsett från detta specialfall torde ett förvärv på räkenskapsårets första eller sista dag förhindra att koncernbidrag kan lämnas.

Den huvudsakliga verksamheten för såväl givar- som mottagarbolag skall vara jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, dock inte livförsäkringsrörelse. Öppna koncernbidrag kan således inte med verkan vid beskattning ges till eller av ett bolag som endast förvaltar värdepapper. Ett s. k. kommissionärsbolag (jfr avsnitt 4.7.4.2) som endast redovisar kapitalinkomster, t. ex. ränta på fordringar eller realisationsvinster, anses inte bedriva rörelse och kan därför inte lämna eller ta emot koncernbidrag. Ett förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, kan efter dispens av riksskatteverket medges rätt att i beskattningsavseende inte behandlas som förvaltningsföretag. Bestämmelsen har tillkommit för att möjliggöra för sådana bolag att ta emot aktieutdelning skattefritt. Om dispensen medfört rätt att även ta emot och ge koncernbidrag har länge ansetts osäkert. Enligt meddelade förhandsbesked har dock moderbolag som fått dispens beträffande utdelningsbeskattningen medgetts sådan rätt, dvs. dispensen har inneburit att rörelse ansetts föreligga. Riksskatteverket kan också medge att bolag eller ekonomisk förening, som inte är förvaltningsföretag men vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall behandlas såsom förvaltningsföretag. Normalt krävs för att förvaltningsföretag skall anses föreligga att föremålet för dess verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande är att förvalta aktier m. m. Skulle ett bolag med betydande rörelseverksamhet eller fastighetsförvaltning förklaras vara förvaltningsföretag i kommunalskattelagens mening bör detta betyda att bolaget inte får ge eller ta emot koncernbidrag. Sådan rätt föreligger ju annars om den *huvudsakliga* verksamheten avser rörelse eller fastighetsförvaltning.

Koncernbidrag skall redovisas öppet i deklaration eller bilaga till denna. Såväl mottaget som lämnat koncernbidrag skall redovisas vid samma års

taxering. Om bidraget inte redovisas öppet kan överföringen likväl godtas om den kunnat ske genom prissättning på varuleveranser och tjänsteprestationer mellan bolagen. Har sådana inte förekommit torde bestämmelsen medföra att underlåtenheten att lämna uppgift omöjliggör överföringen. Företagens resultat skall då räknas om.

Föreskriften att koncernbidrag skall redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att hindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar ständigt skjuts på framtiden. Detta skulle kunna ske om bolagens räkenskapsår inte sammanfaller och den tidsperiod under vilken bidraget lämnas kommer att omfattas av beskattningsår som inte taxeras samtidigt. Genom bestämmelsen i 11 kap. 10 § AL om att räkenskapsåren skall – om inte synnerliga skäl föranleder annat – sammanfalla för koncernföretag, har regeln mindre betydelse än tidigare.

Reglerna om koncernbidrag innehåller spärrar i syfte att hindra att bestämmelserna om kedjebeskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster kringgås. Reglerna kan indelas i fyra grupper: bidrag från moderbolag till dotterbolag, bidrag från dotterbolag till moderbolag, bidrag mellan två dotterbolag samt bidrag mellan koncernbolag i andra fall.

Lämnas bidrag från moderbolag till dotterbolag föreligger inte någon risk för att bestämmelserna om utdelningsbeskattning kringgås. Några krav utöver de tidigare nämnda har därför inte ställts upp.

Vid det omvända förhållandet, dvs. då dotterbolag lämnar bidrag till moderbolag, krävs för avdragsrätt för bidraget att moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget oavsett i vilken omfattning moderföretaget delat ut vinstmedel till sina delägare. Är aktieinnehavet större än 90 % gäller sådan frikallelse enligt 54 § KL dels generellt för andra företag än bank-, försäkrings- och fåmansbolag, dels för bankbolag och fåmansbolag beträffande aktier innehavda som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, dels för skadeförsäkringsaktiebolag beträffande organisationsaktier i försäkringsrörelsen.

Företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter åtnjuter inte skattefrihet för utdelning på aktie som utgör lagertillgång. Koncernbidrag kan därför inte lämnas från ett helägt fastighetsförvaltande dotterbolag till nyssnämnda företag. För bank- och försäkringsföretag, liksom för fåmansbolag föreligger som nämnts inte skattefrihet för utdelning på aktie i dotterbolag som innehas som ett led i organisationen av sådan verksamhet, som består i förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Därför kan inte heller koncernbidrag lämnas till moderbolaget i sådana fall. Om emellertid fåmansbolaget kan visa att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna (s. k. vitt fåmansbolag) föreligger skattefrihet även vid andra aktieinnehav av den storlek som här är i fråga, dvs. mer än 90 %. Koncernbidrag får dock trots detta inte lämnas till moderbolag. Det är denna situation som i lagtexten beskrivs med satsen "oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna". Bakgrunden till bestämmelsen är att det när bidraget lämnas inte kan avgöras om moderbolaget är "vitt" eller inte.

Lämnas bidrag mellan två dotterbolag med gemensamt moderbolag krävs

att moderföretaget ägt mer än nio tiondelar av aktierna i båda dotterbolagen under hela beskattningsåret för *båda* dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet. Däremot krävs inte att aktierna skall ha innehafts i angiven omfattning även under moderföretagets hela beskattningsår. För att förhindra att bidrag ges av ett bolag, som inte kan lämna skattefri utdelning till moderföretaget, till ett bolag som kan lämna utdelning skattefritt finns vidare en bestämmelse som säger att bidrag får lämnas endast om moderbolaget antingen är skattskyldigt för eller frikallat från utdelningsbeskattning från båda dotterbolagen eller också är frikallat från utdelningsbeskattning från det bidragslämnande bolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till sina delägare. I de två förstnämnda fallen är det likgiltigt från vilket dotterbolag utdelningen kommer till moderbolaget. Antingen beskattas den oavsett från vilket bolag den kommer eller också inte. Det spelar då ingen roll om vinstutdelningen möjliggjorts genom att koncernbidrag erhållits från det andra bolaget. I denna bestämmelse inryms också möjligheten för dotterbolag till ett förvaltningsföretag (investmentbolag) eller för icke-organisationsbolag till ett fåmansbolag att inbördes lämna varandra koncernbidrag. Det kan visserligen inte när bidraget lämnas avgöras i vilken mån moderbolaget kommer att beskattas för utdelning från dotterbolagen. Sker beskattning gäller detta emellertid utdelningen från bägge bolagen. Det saknas därför skäl också i sådana fall att inte medge rätt till koncernbidrag mellan dotterbolagen. I det tredje fallet är avsikten att vinstmedel inte genom koncernbidrag skall kunna flyttas över från ett dotterbolag, som inte är organisationsbolag, till ett organisationsbolag och därefter skattefritt till moderbolaget. Eftersom det när bidraget lämnas inte kan avgöras om moderföretaget är svart eller vitt gäller förbudet generellt beträffande dotterbolag till fåmansbolag.

Bidrag får i princip inte lämnas annat än mellan moderbolag och dotterbolag eller mellan systerbolag inbördes. Ett bolag får således inte lämna bidrag direkt till mormoderbolag eller direkt till ett annat dotterdotterbolag till samma mormoderbolag. Skälet för detta är att det annars blir för svårt att konstatera om restriktionerna mot kringgående av bestämmelserna om aktieutdelningsbeskattning överträds. Intet hindrar dock att bidrag ges etappvis vid ett och samma års taxering först till moderbolag och därifrån till mormoderbolag osv. I ett fall har möjlighet att lämna koncernbidrag genom att hoppa över generationer lämnats öppen. Bidrag kan nämligen lämnas nedåt i koncern från mormoder till dotterdotterbolag om det mottagande bolaget med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. i 1944 års aktiebolagslag kunnat genom fusioner bringas att uppgå i det bolag som lämnat bidraget. I ett sådant fall föreligger inte risk att bestämmelserna om aktieutdelningsbeskattning kringgås.

Det nu redovisade regelsystemet har år 1972 kompletterats med en bestämmelse om rätt till avdrag för koncernbidrag trots att moderföretaget äger mindre än 90 % av aktierna i dotterföretaget. Regeringen kan sålunda ge dispens från 90-procentskravet om bidraget lämnas för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. För att verksamheten skall motivera dispens krävs i princip att den innehåller långsiktiga och starka utvecklingsinslag, exempelvis inom energiförsörjning, kommunikationer och försvar. Bestämmelsens tillkomst får ses mot bakgrund av de

mycket stora satsningar för etablering av ny produktion med utnyttjande av avancerad teknik som kom till stånd i början av 1970-talet. Sådana projekt krävde samverkan mellan flera företag eller mellan staten och privata intressenter. Exempel på sådana gemensamma satsningar är Asea-Atom, ELLEMTEL, Stansaab och Uddcomb. Det ansågs vara ett betydande samhällsintresse att beskattningsreglerna inte lade hinder i vägen för samverkan för sådana viktiga gemensamma ändamål.

Avdragsrätten som medges på grund av dispensmöjligheten omfattar även sådan förlust av inbetalt aktie- eller andelskapital eller på fordran e. d. som kan ha uppkommit i samband med avyttring eller upplösning av det företag som varit föremål för investeringarna. Det är här således inte fråga om koncernbidrag i egentlig mening. Även dessa bestämmelser har emellertid intagits i 43 § 3 mom. KL. Avdragsrätt föreligger inte endast för förlust på aktier och andelar i svenska företag utan även på andelar i utländska bolag. Bestämmelsen om förlust på aktier i utländska bolag tillades år 1973 i samband med tillkomsten av särskilda avdragsregler beträffande forskningskostnader. Bidrag till forsknings- och utvecklingsarbete utomlands måste ibland ges i form av att aktiekapital tillskjuts. Det svenska företaget kunde enligt dåvarande regler inte få avdrag för förlust avseende tillskjutet kapital.

Öppet koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. tredje stycket KL skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren och intäkt för bidragstagaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens eller bidragstagarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Det är ovisst vad avsikten med bestämmelsen varit. Den synes vid kommunaltaxeringen oförenlig med bestämmelserna i 57 § 3 mom. andra stycket KL, vilken närmare kommenteras i det följande (avsnitt 4.7.2.4). Bestämmelsen har emellertid föranlett en särskild regel i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL, enligt vilken koncernbidrag skall anses som intäkt av rederi-, varvs- eller luftfartsrörelse endast i den mån bidraget lämnats av rederi-, varvs- eller luftfartsföretag. Ordalydelsen av 43 § 3 mom. tredje stycket KL skulle annars kunna leda till att de i 46 § 1 mom. tredje stycket KL föreskrivna bestämmelserna för att förhindra skatteflykt genom fartygs- och kontraktsavskrivning lätt skulle kunna kringgås genom koncernbidrag från ett branschfrämmande företag.

4.7.2.3 Dold vinstöverföring

I samband med 1965 års lagstiftning om öppna koncernbidrag ändrades även reglerna om rätten att göra dolda vinstöverföringar. Tidigare kunde vinstöverföringar via prissättning angripas endast om det var fråga om större belopp. Skedde detta till någon som inte var skattskyldig här i riket och som var intressent i företaget eller kunde utöva inflytande på dess ledning (dvs. i allmänhet ett utländskt moderbolag), skulle omräkning av inkomsten göras i det svenska företaget. Vid mera betydande vinstöverföring till intressent i annan kommun skulle skälig del av mottagarens inkomst kommunalbeskattas i givarens kommun. Däremot skulle företagens inkomster inte räknas om. Medförde prissättningen att resultatet nollställdes i båda företagen kunde någon åtgärd inte vidtas.

Efter 1965 års lagstiftning har möjligheterna till vinstöverföring till utlandet formellt beskurits något. Sålunda kan ingripande ske vid vinstöverföring även till dotterföretag och liknande. Kravet på att vinsten i det svenska företaget blivit *avsevärt lägre* har inskränkts till att den skall ha blivit *lägre*. Å andra sidan har i anvisningarna till 43 § KL angetts att vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall. Prissättningen kan ha varit nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet. I förarbetena uttalades bl. a. att låga priser vid försäljning till utländskt dotterbolag kan avse en indirekt subventionering av exempelvis reklamkampanjer eller andra försäljningskostnader, vilka skulle varit avdragsgilla om moderbolaget självt bestritt dem. Har vinstöverföringen till syfte t. ex. att finansiera det utländska dotterföretagets investeringar i anläggningstillgångar borde vinstöverföringen däremot inte godtas.

I ett förhandsbesked (RN I 1970 5:4) har riksskattenämnden tagit ställning till om underlåtenheten att ta ut ränta på fordran hos utländskt dotterbolag utgör en otillåten dold vinstöverföring.

Ett svenskt industribolag hade ett helägt dotterbolag i England. Dotterbolaget var ett fabrikationsbolag. Köp och försäljningar mellan bolagen förekom endast i ringa omfattning. Hos dotterbolaget hade moderbolaget en långfristig fordran. Dotterbolaget gick dåligt. Om normal ränta på fordringen krediterades moderbolaget, skulle dotterbolaget nödgas redovisa förlust. För att undvika detta avsåg bolagen att reducera räntan på fordringen, så att räntesatsen skulle komma att ligga under de på marknaden gängse tillämpade räntesatserna. Riksskattenämnden fann att, om sökandebolaget debiterade sitt engelska dotterbolag en reducerad ränta på ifrågavarande fordringar, bolaget skulle anses ha med dotterbolaget avtalat ekonomiska villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Nämnden fann vidare, att sökandebolagets inkomst genom räntereduceringen blev lägre än den eljest skulle blivit samt att det företag, vilket inkomsten i stället tillförts, inte erlade skatt för inkomsten här i landet. På grund härav förklarade nämnden, jämlikt 43 § 1 mom. KL samt artikel IV i det mellan Sverige och Storbritannien ingångna dubbelbeskattningsavtalet, att sökandebolagets inkomst skulle beräknas till det belopp, vartill den kunde antas ha uppgått, om räntereduceringen inte vidtagits. I besvär hos regeringsrätten yrkade sökandebolaget, att bolagets inkomst skulle beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd reducering. Regeringsrätten lämnade besvären utan bifall.

Det har i diskussionen rörande nämnda förhandsbesked hävdats att en uppjustering av räntan inte åstadkommer ett resultat som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Av en oberoende näringsidkare skulle nämligen det utländska bolaget på grund av sitt låga egna kapital aldrig ha fått det lån, som moderbolaget lämnat på grund av intressegemenskapen. Det skulle då vara felaktigt att beskatta moderbolaget för en beräknad ränteinkomst. Om dotterbolagets ekonomi var tillräckligt dålig borde vidare – oavsett inställningen i den principiella frågan – moderbolaget inte kunna beskattas. Räntan skulle nämligen ha utgjort en osäker fordran. Beskattning av räntan skulle komma i fråga först när dotterbolagets ställning förbättrats.

Det andra fallet då formell möjlighet att ingripa emot vinstöverföring

genom prissättning föreligger, är då vinstmedel överförs från ett företag i en kommun till ett företag i en annan kommun. Bestämmelserna om sådan vinstöverföring, vilka finns intagna i 57 § 3 mom. KL, är inte lika ingripande som de som gäller vinstöverföring till utlandet. Vid vinstöverföring mellan kommuner skall någon omräkning av inkomsten inte göras. Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL skall tillämpas oberoende av om vinstöverföringen skett genom öppna koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. KL eller på annat sätt. De är dock inte tillämpliga om skälet till ingripande mot vinstöverföringen är att den utgör ett kringgående av bestämmelserna om beskattning av aktieutdelningar eller i övrigt kan bedömas vara en ren vinstdisposition eller en åtgärd som syftar till att ge oskäliga förmåner i beskattningshänseende.

Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL inverkar endast på den kommunala taxeringen. Ingripande sker om näringsidkare, som är i intressegemenskap med varandra, genom prissättningsåtgärder eller genom öppna koncernbidrag åstadkommer att inkomst i icke oväsentlig mån redovisas i annan kommun än där den skulle redovisats om intressegemenskapen inte förelegat. Som beskattningsort för den som redovisat för stor inkomst skall beträffande skälig del av inkomsten gälla den kommun där den andre näringsidkaren drivit sin verksamhet.

Ingripande kan i regel ske endast om mottagaren redovisat överskott. Om vinstöverföringen överstiger mottagarens inkomst inklusive bidrag kan endast en del av överföringen över huvud taget träffas av bestämmelsen. Det belopp som skall taxeras i bidragsgivarens kommun är den kommunalskattepliktiga inkomsten, dvs. nettointäkten minskad med procentavdrag.

När det gäller överlåtelser av hela rörelser eller rörelsegrenar mellan företag kan inte oväsentliga resultatöverföringar förekomma. I princip skall avyttring av omsättningstillgångar och inventarietillgångar m. m. beskattas som inkomst av rörelse. I regel sker emellertid överlåtelser mellan skattskyldiga i intressegemenskap till bokförda värden, som ofta understiger de verkliga värdena. Sker överlåtelsen mellan dubbelbeskattade skattsubjekt torde i praxis det avtalade överlåtelsevärdet godtas utan beskattningspåföljd under förutsättning att tillgångarna efter överlåtelsen inte ändrat karaktär, så att t. ex. en omsättningstillgång efter överlåtelsen redovisas som anläggningstillgång.

Överlåtelse till bokförda värden från enkelbeskattat till dubbelbeskattat skattesubjekt torde i regel också godtas. Det är f.. ö. det gängse tillvägagångssättet vid bolagsbildning genom apport av enskild firma. Däremot torde det omvända förfarandet ej godtas. Genom särskild lagstiftning (1974:990) har dock vissa bestämmelser införts för att i beskattningshänseende underlätta övergång från aktiebolag till annan företagsform. Bestämmelserna har tillkommit i samband med att minimikapitalet för aktiebolag genom särskild lagstiftning (1973:303) höjts till 50 000 kr. De särskilda reglerna ger möjlighet att vid tvångsmässig övergång från aktiebolag till enskild firma överföra tillgångar och skulder till bokförda belopp utan några inkomstskattemässiga konsekvenser.

Vinstöverföring i samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren godtas inte bara vid själva inkomstberäkningen för kontrahenterna. Den föranleder i regel inte heller något ingripande enligt 57 §

3 mom. KL för omräkning av underlagen för kommunalbeskattning. Ofta torde dock verksamheten även efter överlåtelsen ligga kvar i samma kommun.

4.7.2.4 Förfarandet vid korrigering av vinstöverföring

När det gäller vinstöverföringar till utlandet omräknas som tidigare nämnts det svenska företagets inkomstredovisning. Har vinstöverföring skett antingen jämlikt 43 § 3 mom. KL med öppna koncernbidrag till annan kommun inom riket eller genom andra åtgärder som inte bedöms som vinstdispositioner eller otillbörliga kringgåenden av skattebestämmelserna godtas däremot i princip själva vinstberäkningen. Företaget behöver alltså inte dölja de verkliga resultaten för att få möjlighet att kvitta vinster i en kommun mot förluster i en annan kommun. Mot denna kvittning saknar den "förlorande" kommunen möjlighet att ingripa. I regel skall som ovan sagts mottagaren taxeras i givarens kommun enbart om mottagaren redovisar överskott. I vissa fall kan dock det bidragsmottagande företaget påföras kommunaltaxering i givarens kommun för större belopp än den kommunalskattepliktiga inkomsten. Departementschefen ansåg nämligen (prop. 1965:126 s. 77) att inkomster borde få kvittas mot förluster endast när sådant samband råder mellan de verksamheter det givande och mottagande företaget bedriver att verksamheterna skulle ansetts som en förvärvskälla om de drivits av samma företag. Om så inte är fallet och en förlustutjämning vid den kommunala taxeringen inte kunnat ske om verksamheten bedrivits av ett företag, borde givetvis en sådan förlustutjämning inte heller få ske när det gäller två olika företag.

Då vinstöverföring skett via prissättningen på varor och tjänster vid affärer mellan företagen torde en resultatutjämning i flertalet fall kunna godtas. Det finns då i regel ett sådant samband mellan verksamheterna att de skulle bedömts som en förvärvskälla om de drivits av ett och samma företag. Det är därför framför allt när det gäller de öppna koncernbidragen som det kan bli aktuellt att inte godta att erhållna bidrag kvittas kommunalt mot förluster i verksamhet av helt annat slag än bidragsgivarens.

Vad nu sagts gäller beträffande kommunaltaxeringen. Vid statstaxeringen torde vinstutjämning alltid godtas inom riket genom öppna koncernbidrag eller genom prissättning – med undantag för de fall där åtgärderna kan ses som ett led i åtgöranden som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende m. m. Skälet till att vinstöverföringsbestämmelserna normalt godtas vid statstaxeringen är att koncernen inte skall drabbas av högre sammanlagd skatt än om dess verksamhet bedrivits av ett enda företag. Vid statstaxeringen godtas ju också att – med undantag endast för underskott av verksamhet i utlandet och realisationsförlust – underskott av alla förvärvskällor får avräknas från överskott innan statsskatten beräknas.

Enligt 67 § TL får taxeringsnämnd inte företa omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. KL. Inte heller får taxeringsnämnd taxera till kommunal inkomstskatt på grund av föreskriften i 57 § 3 mom. KL. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtas skall detta anmälas till skattechefen i länet eller i förekommande fall till allmänna ombudet för mellankommunala mål för att denne skall föranstalta om åtgärd av resp. skatterätt.

Taxeringsnämnd får alltså inte göra ingrepp i själva inkomstredovisningen när den kunnat konstatera att genom prissättning o. d. vissa inkomster redovisats hos utländska koncern- eller intressentföretag. Däremot torde taxeringsnämnden inte vara förhindrad att ingripa om företagets inkomster konstateras vara oredovisade därför att de anges vara bokförda hos utländskt intressentföretag.

Saknar bolagen integrationssamband eller är deras verksamheter helt åtskilda på annat sätt, behandlas mottagna koncernbidrag som inkomst av särskild förvärvskälla i givarbolagets kommun. Endast om mottagarbolaget har verksamhet i nämnda kommun och denna gett underskott kan kvittning av bidrag mot underskott ske kommunalt. På senare år har alltfler s. k. konglomeratföretag tillkommit. Förvaltningsföretag eller rörelsedrivande företag köper upp aktier i existerande företag utan att företagen integreras med verksamheten i koncernen. Skälet till detta kan vara att företagen är verksamma i helt skilda branscher. Ett exempel på sådana koncernbildningar är Statsföretag AB. Även flera av de börsnoterade investmentbolagen är moderbolag i koncerner med helägda dotterbolag inom skilda branscher. Formella hinder föreligger i regel inte att lämna koncernbidrag mellan dotterbolagen inom sådana koncerner. Moderbolagen får dock varken ta emot eller ge bidrag såvida de inte fått tillstånd att i beskattningshänseende betraktas som rörelsedrivande. Lämnas bidrag över branschgränserna kan bidragen dock inte användas för resultatutjämning vid kommunaltaxeringarna.

Som tidigare nämnts kan koncernbidrag lämnas endast mellan moder- och dotterbolag och mellan dotterbolag (systerbolag) inbördes samt från moderbolag till dotterdotterbolag som kunnat fusioneras. Däremot kan inte led hoppas över när bidrag ges uppåt i koncernen, dvs. direkt från dotterdotterbolag till mormoderbolag. Inte heller kan bidrag ges direkt mellan dotterbolag till olika moderbolag som i sin tur är dotterbolag till ett gemensamt moderbolag. Bidragen måste då ges etappvis. Fråga uppkommer då hur bestämmelsen i 57 § 3 mom. KL skall tillämpas. Någon fast praxis på detta område torde inte föreligga.

Förekomsten av konglomeratföretag o. d. där koncernbidrag inte alltid kan lämnas med möjlighet till kvittning av överskott mot underskott i olika kommuner liksom hänsynen till det kommunala beskattningsintresset har aktualiserat frågan om ett koncernbidrag kan lämnas endast vid den statliga taxeringen. Det har därvid hävdats att det ankommer på den skattskyldige att avgöra om avdrag för ett öppet koncernbidrag skall yrkas eller inte. Det borde då vara möjligt för denne att själv avgöra om avdrag för koncernbidrag skall yrkas vid båda taxeringarna eller endast vid den statliga taxeringen. Yrkas det bara vid statstaxeringen skall givetvis mottagaren beskattas för bidraget endast vid statstaxeringen.

Mot detta kan invändas att det i förarbetena till lagen inte torde ha förutsatts annat än att bidraget lämnas med verkan vid bägge taxeringarna. Även lagens utformning synes tala mot att avdraget skall kunna yrkas endast vid den ena taxeringen. I 2 § SIL stadgas att samma bestämmelser gäller vid båda taxeringarna. Om givaren yrkar avdrag endast vid statsbeskattningen synes detta kunna leda till icke avsedda skattelättnader. Givarbolaget kan då exempelvis utnyttja ett procentavdrag bättre. Har mottagarbolaget

ett högt kommunalskatteavdrag vid statstaxeringen kan detta utnyttjas bättre om ett koncernbidrag yrkas enbart vid statstaxeringen. Ytterligare komplikationer kan uppkomma om bidraget ges i flera led.

4.7.3 *Aktieägartillskott*

Aktieägartillskott lämnas från aktieägarna i ett bolag för att t. ex. fylla ut en brist i ett annat bolags aktiekapital. I regel lämnas tillskottet av samtliga aktieägare men ibland lämnas tillskott endast av den eller de största aktieägarna. Lämnar samtliga aktieägare tillskott brukar detta ske i förhållande till vars och ens aktieinnehav. Två skilda typer av aktieägartillskott förekommer, nämligen ovillkorliga och villkorliga. De ovillkorliga aktieägartillskotten lämnas utan några förbehåll om återbetalning annat än möjligen i samband med bolagets upplösning. Sådana tillskott kan således likställas med rena kapitalinsatser från aktieägarnas sida. Villkorliga aktieägartillskott brukar däremot lämnas med krav på att tillskottet skall återbetalas när bolaget intjänat tillräckliga vinstmedel. De villkorliga tillskotten kan därigenom ses närmast som ett slags lån utan säkerhet.

Frågan om aktieägartillskottens ställning har inte reglerats i vare sig skattelagstiftningen eller civillagstiftningen. Inte heller har frågan om beskattning av aktieägartillskott annat än i obetydlig omfattning varit föremål för avgöranden i regeringsrätten. I ett äldre rättsfall (RÅ 1956 Fi 1) förklarade regeringsrätten emellertid att ett aktieägartillskott inte utgjorde skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget.

Frågan om aktieägartillskott togs upp till utförlig diskussion i det kommittébetänkande (SOU 1964:29) som ligger till grund för lagstiftningen om beskattning av koncernbidrag. I betänkandet framhålls att ett aktieägartillskott är en form av kapitalinsats som inte är avdragsgill vid givarens taxering och därför inte utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. För det fall aktieägaren är ett annat aktiebolag kommer aktieägartillskottet att förete likheter med koncernbidraget. Såväl aktieägartillskott som koncernbidrag kan lämnas exemelvis för att fylla ut en brist i mottagarens aktiekapital eller för att skriva av för högt värderade tillgångar. För att en överföring skulle kunna betraktas som ett koncernbidrag krävdes dock enligt före år 1966 gällande rätt att det förelåg ett klart samband mellan företagens verksamheter och att överföringen – om den inte rubricerats som koncernbidrag – hade kunnat ske genom jämkningar i prissättningen vid affärer mellan företagen. Till skillnad mot aktieägartillskottet räknades koncernbidraget som avdragsgill kostnad resp. skattepliktig intäkt. I den numera gällande lagstiftningen om koncernbidrag föreligger inte längre kraven att företagen skall ha samband mellan verksamheterna och ha gjort affärer med varandra för att bidraget skall vara avdragsgillt resp. skattepliktigt. I detta avseende har alltså möjligheterna ökat för företagen att efter eget val rubricera en överföring som aktieägartillskott eller koncernbidrag. Givetvis krävs dock att de lagliga förutsättningarna för att erhålla avdrag för öppet koncernbidrag är uppfyllda. Om inget avdrag yrkas följer att mottagaren inte skall beskattas för det mottagna beloppet.

I närmast föregående avsnitt har något berörts frågan om koncernbidrag kan yrkas endast vid den ena taxeringen men inte vid den andra. Skulle

så kunna ske skulle en och samma överföring vara att anse om koncernbidrag i ett hänseende och aktieägartillskott i ett annat.

Det förekommer ofta att utländska moderbolag lämnar aktieägartillskott för att täcka förluster, som uppkommit i deras svenska dotterbolag. Om avdrag för beloppen inte yrkas hos bidragsgivaren torde någon inkomstbeskattning inte ske hos mottagaren. En rad förhandsbesked med denna innebörd har lämnats av riksskatteverket. Om ett svenskt moderbolag lämnar aktieägartillskott till ett utländskt dotterbolag får avdrag inte åtnjutas av det svenska moderbolaget. Någon inkomstbeskattning hos det utländska dotterbolaget torde inte ske. Som tidigare berörts föreligger inte rätt till koncernbidrag till utländskt koncernbolag. Enda möjligheten att erhålla avdrag i det svenska bolaget är därför att bidraget kan motiveras som driftkostnad.

4.7.4 *Kommissionärsbolag*

4.7.4.1 Allmänt

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte ta formen av regelrätta bidrag eller subventioneringar. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget bedriver sin verksamhet för det andras räkning. Man brukar här tala om kommissionärsförhållande, där det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagets (kommittentföretagets) räkning. Uttrycklig skatterättslig lagreglering om sådana koncernkonstruktioner infördes först år 1965.

Kommissionärsföretag kan sällan inordnas under det kommissionärsbegrepp som anges i 4 § lagen den 18 april 1914 om kommission, handelsagentur och handelsresande. Med kommissionär förstås enligt detta lagrum den som åtagit sig uppdrag att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Den, för vars räkning försäljningen eller inköpet skall ske, kallas kommittent. Kommissionären förutsätts således i princip bedriva en egen självständig verksamhet, vilken består i att för annan eller andras räkning men i eget namn utföra uppdrag av nyssnämnt slag. Kommissionärens inkomst av verksamheten utgörs i regel av provision eller liknande ersättning för de utförda uppdragen. Vinsten på den eller de försäljningar som gjorts redovisas emellertid direkt till kommittenten. På motsvarande sätt belastas denne och inte kommissionären för utgifterna för inköpen.

Kommissionärsföretag i den mening som avses i 43 § 2 mom. KL skiljer sig från kommissionärer i civilrättslig mening genom att de i regel utgör osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag, moderföretaget. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och det underordnade företaget kan förekomma. Inte ens krav på ägandesamband ställs upp. Det underordnade företaget, i det följande kallat oäkta kommissionärsföretag, behärskas likväl alltid av huvudföretaget och kan därför inte anses driva självständig verksamhet. Ett oäkta kommissionärsföretag äger normalt – bortsett från en fordran på huvudföretaget – inga egna tillgångar. I vissa fall kan det oäkta kommissionärsföretaget dock äga den fastighet i vilken huvudföretagets rörelse bedrivs eller vissa maskiner eller inventarier, vilka liksom fastigheten uthyrs till huvudföretaget för att användas i dess rörelse.

Utmärkande för de oäkta kommissionärsföretagen är vidare att de i samband med bokslutet redovisar sin vinst eller förlust till huvudföretaget. Vinstöverföringen går så till att kommissionärsföretagets balansräkning – med undantag för eget kapital och däremot svarande tillgång – och resultaträkning helt enkelt inarbetas i moderföretagets motsvarande räkningar. Beroende på om kommissionärsföretagets verksamhet givit överskott eller underskott har alltså vinstöverföring gått till eller från huvudföretaget. Vid överföringen undantas i förekommande fall belopp, som erfordras för att utnyttja kommunalskatteavdrag och s. k. procentavdrag för fastighet som kommissionärsföretaget eventuellt äger samt avskrivningar på bolagets tillgångar. Kommissionärsföretag är således i allmänhet blott skalbolag som lever kvar för att utnyttja inarbetade välkända firmanamn. I realiteten är dessa skalbolag en integrerande del av huvudföretagets egen rörelse och förhållandena i redovisningshänseende identiska med dem som gäller för en filial. I stor utsträckning är förhållandena mellan huvudman och oäkta kommissionärsföretag formlösa. I relationen moderbolaget-helägt dotterbolag saknar denna omständighet egentlig betydelse eftersom det bestämmande inflytandet finns samlat på en hand.

I praktiken kan det vara svårt för en utomstående att veta om han har affärer med ett kommissionärsföretag. Av balansräkningen i kommissionärsföretagets årsredovisning bör visserligen slutsatser kunna dras. Eventuellt lämnar även förvaltningsberättelsen upplysning. En årsredovisning behöver dock inte innehålla uppgifter om kommissionärsförhållanden som uppkommit efter bokslutsdagen.

Ett oäkta kommissionärsföretag saknar normalt tillgångar som kan utgöra kreditunderlag, varför det brukar krävas att huvudmannen ställer säkerhet för bolagets förbindelser hos banker m. fl. större kreditgivare. Praxis är att huvudmannen sörjer för att kommissionärsbolagets skulder i kommissionärsrörelsen blir betalda, helt oavsett om utfästelse härom gjorts till borgenär eller inte.

Äganderätten till tillgångarna resp. ansvarigheten för skulderna i den rörelse som bedrivs i kommissionärsföretagets namn bör framgå av bolagets balansräkningar. Styrelsen har enligt AL skyldighet att upprätta balansräkning, vilken skall ta upp tillgångar, samtliga skulder och övriga engagemang. Vid upprättandet av kommissionärsföretagets resp. huvudföretagets balansräkningar måste följaktligen ställning tas till äganderätt resp. ansvarighet, oavsett om avtal härom helt eller delvis saknas mellan huvudföretag och kommissionärsföretag. Redovisningen bör således anses ge uttryck för hur kontrahenterna tolkat överenskommelsen mellan företagen.

I ett avgörande i högsta domstolen (NJA I 1975 s. 45) har ett huvudföretag förklarats ansvarigt för de förpliktelser kommissionärsföretaget ingått. I domskälen anfördes bl. a. följande i frågan om huvudföretaget bort vara betalningsansvarigt gentemot kommissionärsföretagets borgenärer, trots att deras fordringar härrör ur avtal med kommissionärsföretaget.

Ett sådant betalningsansvar kan uppenbarligen ej grundas redan på den förut berörda personella gemenskapen mellan de båda bolagen eller på det förhållandet att kommissionärsbolagets verksamhet bedrivits uteslutande i huvudbolagets intresse. Emellertid tillkommer att kommissionärsbolagets egna tillgångar otvivelaktigt icke varit av den storlek som krävts för att den i dess namn bedrivna rörelsen skulle kunna

drivas självständigt. Kommissionärsbolaget synes ej ha disponerat rörelsetillgångar av betydelse utöver lagret av bilar, och detta har ägts av huvudbolaget. Vad som tillförts utifrån har tydligen, senast före varje räkenskapsårs bokslut, överförts till huvudbolaget.

Rättsförhållandet mellan huvudbolaget och kommissionärsbolaget har företett betydande avvikelser från vad som regelmässigt präglar ett vanligt kommissionsförhållande. Stadgandet i 56 § kommissionslagen, att tredje man genom avtal med kommissionären förvärvar fordringsrätt endast mot denne, icke mot kommittenten, kan därför icke åberopas mot antagande av ansvar för huvudbolaget. Det kan i detta sammanhang erinras om att under förarbetena till lagstiftningen om företagsinteckning beträffande s. k. kommissionärsbolagsförhållande uttalades att, i inteckningshänseende, såväl huvudföretaget som kommissionärsbolaget finge betraktas som företagare med avseende på den i kommissionärsbolagets namn drivna rörelsen (NJA II 1966 s. 151). Anmärkas må även stadgandet i 51 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, vari solidariskt ansvar för uppkommande förbindelser stadgas för dem som i enkelt bolag driver rörelse med vilken följer bokföringsplikt.

Med hänsyn till vad sålunda anförts bör huvudbolagets ställning med avseende på kommissionärsbolagets rörelse under angiven tid anses ha varit sådan att huvudbolaget får betraktas som den egentlige rörelseidkaren eller i allt fall såsom i så hög grad medverkande i verksamheten, att bolaget ej kan undgå att svara för rörelseförpliktelserna.

Huvudbolaget förpliktades därför att på talan av vissa fordringsägare hos kommissionärsföretaget utbetala kommissionärsföretagets skulder till dessa. I samma mål förde kommissionärsföretagets konkursbo talan mot huvudbolaget och yrkade bl. a. att detta skulle förklaras skyldigt att svara för skulder uppkomna i kommissionärsföretagets verksamhet. Högsta domstolen anförde bl. a.:

Av den förut berörda gemenskapen mellan bolagen följer ej i och för sig att ett av dem kan vinna förpliktande för det andra att ansvara för det förras skulder, och sådan utredning har ej förebragts i målet att konkursboets yrkande i detta hänseende kan vinna bifall.

Den slutsats man kan dra av målet synes vara att medan huvudföretaget kan förpliktas att gentemot tredje man infria förbindelser som ingåtts mellan denne och kommissionärsbolaget, kan inte kommissionärsföretaget självt påfordra att så skall ske.

4.7.4.2 Skatterättsliga bestämmelser

Konstruktionen med kommissionärsföretag torde i huvudsak vara skatterättsligt betingad. Syftet är i regel att resultaten av de deltagande företagens verksamhet skall sammanläggas så att vinster och förluster i företagen i största möjliga utsträckning kan kvittas mot varandra. Härigenom kan de skatter som belastar företagens sammanlagda resultat bli mindre än eljest. Samma skattemässiga utjämning kan emellertid också i regel åstadkommas genom koncernbidrag.

Kommissionärsförhållande godtas enligt 1965 års lagstiftning endast om båda kontrahenterna är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar. Kommissionärsföretaget skall vidare ha drivit rörelse uteslutande för det andra företagets räkning, och utan att i övrigt ha drivit verk-

samhet i nämnvärd omfattning. Slutligen skall kommissionärsförhållandet ha bestått under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Beskattningsåren skall ha utgått vid samma tidpunkt. Om dessa formella förutsättningar är uppfyllda skall huvudföretaget om bolagen så yrkar anses ha drivit kommissionärsföretagets rörelse.

Beträffande de formella kraven kan följande framhållas. Båda parter skall vara aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Att skattesatsen för ekonomiska föreningar är lägre och att sådana kan erhålla avdrag för lämnad utdelning förhindrar inte att ekonomisk förening får vara huvudföretag för ett aktiebolag. I en av de största koncerner som är uppbyggda på kommissionärsprincipen, Kooperativa förbundet, är detta förhållandet. Samma princip har f. ö. accepterats även beträffande koncernbidrag. Däremot behöver – till skillnad mot vad fallet är vid öppna koncernbidrag – ägandegemenskap inte föreligga. Det torde dock förekomma endast undantagsvis att inte ägandegemenskap föreligger antingen direkt eller indirekt. Av uttalanden i förarbetena att döma synes man endast ha haft fall med ägandegemenskap i åtanke. Av förarbetena synes vidare framgå att lagstiftningen i första hand tagit sikte på det fall att kommissionärsförhållande föreligger mellan två företag, dvs. att kommissionärsbolaget driver sin verksamhet i kommission för ett enda huvudföretag. I ett förhandsbeskedsärende (RSV Dt 1976:28) har regeringsrätten medgett att ett bolag som till lika stora delar ägdes av två aktiebolag fick bedriva sin rörelse i kommission för bägge moderbolagen. Vid bedömningen torde frånvaron av uttryckligt förbud mot att tillämpa kommissionärsförhållandet gentemot två huvudföretag haft betydelse.

I praktiken har förekommit företagskonstruktioner där huvudföretaget är en enskild firma eller handelsbolag och kommissionärsbolaget ett aktiebolag. Formellt kan 43 § 2 mom. KL inte tillämpas på ett sådant fall. De skattskyldiga har emellertid hävdat att kommissionärsavtal enligt lagen om kommission m. m. förelegat, varför alla transaktioner bolaget företagit skett för huvudmannens räkning. Har vinst uppkommit har bestämmelserna om dubbelbeskattning av bolagsinkomster kunnat kringgås. Har förlust uppkommit har huvudmannen försökt tillgodogöra sig företagets förlust genom avdrag för underskott i förvärvskälla.

För att kommissionärsförhållande skall accepteras vid taxeringen krävs enligt 43 § 2 mom. KL vidare att kommissionärsföretaget inte utöver verksamheten för huvudföretagets räkning skall driva verksamhet i nämnvärd omfattning. Det torde dock vara mindre vanligt förekommande att så sker. Eftersom i regel kommissionärsföretaget har egen bokföring och egen fakturering, betalningsförmedling m. m. och träffar egna avtal är förekomsten av en "egen" rörelse olämplig. En mera noggrann bestämning av det rörelseresultat och de tillgångs- och skuldvärden som skall överföras till huvudföretaget kan då bli mycket svår att göra. I regel inskränker sig kommissionärsbolagets egen verksamhet – om sådan över huvud taget förekommer – till ägandet av en fastighet i vilken huvudföretagets rörelse bedrivs.

Ett kommissionärsföretag, som inte har någon egen verksamhet, anses inte bedriva rörelse. Det är däremot ovisst om kommissionärsföretag, som innehar fastighet för kommissionsrörelsen, skall anses bedriva fastig-

hetsförvaltning i KL:s mening. Några hyresintäkter förekommer inte och inte heller några driftkostnader. Endast värdeminskningsavdrag på byggnaden samt procentavdrag och skatt på garantibeloppet redovisas. I sådana fall brukar endast ett belopp betecknat arrende uppföras som inkomst i kommissionärsföretaget. Arrendebeloppet brukar motsvara skattekostnaden plus det i deklarationen yrkade värdeminskningsavdraget. Något verkligt i enlighet med bestämmelserna i 24 och 25 §§ KL beräknat över- eller underskott av fastighetsförvaltningen redovisas således inte. Enligt en kammarrättsdom (kammarrätten i Stockholm 1974-09-23) skulle dock i ett sådant fall den ersättning bolaget uppburit från huvudföretaget vara att hänföra till förvärvskällan annan fastighet.

Ett problem gäller beskattningskonsekvenserna om kommissionärsföretaget avyttrar den fastighet vari rörelsen bedrivs. I en sådan situation kan det vara ovisst om ersättningen för de delar av fastigheten som i skattehänseende behandlas som inventarier skall redovisas som intäkt av rörelse eller intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Andra oklara frågor är om en fastighetsavyttring ger kommissionärsföretaget rätt att sätta av medel till återanskaffningsfond enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

För att kommissionärsförhållande skall godtas krävs enligt 43 § 2 mom. KL att förhållandet varit rådande under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan något av dem började bedriva verksamhet av något slag. Det sistnämnda rekvisitet innebär en uppluckring av huvudkravet och möjliggör att kommissionsrörelse skall kunna igångsättas omedelbart i t. ex. ett nybildat bolag. Huvudkravet har dikterats av intresset att förhindra att kommissionärskonstruktioner används i skatteundandragande syfte. För att effektivt förhindra detta krävs dessutom att räkenskapsåren för bägge företagen utgått samtidigt. Om ett bolag eller en förening förvärvar samtliga aktier i ett rörelsedrivande aktiebolag och det nya dotterbolaget omedelbart blir kommissionärsbolag åt moderföretaget, blir således bestämmelserna i 43 § 2 mom. KL inte tillämpliga under det första året eftersom kommissionärsförhållandet inte bestått under hela beskattningsåret för båda företagen. Detta blir betydelsefullt framför allt om dotterbolaget under denna tid haft förlust. Sådan förlust får inte kvittas mot moderföretagets vinst. Inte heller får vinst under denna tid hos dotterbolaget kvittas mot förlust hos moderföretaget. I förarbetena anfördes emellertid (SOU 1964:29 s. 127):

> Om det kan konstateras att ett retroaktivt övertagande av dotterföretagets verksamhet inte medför några obehöriga skattelättnader för koncernen, bör dock ett förfarande i överensstämmelse med 2 mom. av praktiska skäl kunna tillämpas, dvs. moderbolaget anses ha drivit dotterbolagets rörelse även före aktieförvärvet.

Regeringsrätten synes f. ö. redan tidigare (RÅ 1959 Fi 485) ha godtagit retroaktivt övertagande av kommissionärsföretagets verksamhet. Genom att denna möjlighet öppnats torde restriktionen om att kommissionärsförhållandet skall ha bestått hela året för bägge skattskyldiga delvis bli verkningslös.

4.7.5 *Överföring av fonder*

I lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning saknades ursprungligen möjligheten att föra över fonder mellan koncernföretag. Investeringsfond, som avsatts i viss förvärvskälla, fick tas i anspråk endast för investeringar i samma förvärvskälla. Denna huvudregel dikterades bl. a. av hänsynen till kommunintressena. Ett första avsteg från regeln gjordes år 1959. Då föreskrevs att investeringsfond efter särskilt medgivande fick användas även i annan förvärvskälla än den där avsättningen gjorts. Åtgärden ansågs nödvändig för att öka möjligheterna att stimulera till önskvärda investeringar genom frisläpp av investeringsfonder. Det hade nämligen ibland visat sig att investeringar, som i ett visst konjunkturläge varit angelägna att få till stånd, var anknutna till annan förvärvskälla än den där avsättning till investeringsfond skett. År 1963 infördes särskilda bestämmelser om överflyttning av konjunkturinvesteringsfonder mellan olika företag i samma koncern. Erfarenheten hade visat att den investering inom en koncern som från sysselsättningssynpunkt var önskvärd ibland borde ske inom ett annat av koncernens företag, än där investeringsfond fanns.

Rätten att flytta över investeringsfond innebär att man godkänner vinstöverföring mellan koncernföretag med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren. Det överlåtande företaget har fått avdrag vid avsättningen till investeringsfond. Det mottagande företaget kan sägas i princip vara skattskyldigt för övertagna fondmedel men erhåller samtidigt avdrag för avsättning till investeringsfond med motsvarande belopp. Före tillkomsten av bestämmelserna om öppna koncernbidrag godtogs i praxis avdragsrätt för givaren respektive skattskyldighet för mottagaren endast om speciella förutsättningar förelåg. Mot bakgrund härav ansågs det inte kunna komma i fråga att medge en obegränsad rätt att överföra investeringsfond mellan företag inom en och samma koncern. Man skulle då på en omväg tillåta en överföring av vinstmedel vid beskattningen. Även kommunintressena måste beaktas. Överföring av fondmedel borde därefter få göras endast under vissa förutsättningar.

Beredningen har i ett annat sammanhang redogjort för de villkor som skall vara uppfyllda för att ett företags konjunkturinvesteringsfond skall få flyttas över till ett annat företag (avsnitt 4.5.1.3). Dessa regler återges därför inte här. Påpekas kan emellertid att liknande överföringsregler finns i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond och i lagen (1974:988) om avsättning till särskild investeringsfond. Däremot saknas rätt att föra över fonder enligt lagen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg, lagen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar och lagen (1967:96) om avsättning till särskild nyanskaffningsfond annat än i samband med att det företag, som avsatt fondmedlen, uppgått i annat företag genom fusion enligt 28 § 3 mom. första eller andra stycket KL.

4.7.6 *Internvinstreservering*

Enligt punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL får bolag eller förening, som sålt lagertillgångar till utländskt dotterbolag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad göra avdrag för avsättning till internvinstkonto, om tillgångarna kvarligger osålda hos dotterbolaget vid utgången av moderföretagets beskattningsår. Även enskild rörelseidkare, som försålt lagertillgångar till av honom ägt utländskt bolag får avdrag för sådan avsättning. Bestämmelserna får ses mot bakgrund av föreskrifterna i 12 kap. 2 § och 11 kap. 11 § AL. Enligt dessa regler skall koncernbalansräkningen utvisa resultat för koncernen efter korrigering för internvinster. Med internvinst avses enligt samma paragraf "på moderbolaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången". Skälet till detta är att koncernen – i sista hand moderbolaget – löper risk att vinsten inte kan realiseras vid försäljning till köpare utanför koncernen. Moderbolagets bokförda värde på dotterbolagsaktierna eller dess förväntade utdelningsinkomst resp. värdet av oreglerad fordran på dotterbolaget kan visa sig vara för högt uppskattad.

Genom att internvinstreservering sker direkt i räkenskaperna för moderbolaget, behöver särskild eliminering för internvinst inte göras vid upprättandet av koncernbokslutet.

Vid taxering till inkomstskatt anses varje aktiebolag utgöra ett skattesubjekt, för vilket den skattepliktiga inkomsten individuellt beräknas. Någon taxering av koncernen sker, som tidigare framhållits, inte. Beträffande internvinster uppkomna vid försäljning till utländskt koncernbolag gällde före år 1964 att avdrag för avsättning till internvinstkonto sedan en följd av år medgetts av dåvarande mellankommunala prövningsnämnden. Sedan regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende (RN 1963 4:5) underkänt denna praxis infördes nuvarande bestämmelser efter mönster av det dittills tillämpade förfarandet.

Avdrag för avsättning till internvinstkonto får inte överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till dotterbolaget tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp varmed värdet av dessa nedsatts hos dotterbolaget, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar.

Avdragsrätten för avsättning till internvinstkonto av vinst som uppkommer vid försäljning till utländskt dotterbolag kan sägas utgöra ett avsteg från principen att beskattning skall ske utan beaktande av koncernsituationen. Detta torde, som nyss sagts, ha sin grund i att den risk, som moderbolaget i sista hand löper för att den eljest redovisade vinsten inte kan realiseras vid försäljning till köpare utanför koncernen, inte alltid kan kompenseras med lagernedskrivning hos det köpande bolaget. Skulle nedskrivningsrätt finnas och avdrag ha skett i det utländska dotterbolaget, reduceras följaktligen rätten till avdrag för avsättning till intervinstkonto hos moderbolaget i motsvarande mån.

4.7.7 *Realisationsvinstbeskattning*

Vid realisationsvinstbeskattningen gäller specialbestämmelser för koncernbolag i syfte att förhindra att aktieförsäljningar hämmar strukturrationaliseringar inom näringslivet. Bestämmelserna, som finns i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL, avser överföring av s. k. organisationsaktier inom en koncern. Före 1976 års reformering av beskattningen av realisationsvinster gällde att realisationsvinst, som uppkom när ett koncernföretag överlät aktier eller andelar till ett annat företag inom samma koncern, under vissa förutsättningar var undantagen från skatteplikt. För skattefrihet krävdes att den överförda aktien eller andelen innehades som ett led i annan verksamhet inom koncernen än förvaltning av fastighet eller värdepapper och därmed likartad lös egendom (organisationsaktie). En ytterligare förutsättning var att moderföretaget inom koncernen var ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Övriga koncernföretag som berördes av överföringen – vare sig det var fråga om säljande eller köpande företag eller om det överlåtna företaget – kunde vara antingen aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag. Bestämmelserna innebar bl. a. att det köpande företaget vid senare avyttring till utomstående kunde räkna det vid överlåtelsen utgående vederlaget som anskaffningskostnad för de övertagna organisationsaktierna.

De tidigare gällande bestämmelserna kunde leda till missbruk genom att organisationsaktier före en planerad försäljning till utomstående köpare överfördes från ett koncernföretag till ett annat för belopp motsvarande det pris, som den utomstående köparen sedan skulle betala. Genom att på detta sätt inom koncernen höja anskaffningskostnaden för aktierna kunde man åstadkomma att inte bara överlåtelsen mellan koncernföretagen utan också försäljningen till den utomstående köparen blev skattefri. Genom 1976 års lagstiftning föreskrevs därför att koncernföretag, som övertar organisationsaktier från annat koncernföretag, i fortsättningen skall anses överta även det säljande företagets anskaffningskostnad och innehavstid för aktierna. En följd av detta är att det övertagande koncernföretaget vid försäljning till utomstående köpare kan bli skyldigt att redovisa en vinst som i princip motsvarar skillnaden mellan priset vid sistnämnda försäljning och den övertagna anskaffningskostnaden. Samtidigt infördes den inskränkningen att regeln bara kan tillämpas i de fall då den interna överföringen sker mellan två svenska koncernföretag men däremot inte när den görs från ett svenskt till ett utländskt koncernföretag. Regeringen kan dock medge dispens från beskattningen i dessa fall.

Av övergångsbestämmelserna framgår att de nya reglerna skall tillämpas även när överlåtelse mellan koncernföretagen skett före utgången av mars 1976. Detta betyder att koncernföretag som efter den 31 mars 1976 överlåter organisationsaktier till utomstående har att vid vinstberäkningen bestämma aktiernas anskaffningskostnad enligt de nya reglerna.

I remissyttrande över realisationsvinstkommitténs förslag (SOU 1975:53) påpekade företagsskatteberedningen bl. a. att den föreslagna bestämmelsen inte beaktade de fall då aktier i ett bolag indirekt överförs till köpare utanför koncernen. Beredningen anförde att sådana indirekta överföringar inte torde vara ovanliga i samband med större strukturrationaliseringar, vid vilka dot-

terbolag med flera egna dotterbolag avyttras. En indirekt överföring kan tillgå på så sätt att aktierna i ett dotterbolag först på marknadsmässiga villkor överlåts med vinst till ett annat dotterbolag och därefter aktierna i det sistnämnda bolaget överlåts till utomstående köpare.

Det kan framhållas att såväl före som efter 1976 års lagändring saknas bestämmelse om huruvida avdragsrätt föreligger för realisationsförlust vid överlåtelse av aktie inom koncern.

4.7.8 *Beskattning vid fusioner*

Bestämmelser om beskattningskonsekvenserna vid fusioner finns intagna på ett stort antal ställen i skilda författningar. Den genomgående principen är att själva fusionen inte utlöser någon beskattning och att det övertagande bolaget anses utgöra en ren fortsättning av det bolag som övertagits. De grundläggande bestämmelserna finns i 28 § 3 mom. KL och avser andra bolag än sådana som bedriver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Där särskilda bestämmelser rörande beskattningsförhållandet vid fusion förekommer, har i regel dessa begränsats till sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. KL.

4.8 Beskattning av byggnadsverksamhet

4.8.1 *Byggnadsrörelsebegreppet*

Enligt 27 § KL hänförs yrkesmässig byggnadsverksamhet till inkomstslaget rörelse. KL lämnar dock inte någon definition av begreppet byggnadsrörelse. Inte heller har riksskatteverket i sina anvisningar om värderingsregler m. m. för byggnadsföretag närmare preciserat när skattskyldig skall anses bedriva byggnadsrörelse. Varje bedömning av om byggnadsrörelse skall anses föreligga måste därför ske med utgångspunkt i sedvanliga rörelsekriterier, dvs. självständighet, viss regelbundenhet och i varaktighet liksom vinstsyfte. En omfattande rättspraxis har utbildats som belyser innebörd och omfattning av byggnadsrörelsebegreppet. Denna praxis kan sammanfattas på följande sätt.

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t. ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Å andra sidan kan en person, som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t. ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses driva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att eventuell vinst rörelsebeskattas. Sannolikheten för att fastigheterna anses utgöra lager

i byggnadsrörelse torde öka om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir rörelsebeskattning inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58 I, II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Det förhållandet att en fastighet, som uppförts i byggnadsrörelse, tagits i anspråk för exempelvis uthyrningsändamål anses i praxis inte utlösa inkomstbeskattning i form av uttag ur rörelsen (RÅ 1909 ref. 11). Inkomstbeskattning sker först i samband med att fastigheten avyttras. Under uthyrningstiden behandlas fastigheten som omsättningstillgång, vilket i normalfallet bl. a. medför att den får skrivas ned som lager.

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomtrörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan därför bli föremål för rörelsebeskattning enligt en särskild bestämmelse i KL (punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 27 §). Dessutom synes viss presumtion föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter. För den som drivit renodlad entreprenadrörelse torde det dock vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

Den som driver byggnadsrörelse och uppfört eller byggt om befintlig byggnad på egen fastighet kan framdeles inte sälja fastigheten utan att eventuell vinst blir rörelsebeskattad. I detta sammanhang är det ovidkommande om kostnaderna för byggnadsarbetet belastat rörelsen eller inte (RÅ 1950 Fi 500). Man brukar säga att fastigheten i detta fall blir smittad av innehavarens byggnadsrörelse (s. k. byggmästarsmitta).

Begreppet byggmästarsmitta har sin motsvarighet även i annan verksamhet. Allmänt gäller nämligen att den som driver rörelse inte privat kan köpa och sälja tillgångar av de slag som tillhandahålls i rörelsen utan att rörelsebeskattas för eventuell vinst. Byggmästarsmittan kan dock vara både mer vidsträckt och mer inskränkt än den generella rörelsesmittan.

Den som tidigare drivit byggnadsrörelse kan inte komma ifrån byggmästarsmittan genom att lägga ned rörelsen (RÅ 1959 Fi 798, RÅ 1955 ref. 18, RÅ 1955 Fi 707). Inte ens det förhållandet att fastighet uttagits till sitt verkliga värde synes kunna häva smittan (RÅ 1957 Fi 2314). Smittan har dock ansetts upphöra vid byggmästarens död, men endast om fastighet efter arvskifte övergår på dödsbodelägare som inte driver byggnadsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter (RN 1957 4:2 a).

Den som är verksam i byggnadsbranschen enbart som sido- eller underentreprenör (t. ex. plåtslagare, elektriker) eller som konsult synes kunna uppföra egen bostadsfastighet utan att denna blir smittad som omsättningstillgång, om han tidigare inte uppfört hel byggnad eller stått som ansvarig för sådan byggnation.

Driver fysisk person byggnadsrörelse genom ett aktiebolag, anses hans privata fastighetsinnehav i regel smittat av bolagets verksamhet. Detta kan framstå som naturligt då fråga är om helägt bolag. Även vid mino-

ritetsinnehav av aktier kan aktieägarens privata fastigheter bli smittade om denne varit verksam i bolaget. Låter aktieägaren bolaget uppföra eller bygga om tidigare befintlig byggnad på av honom ägd fastighet, har fastigheten i aktieägarens hand ansetts utgöra omsättningstillgång (RÅ 1961 Fi 1390). Sådan smitta synes drabba byggmästares fastigheter även i det fall hans hustru och barn äger samtliga aktier i byggnadsaktiebolag, i vilket maken är verksam som företagsledare (RN 1956 5:3b).

En person, som äger aktier i byggnadsaktiebolag men inte är eller varit verksam i bolagets rörelse, torde inte bli utsatt för byggmästarsmitta även om bolaget uppför byggnader på honom tillhöriga fastigheter. Däremot kan det inte uteslutas att redan ett mindre antal försäljningar eventuellt i kombination med nyanskaffningar och nya byggnadsuppdrag för bolaget för aktieägarens räkning kan medföra att fastigheterna får karaktär av omsättningstillgång.

Det är ofta svårt att avgöra om närstående till den som – direkt eller indirekt – driver byggnadsrörelse skall anses träffad av byggmästarsmitta. Regeringsrätten har i ett fall tagit ställning till om hustru till byggmästare drivit byggnadsrörelse. Hustrun ägde samtliga aktier i ett byggnadsaktiebolag men synes inte själv ha varit verksam i bolagets rörelse. Hustrun ansågs smittad på grund av att hon *dels* sålt fastighet, på vilken en byggnad som bolaget uppfört nedbrunnit, och köpt ersättningsfastighet, *dels* förvärvat vissa inteckningsfordringar (RÅ 1964 Fi 1033). Den slutsats som kan dras är att make till byggmästare riskerar att bli smittad av byggnadsrörelsen redan efter ett fåtal fastighetstransaktioner.

Vid bodelning mellan makar, av vilka den ena drivit byggnadsrörelse, torde smitta inte övergå till den andra maken om inte denna övertagit själva rörelsen. Övertas inte rörelse utan enbart ett antal fastigheter, som utgjort lagertillgång i denna rörelse, sker uttagsbeskattning i anledning av överföringen (RN I 1960 1:5).

Minderåriga barn, som ägt aktier i byggnadsaktiebolag i vilket fadern varit verksam som företagsledare, har inte rörelsebeskattats för vinst som uppkommit vid försäljning av fastigheter som de förvärvat från bolaget (RÅ 1969 Fi 1329, RN I 1968 6:3). Skulle barnen däremot med viss regelbundenhet sälja fastigheter, uppkommer smitta sannolikt redan efter ett fåtal försäljningar.

Beträffande vuxna barn till byggmästare synes någon entydig praxis inte föreligga. Regeringsrätten har i ett fall vid bedömning av eventuell smitta i anledning av skifte av dödsbo efter byggmästare inte fäst någon vikt vid att en son, som skulle tillskiftas fastighet, varit anställd i faderns byggnadsrörelse (RÅ 1962 Fi 788). Inte heller har en son, som var jurist och som ägde 30 procent av aktierna i faderns byggnadsaktiebolag, ansetts bli smittad för den händelse han från dödsboet efter fadern tillskiftades två fastigheter (RN I 1963 3:7). I det första fallet hade sonen visserligen varit verksam i faderns rörelse i viss omfattning men han övertog inte rörelsen efter faderns död. Rättsfallet ger därför inget svar på frågan huruvida barn, som utan personligt ägarintresse är verksamt i betydande omfattning i förälders byggnadsrörelse, kan förvärva fastighet från denna rörelse utan att fastigheten blir omsättningstillgång även hos barnet. I det andra fallet hade sonen begränsat sin medverkan till att vara delägare i faderns byggnadsaktiebo-

lag. Av detta rättsfall kan inte dras någon bestämd slutsats beträffande det fall då vuxet barn ägt samtliga aktier i ett byggnadsaktiebolag, i vilket inte barnet men väl förälder varit verksam.

Byggnadsrörelse smittar även byggmästares innehav av aktier eller andelar i fastighetsförvaltande aktiebolag eller ekonomisk förening (RÅ 1950 Fi 489). Anledningen härtill är att aktie- eller andelsinnehavet ses som ett substitut till direkt ägande av fastighet. Smitta föreligger även om aktierna eller andelarna inte ger byggmästaren bestämmande inflytande över det fastighetsförvaltande företaget. Däremot medför inte den omständigheten att aktie- eller andelsägaren driver byggnadsrörelse att även det fastighetsförvaltande bolaget eller föreningen anses driva sådan rörelse (RN 1955 5:5). I detta fall kan det fastighetsförvaltande aktiebolaget (föreningen) därför sälja fastighet utan att drabbas av rörelsebeskattning. Uppkommer på grund av försäljningen vinstmedel i bolaget, beskattas givetvis aktieägaren när dessa vinstmedel delas ut till honom. Dessutom beskattas eventuell vinst vid försäljning av aktierna (andelarna) som inkomst av rörelse. Detsamma gäller när aktie- eller andelsägaren är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som driver byggnadsrörelse.

Innehar byggmästare eller byggnadsaktiebolag (-förening) en i särskilt aktiebolag (ekonomisk förening) driven byggnadsrörelse smittas inte dessa aktier och andelar av den byggnadsrörelse som ägaren driver. Aktierna och andelarna är i detta fall att betrakta som substitut för byggnadsrörelse (organisationsaktier/-andelar) och hänförs därför till anläggningstillgångar (RN I 1960 4:6b). Detta gäller även om det i rörelsen skulle finnas en eller flera fastigheter. Eventuell vinst vid försäljning av aktierna beskattas enligt realisationsvinstreglerna.

Inte heller utgör andelar, vilka byggmästare, byggnadsaktiebolag (-förening) eller handelsbolag innehar i handelsbolag, som driver byggnadsrörelse, omsättningstillgångar för andelsägaren (RN I 1968 7:4). Däremot är smittan med avseende på delägarna mer utbredd i det fall då byggnadsrörelse drivs i handelsbolagsform. På grund av enkelbeskattningen hos andelsägarna beskattas dessa jämlikt reglerna i 53 § 2 mom. KL för sin del av handelsbolagets vinst under inkomstlaget rörelse oavsett om de varit verksamma i rörelsen eller inte. Detta förhållande har av regeringsrätten tillämpats så att även en andelsägare som inte varit verksam i handelsbolaget ansetts driva byggnadsrörelse genom handelsbolaget. Försäljning av privatbostad, som uppförts av handelsbolag, har sålunda i ett fall rörelsebeskattats trots att den ägts av andelsägare som inte varit verksam i bolagets byggnadsrörelse (RN I 1963 7:5). Regeringsrätten synes vidare med anledning av enkelbeskattningen av handelsbolag i ett fall ha tillämpat genomsyn, dvs. behandlat handelsbolagets fastighetsbestånd som direktägt av andelsägarna. I RSV Dt 1976:29 har regeringsrätten nämligen ansett fastighetsförvaltande kommanditbolags fastigheter ingå i varulagret hos andelsägare, som drev yrkesmässig handel med fastigheter, i en mot andelsägarens ägarandel svarande mån. Fråga var om internförsäljning av fastigheter från olika kommanditbolag till andelsägande aktiebolag. Då fastigheterna till den del de ägdes av aktiebolaget förklarades ingå i detta bolags lager, skulle eventuell vinst som uppkom vid kommanditbolagens försäljning till aktiebolaget beskattas som inkomst av rörelse.

Det kan även nämnas att också fastighet, som anskaffats för stadigvarande bruk i byggnadsrörelse (kontor, förråd), betraktas som omsättningstillgång om den bebyggts eller byggts om i rörelsen (RN I 1960 5:5). Om driftsfastighet, som varken bebyggts eller byggts om i byggnadsrörelsen, i samma rörelse underkastas sedvanliga reparationer, för vilka kostnaden per år uppgår till endast några få procent av fastighetens anskaffningsvärde, torde denna däremot inte på grund härav bli omsättningstillgång i byggnadsrörelsen (RÅ 1964 ref. 10).

Om byggmästare förvärvat jordbruksfastighet för att på denna driva jordbruk eller skogsbruk torde fastigheten inte bli att hänföra till omsättningstillgång i byggnadsrörelse även om byggnadsarbeten nedlagts på fastigheten (RÅ 1951 Fi 635, RÅ 1971 Fi 272). Däremot har jordbruksfastighet ansetts ingå i byggnadsrörelse i de fall den uppenbarligen förvärvats i exploateringssyfte (RÅ 1942 Fi 669, RÅ 1971 Fi 1601–1602).

Den som driver byggnadsrörelse anses, som tidigare framhållits, ofta handla med fastigheter. Av regeringsrättens praxis går dock inte att entydigt utläsa vilken inriktning och omfattning verksamheten måste ha för att handel med fastigheter skall bedömas föreligga. I ett fåtal fall har regeringsrätten haft att ta ställning till huruvida renodlad handel med fastigheter – dvs. utan kombination med byggnadsrörelse – förelegat. Sålunda har en person, som under sju år förvärvat 18 fastigheter och sålt sju av dessa, ansetts yrkesmässigt handla med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609). Däremot har i ett liknande fall regeringsrätten kommit till motsatt slutsats beträffande skattskyldig som under åren 1960–1964 sålt sex fastigheter (1–2 per år) och som vid utgången av år 1964 ägde 24 fastigheter (RRK R 72 1:9). Det är dock knappast möjligt att med ledning av dessa rättsfall dra någon bestämd slutsats om när handel med fastigheter skall anses föreligga.

4.8.2 *Kedjebeskattningsfrågor m. m.*

4.8.2.1 Skattskyldighet för utdelning

Beredningen har i annat sammanhang (avsnitt 4.6) redogjort för de bestämmelser som gäller beträffande kedjebeskattningen av bolagsinkomster. Som framgår av nämnda framställning gäller i ett avseende en speciell bestämmelse för byggnadsföretag. I 54 § tredje stycket KL föreskrivs nämligen att aktiebolag, som driver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, inte åtnjuter skattefrihet för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen. För bolag, som driver byggnadsrörelse, är utdelning på lageraktier därför alltid skattepliktig inkomst. Härvidlag saknar det betydelse om byggnadsbolaget är "svart" eller "vitt", fåmansbolag eller flermansbolag. Bestämmelsen är ett uttryck för lagstiftarens strävan att åstadkomma full beskattning av all vinst som kan uppkomma vid yrkesmässig byggnadsverksamhet, tomtrörelse och handel med fastigheter. Dotterbolaget kan nämligen sälja de av moderbolaget bebyggda fastigheterna enligt de förmånligare reglerna för beskattning av realisationsvinst. Om utdelning från dotterbolaget hade varit skattefri skulle vinst på grund av byggnadsarbetet kunna undgå rörelsebeskattning. Den nuvarande ordningen innebär å andra sidan att kedjebeskattning kan uppkomma i vissa fall. Sam-

ma vinst kan således bli föremål för realisationsvinstbeskattning hos dotterbolaget, för utdelningsbeskattning hos moderbolaget samt för utdelningsbeskattning hos aktieägarna i moderbolaget.

Sammanfattningsvis innebär kedjebeskattningsreglerna följande för aktiebolag som driver byggnadsrörelse.

Flermansbolag – t. ex. börsnoterande bolag – är befriade från skattskyldighet för utdelning på s. k. rörelsebetingade aktier, dvs. på aktier som inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Samma gäller för "vita" fåmansbolag. "Svarta" fåmansbolag är befriade från skattskyldighet för utdelning endast under förutsättning att mottagen utdelning avser organisationsaktier, dvs. aktier som innehas som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller dylikt. Samtliga nu nämnda företag är dessutom alltid skattskyldiga för utdelning på lageraktier och lagerandelar.

Beträffande skattskyldighet för utdelning gäller i princip samma regler för ekonomiska föreningar som för aktiebolag.

Lageraktier

Lageraktier utgör substitut för en eller flera fastigheter. Ett lagerbolag förvaltar normalt fastigheter som bebyggts av moderbolaget, men fråga kan också vara om råmark eller saneringsfastigheter för framtida exploatering. En förutsättning för att ett bolag skall räknas som lagerbolag är att detta inte självt driver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter.

Aktier i dotterbolag, som förvaltar den fastighet (kontor, förråd o. d.) vari moderbolaget driver sin byggnadsrörelse, utgör lageraktier under förutsättning att moderbolaget utfört byggnadsarbete av viss omfattning på fastigheten (RN I 1960 5:5, RÅ 1964 ref. 10). För den händelse moderbolaget inte utfört sådant byggnadsarbete, utgör aktierna anläggningstillgång (organisationsaktier). Emellertid uppkommer i detta senare fall – dvs. då moderbolaget inte bebyggt driftsfastigheten – frågan vilken status aktierna i dotterbolaget skall ha om detta senare bolag äger inte enbart moderföretagets driftsfastighet utan även andra fastigheter som antingen kan ha förvärvats från utomstående eller från moderföretaget men vilka fastigheter, om de ägts direkt av moderföretaget, skulle ha utgjort omsättningstillgång i detta företags rörelse.

Teoretiskt torde flera lösningar vara tänkbara. En möjlighet är att tillämpa en huvudsaklighetsprincip vilken kunde utformas så att aktierna bedöms som lagertillgång först när fastighetsinnehavet utgörs huvudsakligen av andra fastigheter (tomtmark, saneringsfastigheter, hyreshus) än sådana som används av moderföretaget för driftsändamål. En annan lösning är att betrakta aktierna som lagertillgång så snart dotterföretaget förvärvat en fastighet som i moderbolagets hand skulle ha utgjort omsättningstillgång. På liknande sätt kan bedömningen göras beroende av om dotterföretaget förvärvat någon fastighet från moderföretaget eller låtit moderföretaget utföra mer omfattande byggnadsarbete på någon dotterföretaget tillhörig fastighet. En sådan omständighet skulle i så fall föranleda att aktierna blir lagertillgång. Motivet för detta skulle vara att moderföretaget eljest skulle kunna skaffa sig fördelar genom att antingen överföra fastighet till dotterföretaget till för lågt värde

eller utföra arbete på dotterföretagets fastigheter utan att betinga sig skäligt arvode härför. Rättspraxis synes oklar på detta område.

Organisationsaktier

Organisationsaktier (-andelar) kännetecknas av att de utgör substitut för en rörelse eller en rörelsegren. Aktierna eller andelarna kan också anses innehavda som ett led i organisationen av byggnadsbolagets egen rörelse. Den i organisationsbolaget drivna rörelsen är därför i regel integrerad (vertikalt eller horisontellt) med byggnadsbolagets rörelse. Organisationsbolaget kan idka tillverkning av eller handel med byggnadsmaterial (RÅ 1967 Fi 118), målerirörelse eller installationsverksamhet men även byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter.

4.8.2.2 Öppna koncernbidrag

Även reglerna för koncernbidrag har behandlats i det föregående (avsnitt 4.7), varför här endast skall tas upp vissa frågor med direkt anknytning till byggnadsrörelse. För byggnadsföretag innebär bestämmelserna att ett moderbolag, som driver byggnadsrörelse (byggnadsbolag), har i princip oinskränkt möjlighet till resultatutjämning genom att lämna bidrag till dotterbolag vilka är organisationsbolag eller lagerbolag. En överföring till lagerbolag är förmånlig i de fall detta bolags fastighetsförvaltning inte ger tillräckligt överskott för att det skall kunna utnyttja värdeminskningsavdrag och procentavdrag. Överföring i större omfattning kan dock medföra att vinstmedel ackumuleras i lagerbolaget, vilka sedan inte kan återföras utan att beskattning utlöses. Detta beror på att koncernbidrag inte kan lämnas från lagerbolag till moderbolag (byggnadsbolag). Hade så kunnat ske skulle nämligen reglerna om skattskyldighet för utdelning från lagerbolag till moderbolag lätt kunna kringgås. Däremot kan dotterbolag, som är organisationsbolag, lämna koncernbidrag till moderbolag. Slutligen gäller att koncernbidrag kan lämnas mellan två "systerbolag" vilka är organisationsbolag till moderbolaget. Som exempel kan tas det fall då dotterbolagen driver installationsverksamhet respektive rörläggerirörelse, medan moderbolaget driver byggnadsrörelse. Dessutom kan bidrag lämnas mellan två dotterbolag som bägge är lagerbolag till ett rörelsedrivande moderbolag. Däremot kan koncernbidrag inte lämnas av ett lagerbolag till ett "systerbolag" som är organisationsbolag. Anledningen till detta är att man – liksom i tidigare nämnda fall – önskat förhindra att reglerna om beskattning av aktieutdelning kringgås.

4.8.3 *Värdering av omsättningstillgångar*

4.8.3.1 Allmänt

Man brukar ibland beskriva byggnadsindustrin som industrin utan fabriker. Även om rationaliserings- och mekaniseringssträvanden medfört att man på senare tid byggt betongvaru- och elementfabriker, torde beskrivningen fortfarande vara riktig, eftersom den produkt som branschen tillhandahåller

tillverkas eller uppförs på den plats där den framdeles skall användas. På grund av detta förekommer central lagerhållning i mycket liten omfattning. Material levereras till arbetsplatsen och inmonteras successivt i byggnaden. Tillgångssidan i byggnadsföretagens balansräkningar har därför i regel annan sammansättning än t. ex. hos industriföretagen. Som branschspecifika balansposter i byggnadsrörelse kan nämnas pågående arbeten, omsättningsfastigheter samt aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag.

Pågående arbeten i byggnadsbranschen kännetecknas av att byggnadsföretagen utför kontraktsreglerade arbeten på annans fasta egendom med successiv fakturering. Då resultatberäkning normalt inte sker i takt med faktureringen utan först sedan respektive objekt färdigställts måste kostnaderna för de arbeten, som per bokslutsdagen är oavslutade, helt eller delvis tas upp som tillgångspost i balansräkningen. Fakturerade belopp redovisas som skuld. Alternativt sker nettoredovisning så att endast skillnaden mellan nedlagda kostnader och fakturerade belopp upptas som tillgångs- eller skuldpost i balansräkningen. En annan form av pågående arbete föreligger om byggnadsföretaget på egen fastighet uppför byggnad eller anläggning och byggnadsarbetet per bokslutsdagen inte är slutfört.

Till omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse räknas fastigheter på vilka byggnadsföretaget uppfört byggnad eller på vilka utförts byggnadsarbete som inte endast innefattat reparation och underhåll av mindre omfattning. Härvidlag saknar det betydelse om fastigheterna efter bebyggelsen skall uthyras, försäljas eller användas i rörelsen som kontor eller förråd. Även byggnad på ofri grund betraktas i detta sammanhang som omsättningstillgång om den bebyggts i rörelsen. Vidare hänförs tomtmark, saneringsfastighet och liknande fastighet som anskaffats i och för rörelsen till omsättningstillgångar.

Byggnadsföretags innehav av aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag och föreningar utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen. Anledningen till detta är att aktierna och andelarna är substitut för fastigheter, vilka vid direktinnehav skulle ha utgjort omsättningstillgångar.

4.8.3.2 Civilrättsliga bestämmelser

Enligt 14 § första stycket BFL får omsättningstillgång upptas till högst anskaffningsvärdet. Dock får sådan tillgång inte värderas till högre belopp än verkliga värdet om detta per balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet. Med verkligt värde förstås enligt 14 § andra stycket BFL försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Detta innebär en tillämpning av "lägsta värdets princip".

Av 14 § tredje stycket BFL framgår att reservering skall ske öppet. Om lager bokförs till lägre värde än anskaffningsvärdet eller verkliga värdet, skall skillnaden tas upp som lagerreserv. Enligt 19 § samma lag skall lagerreserv i princip redovisas på passivsidan i balansräkningen.

I förarbetena till BFL (prop. 1975:104) anförs bl. a. följande (s. 221 f.).

En vinstavräkning bör i princip inte få äga rum förrän arbetet slutförts och beställaren normalt skilt sig från uppdraget. Att tillverkaren efter besiktning e. d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en vinstavräkning, om betalningsrätten i övrigt är klar. De tillkommande arbetena förutsätts

då kunna säkert värderas och tillräckliga reserveringar göras. Motsvarande bör gälla i fråga om garantiansvar. En vinstavräkning bör sålunda inte hindras av att ett normalt garantiansvar till ett klart bedömbart belopp står kvar. Kan tillkommande arbeten föranleda stora kostnader eller är garantiansvaret stort och svårbedömbart, bör däremot vinstavräkningen dröja. Försiktighetsprincipen bör leda till att vinsten då inte betraktas som realiserad.

Är det fråga om stora pågående arbeten på annans fasta egendom, bör det dock kunna godtas att en successiv balansering sker. Tekniskt sett torde värderingen i sådant fall få göras efter i huvudsak följande linjer. Oftast kan arbetsobjektet inte värderas efter några försäljningsvärdeberäkningar. Från bokföringen får då tas fram uppgifter om de kostnader, direkta och indirekta som intill balansdagen lagts ned på objektet. Därefter måste en bedömning göras av färdigställandegraden och jämförelse anställas med entreprenadsumman för den färdiga produkten. Ibland kan detta ske genom att de återstående kostnaderna beräknas efter uppgjord kalkyl eller på annat sätt.

Andra gånger kan en mera direkt jämförelse göras mellan faktiska kostnader och kalkylerade kostnader för hittillsvarande åtgärder. Ibland kan en direkt proportionell beräkning ske genom en uppdelning av den slutliga entreprenadsumman efter färdigställandegraden. Nedlagda kostnader blir sedan balansgilla endast i den mån de har täckning i det verkliga värde som entreprenadsumman ger för den aktuella färdigställandegraden.

Det är förenat med betydande svårigheter att vid olika tidpunkter beräkna det verkliga värdet av ett pågående arbete. I praktiken torde därför värderingen ske med utgångspunkt i de nedlagda kostnaderna. Emellertid kan en beräkning av det verkliga värdet vara nödvändig om kostnadsutvecklingen pekar på att en förlust kan förväntas uppkomma på entreprenaden i dess helhet.

Enligt 14 § fjärde stycket BFL får omsättningstillgång tas upp över anskaffningsvärdet om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed. I propositionen (s. 223) exemplifieras denna undantagsregel på följande sätt.

Ett mera typiskt fall där undantagsregeln kan komma till användning avser företag som tillverkar ett fåtal stora objekt, vilkas tillverkning kräver en längre tid. Ett mindre företag i byggnadsbranschen kanske arbetar med ett eller ett par objekt av vilka under ett visst räkenskapsår inget blir färdigt. Mot bakgrund av de värderingsregler för pågående arbeten jag angett under första och andra styckena denna paragraf, bör enligt god redovisningssed ett sådant företag vid värderingen kunna ta upp en efter försiktig bedömning beräknad andel av påräknelig vinst. Givetvis får man aldrig då ta upp mer än som svarar mot objektets färdigställandegrad. Jag vill understryka att arbetet måste vara i det närmaste färdigställt och att kostnader och intäkter därför av sådant skäl eller av annan anledning med i det närmaste full säkerhet kan fastställas.

Uppenbarligen har lagstiftaren haft den uppfattningen att vinst på entreprenadarbete i vissa fall kan tas fram i åtminstone två etapper, första gången i slutskedet av arbetet och därefter sedan entreprenaden färdigställts.

I detta sammanhang kan det vara av intresse att återge de entreprenadrättsliga regler för betalning och fakturering som återfinns i "Allmänna Bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader" (AB 72, 6 kap., 12–13 §§).

Entreprenören skall inom 8 månader efter entreprenadtidens utgång till beställaren översända faktura upptagande samtliga återstående fordringar avseende entreprena-

den. Senare framställt krav medför icke rätt till ersättning, om icke entreprenören inom nämnda tid anmält att till beloppet då okänd fordran kan föranleda ytterligare krav eller kan visa att kravet grundas på fordran, som då var för honom okänd. (12 §)

I den mån annat icke föreskrives i övriga entreprenadhandlingar skall faktura betalas inom en månad efter mottagandet. Är parterna oense om någon del av faktura, skall dock ostridigt belopp betalas inom nu angiven tid. Av slutlikviden äger beställaren i avvaktan på slutligt avgörande innehålla dels ett belopp motsvarande försuttna viten, övrigt skadestånd och annan fordran i anledning av kontraktet eller annat entreprenadkontrakt mellan parterna, dels ett betryggande belopp för avhjälpande av brist eller fel, som konstaterats vid slutbesiktning, dels belopp uppskattat enligt kapitel 7 § 17 (13 §).

4.8.3.3 Skatterättsliga bestämmelser

Av punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL framgår att värdet av skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar skall tas upp till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt. För byggnadsbranschen har riksskatteverket utfärdat särskilda anvisningar (RSV Dt 1975:23), vilka innehåller regler för värdering av pågående arbeten, lager m. m. hos företag vilka driver sådan verksamhet i byggnadsbranschen som uppräknas i anvisningarna.

I anvisningarna lämnas en definition av direkta och indirekta byggnadskostnader. Med *direkta byggnadskostnader* förstås

- materialkostnader avseende såväl byggnadsmaterial och annat material för installation i fastigheter som förbrukningsmaterial
- löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter, i den mån avgifterna är hänförliga till arbetare och arbetsledare på platsen
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående
- mätningskostnader
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet
- kostnader för underentreprenader
- maskinhyror till utomstående
- kostnader för lejda transporter.

Med *indirekta byggnadskostnader* avses sådana till förråds-, administrations- och andra driftkostnader hänförliga kostnader såsom

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration
- byggnadsforskningsavgifter och andra forskningskostnader
- kostnader för egna transporter
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier
- verktygskostnader
- räntekostnader
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Beträffande kostnader för underentreprenader gäller att s. k. å-kontobetalningar inte får behandlas som direkt eller indirekt kostnad om intressegemenskap föreligger mellan parterna (RSV Dt 1976:48).

Lager av material

Bestämmelsen i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL avser inte lager av byggnadsmaterial. För byggnadsföretag gäller därför beträffande lager av material, som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att det slutligen anbragts för sitt ändamål, de allmänna reglerna för värdering av lagertillgångar. I den mån materialet bearbetats av byggnadsföretaget före installationen, får enligt riksskatteverkets anvisningar i anskaffningsvärdet inräknas

a inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader som frakt, tull, speditions- samt transportförsäkringsavgifter
b till nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen
c kostnader hänförliga till färdigställda legoarbeten i samband med bearbetningen.

Pågående arbeten

I anvisningarna skiljer riksskatteverket mellan fastprisentreprenader och arbeten på löpande räkning. De senare anses föreligga när entreprenören – utan begränsning till visst högsta belopp – betingat sig rätt till betalning för sina faktiska, bokförda kostnader jämte på visst sätt beräknat arvode. Denna definition innebär indirekt att man menar att löpanderäkningsarbeten med tak, dvs. med visst stipulerat maximibelopp, jämställs med fastprisentreprenader.

Enligt riksskatteverket bör samtliga till pågående arbeten hänförliga byggnadskostnader (direkta och indirekta) i princip tas upp till fulla värdet och reservering sedan göras för de förlustrisker som är förknippade med entreprenadåtagandena. En sådan behandling är naturlig med hänsyn till bestämmelserna i BFL om öppen reservering.

Beträffande ännu inte resultatavräknade entreprenader, som inte avser löpanderäkningsarbeten, godtas en reservering som inte överstiger summan av det belopp varmed de indirekta kostnaderna upptagits som tillgång i räkenskaperna och det belopp som motsvarar 20 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna. Om entreprenören som tillgång i räkenskaperna tar upp endast de på entreprenaden nedlagda direkta byggnadskostnaderna, gäller att reserveringen bestäms till 20 procent av sådana kostnader.

Vidare har skattskyldig möjlighet till större reservering om han kan visa att en sådan är påkallad av att förlustrisken för samtliga pågående arbeten överstiger den som kan framräknas enligt nyss nämnda schablon. I detta sammanhang bör framhållas att entreprenör som bygger på löpande räkning inte får reservera för förlustrisker med högre belopp än som i det särskilda fallet visas vara erforderligt.

Anvisningarna innehåller en supplementärregel med följande innehåll.

Om det värde av pågående arbeten, på vilka reserveringen för förlustrisk beräknas, vid utgången av visst beskattningsår avsevärt nedgått vid jämförelse med motsvarande värdes genomsnittliga storlek vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren och denna nedgång måste antas vara tillfällig, bör reservering för förlustrisk vid utgången av förstnämnda beskattningsår medges med den högre procentsats som

är erforderlig för att förhindra, att den skattskyldiges "normala" i överensstämmelse med dessa anvisningar beräknade reservering tas fram till beskattning på grund av tillfällig nedgång av det värde av pågående arbeten, på vilka reserveringen för förlustrisk beräknas.

Enligt riksskatteverket skall vinstberäkning av entreprenadarbeten ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter slutbesiktningen. Om det vid den tidpunkt då vinstberäkning sker föreligger tvist bör härav föranledd reservering godtas.

Anvisningarna innehåller ingen definition av uttrycket "den slutliga ekonomiska uppgörelsen". Detta har medfört att man i praktiken i stor utsträckning blivit hänvisad till vad som avtalats mellan parterna. I detta sammanhang har de entreprenadrättsliga regler som återfinns i "Allmänna Bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader" (AB 72) haft stor betydelse.

Bestämmelsen att resultatberäkning skall ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen gäller alla typer av entreprenader. Några särbestämmelser har inte meddelats för de fall då fråga är om entreprenad på löpande räkning. På grund härav synes i regel sådana entreprenader resultatberäknas först sedan entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigats.

Omsättningsfastigheter

Beträffande byggnadsföretags innehav av egna fastigheter, som utgör lagertillgång, bör enligt riksskatteverkets anvisningar den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godkännas, om värdet av fastighetsinnehavet inte understiger 85 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Till egna fastigheter räknas såväl färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark som obebyggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

I anskaffningsvärde för fastighet inräknas – förutom köpeskillingen vid förvärvet, lagfartskostnader och eventuella rivningskostnader – endast *direkta* byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet oavsett om dessa vid inkomsttaxeringen betraktas som byggnad, markanläggning eller inventarier.

Förutom genom nedskrivning kan fastigheterna sedan de färdigställts och tagits i bruk för sitt ändamål skrivas av genom värdeminskningsavdrag för byggnader, markanläggningar samt sådana delar av fastigheterna som enligt KL hänförs till inventarier (RÅ 1963 ref. 5). Detta kan medföra att fastigheternas bokförda värde understiger 85 procent av summan anskaffningsvärde.

Anvisningarna innehåller inga bestämmelser som reglerar resultatberäkningen i det fall då byggnadsföretaget bebygger fastigheter i egen regi för försäljning.

Aktier och andelar

Anvisningarna innehåller följande beträffande lageraktier och lagerandelar.

I fråga om aktier och andelar i fastighetsbolag och andelar i fastighetsföreningar, som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, bör den i räkenskaperna gjorda värde-

sättningen godtas om den skett enligt de grunder som enligt vad nyss sagts kunnat godkännas för lager av egna fastigheter. Sådan aktie eller andel får dock inte tas upp till negativt värde.

För att kunna bestämma nedskrivningsunderlaget för aktierna och andelarna måste man först beräkna priset på själva fastigheten. Om denna är belånad kommer en köpare av aktierna eller andelarna att erlägga ett lägre pris för dessa än vad som motsvarar fastighetens värde. Ett exempel kan belysa detta.

Ett fastighetsbolag (handelsbolag) redovisar per förvärvstidpunkten följande balansräkning.

Balansräkning

Likvida medel	50 000	Inteckningslån	500 000
Fastighet	800 000	Andelskapital	350 000
	850 000		850 000

Andelarna i bolaget köps för 1 milj. kr. Köpeskillingen för andelarna sätts in i stället för andelskapitalet.

Balansräkning

Likvida medel	50 000	Inteckningslån	500 000
Fastighet	1 450 000	Köpeskilling	1 000 000
	1 500 000		1 500 000

Nedskrivningsunderlaget blir 1 450 000 kr och nedskrivning på andelarna får ske med högst 217 500 kr, dvs. 15 % x 1 450 000 kr.

Beräkningen blir något mer komplicerad om fastighetsbolaget är ett aktiebolag. Man måste då också beakta den latenta utskiftningsskatteskulden på bolagets vinstmedel. Exemplet kan då ändras på följande sätt.

Fastighetsbolaget antas ha redovisat följande balansräkning vid förvärvstidpunkten.

Balansräkning

Likvida medel	50 000	Inteckningslån	500 000
Fastighet	800 000	Aktiekapital (tillskjutet)	100 000
		Vinstmedel (beskattade)	250 000
	850 000		850 000

Fastighetens värde (X) kan då beräknas på följande sätt. Köpeskillingen för aktierna är 1 milj. kr.

1 000 000 = 100 000 + 250 000 + (X – 800 000) – 40 % x (250 000 + X – 800 000) x 1/2
X = 1 675 000

Nedskrivningsunderlaget blir 1 675 000 kr och maximal nedskrivning 251 250 kr, dvs. 15 % x 1 675 000.

I dessa exempel har förutsatts att fastighetsbolaget kan sälja sin fastighet utan att beskattningsbar realisationsvinst uppkommer. Skulle inte så vara fallet, synes justering även böra ske för härpå belöpande skatteskuld.

För lagertillgångar gemensamma regler

Riksskatteverkets anvisningar innehåller en regel enligt vilken en viss lagertillgång får nedskrivas under sitt lägsta värde om någon av de andra lagertillgångarna inte nedskrivits maximalt om bara de totalt bokförda värdena inte understiger godtagbara värden enligt anvisningarna. De tillgångar som åsyftas är lager av material, omsättningsfastigheter samt lageraktier och lagerandelar. Pågående byggnadsarbete på annans fasta egendom omfattas inte av dessa regler.

Nedskrivningsrättens omfattning

Riksskatteverkets anvisningar är inte uttömmande i alla avseenden varför viss ledning måste sökas också i förefintlig rättspraxis.

Sålunda får den värdesättning som gäller för byggnadsföretags omsättningsfastigheter inte tillämpas av företag som driver handel med fastigheter eller tomtrörelse. Därför har dotterbolag, som förvaltat och handlat med fastigheter vilka uppförts i moderbolagets byggnadsrörelse, inte medgetts rätt till nedskrivning med stöd av anvisningarna. Då fastigheterna även för sådana företag utgör omsättningstillgång, föreligger dock alltid rätt till nedskrivning enligt reglerna i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL, dvs. för förlustrisk i den mån sådan visas föreligga.

Nedskrivningsrätt enligt riksskatteverkets anvisningar föreligger i första hand för företag som under beskattningsåret antingen utfört byggnads- eller anläggningsarbeten åt annan eller också utfört sådana arbeten i egen regi på fastigheter som efter bebyggande kommer att utgöra omsättningstillgångar. Anvisningarna kan emellertid även tillämpas av företag som under beskattningsåret inte utfört byggnads- eller anläggningsarbeten men som under tidigare år på entreprenad eller i egen regi drivit sådan verksamhet. Detta framgår av följande rättsfall.

RÅ 1969 Fi 209. Ett fastighetsaktiebolag yrkade avdrag för nedskrivning av värdet av innehavda fastigheter. Kammarrätten medgav nedskrivning med följande motivering: Bolaget hade enligt bolagsordningen till ändamål att bebygga, förvalta och äga fastigheter och tomträtter samt driva därmed förenlig verksamhet. Enligt handlingarna i målet hade bolaget, som bildades år 1945 förvärvat och under åren 1945–1949 i egen regi bebyggt ett område i stadsdelen Västberga. År 1945 försålde bolaget en tomt i området och år 1947 en av de färdigbyggda fastigheterna. Återstoden av de av bolaget bebyggda fastigheterna var alltjämt i bolagets ägo. Åren 1946–1949 hade bolaget på entreprenad uppfört en byggnad i Huddinge. Av vad sålunda och i övrigt förekommit fick anses framgå, att bolagets fastigheter utgjorde omsättningstillgångar i byggnadsrörelse. Hos regeringsrätten anförde Ti: Bolagsordningen antydde att endast förvaltning av de för egen räkning uppförda fastigheterna varit avsedd. Bolaget syntes inte före den nu föreliggande taxeringen ha vidtagit åtgärder som om byggnadsrörelse bedrivits. I ett par fall hade regeringsrätten förklarat rörelse icke föreligga, när bolag med ändamål att förvärva och förvalta fastigheter samt idka tomt- och byggnadsaffärer

m. m. som inledning till verksamheten förvärvat och låtit bebygga tomter för att fortsättningsvis idka enbart förvaltande verksamhet och i samband med likvidation avyttra innehavda fastigheter. Regeringsrätten gjorde inte ändring i kammarrättens dom.

I ett annat rättsfall, RÅ 1970 Fi 1791, vägrade regeringsrätten en ingenjör, som förutom lön från konsultbolag deklarerat inkomst av byggnadsrörelse och konsulterande ingenjörsbyrå, rätt till nedskrivning av fastighet som bebyggts i den tidigare bedrivna byggnadsrörelsen. I beslutsmotiveringen konstaterade regeringsrätten att nämnda fastighet måste hänföras till lagertillgång i byggnadsrörelse. Som skäl för att trots detta vägra avdrag för nedskrivning av fastigheten anfördes dels att byggnadsrörelse inte bedrivits under beskattningsåret, dels att några affärshändelser hänförliga till tidigare bedriven sådan rörelse inte ägt rum under beskattningsåret. Denna motivering synes inte förklara varför utgången blev en annan än i RÅ 1969 Fi 209. En tänkbar förklaring kan dock vara att den tidigare drivna byggnadsrörelsen haft liten omfattning (jämför även RÅ 1967 Fi 1320). Den slutsats som dragits i doktrinen är att rätt till nedskrivning under år då byggnadsrörelse inte bedrivits föreligger endast under förutsättning att den tidigare drivna byggnadsverksamheten haft större omfattning. Att en sådan tolkning kan vara riktig stöds också av att regeringsrätten medgett HSB rätt till nedskrivning enligt riksskatteverkets anvisningar trots att HSB inte längre drev någon byggnadsverksamhet (RRK R 73 1:9). HSB:s byggnadsverksamhet hade tidigare överförts till ett särskilt helägt bolag, varför HSB endast förvaltade fastigheter samt aktier.

4.8.4 *Avskattning av byggnadsrörelse*

Någon uttrycklig bestämmelse som reglerar beskattningen när uttag av fastighet gjorts ur byggnadsrörelse har inte intagits i KL. Enligt tillämpad praxis sker dock ingen beskattning på grund av att den som driver byggnadsrörelse använder en i rörelsen bebyggd fastighet för bostad eller för stadigvarande uthyrning. Regeringsrätten har sålunda inte bifallit yrkande om att byggmästare skulle beskattas för den vinst han gjort genom att inbespara utgifter för arbetsledning då han i egen regi uppfört byggnader för egen förvaltning (RÅ 1909 ref. 11). I ett annat fall har regeringsrätten hänfört vinst, som uppkommit vid byggmästares försäljning av fastighet, till inkomst av rörelse trots att fastigheten tidigare förvärvats från eget bolag till marknadsmässigt pris (RÅ 1957 Fi 2314). Inte heller har byggmästare kunnat få en bokföringsmässig vinst uppdelad på kapitalvinst och rörelsevinst (RÅ 1912 ref. 171). Den slutsats som kan dras är att det inte är möjligt att vare sig tvångsmässigt eller frivilligt skatta av en igång varande byggnadsrörelse, dvs. beskatta en värdestegring innan försäljning till utomstående skett.

Det förhållandet att skattskyldig sedan rörelsen upphört behåller i rörelsen bebyggda fastigheter för egen förvaltning medför ingen beskattningskonsekvens. Värdestegring under innehavstiden beskattas således inte förrän vid en framtida försäljning. En sådan vinstbeskattning sker emellertid även om avyttringen ägt rum åtskilliga år efter det att byggnadsverksamheten upphört (RÅ 1955 Fi 707). På liknande sätt har aktier i dotterbolag ansetts

utgöra organisationsaktier trots att byggnadsrörelse, som dotterbolaget bedrivit, överförts till moderbolaget och dotterbolaget därvid behållit vissa fastigheter för framtida förvaltning. Dotterbolagets smittade fastighetsinnehav ansågs utgöra ett hinder för att moderbolagets aktieinnehav i dotterbolaget skulle kunna betraktas som lageraktier (RN I 1962 2:9). Det torde inte heller vara möjligt för skattskyldig att frivilligt skatta av sitt fastighetsinnehav när byggnadsrörelse nedläggs. I ett fall (RÅ 1958 ref. 61) har visserligen regeringsrätten erkänt möjligheten att i samband med omläggning av verksamhet från penningrörelse till förvaltningsverksamhet skatta av värdepapper vilka utgjort varulager i penningrörelsen. Initiativet togs av den skattskyldige som i anledning av överföringen redovisade vinst. Regeringsrätten har dock i ett annat fall (RÅ 1963 Fi 175), som avsåg byggnadsrörelse, antytt att frivillig avskattning inte skulle vara möjlig. I samband med att byggnadsrörelse upphörde hade sålunda den skattskyldige tagit fram samtliga reserver till beskattning. I förhandsbesked meddelade riksskattenämnden att den skattskyldige skulle beskattas för skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärde och deras bokförda värde. Den skattskyldige yrkade hos regeringsrätten att bli beskattad endast för skillnaden mellan taxeringsvärde och bokfört värde. Regeringsrätten förklarade sig dock ej finna skäl att "i anledning av besvären" ändra förhandsbeskedet. Detta har tolkats så att riksskattenämndens beslut skulle ha ändrats om motparten klagat.

I detta sammanhang påpekas att 1953 års skatteflyktskommitté (SOU 1963:52) föreslog att avskattning skulle ske bland annat då skattskyldig i viss förvärvskälla tillgodogjort sig produkter eller råämnen m. m. från annan förvärvskälla eller eljest flyttar över tillgång eller rättighet från en förvärvskälla till en annan eller låter egendom eller rättighet i förvärvskälla förändra karaktär i beskattningshänseende. Bestämmelsen var närmast avsedd som ett komplement till kommitténs förslag om generell avskattning vid benefika överlåtelser. Förslagen medförde aldrig lagstiftning. Främsta motivet härför torde ha varit att reglerna skulle bli vidlyftiga och komplicerade.

Avskattning vid benefika överlåtelser är beroende av vilken form överföringen haft. Som tidigare nämnts sker uttagsbeskattning vid bodelning mellan makar om make, som inte drivit byggnadsrörelse, tillskiftas enstaka fastigheter (RN I 1960 1:5). Vidare har uttagsbeskattning skett vid gåva till barn av fastigheter, som utgjorde omsättningstillgång i givarens byggnadsrörelse (RÅ 1955 ref. 41). I bägge fallen ansågs ett belopp motsvarande skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärden och bokförda värden utgöra skattepliktig intäkt. Däremot sker ingen uttagsbeskattning med anledning av att fastigheter, som utgjort lagertillgång i arvlåtares byggnadsrörelse, vid arvskifte efter dödsfall övergår till dödsbodelägare. Om sådan fastighet säljs av arvtagare, som inte drivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, beskattas eventuell vinst enligt realisationsvinstreglerna (RN 1957 4:2a). Det förhållandet att dödsboet under begränsad tid driver arvlåtarens rörelse i syfte att avveckla densamma, medför inte att de fastigheter delägarna sedermera tillskiftas anses smittade (RÅ 1962 Fi 152, RÅ 1967 ref. 41). Om dödsbodelägare tillskiftas själva byggnadsrörelsen, rörelsebeskattas dock vinst som uppkommit vid försäljning av tillskiftad fastighet (RN 1959 3:8).

4.9 Tomtrörelse

Nuvarande bestämmelser om beskattning av tomtrörelse tillkom år 1967. I lagstiftningen skiljs mellan å ena sidan kvalificerad tomtrörelse (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § KL) och övrig tomtrörelse (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL).

Kvalificerad tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. Sådan tomtrörelse föreligger exempelvis när fastighet köpts av ett tomtbolag eller liknande och vid förvärv av mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses tomtrörelse föreligga om minst femton byggnadstomter avyttrats under en tioårsperiod. Med avyttring jämställs upplåtelse av byggnadstomt för bebyggelse t. ex. genom arrende. Däremot skall inte inräknas gåva av mark eller vederlagsfri upplåtelse av mark. Hänsyn skall tas endast till sådana tomter som med avseende på inbördes läge kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Det saknar betydelse om de olika byggnadstomterna avstyckats från samma eller olika stamfastigheter. För att motverka skatteflyktsåtgärder finns regler om sammanslagning av sådana avyttringar som företagits av närstående skattskyldiga. Har tomtrörelse enligt nu beskrivna regler påbörjats, men har inte några försäljningar ägt rum under de senaste tio kalenderåren, anses tomtrörelse inte längre föreligga. Detta gäller dock bara under förutsättning att bland kvarvarande tomter inte finns byggnadstomt som ingår i fastställd byggnads- eller stadsplan. Anskaffningsvärde för fastigheterna vid den tidpunkt då rörelsen påbörjas beräknas på samma sätt som vid bestämmande av anskaffningskostnad för fastighet vid realisationsvinstbeskattningen. Värdet beräknas således på samma sätt som om fastigheten skulle ha försålts vid nämnda tidpunkt utan att ingå i rörelsen. Detta innebär att omräkning med index får ske samt att s. k. fast tillägg med 3 000 kronor får göras i förekommande fall. Det på detta sätt framräknade ingångsvärdet skall ligga till grund för inkomstberäkningen även vid senare års taxeringar, så länge fastigheten ingår i tomtrörelsen.

Frånsett bestämmelserna om beräkning av tomtmarkens ingångsvärde infördes år 1967 inte några särskilda regler om inkomstredovisningen. Inkomst av tomtrörelse skall således i likhet med vad som gäller för annan rörelseinkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Anmärkas bör dock att den allmänna regeln om rätt till nedskrivning av lagret vid beskattningsårets utgång till högst 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet inte är tillämplig. De fastigheter som utgör lagertillgångar skall i stället i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL tas upp till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

I motsats till vad som gäller för byggnadsföretag har några anvisningar inte utfärdats för värdering av tomtrörelseföretagens fastigheter. I ett fall (RRK K 72 1:8) har avdrag medgetts med ett belopp motsvarande drygt 15 procent av anskaffningsvärdet. Ifrågavarande bolag hade åberopat att viss del av lagret med stor sannolikhet inte skulle gå att sälja. Någon egentlig praxis beträffande rätten till nedskrivning på fastighet innehavd som lagertillgång kan dock inte sägas föreligga.

Vid införandet av nuvarande bestämmelser för beskattning av tomtrörelse föreskrevs, att den som före lagstiftningens ikraftträdande bedrivit verksamhet som enligt de äldre bestämmelserna varit hänförlig till jordstyckningsrörelse, skulle, om han efter de nya bestämmelsernas ikraftträdande som ett led i samma verksamhet avyttrade fastighet i tomtrörelse, som ingångsvärde för kvarvarande fastighetslager få räkna dess taxeringsmässiga restvärde vid utgången av det beskattningsår som låg till grund för 1968 års taxering. Det tidigare tillämpade ingångsvärdet skulle således även fortsättningsvis få användas. Denna bestämmelse förutsatte att bokföringsmässig redovisning förelegat. I RN 1970 4:3 har riksskattenämnden anfört att övergångsbestämmelsen inte är tillämplig beträffande skattskyldig som tidigare begagnat sig av summarisk redovisning av anskaffningskostnad för särskild fastighet baserad på ett visst uppskattat kvadratmeterpris. Regeringsrätten har dock gått på en annan linje och tillämpat nämnda övergångsbestämmelse även i fall då ingångsvärdet i avsaknad av bokfört restvärde fastställts till visst belopp per kvadratmeter tomtmark (RÅ 1973 ref. 105).

1967 års lagstiftning har i väsentlig utsträckning minskat svårigheterna att avgöra om tomtrörelse föreligger eller inte. Vad gäller själva inkomstberäkningen för en befintlig tomtrörelse synes emellertid rättsläget vara oklart på flera punkter. Således saknas bestämmelser om hur lagerbegreppet skall definieras i okvalificerad tomtrörelse, dvs. vilka fastigheter som efter avyttringen av den fjortonde tomten skall räknas in i tomtlagret. Vidare saknas enhetlig praxis för beräkning av förlustrisk på innehav av tomtlager. Dessutom kan på grund av de speciella förhållandena i tomtrörelsebranschen köpeskillingen för en såld fastighet e. d. till viss del utgöra ersättning för åtagande att i framtiden utföra exploateringsarbeten såsom avstyckning, schaktning, dragning av ledningar, vägbyggnad osv. Det synes ovisst om nuvarande regler tillåter avdrag för avsättning till sådana framtida kostnader. Ytterligare en oklar punkt är i vad mån skyldighet föreligger att återföra tidigare erhållet avdrag för nedskrivning av tomtlager till beskattning då tomtrörelse upphör genom att tioårsperioden löpt ut. Särskilda problem kan slutligen uppkomma i samband med arvskifte efter någon som bedrivit tomtrörelse. För närvarande synes en arvtagare kunna realisera tomtlagret utan att bli rörelsebeskattad, vilket medför att nedskrivning som gjorts i arvlåtarens rörelse aldrig kommer att återföras till beskattning.

4.10 Handel med värdepapper

Handel med värdepapper i egentlig mening bedrivs av banker och fondkommisionärer med särskilda tillstånd av regeringen eller bankinspektionen. Att sådan verksamhet skall hänföras till rörelse framgår av bestämmelserna i 27 § KL.

Enligt rättspraxis kan även köp och försäljningar av värdepapper i större omfattning av fysisk eller juridisk person, som inte är fondkommissionär, i vissa fall räknas som rörelse. Antalet rättsfall på detta område är relativt begränsat. Det är därför svårt att mera bestämt ange vilka faktorer som är avgörande vid bedömningen av om rörelse eller tillfällig förvärvsverk-

samhet skall anses föreligga. Omsättningens storlek liksom omsättningshastigheten och antalet transaktioner per tidsenhet torde dock vara de viktigaste bedömningsgrunderna. Kontinuiteten i verksamheten liksom dess form synes också böra beaktas. Det förefaller vara helt klart att verksamhet av detta slag som fysisk person bedrivit endast i rena undantagsfall betraktas som rörelse.

RÅ 1965 Fi 398. En person hade satt i system att köpa aktier då dagen för utdelning närmade sig. Aktierna såldes kort tid efter förvärvet sedan utdelningen lyfts. Omsättningen uppgick till ca 1 milj. kr. Yrkesmässig handel med värdepapper ansågs föreligga. Avdrag medgavs således från uppburna utdelningar för förlust vid försäljningen av aktierna. Den kortsiktiga karaktären på och omfattningen av affärerna torde ha varit utslagsgivande.

I övrigt synes regeringsrätten inte i något fall hänfört enskild persons aktieaffärer till rörelse. Trots betydande omsättning – 3.9 milj. kr – ansågs sålunda rörelse inte föreligga vid enskild persons inköp och försäljning av aktier uteslutande för egen räkning (RÅ 1966 Fi 1496). Bedrivs verksamheten i aktiebolagsform och kriterierna för rörelse är uppfyllda synes praxis genomgående ha godtagit att vinstberäkningen sker enligt rörelsereglerna. (RÅ 1936 Fi 720, 1940 ref. 35, 1957 Fi 2718 samt 1969 Fi 1148). I ett fall, RÅ 1940 Fi 486, godtogs dock inte att rörelsereglerna tillämpades. Bolaget hade gjort endast en försäljning under beskattningsåret i fråga. Svårigheterna att göra gränsdragningen mot förvaltning, varav intäkter hänförs till tillfällig förvärvsverksamhet, torde vara skälet till att rättspraxis är restriktiv när enskild person köper och säljer värdepapper. När aktiebolag bildats för att bedriva handel med värdepapper torde risken för sammanblandning med förvaltning vara mindre.

Varulager, som utgörs av värdepapper, skall enligt anvisningarna till 41 § KL upptas till vad som är skäligt med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. Nedskrivning med 60 % av lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdena godtas således inte utan vidare beträffande värdepapper. Regeringsrätten synes endast i ett fall – RÅ 1957 Fi 2718 – ha tagit ställning i värderingsfrågan. Nedskrivning av värdet på aktier och obligationer medgavs därvid med 30 respektive 5 procent. Det bokförda värdet på aktierna uppgick till ca 60 procent av dagsvärdet på balansdagen. Bolagets yrkande om ytterligare nedskrivning till 35 procent av dagsvärdet godtogs inte.

I ett avgörande av kammarrätten i Stockholm (RRK K75 1:2) ansågs ett fondkommissionärsföretag berättigat till avdrag för nedskrivning av lagret av aktier med 40 % av dess marknadsvärde på balansdagen.

I Stockholms län har i anvisningar till taxeringsnämnderna rekommenderats att utan särskild utredning godtaga det lägsta av summa anskaffningsvärden eller 90 procent av summa marknadsvärden på balansdagen. Riksskatteverket har lämnat anvisningar till ledning vid värdering av bankinstituts lager av lånefordringar m. m. (RSV Dt 1975:53). I anvisningarna görs emellertid inget särskilt uttalande om värdesättning av aktier, vilket beror på att banker f. n. inte äger rätt att göra aktieaffärer för egen räkning.

När verksamhet bestående i köp och försäljning av aktier och andra värdepapper anses yrkesmässigt bedriven, föreligger i princip rätt till avdrag för nedskrivning av värdet av lagret av värdepapper. Vidare får uppkommet

underskott på sådan rörelse kvittas mot annan inkomst som skattskyldig har. Föreligger däremot förvaltningsverksamhet skall inkomstberäkningen ske enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Någon nedskrivningsmöjlighet finns inte och förlust vid avyttring får dras av endast mot vinst i samma förvärvskälla senast sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum.

Har värdepapper förvärvats genom arv, anses förvärvet enligt särskild bestämmelse i 35 § 3 mom. femte stycket KL i inkomstskattehänseende ha skett genom närmast föregående onerösa fång. Detta innebär att arvtagare övertar arvlåtares anskaffningskostnad om den senare förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Det förhållandet att arvlåtaren drivit rörelse avseende handel med värdepapper torde i detta sammanhang sakna betydelse. På grund härav torde nedskrivning av lager av värdepapper hos arvlåtaren inte komma att återföras till beskattning i anledning av dödsfall och därpå följande skifte.

5 Regionalpolitiska frågor

5.1 Direktiven

Enligt de ursprungligen meddelade direktiven ingick det inte i beredningens uppdrag att utreda frågan om en regional differentiering av företagsbeskattningen. Riksdagen har emellertid senare begärt en utredning av denna fråga (SkU 1974:49, rskr 1974:291). Genom tilläggsdirektiv 1975-03-06 fick beredningen därför i uppdrag att genomföra den utredning som riksdagen begärt.

5.2 Målen för regionalpolitiken

Enligt riksdagsbeslutet om samordnad sysselsättnings- och regionalpolitik i december 1976 (prop. 1975/76:211, AU 1976/77:7, rskr 1976:79) skall regionalpolitiken syfta till att ge människorna i olika landsdelar allsidig sysselsättning och service samt god miljö. Denna allmänna målformulering knyter an till 1972 års beslut om regionalpolitiskt handlingsprogram (prop. 1972:111, InU 1972:28, rskr 1972:347). Riksdagen uttalade emellertid att regionalpolitiken skall ges en mer decentralistisk inriktning än tidigare. En av de viktigaste uppgifterna för regionalpolitiken under de närmaste åren skall vara att förbättra balansen inom de enskilda regionerna. Strävan bör vara att med olika åtgärder inom länen tillgodose bygder och orter med en ogynnsam utveckling så att en bättre balans inom regionen skapas. Bebyggelse i glesbygd och mindre tätorter skall underlättas. Vidare skall en utgångspunkt för samhällsplaneringen i fortsättningen vara att regionalpolitiken utgör ett led i – dvs. är underordnad – sysselsättningspolitiken. Det regionalpolitiska stödet bör enligt beslutet utformas så att det i ökad grad tar hänsyn till sysselsättningseffekten.

Förutom de angivna förändringarna av de allmänna riktlinjerna för regionalpolitiken innebar 1976 års beslut också förändringar vad gäller dels de befolkningsramar som skall utgöra en utgångspunkt för planeringen i länen, dels den plan för förändring av den regionala strukturen ("ortsplanen") som tidigare fastställts. Vad gäller befolkningsramarna bör enligt beslutet planeringen primärt inriktas på de undre delarna av ramarna i storstadslänen och på de övre delarna i skogslänen. I övriga län bör enligt riksdagens mening planeringen i första hand inriktas på mellandelen av resp. ram.

I fråga om ortsplanen innebar beslutet endast smärre förändringar av den tidigare fastställda planen. Enligt riksdagens mening måste dock en grundläggande värdering av ortsplanens framtida roll i samhällsplaneringen göras. En sådan värdering genomförs f. n. dels inom ramen för länsstyrelsernas arbete med fullföljandet av länsplanering 1974, dels av sysselsättningsutredningen (A 1974:02).

5.3 Regionalpolitikens medel

5.3.1 *Inledning*

De flesta medel som staten använder sig av för att styra samhällsutvecklingen kan antas medföra skilda effekter i olika regioner. Exempelvis medför progressiviteten i inkomstbeskattningen att den regionala fördelningen av inkomsterna efter skatt är betydligt jämnare än bruttoinkomsterna. Genom att företagens kapitalintensitet inte är lika i alla delar av landet, får t. ex. en diskontohöjning olika effekter på företagens utveckling i skilda regioner. Flera statliga styrmedel har således indirekta effekter på den regionala fördelningen av ekonomisk verksamhet och befolkning och skulle därför kunna behandlas i en genomgång av regionalpolitiska styrmedel. Framställningen här begränsas dock till en redovisning av sådana ekonomiska styrmedel som uttalat används i syfte att påverka det enskilda näringslivets geografiska fördelning.

Det kan dock framhållas att i jämförelse med t. ex. de arbetsmarknadspolitiska åtgärderna och skatteutjämningsbidragen till kommunerna väger utgifterna för det regionalpolitiska stödet till näringslivet relativt lätt. Av de sammanlagda kostnaderna för regionalpolitik inklusive beredskapsarbeten och vissa andra arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt kommunala skatteutjämningsbidrag svarar stödet till näringslivet för endast omkring 14 %.

5.3.2 *Egentliga regionalpolitiska styrmedel*

Sedan den aktiva lokaliseringspolitiken infördes 1965 har det skett en kraftig utbyggnad av den regionalpolitiska stödverksamheten. Utbyggnaden har varit särskilt snabb under 1970-talets första hälft. Speciellt gäller detta de stödformer, som är direkt inriktade på att stimulera arbetskraftsanvändningen i företagen. Den regionalpolitiska stödverksamheten har i hög grad syftat till att kompensera företagen i de norra delarna av landet för nackdelar i form av högre produktionskostnader som följer av långa avstånd, ogynnsamma klimatförhållanden, m. m.

För stödverksamheten finns ett allmänt stödområde, vars gränser bestäms av riksdagen och ett inre stödområde, vars omfattning avgörs av regeringen. Både det allmänna och det inre stödområdet har successivt utvidgats. Det har vidare fastslagits att vissa former av lokaliseringsstöd skall kunna beviljas i en gränszon ("grå zonen") intill det allmänna stödområdet. Under särskilda omständigheter, t. ex. om en ort drabbas av omfattande arbetslöshet på grund av strukturomvandling eller liknande orsak, kan regionalpolitiskt stöd utgå även utanför de nämnda områdena. I avvaktan på underlag för ett mer

definitivt beslut angående stödområdesindelningens framtida roll i regionalpolitiken har dessutom under år 1977 på försöksbasis införts en ordning, som innebär att regeringen kan förordna att kommun utanför stödområdet för viss tid, dock högst ett år, skall ingå i den grå zonen. Möjligheterna att lämna lokaliseringsstöd i orter utanför stödområdet med särskilt svårlösta sysselsättningsproblem ökas därmed. Metoden skall dock tillämpas restriktivt.

Efter de möjligheter samhället har att påverka stödåtgärdernas fördelning på olika företag brukar de regionalpolitiska styrmedlen indelas i selektiva resp. generella medel. Selektivt stöd, exempelvis lokaliseringsstöd i form av bidrag och lån, beviljas efter prövning av förutsättningar och behov i varje enskilt fall. Generella stödåtgärder, t. ex. regionalpolitiskt sysselsättningsstöd och transportstöd, kan utgå till alla företag inom vissa delar av landet som uppfyller bestämda villkor. De selektiva medlen har dock getts en förhållandevis allmän tillämpning inom stödområdet. Avgränsningen mot de generella stödformerna är därför i praktiken mindre klar.

Tyngdpunkten i den regionalpolitiska stödverksamheten i Sverige har legat på de selektiva medlen. Denna uppläggning skall ses mot bakgrund av faktiska regionala förhållanden – främst då de stora skillnaderna i sysselsättningsläge på olika orter och de stora avstånden. Den i dag, jämfört med förhållandena under 1960-talet, mindre positiva attityden till flyttningar – särskilt då över längre avstånd – samt den betoning som de enskilda orternas utveckling getts under senare år är andra faktorer som nödvändiggjort en stark inriktning på selektiva medel. 1976 års beslut innefattade inte något direkt uttalande som innebar förändring vad gäller den relativa betydelsen av selektiva resp. generella styrmedel i regionalpolitiken. Den ökade betoning av balansproblemen inom regionerna som detta beslut innefattade förutsätter dock betydande inslag av selektiva stödformer i regionalpolitiken även fortsättningsvis.

Sysselsättningsutvecklingen tillmäts en allt större betydelse inom ramen för regionalpolitiken. Som underlag för den fortsatta redogörelsen för regionalpolitiska styrmedel indelas styrmedlen här efter de produktionsfaktorer vilkas efterfrågan de direkt syftar till att påverka. Följande kategorier av styrmedel kan urskiljas.

- *Kapitalsubventioner.* Denna typ av stimulansmedel minskar kostnaderna för att utnyttja realkapital i produktionen jämfört med att använda andra produktionsresurser. Av de styrmedel som räknas till denna grupp är det statliga lokaliseringsstödet det mest betydelsefulla.
- *Arbetskraftssubventioner.* Styrmedel av denna typ förbilligar användningen av arbetskraft jämfört med andra produktionsresurser. Till denna grupp av styrmedel hör bl. a. det regionalpolitiska sysselsättningsstödet.
- *Övriga styrmedel.* Av de i dag använda egentliga regionalpolitiska styrmedlen faller endast det statliga transportstödet under denna kategori. Syftet med detta är att minska företagens kostnader för transporter över stora avstånd inom vissa delar av landet.

I det följande ges en kortfattad redogörelse för nuvarande egentliga regionalpolitiska styrmedel i Sverige. Den lagstiftning som reglerar dessa frågor återfinns framför allt i kungörelsen (1970:180) om statligt regionalpolitiskt

stöd. Enligt denna utgår stöd till företagen för att främja en samhällsekonomiskt och i övrigt lämplig lokalisering av näringslivet bl. a. i form av *lokaliseringsstöd, utbildningsstöd och sysselsättningsstöd.*

Kapitalsubventioner

Statligt *lokaliseringsstöd* i form av bidrag och lån för investeringar har sedan 1965 utgått enligt kungörelsen (1965:101) om statligt lokaliseringsstöd (som år 1970 ersattes av ovannämnda nu gällande kungörelse) till industriell verksamhet och turistverksamhet. Denna stödverksamhet har byggts ut kraftigt under 1970-talet. Stödet kan numera utgå även i form av *avskrivningslån, lånegaranti* och *ersättning vid flyttning av företag.* Också antalet verksamheter som kan ges stöd har breddats. Lokaliseringsstöd kan sedan 1973 utgå även till s. k. industriliknande verksamhet, industriserviceföretag, vissa former av partihandel samt uppdragsverksamhet. Hittills har dock företagen inom de sistnämnda verksamheterna endast i begränsad omfattning utnyttjat möjligheterna till lokaliseringsstöd. I första hand utgår stödet inom stödområdet. I särskilda fall kan, som redan nämnts, stöd lämnas även till företag i övriga delar av landet, men då endast om företagen bedriver industriell eller industriliknande verksamhet. Ungefär en femtedel av hittills beviljade lokaliseringspolitiska stödmedel för investeringar har gått till företag utanför stödområdet.

Som allmänna förutsättningar för stöd gäller bl. a. att verksamheten skall bedömas medföra varaktig sysselsättning för arbetskraften, få tillfredsställande lönsamhet och utövas i ort där goda förutsättningar finns för verksamheten. En grundprincip är således att lokaliseringsstöd skall utgå endast i ett initialskede i ett företags utveckling. I särskilda fall kan lokaliseringsstöd lämnas vid investering i industriell eller industriliknande verksamhet som sker i rationaliseringssyfte, även om investeringen inte medför ökad sysselsättning. Speciella krav är uppställda för stöd i sådana fall. Lokaliseringsstödets storlek i form av lokaliseringsbidrag, avskrivningslån och lokaliseringslån begränsas till 2/3 av stödunderlaget. Lokaliseringsbidrag utgår med högst 35 % av stödunderlaget. Om särskilda förhållanden föreligger kan dock dessa gränser överskridas. Ränte- och amorteringsfrihet på lånen kan medges under viss tid.

Under perioden 1965-07-01–1976-12-31 har drygt 1 500 företag erhållit lokaliseringsstöd i form av lån och bidrag med sammanlagt 4,1 miljarder (mdr) kr. Lånegarantier m. m. ingår i det angivna värdet med smärre belopp. Drygt 20 % av stödet har utgått i form av bidrag och återstoden i form av lån. De totala investeringskostnaderna för projekt som erhöll lokaliseringsstöd under perioden kan beräknas till ca 7,7 mdr kr. De investeringar för vilka regionalpolitiskt stöd har utgått motsvarar drygt 8 % av landets totala industriinvesteringar under perioden 1965–1976. Sammanlagt har företagen i allmänna stödområdet beviljats lån och bidrag med 3,2 mdr kr. Stödåtgärderna har koncentrerats framför allt till kustområdena och stödområdets södra gräns. Detta mönster sammanhänger delvis med skillnader i befolkningsunderlag och näringslivets struktur inom stödområdet. Stödet har med andra ord ungefär samma fördelning inom regionen som industrisysselsättningen. Omkring 45 000 personer – därav drygt 32 000 personer

inom allmänna stödområdet – kan beräknas ha fått arbete i verksamheter som fått stöd under perioden 1965–1976.

Som nämnts kan statligt lokaliseringsstöd utgå också i form av *ersättning för kostnader för flyttning av maskiner*. Sådant bidrag kan utgå till företag som flyttar sin verksamhet till ort inom det allmänna stödområdet.

Bland andra statliga stödformer som delvis utnyttjas i regionalpolitiskt syfte kan nämnas *företagarföreningarnas direktlån* som kan utgå enligt kungörelsen (1960:372) om statligt kreditstöd till hemslöjd, hantverk och småindustri, *investeringsbankens utlåning* samt *investeringsfondssystemet* (jfr avsnitt 4.5.1.5). För projekt som bidrar till näringslivets utveckling i Norrland och som inte i tillräcklig grad kan finansieras på annat sätt kan ges lån och bidrag ur *Norrlandsfonden*. Jämfört med det statliga lokaliseringsstödet i form av lån och bidrag till investeringar spelar de övriga selektiva stimulansmedlen – med undantag för investeringsfonderna – en underordnad roll.

Arbetskraftssubventioner

Utbildningsstöd enligt den ovan nämnda kungörelsen om statligt regionalpolitiskt stöd kan under ett initialskede utgå till företag inom det allmänna stödområdet som nyanställer personal i samband med nyetablering eller utvidgning av verksamheten. Sådant stöd utgår antingen som s. k. schablonstöd eller som individuellt stöd till mer kvalificerad utbildning. Schablonstödet utgår med visst belopp för varje nyanställd och arbetstimme. Det individuellt prövade utbildningsstödet beviljas för egentlig yrkesutbildning; stödbeloppet per elev bestäms från fall till fall. Den senare formen av bidrag kan också utgå utanför det allmänna stödområdet. Fram till den 31 december 1976 har totalt drygt 600 milj. kr utbetalats i form av utbildningsstöd. Den största delen av stödet har gått till företag i övre Norrland.

Liksom vad gäller utbildningsstödet syftar *sysselsättningsstödet* till att direkt stimulera företagen till ökad arbetskraftsanvändning. Stödet utgår endast till företag med industriell verksamhet i det inre stödområdet. Stödet omfattar vidare enbart ersättning för *ökning* av arbetskraften och utgår under högst tre år. Totalt utbetalades under 1971–1976 drygt 100 milj. kr i sysselsättningsstöd.

Övriga styrmedel

Transportstöd utgår enligt kungörelsen (1973:895) om statligt regionalpolitiskt transportstöd. Stödformen som ursprungligen infördes år 1970 syftar till att minska de konkurrensnackdelar för företagen inom allmänna stödområdet som följer av de långa avstånden. Stödet utgår i form av bidrag varierande mellan 15 och 35 % av erlagda fraktkostnader beroende på transportavstånd och avsändningsortens geografiska belägenhet. Sedan 1974 kan stöd utgå även för vissa transporter till stödområdet. En förutsättning för att stöd skall utgå är att varan har genomgått viss vidareförädling inom stödområdet. T. o. m. 1976 har drygt 400 milj. kr utbetalats i transportstöd. Det är framför allt företag i de två nordligaste länen samt Västernorrlands län som erhållit denna form av stöd.

5.3.3 *Investeringsfondssystemet som medel i regionalpolitiken*

Det främsta syftet med uppbyggnaden av investeringsfondssystemet har varit att möjliggöra en styrning av näringslivets investeringar i enlighet med stabiliseringspolitiska målsättningar. Sedan mitten av 1960-talet har dock fondernas funktion även som regionalpolitiskt styrmedel ofta betonats. I praktiken har investeringsfonderna under 1970-talet varit helt fria i stödområdet. Man kan därför säga att regionalpolitiken härigenom tillförts ett skattepolitiskt medel för att stimulera företagsutvecklingen. Tillstånd har lämnats enligt 9 § 3 mom. lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Några särskilda villkor för regionalpolitiskt motiverade ianspråktaganden har i allmänhet inte fastställts.

Den skattesubvention, som utnyttjande av investeringsfonderna enligt 9 § 3 mom. innebär, medför en sänkning av investeringskostnaderna till stödområdets förmån – och därmed också en tendens att styra nyinvesteringar till detta område – endast om fonderna generellt inte är fria. Under perioder då fonderna generellt är fria är fondsystemet självfallet inte något regionalpolitiskt styrmedel.

En ur regionalpolitisk synvinkel intressant del av den selektiva tillståndsgivningen är de s. k. kombinationstillstånden. De innebär att ett företag ges möjlighet att använda fondmedel för önskade investeringar endast under förutsättning att en del av investeringarna görs inom stödområdet. Villkoren för denna typ av fondutnyttjande – t. ex. vad avser beloppets storlek totalt samt fördelningen av fondmedlen mellan stödområdet och övriga delar av landet – avgörs av regeringen. Den tredje modellen för regionalpolitisk användning av investeringsfonderna utgörs av regionala frisläpp utanför stödområdet. Mot bakgrund av svårigheterna för textil- och konfektionsindustrin har investeringsfonderna kunnat utnyttjas på förmånliga villkor i bl. a. Borås- och Norrköpingsområdena.

Enligt grova uppskattningar har de selektiva medgivandena under 1960-talet utgjort ungefär två tredjedelar av det totala fondutnyttjandet. Drygt hälften av de selektivt frisläppta medlen utgjordes i sin tur av kombinationsfrisläpp. Större, börsnoterade företag dominerar starkt när det gäller utnyttjandet av den senare typen av frisläpp. Omkring 15 % av de medel som frigjordes genom kombinationsfrisläpp gick till stödområdet medan omkring 35 % av investeringssumman gick till de tre storstadsområdena.

Enligt sammanställningen i figur 5.1 uppgår de regionalpolitiskt motiverade fondfrisläppen till ett i det närmaste lika stort belopp som de medel som utgått i form av lokaliseringslån och lokaliseringsbidrag.

Någon ingående undersökning av effekterna av de regionalpolitiskt motiverade fondfrisläppen har inte gjorts. Den s. k. styrmedelsutredningen (SOU 1974:82) menade att dessa frisläpp haft goda regionalpolitiska effekter, framför allt inom några av de börsnoterade företagen. Lättnaden i beskattningen genom investeringsfondsutnyttjandet gör detta till en attraktiv stödform för vinstgivande företag och borde därför enligt utredningens mening även i fortsättningen utnyttjas som ett regionalpolitiskt styrmedel. Utredningen ansåg dock att de s. k. kombinationsfrisläppen borde användas för att omfördela även de arbetsintensiva sammansättningsprocesserna inom större industrikoncerner. Uppgifter som sammanställts av arbetsmarknadsstyrelsen

tyder på att utnyttjandet av investeringsfonderna i regionalpolitiskt syfte gett relativt stora sysselsättningseffekter inom stödområdet.

5.3.4 *Sammanställning av regionalpolitiska åtgärder*

I figur 5.1 redovisas en sammanställning av omfattningen av hittills använda regionalpolitiska styrmedel. Förutom ovan redovisade egentliga regionalpolitiska styrmedel omfattar sammanställningen också statliga stödformer som endast delvis används i regionalpolitiskt syfte (kommunala skatteutjämningsbidrag, investeringsfondsmedel m. fl.).

1) Avser perioden t.o.m. budgetåret 1976/77

2) Avser statligt stöd till stiftelsen Industricentra t.o.m budgetåret 1976/77. I beloppet ingår lokaliseringsbidrag och lån med 26,7 milj. kr. resp. 5,9 milj. kr.

3) Avser regionalpolitiskt motiverade fondfrislapp under perioden 1963:07:01–1975:12:31. De totala fondfrislappen i landet under perioden 1963:07:01 – 1975:12:31 kan beräknas till 10,2 mdr kr.

Figur 5.1 Sammanställning av regionalpolitiska åtgärder.

6 Utgångspunkter för beredningens överväganden

6.1 Allmänt

Beredningen har i det föregående (avsnitt 2.2) visat hur det ekonomiska samspelet mellan hushållen och företagen schematiskt kan beskrivas som ett kretslopp. Företagen producerar varor och tjänster som säljs till hushållen. Dessa i sin tur tillhandahåller företagen de produktionsfaktorer i form av arbetskraft, jord och kapital som behövs för produktionen. I motsatt riktning mot detta reala flöde går ett monetärt: hushållen får inkomster – löner, räntor etc. – som ersättning för sina produktionsfaktorer. Dessa inkomster använder hushållen för att betala sina inköp av varor och tjänster från företagen.

I denna förenklade bild kan även den offentliga sektorns verksamhet passas in. Produktionsfaktorer och insatsvaror måste tas i anspråk för den produktion av varor och tjänster som svarar mot den kollektiva konsumtionen. Resurser måste vidare disponeras för de inkomstöverföringar till olika grupper av hushåll som företas i fördelningspolitiskt syfte. I olika syften kan inkomstöverföringar behöva göras även till företag. För att möjliggöra detta krävs, om den samhällsekonomiska balansen samtidigt skall kunna bevaras, att beskattning sker i sådan utsträckning att den enskilda sektorns, dvs. hushållens och företagens, resursefterfrågan kan hållas tillbaka i tillräcklig grad.

En huvudfunktion för beskattningen är alltså att ur kretsloppet mellan företag och hushåll dra ut så stor del av köpkraften som krävs för att bereda samhällsekonomiskt utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. Detta kan tänkas ske antingen genom att en del av ersättningen till produktionsfaktorägarna (hushållen) undandras dessa eller genom att en del av försäljningsinkomsterna undandras företagen. Detta kan också uppfattas som att det reala värdet av produktionsfaktorersättningen minskar genom att priserna på varor och tjänster höjs. Någon principiell skillnad i detta avseende mellan skatteformerna beroende på var i kretsloppet de griper in finns inte. Ytterst är det endast ur den reala produktionen som resurser kan ställas till det allmännas disposition. Denna produktion möjliggörs endast genom sysselsättning av produktionsfaktorer. Det är således resultatet av produktionsfaktorernas arbete som utgör den enda stabila grunden för en kontinuerlig beskattning. Det ofta framförda kravet på en beskattning direkt ur produktionen är därför i grund och botten en truism.

Samspelet mellan hushåll och företag sker på varu- och faktormarknaderna. Om man bortser från olika slag av transfereringar kan man säga att hushållens inkomster uppkommer på faktormarknader (hushållsinkomsternas källsida) medan företagens inkomster uppkommer på varumarknaderna (företagsinkomsternas källsida). Företagen använder merparten av sina inkomster för köp av produktionsfaktorer på faktormarknaderna medan en del sparas. På motsvarande sätt använder hushållen sina inkomster för köp av varor och tjänster på varumarknaderna eller för sparande.

I princip kan företag och hushåll beskattas på såväl inkomsternas källsida som på inkomsternas användningssida. Detta framgår av figur 6.1 som utgör ett försök att grovt systematisera ett antal skattetyper av vilka en del behandlas i det följande. En observation man kan göra i anslutning till figuren är att skatter på hushållen som avser inkomsternas källsida t. ex. inkomstskatter, har nära motsvarigheter i skatter på företagen avseende inkomsternas användningssida, t. ex. arbetsgivaravgifter. På samma sätt gäller att en skatt som tas ut på hushållens inkomstanvändningssida, t. ex. en personlig utgiftsskatt, har nära motsvarigheter på företagsinkomsternas källsida, t. ex. en mervärdeskatt. I figuren har för var och en av skatteformerna angetts om den utgår på en inkomstbas eller konsumtionsbas. Denna viktiga skillnad mellan olika skatter är avgörande bl. a. för hur sparandet och investeringarna påverkas genom beskattningen. Personlig bruttoinkomstskatt och personlig nettoinkomstskatt är två tänkbara skatteformer som är anologa med bruttoskatter på företag. Dessa två skatteformer kommer att diskuteras utförligt i bilaga 1.

Figur 6.1 En systematisering av olika skatter

Subjekt	Inkomsternas källsida	Typ av underlag	Inkomsternas användningssida	Typ av underlag
Hushåll	Personlig bruttoinkomstskatt	I	Personlig bruttoutgiftsskatt	I
	Personlig nettoinkomstskatt	I	Personlig utgiftsskatt	K
Företag	Nettoinkomstskatt (bolagsskatt)	del av I	Kumulativ bruttoutgiftsskatt	I + M
	Kumulativ bruttoinkomstskatt	I + M	Nonkumulativ bruttoutgiftsskatt	I
	Mervärdeskatter	I eller K	Kumulativ bruttokostnadsskatt	I + M
	Allmänna varuskatter	I eller K	Nonkumulativ bruttokostnadsskatt	I
	Punktskatter	del av K	Produktionsfaktorskatter (selektiva bruttokostnadsskatter)	del av I

K = konsumtionsbas
I = inkomstbas
I + M = inkomstbas där avdrag ej får göras för insatsvaror.

6.2 Skatternas uppgifter

En primär uppgift för beskattningen är alltså att dra in köpkraft för att bereda samhällsekonomiskt utrymme för den offentliga sektorn, eller – som det ofta brukar uttryckas – för att finansiera den offentliga sektorn. Skattesystemet har här en viktig allokeringspolitisk uppgift som består i att påverka fördelningen av samhällets totala resurser mellan enskild och offentlig

förbrukning. Men skatterna kan också användas för att påverka resursutnyttjande och inriktning av produktionen inom den enskilda sektorn. Skatter och subventioner, dvs. negativa skatter, utnyttjas då för att påverka marknadspriset på produktionsfaktorer eller konsumtionsvaror. Genom att skatterna påverkar prisbildningen uppnås att t. ex. de enskilda hushållen minskar eller ökar konsumtionen av olika varor på ett sätt som är förenligt med mera övergripande samhällsekonomiska eller sociala intressen. På samma sätt kan man påverka t. ex. inriktningen och omfattningen av företagets resursförbrukning. Det kan också vara fråga om att stimulera företagen att flytta till vissa regioner.

En mycket viktig allokeringspolitisk fråga gäller fördelningen av de totala samhälleliga resurserna mellan omedelbar konsumtion å ena sidan och investeringar å den andra för att därmed möjliggöra en än högre framtida konsumtion. Vikten hos denna sida av skatternas uppgift – den tillväxtpolitiska – betonas i beredningens direktiv. I centrum för intresset står här frågan om sparandets skattemässiga behandling och frågan om de tillväxtstimulanser som kan byggas in i företagsbeskattningen.

En annan central uppgift för skattesystemet – som också framhålls i direktiven – är den stabiliseringspolitiska. Ett villkor för samhällsekonomisk balans är att efterfrågan hela tiden utvecklas i takt med produktionskapaciteten i ekonomin. En rad faktorer gör emellertid att denna balans inte vidmakthålls spontant, utan kortsiktiga svängningar i efterfrågan tenderar att uppstå. Dessa framkallar i sin tur variationer i produktion, sysselsättning och prisnivå. Genom olika stabiliseringspolitiska åtgärder försöker statsmakterna styra efterfrågeutvecklingen så att sådana svängningar motverkas. Här kan olika skatter spela en viktig roll. Genom variationer i t. ex. inkomst- eller mervärdeskatteuttag kan de disponibla inkomsterna hos hushållen resp. inkomsternas köpkraft påverkas, vilket i sin tur inverkar på utvecklingen av den privata konsumtionen. Genom investeringsfondssystemet har man skapat en metod för att påverka företagen att förlägga sina investeringar till tidsperioder som är önskvärda från samhällsekonomisk synpunkt. I detta syfte har under vissa perioder också införts skattelättnader i form av investeringsavdrag resp. skatteskärpningar i form av investeringsavgifter. Olika bidrag – vilka i princip kan ses som negativa skatter – har också använts i konjunkturstimulerande syfte. Här kan som exempel nämnas lagerstödet, varmed statsmakterna avsett att underlätta företagens produktion under tider med svag efterfrågan genom att ge företag som producerat på lager vissa bidrag. Genom att stimulera lagerefterfrågan har man således försökt kompensera den vikande efterfrågan för konsumtions- och investeringsändamål.

Den tredje huvuduppgiften för skattesystemet som direktiven tar upp är den fördelningspolitiska. Inledningsvis har nämnts att det allmänna genom inkomstöverföringar – transfereringar – till olika grupper av hushåll försöker förbättra deras möjligheter att disponera över ekonomiska resurser. Men även val av skattebas och metod för skatteuttag är här av betydelse. Principen om att skatten skall tas ut efter bärkraft är sedan länge accepterad även om tolkningen av denna princip i konkreta fall kan vara omstridd. Bärkraftsargumentet utgör grundval för bl. a. den progressiva inkomstskatten och för tanken på en differentiering av den samlade konsumtionsbe-

skattningen. Fördelningspolitiska motiv ligger också till grund för vinstbeskattningen av bl. a. aktiebolagen och den s. k. dubbelbeskattningen av deras utdelade vinster.

6.3 Val av skatteform

6.3.1 *Inledning*

Skattesystemet som helhet skall bidra till de allokerings- och tillväxtpolitiska, stabiliseringspolitiska och fördelningspolitiska målen som statsmakterna ställer upp. För varje enskild skatt blir det därför av vikt att pröva i vad mån skatten underlättar eller försvårar att dessa mål uppnås. Det finns emellertid också en rad andra effekter som måste beaktas vid bedömningen av om en skatteform är lämplig eller inte. Ofta visar det sig att effekterna i olika avseenden går i skilda riktningar; en skatteform har fördelar i vissa avseenden men nackdelar i andra. Val av skatteformer och sammansättning av dessa till ett skattesystem blir därför i betydande mån en värderingsfråga.

6.3.2 *Skatters övervältring (incidens)*

Grundläggande för bedömningen av skatters verkningar är frågan om deras *incidens,* dvs. frågan om vem som reellt bär den slutliga bördan av dem. Lagstiftningen anger ett *skatteobjekt,* dvs. den faktor som skall läggas till grund för skatteberäkningen, och ett *skattesubjekt,* dvs. den fysiska eller juridiska person som formellt skall inleverera skattebeloppet. Dessa bestämmelser säger dock ingenting om vem som ekonomiskt sett är *skattebärare,* utan detta är en empirisk fråga som kräver ett studium i varje särskilt fall. Frågan är alltså vem som genom införandet eller höjningen av en viss skatt får vidkännas en ekonomisk belastning genom t. ex. minskad disponibel inkomst, höjda inköpspriser, sänkta försäljningsinkomster eller sänkt förmögenhetsvärde. Många gånger är detta svårt att entydigt avgöra, särskilt som resultatet kan bero på olika yttre faktorer såsom institutionella arrangemang och konjunkturläge men också på i vilket tidsperspektiv man ser frågan.

När det gäller företagsbeskattningen är frågan om övervältringen av olika skatter central eftersom företagen är skattesubjekt för de allra flesta skatteformer, medan de slutliga skattebärarna alltid är fysiska personer. Skattebördan övervältras alltså fullständigt. På kort sikt kan detta ske antingen framåt, genom att försäljningspriserna höjs, eller också bakåt, genom att ersättningen till produktionsfaktorer eller det pris som erläggs för råvaror minskar. Sker inte övervältringen på något annat sätt är det ersättningen till ägarna – till riskkapitalet – som går ned, vilket kommer till uttryck i minskat förmögenhetsvärde och sänkt utdelning. På längre sikt kan övervältringen också ske via en real anpassning, där företaget byter produktionsteknik eller minskar sin produktionsvolym, vilket i sin tur via samspelet mellan efterfrågan och utbud påverkar varupriser och faktorersättningar. I kapitel 7 diskuteras dessa mekanismer och det troliga resultatet för olika konkreta skatteformer.

6.3.3 *Skattebasens storlek*

I det moderna välfärdssamhället, där den offentliga verksamheten är omfattande och ambitionerna i fråga om inkomstöverföringar stora, måste alla inkomsttagarna deltaga i finansieringen av den offentliga sektorn genom att betala skatt. Det samlade skatteuttaget i Sverige har ökat kontinuerligt under lång tid och motsvarar drygt hälften av BNP (se bilaga 4). Detta har medfört att behovet av skatter med stor avkastningsförmåga successivt vuxit. För detta krävs skatter med breda baser, eftersom en rad skäl gör det olämpligt att försöka nå stora inkomster med mycket höga skattesatser på små underlag. Bl. a. kan höga skattesatser medföra starka oönskade allokeringseffekter och leda till ett omfattande skatteundandragande.

Just behovet av breda skattebaser och önskan att undvika att alltför starkt belasta redan utnyttjade skatteformer låg på sin tid till grund för införandet av den allmänna omsättningsskatten (numera mervärdeskatten) och arbetsgivaravgifterna. Som framgår av bilaga 4 svarar också dessa två skatteformer för en mycket stor del av den samlade skatteuttagsökningen under 1960- och 1970-talen. Den enda ytterligare skatteform som bidragit mer avsevärt till ökningen under perioden är den kommunala inkomstskatten, vilken även den är såväl bredbasig som i huvudsak proportionell mot underlaget. Inklusive den statliga inkomstskatten svarar dessa skatter och avgifter f. n. för nära 90 % av det totala skatte- och avgiftsuttaget.

Två breda baser i samhällsekonomin som naturligen kan övervägas som skatteunderlag är värdet av det samlade produktionsresultatet och värdet av den samlade konsumtionen. Baserna skiljer sig åt i det avseendet att i det senare fallet undantas investeringarna (sparandet) från underlaget. Av de skatteformer vi nu har baseras inkomstskatten och arbetsgivaravgifterna i princip på produktionsvärdet. De kan därför sägas utgå på en inkomstbas medan mervärdeskatten tas ut på en konsumtionsbas. För valet mellan dessa två principiellt olika baser är frågorna om beskattningens *effektivitet* och *horisontella rättvisa* av betydelse.

6.3.4 *Effektivitet och horisontell rättvisa*

En skatt ger det allmänna en intäkt och lägger därmed en direkt skattebörda på privatsektorn. Denna börda motsvaras emellertid i princip av prestationer från den offentliga sektorn. Dessutom ger skatten effekter på resursallokeringen, dvs. företagens och hushållens valmöjligheter och faktiska val. I vissa fall kan denna effekt vara önskvärd. Detta gäller t. ex. skatter på sprit och tobak. Då ger skatten förutom en inkomst även en samhällsekonomisk vinst. Vanligen är effekten emellertid oönskad och kan då karakteriseras som en samhällsekonomisk kostnad. I finansvetenskaplig teori brukar man tala om en välfärdsförlust. Det bör vara en strävan att så långt som möjligt hålla nere denna välfärdsförlust. Det visar sig emellertid att de skatter som är gynnsamma från effektivitetssynpunkt, dvs. ger små välfärdsförluster, ofta är ogynnsamma från fördelningspolitisk synpunkt. Effektivitetssynpunkter och fördelningspolitiska synpunkter ger därför ofta upphov till ett avvägningsproblem. Som exempel kan nämnas att hushållens val mellan konsumtion och sparande störs av en inkomstskatt men ej av

en mervärdeskatt av konsumtionstyp.[1] Orsakerna till detta kommer att behandlas utförligt i annat sammanhang (avsnitt 7.2.3 och bilaga 1).

Frågan om beskattningens horisontella rättvisa sammanhänger med de fördelningspolitiska effekterna. Man utgår från att olika individer som befinner sig på samma välfärdsnivå före skatt skall påverkas precis lika mycket av en skatt. Ett problem som diskuterats mycket är hur man skall kunna mäta individernas välfärdsnivå. De två möjligheter att bemästra detta problem som stått i fokus är att använda antingen inkomst eller konsumtion som mått. Vanligen har man stannat för att använda ett inkomstmått med motiveringen att olika personers välfärdsnivåer bättre speglas av konsumtionsmöjligheter än av faktisk konsumtion. Det är då logiskt att välja inkomst som bas för beskattning. Detta innebär att beskattning bör ske period för period av individens handlingsmöjligheter sådana de speglas av den löpande inkomstens storlek. Problemet blir emellertid hur inkomsten skall mätas. Den inkomstdefinition man på teoretiska grunder stannat för (accrued income) är betydligt "bredare" än den som normalt tillämpas i inkomstskattesammanhang. I denna definition inkluderas utöver vanlig inkomst även kapitalvinster – oavsett om de är realiserade eller ej – och mottagna arv och gåvor. Detta inkomstbegrepp är ett uttryck för hur mycket en individ maximalt kan konsumera under en period utan att minska sin nettoförmögenhet.

Den andra mätaren av individernas välfärdsnivå är konsumtionen. Företrädare för åsikten att detta mått bör föredras har i och för sig accepterat att även inkomst är en lämplig bas för beskattning. Det intressanta är emellertid att man anlägger ett livstidsperspektiv på problemet och därmed konstaterar att inkomst i det långa loppet är lika med konsumtion. Allt sparande representerar nämligen uppskjuten konsumtion. Med ett sådant livsinkomstperspektiv anses årlig konsumtion vara en logisk bas. Skattebelastningen blir då – om reglerna hålls oförändrade – oberoende av hur man väljer att disponera sina inkomster över tiden. Med denna syn leder en inkomstbeskattning till en extra beskattning av sparandet. Detta belyses närmare i det följande (avsnitt 7.2.3). Konsumtionsbeskattningen måste emellertid kompletteras med arvsskatt och gåvoskatt för att den horisontella rättvisan skall uppnås.

6.3.5 *Övriga synpunkter*

Som framgått finns det en rad principiella kriterier för att bedöma för- och nackdelar hos olika skatteformer. Därutöver måste hänsyn emellertid tas också till olika praktiska frågor, t. ex. det administrativa arbete som är förknippat med den exakta bestämningen av skattebasen och med uppbördsförfarandet. Likaså är frågan om möjligheterna till en effektiv skattekontroll av stor vikt.

På gränsen mellan praktiska och principiella frågor ligger kravet på att man klart skall kunna bestämma vilken skattebörda var och en belastas med. Man brukar tala om skattesystemets genomskådlighet eller transparens. På det lägsta planet innebär detta en strävan efter enkla och klara skatteregler, så att den skattskyldige själv kan avgöra vad som gäller i just hans fall. Mer komplicerad blir frågan när man höjer ambitionsnivån till att också

[1] Detta begrepp förklaras närmare i avsnitt 7.1.2

kräva att det skall vara möjligt att fastställa vilken skattebörda som slutligt, dvs. efter övervältring, faller på de olika hushållen. Som tidigare påpekats är det i vissa fall knappast möjligt att entydigt fastställa detta, men det berättigade önskemålet står dock fast att man i valet mellan skatteformer med i övrigt likartade effekter bör föredra den där belastningen är enklast att utreda. Ett exempel på en diskussion där denna synpunkt varit aktuell är den allmänna skatteberedningens analys av valet mellan den då gällande allmänna varuskatten och den föreslagna mervärdeskatten. Beredningen återkommer till detta i det följande (avsnitt 7.2.3).

6.4 Samhällsekonomiska utgångspunkter

Den svenska ekonomin kännetecknas av en betydande öppenhet i förhållande till omvärlden och är i hög grad beroende av det internationella varu- och tjänsteutbytet. Detta har gett den svenska ekonomin betydande fördelar. Det leder emellertid också till att landets ekonomi är mycket beroende av den internationella ekonomiska utvecklingen. De internationella konjunkturrörelserna påverkar direkt efterfrågan på våra exportprodukter. Än uppkommer kapacitetsbrist och svårigheter att tillgodose efterfrågan, än uppstår avsättningssvårigheter som ger upphov till ofrivilliga lagerökningar och outnyttjad kapacitet. De internationella konjunkturrörelserna framkallar också prisfluktuationer. På olika vägar breder de internationella efterfrågevariationerna och prisrörelserna ut sig till olika delar av ekonomin och åstadkommer förändringar i sysselsättning och priser och påverkar inkomstfördelningen osv., dvs. de berör på ett ogynnsamt sätt de förhållanden som utgör de viktigaste målen för den långsiktiga samhälleliga utvecklingspolitiken.

Den fulla sysselsättningen får uppfattas som det främsta målet för den ekonomiska politiken. I det aktuella läget förutsätter detta att Sverige återvinner den under 1970-talets långa konjunktursvacka förlorade balansen i de utrikes affärerna. Denna balans torde dock inte kunna återvinnas snabbt utan först på flera års sikt. Det har därför bedömts som oundvikligt att beredningen vid sina överväganden rörande det framtida företagsbeskattningssystemet beaktar även det aktuella ekonomiska läget. Återvinnandet av balansen i utrikesaffärerna förutsätter att det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft stärks och därefter vidmakthålls. Detta kräver i sin tur en långsiktig kapacitetsutbyggnad och förnyelse av produktionsapparaten. Det är också angeläget att ge företagen möjlighet att åter konsolidera sig finansiellt för att ge dem styrka att motstå framtida påfrestningar. Utvecklingen i industriföretagen under de senaste 10–15 åren har enligt de analyser beredningen gjort visat på en avtagande tillväxttakt i totalt kapital, en sjunkande räntabilitet och en ökad genomsnittlig skuldsättning. Delvis har denna utveckling kompenserats genom en procentuell nedgång i företagens inkomstskatter i förhållande till förädlingsvärdet, som möjliggjorts genom den rätt gällande bestämmelser ger företagen att ta upp skattekrediter genom långtgående av- och nedskrivningar. Den ökade skuldsättningsgraden leder emellertid till att den finansiella risken blir större.

Löpande betalningar av räntor och amorteringar ökar och ställer krav på likviditeten. Med stigande skuldsättningsgrad tenderar också variationerna i avkastningen på eget kapital att öka. Dessa omständigheter är av betydelse för utformningen av företagsbeskattningen. Den starka betoningen av behovet att skapa ett företagsbeskattningssystem som tillgodoser de tillväxt- och stabiliseringspolitiska målen får dock inte undanskymma att man också måste lägga fördelningspolitiska aspekter på företagsbeskattningen.

Vid sina överväganden beträffande företagsbeskattningssystemets utformning har beredningen funnit att man måste vara försiktig med att belasta det svenska konkurrensutsatta näringslivet med en indirekt beskattning som väsentligt avviker från vad som vanligen förekommer i andra industriländer och som inte kan lyftas av resp. läggas på vid export och import. Vidare bör inte investeringsstimulansen minskas genom permanenta skatteregler som sänker räntabiliteten på investeringarna. Slutligen bör företagens finansiella styrka inte försämras genom höjning av skatteuttaget utöver det som följer av nuvarande regler.

Det är givet att man inte med skatteregler kan skapa lönsamhet och konkurrenskraft i näringslivet om de realekonomiska förutsättningarna inte finns. Man bör dock sträva efter att utforma reglerna så att förutsättningarna för konkurrenskraft och lönsamhet inte försämras.

7 Bruttoskatter

7.1 Allmänt

7.1.1 *Inledning*

I slutet av 1940-talet och början av 1950-talet riktades en omfattande kritik mot den svenska bolagsskatten. Bl. a. skedde detta i 1950 års långtidsutredning. Genom sin utformning som en nettovinstskatt ansågs det bl. a. att bolagsskatten drabbade högeffektiva, vinstgivande företag hårdare än andra. Dessutom anfördes att avdragsrätten för utgifter kunde inverka menligt på företagens kostnadsmedvetande. Beredningens analyser har dock, som framgår av det följande (avsnitt 8.1.2), visat att nettovinstbeskattningssystemet med den utformning det haft tvärtom gynnar effektiva och vinstgivande företag om de samtidigt är expansiva. Kritiken av nettovinstbeskattningen har tidigare föranlett tre statliga utredningar att undersöka möjligheterna för en övergång till en eller annan form av bruttobeskattning av företagens intäkter eller utgifter.[1] Samtliga utredningar avvisade dock principen med bruttobeskattning. Samma hållning intas i beredningens direktiv vad gäller en renodlad bruttobeskattning. Däremot bör det enligt direktiven övervägas att i ökad utsträckning använda produktionsfaktorskatter för olika ekonomiskt-politiska syften. Beredningen tar därför på nytt upp frågan om bruttobeskattningen till diskussion och analyserar förutsättningarna för och konsekvenserna av olika former av bruttoskatter. Även de i den allmänna debatten ofta framförda önskemålen om en breddning av baserna för olika redan nu tillämpade skatteformer och införande av nya produktionsfaktorskatter gör en sådan genomgång angelägen.

Begreppet bruttobeskattning av företag har egentligen inte någon klar avgränsning. Till denna kategori kan föras alla skatter som beräknas på företagens bruttoinkomster eller bruttoutgifter. När basen omfattar hela eller nästan hela inkomst- eller utgiftssidan brukar de kallas generella bruttoskatter. Skatter som läggs på enstaka varor eller produktionsfaktorer benämns i stället selektiva bruttoskatter eller varuskatter resp. produktionsfaktorskatter. I praktiken uppkommer naturligtvis ofta svårigheter när det gäller att klassificera olika skatter enligt denna terminologi. Det finns emellertid inte någon anledning att här gå närmare in på de gränsdragningsproblem som kan uppstå.

[1] Förslag till ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19), Den statliga indirekta beskattningen (SOU 1957:13) och Nytt skattesystem (SOU 1964:25).

7.1.2 *Generella bruttoskatter*

Tidigare (avsnitt 2.2 och 2.3) har beredningen lämnat en översiktlig redogörelse för det ekonomiska kretsloppet och skatternas plats och funktion i detta. Där framhölls att det är ur den reala produktionen av varor och tjänster som resurser kan ställas till det allmännas disposition genom beskattning. Resultatet av produktionsfaktorernas arbete utgör den enda stabila grunden för en kontinuerlig beskattning. Med utgångspunkt i sambandet mellan vinst, bruttoproduktionsvärde och produktionskostnader beskrevs schematiskt uppbyggnaden av olika generella bruttobeskattningssystem. Av redogörelsen framgår att de olika generella bruttoskatterna skiljer sig åt bl. a. i ett viktigt avseende, nämligen i att de har mer eller mindre kumulativa effekter.

Kumulativa bruttoskatter

I de mest utpräglat kumulativa bruttobeskattningssystemen utgör företagets hela bruttokostnads- eller bruttointäktssumma bas för skatten. I basen för bruttokostnadsskatten ingår alltså förutom löner och kapitalkostnader även kostnaderna för insatsvaror, vilka – som en följd av systemets konstruktion – beskattats redan i ett tidigare produktionsled. I basen för bruttointäktsskatten tillkommer även värdet av vinsten. Genom att basen omfattar beskattade insatsvaror ökar den totala skattebasen med antalet varuomsättningar i ekonomin. Det totala skatteunderlaget kommer därför att normalt vara betydligt högre än det samlade produktionsvärdet, BNP. Genom att skatten har denna egenskap brukar den också kallas kaskadskatt.

En konsekvens av skattens konstruktion är att skattebelastningen på en vara, uttryckt i procent av konsumtionspriset, kommer att variera med produktions- och distributionsteknik. En vara kommer att beskattas hårdare om den under sin väg till den slutliga konsumenten bearbetas av olika fristående produktions- och distributionsenheter än om produktion och distribution är integrerade inom ett och samma företag. Effekten av detta blir att relativpriserna inklusive skatt på slutprodukterna utsätts för en störning. Konkurrerande företags marknadssituation blir alltså beroende av produktionsstrukturen, vilket kan utlösa tendenser till vertikal integration, och leda till fusioner och företagsnedläggelser.

De skattebetingade incitamenten till ökad vertikal integration uppfattas vanligen som en icke önskvärd effekt och har av tidigare skatteutredningar anförts som huvudskälet till att man intagit en avvisande hållning till kumulativa bruttoskatter. Den internationella utvecklingen på företagsbeskattningens område innebär också att skatter med kaskadeffekter har minskat i betydelse. Här kan nämnas att man i Tyskland under lång tid haft en bruttointäktsskatt som trots att den utgick efter endast högst 4 % gav integrationseffekter. Skatten avskaffades under 1960-talet i samband med övergång till ett mervärdeskattesystem.

En annan nackdel med de kumulativa skatterna är att de leder till svårigheter när det gäller behandlingen av de varor som importeras och exporteras. För att inte de importerade varorna skall gynnas krävs att importen beskattas i samma utsträckning som de inhemskt producerade varorna. Ana-

logt måste skatten lyftas av vid exportförsäljning. På grund av den ojämna skattebelastningen på olika varor kräver införandet av sådana korrektioner ett omfattande regelsystem. Särskilt för importerade varor torde stora svårigheter föreligga att bestämma en teoretiskt riktig skattesats. Det har därför anförts att avlyft och påslag måste sättas i underkant för att inte våra handelspartners skall vidta motåtgärder.

Sammanfattningsvis får de negativa effekterna av de kumulativa bruttoskatterna (kaskadskatterna) anses så allvarliga att det måste bedömas som uteslutet att införa dem i skattesystemet. I de mera fördjupade analyser av olika skattearter och deras effekter som görs i det följande tas kaskadskatterna därför inte upp till behandling.

Nonkumulativa bruttoskatter

Kaskadeffekterna kan man undgå genom att undanta företagens inköp av råmaterial och halvfabrikat från beskattning. Med ett sådant avdrag bildas nonkumulativa motsvarigheter till de kumulativa bruttoskatterna. Även dessa skatter kan givetvis ha antingen kostnads- eller intäktssidan som bas. Med intäktssidan som bas erhåller man en skatt vars bas i princip överensstämmer med det samlade produktionsvärdet i ekonomin (BNP). Normalt får man tänka sig att offentliga myndigheters verksamhet är undantagen från denna typ av skatter. Basen blir då givetvis mindre än hela bruttonationalprodukten. Av praktiska skäl är det dock lämpligt att ändå använda beteckningen BNP-skatt.

En BNP-skatt kan utformas antingen som en ettledsskatt eller som en flerledsskatt. Den allmänna varuskatten (omsen) som ingick i skattesystemet åren 1960–1968 var en ettledsskatt. Utformas skatten som en flerledsskatt beskattas varje produktions- och distributionsleds bruttoförädlingsvärde. Skatten kan då karakteriseras som en mervärdeskatt av BNP-typ (BNP-MOMS).

På grund av att bruttoinvesteringarna ingår i basen för en BNP-moms kommer denna i likhet med kaskadskatterna att innehålla ett visst kumulativt inslag trots avdraget för insatsvarorna. Denna kumulativa effekt reduceras om man begränsar skatteunderlaget till företagens nettoförädlingsvärde, dvs. undantar även värdet av avskrivningarna. En skatt på företagens nettoförädlingsvärden blir för ekonomin som helhet en skatt på nettonationalprodukten (NNP). Eftersom skattebasen omfattar värdet av nettonationalprodukten (ev. exklusive värdet av offentliga myndigheters verksamhet) kan en sådan skatt karakteriseras som en generell produktionsfaktorskatt. Av praktiska skäl som närmare belysts i det föregående (avsnitt 2.3) torde en skatt med denna bas inte kunna utformas som en ettledsskatt utan endast som en flerledsskatt där skatten tas ut av de enskilda företagen på förädlingsvärdet i varje led. I det följande kommer därför endast alternativet med en flerledsskatt att behandlas. En flerledsskatt med nettonationalprodukten som bas kan betecknas som en mervärdeskatt av inkomsttyp (I-MOMS).

Genom att i stället för avskrivningarna avräkna värdet av bruttoinvesteringarna (dvs. i princip avskrivningarna + nettoinvesteringarna) kan de

kumulativa effekterna helt elimineras. Man får då – om man bortser från offentliga myndigheters verksamhet – en skatt vars underlag sammanfaller med förbrukningen av varor och tjänster för slutlig konsumtion. Även denna skattetyp torde som tidigare berörts (avsnitt 2.3) vara omöjlig att utforma som en ettledsskatt. Ett sådant alternativ kommer därför inte att tas upp till övervägande. Genom att utforma skatten som en flerledsskatt erhålls den form av mervärdeskatt som nu tillämpas i Sverige och en rad andra länder (K-MOMS).

Relationerna mellan olika mervärdeskatter diskuteras utförligare i bilaga 1.

7.1.3 *Selektiva bruttoskatter*

De selektiva bruttoskatterna har, till skillnad mot de generella bruttoskatter som hittills har behandlats, omsättningen eller förbrukningen av viss vara eller produktionsfaktor som bas. Endast skatter som tas ut på omsättning eller förbrukning inom företagssektorn kan sägas falla inom ramen för en diskussion om företagsbeskattningens utformning. I det följande kommer därför endast skatter på arbetskraft, energi, råvaror o. d. att behandlas. Övriga selektiva bruttoskatter – som i regel kallas punktskatter – dvs. skatt på alkohol, tobak m. m. och som närmast kan sägas utgöra en särskild skatt på privat konsumtion tas däremot inte upp.

7.2 Skatter på förädlingsvärde

7.2.1 *Inledning*

Karakteristiskt för de kumulativa generella bruttokostnadsskatterna är som tidigare framgått (avsnitt 2.3) att de har kaskadeffekter. Tar man bort värdet av beskattade insatsvaror elimineras dessa effekter. Med bruttointäktssidan som bas i ett sådant nonkumulativt system får man en skatt vars totala underlag motsvarar produktionsvärdet i ekonomin (BNP). Utformad som en flerledsskatt kommer skatten för varje företag att beräknas på företagens bruttoförädlingsvärde. En sådan skatt benämns därför mervärdeskatt av BNP-typ (BNP-moms). Undantas från skattebasen i ett flerledsskattesystem även värdet av beskattade reinvesteringar, dvs. i princip avskrivningarna, erhålls en mervärdeskatt vars bas överensstämmer med nettonationalprodukten (NNP). För det enskilda företaget motsvarar basen värdet av löner, räntor och vinst. Skatten brukar därför kallas mervärdeskatt av inkomsttyp (I-moms) eller generell produktionsfaktorskatt. Går man ett steg längre och från basen i I-momssystemet undantar även värdet av beskattade nyinvesteringar (dvs. bruttoinvesteringar ./. avskrivningar) erhålls en skatt vars bas omfattar värdet av konsumtionen (K-moms).

7.2.2 *Nuvarande mervärdeskatt*

Den nuvarande mervärdeskatten infördes år 1969 (1968:430). Skatten belastar i princip endast konsumtionsvaror och kan därför karakteriseras som en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). I det föregående (av-

snitt 3.2) har mervärdeskattesystemets tekniska uppbyggnad beskrivits. Därav framgår bl. a. att de skattskyldiga vid beräkningen av skattepliktigt belopp får göra avdrag från bruttoomsättningssumman med i princip alla utgifter – alltså även investeringsutgifter – på vilka mervärdeskatt utgått. Skatten belastar därigenom inte det enskilda företagets hela förädlingsvärde utan endast detta värde minskat med värdet av nettoinvesteringarna. Vissa företag (s. k. tekniskt skattskyldiga) skall inte ta ut skatt på sin försäljning men skall ändå lämna skatteredovisningar, varav framgår vilken skatt (ingående mervärdeskatt) företaget erlagt till sina leverantörer. Denna skatt återbetalas till företaget av staten. Härigenom blir de produkter ett sådant företag säljer inte belastade med någon mervärdeskatt alls. Ytterligare en grupp företag skall inte ta ut skatt på sin försäljning. Dessa företag får dock inte tillbaka erlagd ingående mervärdeskatt från staten. Det mervärde företagen i denna grupp tillför sina varor kommer inte att belastas med skatt. Däremot måste företagen i sin prissättning täcka in sig för den kostnad som den ingående mervärdeskatten innebär för dem. Till den sistnämnda gruppen hör bl. a. offentliga myndigheter och förvaltare av bostadsfastigheter. Detta betyder att mervärdeskatten belastar dessa företag och myndigheter på precis samma sätt som drift- och kapitalkostnader. Detta medför i sin tur att viss del av investeringarna i det svenska mervärdeskattesystemet faktiskt belastas med mervärdeskatt.

Till mervärdeskattens egenskaper hör att den är konkurrensneutral, eftersom den omfattar mervärdet av produktionen oavsett med vilka produktionsfaktorer värdet skapats. Ett företag kan alltså inte lindra sin beskattning genom att ändra produktionsapparat – exempelvis genom byte av arbetskraft mot maskiner. Skatten påverkar inte heller utrikeshandeln. Detta följer av att skatt inte behöver tas ut vid export och att exportören från staten får tillbaka den mervärdeskatt som erlagts till leverantörer. Å andra sidan tas mervärdeskatt ut vid import. All produktion som slutligen exporteras undantas alltså, medan svenska konsumenter får erlägga mervärdeskatt oavsett i vilket land varorna producerats. En annan egenskap hos mervärdeskatten är att eftersom den i regel debiteras öppet har säljarna relativt lätt att övervältra den på köparen. Eftersom varje företag i de olika produktionsleden får räkna av erlagd mervärdeskatt vid skatteuppbörden föreligger inte heller något motstånd från köparna i resp. produktionsled att ta över skatten. Effekten av en mervärdeskatteändring torde därför vara tämligen snabb och övervältringen ske framåt mot den slutliga konsumenten. Genom att stora delar av handeln är centraliserad till ett fåtal grossist- och kedjeföretag blir administrationen av mervärdeskatten förhållandevis enkel. Även detta bidrar till att variationer i skattesatsen omedelbart och likformigt slår igenom över hela fältet.

Det förhållandet att mervärdeskatten är begränsad till beskattning av konsumtionsvaror anses innebära att skatten har vissa regressiva effekter. Denna begränsning har också ansetts vara en nackdel från stabiliseringspolitisk synpunkt. Investeringskvotens kraftiga svängningar under en konjunkturcykel motiverar, hävdas det, att den finanspolitiska arsenalen kompletteras med ett permanent instrument, som kan påverka investeringarna.

Bland annat på grund av sistnämnda två egenskaper hos den nuvarande mervärdeskatten har det anförts att man borde överväga att låta basen för

skatten omfatta även investeringsvaror. Det har också föreslagits att skattesystemet borde kompletteras med en ny produktionsskatt, med bredare bas än nuvarande mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter, och som inte har de kumulativa bruttoskatternas kraftiga kaskadeffekter. Som framgått av föregående avsnitt kan mervärdeskatter som inkluderar investeringar i underlaget ses som just sådana produktionsskatter eller generella produktionsfaktorskatter.

7.2.3 *Mervärdeskatt av BNP-typ*

En tänkbar bruttoskatt med bredare bas än nuvarande mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter är BNP-momsen, som alltså innehåller bruttoinvesteringarna i underlaget. Bruttoinvesteringarna utöver lagerinvesteringar uppskattas för år 1977 till omkring 67 miljarder (mdr) kr. Av detta belopp faller omkring 40 mdr kr på den offentliga sektorn (exkl. affärsverk m. m.) och bostadsproduktionen och resten på näringslivet. Eftersom redan i nuvarande system offentliga myndigheters investeringar liksom bostadsproduktionen är belastad med mervärdeskatt skulle en skatt på alla investeringar beräknad efter nuvarande uttagsprocent alltså schematiskt tillföra statskassan omkring 8,5 mdr kr. Då mervärdeskatt på byggnadsinvesteringar utgår på ett till 60 resp. 20 % reducerat underlag skulle dock det reella tillskottet bli något mindre. Givetvis påverkas resultatet också av hur investeringsvolymen utvecklas som en följd av att skatten införs.

De fördelningspolitiska verkningarna av en skatt är beroende av hur övervältringen eller den s. k. incidensen sker. Vid en analys av BNP-momsens övervältringseffekter är det lämpligt att uppfatta denna som en kombination av en K-moms och en generell investeringsskatt. I den följande analysen är det vidare en förutsättning att BNP-momsen, precis som fallet är med K-momsen, lyfts av vid export samt att importerade konsumtions- och kapitalvaror påförs den nominella skattesatsen. Det finns då starka skäl för antagandet att den del som svarar mot K-momsen snabbt slår igenom i höjda priser på konsumtionsvaror. Därmed skulle denna del ha en regressiv fördelningseffekt, dvs. i sina huvuddrag redan på kort sikt påverka inkomstfördelningen till låginkomsttagarnas nackdel.

Det angivna incidensresultatet vad gäller en generell konsumtionsskatt får anses relativt väl etablerat i den finanspolitiska litteraturen. De fördelningspolitiska effekterna av en investeringsskatt är däremot i hög grad omtvistade. Vad gäller det kortare perspektivet föreligger emellertid en betydande samstämmighet om uppfattningen att investeringsskatten verkar progressivt, dvs. drabbar förmögenhetsägare och därmed höginkomsttagare starkare än låginkomsttagare. Dessutom föreligger en betydande enighet om att i den mån en övervältring sker på andra samhällsgrupper så är det fråga om en trög och tidskrävande anpassningsprocess.

Den första slutsatsen bygger på premissen att priserna på investeringsvaror stiger redan efter mycket kort tid. Denna prishöjning, som möjliggörs av att även importerade kapitalvaror skattebelastas, slår emellertid endast gradvis igenom på företagens löpande produktionskostnader och driftresultat, eftersom kostnaderna för det vid tidpunkten för skattehöjningen brukade kapitalet inte omedelbart påverkas. Därför skulle eventuella anpassningar

i företagens prispolitik och produktionsvolym inte uppstå förrän efter någon tid. Däremot är det sannolikt att företagens investeringskalkyler redan på kort sikt påverkas av de höjda kapitalvarupriserna, eftersom investeringsprojektens förväntade avkastning reduceras. Köparna av investeringsvaror och ytterst de grupper som ställer sparmedel till företagens förfogande, drabbas alltså på kort sikt av investeringsskatten. Eftersom sparandets andel av hushållens inkomster enligt empiriska undersökningar växer med inkomstens storlek ger detta investeringsskatten en progressiv effekt. Detta förhållande motverkar den regressivitet som ligger i den generella konsumtionsbeskattningen.

Vilka fördelningsverkningarna av en investeringsskatt blir på längre sikt, dvs. när de anpassningsprocesser som kan utlösas av skatten har verkat ut, är emellertid som påpekats mer omtvistat. En åsiktsriktning betonar starkt likheten mellan en nonkumulativ bruttoskatt på företag som belastar såväl konsumtion som investeringar och en proportionell personlig inkomstskatt. Slutsatsen blir att incidensen för dessa bägge skatter är likartad. Ser man hushållsinkomsterna från användningssidan är det klart att inkomstskatten belastar såväl konsumtion som sparande. Eftersom sparandet realekonomiskt motsvaras av köp av kapitalvaror framhålls det att skatter på dessa båda komponenter bör vara mycket likartade till sina verkningar. Av den konventionella uppfattningen att en personlig inkomstskatt på det hela taget bärs av den som betalar den även på lång sikt skulle då följa att investeringsskatten bör ha progressiva verkningar även i ett långt tidsperspektiv. Konsumtionsskattens regressiva effekter skulle därför kunna upphävas med en beskattning som omfattar investeringarna.

Andra ekonomer anser det däremot sannolikt att bördan av en investeringsskatt på lång sikt helt eller delvis övervältras på löntagare och/eller konsumenter. En argumentationslinje som mynnar i slutsatsen att skatten i sin helhet bärs av löntagarna kan sammanfattas på följande sätt. Utgångspunkten är att de höjda kapitalvarupriserna efterhand kommer att slå igenom i höjda produktionskostnader och sänkt lönsamhet i företagen. En naturlig konsekvens av detta är att företagen försöker svara med att höja priserna utöver vad som motiverades av K-momsdelen. De praktiska möjligheterna härtill torde emellertid vid fasta växelkurser vara starkt begränsade i den viktiga sektor av ekonomin som arbetar i internationell konkurrens. Därför anses det att övervältringsprocessen i huvudsak är riktad bakåt och då i första hand mot löneinkomsterna. Att den bakåtriktade övervältringen i huvudsak skulle komma att påverka löneutvecklingen hänger samman med att man antar att kapitalets räntabilitet efter skatt är internationellt bestämd. Innebörden av detta antagande är att utbudet av kapital till Sverige genom kapitalets internationella rörlighet och vårt lands relativa litenhet är fullständigt elastiskt, varför nettoersättningen till produktionsfaktorn kapital på längre sikt inte kan påverkas genom inhemska skattepolitiska åtgärder. Av detta följer också att höjningar i kapitalbeskattningen ger upphov till en kapitalrörelse ut ur landet. Som ett resultat av minskningen i kapitalintensitetens tillväxt kommer ökningstakten i arbetsproduktiviteten och därmed löneutvecklingen att dämpas.

Enligt beredningens mening kan det starkt ifrågasättas om det grundläggande antagandet om kapitalutbudets fullständiga elasticitet i Sverige

är realistiskt. De analytiker som anlägger ett synsätt som det nu relaterade brukar också regelmässigt betona att övervältringen på löntagarna är en trög process som sannolikt kräver relativt lång tid innan den är slutförd. Därför blir även de kortsiktiga fördelningseffekterna, som alltså kan antas vara progressiva, av betydelse för den praktiska ekonomiska politiken.

Den allmänna varuskatten (omsen) som fanns i Sverige under åren 1960–1968 hade i princip samma underlag som en BNP-moms skulle ha. Det är därför av intresse att rekapitulera några av allmänna skatteberedningens argument när denna föreslog (SOU 1964:25) att omsen borde ersättas med en mervärdeskatt av konsumtionstyp. Skatteberedningen ställde två centrala krav på en indirekt skatt, nämligen att dess fördelningsverkan borde vara möjlig att bestämma med god precision och att de störande effekterna på resursanvändningen i ekonomin borde vara begränsade.

Båda dessa krav bedömdes bli i hög grad uppfyllda med en K-moms. K-momsens fördelningsverkan ansågs lätt att bestämma genom att skatten övervältrades på konsumenterna vid en prisökning som för alla konsumtionsvaror var lika med den nominella skattesatsens höjd. Denna generella och likformiga övervältring på priserna ansågs vidare betyda att skatten var neutral med avseende på hushållens val mellan olika konsumtionsvaror liksom att störande effekter i företagssektorn i form av konkurrenssnedvridningar eller strukturella förskjutningar inte kunde inträffa.

Allmänna skatteberedningen hävdade att den allmänna varuskatten inte uppfyllde villkoren. Man argumenterade sålunda för att investeringsskattekomponenten på längre sikt övervältrades på priserna liksom konsumtionsskattekomponenten. En sådan övervältring av den förstnämnda komponenten skulle förstärka omsens regressiva effekt snarare än reducera den. Därigenom skulle också omsen ge upphov till en kumulativ effekt och skattebelastningen på en konsumtionsvara bli högre än vad som anges av den nominella skattesatsen. När investeringskvoten varierar mellan ekonomins olika sektorer kommer också det kumulativa inslaget att variera mellan olika varor. Därmed ansågs omsen inte vara konkurrensneutral. Olikformigheten i omsens inverkan på konsumtionsvarupriserna försvårade också en fördelningspolitisk bedömning av skatten eftersom noggrann information skulle krävas om hur olika hushållskategorier använder sina inkomster. Denna bedömning skulle kompliceras ytterligare av att långsiktiga förändringar i investeringskvotens utveckling inom olika branscher från tid till annan förändrar den relativa storleken på det kumulativa inslaget.

Övervältringen av investeringsskattekomponenten på priserna bedömdes vara en relativt tidskrävande process. I detta hänseende ansågs det också kunna föreligga betydande skillnader mellan olika sektorer. Detta förhållande ansågs ytterligare förstärka intrycket av att omsen var en i hög grad ickeneutral skatt.

Mot bakgrund av den tidigare analysen vill företagsskatteberedningen som sin mening framföra att allmänna skatteberedningen, med hänsyn till den osäkerhet som vidlåder frågan om en investeringsskatts incidens, i det återgivna resonemanget alltför ensidigt betonade ett bestämt förlopp. Å andra sidan bedömer företagsskatteberedningen det som sannolikt att en allmän varuskatt ger vissa allokeringsverkningar oavsett graden av övervältring och dennas riktning. Allmänna skatteberedningens utgångspunkter och allmän-

na slutsatser torde därför vara av relevans även för en aktuell bedömning av en BNP-moms.

För allmänna skatteberedningens ställningstagande i valet mellan olika indirekta skatter var kravet på stor avkastningsförmåga en tredje viktig utgångspunkt. Den allmänna varuskatten ansågs inte tillgodose ett sådant krav eftersom den var konstruerad som en ettledsskatt. Man gjorde bedömningen att en sådan skatt vid höga skattesatser vid varje redovisningstillfälle skulle ta i anspråk alltför stora andelar av de skattskyldigas likvida medel. Därför skulle ettledsskatten kunna inverka menligt på detaljhandelsledets finansiella förhållanden. De flerledsskatter som uppställdes som alternativ var en kumulativ bruttoomsättningsskatt och en K-moms. Däremot prövades inte de två varianter av mervärdeskatten som innehåller investeringarna helt (BNP-moms) eller delvis (NNP- eller I-moms) i basen.

I företagsskatteberedningens analys av dessa bägge varianter har det, utöver vad som redan anförts, framkommit att vägande principiella argument kan anföras mot BNP-momsen när den jämförs med en I-moms eller en K-moms. Tidigare har berörts att när man jämför två skatter med varandra finner man vanligen att ett val skulle innebära en avvägning mellan rättvisesynpunkter (dvs. fördelningspolitiska hänsyn) och effektivitetssynpunkter. Detta gäller emellertid inte när man ställer en BNP-moms mot de andra momsvarianterna. En BNP-moms kan på ett principiellt plan sägas motsvara en personlig inkomstskatt där avdrag inte får göras för vare sig ny- eller ersättningsinvesteringar. Man beaktar således inte att en del av inkomsten i förekommande fall utgör ersättning för kapitalförslitning. Med det etablerade "accrued income"-begreppet som norm strider därmed denna skatt mot principen om horisontell rättvisa, dvs. att indivder på samma välfärdsnivå skall behandlas lika. Med konsumtionen som norm för horisontell rättvisa ter sig BNP-momsen än ogynnsammare. Vid en bedömning enligt denna norm brukar man tala om att en vanlig inkomstskatt liksom en I-moms ger en extra beskattning av sparandet. I fallet med en BNP-moms vore det befogat att tala om en tredubbel beskattning av sparandet. Påståendet kan förklaras på följande sätt. Värdet av kapitalvaror som maskiner o. d. avspeglar sig på sikt i värdet på konsumtionsvarorna. En skatt på konsumtionsvaror innebär därför att allt kapital och därmed sparandet kommer att skattebelastas. En särskild skatt på nettoinvesteringar ger dubbelbeskattning av sparandet. Om därtill också avskrivningarna beskattas kan man tala om en trefaldig belastning.

I fråga om effektivitetssynpunkten gäller att en I-moms liksom en vanlig inkomstskatt sänker sparandets nettoavkastning och stör därför hushållens val mellan konsumtion och sparande. Detta ger, som påpekats tidigare, upphov till välfärdsförluster. En BNP-moms liksom en bruttoinkomstskatt skulle sänka nettoavkastningen av sparandet ytterligare och därför vid samma skatteintäkt ge upphov till ännu större välfärdsförluster.

Slutsatsen blir alltså att såväl horisontella rättviseaspekter som effektivitetsaspekter talar mot BNP-momsen vid en jämförelse med I-moms och K-moms.

En BNP-moms skulle sannolikt också medföra stora praktiska tillämpningssvårigheter. Med den i K-momsen tillämpade avdragsprincipen som beräkningsgrund skulle skatten för ett enskilt företag bestämmas så att från

skatt på försäljningsvärdet (utgående skatt) avdrag medges för skatt på material (ingående skatt). Detta skulle ställa krav på noggrann definition av material- resp. investeringsbegreppets omfattning eftersom avdrag inte får ske för skatt på investeringsvaror. Här föreligger alltså ett definitionsproblem av samma karaktär som förelåg i den allmänna varuskatten, som krävde ett mycket detaljerat system av anvisningar.

7.2.4 *Mervärdeskatt av inkomsttyp*

Med de principiella argument som alltså kan anföras mot en BNP-moms framstår I-momsen som den enda som kan komma i fråga om en mervärdeskatt överhuvudtaget skall omfatta även investeringsutgifter. Därmed skulle den totala basen för skatten utgöras av nettonationalprodukten eller – om offentlig sektor undantas – av näringslivets samlade nettoförädlingsvärde. Eftersom avskrivningarna, vilka i princip motsvarar ersättningsinvesteringarna, inte ingår i underlaget finns det anledning att räkna med att de allokeringseffekter som uppkommer i ett system med BNP-moms blir väsentligt mer begränsade vid en I-moms.

Eftersom I-momsen utgår på en nettoinkomstbas är de principiella överväganden som tidigare har redovisats beträffande valet mellan konsumtion och inkomst som underlag för beskattning relevanta om man jämför en I-moms med en K-moms. Sammanfattningsvis gäller att fördelningspolitiska hänsyn kan anses tala för inkomstbasen medan effektivitetshänsyn kan verka i motsatt riktning. Konsumtionsbasen kan vidare ge högre privat sparande och gynnsammare investeringsincitament.

I-momsens betydelse som stabiliseringspolitiskt instrument synes diskutabel. Visserligen kan i högkonjunkturlägen en dämpning av företagens investeringsefterfrågan och en förskjutning av denna till perioder av mer dämpad aktivitet vara lämplig, men detta uppnås ju inte genom blotta förekomsten av en skatt på investeringar, utan genom variationer i en sådan. Ett system med tillfälliga investeringsavgifter resp. stimulanser får därför sägas ge större utrymme för flexibelt handlande än en ordning där investeringsskatten är inbyggd i en mervärdeskatt. I det senare fallet skulle ju en skattesatsändring för investeringar vara kopplad till motsvarande ändring även för konsumtionen, något som inte kan anses lämpligt. En ytterligare svaghet i detta avseende med just I-momsen är att det från stabiliseringspolitisk synpunkt är önskvärt att kunna påverka de totala investeringarna och inte bara nettoinvesteringarna.

Liksom BNP-momsen skulle också I-momsen bereda stora praktiska svårigheter. Vid tillämpning av avdragsprincipen för beräkning av skatteunderlaget för det enskilda företaget skulle från skatt på försäljningsvärdet få dras skatten inte bara på material (som i BNP-momsen) utan också den beräknade skatteandelen på avskrivningarna. Liksom i BNP-momsen får avdrag däremot inte ske omedelbart för skatten på investeringsutgifterna. Vid tillämpningen av I-momsen föreligger således inte bara svårigheten att avgränsa materialbegreppet (som i BNP-momsen) utan här tillkommer dessutom problemet med att bestämma värdet av avskrivningarna. Detta skulle i praktiken sannolikt vara förenat med betydande tekniska problem och kräva viktiga ekonomiska överväganden. Kontroll- och redovisningsteknis-

ka synpunkter torde göra det nödvändigt att formulera speciella avskrivningsregler. Därmed skulle flera av de i nettovinstbeskattningen centrala avvägningsproblemen komma att överföras på mervärdeskatten. En central fråga skulle bli om investeringsavdraget skall anknytas till kalkylmässiga avskrivningar, till de för inkomstskatten gällande avskrivningsreglerna eller till något för mervärdeskattesystemet speciellt konstruerat regelsystem.

Detta problem torde delvis kunna undvikas om underlaget för I-momsen i stället beräknas enligt en s. k. additionsprincip, vilket vanligen också förordas för denna skatt. Skatteunderlaget bestäms då som summan av alla ersättningar till produktionsfaktorer, dvs. lönekostnader, räntor, hyror m. m. och vinst efter avskrivningar men före bolagsskatt. Problemet med hur de skattemässiga avskrivningarna skall mätas kvarstår dock.

I föregående avsnitt redovisades schablonmässigt att en övergång från K-moms till BNP-moms vid nuvarande skattesats (17,1 %) skulle innebära ökade skatteintäkter med omkring 8,5 mdr kr. Nettoinvesteringarna brukar uppskattas till 40 % av bruttoinvesteringarna. Om endast nettoinvesteringarna skulle inkluderas i beskattningsunderlaget (I-moms) skulle detta alltså ge ett intäktstillskott av omkring 3,5 mdr kr. Detta kan jämföras med att en ökning av skattesatsen i nuvarande K-moms med en procentenhet beräknas öka skatteintäkterna med knappt 2 mdr kr. Något mera avgörande tillskott till statens inkomster skulle det alltså inte bli fråga om.

Diskussionen kring BNP- och I-momsen har hittills förts under den uttryckliga förutsättningen att dessa skatter skulle lyftas av vid export och påföras importvaror. Med detta förfarande som tillämpas i nuvarande K-moms skulle konkurrenseffekterna för de företag som arbetar i internationell konkurrens begränsas. Metoden torde också vara av stor betydelse för en mervärdeskatts kortsiktiga effekter. Som framhållits är det då sannolikt att en mervärdeskatt till den del den direkt avser konsumtionsvaror redan på kort sikt övervältras på priserna på dessa varor.

I beredningens diskussioner kring I-momsen har emellertid den synpunkten framförts att en sådan skatt vid ett genomförande inte borde förses med avlyftningsrätt resp. införselbeskattning. Som motiv för denna ståndpunkt har anförts att man i tider av kraftig inflation borde utnyttja skatter som har sina övervältringseffekter riktade i huvudsak bakåt mot ersättningen till produktionsfaktorerna. Härigenom skulle man kunna motverka risken för att en engångshöjning i prisnivån till följd av skattehöjningen via kompensationskrav och automatiska anpassningsmekanismer framkallar ytterligare höjningar i prisnivån.

Det är mot denna bakgrund av intresse att analysera tänkbara effekter av en K-moms där skatten inte lyfts av vid export och inte påförs importvarorna. Det står då för det första klart att skatten påverkar företagens kostnader och därmed utlöser incitament att höja priserna. Nu torde emellertid möjligheterna till kompenserande prishöjningar på kort sikt vara starkt begränsade för de företag som arbetar i internationell konkurrens, dvs. för exportföretag och importkonkurrerande företag (K-sektorn). Ett borttagande av avlyftningsrätten och importbeskattningen ger för dessa företag effekter av samma karaktär som en appreciering av den svenska kronan. Man har därför att räkna med sjunkande lönsamhet för dessa företag, vilket kan ta sig uttryck i dämpad expansion och utslagning av produktionsenheter

som har dålig lönsamhet i utgångsläget. Sannolikheten att åtgärden får negativa sysselsättningseffekter är därför betydande på kort sikt.

I den del av den privata sektorn som arbetar utan utländsk konkurrens, dvs. den s. k. S-sektorn till vilken hör bl. a. byggnadsverksamhet och servicenäringar som handel och transporter, torde möjligheterna till kompenserande prishöjningar vara gynnsammare om inte skatten kompletteras med prisreglerande åtgärder i syfte att förstärka tendenserna till bakåtriktad övervältring. Om en sådan kompletterande åtgärd vidtas uppkommer en kontraktiv effekt även i S-sektorn med en förstärkning av tendenserna till arbetslöshet.

På längre sikt är det troligt att den pressade vinstnivån i K-sektorn och eventuellt även i S-sektorn skulle innebära att takten i löneglidningen bromsas upp samtidigt som den avtalsmässiga löneökningen i kommande avtal skulle bli lägre än utan skattehöjning. Via dessa mekanismer är det sannolikt att näringslivets genomsnittliga lönsamhet på sikt återgår till nivån som var rådande innan avlyftningsrätten togs bort, vilket innebär att den långsiktiga skattebördan i huvudsak faller på löntagarna.

Om S-sektorns möjligheter till prisökningar inte aktivt motverkas uppstår på kort sikt en förskjutning i lönsamhet mellan K- och S-sektor. Detta kan innebära en viss tendens till överflyttning av resurser från den förra till den senare. Eftersom K-sektorn brukar anses löneledande kommer emellertid på längre sikt denna skattebetingade lönsamhetsdifferens att elimineras.

De sysselsättnings- och resursfördelningseffekter som sålunda förefaller troliga vid införandet av en K-moms utan avlyft resp. tillägg vid utrikeshandeln skulle sannolikt förstärkas om momsen i stället var av inkomsttyp. Det har dock hävdats att de kortsiktiga effekterna vid införande och höjningar av en sådan I-moms i hög grad skulle kunna dämpas om skatteförändringarna kopplades till avtalsrörelserna. I-momsen skulle då beaktas när lönekraven formuleras på samma sätt som man menar har skett vid höjningar av arbetsgivaravgifter under senare år. Nu är det emellertid för det första en omtvistad fråga om de i de s. k. Hagapaketen ingående avgiftshöjningarna verkligen i sin helhet har omedelbart övervältrats på löntagarna och kortsiktiga allokeringseffekter därmed undvikits. För det andra är det beredningens bedömning att en motsvarande avräkning av en I-moms under alla omständigheter kompliceras av att skatten har ett underlag som vida avviker från lönesumman.

Beredningens diskussion av en I-moms jämfört med nuvarande K-moms har alltså utmynnat i följande:

- Den nödvändiga avgränsningen av bruttoinvesteringar från anskaffning av förbrukningsmaterial liksom avgränsningen av nettoinvesteringar från ersättningsinvesteringar är sannolikt tekniskt och administrativt besvärlig.
- Ökningen av statens skatteinkomster genom vidgningen av skattebasen är förhållandevis måttlig.
- Från stabiliseringspolitisk synpunkt står ingenting att vinna på att ta in investeringarna i mervärdeskattesystemet jämfört med att använda särskilda investeringsavgifter resp. stimulanser när konjunkturläget så kräver.
- Genom att nettoinvesteringarna beskattas är det troligt att I-momsen är mindre regressiv (i vart fall på kortare sikt)än K-momsen. Å andra sidan innebär beskattningen en snedvridning vid valet mellan sparande och

konsumtion som kan leda till effektivitetsförluster i ekonomin och minskat sparande.
- Möjligheten att införa en I-moms som inte får lyftas av vid export resp. inte läggs på vid import synes komma att medföra så avsevärda ekonomiskt-politiska komplikationer att den inte framstår som ett realistiskt alternativ.

7.3 Skatter på produktionsfaktorer

7.3.1 *Inledning*

En mervärdeskatt av inkomsttyp och en skatt på personliga löner, räntor och vinster kan sägas utgöra former för en generell produktionsfaktorskatt i den meningen att skattebaserna i båda fallen omfattar hela värdet av produktionsfaktorersättningen i en ekonomi. Begränsas uttaget till viss produktionsfaktor eller viss vara eller nyttighet kan man tala om selektiv produktionsfaktorskatt. Med produktionsfaktorsbeskattning brukar dock i allmänt tal i regel betraktas endast sådan selektiv bruttobeskattning som sker på grundval av förbrukning eller ianspråktagande av produktionsfaktorer, dvs. man ser ersättningen till produktionsfaktorägarna från kostnadssidan. Produktionsfaktorskatten uppfattas då som ett tillägg till produktionsfaktorkostnaden, som dock inte erläggs till faktorägarna utan till det allmänna. Från utbetalarnas sida blir produktionsfaktorskatten att betrakta som vilken driftkostnad som helst. Samtidigt skall sägas att fastställandet av ett formellt skattesubjekt inte säger något om var den slutliga bördan av skatten ligger. Skatten kan utgå såväl i förhållande till faktorersättningen som till förbrukad kvantitet eller liknande. Slutligen utgår den oberoende av det ekonomiska resultatet av faktorns utnyttjande.

De produktionsfaktorskatter som förekommer i det svenska skattesystemet är framför allt *lönekostnadsskatter (arbetsgivaravgifter)* samt *energiskatter* och *drivmedelsskatter*. Till de förstnämnda torde kunna hänföras även sådana uttag som utgör premier i ett socialförsäkringssystem eller avgifter för fonduppbyggnad (ATP-avgifter). Då och då framförs i skattedebatten synpunkten att också generella eller selektiva *råvaruskatter* borde utgöra inslag i vårt skattesystem.

Som skatt på produktionsfaktorn kapital skulle *investeringsavgifter* kunna karakteriseras. Till skatter på kapitalanvändning skulle också kunna hänföras olika typer av *förmögenhetsskatter*. Med den innebörd begreppet produktionsfaktorskatter vanligen ges torde det emellertid stå klart att förmögenhetsskatterna inte tillhör denna kategori, torts att deras ekonomiska effekter i flera fall kan vara nära jämförbara med investeringsavgiftens.

7.3.2 *Skatter och avgifter på lönekostnader*

Ersättningen till arbetskraften utgör underlag för en lång rad skatter och avgifter. Vissa har karaktär av socialförsäkringspremier, t. ex. avgifterna till ATP och sjukförsäkring. En del utgör renodlade skatter, som den allmänna arbetsgivaravgiften. Andra tas ut för finansiering av vissa statliga åtaganden.

Av olika skäl kan det finnas anledning att göra en klar åtskillnad mellan avgifter och skatter. Man kan då följa gängse finansvetenskapliga terminologi, där man som avgift brukar beteckna en kostnad som motsvaras av en förmån av samma värde. Skatt däremot erläggs utan att krav på ersättning till motsvarande värde kan ställas. Det förefaller klart till vilken kategori ATP-avgifter resp. allmänna arbetsgivaravgifter skall hänföras. Folkpensionsavgiften däremot kan på sätt och vis sägas inta en mellanställning. Strängt taget saknar avgiften samband med förmånssidan eftersom folkpension utgår till samtliga medborgare oberoende av om de varit anställda i förvärvsverksamhet eller ej. Vad gäller sjukförsäkringen upphör sambandet mellan avgift och förmån för inkomster som överstiger 7,5 basbelopp (beloppstaket). Någon klar gräns mellan avgift och skatt kan således inte alltid dras. Rent praktiskt kan det emellertid många gånger vara till fördel att, liksom nu, ha en samlad benämning. Skäl att frångå beteckningen arbetsgivaravgifter kan i sådana fall inte anses föreligga. Står det däremot klart att det handlar om den kategori av uttag som klart kan hänföras till skatter, såsom den allmänna arbetsgivaravgiften, bör lönekostnadsskatt eller – kortare – löneskatt vara en riktigare benämning. Denna terminologi används i fortsättningen. Det bör påpekas att det redovisningsmässigt inte spelar någon roll för företagens del om den ena eller andra benämningen används. Det är i sin helhet fråga om driftkostnader. Inte heller är det av betydelse när det gäller att utröna de samhällsekonomiska verkningarna om avgifterna tas ut efter försäkringsteknisk beräkning eller rent schablonmässigt eller om de är specialdestinerade för vissa utgifter. Samtliga avgifter kan i detta sammanhang betraktas som produktionsfaktorskatter på arbetskraft.

Vad gäller de fördelningspolitiska effekterna av en arbetsgivaravgift är den traditionella uppfattningen att avgiften övervältras på löntagarna så snart ekonomin fått tillfälle att anpassa sig till ett nytt jämviktsläge efter det att avgiften införts. Detta beror bl. a. på att utbudet av arbetskraft är oelastiskt, dvs. att de anställda arbetar lika många timmar vare sig nettolönen är något högre eller något lägre. En skatt på lönesumman påverkar då inte arbetskraftens produktivitet. Arbetsgivaren saknar anledning att ändra bruttolönen. I stället utbetalas en nettolön som svarar mot bruttolönen minskad med skatten. Slutsatsen blir att den lönesumma, som utbetalas till de anställda vid given sysselsättningsgrad, reduceras med skattebeloppet. Skatten övervältras således på löntagarna. På lång sikt skulle man alltså inte behöva förvänta sig några större sysselsättningseffekter vid en förändring av skatten på arbetskraft. Beträffande den kortsiktiga övervältringen har effekterna inte ansetts lika entydiga, eftersom dessa i hög grad anses beroende av de rådande marknads- och konjunkturförhållandena.

Beroende av de aktuella marknadsförhållandena kan företagen försöka övervältra avgiften antingen bakåt eller framåt. Avgörande är arbetskraftssituationen, styrkan hos fackföreningar och arbetsgivare samt efterfrågesituationen på varumarknaderna. Det är tänkbart att företagen svarar på en avgift genom att höja varupriset, sänka nettolönen eller bådadera. Om slutresultatet skulle bli att hela anpassningen sker genom prishöjningar kommer skattebördan att delas mellan löntagare och andra konsumentgrupper. Sannolikheten för ett sådant extremfall torde emellertid vara låg. Däremot är det inte osannolikt att en del av övervältringen kommer till stånd genom

ökade priser. Vanligen antar man dock att den huvudsakliga anpassningen går via sänkt tillväxttakt i nettolönen. Övervältringens riktning och styrka är dock beroende av det rådande konjunkturläget och den förda stabiliseringspolitiken.

I en *recession*, som karakteriseras av låg eller ingen löneglidning samt svag efterfrågan på varumarknaderna, kommer en arbetsgivaravgift i stor utsträckning att belasta företagsvinsterna. De nominella lönerna kan inte sänkas på grund av fackföreningarnas motstånd.

Eventuella prishöjningar skulle öka det rådande köpmotståndet, svaga företag skulle slås ut och arbetslösheten öka. Resultatet i detta fall blir att den kortsiktiga incidensen av arbetsgivaravgiften i stor utsträckning kommer att vila på företagen.

I ett *normalt konjunkturläge* är förutsättningarna beroende på om företaget tillhör den skyddade sektorn (S-sektorn) eller den konkurrensutsatta sektorn (K-sektorn). Inom S-sektorn, t. ex. handel, byggnadsverksamhet eller offentlig verksamhet, är det möjligt för företagen att höja priset. Alla företag drabbas här av samma kostnadsökningar. Inom K-sektorn däremot är möjligheterna till prishöjningar mindre. Kostnadstrycket ökar vilket ger upphov till vissa anpassningsåtgärder från företagens sida. De lägger ner marginell produktion, t. ex. anläggningar som har svårigheter att bära de rörliga kostnaderna. Eftersom kapitalinsatsen per sysselsatt tenderar att vara lägre vid sådan marginell produktion än vad som gäller genomsnittligt, stiger den genomsnittliga kapitalintensiteten för de kvarvarande sysselsatta.

Även i den lönsamma delen av produktionen kan en höjning av löneskatten medföra att det nu lönar sig att ersätta arbetskraft med kapital. Visserligen kanske priset på kapitalvarorna stiger relativt sett lika mycket som priset på arbetskraft, eftersom kostnaden för att tillverka investeringsvarorna stiger med högre lönekostnader. Detta genomslag behöver dock inte ske förrän efter lång tid. Dessutom kan kapitalvaror importeras.

Anpassningsåtgärder av de här slagen, som alla syftar till en allmänt hårdare rationalisering, minskar efterfrågan på arbetskraft. Blir de mest arbetskraftintensiva företagen hårt utsatta uppkommer strukturarbetslöshet.

I ett *inflationsläge* med överskottsefterfrågan på arbetsmarknaden kan denna reduceras av en höjd arbetsgivaravgift och därmed ersätta motsvarande löneglidning. I en ekonomi präglad av inflation torde det dessutom finnas goda möjligheter till kompenserande prisökningar. Speciellt gäller detta om inflationen är allmän också i utlandet. Övervältringen går då alltså framåt.

Den föregående analysen av möjligheterna till övervältring av arbetsgivaravgifter i olika lägen bygger på principiella ekonomiska överväganden. I de under 1970-talet vidtagna skatteomläggningarna har emllertid arbetsgivaravgiftshöjningarna på ett särskilt sätt kombinerats med sänkningar av den direkta inkomstskatten. Enligt vissa bedömningar har dessa omläggningar inneburit att övervältringen av avgifter skett snabbt och att avgifterna övervältrats bakåt. Att höjningen av avgifterna fått denna effekt beror enligt detta synsätt inte på konjunkturläget utan på den omständigheten att syftet varit att begränsa lönehöjningarna och att detta skett i samförstånd med arbetsmarknadens parter.

Full enighet råder dock inte om effekten av dessa skatteomläggningar. Vissa menar att någon avräkning i praktiken aldrig kommit till stånd och

att i varje fall inte någon fullständig övervältring bakåt skett. Har priserna kunnat höjas har det inneburit att avgifterna övervältrats framåt på konsumenterna. Har inte heller detta kunnat ske, vilket t. ex. skulle kunna vara fallet för exportföretagen, har avgiftsökningen helt eller delvis stannat på företagen, dvs. kapitalägarna. Företrädare för denna uppfattning pekar också på det förhållandet att det inte är alla avgiftshöjningar under perioden som varit knutna till inkomstskattelättnader.

Skatter och avgifter som baseras på lönerna har – liksom andra bruttokostnadsskatter – den egenskapen att en förändring av skatteuttaget resulterar i en förändring av baserna för andra skatter. Höjs en arbetsgivaravgift utan att företagen kan övervältra den reduceras underlaget för nettovinstskatten. Övervältras skatten bakåt innebär det att löneökningen blir mindre än eljest varigenom underlaget sjunker för såväl inkomstskatten på fysiska personer som tidigare utgående arbetsgivaravgifter.

Ett utbyte av inkomstskatt mot arbetsgivaravgift enligt modellen för de senaste årens skatteomläggningar kommer därför att påverka dels löntagarnas disponibla inkomster, dels de samlade skatteintäkterna på ett komplicerat sätt. Införs en arbetsgivaravgift som omedelbart övervältras på löntagarna leder detta till en sänkning av de tidigare lönekostnaderna, dvs. lön plus ev. tidigare utgående avgifter för företagen, med lönskattens belopp. Företagens vinstsituation och vinstbeskattning blir oförändrad. Löntagarnas disponibla inkomster reduceras, dock inte med hela löneskattens belopp. Företagens vinstsituation och vinstbeskattning blir oförändrad. Löntagarnas disponibla inkomster reduceras, dock inte med hela lönesänkningens belopp. Eftersom bruttolönen sänks går också löntagarnas inkomstskatter ner. Denna inkomstskattelindring, som givetvis är beroende av varje inkomsttagares marginalskatteläge, reducerar nedgången i löntagarnas disponibla inkomster. Ett exempel kan belysa det sagda. Det förutsätts att marginalskatten i det aktuella inkomstläget för löntagaren är 66,7 % och att arbetsgivaravgift utgår med 33,3 %. Om avgiftsprocenten höjs så att arbetsgivarna får en avgiftsökning på 1 000 kr, som övervältras helt på löntagaren, räcker det om kontantlönen sätts ned med 750 kr. Kontantlöneminskningen medför nämligen en nedsättning av den tidigare utgående arbetsgivaravgiften med 250 kr, dvs. 33,3 % av 750 kr. Löntagaren får en sänkning av den disponibla inkomsten med 250 kr, dvs. 750 ./. 66,7 % på 750 kr. För staten innebär detta dels en inkomstökning genom avgiftshöjningen på 1 000 kr, dels en inkomstminskning med 750 kr genom bortfallet av inkomstskatt på 500 kr och arbetsgivaravgift på 250 kr.

En omfattande kritik har emellertid också kommit att riktas mot dem och då i första hand den del av avgifterna som närmast kan betecknas som löneskatt. Denna kritik kan sammanfattas enligt följande:

1. Avgifterna har regressiv fördelningsverkan. Detta är en konsekvens av att de övervältras på löntagarna via dämpad löneökningstakt och/eller höjda priser.
2. Avgifterna stör resursallokeringen i företagssektorn.
   a. Marknadsprisrelationen mellan kapital och arbetskraft snedvrids. Kapitalintensiv produktion gynnas.
   b. Små och medelstora företag, som tenderar att vara relativt arbetsintensiva missgynnas.

3. På grund av effekterna under 2. motverkar avgifterna en hög sysselsättningsnivå.
4. Avgifterna är ogynnsamma från bytesbalanssynpunkt.
5. Förändringar i avgiftsnivån påverkar kommunernas finanser.

Vid en analys av relevansen i denna kritik är tidsperspektivet centralt. Om nämligen en övervältring på löntagarna sker *omedelbart,* vilket som visats kan bli fallet under vissa institutionella betingelser, skulle kritiken under punkterna 2–4 sakna grund. De effekter på resursallokering och bytesbalans som registreras under en period av avgiftshöjningar utgör då ett resultat av marknadskrafternas inverkan i allmänhet samt finanspolitikens utformning i stort för att hålla full sysselsättning.

Om avgiftshöjningen företas under sådana omständigheter att en omedelbar övervältring bakåt inte sker kan problem uppkomma även om en fullständig övervältring på längre sikt är sannolik. Under den tid som krävs för den samhällsekonomiska anpassningen kan negativa effekter uppstå för arbetsintensiv produktion och för den utlandskonkurrerande delen av näringslivet. Det är givet att risken för detta ökar om större avgiftshöjningar genomförs med täta mellanrum.

Kritiken under punkt 1 torde vara giltig framför allt på lång sikt. Denna fördelningspolitiskt betingade kritik av arbetsgivaravgifterna har framkallat reformförslag. Här kan pekas på kraven på generaliserade arbetsgivaravgifter, dvs. avgifter som utgår inte endast på löner och på inkomst av rörelse och jordbruk utan även på arrende- och fastighetsinkomster samt på kapitalinkomster och kapitalvinster. Ett annat förslag har varit att göra arbetsgivaravgifterna progressiva. Slutligen kan nämnas att det inom beredningen diskuterats en helt ny skattekonstruktion utformad i två olika varianter, den ena som en individuell bruttoinkomstskatt för fysiska personer, den andra som en individuell bruttoutgiftsskatt för fysiska personer (se bilaga 1).

Det kan noteras att åtgärder som innebär att underlaget för arbetsgivaravgifterna vidgas så att kapitalinkomster ingår eller som innebär att arbetsgivaravgifterna ersätts med någon annan skatt med ett mer heltäckande inkomstunderlag i allt väsentligt skulle komma till rätta med kritiken såväl under punkt 1 som punkt 2.

Kritiken under punkt 2 har också lett till krav på höjningar av det avgiftsfria beloppet för egenföretagare vad gäller den allmänna arbetsgivaravgiften liksom krav på att man vid beräkning av denna avgift skulle undanta ett visst antal anställda. Synpunkter på åtgärder av dessa slag lämnas i det följande (avsnitt 7.4.3).

Den kritik som tas upp under punkt 5, har i första hand behandlats inom 1976 års kommunalekonomiska utredning (KEU). I sitt betänkande Kommunernas ekonomi 1975–1985 (SOU 1977:20) har utredningen belyst effektens storlek med några räkneexempel.

7.3.3 *Råvaruskatt m. m.*

I skattedebatten har framförts tanken att lägga en skatt på råvaror, dvs. på oförädlade varor såsom järn, trä, kol, olja, ull, bomull etc. Ytligt sett

skulle denna skatteform erbjuda fördelar i jämförelse med en skatt på t. ex. färdigvaror. Endast ett fåtal varor skulle komma att beröras. Skattens konstruktion och administration borde därför kunna underlättas. Eftersom en stor del av råvarorna importeras eller inom landet framställs hos ett begränsat antal stora företag, kan det synas som om inte minst kontrollen och uppbörden av skatten skulle bli enkel att ordna. En närmare granskning visar emellertid dels att skatten inte blir så enkel som det kan förefalla i förstone, dels att skattens verkningar på näringslivets struktur och arbetsmetoder kan bli omfattande och ganska svåra att bedöma.

Redan då det gäller mycket vanliga råvaror uppkommer komplikationer, som delvis eliminerar väntade fördelar. En råvaruskatt på exempelvis trä, förlagd till det led där råvaran säljs helt oförädlad, medför att antalet skattskyldiga blir relativt stort. Varje skogsägare skulle då få erlägga skatt på sin försäljning eller då han gör uttag för egen förbrukning. Vill man undvika belastningen med det stora antalet skattskyldiga måste skattskyldigheten flyttas fram till ett senare led, där råvaran säljs i något förädlad form, t. ex. såsom sågat virke, pappersmassa eller papper. Denna åtgärd innebär emellertid, att en del av råvaran förblir obeskattad. Ju högre krav som ställs på att skattskyldigheten skall begränsas till företag av sådan storlek, att skatten blir enkel att administrera, desto större del av råvaran går fri från skatt. Så snart undantag av någon betydelse måste göras, kommer det emellertid i sin tur att få långtgående följdverkningar med hänsyn till att alla de färdigvaror, som framställts av icke skattebelagd råvara, kan tillverkas och försäljas till lägre pris än varor som tillverkats av skattebelagd råvara. Rubbningar i konkurrensförhållandena blir härigenom oundvikliga, särskilt med hänsyn till den höga skattesats som torde bli aktuell för att skatten skall bli av statsfinansiell betydelse. Frestelsen till skatteundandragande blir därigenom också stor vilket i sin tur ger upphov till påfrestningar på kontrollorganisationen.

Vid en skatt på förädlingsvärde, såsom den nuvarande mervärdeskatten, är det möjligt att utan större svårigheter undanta exportvaror och beskatta importvaror på samma sätt som de inhemska. Härigenom kan man upprätthålla neutralitet med avseende på utrikeshandeln. Om samma syfte skall uppnås med råvaruskatt erfordras ett omständligt förfarande. Vid import måste för varje vara värdet av de råvaror, som kan antas ha kommit till användning vid varans tillverkning, uppskattas. Har flera råvaror använts, måste beräkningar göras över varje råvaras mängd, pris och – i förekommande fall – de olika skattesatser, som kan gälla för råvaror av skilda slag. Eftersom grundmaterial och framställningsmetoder för varor med samma användningsområde kan skifta från tid till annan, måste vidare omräkningar allt som oftast ske. Det är alltså fråga om en komplicerad procedur. Vidtar man förenkligar, t. ex. genom att beskatta importerade halvfabrikat och färdigvaror med viss procentsats av värdet, torde det vara ofrånkomligt att skatten än i den ena och än i den andra riktningen förändrar rådande prisrelationer mellan varor som tillverkas inom landet och varor som importeras.

Vid export uppkommer problem av motsvarande tekniska natur. Antingen måste skatt återbetalas, vilket förutsätter att det går att beräkna hur mycket råvaror som gått åt för att framställa den exporterade varan, eller också måste exporterande företag få möjlighet att köpa in råvaror skattefritt. Oav-

sett vilket alternativ som väljs får man räkna med ett betydande administrations- och kontrollarbete. Som framgått av framställningen om Sveriges internationella överenskommelser på det handelspolitiska området (avsnitt 2.5) torde komplikationer uppkomma på grund av våra åtaganden inom bl. a. GATT om Sverige skulle införa importbeskattning resp. skatteavlyft vid export för varornas råvaruvärden.

En skatt på råvaror kan vidare befaras bli uppfattad som en diskriminerande åtgärd riktad mot tredje världens länder. Dessas export utgörs till mycket stor del av råvaror eller lågt förädlade produkter vilka skulle få beläggas med importskatt. Eftersom råvaruvärdena är relativt låga måste skatten för att få någon finansiell betydelse tas ut efter en hög procentsats. Detta försämrar ytterligare de politiska förutsättningarna för en skatt på råvaror.

En annan nackdel med en råvaruskatt är att belastningen i förhållande till färdigvarans pris blir mycket ojämn. Om skatten på en viss råvara inte differentieras med hänsyn till råvarans användningsområde – en sådan differentiering torde för övrigt vara omöjlig att praktiskt genomföra – kommer skatten inte att få något samband med den färdiga varans pris utan endast med det värde, som den i färdigvaran ingående råvaran representerar. Den i förhållande till färdigvarans pris ojämna skattebelastningen får betydelse inte bara då en råvara har olika användningsområden och ingår i varor med skilda förädlingsvärden utan också då produkter med sinsemellan likartat användningsområde framställs av olika råvaror. Vid samma pris för färdigprodukten före skatt medför en råvaruskatt att priset relativt sett blir högre för en vara som kräver förhållandevis mycket material. Jämfört med en skatt på färdigvaror kommer således en råvaruskatt inte att få en neutral och likformig verkan på varuområdet.

Vad beredningen nu anfört leder till slutsatsen att allvarliga nackdelar är förbundna med en allmän råvaruskatt. Detta utesluter emellertid inte att det kan finnas skäl att överväga införande av en råvaruskatt för vissa speciella råvaror. Den ovan påtalade ojämna effekten på varupriserna så att varor som i sin tillverkning förbrukar mycket av de beskattade råvarorna blir dyra, kan nämligen vara önskvärd för att främja hushållningen med knappa resurser. De varor som skall beskattas bör väljas så att råvaruskattens fördelar kan utnyttjas utan att de tekniska olägenheterna blir särskilt stora. Beredningen ser emellertid inte detta som en renodlad företagsbeskattningsfråga. De överväganden som måste läggas till grund för urvalet av de särskilda råvaror som bör beskattas saknar beredningen särskild kompetens att göra.

Beredningen vill i det här sammanhanget också ta upp frågan om att införa någon form av *miljöavgift*. Krav på en sådan beskattning har förts fram i den allmänna debatten. Motivet är på sätt och vis detsamma som för råvarubeskattning. Även här är önskemålet främst att få till stånd produktionsmetoder som är skonsamma mot såväl yttre som inre miljö.

För att begränsa utnyttjandet av miljöfarlig tillverkning m. m. har hittills i första hand kvantitativa regleringar i form av förbud och överenskommelser använts. Att man inte sökt påverka företagen genom en förändring av de relativa priserna, dvs. genom att ta ut skatter eller avgifter, torde ha sin förklaring bl. a. i att mätproblemen är stora.

Det kan nämnas att utredningen om kostnaderna i miljövården (SOU 1974:101) framhöll att avgifter i och för sig är möjliga att använda som instrument i miljöskyddspolitiken. Fördelarna bedömdes dock inte vara så stora att man i någon större utsträckning borde slå in på en sådan linje. För att motverka de ekonomiska fördelarna av enbart administrativ reglering ansågs det dock i vissa fall kunna vara motiverat med avgifter. I lagen (1976:1054) om svavelhaltigt bränsle, som genomfördes på grundval av utredningens förslag, intogs en bestämmelse om att särskild avgift får tas ut i sådana fall då t. ex. ett företag medgetts dispens från de allmänna föreskrifterna enligt lagen.

I det nämnda betänkandet konstaterades att t. ex. utsläppsavgifter måste användas i kombination med sedvanliga administrativa styrmedel för att den samlade verkan skall bli den avsedda, bl. a. för att lösa lokala miljöproblem. Utsläppsavgifter är nämligen främst användbara för att angripa miljöproblem av regional karaktär dvs. de fungerar då som generella styrmedel. Utsläpp kan emellertid förorsaka både regionala och lokala problem. Ett system med utsläppsavgifter som skall beakta såväl de regionala som lokala problemen bedömdes dock bli alltför komplicerat. Systemet ansågs därför behöva kompletteras med en individuell prövning av varje enskild miljöstörande verksamhet.

Enligt beredningens mening är en förutsättning för att man över huvud taget skall kunna använda sig av miljöavgifter att man finner en lämplig teknik för att mäta omfattningen av skador på luft, vatten, mark osv. I så fall synes miljöavgifter – i kombination med förbudsregler – kunna vara ett verksamt medel för att begränsa utnyttjandet av miljöfarliga produktionsmetoder.

Liksom i fråga om råvaruskatter ser beredningen emellertid inte miljöavgifter som någon inkomstkälla av betydelse. Beredningen har därför inte närmare analyserat möjligheterna att införa ett sådant avgiftssystem.

7.3.4 *Skatt på energi*

Frågor som sammanhänger med skatteuttaget på energi utreds f. n. av energikommissionen (I 1976:05). Kommissionen har bl. a. att undersöka de medel som står till buds för att påverka energikonsumtionen. Beskattningens roll i sammanhanget skall särskilt beaktas. I direktiven anförs följande.

> Traditionellt har utformningen av energibeskattningen väsentligen betraktats som en skattepolitisk fråga. Vid sidan av detta fiskala element torde energiskatten framöver i högre grad än hittills komma att användas i ett vidare energipolitiskt syfte. Kommissionen bör vara oförhindrad att föreslå inskränkningar i beskattningsområdets omfattning eller skattefrihet för viss energiförbrukning. Däremot bör det, liksom tidigare, inte ingå i uppdraget att ta upp frågan om att ersätta den nuvarande särskilda energibeskattningen med en beskattning inom mervärdeskattens ram.
>
> Till tidigare uppgifter bör läggas att överväga energibeskattningens inverkan på kostnadsrelationen energi-arbetskraft inom företagen. Därvid bör undersökas den betydelse som energipris och energiskatt kan ha för den långsiktiga utvecklingen av industrins investeringar och efterfrågan på arbetskraft och för skilda branschers internationella konkurrenskraft.
>
> Vidare bör kommissionen vid sina överväganden om ändringar i energiskattens

avvägning för att främja en bättre energihushållning även undersöka sådana ändringar som kan stimulera till att förnyelsebara energikällor utvecklas och utnyttjas.

Någon uppgift att bedöma energibeskattningens möjligheter som finansieringskälla har energikommissionen således inte. Indirekt kommer dock kommissionens överväganden att vara bestämmande för det totala energiskatteuttaget. Någon anledning för beredningen att mera i detalj inventera tänkbara underlag för en energibeskattning och försöka bedöma hur olika skatteformer kan bidra till finansieringen av statens utgifter torde därför inte föreligga. Beredningen vill dock rent allmänt framhålla att en fördel med flertalet av de former av energibeskattning som nu finns är att det är relativt lätt att fastställa beräkningsunderlaget för skatterna. Beredningen anser sig också inom ramen för sitt uppdrag böra belysa de effekter en energibeskattning har på företagen och vilka övervältringseffekter som kan bedömas uppkomma.

Vid denna analys har beredningen utgått från att energiförbrukningen i Sverige kan variera inom vida gränser utan att världsmarknadspriset påverkas. Detta kan ske därför att utbudet på energi är elastiskt. Variationer i energiefterfrågan beroende på prisändringar, dvs. efterfrågeelasticiteten, hänger bl. a. samman med i vilken utsträckning möjlighet finns att byta ut energi mot andra produktionsfaktorer. Detta kan givetvis variera mellan olika branscher. Efterfrågeelasticiteten på energi kan också påverkas av elasticiteten i efterfrågan på varor med stort energiinnehåll.

Eftersom världsmarknadspriset på energi inte påverkas av en svensk energiskatt (elastiskt utbud) kan man anta att en sådan skatt medför att det svenska priset på energi stiger med skattebeloppet. Skatten övervältras alltså på energikonsumenterna och de energiförbrukande företagens produktionskostnader ökar. Den kostnadsökning som energiskattehöjningen alltså medför för företagen kommer de att söka övervältra, antingen framåt på varupriserna eller bakåt på andra produktionsfaktorer. Bedömningen av möjligheterna i detta avseende och därmed av energiskattens incidens på kort och lång sikt blir därvid i stora delar en parallell till den tidigare diskussionen om verkningarna av en investeringsskatt. Liksom där är det nödvändigt att skilja mellan effekterna i den för internationell konkurrens utsatta sektorn (K-sektorn), där en övervältring genom prishöjningar inte är möjlig vid givna växelkurser, och effekterna i den skyddade sektorn (S-sektorn) där denna möjlighet är större.

Ju sämre möjligheterna är att byta ut energi mot andra produktionsfaktorer och ju högre kostnaden för energi är i förhållande till företagets totala kostnader, desto kraftigare blir effekten av en ändring av skatten på energi. Särskilt energiintensiva branscher kommer att drabbas av försämrad lönsamhet. Exempel på sådana branscher är järn och stål samt papper och massa. I dessa branscher uppkommer också de kraftigaste allokeringsverkningarna via nyinvesteringar i energibesparande teknik och utflyttning av produktionsanläggningar. Här kan man också tänka sig försök till övervältring bakåt mot basråvarorna malm och virke. En sådan effekt skulle dock sannolikt framkalla ökade exportansträngningar av oförädlade råvaror, vilkas priser ju är internationellt bestämda.

En höjd energibeskattning kan som en följd av de beskrivna effekterna

leda till att exporten av oförädlade varor ökar och att energiintensiva färdigvaror i högre grad importeras. För att förhindra denna effekt skulle energiskatten behöva lyftas av vid export och föras på vid import, dvs. samma åtgärder vidtas som i mervärdeskattesystemet. Energiskatten skulle då bli mera neutral från utrikeshandelssynpunkt. Förfarandet är emellertid tekniskt mycket komplicerat. Bl. a. måste energiinnehållet i import- och exportvarorna bestämmas. Detta kan för en och samma produkt vara olika beroende på att den framställts i skilda produktionssystem. I likhet med vad ovan (avsnitt 7.3.3) anförts beträffande liknande åtgärder inom ramen för en råvarubeskattning är risken för komplikationer på grund av våra internationella handelspolitiska åtaganden inom bl. a. GATT stora. Det kan också noteras att energikommissionens direktiv synes innebära att någon sådan konstruktion inte bör prövas.

7.3.5 *Produktionsfaktorskatt på kapital*

Utöver den personliga förmögenhetsskatten finns f. n. en form av kapitalbeskattning genom den kommunala garantiskatten på fastigheter. Garantiskatt utgår nämligen oavsett om fastigheten lämnat avkastning eller inte. Den räknas dock av från inkomstskatt i den mån inkomst föreligger. Även beskattningen av företagets överskott kan ses som en kapitalbeskattning, nämligen av kapitalets avkastning. En kapitalbeskattning även i denna form finns således redan. Givetvis kan en skatt tas ut på kapitalet även om överskott inte uppkommer. Skatten skulle i så fall kunna utformas på samma sätt som vid garantibeskattningen. Kapitalets bruttovärde skulle då läggas till grund för beskattningen. En annan metod vore att använda företagets nettoförmögenhet, dvs. det egna kapitalet, som bas. Man kommer emellertid då till något som i princip bara är en variant av företagsägares och aktieägares förmögenhetsbeskattning i nuvarande form.

En mer renodlad produktionsfaktorskatt på kapital borde kunna utformas analogt med arbetsgivaravgifterna som en skatt på tjänster utförda av kapitaltillgångar. Här föreligger emellertid stora svårigheter när det gäller att bestämma priset på kapitaltjänster. Flödet av tjänster från olika kapitalstockar, t. ex. byggnader och maskiner, är inte proportionellt mot värdet av kapitalet, eftersom livslängden på kapitalet är helt olika. Närmast till hands skulle ligga att uppskatta värdet av skattebasen till samma belopp som kalkylmässiga avskrivningar. En kapitalbeskattning skulle därför också kunna konstrueras som en skatt på företagens avskrivningar.

En kapitalbeskattning med andra effekter är en investeringsavgift, där skatten alltså inte tas ut löpande under den tid kapitalföremålet används utan i form av en engångsskatt vid anskaffningen. En permanent sådan skatt ger som tidigare redovisats ungefär samma effekt som en mervärdeskatt där investeringarna ingår i underlaget (BNP-moms eller I-moms). Beredningens bedömning av dessa skatteformers verkningar har utförligt redovisats i det föregående (avsnitt 7.2.3 och 7.2.4). Sammanfattningsvis finner beredningen det olämpligt att införa nya skatter på företagskapital utöver dem som redan finns. Kapitalbeskattning i form av investeringsavgifter bör även fortsättningsvis komma till användning endast för stabiliseringspolitiska ändamål, där syftet primärt är att påverka investeringarnas tidsförläggning och inte att dra in stora skattebelopp.

7.4 Speciella frågor beträffande uttag av mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter

7.4.1 *Inledning*

I det föregående har olika bruttoskatter behandlats på ett mera övergripande plan. Beredningens analyser har gett vid handen att man stöter på en rad problem, såväl tekniskt som av mer principiell natur, om man i någon högre grad söker ändra det nuvarande systemet. Det sagda gäller oavsett om ändringen gäller en breddning av basen för befintliga skatter eller införande av nya skatteformer. Nästa steg är då att undersöka om det från olika utgångspunkter finns anledning att i mera begränsad omfattning företa ändringar i de skatter som nu finns. Beredningen avser här att ta upp endast vissa särskilda frågor rörande mervärdeskatten (K-momsen) och arbetsgivaravgifterna.

Inledningsvis behandlar beredningen därvid frågan om skäl finns att föra in olika nu undantagna poster i beskattningsunderlaget för mervärdeskatten och arbetsgivaravgifterna. Med tanke på det nära samband som finns i många fall mellan företagsbeskattning och beskattning av fysiska personer har företagsskatteberedningen vidare ansett det lämpligt att redovisa sin uppfattning i två frågor som i första hand tagits upp inom 1972 års skatteutredning (Fi 1972:02), nämligen differentierad mervärdeskatt och progressiv löneskatt. Beredningens överväganden grundas därvid på det utredningsmaterial som skatteutredningen tagit fram.

I tilläggsdirektiv har slutligen åt beredningen uppdragits att utreda dels möjligheterna till en regional differentiering av beskattningen, dels en differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften även efter andra grunder. Den regionala differentieringen tar beredningen upp till behandling i kapitel 10. I fråga om differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften i övrigt har beredningen i första hand analyserat de i debatten framförda förslagen om undantag för visst antal anställda. När regeringen emellertid numera föreslagit (prop. 1977/78:54) en nedsättning av avgiften i fråga från 4 (2) till 2 (0) procent från årsskiftet 1977/78 och redovisat sin avsikt att fullständigt avveckla den längre fram har beredningen bedömt det som tillfyllest att endast mycket kortfattat redovisa några av de frågor som skulle aktualiseras vid en sådan differentiering.

7.4.2 *Utvidgning av beskattningsområdet för mervärdeskatten*

Den nuvarande mervärdesskatten är i princip en generell konsumtionsbeskattning. En rad varor och tjänster har emellertid undantagits från skatten och sammanlagt kan det uppskattas att endast omkring två tredjedelar av konsumtionen av varor och tjänster är skattebelastad. Det hävdas ibland att undantagen förstärker mervärdeskattens regressiva effekt på grund av att den mervärdeskattebefriade konsumtionen tar i anspråk en mindre andel av låginkomsttagarnas budget än höginkomsttagarnas. Det kan därför finnas anledning att undersöka om beskattningsområdet kan utvidgas. En sådan utvidgning kan givetvis inte bara ge fördelningspolitiska effekter utan också påverka statsinkomsternas storlek.

De områden av konsumtionen som är undantagna från beskattning är i huvudsak följande.

- Sjukvård, undervisning och andra samhälleliga funktioner
- Bostadshyror
- Personbefordran
- Bank- och försäkringsväsendets tjänster, vissa personliga tjänster, t. ex. tjänster utförda av advokater, konsulter (med undantag för byggkonsulter), bokföringsbyråer och frisersalonger
- Nöjesbranschen
- Nyhetstidningar och periodiska publikationer

På byggnadsområdet samt i fråga om hotell- och restaurangtjänster är beskattningsvärdet reducerat till 60 % av ersättningen. På markarbeten utgår skatt på 20 % av ersättningen. I sammanhanget bör även nämnas att energikonsumtionen – el, eldningsolja, drivmedel – är undantagen från mervärdeskatt. I stället påförs en energiskatt.

Den allmänna målsättningen när mervärdeskatten infördes var att övergången inte skulle förorsaka att varor och tjänster fördyrades. Beskattningsområdet blev därför – med undantag för investeringarna – i stort sett detsamma som tidigare gällt för den allmänna varuskatten. Vissa mindre utvidgningar gjordes dock. Att t. ex. nöjesbranschen och en del personliga tjänster fortfarande undantogs motiverades i första hand med skattetekniska olägenheter.

I fråga om nyhetstidningar var skälet att resultatet av presstödsutredningen (SOU 1968:48) avvaktades. Anledningen till att beskattningsvärdet begränsades till 60 % resp. 20 % på byggnads- och markarbeten var att i systemet med allmän varuskatt hade enbart material belagts med skatt. Materialdelen uppskattades motsvara dessa procentsatser. Genom reduceringsregeln fördyrades alltså inte bostadskostnaderna.

Enligt beredningens uppfattning saknas möjlighet att i någon utsträckning utvidga beskattningsområdet för mervärdeskatten. De områden som beloppsmässigt är av störst betydelse – sjukvård och andra offentliga tjänster, bostadshyror och personbefordran – torde av olika skäl vara uteslutna. Att införa mervärdeskatt för tidningar o. d. ter sig inkonsekvent med tanke på de statliga stödåtgärder som är inriktade på denna bransch. Vad gäller drivmedel och bränsle finns redan nu ett omfattande avgiftsuttag vilket vid behov kan ändras. Att dessutom ta ut mervärdeskatt på detta område fyller knappast någon funktion. Den utvidgning av mervärdeskattens område som enligt beredningens mening kan komma i fråga är i stort sett endast personliga tjänster och nöjen. Att en sådan utvidgning inte ger några större merintäkter för statskassan är dock uppenbart. Det kan dessutom antas att de skattetekniska problem, som tidigare motiverat beslutet att undanta denna typ av konsumtion, finns kvar. En ändring av beskattningsområdet på denna punkt förutsätter alltså att vissa tekniska frågor löses. Det ankommer emellertid inte på beredningen att här behandla tekniska problem inom mervärdeskatten. Sådana frågor behandlas f. n. av mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05), som har i uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskattelagstiftningen.

7.4.3 *Utvidgning av basen för arbetsgivaravgifter*

Arbetsgivaravgifter för anställd personal tas f. n. ut på summan av kontantlönen och naturaförmåner i form av bostad och kost. Andra naturaförmåner räknas däremot inte in i det avgiftspliktiga underlaget.

Under senare tid har systemet att ge olika typer av naturaförmåner, s. k. fringe benefits, i stället för en höjd kontant lön fått en allt större utbredning. Ett av skälen till denna utveckling är att de faktiska kostnaderna arbetsgivaren har och gör avdrag för av praktiska skäl sällan i sin helhet motsvaras av en förmånsbeskattning hos den anställde. Ibland redovisas inte förmånen ens. Ett annat skäl är att det inte utgår några arbetsgivaravgifter på andra förmåner än bostad och kost. Allteftersom skatter och avgifter höjs får arbetsgivarna och de anställda givetvis ett allt större gemensamt intresse av att låta arbetsersättning utgå i form av naturaförmånger av olika slag.

Den naturaförmån som utan jämförelse är mest frekvent är rätten att för privat bruk få disponera en arbetsgivaren tillhörig bil. Det har blivit allt vanligare att man, i samband med att lönen bestäms, reducerar kontantlönen om i stället en bil får fritt disponeras. Beredningen har inte undersökt omfattningen av bilförmånerna och till vilket värde de sammanlagt kan antas uppgå. Att det rör sig om betydande belopp torde dock stå klart. Här kan också pekas på den starka utvecklingen av leasingmarknaden för bilar. En stor del av dessa bilar torde vara sådana som anställda i företagen kan utnyttja för privat bruk. Beredningen är av den uppfattningen att förmån i form av bil bör inräknas i underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter. För detta talar också önskemålet om att företagare och anställda skall behandlas lika. Värdet av egenföretagarens privata utnyttjande av en bil, som utgör inventarium i förvärvsverksamheten, beskattas nämligen och kommer därigenom att öka avgiftsunderlaget.

Utformningen av en regel om att arbetsgivaren skall vara skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter för värdet av anställdas bilförmåner måste av praktiska skäl bli schablonmässig. Någon exakt koppling mellan förmånens vid inkomsttaxeringen uppskattade värde och avgiftsberäkningen torde således inte kunna komma i fråga. Övervägande skäl talar enligt beredningen för att värdet av bilförmånen – såvitt gäller avgiftsberäkningen – får fastställas på grundval av bilens prisklass enligt riksskatteverkets anvisningar (klass I–V) och en antagen privat körsträcka av 1 000 mil. Har den anställde under ett helt år fått utnyttja en bil i 40 000 kr-klassen (grupp III) för privat körning, blir exempelvis förmånsvärdet för år 1977 9 000 kr, vilket belopp alltså skall läggas till grund för avgiftsberäkningen. Har den anställde haft rätt att utnyttja bilen under endast en del av året bör givetvis beräkningen göras på att reducerat underlag.

Som underlag för arbetsgivaravgifter bör principiellt sett läggas samtliga naturaförmåner. Sålunda bör exempelvis värdet av fri telefon och fria dagstidningar beaktas. Av praktiska skäl avstår beredningen dock från att föreslå en sådan utvidgning av avgiftsområdet. Beredningen vill emellertid understryka vikten av att statsmakterna noga följer förekomsten av naturaförmåner så att mer omfattande avgiftsundandraganden kan förebyggas.

Ett spörsmål som till en del hänger samman med frågan om avgiftsskyldighet för naturaförmåner är om inkomst av annat än förvärvsarbete

– dvs. i första hand fastighets- och kapitalinkomster – skall läggas till grund för avgiftsuttag. Att sådana s. k. generaliserade arbetsgivaravgifter kommit att diskuteras skall ses mot bakgrund av att de successiva inkomstskattesänkningarna under 1970-talet kommer samtliga inkomsttagare till godo samtidigt som olika avgiftshöjningar ensidigt belastat förvärvsinkomster.

Ett system för generaliserade arbetsgivaravgifter finns presenterat i en bilaga till detta betänkande (bil. 1). Avgifterna skall enligt detta system tas ut som en tilläggsskatt hos sådana fysiska personer som har annan inkomst än inkomst av förvärvsarbete. Avgiftsberäkningen kommer således – och detta torde gälla allmänt för generaliserade arbetsgivaravgifter – att grundas på fysiska personers inkomsttaxering. Huruvida generaliserade arbetsgivaravgifter bör införas är därför en fråga som det primärt ankommer på 1972 års skatteutredning att ta ställning till. Företagsskatteberedningen finner därför inte skäl att närmare behandla en sådan utvidgning av avgiftsområdet.

7.4.4 *Differentierad mervärdeskatt*

Mervärdeskatten har, som tidigare nämnts, vissa regressiva effekter. För att eliminera dessa har krav framförts på att mervärdeskatt skall utgå efter olika procentsats på skilda varuslag, s. k. differentierad mervärdeskatt. Kraven har i första hand gällt ett avskaffande av mervärdeskatt på livsmedel. I sammanhanget har också åberopats att differentierad mervärdeskatt förekommer i flera länder.

Frågan om en differentiering av mervärdeskatten har behandlats av 1972 års skatteutredning. Av en undersökning som utredningen låtit utföra framgår bl. a. att skattebelastningen från mervärdeskatten på livsmedel i relation till den disponibla inkomsten, sjunker med stigande disponibel inkomst men ökar när hushållens storlek ökar. Sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel torde alltså relativt sett innebära större skattelättnad för låginkomsttagare än för höginkomsttagare och större skattelättnad för barnfamiljer än för mindre hushåll.

Om skattebelastningen däremot mäts i kronor visar undersökningen att höginkomsttagare betalar ett högre mervärdeskattebelopp på livsmedel än låginkomsttagare. Att skattebelastningen mätt på detta sätt stiger även med hushållets storlek är självklart. Sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel ger därför större skattelättnad i absoluta tal åt höginkomsttagare än åt låginkomsttagare och större skattelättnad åt barnfamiljer än åt mindre hushåll.

Utredningen visar också att effekten av en sänkning av skattesatsen beror på vilka varuslag som nedsättningen omfattar. Begränsas det skatteprivilegierade området till baslivsmedel, t. ex. mjölk, mejeriprodukter, kött och fläsk, förändras den relativa skattebelastningen på i princip samma sätt som vid en mer omfattande nedsättning. Däremot är skattelättnaden i kronor i stort sett lika när man jämför hushåll med olika höga inkomster men stiger påtagligt med hushållets storlek.

Vid bedömning av frågan om sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel medför önskvärda effekter synes det vara av avgörande betydelse att man tar ställning till vilket sätt att mäta dessa effekter som anses mest

relevant. Fäster man störst vikt vid effekterna mätta i förhållande till den disponibla inkomsten kan konstateras att en sådan skattesänkning medför en positiv fördelningseffekt. Denna blir något större om endast baslivsmedel blir föremål för skattesänkning eftersom baslivsmedlens andel av den totala beskattade konsumtionen synes vara större när det gäller låginkomsttagare och barnfamiljer än när det gäller höginkomsttagare resp. mindre hushåll. Om man däremot anser att skattelättnaden i kronor räknat är viktigast framstår sänkt eller slopad mervärdeskatt på alla livsmedel inte som ett lämpligt fördelningspolitiskt medel. Däremot visar gjorda undersökningar att en sådan skattesänkning på de baslivsmedel som nu är prissubventionerade skulle vara i stort sett neutral i förhållande till hushållens inkomster men ge större skattelättnad åt barnfamiljer än åt mindre hushåll.

Kombineras sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel med andra åtgärder, t. ex. en höjning av mervärdeskatten på andra mer umbärliga varor, visar gjorda undersökningar att en önskvärd fördelningspolitisk effekt kan uppnås oavsett mätmetod. Det konstateras att denna effekt, när den mäts i kronor, till största delen uppkommer genom skattehöjningen på andra varor och inte genom skattesänkningen på livsmedel.

En sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel anses alltså, beroende på betraktelsesätt och utformning, kunna ge önskvärda fördelningspolitiska effekter. Samtidigt befaras dock att en sådan åtgärd skulle medföra vissa nackdelar i form av ökat arbete för de skattskyldiga med bokföring och redovisning av skatt och försvårat kontrollarbete för myndigheterna. Vidare uppkommer gränsdragningsproblem. De internationella erfarenheterna av tillämpningen av mervärdeskattesystem med flera skattesatser synes bekräfta dessa farhågor.

Som antytts i det föregående är flera s. k. baslivsmedel föremål för statliga subventioner. Subventioneringen kan sägas innebära att själva basen för mervärdeskatten är reducerad. Denna minskning av basen torde ha samma verkan som om en reducerad skattesats skulle tillämpas på marknadsmässiga priser. En sänkning av mervärdeskattesatsen skulle medföra att man fick ett dubbelt subventionssystem för vissa slags varor. En sådan ordning är enligt beredningens uppfattning inte lämplig. Vill man av fördelnings- och socialpolitiska skäl ytterligare sänka konsumentpriset på vissa varor synes detta önskemål i stället böra tillgodoses inom ramen för t. ex. prisregleringen på jordbruksprodukter.

Även en förhöjd mervärdeskattesats på vissa varor skulle bereda vissa problem. En första fråga skulle bli att avgränsa de varuslag som skall omfattas av skattehöjningen. Det torde därvid bli aktuellt att välja i huvudsak lyxbetonade varor. Skatten får då samma effekt som vissa punktskatter vid försäljning till konsument eller till sådana företag som inte får lyfta av ingående mervärdeskatt. Eftersom den förhöjda mervärdeskatten är avsedd att träffa den privata konsumtionen av lyxbetonade varor synes det enligt beredningen, om man vill ha en sådan differentiering, mer ändamålsenligt att för dessa varor införa en särskild punktskatt.

7.4.5 *Progressiv löneskatt*

Möjligheterna att införa en progressiv löneskatt har undersökts inom 1972 års skatteutredning. Skatteutredningen har sökt utröna effekterna dels av att låta en progressiv löneskatt helt ersätta den progressiva inkomstskatten på löner och dels av att använda en progressiv löneskatt som komplement till den progressiva inkomstskatten.

Diskussionen har förts mot bakgrund av två huvudalternativ för den tekniska utformningen av löneskatten. *Huvudalternativ A* innebär att den progressiva löneskatten beräknas på summan av löntagarens löneinkomster under året från olika arbetsgivare, varefter skatten fördelas mellan dessa. Enligt *huvudalternativ B* beräknas skatten särskilt för varje arbetsgivare med hänsyn endast till den ersättning som han själv betalar ut till löntagaren.

Detta huvudalternativ rymmer i sin tur två lösningar. *Underalternativ B 1* innebär att skatten beräknas på den faktiska ersättningen. *Underalternativ B 2* betyder att man beträffande löntagare, som haft deltidsarbetare eller arbetat bara under en del av året hos arbetsgivaren i fråga, räknar upp den faktiska ersättningen till årslön innan skattesatsen bestäms.

Frågan om det är möjligt att låta en progressiv löneskatt *helt ersätta* den progressiva inkomstskatten på löner besvarar skatteutredningen nekande. Som motivering anges i huvudsak tre skäl. För det första anses löneskatten enligt båda huvudalternativen leda till osäkra och i vissa avseenden mindre önskvärda effekter beträffande lönebildning och inkomstutjämning. För det andra fordrar båda huvudalternativen betydande ingrepp i löntagarens personliga integritet i samband med skatteberäkning och kontroll. För det tredje blir det svårt att kompensera löntagarna för de avdragsmöjligheter som de förlorar om den progressiva inkomstskatten ersätts av löneskatt.

Vad beträffar den andra lösningen, nämligen om en progressiv löneskatt kan användas som *komplement* till den progressiva inkomstskatten på löner, konstaterar skatteutredningen först att svårigheterna beträffande inkomstutjämning, integritet och avdrag inte i och för sig behöver utgöra avgörande hinder. Undersökningen visar dock att flera skattetekniska och liknande skäl talar mot en sådan lösning. Båda huvudalternativen leder sålunda till betydande merarbete vid skatteberäkning och kontroll. En väsentlig invändning mot en lösning enligt huvudalternativ A är vidare att den i hög grad försvårar företagens ekonomiska planering. Huvudalternativ B medför betydande risker för skatteundanhållande. Möjligen skulle något av underalternativen B 1 och B 2 kunna fås att fungera hjälpligt, om progressionen i löneskatten är svag och man inte ställer höga krav beträffande dess fördelningseffekter.

Företagsskatteberedningens bedömning är att ett införande av progressiv löneskatt inte synes böra aktualiseras.

7.4.6 *Differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften*

Undantag för visst antal anställda

I debatten har under senare år önskemål framförts om en differentiering av arbetsgivaravgifterna. Konkret har man pekat på den allmänna arbetsgivaravgiften som inte är knuten till någon särskild förmån för de anställda.

Från denna avgift borde en form av bottenavdrag införas, har det hävdats, i form av undantag för ett visst antal anställda.

Den konkreta frågan om undantag från den allmänna arbetsgivaravgiften torde ha mist sin aktualitet sedan regeringen föreslagit (prop. 1977/78:54) att den skall sättas ned från 4 till 2 procent med verkan från årsskiftet 1977/78 och att den senare skall avskaffas helt. Beredningen vill ändå i korthet redovisa några av de problem som aktualiseras rent principiellt vid en differentiering av avgifter eller skatter efter antal anställda.

Det torde vara fullt klart att ett ev. undantag måste få formen av ett grundavdrag, så att t. ex. fem anställda undantas i varje företag oavsett företagets storlek. Tröskeleffekten av att avgiftsbefria endast företag med högst fem anställda torde komma att uppfattas som alltför orimlig. För företagen över den valda gränsen uppkommer frågan om vilka anställdas löner som skall undantas – beloppet blir ju beroende av vilka löner som är aktuella.

En annan fråga som måste lösas gäller hur beräkningen skall göras när det inte rör sig om enbart personer som varit anställda hela året och arbetat heltid. Skall två halvtidsanställda motsvara en heltid och hur skall t. ex. semestervikarier och praktikanter räknas? Sannolikt blir det nödvändigt med någon form av schablonmässig omräkning till "helårsanställda" ungefär så som nu sker vid beräkningen av underlaget för ATP-avgiften. Beräkningen av de löner som skall anses falla på dessa årsanställda måste också schabloniseras. Sannolikt aktualiseras därvid också frågan om de löner som skall undantas får vara hur höga som helst eller om något tak bör sättas för att inte lättnaden för vissa särskilda företag skall bli alltför stor. I samband därmed uppkommer också frågan om hur egenföretagare skall behandlas, vilket torde innebära att ytterligare några tekniska problem måste lösas.

En annan fråga är om det över huvud taget är lämpligt att införa ett på detta sätt utformat generellt stöd för små företagsenheter. I vissa branscher bedrivs verksamheten praktiskt taget uteslutande i smådrift, dvs. med högst ett fåtal personer anställda i varje företag. Som exempel kan nämnas gruppen fria yrken. Det kan inte anses föreligga något bärande skäl för att reducera arbetsgivaravgiften för dessa företag. Likaså kan nämnas att vissa enheter inom processindustrin kan – baserade på en långtgående automatisering – skötas med en mycket begränsad arbetsinsats. Inte heller i det fallet synes det vara motiverat med en förmånsbehandling.

Ett ytterligare problem med avgiftsbefrielse för visst antal anställda är att systemet sannolikt skulle ge upphov till kringgåendehandlingar. Om reduktionen tog sikte på juridisk enhet torde företagen i många fall på ett obehörigt sätt kunna anpassa sig till de nya reglerna. Företag med många anställda skulle – oavsett om driften var koncentrerad till en plats – dela upp företaget i ett antal formellt fristående koncernbolag. Enda möjligheten att förhindra detta torde vara att knyta avgiftsbegränsningen till driftställe i stället för juridisk enhet (företag). Att ge en definition på vad som skall krävas för att en enhet inom en koncern skall anses utgöra ett självständigt driftställe att tillämpas på de otaliga former av gränsfall som kan tänkas torde dock vara ogörligt.

Avgiftsfritt grundbelopp

Egenföretagare erlägger allmän arbetsgivaravgift samt avgifter till sjukförsäkringen, folkpensioneringen och ATP i form av egenavgifter. I egenavgiften ingår således inte de övriga avgifter som tas ut för anställda (se avsnitt 3.3.2). Som underlag för avgiftsberäkningen används nettointäkten av rörelsen (eller jordbruket). Allmän arbetsgivaravgift erläggs dock endast på den del av inkomsten som överstiger 30 000 kr. Syftet med regeln har ursprungligen angetts vara att undanta den del av inkomsten som kan anses hänförlig till avkastning på det i verksamheten nedlagda kapitalet. När det avgiftsfria beloppet fr. o. m. 1 januari 1977 höjdes från 18 000 kr till 30 000 kr synes dock motivet i första hand ha varit att bereda egenföretagare med måttliga inkomster ytterligare lättnader.

Beredningen anser f. n. inte skäl föreligga att ändra det avgiftsfria beloppet.

7.5 Sammanfattande synpunkter och ställningstaganden

En av beredningens huvuduppgifter är att utreda möjligheterna att jämsides med en behållen nettovinstbeskattning i ökad utsträckning använda produktionsfaktorskatter för olika ekonomisk-politiska syften. En ökad användning av bruttoskatter skall också övervägas. I direktiven görs inte något försök att systematiskt avgränsa vilka typer av skatter som är att hänföra till området för brutto- och produktionsfaktorbeskattning. Inte heller görs någon klar distinktion mellan de båda grupperna. Genom några exempel sker dock en viss precisering. Dels nämns den mycket generella bruttoomsättningsskatten, dels selektiva skatter på speciella produktionsfaktorer som arbetskraft, kapital och energi. Beredningen har tolkat direktiven så att även skatter som ligger mellan dessa ytterligheter som t. ex. olika typer av mervärdeskatter bör prövas.

Den genomgång beredningen företagit av ifrågavarande område av beskattningen omfattar en lång rad skattetyper. Undersökningen har visat att det vid en diskussion av bruttobeskattningen inte går att strikt hålla sig till vad som vanligen benämns företagsbeskattning utan man kommer i många fall in på fysiska personers beskattning. Vissa skatter kan uppenbarligen ses från två sidor. Då emellertid direktiven uttryckligen framhåller att det inte ingår i utredningsuppdraget att föreslå annat än begränsade följdändringar i beskattningen av fysiska personer har beredningen nöjt sig med att i korthet peka på nämnda förhållande.

I begreppet bruttobeskattning ligger att avdragen starkt begränsas när underlaget bestäms. Är företaget skattesubjekt blir det då naturligt att med bruttoskatter avse generella eller nästan generella skatter på företagens bruttoutgifter eller bruttointäkter. Med denna definition på bruttoskatt blir det likaledes naturligt att beteckna skatter på enstaka varor eller produktionsfaktorer som (selektiva) varuskatter respektive produktionsfaktorskatter.

De mest omfattande baserna har de s. k. kumulativa bruttoskatterna på företag. Dessa skatter kännetecknas av att underlaget utöver företagens bruttoförädlingsvärden även innehåller värdet av inköpta råvaror och material.

Olika varianter av denna typ av skatter har varit föremål för prövning i tidigare utredningar. Slutsatsen har då blivit att de för dessa skatter karakteristiska kaskadeffekterna medför bl. a. olämpliga förändringar av organisationsstrukturen inom företagssektorn. Dessutom bereder de mycket stora problem vid försök att skapa skattemässig neutralitet mellan inhemsk och utländsk produktion. Man har därför intagit en avvisande attityd till kumulativa bruttoskatter. Beredningen ansluter sig till denna bedömning.

Medges avdrag för värdet av inköpta råvaror och halvfabrikat får man nonkumulativa motsvarigheter till de kumulativa bruttoskatterna. En nonkumulativ bruttointäktsskatt är av stort principiellt intresse. Basen för denna skatt utgörs – om den tas ut i flera led – i princip av de enskilda företagens bruttoförädlingsvärden och kan därför karakteriseras som en mervärdeskatt. Eftersom underlaget, om man ser till ekonomin som helhet och undantar offentlig sektor, kommer att omfatta hela bruttonationalprodukten brukar skatten kallas för en mervärdeskatt av BNP-typ eller kortare BNP-moms. Denna mervärdeskatt företer mycket stora likheter med den allmänna varuskatten (omsen) som tidigare ingick i skattesystemet. Denna skatt togs i princip ut på alla konsumtions- och investeringsvaror när dessa avyttrades för slutlig användning. Halvfabrikat och råvaror var således undantagna från beskattning. Skillnaden mellan den allmänna varuskatten och en BNP-moms är främst av uppbördsteknisk natur genom att den allmänna varuskatten var en ettledsskatt och BNP-momsen är en flerledsskatt.

Fr. o. m. år 1969 ersattes den allmänna varuskatten av en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). Underlaget för denna skatt skiljer sig från underlaget för BNP-momsen genom att det inte omfattar värdet av investeringsvaror. Ser man till ekonomin som helhet kommer vid en K-moms endast den del av det löpande produktionsresultatet som under en tidsperiod går till konsumtion och till offentliga organs förbrukning att skattebelastas. Basens avgränsning i en K-moms gör denna till en administrativt relativt lätthanterlig skatt eftersom avdrag medges för företagens samtliga inköp.

En tredje typ av mervärdeskatt representerar ett mellanliggande fall. Utöver de avdrag som gäller för BNP-momsen medges avdrag även för skatt på avskrivningar (ersättningsinvesteringar). I jämförelse med K-momsen ingår således även nyinvesteringar i beskattningsunderlaget. Bortser man från offentlig sektor kommer underlaget här att omfatta nettonationalprodukten (NNP) eller, vilket är samma sak, nationalinkomsten. Skatten kallas därför – när den utformas som en flerledsskatt – mervärdeskatt av NNP-typ (NNP-moms) eller mervärdeskatt av inkomsttyp (I-moms).

Under utredningsarbetets gång har det i den allmänna debatten ofta föreslagits att man av främst fördelningspolitiska skäl borde överväga att bredda basen i nuvarande mervärdeskatt så att även investeringarna innefattas. Andra har uttryckt den uppfattningen att man av samma skäl jämsides med nuvarande moms borde införa en helt ny produktionsskatt. Beredningens analyser har gett vid handen att en mervärdeskatt som inkluderar investeringsutgifterna i underlaget kan karakteriseras som en sådan produktionsskatt eller – som den också kan kallas – en generell produktionsfaktorskatt. Detta gäller i särskilt hög grad om avlyft ej medges vid export och om importerade varor inte skattebelastas. Under sådana förutsättningar

förefaller det nämligen sannolikt att övervältringsprocessen skulle vara riktad bakåt mot ersättningen för produktionsfaktorernas insatser.

Mot bakgrund av nämnda synpunkter och förslag har beredningen relativt utförligt analyserat de ekonomiska effekterna av en breddad mervärdeskatt under olika antaganden om dess utformning. Analysen tyder på att fördelningspolitiska effekter av önskat slag skulle uppnås. En sådan mervärdeskatt, som alltså i sitt underlag inbegriper bruttoinvesteringarna (BNP-moms) eller nettoinvesteringarna (I-moms), skulle sannolikt inte ha den nuvarande momsens regressiva fördelningsverkan. En skatt på investeringar torde nämligen åtminstone på kort sikt vara progressiv vilket skulle kunna motverka konsumtionsbeskattningens regressivitet. Den långsiktiga effekten i fördelningspolitiskt avseende är dock mer osäker. Även om en övervältring på längre sikt skulle ske av investeringsskatten, finns det emellertid anledning att räkna med att detta är en trög och tidskrävande process. De progressiva effekterna skulle därför vara bestående under en betydande tidsrymd.

Beredningens analys tyder emellertid också på att en mervärdeskatt som innehåller brutto- eller nettoinvesteringar i underlaget sannolikt skulle ge mindre önskvärda effekter på resursfördelningen i ekonomin och verka återhållande på investeringsbenägenheten. I dessa avseenden torde BNP-momsens verkningar vara mer påtagliga än I-momsens.

Om den breddade momsen, i syfte att pressa fram en bakåtriktad övervältring, utformas så att skatten inte får lyftas av vid export och inte påförs importvarorna finns det anledning att räkna med särskilt påtagliga konkurrenssnedvridningar och strukturella förskjutningar i företagssektorn. I detta fall skulle möjligheterna till en övervältring i normala fall gå förlorad även för konsumtionsskattekomponenten. En sådan skatt skulle därmed för den konkurrensutsatta sektorn få likartade effekter som en uppskrivning av den svenska kronan.

En jämförelse av de bägge breddade momsvarianterna har gett vid handen att tungt vägande principiella argument kan anföras mot BNP-momsen. Sålunda talar både horisontella rättvisesynpunkter och effektivitetssynpunkter till I-momsens fördel vid denna jämförelse. Från administrativa utgångspunkter skulle emellertid BNP-momsen vara att föredra genom att man då undgår det komplicerade problemet att fastställa ändamålsenliga skattemässiga avskrivningsregler.

Beredningens samlade bedömning med anledning av vad som framkommit i analysen är att den inte kan rekommendera att vare sig en BNP-moms eller I-moms införs. I jämförelse med nuvarande mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter synes nämligen BNP- och I-momsarnas negativa effeker på resursfördelning och investeringsincitament vara väsentligt större. Den ökade beskattning av investeringarna som de breddade mervärdeskatterna skulle innebära ter sig särskilt olämplig mot bakgrund av bedömningen att den svenska ekonomin under överskådlig tid präglas av problem som är av den arten att den ekonomiska politiken bör ha en grundläggande investerings- och exportbefrämjande inriktning.

Beträffande invändningen att de breddade mervärdeskatterna från fördelningspolitisk synpunkt ter sig gynnsammare än K-momsen och arbetsgivaravgiften vill beredningen framhålla som sin uppfattning, att det svenska

skatte- och transfereringssystemet redan nu innehåller en rad medel som gör det möjligt för statsmakterna att i önskad riktning påverka fördelningen av de disponibla inkomsterna mellan inkomsttagare och mellan hushåll.

I argumentationen för en breddad mervärdeskatt har även stabiliseringspolitiska synpunkter anförts. Investeringskvotens kraftiga svängningar under en konjunkturcykel har ansetts motivera att skattesystemet kompletteras med ytterligare ett permanent instrument som kan användas för att dämpa dessa svängningar. Beredningen anser för sin del att det i och för sig motiverade önskemålet om effektiva medel för konjunkturmässig styrning av investeringarna inte utgör något skäl för att införa något som i praktiken blir jämförbart med en permanent investeringsskatt. När situationen så kräver och när investeringsfondssystemet anses otillräckligt bör detta stabiliseringspolitiska problem kunna klaras med temporära investeringsavgifter respektive investeringsavdrag eller andra speciella stimulanser.

Bland produktionsfaktorskatterna har beredningen vid sidan av arbetsgivaravgifterna särskilt analyserat råvaruskatter, energiskatter och permanenta investeringsskatter. Beträffande en allmän råvaruskatt har beredningen funnit att en sådan knappast är användbar för finansiering i större skala av den offentliga sektorn. Eftersom beskattningen här skulle sättas in i ett mycket tidigt skede i produktionskedjan skulle det värdemässiga underlaget bli lågt. Detta betyder att skattesatsen finge sättas relativt högt för att skatten skall bli meningsfull som finansieringskälla. Detta kan befaras medföra bl. a. betydande risker för skatteundandraganden och stora påfrestningar på kontrollorganisationen. Skattens verkningar på näringslivets struktur och arbetsmetoder kan vidare bli omfattande och svåra att bedöma. Svårigheterna att åstadkomma neutralitet med avseende på varor som produceras i andra länder måste också starkt understrykas. En skatt som tas ut vid import av råvaror kan dessutom te sig handelspolitiskt utmanande och uppfattas som en skyddsåtgärd mot råvaruimport från t. ex. tredje världens länder.

Eftersom en beskattning av råvaror leder till en relativ fördyring av dessa jämfört med produktionsfaktorerna arbetskraft och kapital kan skatten väntas leda till en ökad hushållning med dessa naturresurser. Beredningen har emellertid inte ansett det vara dess uppgift att närmare undersöka om det därför – trots argumenten mot en generell råvaruskatt – skulle kunna vara motiverat att stimulera till ökad sparsamhet med vissa råvaror genom mer selektiva skatter (punktskatter).

Energibeskattningen utreds för närvarande av energikommissionen som har att överväga hur den kan användas för främst energipolitiska syften. Beredningen har därför inte ansett sig böra avge några förslag på detta område, utan redovisar endast en principiell incidensanalys. Resultaten av denna kan sammanfattas på följande sätt.

En energiskatt kan inte övervältras bakåt på energiproducenterna eftersom energipriset är bestämt på världsmarknaden. Införs en energiskatt påverkas därför, via en förändrad prisrelation mellan energi och övriga produktionsfaktorer, såväl produktions- som konsumtionsmönster i ekonomin. En generell höjning av energibeskattningen sänker på kort sikt lönsamheten i de företag som arbetar i den från utlandet konkurrensutsatta sektorn. Man kan emellertid finna argument för att en i förhållande till andra länder rimlig

genomsnittlig lönsamhetsnivå på längre sikt kommer att återställas genom att företagens kostnadsökningar för arbetskraften utvecklas långsammare än i frånvaro av skatten. Här föreligger alltså en tendens till övervältring på löntagarna, vilket skulle ge energiskatten en regressiv effekt.

Energibeskattningen belastar skilda branscher olika alltefter deras grad av energiintensitet i produktionen. Vissa särskilt energiintensiva branscher som järn och stål samt papper och massa skulle komma att drabbas av en relativ försämring av sin lönsamhet vid en generell höjning av energibeskattningen. Någon mer avsevärd övervältring bakåt av skattebördan på råvaruledet, dvs. malm- och virkesproducenterna, torde inte kunna genomföras. För dessa finns ju alltid alternativet att exportera till internationellt bestämda priser. I en empirisk undersökning som beredningen gjort har den svenska energibeskattningens effekter analyserats. Resultaten visar att den faktiska skattebelastningen i de energiintensiva branscherna, vilka är viktiga i vår utrikeshandel, genom speciella undantag och nedsättningar blivit betydligt lägre än den skulle varit om de allmänna reglerna skulle ha tillämpats. Energibeskattningen har alltså i sin nuvarande tillämpning delvis anpassats till Sveriges internationella konkurrenssituation.

I den skyddade sektorn, som omfattar t. ex. energi för bostadsuppvärmning och motorbränslen, uppstår via prishöjningar en tendens till övervältring av energiskatten på konsumenterna. Vid flexibla växelkurser kommer skatter även i den konkurrensutsatta sektorn att till viss del kunna övervältras på detta sätt. Även i detta fall, med högre grad av övervältring framåt, blir emellertid den fördelningspolitiska effekten övervägande regressiv.

Beredningens synpunkter på en permanent investeringsskatt har redan tidigare berörts i denna sammanfattning. Beredningen anser inte att en sådan skatt bör införas. Däremot bör temporära investeringsskatter kunna utnyttjas för konjunkturmässig styrning av investeringarna.

De utan jämförelse viktigaste skatter som f. n. förekommer på brutto- och produktionsfaktorsbeskattningens område är, som framhållits fler gånger, K-momsen och arbetsgivaravgifterna. Det är beredningens uppfattning att dessa skatter även framgent bör utgöra centrala inslag i skattesystemet.

Vid en jämförelse på ett övergripande samhällsekonomiskt plan företer K-momsen och arbetsgivaravgifterna betydande likheter. I synnerhet gäller detta i ett långsiktigt perspektiv. Båda skatterna riktas mot företagen men övervältras på konsumenter och löntagare. K-momsen kan karakteriseras som en proportionell konsumtionsskatt medan arbetsgivaravgifterna kan ses som en proportionell skatt på arbetsinkomst. Båda skatterna har därmed på lång sikt en regressiv fördelningseffekt. Effekterna på benägenheten att arbeta respektive att spara torde vara i stort sett likvärdiga.

Den kortsiktiga övervältringsprocessen torde emellertid inte ha likartade förlopp. Det anses sålunda att mervärdeskatten genom sin konstruktion på kort tid (momentant) övervältras framåt på priserna. Därför ger den sannolikt mycket begränsade allokeringseffekter i ekonomin. Beträffande arbetsgivaravgifterna är övervältringsprocessen mer omdiskuterad. Somliga menar att man genom att koppla avgiftshöjningarna till särskilda överenskommelser mellan statsmakterna och löntagarorganisationerna kan uppnå momentan övervältring även av arbetsgivaravgifterna. Övervältringen går då bakåt mot löntagarna. I sådana fall ger inte heller avgifterna upphov till några nämnvärda allokeringseffekter vare sig på kort eller lång sikt.

Andra sätter i fråga om man med institutionella arrangemang kan försäkra sig om en momentan övervältring och pekar på att flera avgiftshöjningar under senare år har vidtagits utan direkt anknytning till löneförhandlingarna. Enligt denna åsiktsriktning går det inte att bestrida att de höjda avgifterna under 1970-talet och tidigare har haft olämpliga allokeringseffekter som bl. a. tagit sig uttryck i negativa effekter på sysselsättning och bytesbalans. Om detta är en riktig bedömning kan därtill fogas observationen att arbetsgivaravgifterna kan ha haft progressiva fördelningspolitiska effekter under ett skede närmast efter en höjning.

Beredningen gör för sin del den bedömningen att höjda arbetsgivaravgifter i många fall kan väntas ge vissa allokeringseffekter. Speciellt stor måste risken för detta vara när betydande avgiftshöjningar genomförs med korta mellanrum så som skett i Sverige under senare år. Det finns uppenbarligen en gräns för hur mycket kontantlöneökningarna i praktiken kan reduceras för att ge utrymme för höjda avgiftssatser inom en given totalram. Kan den erforderliga reduktionen inte åstadkommas uppstår en ökad kostnadsbelastning på företagen. De företag som arbetar i internationell konkurrens på export- och hemmamarknaden kan inte utan vidare kompensera sig via prishöjningar och får därför vidkännas en minskad lönsamhet. I nästa steg kan man räkna med att detta leder till en dämpning av löneglidningen och en ökad motståndskraft hos arbetsgivarparten i kommande avtalsrörelser. Eftersom löneutvecklingen i den konkurrensutsatta sektorn i stort sett brukar vara normgivande för hela löneområdet kommer lönerna i den skyddade sektorn att successivt anpassas till denna. Innan anpassningsprocessen är slutförd uppkommer dock vissa konkurrenssnedvridningar och kortsiktiga substitutionseffekter. Som exempel kan nämnas att arbetskraft i viss utsträckning ersätts med kapital och att konkurrenssituationen gentemot utlandet förvärras. Höjningen medför också att den skyddade sektorns produkter blir dyrare än den konkurrensutsatta sektorns.

Beredningens slutsats av denna analys är att fortsatta höjningar av arbetsgivaravgifterna i den takt som skett under en följd av år inte bör förekomma. I princip bör de reserveras för finansiering av kostnader för mot avgifterna svarande sociala förmåner. Inte minst hänsynen till de besvärande återverkningar på kommunernas finanser som illustrerats av den kommunalekonomiska utredningen i dess betänkande Kommunernas ekonomi 1975–1985 (SOU 1977:20) motiverar en stor försiktighet i utnyttjandet av arbetsgivaravgifter som mer allmänna finansieringskällor för den offentliga sektorn.

I beredningens arbete har flera förslag till förändringar i såväl mervärdeskattens som arbetsgivaravgifternas konstruktion blivit föremål för analys och ställningstaganden. Vad först gäller mervärdeskatten har dessa överväganden lett fram till slutsatsen att någon utvidgning av beskattningsområdet f. n. inte är möjlig. I vart fall gäller detta utvidgningar som skulle få någon påtaglig statsfinansiell betydelse. Frågan om en differentierad mervärdeskatt har övervägts på grundval av material, som tagits fram av 1972 års skatteutredning. Beredningen är här av den uppfattningen att mervärdeskattesystemet för sin funktion som ett generellt verkande system kräver att det inte kompliceras med olika ingrepp. I stället för differentiering av mervärdeskatten är det enligt beredningens mening lämpligare med prissubventioner resp. punktbeskattning.

Även i fråga om arbetsgivaravgifterna har diskuterats möjligheterna att utvidga den bas som utgör underlag för uttaget. Beredningen har dock stannat för att inte föreslå någon generalisering av arbetsgivaravgifterna, dvs. utsträckning av underlaget till att omfatta inkomster av annat slag än inkomst av eget arbete (A-inkomster). Beredningen föreslår en utvidgning av underlaget i så måtto att värdet av bilförmån – i likhet med vad som f. n. gäller beträffande förmån av kost och logi – räknas in i underlaget.

De frågor om differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften efter olika grunder som tagits upp under utredningsarbetets gång torde numera, sedan regeringen föreslagit (prop. 1977/78:54) en nedsättning och därefter en fullständig avveckling av avgiften, ha mist sin direkta aktualitet. Beredningen redovisar därför nu endast vissa praktiska och principiella problem som skulle behöva lösas vid en ev. differentiering av arbetsgivaravgifter efter antalet anställda. Beredningens synpunkter på frågan om en differentiering i regionalt avseende redovisas i det följande (avsnitt 10.2).

Vad slutligen gäller den progressiva löneskatten synes de tekniska problemen vara alltför stora för att en sådan skatteform skall kunna införas.

8 Nettovinstbeskattningssystemet

8.1 Inledning

8.1.1 *Allmänt*

I det föregående (kapitel 4) har redogörelser lämnats för hur nuvarande system för beskattning av företagens vinster är uppbyggt. Vissa grundläggande principer är gemensamma för alla slag av förvärvskällor. Detta gäller t. ex. intäkts- och kostnadsbegreppen. Härutöver finns särbestämmelser betingade av de skilda förvärvskällornas karaktär. I fråga om inkomst av rörelse har man i betydande utsträckning sökt anknyta till de principer för inkomstberäkning som gäller inom företagsekonomin. Inkomsten skall således beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta kommer till uttryck bl. a. i särskilda regler för periodisering av inkomster och utgifter. Vid värdering av tillgångar och skulder skall enligt den civilrättsliga lagstiftningen – i första hand BFL och AL – den s. k. försiktighetsprincipen tillämpas. Principen innebär bl. a. att tillgångar inte får tas upp till högre värde i bokföringen än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet, varmed i regel avses nettoförsäljningsvärdet eller återanskaffningsvärdet (lägsta värdets princip). Reglerna i BFL och AL utgör således en spärr mot en alltför hög – men inte mot en alltför låg – värdering av tillgångarna.

Den värdering som gjorts i räkenskaperna godtas i beskattningshänseende såvida den inte strider mot uttryckliga bestämmelser i skattelagstiftningen. Dessa bestämmelser, som tar sikte på att förhindra en alltför långtgående nedskrivning, torde internationellt sett vara ganska generösa. I fråga om varulager gäller exempelvis som huvudregel att den i räkenskaperna gjorda nedskrivningen godtas så länge utgående värde uppgår till minst 40 % av värdet enligt lägsta värdets princip.

Värderingsreglerna medger således att ett företags tillgångar med verkan i skattehänseende tas upp till väsentligt lägre värde än det verkliga. Nedskrivningen påverkar skattebelastningen och medför därigenom att företaget får en skattekredit. En skattekredit bildas också om företaget avsätter en del av sin vinst till investeringsfond. Genom resultatreglerande åtgärder av detta slag kan företag alltså i relativt stor utsträckning själva bestämma den skattepliktiga inkomstens storlek. Det bör dock understrykas att nedskrivning och fondavsättningar o. d. inte medför någon definitiv skattebefrielse för företaget. Skattekrediterna skall återföras till beskattning senast när företaget upphör med sin verksamhet.

Möjligheten att bilda skattekrediter kan sägas ha två ur principiell synvinkel skilda effekter. För det första möjliggörs att skattebelastningen mellan olika år kan utjämnas. Vinstmedlen från goda år står kvar obeskattade i företaget och tas fram under senare år med sämre resultat. Skattekrediten medför för det andra att skattebetalningar kan – även om företaget har en jämn vinstutveckling – skjutas på framtiden. Denna senareläggning, som i praktiken innebär ett räntefritt lån, kan underlätta företagens utveckling och tillväxt och får härigenom stor betydelse.

Syftet med investeringsfondssystemet är – förutom att lämna utrymme för bildande av skattekrediter – att förbättra samhällets möjligheter att styra aktiviteten inom näringslivet. Man vill förmå företagen att utnyttja fonderna så att investeringar förläggs till lågkonjunkturperioder eller till områden med sysselsättningssvårigheter.

8.1.2 *Vissa effekter av nuvarande system*

Skattekrediterna utgör, som framhållits i det föregående, f. n. ett väsentligt inslag i nettovinstbeskattningen. Ett företag kan skaffa sig skattekrediter genom avsättning till lagerreserver och genom att utnyttja investeringsfondssystemet. I viss utsträckning medger även de reguljära skattemässiga avskrivningarna på inventarier att skattekrediter skapas. Den sammanlagda skattekrediten i ett företag motsvarar summan av de ackumulerade skatteminskningar som åstadkommits genom avsättningar till lagerreserver och investeringsfonder samt överavskrivningar.

Bildandet av skattekrediter förbättrar företagets soliditet, dvs. förhållandet mellan eget kapital och upplånat kapital. En god soliditet innebär att företaget har en stor andel eget i förhållande till främmande kapital, vilket ökar möjligheterna för företaget att bära förluster utan att borgenärsintressena blir lidande.

En analys av soliditeten måste givetvis också inkludera en värdering av de tillgångar som svarar mot skulderna och det egna kapitalet. Osäkra tillgångar räknas av och försämrar den redovisade soliditeten. Nedvärdering av fullt kuranta tillgångar medför däremot att den verkliga soliditeten är bättre än den i bokföringen redovisade relationen mellan eget och främmande kapital. Om denna nedvärdering beaktas även i skattehänseende behöver motsvarande vinst inte redovisas för beskattning. Den på vinsten belöpande skatten får alltså skjutas på framtiden tills tillgångarna åter redovisas till sina verkliga värden. Den skatteskuld som således kan sägas föreligga intar en mellanställning mellan eget och främmande kapital. Skulden är villkorlig och efterskänks helt vid en framtida förlust i verksamheten. Vid en förlust behöver därför inte det egna kapitalet tas i anspråk i första hand. Reserven beskattas endast om den löses upp samtidigt som företaget redovisar skattepliktig vinst. Eftersom skulden är räntefri utgör skattekrediten därmed en värdefull finansieringskälla.

Det nuvarande systemet medger stora möjligheter att med verkan i skattehänseende bilda reserver genom lagernedskrivning, snabb reguljär avskrivning på inventarietillgångar och stora engångsavskrivningar på byggnader och inventarier genom investeringsfondssystemet. Den verkliga soliditeten i företagen är därför ofta bättre än den redovisade. Det i allmänt tal använda

uttrycket skattekonsolidering avser denna förstärkning av den verkliga soliditeten.

Den skattekredit som ett företag får genom att bilda dolda reserver kan, som tidigare nämnts, karakteriseras som ett räntefritt lån från statsmakterna till företaget. Om varje enskilt investeringsobjekt betraktas för sig innebär skattekrediten från likviditetssynpunkt endast en temporär fördel. Den beskattningsbara avkastningen blir således mindre i början och större i slutet av objektets livslängd än som skulle varit fallet om de skattemässiga avskrivningarna hade samma tidsfördelning som den faktiska värdeminskningen. Den totala skattebelastningen av investeringsobjekt påverkas inte utan skattekrediten amorteras genom ökade skattebetalningar i slutet av objektets livslängd.

Utvecklingen av ett företags sammanlagda skattekredit beror bl. a. på hur dess investeringar utvecklas. Har företaget en jämnt växande investeringsvolym kan det hela tiden ta upp nya skattekrediter och dessa nytillkommande skattekrediter kan helt eller delvis uppväga amorteringen av skattekrediterna från tidigare gjorda investeringar. Nettoresultatet blir att företagets sammanlagda skattekredit ständigt kommer att växa. Någon nettoåterbetalning av den växande skattekrediten blir i så fall aldrig aktuell. En annan sak är givetvis att de fortlöpande investeringarna kan medföra finansiella påfrestningar på företagen.

Vad nu sagts gäller inte för långsamt växande företag eller företag som stagnerar eller helt eller delvis avvecklar sin verksamhet. Sådana företag kommer att belastas med en högre skatt än som skulle gällt om skattebetalningarna baserades på företagets verkliga vinst, dvs. vinsten beräknad efter kalkylmässiga avskrivningar och utan lagernedskrivningar. Man kan också uttrycka det så att ett företags skattebetalningar förskjuts från den expansiva till den stagnerande eller kontraktiva utvecklingsfasen eller – för hela företagssektorn – från snabbt växande företag till företag med oförändrad eller vikande kapitaltillväxt. De expansiva företagen framstår därmed som gynnade av gällande skatteregler.

Avskrivningsreglernas utformning kan förväntas resultera i en differentiering i skattetryck inte bara mellan expansiva och stagnerande företag utan också mellan företag med olika räntabilitet. Vinsternas storlek påverkar varken tillåtna avskrivningar eller avskrivningsbehovet. Stiger räntabiliteten över viss gräns måste företaget – om av- och nedskrivningsmöjligheterna utnyttjats maximalt – därför ta fram ökad andel av vinsten till beskattning. Den effektiva skattebelastningen ökar därför när räntabiliteten stiger.

Att ett företags skattekredit ökar innebär allmänt sett att den andel av företagets "verkliga" vinst, som faktiskt betalas i skatt, blir lägre än den nominella skattesatsen. Man brukar uttrycka det så att den *effektiva* skattesatsen sjunker. Här bör dock tilläggas att nuvarande lagstiftning accepterar i princip endast historiska anskaffningsvärden som bas för av- och nedskrivningar. Detta betyder att inflation medför en skärpning av företagets skattebelastning eftersom skillnaden mellan å ena sidan skattemässiga av- och nedskrivningar och å andra sidan kalkylmässiga av- och nedskrivningar baserade på tillgångarnas återanskaffningsvärden minskar. Denna skärpning kan i viss mån kompenseras genom förmånliga av- och nedskrivningsregler. Därigenom kan den effektiva skattebelastningen för expansiva företag trots

inflationen hållas lägre än den nominella. För lager ger nuvarande nedskrivningsregler inte endast konsolideringsmöjlighet utan kan också anses tjäna syftet att skjuta upp beskattningen av den vinst som uppkommer då inneliggande lager stiger i pris.

Det nu anförda ger således vid handen att gällande av- och nedskrivningsregler har en sådan utformning att den effektiva skattebelastningen kan förväntas skilja sig för olika företag beroende på skillnader i expansionstakt, räntabilitet och kapitaltillgångarnas sammansättning. Snabbt expanderande varuproducerande företag, vars kapitaltillgångar huvudsakligen består av maskiner, byggnader och varulager gynnas medan företag som växer långsamt eller har en konstant eller minskande produktionsapparat liksom tjänsteproducerande företag har små möjligheter att skaffa sig skattekrediter. En studie (redovisad i bilaga 2) av bruttovinstmarginaler och bruttosparande visar mer konkret vad nettovinstbeskattningen betytt för företagen.

Sedan början av 1950-talet har enligt nämnda studie förhållandet mellan vinsten före avskrivningar (bruttovinsten) och omsättningen minskat inom svensk industri. Bruttovinstens andel av förädlingsvärdet för hela industrin minskade sålunda från i genomsnitt ca 34 % 1953/1957 till ca 24 % 1969/1973. Den period med kraftiga vinststegringar som inleddes år 1973 höjde åter bruttovinstnivån för perioden 1973/1975. Den nivå som bruttovinsten hade under femtiotalet uppnåddes dock inte. Den nu redovisade utvecklingen kan emellertid helt tillskrivas de största företagen, dvs. företag med mer än 1 000 anställda. För dessa sjönk bruttovinsten i förhållande till förädlingsvärdet från ca 40 % för perioden 1953/1957 till ca 26 % för 1969/1973, medan den för företag med mellan 50 och 200 anställda legat på i stort sett samma nivå kring 20 % under hela denna tidsperiod. Under perioden 1973/1975 höjdes den genomsnittliga bruttovinsten i förhållande till förädlingsvärdet för de största företagen till ca 29 % medan den för företagen i den minsta gruppen steg till ca 24 %. Genomsnittet för samtliga företag blev under denna tidsperiod ca 28 %.

Krympningen av bruttovinsterna har inte resulterat i en motsvarande nedgång i bruttosparandet, dvs. summan av outdelad vinst och avskrivning. Efter att ha stigit från ca 19 % under perioden 1953/1957 till ca 22 % åren 1957/1961 har genomsnittligt för samtliga företag bruttosparandets andel av förädlingsvärdet sjunkit ned till ca 18 % under åren 1969/1973. Nedgången är något kraftigare för de största företagen, där bruttosparandet minskade från ca 21 % till ca 19 % efter en toppnivå av ca 24 % åren 1957/1961. Däremot har de minsta företagen kontinuerligt ökat sitt bruttosparande från ca 11 % till ca 14 %. Även här bryter dock utvecklingen under 1972/1975 på ett påfallande sätt mot trenden under tiden 1953–1973. Genomsnittet för samtliga företag visar sålunda en uppgång till ca 23 %, vilken kontrasterar mot utvecklingen från i slutet av 1950-talet. För de största företagen steg bruttosparandet åter och uppgick under åren 1973/1975 till ca 25 % av förädlingsvärdet. De minsta företagen ökade tillväxttakten i bruttosparandet under denna period och uppnådde ca 19 %.

Den olikartade utvecklingen av bruttovinster och sparande kan tillskrivas huvudsakligen en markant nedgång i skattebetalningarna. För hela industrin minskade sålunda bolagsskattens andel av förädlingsvärdet från 10,4 %

1953/1957 till 2,4 % 1973/1975, dvs. med 8 procentenheter. Minskningen är störst för de större företagen, från 13,5 % till 2,3 %. För de minsta företagen sjönk skattebetalningarna från 4,7 % till 2,4 % eller med ungefär 50 %, trots en inte obetydlig ökning av förhållandet mellan bruttovinsten och förädlingsvärdet.

Den markanta förändringen av skattebetalningarnas andel av industriföretagens förädlingsvärde sedan början och mitten av 1950-talet, hänger i första hand samman med att bruttovinstmarginalernas andel av förädlingsvärdet sjunkit kraftigt. I ett system med nettovinstbeskattning innebär givetvis minskade vinster att även skatterna minskar. En annan orsak till den lägre skattebelastningen är att det finansiella nettot, dvs. skillnaden mellan ränteintäkter och räntekostnader, försämrats under perioden beroende på ökad lånefinansiering.

Företagens skattebetalningar påverkas emellertid inte bara av vinstutvecklingen utan också av förändringar i skattesatser och vinstberäkningsregler. Som nyss nämnts kan de svenska beskattningsreglerna med vidsträckta av- och nedskrivningsmöjligheter samt investeringsfonder leda till att den effektiva skattesatsen skiljer sig från den nominella. Gjorda beräkningar visar att medan den nominella skattesatsen sedan början av femtiotalet successivt höjts från knappt 50 % till ca 55 % har den effektiva skattesatsen under samma period gått ned från knappt 50 % till ca 25 %. År 1974 sjönk den effektiva skattesatsen tillfälligt till endast ca 10 %, vilket kan förklaras med att en del av det årets exceptionellt höga vinster måste avsättas till särskilda fonder. Avsättningarna var avdragsgilla, men de fordrade insättningar på räntelösa konton i riksbanken.

Företagen torde alltså ha avsatt en allt större del av en sjunkande bruttovinst till olika reserver. Till övervägande del har företagen under tiden fram till slutet av 1960-talet därvid använt sig av investeringsfondssystemet. Även kraftiga överavskrivningar på maskiner och inventarier skedde under denna period. Investeringsfondssystemet har även fortsättningsvis haft stor betydelse för nedgången i den effektiva skattesatsen, medan avskrivningarnas betydelse avtagit. Denna utveckling kan bero bl. a. på den höga prisstegringstakten under 1970-talet som drivit upp de kalkylmässiga avskrivningarna i höjd med de skattemässigt tillåtna. Sedan slutet av 1960-talet har den relativa betydelsen av lagernedskrivningar ökat radikalt, vilket kan förklaras med den exceptionella värdemässiga ökningen i industrins lager under denna period.

De gjorda beräkningarna visar att nedgången i skatternas andel av förädlingsvärdet har betingats både av krympande vinster och sjunkande effektiv beskattning. Om nettovinstens andel av förädlingsvärdet legat på samma nivå som gällde för 1973/1975 under hela perioden från 1953 skulle den konstaterade reduktionen i den effektiva skattebelastningen resulterat i en nedgång i skatternas andel av förädlingsvärdet med ca 4 procentenheter. I själva verket sjönk andelstalet som ovan nämnts med 8 enheter. Reduktionen i skattens andel av förädlingsvärdet skulle således bero till hälften på nedgång i effektiv skattesats och till hälften på nedgång i de verkliga vinsterna.

I det föregående har det visats hur den nuvarande företagsbeskattningen kan förväntas medföra skillnader i effektiv skattebelastning mellan olika

grupper av företag, beroende på skillnader i expansionstakt, räntabilitet och kapitaltillgångarnas sammansättning. Dessa antaganden bekräftas av en empirisk undersökning (bilaga 2) av den effektiva skattebelastningen åren 1963–1968 för ett 50-tal verkstadsföretag av olika storlek. En jämförelse mellan företag med samma räntabilitet visar nämligen att expansiva företag har väsentligt lägre effektiv skattebelastning än långsamt växande företag. Det kan emellertid konstateras att skattetrycket i praktiken varit lägre för högräntabla än för lågräntabla företag. Tidigare har framhållits, att hög räntabilitet borde medföra en hög skattebelastning. Detta påstående gällde dock under förutsättning att företagen gör maximalt tillåtna avskrivningar och avsättningar. Vid ett närmare studium av de enskilda företagens faktiska beteenden visar det sig emellertid att alla företagen inte utnyttjat möjligheten att skära ner sina beskattningsbara vinster. Företagens utdelningspolitik är här av betydelse.

Det har i olika sammanhang framhållits att svenska företag bedriver försiktig utdelningspolitik. Bakgrunden till detta antas vara att företagen med hänsyn till aktiemarknadens reaktioner söker uppvisa en jämn utdelningsutveckling. Företagen undviker därför – om det är möjligt – utdelningssänkningar och genomför höjningar först då vinstutsikterna är sådana att den högre utdelningen inte skall behöva sänkas inom den överskådliga framtiden. Tidigare lämnade utdelningar blir därför ofta en restriktion för årets utdelningsbeslut. Eftersom företagen föredrar att ta utdelningarna ur löpande vinstmedel kommer utdelningen ofta att avgöra hur stor den redovisade nettovinsten – den s. k. tröskelvinsten – måste vara.

Det är genom avskrivningar, lagernedskrivningar och investeringsfondsavsättningar som företagen kan reglera storleken av den redovisade nettovinsten. Utrymmet för sådana vinstreglerande åtgärder kan – såvitt gäller utdelande företag – sägas motsvara skillnaden mellan resultat före bokslutsdispositioner och "tröskelvinsten" inklusive skatt. Är företagets lönsamhet god, kan resultatutrymmet vara sådant att man maximalt kan utnyttja resultatreglerande åtgärder. Sjunker den verkliga vinsten kan företaget behöva lösa upp gjorda reserveringar för att kunna redovisa en vinst som förslår till normal utdelning. Denna vinstredovisning föranleder givetvis också en beskattning. Slutsatsen blir alltså att om ett företag vill hålla sina utdelningar oförändrade även vid försämrad lönsamhet, kan den högre skattebelastningen vara det pris som företaget får betala. Företag vilkas bruttovinstmarginal år efter år ligger på en hög nivå har alltså – under förutsättning att det är expansivt – i praktiken ofta större utrymme för vinstreglerande åtgärder än företag med dålig lönsamhet. Detta kan i sin tur förklara skillnaden i effektiv skattebelastning mellan företag med olika lönsamhet. Som tidigare redovisats har industriföretagens effektiva skattebelastning minskat med omkring 50 % sedan början av 1950-talet. Den slutsatsen skulle kunna dras att det framför allt är de expansiva företagen med hög räntabilitet som fått sin skattebelastning sänkt.

Nuvarande konsolideringsmöjligheter är i hög grad tillväxt- och investeringsinriktade. Vid en internationell jämförelse är reglerna mycket liberala och har säkerligen bidragit till att den svenska industrin i så hög grad kunnat behålla sin internationella konkurrenskraft trots att bruttovinstmarginalerna minskat. Att reglerna kommit att anknytas direkt till företagens investeringar

i maskiner och lager får tillskrivas den historiska utvecklingen. Från början gällde nämligen fri av- och nedskrivning, vilket sedan begränsades under 1950-talet till nuvarande nivå.

När det gäller fördelningen av reserver mellan olika företag är det givet att skillnaden mellan de olika branscherna är högst väsentlig. Detta är en följd av att det krävs investeringar i lager och anläggningstillgångar för att tillskapa reserver. Sådana branscher som träindustri, järn och stål, verkstadsindustri och handel gynnas medan företag inom samfärdsel och tjänsteproduktion missgynnas. Denna effekt av systemet kan dock inte utan vidare sägas innebära en orättvisa. Vid en bedömning av lämplig storlek på reserverna måste man beakta vilken funktion dessa skall ha. De kan ju tjäna både som finansieringskälla och resultatutjämningsmöjlighet. Betraktar man reserven i första hand som finansieringskälla är det knappast motiverat att ett tjänsteproducerande företag har lika stora reserveringsmöjligheter som ett varuproducerande företag med stora realkapitaltillgångar. Om man främst ser reserven som en möjlighet att jämna ut resultatet talar åtskilligt för att samtliga företag skall kunna bilda obeskattade reserver.

I direktiven till beredningen har framhållits att beskattningsreglerna på ett mindre lämpligt sätt påverkar konjunkturförhållandena. Det anförs att de nuvarande liberala av- och nedskrivningsreglerna tenderar att förstärka likviditeten hos företagen framför allt i högkonjunkturlägen, eftersom det är i sådana situationer som företagens investeringar och bruttointäkter brukar vara högst.

Det kan här nämnas att av- och nedskrivningarnas betydelse för konjunkturutvecklingen diskuterades på 1950-talet av företagsbeskattningskommittén vars betänkande (SOU 1954:19) ligger till grund för nuvarande regelsystem. Diskussionen fördes mot bakgrund av de då gällande reglerna om fri avskrivningsrätt på inventarier och en i praxis godtagen mycket långtgående lagernedskrivning. De lagändringar som sedan dess företagits torde endast delvis ha ändrat förutsättningarna för kommitténs resonemang. Kommittén anförde att en vidsträckt av- och nedskrivningsrätt med all sannolikhet medförde större av- och nedskrivningar under en högkonjunktur. Skattekostnaderna kunde då nedbringas. Likviditeten höjdes vilket kunde stimulera till nyanskaffningar under en tid då nyinvesteringarna även av andra skäl var mycket stora. Vidare kunde företag som redan före högkonjunkturen utnyttjat alla av- och nedskrivningsmöjligheter bli frestade att öka på sina investeringar för att vinna ytterligare möjligheter till av- och nedskrivningar. Kommittén ansåg det inte lika klart vad effekten blev under en lågkonjunktur, men antog att det motsatta förhållandet då gällde.

Kommitténs resonemang syftade i första hand på den fria avskrivningen på inventarier. Vad kommittén anförde är dock enligt beredningens uppfattning giltigt även för lagerinvesteringar. Åtskilligt talar f. ö. för att den stabiliseringspolitiska effekten här är större eftersom planeringstiderna är kortare.

Beredningen har sökt analysera det samband som kan finnas mellan de liberala reglerna för nedskrivning av varulager och variationer i konjunkturutvecklingen. För ett sådant samband talar givetvis de omständigheter som berördes redan av företagsbeskattningskommittén.

Som framgår av bilaga 2 utvisar också utvecklingen av den effektiva

skattesatsen ett tydligt konjunkturmönster. Under högkonjunkturår som 1960, 1965, 1970 och 1975 är den effektiva skattesatsen lägre än under mellanliggande lågkonjunkturår. Under samma år noteras kraftig tillväxt av lagren. Det synes därför inte kunna bestridas att nedgången i den effektiva beskattningen underlättat en lageruppbyggnad som kanske i första hand skett som en följd av konjunkturutvecklingen.

Beredningen har vid sin analys konstaterat att orsakssammanhanget kan delas upp i två komponenter. För det första måste man fråga sig i vilken mån variationer i lagerefterfrågan påverkar variationer i totalefterfrågan och därmed konjunkturutvecklingen. Därefter uppkommer frågan om skattereglerna inverkar på variationer i lagerefterfrågan eller om dessa är en effekt av andra omständigheter.

Det är ett känt förhållande att förändringar i de totala lagren normalt följer ett tydligt konjunkturmönster. Stora lagerökningar inträffar strax efter högkonjunkturtoppar. Lagerminskningar följer under tiden närmast efter en lågkonjunkturbotten. Även utvecklingen av de relativa lagerstockarna, dvs. lagervärdet i förhållande till bruttoproduktionen, följer samma tydliga mönster.

Innebörden härav torde vara att företagen reagerar med viss eftersläpning på förändringar i slutlig efterfrågan. Lagervariationerna skulle i så fall vara en följd av konjunkturrörelserna. Vissa omständigheter kan också tyda på att lagersvängningarna i sig genererar efterfrågevariationer och därmed påverkar konjunkturutvecklingen. På senare år har dock dessa mönster rubbats genom lagerstödsåtgärder.

Ser man till de olika lagerkomponenterna hos företagen kompliceras bilden något. Lagervariationerna utvecklas nämligen olika för insatsvaror, varor i arbete och färdigvaror. Variationer i insatsvarulager går tidsmässigt före variationer i färdigvarulager. Detta skapar förskjutningar i lagerhållningen mellan olika produktionsled, vilka förskjutningar i sin tur skapar förväntningar om den framtida konjunkturutvecklingen hos företagen. Lagerutvecklingen följer slutligen olika mönster inom skilda produktionsled. I råvaruutvinnande verksamhet sker produktionen relativt oberoende av konjunkturutvecklingen. Resultatet blir då ökade lager under lågkonjunktur och minskade lager under högkonjunktur. Det motsatta förhållandet råder i branscher som ligger i slutet av produktionskedjan.

På de nu nämnda mönstren i lagervariationerna torde skattereglerna sakna inflytande. Näringslivets produktions- och distributionsstruktur torde vara helt avgörande. Frågan är då om liberala lagernedskrivningsregler kan förstärka lagersvängningarna. Innebär det "likviditetstillskott" företagen får genom den lägre effektiva skattebelastningen en stimulans för ytterligare lageranskaffning? Om svaret är ja, medför efterfrågetillskottet att totalefterfrågan ökar vid ett sådant tillfälle att en överkonjunktur förvärras ytterligare? Det torde vara mycket svårt att visa vilka effekter på företagens lagerefterfrågan skattereglerna har. Beredningen har inte empiriskt kunnat belägga att det generellt skulle föreligga något samband mellan ökade vinster och lagerökningar. Inte heller har några samband mellan företagens vinstnivå och lagerstockarnas storlek kunnat beläggas. Med hänsyn till att lagerförändringarna inträffar med fasförskjutning mellan olika branscher kan "skatteeffekten" av förändringarna bli utbredd över en stor del av konjunktur-

fasen. Eftersom skattebetalningarna är jämt fördelade under varje år och återbetalning av överskjutande skatt resp. inbetalning av kvarstående skatt görs långt efter utgången av det beskattningsår varunder lagerökning av "skatteskäl" skett, kan även likviditetseffekten bli mycket utspädd i tiden.

Vad nu sagts utesluter inte att av konjunktursvängningar framkallade lagervariationer gör det möjligt att nedbringa den effektiva skattebelastningen vid en högkonjunktur resp. framtvinga en höjning av den effektiva skattebelastningen under en lågkonjunktur. Därigenom skulle likviditeten i näringslivet samvariera med konjunkturrörelserna på ett olämpligt sätt.

Genom jämförelse med förhållandena i andra länder har beredningen undersökt om det föreligger något samband mellan stora lagerförändringar och långtgående nedskrivningsmöjligheter. På grund av en rad olikartade förhållanden i ekonomin i övrigt kan dock sådana jämförelser knappast ge något säkert bedömningsunderlag. Ländernas näringsliv kan vara mer eller mindre råvarubaserade eller förädlingsindustribaserade. Jordbruksländer har andra förhållanden än industriländer. Olika slags näringslivsstöd kan förrycka jämförelsen osv. Vid de jämförelser som gjorts har dock lagersvängningarna kunnat bedömas vara starkare i länder med större lagernedskrivningsmöjligheter. Sålunda uppvisar Finland som liksom Sverige har mycket vidsträckta nedskrivningsmöjligheter särskilt stora lagersvängningar. Det finska näringslivet är dock starkt inriktat på skogsnäringen vilket kan påverka utfallet. Det statistiska underlaget är här liksom i många andra länder mycket bristfälligt just beträffande lagerinvesteringarna.

De slutsatser som kan dras av det anförda är att det är svårt att ha en bestämd uppfattning om styrkan i sambandet mellan de vidsträckta av- och nedskrivningsmöjligheterna och konjunkturutvecklingen. I vissa företag och branscher torde ovedersägligen lagerökningar inträffa i samband med vinstökningar under högkonjunkturen. I sådana fall måste de tidigare hävdade sambanden kunna gälla, dvs. likviditeten förstärks samtidigt som efterfrågan ökar. Inträffar vinstökningen i en viss bransch i ett tidigt skede av konjunkturuppgången kan företagen inom denna bransch öka sina lageranskaffningar inte endast för att förvissa sig i tid om ett stort insatsvarulager, utan också för att genom anskaffning av nedskrivningsobjekt reservera en större andel av den verkliga vinsten i företaget. Företaget kan genom detta finansiera de investeringar i fasta anläggningar som bedöms erforderliga i en senare fas av den konjunkturcykel som just inletts.

Det förekommer att lager anskaffas endast av skatteskäl. Någon utvidning av produktionsapparaten är inte planerad. Givetvis avser företaget att förr eller senare förbruka eller återavyttra lagret, men avgörande för anskaffningstidpunkten har varit möjligheten att plöja ner årsvinsten genom lagernedskrivning. Denna företeelse torde vara vanligast i mindre företag som inte lämnar aktieutdelning och som därför kan utnyttja maximal nedskrivningsrätt oftare än större företag. Effekten av dessa s. k. bokslutslagerköp torde normalt vara att en konjunkturuppgång påskyndas. I andra branscher kan rätten att skriva ned lagret ha motsatt effekt. Vilkendera effekt som överväger torde vara omöjligt att närmare uttala sig om. Sammanfattningsvis kan det finnas skäl att anta att nedskrivningsmöjligheterna i vissa branscher kan förstärka den rådande konjunkturutvecklingen men att detta sker på ett svårbedömbart sätt.

Sedan lång tid tillbaka har investeringsfonder använts som stabiliseringspolitiskt medel. Investeringsfondssystemet infördes redan på 1930-talet och syftade till en början till att föra över företagens investeringar från en högkonjunkturperiod till en lågkonjunkturperiod. Systemet fick i huvudsak sin nuvarande utformning i samband med den stora översynen av företagsbeskattningen på 1950-talet. Sedermera öppnades möjlighet att använda fonderna även för regionalpolitiska ändamål. Investeringsfonderna har visat sig vara ett verkningsfullt medel i båda dessa avseenden. Som tidigare nämnts har investeringsfondssystemet bidragit till nedgången av den effektiva skattesatsen under 1950- och 1960-talen. Mot investeringsfondssystemet har riktats kritik i olika hänseenden. Det har sålunda hävdats att systemet gynnar företag med stora historiska vinster medan t. ex. nystartade företag eller företag som stagnerar inte har samma fördelar av systemet. Vidare har påtalats att det är svårt att genom frisläpp stimulera företagen till investeringar i maskiner och andra inventarier.

Systemet med nettovinstbeskattning har en viss inkomstutjämnande effekt och kan alltså ses som ett fördelningspolitiskt instrument. Den skatt som tas ut på den redovisade nettovinsten drabbar i första hand kapitalägarna som i vart fall på kort sikt torde ha svårigheter att övervältra skattebördan på andra grupper. En anna sak är, vilket framhållits tidigare, att genom systemets utformning den effektiva beskattningen av löpande inkomster kunnat hållas låg. Till detta kommer att kapitalbeskattningen varit – och fortfarande är – så utformad att de löpande inkomsterna kunnat omvandlas till lågt beskattade kapitalvinster. Sammantaget kan därför dessa delar av inkomstskattesystemet inte i särskilt hög grad anses ha bidragit till de fördelningspolitiska ambitionerna. Förutom i fråga om den beskattning som sker direkt hos företagen har dock de fördelningspolitiska kraven i viss mån tillgodosetts genom att utdelad vinst beskattas ytterligare en gång hos mottagaren.

Sammanfattningsvis kan man alltså konstatera att det nuvarande nettovinstbeskattningssystemet genom den vidsträckta reservbildningsrätten knuten till investeringar i lager och fasta anläggningar synes ha haft en inte oväsentlig betydelse för de svenska företagens tillväxt, effektivitet och internationella konkurrenskraft. Den ensidiga inriktningen av reserveringsmöjligheterna till lagerinnehav har dock gjort att fördelarna av systemet inte kunnat utnyttjas alls av företag i vissa branscher. Det har vidare haft den effekten att en rad olika åtgärder som lett till skatteundandraganden möjliggjorts.

Vad gäller systemets stabiliseringspolitiska effekter finns det starka skäl att anta att samvariationen mellan den effektiva skattesatsens utveckling och konjunkturrörelserna medför att den vidsträckta lagernedskrivningsrätten har olämplig stabiliseringspolitisk effekt på företagens likviditet. Om detta i sin tur framkallar lagerökningar får däremot anses mera ovisst.

Nettovinstbeskattningens fördelningspolitiska betydelse ligger i att skatten i första hand träffar kapitalägarna och därför verkar progressivt. Den progressiva inriktningen har förstärkts genom att bolagsvinsterna dubbelbeskattas. Den utformning nettovinstskatten har haft med vidsträckta reserveringsmöjligheter har dock – i förening med kapitalvinstbeskattningens utformning – underlättat uppbyggnaden av privatförmögenheter:

Nettovinstbeskattningen har slutligen stor betydelse genom att utgöra en bas för ett system av stabiliseringspolitiska och regionalpolitiska styrmedel. Framför allt har investeringsfonderna här varit av betydelse. Även om systemet undergått en successiv förbättring synes det fortfarande behäftat med vissa svagheter, framför allt när det gäller att stimulera maskininvesteringarna under lågkonjunktur.

8.1.3 *Utgångspunkter för överväganden om ändringar i systemet*

Enligt beredningens direktiv skall den framtida företagsbeskattningen utformas med beaktande av bl. a. tillväxtpolitiska, stabiliseringspolitiska och fördelningspolitiska synpunkter. Beredningen har att ta ställning till om den nuvarande avvägningen mellan å ena sidan resultatreglerande åtgärder och å andra sidan storleken av den vinstbeskattning som träffar företagen är den riktiga. I anslutning härtill bör undersökas om de existerande av- och nedskrivningsreglerna haft några negativa verkningar för företagsstruktur, investeringsurval m. m. Samtidigt skall emellertid beaktas att reglerna delvis syftar till att möjliggöra resultatutjämning mellan olika beskattningsår och att visst utrymme för detta bör finnas även i fortsättningen. Enligt tilläggsdirektiv skall det vidare undersökas om reglerna för beskattning av företag kan användas i regionalpolitiken.

En viktig punkt att beakta är hur företagens möjligheter till finansiering påverkas av beskattningen. Den bör inte hindra finansieringen av företagens produktionstillväxt. Utvecklingen under det senaste decenniet inom företagssektorn visar avtagande tillväxttakt i totalt kapital, sjunkande räntabilitet på eget och totalt kapital samt ökad skuldsättning. Företagens finansiella risk har härigenom ökat och kommer givetvis att öka ytterligare om denna utveckling fortsätter. Kraven på beredskap för att möta löpande betalningar av räntor och amorteringar blir då större. Detta ställer krav på likviditet och allmänt sett ökning av eget kapital. En hög skuldsättningsgrad innebär vidare att resultatvariationer ger större utslag på avkastningen av det egna kapitalet än en låg skuldsättningsgrad. Det resultatmått som nettovinstbeskattningen baseras på kan alltså förväntas komma att variera i allt högre grad över konjunkturcykeln. År med mycket stora vinster kan komma att avlösa år med stora förluster. På grund av detta kan man förvänta ett ändrat investeringsbeteende. Hög skuldsättningsgrad kan befaras minska risktagandet och därmed pressa ned investeringsvolymen.

En annan aspekt på finansieringsproblemet är dubbelbeskattningen av bolagens inkomster. En hög skattesats i kombination med stora reserveringsmöjligheter kan bidra till att kapitalet låses i de olika företagen. Kapitalet undandras marknadens test. Låsningen kan också få till effekt att företag med överlikviditet placerar sina medel i andra företag. Detta leder i sin tur till företagskoncentration. Dubbelbeskattningen leder också till att investeringarnas räntabilitet påverkas av finansieringsformen. Finansieringsaspekterna har lett till att dubbelbeskattningsprincipen ifrågasatts eller avskaffats utomlands.

Ett allmänt ekonomiskt problem, som måste beaktas vid utformningen av nettovinstbeskattningen, är inverkan av varierande penningvärde. Frågan är alltså om, och i så fall i vilken utsträckning, inflationsvinster bör beskattas

på annat sätt än reella vinster. Enligt beredningens uppfattning bör målet rent allmänt vara att företaget skall kunna utan beskattning behålla sin produktionskapacitet. Problemet är framför allt koncentrerat till att de långsiktiga företagsinvesteringarna, vilkas återanskaffningskostnader stiger till följd av inflationen, skall finansieras med ett kapital som realt minskat i värde till följd av att inte enbart den reala utan hela den nominella vinsten beskattas. Ytterst är det alltså fråga om att kunna beräkna den reala vinsten.

Någon aledning att mera väsentligt förändra skattetrycket mot bolagssektorn kan inte anses föreligga. Bolagsskatten har en relativt liten betydelse sett från statsfinansiell synpunkt. Under de senaste åren har skatten inbringat mellan 3,5–5 miljarder (mdr) kr. Härav har kommunalskatten utgjort en något större andel än statsskatten. Beloppet kan jämföras med de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna, vilka f. n. ger sammanlagt omkring 45 resp. 60 mdr kr. Mera detaljerade uppgifter om storleken av olika skatter och avgifter finns intaga i bilaga 4. För att bilden skall bli fullständig bör dock de sammanlagda skattekretiderna anges. Dessa kan med utgångspunkt i lagerreservernas storlek – omkring 40 mdr kr år 1975 som är det senaste år för vilket uppgifter föreligger – beräknas till drygt 20 mdr kr. Därtill kommer skillnaden mellan verkliga och bokförda värden på maskiner och byggnader som kan uppskattas till ungefär samma belopp som lagerreserverna.

Mot bakgrund av de målsättningar som angetts i direktiven och erfarenheterna av nuvarande system har beredningen ansett att ett system för beskattning av företagens vinster bör utarbetas efter följande riktlinjer.

1. Nuvarande system med nettovinstbeskattning av aktiebolag m. m. behålls. Annars skulle konkurrensen mellan rörelser i bolagsform och enskilda firmor m. m. snedvridas. Ett sådant beskattningssystem har också ett fördelningspolitiskt motiv. Vinstskatten torde vara svår att fullständigt övervältra och kan således antas träffa företagens ägare. Systemet med nettovinstbeskattning har också sin betydelse genom att det kan utformas så att det långsiktigt verkar stimulerande på den ekonomiska expansionen. Dessutom ger det möjlighet för statsmakterna att, tillsammans med andra åtgärder, vid behov stimulera eller dämpa aktiviteten i näringslivet.
2. Företagen bör ha möjlighet att med verkan i beskattningshänseende utjämna resultaten mellan olika år. Dessa möjligheter bör vara likartade för alla företag oavsett bransch.
3. Liksom f. n. bör företagen kunna bilda obeskattade reserver. Beräkningsunderlaget bör väljas så att behovet av skattekrediter för företag i skilda branscher beaktas. Härigenom skapas underlag för långsiktig och stabil ekonomisk tillväxt.
4. Vid utformningen av de generella av- och nedskrivningsreglerna bör hänsyn tas till inflationens inverkan.
5. Reglerna bör utformas så att nyetablering och innovationsverksamhet underlättas.
6. I princip skall aktiebolagens vinster dubbelbeskattas. För att inte hindra företagens kapitalanskaffning bör dock vissa lättnader ges.
7. Beskattningssystemet bör konstrueras så att statsmakterna ges möjlighet

till inflytande över företagens investeringsverksamhet och sysselsättning såväl i konjunkturpolitiskt som i regionalpolitiskt hänseende.
8. Reglerna bör i större omfattning än f. n. verka utjämnande på konjunktursvängningarna.
9. Den totala skattebelastningen i bolagssektorn bör behållas på ungefär den nivå som följer av nuvarande regler.
10. Reglerna bör utformas så att skattereglerna inte på ett omotiverat sätt avgör valet av företagsform.
11. Reglerna bör vara konstruerade för permanent tillämpning, ha generell räckvidd och vara enkla att tillämpa.

8.1.4 *Inflationens inverkan*

Ett särskilt problem som måste beaktas vid utformningen av nettovinstbeskattningssystemet är den inverkan varierande penningvärde har. Genom att beskattningsunderlaget utgörs av det ekonomiska resultatet av den bedrivna verksamheten kommer skatteuttaget att vara beroende av vilka redovisningsprinciper och vinstbegrepp som väljs. En grundläggande förutsättning för vinstberäkningen bör vara att kostnaderna i verksamheten periodiseras så korrekt som möjligt. Detta innebär att man mot varje periods intäkter bör ställa de däremot svarande kostnaderna. De senare årens höga inflationstakt runtom i världen och de betydande relativa prisförändringar som uppkommit mellan olika varor har gett upphov till en intensiv internationell diskussion om hur inverkan av effekterna av prisförändringar skall bemästras vid resultatberäkningen. Hittills har nettovinstbeskattningen såväl i Sverige som utomlands baserats på en nominalistisk princip. Det har hävdats att detta förorsakat att beskattningen på realvinst höjts och att den kommer att höjas när de senaste årens exceptionellt kraftiga värdestegringar på anläggningstillgångar framdeles realiseras genom höjda bruttointäkter. Det skulle därför finnas skäl att beakta att viss del av företagsvinsterna utgör inflationsvinster som inte bör beskattas. Man skulle då underlätta för företagen att behålla verksamhetens kapacitet. Problemen är framför allt knutna till värderingen av företagens realtillgångar, dvs. i första hand varulager samt maskiner och anläggningar.

Någon hållbar teoretisk modell att lägga till grund för ett vinstbeskattningssystem som tillåter korrigering för inflationen och som dessutom är praktiskt hanterbart synes man ännu inte ha kommit fram till. I fråga om lager är omsättningshastigheten hög och antalet enheter och transaktioner stort, vilket gör en individuell beräkning av prisstegringsvinsten helt otänkbar. Skälet till prisstegringen kan givetvis också i hög grad variera. Den kan vara en följd av tillfälligt efterfrågeöverskott på vissa varor eller också bero på en allmän prisstegring. Att skilja ut de fall där prisstegringen är en följd av ändrat penningvärde låter sig inte utan vidare göra. Vad gäller maskiner och anläggningar är dessa ofta individuellt utformade för vissa behov. Användningstiden är lång och någon återanskaffning av en likadan anläggning blir kanske aldrig aktuell på grund av den tekniska utvecklingen. Att i sådant fall beräkna riktiga inflationskorrigerade avskrivningar blir naturligtvis i praktiken helt omöjligt.

Ett annat problem är här att anläggningstillgångar i regel är lånefinan-

sierade till stor del. Här kan även kreditigivaren sägas få bära en del av den skatt som beräknas med utgångspunkt i den nominella vinsten. Detta skulle behöva beaktas när ägaren av maskinen kompenseras för inflationen.

I fråga om lager och inventarier står således knappast någon annan princip än den nominalistiska till buds vid beräkningen av den vinst som skall ligga till grund för beskattningen. Även inflationsvinster blir då beskattade. Detta hindrar emellertid inte att man vid utformningen av reglerna för beskattning av företagens vinster på olika sätt kan ta hänsyn till att realiserade vinster delvis utgör prisstegringsvinster.

Varulager

Det får anses uteslutet att frångå principen att prisstegringsvinst på inneliggande lager skall beskattas. Däremot skulle viss hänsyn till inflationseffekten kunna tas när man bestämmer reglerna för nedskrivningen av lagret. Man frångår då inte den nominalistiska beskattningsprincipen. Genom att tillåta nedskrivning skjuter man emellertid beskattningen av prisstegringsvinsten på framtiden.

Enligt nuvarande regler får lagret skrivats ned oavsett om det undergått prisstegringar eller inte. I ett framtida system skulle man kunna tänka sig att inte bara nedskrivningen utan också själva nedskrivningsunderlaget, dvs. värdet av lagret, varieras med hänsyn till inträffade prisstegringar.

I den företagsekonomiska litteraturen har man länge diskuterat olika reala värderingsprinciper. Som exempel kan nämnas den *organiska* principen, enligt vilken lagret värderas till återanskaffningspris vid försäljningstillfället. Skillnaden mellan detta värde och faktiskt anskaffningsvärde utgör en icke reell prisstegringsvinst. I sin tillämpning är metoden oerhört komplicerad och torde f. n. inte tillämpas i något land. Mera schablonartade metoder har därför utarbetats för att uppnå i princip samma resultat. Här kan nämnas normallagermetoden och LIFO-metoden (sist in – först ut). Vid tillämpning av *normallagermetoden* anses viss lagerkvantitet utgöra normallager. Värdet av detta hålls konstant från år till år. Om det verkliga lagret är större eller mindre värderas skillnaden i regel till återanskaffningspriset. Vid *LIFO-metoden* anser man att de senast inköpta varorna är de som säljs först. Vid konstant lagerkvantitet uppnår man då att lagret alltid värderas till det pris varorna betingade när de första gången anskaffades. Normallager- och LIFO-metoderna får användas i ett fåtal industriländer, bl. a. USA, Italien och Nederländerna. Båda metoderna medför relativt stora problem vid den praktiska tillämpningen. Vidare försvåras kontrollen genom att företagen ges möjlighet att efter eget val laborera med priser från tidigare år.

De lagervärderingsmetoder som tillåts i flertalet industriländer går ut på att bestämma det faktiska anskaffningsvärdet enligt FIFO-principen (först in – först ut). Detta värde läggs alltså till grund för nedskrivning som beräknas antingen schablonmässigt, som t. ex. i Sverige, eller med hänsyn tagen till inträffade prisstegringsvinster. När schablonmetoden tillämpas utomlands är nedskrivningsprocenten i regel lägre än i Sverige. Metoden att skriva ned belopp som är beroende av prisstegringarnas storlek tillämpas bl. a. i Frankrike, Tyskland och Storbritannien. I Frankrike får nedskrivning göras om prisstegringarna under loppet av två år varit större än 10 %. Den pris-

stegring som ligger över dessa 10 % grundar rätt till nedskrivning. I Tyskland används en liknande metod. Här skall dock prisstegringarna *ett* år ha överstigit 10 % för att få beaktas. I Storbritannien får företagen göra avdrag från lagervärdet med ett belopp som motsvarar värdeökningen minskat med 10 % av rörelsens bruttovinst. I praktiken är det alltså, även om det motiverats av inflationseffekten, inte något annat än en metod för generell lagernedskrivning.

Den effekt dessa metoder ger är endast att beskattningen av inflationsvinster skjuts upp. Det är alltså inte fråga om att definitivt undanta vinster från beskattning. Vidare förtjänar det framhållas att inte någon av metoderna tar hänsyn till om företaget vunnit eller förlorat på inflationen. Vill man nå detta skulle man bl. a. behöva beakta skillnaden i de kredittider företaget tillämpar mot kunder resp. leverantörer.

Utöver de här nämnda metoderna skulle man kunna tänka sig en modifierad LIFO-metod där man sätter en gräns bakåt i tiden för de priser som får beaktas. Man skulle t. ex. kunna godta det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningspriset under beskattningsåret och året dessförinnan. Till skillnad från normallager- och LIFO-metoderna skulle man då inte behöva arbeta med helt otidsenliga värden. Det är dock oundvikligt att det även med denna metod skulle uppstå en del komplikationer vid den praktiska tillämpningen.

Ett genomgående drag hos de metoder som tillämpas utomlands eller som i övrigt är tänkbara för att möta inflationseffekterna vid lagervärderingen är enligt beredningens uppfattning att de ger upphov till stora problem vid den praktiska tillämpningen. Beredningen förordar därför att FIFO-metoden behålls och att hänsyn till prisstegringar tas vid avvägningen av procentsatsen för nedskrivning.

Maskiner och andra inventarier

En viktig förutsättning för en korrekt vinstberäkning är, som nyss framhållits, att de utgifter driften medför fördelas på ett riktigt sätt. När det gäller kostnaderna för det fasta anläggningskapitalet sker denna fördelning genom ett avskrivningsförfarande. Principen är att periodisera anskaffningskostnaderna på ett sådant sätt att den årliga avkastningen efter avskrivningen motsvarar investeringarnas internränta. Denna princip har vid den skattemässiga behandlingen omsatts i mera schablonartade regler. Vid konstant penningvärde och maskinpris kan denna avskrivning ske med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden. Genom att på detta sätt belasta varje år med viss del av anskaffningskostnaden för anläggningen förhindrar man att rörelseöverskottet disponeras så att det frånhänds företaget. Man brukar säga att avskrivningarna används för att finansiera återanskaffning av anläggningarna. I och för sig är detta ett något missvisande uttryckssätt. Det är naturligtvis bl. a. rörelseöverskotten som möjliggör återanskaffningen. Avskrivningsförfarandet förhindrar bara att vinsterna frånhänds företagen genom exempelvis vinstskatter eller utdelning. I tider med fallande penningvärde eller stigande maskinpriser leder den angivna principen för fördelning av anskaffningskostnaderna till att avskrivningarna måste höjas eftersom man då är tvungen att hålla kvar en större del av vinsterna än

annars i företagen. Mot denna bakgrund kan det med visst fog hävdas att beskattningsreglerna skall vara så utformade att företagen inte tvångsvis berövas de vinstmedel som behövs för reinvestering. I olika sammanhang har krav också rests på att ändra de skattemässiga avskrivningsreglerna på sådant sätt att hänsyn tas till effekterna av inflation. Vad som då i regel föreslås är att avskrivningarna skall få göras på aktuella eller framtida återanskaffningsvärden.

Att basera de årliga avskrivningsbeloppen på annat än faktisk anskaffningskostnad torde dock stöta på betydande praktiska svårigheter. Vad man vill åstadkomma är att upprätthålla en oförändrad produktionskapacitet. Genom teknikens utveckling förändras maskinernas kapacitet. Kravet på arbetsinsats, insats av energi och råvaror påverkar och påverkas av förändringar i kostnadsrelationer. Detta gör det svårt att avgöra det aktuella återanskaffningsvärdet för en anläggning med oförändrad kapacitet. Ett framtida återanskaffningsvärde är givetvis ännu svårare att bestämma. En sådan metod skulle dessutom ge överkompensation såvida inte de belopp som de årliga avskrivningarna motsvarar hölls i likvida medel eller sattes in på räntelöst konto. Genom att avskrivningsmedlen normalt tillförs rörelsen successivt kommer de emellertid inte att förlora sitt realvärde. Ytterligare en komplicerande faktor är att investeringarna ofta delvis är lånefinansierade. Inflationskompensationen bör därför egentligen omfatta bara den delen av en investering som finansierats med företagets egna medel. Sett över företagets hela livslängd skulle avskrivningar på återanskaffningsvärden ge högre sammanlagda avdrag än som motsvarar företagets kostnader för att anskaffa anläggningen. Metoden skulle då kunna motiveras endast med önskemålet att behålla det i rörelsen insatta kapitalets köpkraft. Det kan dock sättas i fråga om det finns skäl att genom särskilda skatteregler värdesäkra placeringar i företag.

Genom att tillåta långtgående undervärdering av anläggningstillgångar kan det – på samma sätt som vid lagernedskrivning – uppnås att vinstredovisningen förskjuts i tiden. Det är alltså möjligt att skjuta upp beskattningen av såväl inflationsvinsterna som de reella vinsterna genom att tillåta avskrivningar med belopp som överstiger kapitalföremålets faktiska ekonomiska förslitning.

Nuvarande skatteregler medger att maskiner och andra inventarier skrivs av på fem år. Det är i och för sig möjligt att förkorta denna period eller att införa helt fri avskrivning. Skulle syftet med nettovinstbeskattningen uteslutande vara att stimulera tillväxten vore det naturligt att företa en sådan ändring och alltså återgå till de regler som gällde före reformen på 1950-talet. Vissa faktorer talar dock mot att höja procentsatsen för avskrivning. Företagens "svängrum" ökar – i vart fall om denna åtgärd vidtas isolerat – varigenom möjligheterna till stabiliseringspolitiska åtgärder försämras. Det främsta skälet mot en hög avskrivningsprocent är emellertid att det allmänna avhänder sig den styrmöjlighet investeringsfonderna ger. Möjligheten till direktavskrivning genom investeringsfondssystemet skulle sakna betydelse om direktavskrivning var tillåten redan enligt de ordinarie reglerna. En ökning av procentsatsen för avskrivningar ger således från vissa utgångspunkter negativa effekter. Beredningen har sökt att inom ramen för investeringsfondssystemet finna en lösning på problemet med inflations-

korrigering. Man skulle kunna tänka sig att på visst sätt värdesäkra investeringsfondsmedel som utnyttjas för maskininvesteringar. En annan möjlighet är att medge högre investeringsavdrag än f. n. vid utnyttjandet. Dessa metoder diskuteras närmare i det följande (avsnitt 8.2.4 och 8.2.5).

8.1.5 *Val av skattekreditbas*

Avgörande för nettovinstbeskattningssystemets verkningar är bl. a. vilken eller vilka skattekreditbaser som väljs. Ett företag kan enligt nuvarande lagstiftning skaffa sig skattekrediter i huvudsak genom avsättning till lagerreserver och genom att utnyttja investeringsfonder. I viss utsträckning medger även de reguljära skattemässiga avskrivningarna på inventarier att skattekrediter skapas. Den sammanlagda skattekrediten i ett företag motsvarar summan av de ackumulerade skatteminskningar som åstadkommits dels genom avsättningar till lagerreserver, dels genom överavskrivningar på inventarier med reguljära avskrivningar eller genom utnyttjande av investeringsfonder.

Från olika utgångspunkter är det av väsentligt intresse att företagen får göra avdragsgilla reserveringar. Det ger möjlighet att jämna ut vinsterna mellan goda och dåliga år så att företagen som löpande vinst för varje enskilt år kan redovisa ett genomsnitt av vinsten under en längre period. Visserligen frångår man då den i övrigt i beskattningssammanhang tillämpade principen om beskattningsårets okränkbarhet, dvs. att intäkter och kostnader skall tas upp resp. dras av under det beskattningsår till vilket de hänför sig. För många företag är dock en tolvmånadersperiod inte någon naturlig beskattningsperiod. Konjunkturcykeln skulle i och för sig vara lämpligare. En konjunkturcykels längd varierar dock och kan inte förutsägas eller bestämmas entydigt. Det får därför anses vara uteslutet att knyta beskattningsregler till konjunkturcykeln. Tillåts relativt fria resultatreserveringar kan man emellertid uppnå ungefär samma resultat. Det blir den genomsnittliga årsvinsten under en hel konjunkturcykel som beskattas varje år. Företagen kan hålla en jämn beskattning över en längre period.

Även ur det allmännas synvinkel är det till fördel om skatteuttaget inte varierar alltför mycket mellan olika år. Detta har delvis att göra med uppbyggnaden av uppbördssystemet. På grund av vissa eftersläpningseffekter kan likviditetspåspädningar genom "för små" skatteinbetalningar sammanfalla med en konjunkturuppgång och likviditetsindragningar med en konjunkturnedgång. Uppkommer ett år stora vinster föranleder detta – om företaget inte gör s. k. fyllnadsinbetalningar – stora kvarskattekrav under våren två år senare. Preliminärskatteinbetalningarna under sistnämnda år grundas på inkomsten under högvinståret (år 1). Högvinståret 1 kan alltså ge dubbel effekt i fråga om skatteinbetalningar år 3. Är år 3 ett år med låga vinster kommer företaget att utsättas för en likviditetspåfrestning med skattebetalningar som inte står i rimlig proportion till det löpande resultatet. Vid årsskiftet år 4/5 kommer – om företaget inte erhållit jämkning av den preliminära skatten – stora skattebelopp att återbetalas till företaget. Preliminärskatten för år 5 kommer att baseras på skatten för lågvinståret 3. Om konjunkturkurvan är i stigande år 5 får alltså företaget dels ett likviditetstillskott vid årsskiftet, dels förhållandevis låga preliminärskat-

tekostnader. För företagen är det även av finansieringsskäl angeläget att kunna göra avdragsgilla reserveringar. Företagen kan härigenom skaffa sig skattekredit. Krediten är räntefri och så länge rörelsen expanderar i regel även amorteringsfri och kan därför sägas inta en mellanställning mellan eget och främmande kapital. En avsättningsrätt som möjliggör inte bara resultatutjämning mellan åren utan också gör företagen välkonsoliderade och motståndskraftiga mot större påfrestningar är inte bara ett renodlat företagsintresse. Även för staten och de anställda är detta av stor betydelse. Det bidrar till att ett stabilt underlag för en långsiktigt hög sysselsättning säkerställs.

Det är enligt beredningens uppfattning angeläget att de relativt vidsträckta möjligheterna till resultatutjämning och skattefri konsolidering behålls även i ett framtida företagsbeskattningssystem. Det totala utrymmet för att bilda fria reserver inom näringslivet synes böra vara i stort sett oförändrat. Möjligheten att jämna ut resultatet mellan olika beskattningsår bör i princip stå öppen för alla företag oavsett verksamhetsinriktning. När det gäller konsolideringen är det angeläget att reglerna utformas så att företagens produktionsapparat stimuleras att växa. Från finansieringssynpunkt kan möjligen hävdas att företag med stor andel av sina tillgångar bundna i fasta produktionsanläggningar bör favoriseras. Här föreligger särskilda krav på att reinvestera för att behålla produktionsapparatens kapacitet. Även för personalintensiva företag föreligger det behov av särskilda konsolideringsmöjligheter. Här är motivet i första hand att kunna behålla den sysselsatta personalen. Vid valet av konsolideringsgrund måste också de stabiliseringspolitiska och fördelningspolitiska målen beaktas. Som tidigare anförts är det dock ofrånkomligt att målsättningen om inkomst- och förmögenhetsutjämning kan komma i konflikt med ett system där företagen ges skattekrediter.

Det är givetvis önskvärt att reglerna för bildande av obeskattade reserver blir enkla att tillämpa. Hänsyn måste också tas till risken för skatteflykt. Reglerna får därför inte utformas så att de lämnar utrymme för obehöriga dispositioner i skattelindrande syfte. En annan faktor som också bör beaktas är om reserveringsrätten skall knytas till en eller flera baser. Allmänt sett torde gälla att risken för snedvridning av pris- och konkurrensförhållandena ökar om en enda bas läggs till grund för bildandet av skattekrediter. För att undvika detta kan det vara lämpligt att välja ett system med flera av varandra oberoende baser. Ett företags totala reserver består då av summan av flera delposter. Det anförda kan belysas av att det i nuvarande system förekommit att en gynnsam resultatutveckling inom en bransch med obetydlig lagerhållning fått till följd att priserna på branschens investeringsvaror stigit. Branschens företag har nämligen kunnat skaffa sig skattekrediter endast genom att investera, vilket i sin tur drivit upp priserna på anläggningstillgångar. Vinstökningen har härigenom inte kunnat behållas inom branschen.

Det nuvarande nettovinstbeskattningssystemet premierar räntabla och expanderande företag och är därigenom tillväxtstimulerande. Av historiska skäl är skattekreditbildningen knuten till framför allt lagerinvesteringar. Det kan ifrågasättas om det är motiverat att generellt stimulera lageruppbyggnad. Stora lager är i och för sig inte något eftersträvansvärt. Företagen har själva intresse av att få till stånd en hög genomflödeshastighet i produktionen

för att binda så litet kapital som möjligt i lager. Skall skattekrediten vara förenad med ett finansiellt engagemang bör detta engagemang vara något som är önskvärt från samhällsekonomisk synpunkt. Fäster man störst vikt vid tillväxten i maskin- och anläggningsbestånd bör reserveringsrätten snarare knytas till innehavet av sådana tillgångar. Är syftet med företagsbeskattningen att vara ett instrument för stabiliseringspolitiken bör konsolideringen knytas till investeringsverksamheten på så sätt att investering stimuleras under lågkonjunktur i stället för under högkonjunktur.

De baser som nu används för skattekreditbildningen är i första hand lager och fasta anläggningar. Frågan är vilka baser som i övrigt kan övervägas. En förutsättning bör vara att basen relativt enkelt kan tas fram ur företagens årsredovisningar. De baser som vid sidan av de nu använda synes kunna komma i fråga är kundfordringar, balansomslutning, eget kapital, nettovinst, lönekostnader och förädlingsvärde.

Kundfordringarna som reservbildningsgrund har den fördelen att de enligt föreliggande statistik för senare år är relativt jämnt fördelade mellan företag i olika branscher. Med undantag för massa- och pappersindustrin, där fordringarna uppgår till ca 15 % av balansomslutningen, är relationen såväl inom samtliga industribranscher som inom den tjänsteproducerande sektorn ca 20 %. I detaljhandeln är andelen 15 % och i partihandeln drygt 30 %. Särskilt inom detaljhandelssektorn är variationerna dock mycket stora. Det förhållandet att fordringarna är relativt jämnt fördelade behöver dock inte vara enbart till fördel. Av betydelse är bl. a. att konsolideringsbehovet inte kan anses vara lika stort i alla slags företag.

Från stabiliseringspolitisk synpunkt torde en reservering som knyts till kundfordringarna vara neutral. Företagen har knappast anledning att aktivt påverka fordringsbeloppens storlek under olika konjunkturfaser. En ökning av affärsverksamheten under en konjunkturuppgång kan visserligen antas öka fordringarnas värde. Å andra sidan torde företagen då vara angelägna att hålla fordringarna nere för att frigöra medel för lagerinvesteringar och investeringar i fasta anläggningar.

En påtaglig svaghet i metoden ligger i den praktiska tillämpningen. Företag kan genom att ömsesidigt ge varandra krediter bredda basen för reservering. Ett företag som har en varufordran på ett annat kan t. ex. ta upp ett förlags- eller obligationslån hos gäldenären i stället för att avveckla varukrediter.

Balansomslutningen ger en rättvis fördelning mellan företagen om konsolideringens syfte är att vara ett finansieringsstöd. För vissa tillgångar – finansiella tillgångar och placeringstillgångar – synes dock finansieringsstödet helt omotiverat. Vissa tillämpningssvårigheter kan uppkomma på grund av att balansomslutningen påverkas av om avskrivningar bruttoredovisas eller inte. Skall finansiella tillgångar och placeringstillgångar skiljas ut uppkommer avgränsningsproblem. En annan nackdel är att balansomslutningen lätt kan höjas genom utökad kreditgivning och utlåning.

Eget kapital har bl. a. den fördelen att skattekrediten görs beroende av företagens egna bedömningar om kapitalbehovet i rörelsen. Ju större andel eget kapital ägarna är villiga att satsa desto större finansieringshjälp ger skattekrediterna. Reserveringsunderlaget är vidare lätt att fastställa. Ses re-

servbildningen som ett finansieringsinstrument måste dock det redovisade egna kapitalet reduceras med värdet av finansierings- och placeringstillgångar. Att detta kan ge upphov till avgränsningsproblem har tidigare nämnts. Sett från stabiliseringssynpunkt kan metoden vara olämplig, eftersom stigande vinster skapar nytt reserveringsunderlag. Effekten kan möjligen motsverkas genom att den senaste årsvinsten inte får medräknas.

Nettovinsten som reserveringsgrund innebär att möjligheterna till avsättning följer vinstutvecklingen oberoende av hur vinsten disponeras av företaget. Tekniskt är metoden relativt enkel att tillämpa. Den kan knytas till vinstbegrepp som redan nu används i investeringsfondssystemet. Metoden ger en jämnare fördelning av reserveringsmöjligheterna mellan företagen än i dagens system. Å andra sidan godtas reservering oberoende av behov. Eftersom avsättningsbasen ökar under vinstår torde även denna metod ha vissa från stabiliseringssynpunkt negativa effekter.

Med *lönekostnaderna* som grund för reservbildningen knyts inte skattekrediten till en post i balansräkningen utan till en resultatpost. Ett motiv att ha lönesumman som bas är det allmännas intresse av att företagen upprätthåller sysselsättningen. Metoden gynnar således personalintensiva företag. Genom att knyta reservbildningen till en kostnadspost kan det inte bli lönsamt att öka avsättningsunderlaget enbart för att erhålla skattekrediter. Metoden är vidare enkel att tillämpa. Redan nu förekommer av olika skäl en detaljerad lönekostnadsredovisning.

Genom att underlaget för avsättning ökar under tider då efterfrågan på arbetskraft och därmed lönekostnaderna ökar skulle metoden möjligen kunna få vissa destabiliserande effekter på konjunkturutvecklingen. En jämförelse med utvecklingen av det totala lagervärdet under senare år visar dock att detta varierat mer än den totala lönesumman. Detta är ganska naturligt eftersom lagervärdet bestäms av det lager som finns per balansdagen medan lönekostnaderna hänför sig till hela det löpande året.

Ytterligare en möjlighet är att knyta skattekreditbildningen till företagets *förädlingsvärde*. Även då används alltså en resultatpost i stället för en balanspost, vilket gör att basen delvis har samma egenskaper som lönekostnaderna. Basen är dock betydligt bredare. I regel brukar man med förädlingsvärde mena summan av löne- och räntekostnader, avskrivningar och vinst. Därigenom skulle basen dels ha vissa egenskaper gemensamma även med nettovinstbasen, dels vara neutral med avseende på produktionsapparatens struktur, vilket skulle kunna anses vara fördelaktigt. Å andra sidan är underlaget så komplicerat att det torde vara uteslutet att använda i ett reserveringssystem. Det har därför föreslagits att man som bas i stället skulle använda det mervärdeskattepliktiga överskottet. Underlaget för reserveringen skulle då kunna hämtas från mervärdeskatteredovisningen. Eftersom skatten på bruttoinvesteringar får dras av motsvarar dock detta överskott inte förädlingsvärdet utan ett mindre belopp. Den kan också med fog ifrågasättas om det är någon fördel att använda mervärdeskatteredovisningen. Det skulle bl. a. fordra en integrering av inkomstskatte- och mervärdeskattetaxeringarna. Som redovisas i annat sammanhang (avsnitt 9.2.4) uppvisar mervärdeskatteredovisningarna inte heller någon enhetlig bild. Sålunda har en mycket stor andel av företagen negativa redovisningar, dvs. de har lägre mervärdeskattepliktig försäljning än beskattade inköp. Detta har bl. a.

att göra med att exportförsäljningen är undantagen från mervärdeskatt och att, som tidigare nämnts, skatten på bruttoinvesteringarna är avdragsgill. Även lagerökningar leder till att det mervärdeskattepliktiga överskottet minskar eller blir negativt. Det är därför av praktiska skäl uteslutet att använda förädlingsvärdet som bas för en resultatreservering.

En genomgång av de underlag som står till buds för att på ett enkelt sätt kunna användas som bas för resultatutjämning och konsolidering visar att det föreligger svårigheter att tillfredsställa alla de krav som helst bör uppfyllas. Lönekostnaderna som bas synes dock kunna ge påtagliga fördelar. Även nettovinsten har ansetts böra övervägas närmare.

8.2 Utformningen av ett alternativt system

8.2.1 *Inledning*

Med utgångspunkt i de målsättningar som ställts upp i direktiven och de erfarenheter som finns av nuvarande konsolideringsregler kan olika modeller för ett system att beräkna nettointäkten i rörelse övervägas. Vid valet av system bör enligt beredningens uppfattning följande synpunkter beaktas.

Systemet skall inrymma en möjlighet för företagen att *jämna ut resultatet* över tiden. Principen skall vara att alla företag skall kunna ha en någorlunda jämn skattebelastning. En annan väsentlig punkt är att ge företagen möjlighet att få *skattekrediter*. Detta krävs för att stimulera tillväxten i ekonomin. Vidare ger det företagen möjligheten att stå emot större variationer i resultatutvecklingen än som betingas av konjunkturskäl. Därutöver bör ambitionen vara att tillföra systemet ett permanent *stabiliseringspolitiskt medel*.

I princip kan ett system byggas upp som relativt långt tillgodoser dessa skilda målsättningar och de olika behov företagen har. Beredningen har diskuterat ett system, där den fria reserveringen, förutom lagernedskrivning, skulle innehålla ytterligare tre komponenter. Först och främst skulle företagen få sätta av till en *resultatutjämningsreserv*. Detta skulle – åtminstone i viss utsträckning – förhindra att vinster som överstiger den trendmässiga blir föremål för beskattning. Strävan är att uppnå ungefär samma resultat som om hela konjunkturcykeln skulle utgöra beskattningsperiod i stället för tolvmånadersperioden. Reserven skulle återföras till beskattning varje år. Det resultat som står kvar efter avsättningen skulle utgöra underlag för *skattekonsolidering*, dvs. för bildande av obeskattade reserver. Här skulle företagens skilda behov beaktas på så sätt att man tillskapade dels en allmän konsolideringsfond, dels en särskild konsolideringsfond. Syftet med den *allmänna konsolideringsfonden* skulle vara att göra företagen motståndskraftiga vid mera markanta nedgångar i resultatet samt att stimulera den långsiktiga tillväxten. Fonden skulle få byggas upp till en viss gräns utan krav på återföring. Den skulle således kunna ge en konstant eller växande skattekredit utan några bindningar till hur den skulle disponeras i den löpande verksamheten. Möjligheten att därutöver sätta av till den *särskilda konsolideringsfonden* skulle finnas för att tillgodose företag med större investeringsbehov och intresse av tillväxt i fasta anläggningar. Avsättningarna till båda fonderna skulle vara fria, dvs. inte förknippade med någon insättning

på bankkonto eller liknande. Däremot skulle det krävas viss avsättning till *investeringsfond* – med 100-procentig insättning på riksbanken – för att få sätta av till den särskilda konsolideringsfonden. På så sätt skulle utnyttjande av investeringsfonder för maskin- och inventarieanskaffningar bli intressantare och utgöra ett mera verksamhet medel i konjunkturpolitiken, eftersom ett fondfrisläpp medför ett 100-procentigt likviditetstillskott.

Med denna konstruktion skulle man onekligen nå långt i fråga om att uppfylla de målsättningar som ställts upp. Det sker dock till priset av relativt komplicerade regler. Ett flertal beräkningar skulle krävas för att bestämma avsättningsbeloppen. Det skulle därför uppstå en hel del problem vid den praktiska tillämpningen. Någon närmare analys av vilka effekter metoden skulle få har därför inte gjorts.

Ytterligare ett krav på det system som väljs bör alltså vara att det är någorlunda *enkelt*. Det får inte innehålla alltför många avsättningsmöjligheter. Låter man såväl resultatutjämning som konsolidering omfattas av samma reservering uppnås givetvis betydande fördelar i tillämpningshänseende. Beredningen har även övervägt ett sådant system. Lagernedskrivningen skulle i systemet begränsas till 20 %. Detta skulle i princip motsvara endast en schablonmässig uppskattning av förlustrisken och således inte innefatta någon konsolidering. Som bas för konsolidering har valet stått mellan *nettovinsten* och *lönekostnaderna*. Av dessa alternativ befanns lönekostnaderna bäst uppfylla de krav som ställts upp. Här kunde – med investeringsfonderna som komplement – de skilda behov av reservering, som kan föreligga i olika branscher på grund av olika kapital- och arbetskraftsintensitet, bättre tillgodoses än med nettovinsten som bas. En annan fördel med lönebaserad konsolidering var att egenföretagarna lättare kunde inordnas i systemet. En närmare analys av systemet visade dock att det på ett flertal punkter var svårt att närmare ange vilka effekterna skulle bli jämfört med dagens system. Några för hela företagssektorn allmängiltiga slutsatser kunde svårligen dras. Detta utfall av analyserna var i och för sig naturligt eftersom en reserverings- och konsolideringsbas (lager) i princip helt byttes ut mot en annan (lön). Beredningen ansåg det därför mindre lämpligt att avvika från dagens regler i så hög grad som man med det nu skisserade systemet skulle göra. Beredningens fortsatta överväganden har därför inriktats på att modifiera nuvarande regelsystem snarare än att göra en mera genomgripande omläggning.

8.2.2 *Nedskrivning av varulager*

Enligt nuvarande regler är förekomsten av lager ofta en nödvändig förutsättning för att ett företag skall kunna bilda obeskattade reserver av någon betydenhet. Beredningen har av flera skäl ansett det motiverat att komma bort från denna ensidiga inriktning på lager.

Även företag utan lager bör ges möjlighet till fria reserveringar. Även i fortsättningen bör dock varulagret i viss utsträckning kunna läggas till grund för skattekreditbildning. Enligt beredningens uppfattning hänger nämligen de nackdelar nedskrivning av lager för med sig inte så mycket samman med att lagret faktiskt utgör en reserveringsgrund. Vad beredningen funnit olämpligt är att nära nog all reserveringsmöjlighet koncentrerats till denna

enda bas. Detta har utgjort en lockelse för företagen att hålla stora lager vid tiden kring balansdagen. Hög lagerhållning är dock normalt inte något värdefullt från tillväxt- och sysselsättningsynpunkt. Lagernedskrivningen kan vidare – även om saken knappast gått att empiriskt belägga – ha haft ogynnsamma effekter från konjunkturpolitisk synpunkt. Under vissa omständigheter kan sålunda den likviditetsökning som lagernedskrivningen medför ge en destabiliserande effekt. Ytterligare kan påpekas att ett lagerstöd som ett konjunkturpolitiskt medel får större och mer omedelbar genomslagskraft om inte de till lagernedskrivningen kopplade skatteförmånerna i sig redan underlättar ökad lagerhållning.

Att lager anskaffas i samband med bokslut i direkt syfte att reducera skatten är ett känt faktum. I synnerhet förekommer detta hos de mindre och medelstora företagen. De dispositioner som vidtas kan ibland karakteriseras som skatteflykt. Som exempel på detta kan nämnas de lagerbevis som innehas endast över balansdagen och de fiktiva omflyttningar av lager mellan samverkande företag som förekommit. Den besvärliga gränsdragningen mellan inneliggande och kontraherade lagertillgångar utgör ytterligare ett skäl att minska lagrets betydelse som reserveringsbas.

Med en mera måttlig nedskrivningsprocentsats bör de negativa effekterna kunna reduceras. Man kan samtidigt dra nytta av de fördelar nedskrivningen av lager som metod onekligen har. Metoden är beprövad och enkel att tillämpa. Vidare kompenseras likviditetspåfrestningar och risktagande när verksamheten ökar och kräver större lager. Det kan dessutom pekas på att lagret ändå alltid skall värderas och därvid inte får tas upp högre än vad som tillåts enligt bokföringslagen. Detta innebär att prisfallsrisken skall beaktas vid värderingen. Sätts den skattemässigt högsta godtagbara nedskrivningen vid sådan nivå att förlustrisken med betryggande marginal täcks in undviker man processer om lagervärderingen.

Med en lägre procentsats fordras ett kvantitativt större bokslutslager för att eliminera en viss rörelsevinst. Av detta förhållande skulle möjligen den slutsatsen kunna dras att sänkningen kan ge upphov till än större destabiliserande effekter via variationer i lagerefterfrågan. Ju lägre procentsats desto större skulle alltså behovet av bokslutslager bli. Detta torde dock inte vara ett hållbart resonemang. Visserligen är den lagerkvantitet som erfordras för att eliminera en viss vinst en funktion av nedskrivningsprocentsatsen. Om ett företag önskar minska den beskattningsbara vinsten med 2 milj. kr krävs vid 100-procentig nedskrivning ett inköp av exempelvis 2 000 enheter à 1 000 kr. Vid en 60-procentig nedskrivning behövs ett inköp av 3 333 enheter. Är nedskrivningssatsen 50, 40, 30, 20 eller 10 % erfordras inköp av 4 000, 5 000, 6 667, 10 000 resp. 20 000 enheter. Möjligheten att företa de erforderliga inköpen begränsas dock av de särskilda kostnader dessa för med sig. Här måste inte bara räntekostnaderna för inköpets finansiering beaktas. Företaget är även tvunget att kalkylera med prisfallsrisk, inkurans och lagerkostnader. Hänsyn måste dessutom tas till rent fysiska begränsningar av tillgängliga lagerutrymmen vilka kanske dimensionerats endast för normala lagringskvantiteter. Är procentsatsen för lagernedskrivning låg – t. ex. endast 10 % – kan för flertalet varor redan en relativt liten lagerökning medföra lagringskostnader som överstiger värdet av den skattekredit nedskrivningen ger. Höjer man procentsatsen för lagernedskriv-

ningen ökar antalet varuslag för vilka – åtminstone såvitt gäller lagerökningar av begränsad storlek – skattekrediten per enhet överstiger lagringsmerkostnaden. Den år 1955 genomförda begränsningen av lagernedskrivningen till 60 % torde således ha inneburit att det varusortiment, som lämpar sig för bokslutsköp, blivit mindre. Sänks nuvarande procentsats för nedskrivning bör det leda till att antalet varuslag som är av intresse som bokslutslager begränsas ytterligare.

Den omständigheten att antalet varuslag som är lönsamma att anskaffa som bokslutslager minskar, behöver i och för sig inte medföra att den totala volymen av bokslutslager blir mindre. I fråga om de varuslag som fortfarande är av intresse som bokslutslager – dvs. varor med extremt låga genomsnittliga och marginella lagringskostnader – kan lagervolymen tvärtom väntas öka. Förvärv av varupartier som representeras av lagerbevis eller liknande handlingar, dvs. lagerköp som inte ställer några som helst anspråk på lagringsutrymme hos köparen, kan väntas bli ett än mer lockande alternativ än det f. n. är. Vid köp av lagerbevis är "lagringskostnaden" normalt relativt oberoende av den förvärvade kvantiteten. Eftersom lagret ofta kan tjäna som säkerhet för lån till köpeskillingen kan även företag med begränsade ekonomiska resurser anskaffa mycket stora kvantiteter. Den med förvärvet förenade förlustrisken kan också begränsas om – som inte sällan är fallet – säljaren utfäster sig att återköpa lagerbeviset efter bokslutsdatum. Beredningen återkommer till detta spörsmål i det följande (avsnitt 11.2.4).

En sänkning av procentsatsen för lagernedskrivning kan således medföra risk för att lagerbevis o. d. utnyttjas i syfte att erhålla inte avsedda skattekrediter. En sådan utveckling kan dock hejdas om sänkningen kombineras med skärpta krav för att lager, som representeras av lagerbevis e. d., skall få ligga till grund för nedskrivning.

En annan faktor som bör vägas in när procentsatsen för nedskrivning fastställs är den inverkan inflationen kan antas ha. Värderingen av lagret sker nu enligt lägsta värdets princip. De lagertillgångar som ligger kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de senast anskaffade (FIFO-metoden). Med anskaffningsvärde anses sålunda de senast aktuella anskaffningspriserna. Denna princip kan medföra att inflationsvinster på inneliggande lager måste tas fram till beskattning. Särskilt gäller detta företag som för sin verksamhet kräver stora lager och dessutom har förhållandevis låg omsättningshastighet på lagret. I sammanhanget bör dock beaktas att företag som gentemot sina köpare tillämpar kortare krediter än vad de själva åtnjuter från sina leverantörer här kan dra viss fördel av inflationen.

Ett sätt att motverka att inflationsvinster blir beskattade är att tillämpa den s. k. LIFO-metoden, dvs. man anser att de senast anskaffade varorna säljs först. Lagret tas då upp till den ursprungliga anskaffningskostnaden. Denna metod är dock, vilket beredningen redovisat i annat sammanhang, mycket svårtillämpad. Några beräkningar av hur storleken av lagerreserverna skulle påverkas av en övergång till LIFO-metoden har inte gjorts. Enligt beredningens uppfattning bör FIFO-metoden tillämpas även framdeles. Hänsyn till prisförändringarna måste emellertid självfallet tas vid avvägningen av procentsatsen.

Av det anförda framgår att en rad faktorer bör beaktas när det gäller att fastställa procentsatsen för nedskrivning av varulager. För valet av pro-

centsats är det givetvis också av betydelse hur systemet i sin helhet utformas. I de alternativ som beredningen närmare analyserat har procentsatserna 30, 45 och 50 valts.

8.2.3 *Resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas*

En riktpunkt som satts upp vid beredningens överväganden har varit att det totala utrymmet för bildande av obeskattade reserver bör vara i stort sett oförändrat. Som tidigare har framhållits synes det emellertid motiverat att bryta den nuvarande ensidiga inriktningen på lagernedskrivning. Enligt beredningens uppfattning talar starka skäl för att lönekostnaderna bör väljas som en kompletterande bas för bildande av skattekrediter. Rätten till lagernedskrivning bör således begränsas samtidigt som en möjlighet öppnas att bilda obeskattade reserver med lönekostnaderna som bas.

Ett genomförande av beredningens förslag skulle givetvis vara till fördel för personalintensiva företag med inga eller obetydliga lager. Förslaget skulle å andra sidan minska reserveringsmöjligheterna för företag med stora lager och få anställda. I detta sammanhang kan emellertid framhållas att det nuvarande reserveringsutrymmet i de flesta fall i praktiken inte utnyttjas fullt ut. Inom såväl industri som handel ligger den genomsnittliga lagernedskrivningen vid 40–45 %. Någon minskning av den konkurrensutsatta industrins samlade möjligheter att bilda obeskattade reserver bör dock enligt beredningens mening inte komma i fråga.

Fördelarna med lönekostnaderna som bas för avsättning till fria reserver har berörts tidigare och kan här sammanfattas enligt följande.

- ☐ Företag som inte har lager ges möjligheter till resultatutjämning.
- ☐ Arbetskraftsintensiva företag kommer i ett relativt sett bättre läge än nu.
- ☐ Möjligheten förbättras att tillgodose de i olika sammanhang framställda kraven om avdragsgilla avsättningar för att möta de förpliktelser som trygghetslagarna på arbetsmarknaden ålägger företagen.
- ☐ Lönekostnaderna utvecklas stabilt. Även här är trygghetslagarna av betydelse. De syftar till att minska ändringar i arbetskraftsefterfrågan vid konjunkturväxlingar. Som en följd härav har lönekostnaderna alltmer kommit att betraktas som en fast kostnad.
- ☐ Egenföretagarna kan lätt inordnas i systemet. Den skattepliktiga inkomsten av verksamheten kan sägas utgöra dessas lön. Bas för reservering blir här alltså nettointäkten av rörelsen (jordbruksfastigheten). Därutöver ingår givetvis i basen de löner egenföretagaren betalar till sina anställda.
- ☐ Risken för skatteflyktsåtgärder torde vara mindre med lönekostnaderna som bas än med lager. Lönekostnaderna är definitiva och kan inte föras mellan olika företag. Genom att knyta reserveringen till en kostnad kan det aldrig bli lönsamt att öka underlaget för att komma i åtnjutande av skattekrediter.
- ☐ Metoden är enkel. Särskilt gäller detta om samtliga direkta lönekostnader utgör bas. En detaljerad lönekostnadsredovisning måste alla företag redan nu ha. Något merarbete för att ta fram underlaget för reservering behöver således inte uppkomma.

Fördelarna med att, vid sidan av lagernedskrivning, ha lönekostnaderna som bas för resultatutjämning är alltså många. En konsekvens som från företagens sida i vissa situationer kan framstå som en nackdel är att stora förändringar i vinstutvecklingen inte kan neutraliseras på samma sätt som när lagret används som reserveringsgrund. Sett från statsmakternas sida kan dock denna effekt vara önskvärd.

Från stabiliseringspolitisk synpunkt torde lönekostnaderna som bas vara relativt neutralt. Även här har det sin betydelse att det inte sker några större förskjutningar i underlaget. Viss ökning är givetvis naturlig under tider med större efterfrågan på arbetskraft. I någon mån skulle då detta ha destabiliserande effekter. Det ligger dock i sakens natur att effekterna i detta avseende inte blir tillnärmelsevis så stora som när lagret läggs till grund för reservering. Detta visar också den faktiska utvecklingen under senare år. Variationerna i lagervärde har varit väsentligt större än variationerna i lönekostnadssumman. (Se bilaga 4.)

Möjligen skulle det kunna hävdas att lönekostnadernas sammankoppling med skatteförmåner motverkar rationalisering. Den reservering som möjliggörs är dock inte av sådan storlek att den här kan få någon avgörande betydelse. En mångfald andra och viktigare faktorer inverkar på valet mellan arbetskraft eller maskiner som produktionsmedel. Relationen torde således inte påverkas av att lönekostnaderna väljs som bas för bildande av skattekrediter.

Inom industrin uppgår lönekostnaderna till ca 75–80 % av lagervärdet. För det enskilda företaget kan relationen givetvis kraftigt avvika härifrån. Vid bedömningen av storleken av den lönebaserade reserveringen måste hänsyn tas till hur stor minskningen av lagerreserveringen blir. I annat fall kan målsättningen om i stort sett oförändrat reserveringsutrymme inte upprätthållas. Vidare gäller givetvis att en lönebaserad reservering måste vara av viss storlek för att över huvud taget bli av intresse för företagen. I de alternativ beredningen valt att undersöka har avsättningen till den lönebaserade reserveringen satts till 15 %, 20 % resp. 30 % av lönesumman.

I det föregående har beredningen utgått från att den direkta lönekostnaden skall läggas till grund för den lönebaserade reserveringen. Vissa justeringar av detta underlag kan emellertid diskuteras. Vill man motverka att höglöneföretag får större reserveringar än låglöneföretag, kan man sätta ett tak för de lönebelopp som får räknas in i avsättningsunderlaget. En sådan begränsning synes dock olämplig bl. a. med tanke på att trygghetslagarna omfattar samtliga anställda. En annan tänkbar ändring av avsättningsunderlaget är att låta även indirekta lönekostnader – t. ex. socialförsäkringsavgifter och pensionspremier – ingå i detta. Undantag eller utvidgningar av nu nämnt slag medför dock stora komplikationer vid den praktiska tillämpningen. Beredningen föreslår därför att endast lön inklusive värdet av kost, bostad och bilförmån skall utgöra underlag för beräkningen av avsättningens storlek.

8.2.4 *Avskrivning på maskiner och andra inventarier*

Nuvarande bestämmelser om avskrivning på maskiner och inventarier medger en årlig avskrivning med 30 % av summan av årets anskaffningar och

det värde tillgångarna upptagits till i den utgående balansen för föregående räkenskapsår. Det står vidare företagen fritt att när som helst bokföra inventarierna till ett värde motsvarande restvärdet efter en årlig avskrivning av 20 % på anskaffningsvärdet. Detta innebär alltså att maskiner och inventarier kan skrivas av helt under en femårsperiod. Denna avskrivningstid är i allmänhet betydligt kortare än vad som är motiverat med hänsyn till kapitalföremålens åldrande och förslitning, dvs. det kalkylmässiga avskrivningsbehovet. Överavskrivningen medför att företaget inte beskattas för hela sin verkliga vinst eller – annorlunda uttryckt – att den effektiva skattebelastningen kommer att understiga företagets nominella skattesats. Minskningen av den effektiva skattebelastningen förutsätter dock att investeringsaktiviteten vidmakthålls. Det finns därför skäl att anta att nuvarande avskrivningsregler stimulerar företagen att upprätthålla en hög investeringsverksamhet.

Om syftet med nettovinstbeskattningen uteslutande skulle vara att stimulera tillväxten vore det naturligt att höja avskrivningsprocentsatsen eller t. o. m. återinföra reglerna om fri avskrivning. Detta skulle ytterligare befrämja tillväxten och dessutom öka möjligheterna till resultatutjämning. Från andra utgångspunkter skulle dock en snabbare avskrivning ge effekter som inte är önskvärda. Som beredningen tidigare påpekat (avsnitt 8.1.4), skulle bl. a. intresset av att utnyttja investeringsfonderna för maskininvesteringar bli mindre än det redan är. Investeringsfondssystemet skulle således bli ett nära nog verkningslöst medel för att påverka företagens investeringar i maskiner och andra inventarier. En ökning av procentsatsen för avskrivning av dessa tillgångar ter sig alltså olämplig.

Beredningen anser å andra sidan att det inte kan vara lämpligt att inskränka nuvarande avskrivningsmöjligheter. Den tillväxtskapande effekt systemet har skulle då minska. Ett annat skäl mot en lägre procentsats är att de generella reglerna bör vara företagsekonomiskt godtagbara även under tider med starka prisstegringar. Det hävdas sålunda från vissa håll att den prisstegringstakt som förevarit under de senaste åren haft till följd att ersättningsinvesteringarna knappast kunnat internfinansieras med avskrivningsmedel.

En särskild fråga är om det är möjligt att inom avskrivningssystemets ram tillgodose de önskemål som framställts att undanta inflationsvinster från beskattning. När det gäller lagervinster har beredningen i det föregående funnit att det av praktiska skäl inte är möjligt att ta hänsyn till prisförändringarna annat än vid fastställandet av procentsatsen för nedskrivning. En allmän höjning av procentsatsen för avskrivning på maskiner och andra inventarier är, som nyss nämnts, från flera utgångspunkter olämplig. Det torde vidare av såväl teoretiska som praktiska skäl vara uteslutet att tillåta avskrivning på återanskaffningsvärdet. Beredningen har mot denna bakgrund diskuterat om det inte är möjligt att inom investeringsfondssystemets ram tillämpa en metod som motverkar beskattning av inflationsvinster. Hur metoden skulle fungera visas enklast med ett exempel.

Ett företag sätter år 1 av 1 milj. kr till investeringsfond. Fondmedlen används år 5 för maskininvesteringar som totalt uppgår till 3 milj. kr. Vid avsättningstillfället, dvs. år 1, belastas rörelseresultatet med 1 milj. kr. När fonden år 5 tas i anspråk får enligt nuvarande regler skillnadsbeloppet, 2

milj. kr, tas upp som avskrivningsunderlag och skrivas av på fem år. Man skulle här i stället genom en indexmetod tillåta att avskrivningsunderlaget får räknas upp med en koefficient, som uttrycker prisförändringen under den tid fondmedlen varit avsatta. Om prisindex vid fondavsättningen var 100 och vid ianspråktagandet fem år senare 140, får den del av anskaffningskostnaden som motsvaras av investeringsfondsutnyttjandet räknas upp med koefficienten 1,4 dvs. $\frac{140}{100}$. Avskrivningsunderlaget blir då 2,4 milj. kr (dvs. 2 milj. + 1,4 x 1 milj. ./. 1 milj.). Sammanlagt får alltså maskinerna skrivas av med ett 400 000 kr större belopp än den faktiska anskaffningskostnaden.

Den nu skisserade metoden reducerar verkan av inflationen på ett betydligt enklare sätt än ett system som bygger exempelvis på avskrivning på återanskaffningsvärde. Metoden håller sig vidare inom en viss given ram. Företagen måste underkasta sig bestämmelserna i investeringsfondslagstiftningen för att dra nytta av regeln.

Från stabiliseringspolitisk synpunkt kan en metod som bygger på indexuppräkning av investeringsfondsmedel vara fördelaktig i flera avseenden. Det skulle bli intressantare att över huvud taget sätta av till investeringsfonder, eftersom detta blev enda möjligheten att via skattereglerna få kompensation för inflationen. Det skulle också bli attraktivt att använda fondmedlen för investeringar som ändå får skrivas av snabbt, dvs. i första hand maskininvesteringar. Trots att investeringen finansierats med investeringsfondsmedel skulle viss del av avskrivningsunderlaget få behållas. Härigenom skulle riksbanksuttagets storlek i förhållande till reduktionen i avskrivningsunderlag stiga till ett procenttal motsvarande eller t. o. m. överstigande skattesatsen.

Metoden inrymmer dock även en del nackdelar. För det första kan det ifrågasättas om det rent principiellt är lämpligt att på vissa områden skapa specialregler för att bemästra effekterna av kraftiga prisstegringar. Införs särskilda inflationskompenserande regler här kan detta föranleda likartade krav även på andra håll. En viss spridningsrisk kan således finnas. Vidare är det av praktiska skäl nödvändigt att ha endast en indexserie. Det är då oundvikligt att kompensation för inflationen ges vid vissa investeringar trots att maskinpriserna kanske inte gått upp. Är investeringarna helt eller delvis lånefinansierade stannar den negativa effekten av inflationen inte helt på investeraren utan den övervältras delvis på långivaren. Tekniskt stöter det på vissa problem att förena indexmetoden med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning. Vid den räkenskapsenliga avskrivningen förutsätts att skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar resp. restvärden på inventarier överensstämmer. Den justering som föranleds av indexberäkningen skall däremot företas endast i deklarationen. Man får således inte överensstämmelse med bokföringen. En lösning på detta problem skulle vara att medge avdrag för hela det indexuppräknade beloppet på en gång det år fonden tas i anspråk. Indexbeloppet skulle då bli en form av investeringsavdrag.

Även om metoden alltså medför vissa tekniska problem är det främst av principiella skäl som beredningen funnit det mindre lämpligt att föra in regler om indexberäkning i nettovinstbeskattningssystemet. Beredningen har därför, som framgår av det följande (avsnitt 8.2.5), stannat för att föreslå

den näraliggande och enklare lösningen att medge förhöjda investeringsavdrag, när investeringsfonden tas i anspråk för maskin- och inventarieanskaffningar. Detta är en lösning som i första hand tillgodoser kravet på att förbättra fonderna som ett konjunkturpolitiskt medel. Inflationens inverkan kan dock samtidigt sägas bli beaktad, även om det blir långt mer schablonmässigt än vid tillämpning av den diskuterade indexmetoden.

8.2.5 *Investeringsfonder*

Investeringsfondssystemet kompletterar den stimulans av investeringar i anläggningstillgångar som de ordinarie avskrivningsreglerna ger. Genom att göra fondavsättning kan företaget sägas få omedelbart avdrag för en framtida investering. Fondavsättningen, som inte får överstiga 40 % av årsvinsten, är dock avdragsgill endast under förutsättning att 46 % av det avsatta beloppet betalas in till ett räntelöst konto i riksbanken. Ju kortare tid som förflyter från avsättningstidpunkten till den dag då de på riksbanken låsta medlen får tas ut och ju längre den vanliga avskrivningstiden för den aktuella investeringen är, desto större blir räntabilitetsvinsten på grund av fondutnyttjandet.

Beredningen har i det föregående föreslagit en viss reducering av möjligheten att bilda obeskattade reserver genom lagernedskrivning. För vissa företag kommer denna minskning sannolikt inte helt att kunna kompenseras genom den lönebaserade avsättningen till fria reserver. Mot denna bakgrund föreslår beredningen att en större andel av årsvinsten än f. n. skall få sättas av till investeringsfond. Härigenom skulle man också kunna förbättra företagens möjligheter att under tider med stark inflation finansiera reinvesteringarna med avskrivningsmedel. Enligt beredningens uppfattning bör ökningen av utrymmet för fondavsättning höjas från 40 % till 50 % av årsvinsten.

I detta sammanhang vill beredningen påpeka att en ändring av möjligheten till investeringsfondsavsättning inte är direkt jämförbar med en ändring av reglerna för lagernedskrivning. En investeringsfondsavsättning är en *bunden* reservering dels genom att en del av beloppet måste steriliseras på riksbankskonto, dels genom att fonden inte får disponeras fritt av företaget. Detta behöver dock inte innebära alltför stora nackdelar för företaget. Får fonden snabbt tas i anspråk är skillnaden gentemot en *fri* reservering inte stor.

För närvarande skall 46 % av det belopp, som avsatts till investeringsfond, betalas in på riksbankskonto. Ser man i första hand till de tillväxtpolitiska fördelarna med systemet är det knappast lämpligt att höja denna procentsats. När det gäller att bestämma inbetalningskvoten måste dock givetvis även vägas in hur systemet bäst skall utformas för att bidra till det stabiliseringspolitiska målet. En svaghet med nuvarande utformning av reglerna är att det är svårt att genom frisläpp stimulera företagen till investeringar i maskiner och andra inventarier. Detta beror på att det likviditetstillskott som erhålls genom utbetalningen från riksbanken understiger den skatteökning under de påföljande åren som följer av att de ordinarie avskrivningarna bortfaller. Eftersom den ordinarie avskrivningstiden för maskiner och andra inventarier inte överstiger fem år kommer dessa skatteökningar

att väga relativt tungt vid en diskontering till den dag då medlen på riksbanken betalas ut. När fonden används för byggnadsinvesteringar, som har betydligt längre avskrivningstider än maskiner, betyder de framtida skatteökningarna mindre. Det kan därför vara intressant att vid fondfrisläpp sätta igång ett bygge som annars skulle ha påbörjats först ett senare år. Investeringsfonderna skulle givetvis bli attraktivare för investeringar i maskiner om utnyttjandet medförde ett större likviditetstillskott än 46 % av det ianspråktagna fondbeloppet. Beredningen har, som tidigare nämnts, diskuterat att låta en fri reservering vara kopplad till en investeringsfondsavsättning med 100-procentig insättning på riksbankskonto. En sådan metod har dock visat sig vara förenad med en del praktiska olägenheter. Vidare har metoden givetvis den nackdelen – särskilt om inte någon annan möjlighet till fri reservering ges – att även företag som inte har för avsikt att investera tvingas göra avsättning till investeringsfonder om de vill jämna ut resultatet eller konsolidera sig. Beredningen har därför inte ansett det lämpligt att som huvudregel frångå nuvarande konstruktion. Det tidigare redovisade förslaget om höjt investeringsavdrag när investeringsfond utnyttjas för maskininvesteringar är dock ägnat att öka fondernas användbarhet för maskininvesteringar.

Den nuvarande procentsatsen för inbetalning till riksbanken, 46 % av fondavsättningen, motiverades på sin tid (år 1960) med att inbetalningen borde vara något lägre än den genomsnittliga bolagsskattesatsen. Denna var då omkring 48 %. Bolagsskattesatsen har därefter stigit på grund av höjda kommunala utdebiteringar och uppgår f. n. till omkring 56 %. Mot denna bakgrund föreslår beredningen att inbetalningskvoten höjs från 46 % till 50 %. En inbetalning som svarar mot halva fondavsättningen har givetvis också vissa fördelar från praktisk synpunkt.

Beredningen har vidare vid sin genomgång av investeringsfondssystemet funnit att det på ett antal punkter bör företas tekniska ändringar. Dessa förslag redovisas i annat sammanhang (avsnitt 11.6).

En fråga som aktualiserats under beredningens arbete är beslutsordningen vid utnyttjande av avsatta fondmedel. Under 1970-talet har tillvägagångssättet varit det att det sökande företaget lämnar in en ansökan till regeringen eller, i vissa fall, arbetsmarknadsstyrelsen om att få ta medel i anspråk. Yttrande inhämtas från länsarbetsnämnd varefter tillståndsmyndigheten bifaller eller avslår ansökningen. Förfarandet innebär att det är på initiativ av företagsledningen som berörda myndigheter avgör om och när fondmedel får utnyttjas och för vilket slags investering detta får ske. Något formellt krav på att arbetstagarna skall ges inflytande över hur fondmedlen skall disponeras finns inte i lagstiftningen om konjunkturinvesteringsfonder. I lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond och lagen (1974:988) om avsättning till särskild investeringsfond har däremot sådana regler tagits in. För att den särskilda investeringsfonden skall få utnyttjas krävs att ansökningen är åtföljd av yttrande från arbetstagarsidans ledamöter i det sökande företagets företagsnämnd. I fråga om arbetsmiljöfonderna har man gått ett steg längre. Här krävs i princip att flertalet av arbetstagarsidans ledamöter i företagets skyddskommitté eller företagsnämnd tillstyrkt ansökningen. En förutsättning för att få använda de särskilda investeringsfonderna eller arbetsmiljöfonderna är således att samråd sker mellan företagsledningen och de anställda.

Såvitt beredningen kunnat inhämta har inga negativa erfarenheter av 1974 års speciallagstiftning redovisats. Beaktas bör emellertid att denna lagstiftning haft ett bestämt syfte, nämligen att utan beskattning dra in den överskottslikviditet som uppkom inom företagssektorn på grund av de stora vinsterna (som delvis var inflationsbetingade) under år 1974. De belopp som företagen ålades att betala in till arbetsmiljökonton och särskilt investeringskonto hos riksbanken, har sedermera under åren 1975 och 1976 i stor omfattning återbetalts till företagen. Den tillfälliga lagstiftningen gav alltså företagen större möjligheter att behålla vinstmedel inom företagen än det permanenta systemet. När lagstiftningen om arbetsmiljöfonder och särskilda investeringsfonder genomfördes hade arbetstagarnas krav på inflytande över företagens ekonomiska dispositioner ännu inte lett till sådan allmän, övergripande lagreglering som sedermera skedde genom lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL). Det var då naturligt att knyta särskilda bestämmelser om arbetstagarnas deltagande i beslutsprocessen till de extra förmånerna. Speciellt gällde detta de medel som var avsedda att användas för att förbättra arbetsmiljön.

Efter MBL:s tillkomst är situationen emellertid en annan. Frågan är då om särskilda skäl kan åberopas för att i ett visst fall, nämligen vid investeringar som finansieras med bl. a. investeringsfondsmedel, införa regler om särskilda former för beslutsprocessen inom företagen – regler som skulle komma att konkurrera med avtal slutna på MBL:s grund. Det bör observeras att det här inte rör sig om någon tillfällig extra förmån utan om permanenta regler vid utnyttjande av investeringsfonder. Investeringsfonderna är inte heller den enda eller ens den största formen av skattekreditbildning som statsmakterna öppnar för företagen. Sett mot denna bakgrund kan det enligt beredningens uppfattning diskuteras om det finns tillräckliga skäl att föreslå regler inom skattelagstiftningen.

Om den reglering av arbetstagarnas inflytande över företagens investeringsprogram m. m. som följer av MBL och avtal slutna på dess grund inte anses tillfyllest synes det principiellt sett riktigast att ändringar sker inom ramen för den arbetsrättsliga lagstiftningen. Med hänsyn till investeringsfondernas speciella karaktär kan emellertid skäl anföras för att även inom investeringsfondslagstiftningens ram ge de anställda möjligheter att direkt framföra sin mening. Beslut om investeringsfondsfrisläpp fattas visserligen i första hand mot bakgrund av konjunktur- och regionalpolitiska bedömningar. Ytterst är dock syftet naturligtvis att uppnå vissa sysselsättningseffekter. I dessa frågor är uppenbarligen de anställdas synpunkter av stort värde. Beredningen föreslår därför att det tas in en regel i investeringsfondslagstiftningen som ger de anställda rätt att få lämna sådana synpunkter. Till ansökan skall därför fogas ett yttrande från arbetstagarparten.

8.2.6 *Analyser av olika reserveringsalternativ*

Beredningens överväganden har lett fram till att följande ändringar bör göras såvitt gäller företagens möjligheter att bygga upp skattekrediter. För det första bör utrymmet för bildande av obeskattade reserver genom lagernedskrivning reduceras. Företagen bör vidare – delvis som en kompensation för den reducerade nedskrivningsrätten – få möjlighet att göra avsättning

till en resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas. Den tredje ändringen gäller investeringsfonderna för konjunkturutjämning, dvs. den bundna reserveringen. Här föreslås dels att 50 % i stället för nuvarande 40 % av årsvinsten skall kunna sättas av till investeringsfond, dels att 50 % av det avsatta beloppet skall betalas in till riksbanken.

Vid bestämmande av procentsatserna för den fria reserveringen – lagernedskrivning och lönebaserad avsättning – har utgångspunkten varit att reserveringsmöjligheterna totalt sett skall behållas vid ungefär samma nivå som med nuvarande regler. Lönekostnadssumman utgör för näringslivet som helhet en något mindre bas än lagervärdet. Relationen är ungefär 0,8:1. Procentsatserna för fri reservering bör därför, om de läggs samman, överstiga nuvarande högsta tillåtna lagernedskrivning, 60 %. För att de företag som nu inte kan göra reserveringar skall få reella möjligheter till detta krävs att resultatutjämningsfonden inte blir alltför låg. Samtidigt måste beaktas bl. a. att det finns branscher där relationen mellan lagervärde och lönesumma är en helt annan än den nyss nämnda. Andra hänsyn som bör tas när de båda procentsatserna för fri reservering fastställts har redovisats i tidigare avsnitt.

Beredningen analyserar i det följande ett alternativ (Alt. A) där lagernedskrivningen sätts till 50 % och lönekostnadsreserveringen till 15 % och ett annat (Alt. B) med procentsatserna 45 resp. 20. För att utröna vilka effekter en minskning av det totala utrymmet för bildande av fria reserver skulle få, har även alternativen 30 % lagernedskrivning och 30 % lönekostnadsreservering (Alt. C) resp. 30 % lagernedskrivning och 15 % lönekostnadsreservering (Alt. D) undersökts. De olika alternativen har sammanställts nedan.

	Alt. A	Alt. B	Alt. C	Alt. D	Gällande regler
Varulagerreserv (VL-res)	50	45	30	30	60
Resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas (RU)	15	20	30	15	–
Avsättning till investeringsfond (IF)	50	50	50	50	40
Varav inbetalning på riksbankskonto	50	50	50	50	46

Det material som i första hand stått till beredningens förfogande vid analyserna är årsredovisningar för större industriföretag. Resultaten av denna analys redovisas utförligt i bilaga 3. Materialet omfattar balans- och resultaträkningar för 477 industriföretag med flera än 200 anställda och/eller mer än 20 milj. kr i totalt kapital. Företag som bedriver handel, transport eller som är rent tjänsteproducerande omfattas således inte av undersökningen. Analysperiod är åren 1966–1975. På grundval av detta material har beredningen dels gjort en uppskattning av hur stora de fria reserveringarna maximalt kunnat bli i alternativen A–D, dels sökt fastställa hur utvecklingen av fria resp. bundna reserveringar samt skattekostnader faktiskt skulle ha blivit om dessa alternativ gällt. Företagens bokslut har räknats

om med tillämpning av reglerna i resp. alternativ. I grova drag har omräkningen baserats på antagandet att företagen i första hand gjort maximala avskrivningar på maskiner och inventarier. Därefter har i tur och ordning förutsatts att företaget utnyttjat rätten till lagernedskrivning, lönebaserad reservering och investeringsfondsavsättning. En ytterligare förutsättning har varit att de olika systemen inte medfört någon förändring i företagens tillväxttakt. Detta betyder t. ex. att en ökning av skattekostnaderna har antagits medföra en motsvarande ökning av kortfristiga skulder och ökade spärrkontoinbetalningar har antagits medföra motsvarande reduktion av likvida medel.

Genom tillfällig lagstiftning var företagen tvungna att sätta av viss del – sammanlagt lägst 35 % – av vinsten under år 1974 till arbetsmiljöfond och särskild investeringsfond. De belopp som satts av till dessa tillfälliga fonder redovisas i nedanstående tabeller i grunddata (GD) som investeringsfondavsättningar.

Teoretiskt maximala fria reserver

Utvecklingen vid ett maximalt utnyttjande av de fria reserveringarna enligt de olika alternativen framgår av tab. 8.1 resp. diagram 8.1.

Tabell 8.1 Teoretiskt maximala fria reserver. Belopp i milj. kr

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Grunddata										
VL-res	8 249	8 280	8 831	9 262	10 829	11 983	12 397	13 296	16 766	20 924
Alt. A (50, 15)										
VL-res	6 874	6 900	7 359	7 719	9 024	9 986	10 331	11 080	13 972	17 436
RU	1 572	1 675	1 780	1 893	2 201	2 426	2 574	2 656	3 009	3 368
Summa	8 446	8 575	9 139	9 612	11 225	12 412	12 905	13 736	16 981	20 804
Alt. B (45, 20)										
VL-res	6 187	6 210	6 623	6 947	8 122	8 987	9 298	9 972	12 574	15 693
RU	2 096	2 233	2 374	2 524	2 934	3 235	3 432	3 541	4 013	4 490
Summa	8 283	8 443	8 997	9 471	11 056	12 222	12 730	13 513	16 587	20 183
Alt. C (30, 30)										
VL-res	4 124	4 140	4 415	4 632	5 414	5 992	6 199	6 648	8 383	10 461
RU	3 144	3 350	3 561	3 786	4 402	4 852	5 148	5 312	6 019	6 736
Summa	7 268	7 490	7 976	8 418	9 816	10 844	11 347	11 960	14 402	17 197
Alt. D (30, 15)										
VL-res	4 124	4 140	4 415	4 632	5 414	5 992	6 199	6 648	8 383	10 461
RU	1 572	1 675	1 780	1 893	2 201	2 426	2 574	2 656	3 009	3 368
Summa	5 696	5 815	6 195	6 525	7 615	8 418	8 773	9 304	11 392	13 829

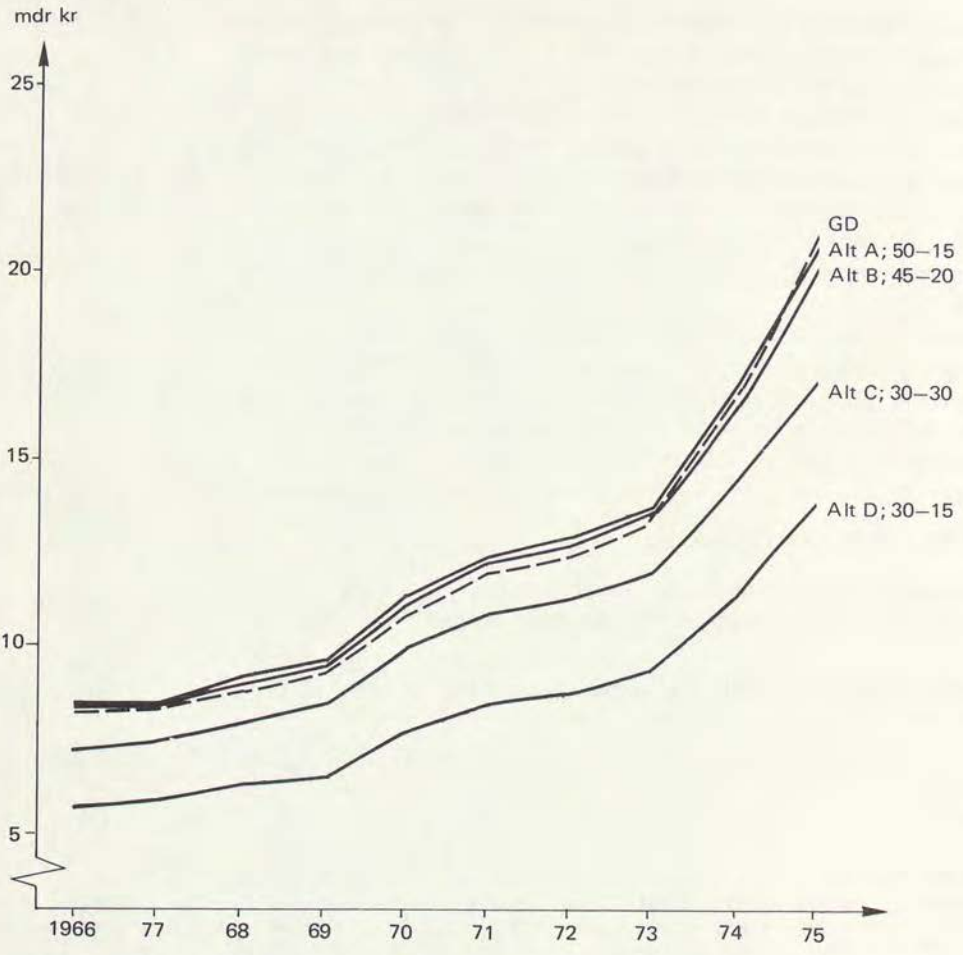


Diagram 8.1 Teoretiskt maximala fria reserver enligt grunddata (GD) och reviderade data (RD) i Alt. A–D

De maximala fria reserverna har beräknats så att lagervärde och lönekostnader multiplicerats med resp. procentsats utan avseende på om företagen i verkligheten kunnat göra dessa avsättningar. Att reserverna, som framgår av den fortsatta analysen, skulle ha utvecklats på annat sätt i praktiken beror på att vinstutrymmet inte tillåtit maximala avsättningar. Av diagrammet kan utläsas att Alt. A och B ger ungefär samma möjligheter till fria reserveringar som dagens system medan Alt. C och D medför viss inskränkning.

Utnyttjade reserver

Ser man på företagens faktiska möjligheter att utnyttja reserveringar av olika slag blir skillnaderna jämfört med grunddata även här ganska obetydliga i Alt. A och B. Detta innebär att inte heller investeringsfondsavsättningarna företer några nämnvärda förändringar. I Alt. C och D däremot skulle de totala reserverna ha utvecklats långsammare än vad som skett i nuvarande system. Som en följd härav skulle, med de beslutsregler som använts i

analysen, investeringsfonderna ha haft snabbare tillväxt än i verkligheten. Utvecklingen för de olika alternativen framgår av tabell 8.2 samt diagram 8.2–8.5.

Tabell 8.2 Utvecklingen av fria och bundna reserver i Alt. A, B, C och D. Samtliga industriföretag. Belopp i milj. kr[a]

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Grunddata										
VL-res	7 213	7 141	7 059	7 587	8 258	8 593	8 800	9 907	12 824	15 199
IF	2 028	2 154	1 951	2 159	2 317	2 307	2 395	2 786	5 386	5 204
Summa res	9 241	9 295	9 010	9 746	10 575	10 900	11 195	12 693	18 210	20 403
Alt. A (50, 15)										
VL-res	6 693	6 494	6 290	6 584	7 127	7 328	7 447	8 395	10 840	12 857
RU	414	549	623	742	819	882	918	1 009	1 240	1 370
Summa fria	7 141	7 096	6 958	7 394	8 023	8 288	8 450	9 481	12 151	14 313
IF	2 079	2 167	1 944	2 197	2 373	2 410	2 527	2 906	5 261	5 175
Summa res	9 220	9 263	8 902	9 591	10 396	10 698	10 977	12 387	17 412	19 488
Alt. B (45, 20)										
VL-res	6 533	6 194	5 886	6 032	6 502	6 686	6 773	7 662	9 955	11 832
RU	631	899	1 069	1 334	1 478	1 581	1 652	1 829	2 361	2 611
Summa fria	7 209	7 170	7 030	7 480	8 095	8 383	8 556	9 671	12 436	14 584
IF	2 029	2 139	1 926	2 150	2 327	2 355	2 470	2 829	5 097	5 018
Summa res	9 238	9 309	8 956	9 630	10 422	10 738	11 026	12 500	17 533	19 602
Alt. C (30, 30)										
VL-res	6 066	5 335	4 691	4 335	4 519	4 552	4 519	5 266	6 920	8 317
RU	1 038	1 596	1 902	2 417	2 716	22 914	3 048	3 300	4 145	4 634
Summa fria	7 202	7 087	6 771	7 002	7 487	7 728	7 835	8 846	11 398	13 308
IF	2 033	2 203	2 133	2 574	2 831	2 898	3 042	3 437	5 851	5 957
Summa res	9 235	9 290	8 904	9 576	10 318	10 626	10 877	12 283	17 249	19 265
Alt. D (30, 15)										
VL-res	6 066	5 333	4 686	4 328	4 522	4 517	4 458	5 211	6 857	8 227
RU	842	1 132	1 258	1 458	1 596	1 705	1 782	1 883	2 292	2 491
Summa fria	7 006	6 621	6 127	6 045	6 376	6 496	6 531	7 418	9 530	11 119
IF	2 191	2 503	2 570	3 259	3 637	3 773	3 982	4 516	7 162	7 463
Summa res	9 197	9 124	8 697	9 304	10 013	10 269	10 513	11 934	16 692	18 582

[a] I summa fria reserver och summa reserver enligt Alt. A–D ingår ackumulerade extra avskrivningar. Detta medför att beloppen avviker från summan av de delbelopp som redovisas. De extra avskrivningsbeloppen är små och redovisas därför ej separat.

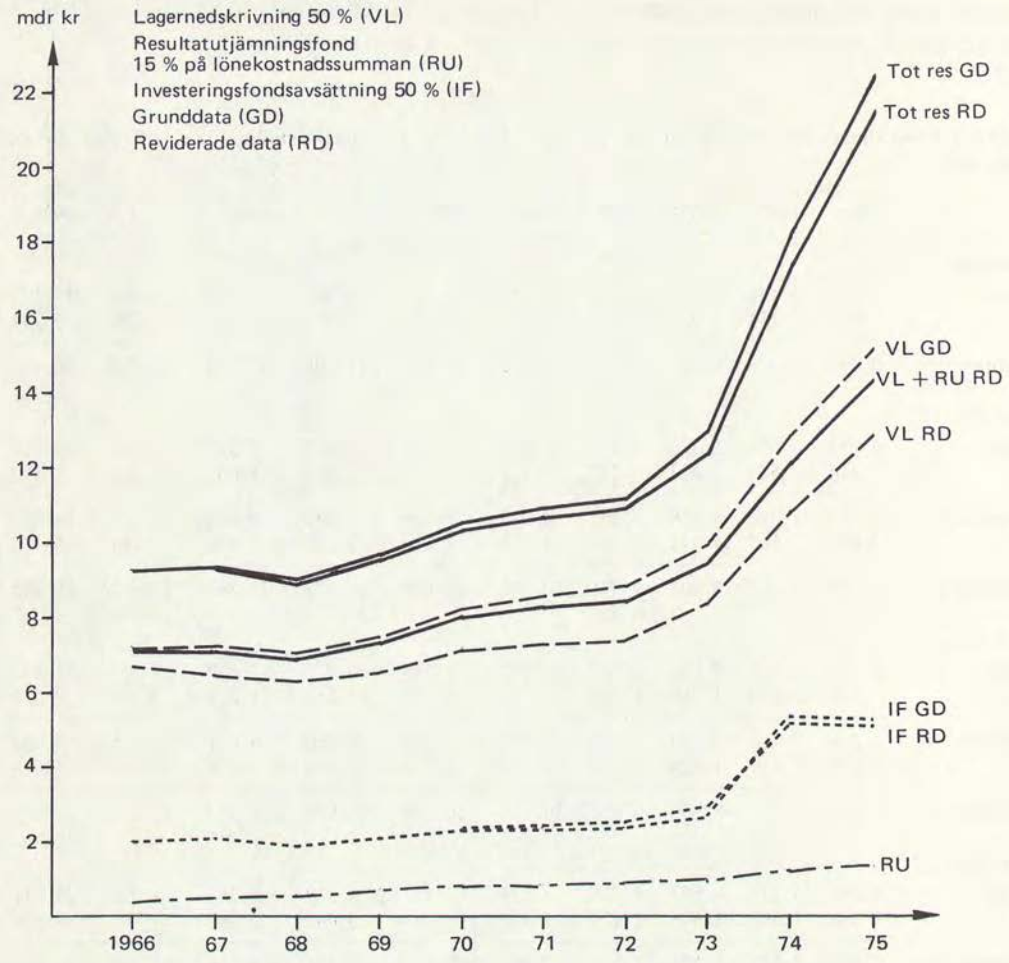
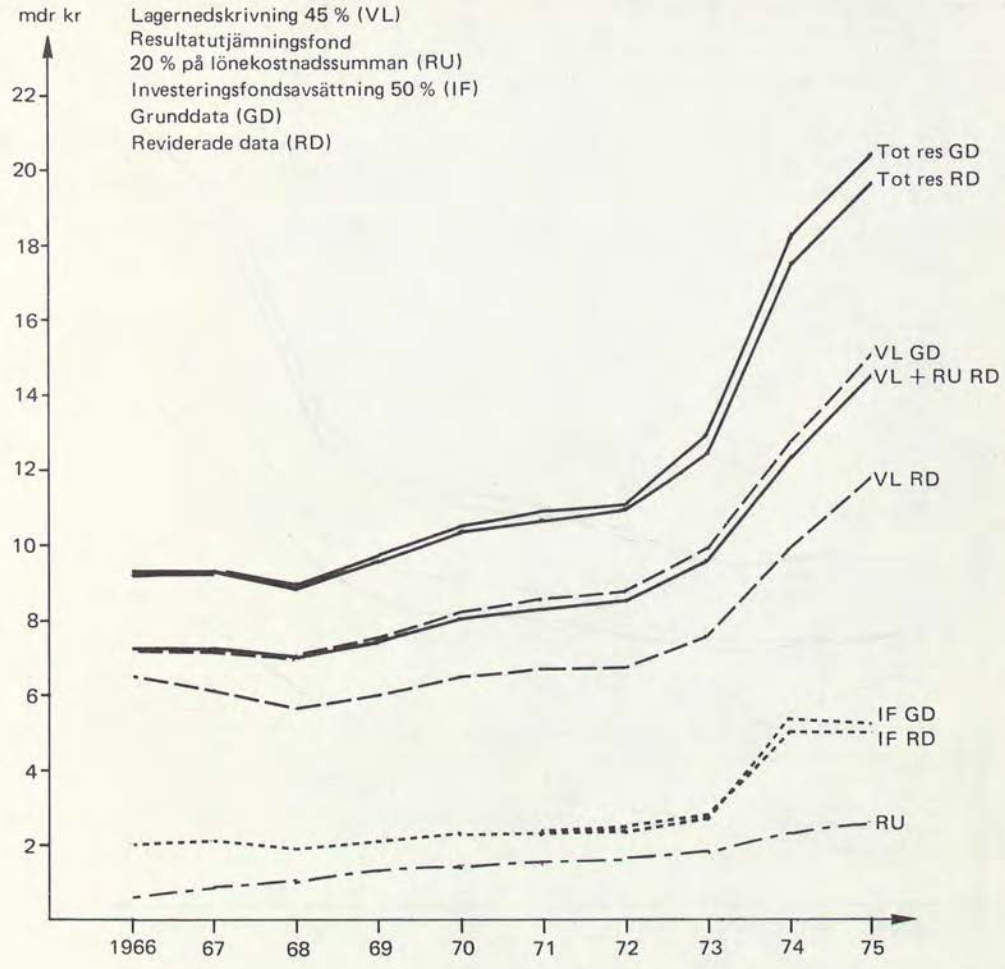


Diagram 8.2 Utvecklingen av fria och bundna reserver. Alt. A.

Utnyttjade totala resp. fria reserver

De totala reserverna har som framgår av tab. 8.2 under den analyserade perioden vuxit från ca 10 till ca 20 miljarder (mdr) kr. Med den utformning reglerna har i Alt. A–D skulle reserverna under de båda sista åren av perioden i samtliga alternativ ha legat 1 à 2 mdr kr lägre. Nu är emellertid resultaten för de undersökta alternativen inte helt jämförbara med grunddata dessa båda år. Vid omräkningarna av årsresultaten har nämligen några extra fondavsättningar, motsvarande 1974 års avsättningar till arbetsmiljöfond och



särskild investeringsfond, inte gjorts. Ett bättre jämförelsemått får man därför om man ser på år 1973, då de totala reserverna uppgick till ca 13 mdr kr. Detta år är reserverna knappt 0,5 mdr kr lägre i Alt. A, B och C samt drygt 0,5 mdr kr lägre i Alt. D än i grunddata. Vad gäller förändringar i fria reserver är spridningen mellan de olika alternativen något större. Fortfarande är dock utvecklingen i Alt. A och B relativt likartad. Beloppsmässigt är minskningen i dessa båda alternativ obetydligt mindre än i fråga om totala reserver. Det innebär, som påpekats tidigare, att investeringsfondsavsättningarna legat vid i stort sett samma nivå som med nuvarande regler.

Diagram 8.3 Utvecklingen av fria och bundna reserver. Alt. B.

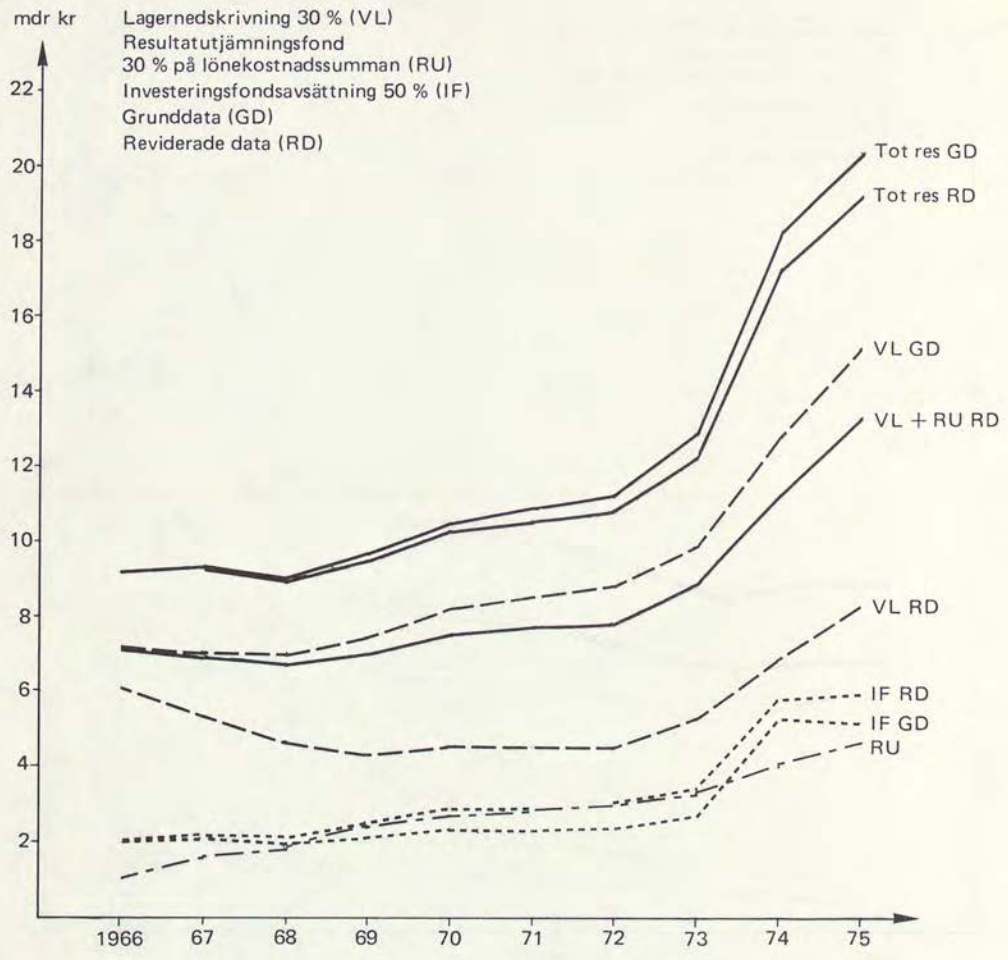


Diagram 8.4 Utvecklingen av fria och bundna reserver. Alt. C.

I Alt. C är de fria reserverna ca 1 mdr kr lägre och i Alt. D ca 2,5 mdr kr lägre än enligt grunddata för år 1973. Totalt uppgick de fria reserverna för den analyserade gruppen industriföretag detta år i grunddata till ca 10 mdr kr.

Vad gäller den inbördes relationen mellan de fria reserverna är varulagerreserven störst i samtliga alternativ. Detta gäller även i Alt. C där procentsatserna för avsättning till lagerreserv och resultatutjämningsfond är lika stor. Till viss del beror detta på beslutsordningen i analysen och att vinstutrymmet inte tillåtit maximala avsättningar. Även om vinstutrym-

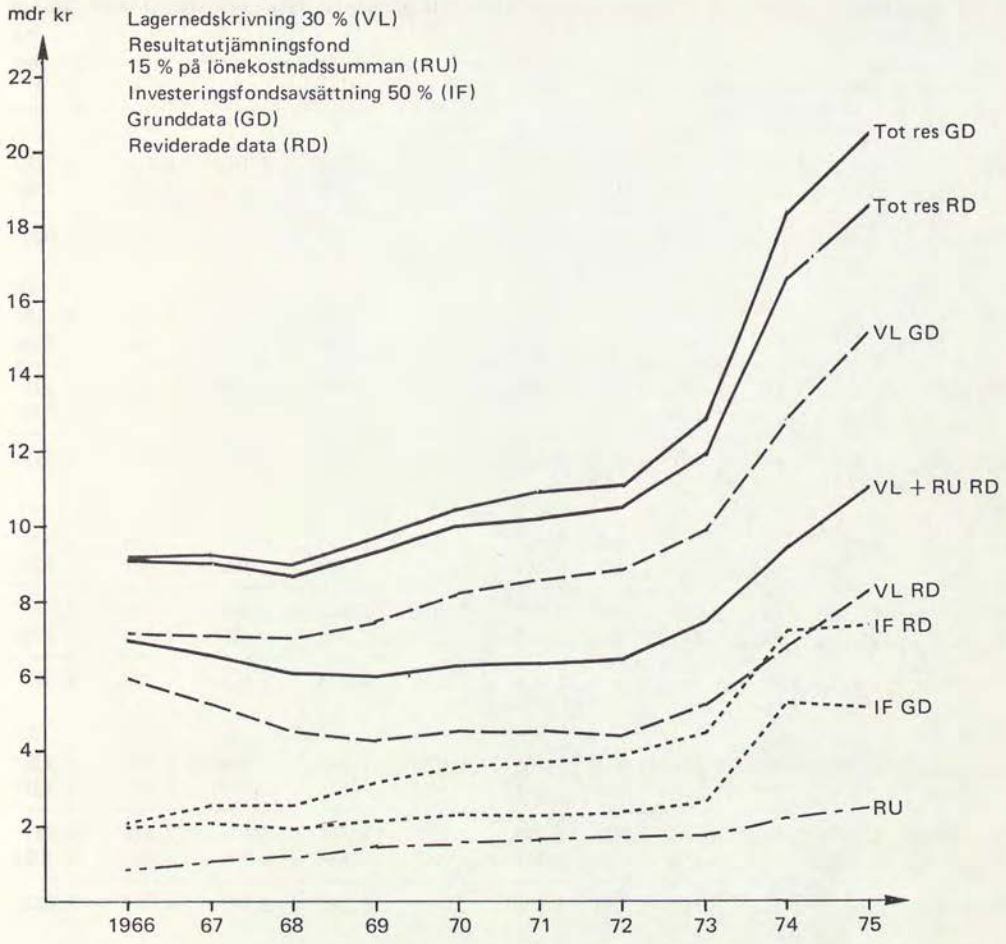


Diagram 8.5 Utvecklingen av fria och bundna reserver. Alt. D.

met varit tillräckligt skulle dock lagerreserven alltid varit större eftersom lagret genomsnittligt utgör en större bas än lönekostnadssumman. Den största andelen av totala fria reserver når resultatutjämningsfonden i Alt. C där den uppgår till ungefär en tredjedel medan den t. ex. i Alt. A uppgår till endast ca 10 %.

För att undersöka om avvikelserna är annorlunda på branschnivå har järn- och stålindustrin, verkstadsindustrin samt massa- och pappersindustrin särskilt undersökts. Utfallet av undersökningen framgår av tabellerna 8.3–8.5.

Tabell 8.3 Utvecklingen av fria och bundna reserver i Alt. A, B, C och D. Järn- och stålindustrin. Belopp i milj. kr[a]

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Grunddata										
VL-res	1 694	1 667	1 654	1 808	2 039	2 075	1 994	2 380	3 136	3 722
IF	471	496	427	453	510	455	348	523	1 531	1 284
Summa res	2 165	2 163	2 081	2 261	2 549	2 530	2 342	2 903	4 667	5 006
Alt. A (50, 15)										
VL-res	1 537	1 511	1 495	1 628	1 800	1 810	1 721	2 020	2 630	3 113
RU	119	137	138	163	191	210	208	270	356	364
Summa fria	1 664	1 662	1 641	1 816	2 017	2 044	1 964	2 315	3 014	3 505
IF	497	495	428	415	490	444	340	497	1 250	1 036
Summa res	2 161	2 157	2 069	2 231	2 507	2 488	2 304	2 812	4 264	4 541
Alt. B (45, 20)										
VL-res	1 496	1 443	1 397	1 485	1 627	1 632	1 550	1 845	2 398	2 849
RU	182	234	259	308	361	388	380	466	697	720
Summa fria	1 686	1 697	1 677	1 842	2 039	2 066	1 988	2 359	3 143	3 618
IF	477	493	416	406	485	438	336	476	1 179	975
Summa res	2 163	2 190	2 093	2 248	2 524	2 504	2 324	2 835	4 322	4 593
Alt. C (30, 30)										
VL-res	1 400	1 264	1 118	1 051	1 105	1 074	1 001	1 274	1 640	1 978
RU	274	405	444	556	664	694	675	767	1 081	1 131
Summa fria	1 689	1 705	1 622	1 717	1 873	1 872	1 788	2 144	2 826	3 231
IF	474	507	496	557	673	652	554	701	1 461	1 301
Summa res	2 163	2 212	2 118	2 274	2 546	2 524	2 342	2 845	4 287	4 532
Alt. D (30, 15)										
VL-res	1 400	1 264	1 118	1 051	1 096	1 056	970	1 246	1 606	1 921
RU	209	252	266	330	374	388	370	430	559	564
Summa fria	1 624	1 552	1 449	1 499	1 579	1 552	1 459	1 798	2 297	2 626
IF	537	582	585	684	854	845	747	921	1 775	1 659
Summa res	2 161	2 134	2 034	2 183	2 433	2 397	2 206	2 719	4 072	4 285

[a] Se not till tabell 8.2.

Tabellerna 8.3–8.5 utvisar att förändringarna för de undersökta branscherna inte skulle bli nämnvärt stora. I vart fall gäller detta för Alt. A, B och C. Procentuellt sett rör det sig om ungefär samma avvikelser som för industriföretagen som helhet.

Som framgår av analysmaterialet innebär samtliga alternativ att möjligheterna att sätta av till fria reserver minskar, om än obetydligt i Alt. A och B. De vinster som kvarstår att utnyttja för investeringsfondsavsättningar ökar då i motsvarande mån. Totalt har fonderna i verkligheten vuxit från

Tabell 8.4 Utvecklingen av fria och bundna reserver i Alt. A, B, C och D. Verkstadsindustrin. Belopp i milj. kr[a]

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Grunddata										
VL-res	3 098	3 175	3 043	3 251	3 485	3 724	3 938	4 537	5 631	6 871
IF	821	904	929	1 072	1 022	996	1 066	1 244	1 615	1 559
Summa res	3 919	4 079	3 972	4 323	4 507	4 720	5 004	5 781	7 246	8 430
Alt. A (50, 15)										
VL-res	2 893	2 869	2 686	2 725	2 923	3 111	3 286	3 811	4 712	5 786
RU	163	247	283	342	357	388	406	441	498	583
Summa fria	3 061	3 130	2 986	3 082	3 293	3 515	3 712	4 269	5 218	6 393
IF	842	922	929	1 143	1 103	1 096	1 171	1 361	1 786	1 757
Summa res	3 003	4 052	3 915	4 225	4 396	4 611	4 883	5 630	7 004	8 150
Alt. B (45, 20)										
VL-res	2 829	2 737	2 500	2 483	2 669	2 843	2 991	3 466	4 337	5 338
RU	256	402	485	631	659	713	758	851	958	1 110
Summa fria	3 092	3 156	3 007	3 132	3 345	3 576	3 777	4 338	5 311	6 485
IF	823	908	938	1 117	1 074	1 062	1 136	1 326	1 739	1 713
Summa res	3 915	4 064	3 945	4 249	4 419	4 638	4 913	5 664	7 050	8 198
Alt. C (30, 30)										
VL-res	2 649	2 363	2 006	1 773	1 856	1 965	2 025	2 398	3 047	3 795
RU	443	722	867	1 124	1 200	1 279	1 382	1 534	1 731	2 024
Summa fria	3 101	3 117	2 908	2 927	3 088	3 282	3 454	3 960	4 878	5 927
IF	816	929	1 007	1 299	1 282	1 301	1 390	1 616	2 060	2 135
Summa res	3 917	4 046	3 915	4 226	4 370	4 583	4 844	5 576	6 938	8 062
Alt. D (30, 15)										
VL-res	2 650	2 364	2 003	1 770	1 869	1 955	2 013	2 386	3 028	3 776
RU	376	524	557	624	653	692	765	812	915	1 071
Summa fria	3 035	2 920	2 595	2 424	2 556	2 691	2 832	3 247	4 059	4 972
IF	861	1 072	1 248	1 686	1 707	1 753	1 877	2 198	2 683	2 841
Summa res	3 896	3 992	3 843	4 110	4 263	4 444	4 709	5 445	6 742	7 813

[a] Se not till tabell 8.2.

ca 2 till ca 5 mdr kr under perioden (se tab. 8.2). Som påpekats tidigare ligger i den stora ökningen för åren 1974 och 1975 även de extraordinära avsättningar som då gjordes till arbetsmiljöfond och särskild investeringsfond. Genom att några motsvarande avsättningar inte tagits med i alternativen blir jämförelsen med grunddata för de aktuella åren något missvisande. Samtidigt visar detta att de olika alternativen, liksom gällande regler, inte kan fånga in resultatvariationer av den storlek det då var fråga om. För att meningsfulla jämförelser av genomsnittliga förändringar under

Tabell 8.5 Utvecklingen av fria och bundna reserver i Alt. A, B, C och D. Massa- och pappersindustrin. Belopp i milj. kr[a]

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Grunddata										
VL-res	737	630	568	630	751	799	756	927	1 431	1 831
IF	159	142	83	89	116	133	145	265	1 091	1 169
Summa res	896	772	651	719	867	932	901	1 192	2 522	3 000
Alt. A (50, 15)										
VL-res	690	577	514	559	683	712	665	833	1 269	1 635
RU	39	42	50	61	78	81	82	83	142	157
Summa fria	737	624	568	629	766	804	756	924	1 420	1 801
IF	157	137	70	77	83	100	115	236	1 035	1 124
Summa res	894	761	638	706	849	904	971	1 160	2 455	2 925
Alt. B (45, 20)										
VL-res	676	553	487	518	626	657	608	775	1 173	1 522
RU	53	58	71	93	118	121	124	127	251	286
Summa fria	741	625	666	628	757	795	745	915	1 437	1 821
IF	152	132	66	73	82	99	113	234	1 015	1 098
Summa res	893	757	732	701	839	894	858	1 149	2 452	2 919
Alt. C (30, 30)										
VL-res	617	481	396	387	462	477	422	549	830	1 098
RU	80	88	108	156	202	234	233	266	468	568
Summa fria	739	612	544	601	721	777	713	887	1 356	1 729
IF	152	136	75	85	100	99	120	239	1 048	1 150
Summa res	891	748	619	686	821	876	833	1 126	2 404	2 879
Alt. D (30, 15)										
VL-res	617	481	396	387	461	477	421	549	831	1 096
RU	68	75	94	118	150	166	165	184	300	322
Summa fria	727	599	530	563	668	709	645	805	1 189	1 481
IF	163	148	88	121	146	162	182	313	1 172	1 322
Summa res	890	747	618	684	814	871	827	1 118	2 361	2 803

[a] Se not till tabell 8.2.

perioden skall kunna göras har belopp och procentsatser räknats fram inte bara för perioden 1970–1975 utan även för perioden 1970–1973. De fyra första åren i den analyserade perioden påverkas i viss mån av övergången från nuvarande system till de olika alternativa systemen och ingår därför inte i jämförelsen. En sammanställning av de genomsnittliga förändringarna i årliga avsättningar till investeringsfonder, dels för samtliga industriföretag, dels för de analyserade branscherna, visas i tab. 8.6.

Tabell 8.6 Förändringar i avsättningar till investeringsfonder i procent av grunddata. Minustecken anger minskade avsättningar. Belopp i milj. kr

	Samtliga industriföretag		Järn och stål		Verkstad		Massa och papper	
	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75
Avsättn. enl GD	2 467	6 602	529	1 795	1 036	1 903	291	1 490
Alt. A	6,6	0,4	15,7	–7,9	5,9	–7,9	–5,8	–2,3
Alt. B	5,3	–1,3	9,1	–12,0	4,9	6,4	–5,5	–3,8
Alt. C	13,7	7,0	23,1	–2,1	15,8	19,9	–7,2	–1,0
Alt. D	31,0	20,1	40,6	10,9	36,8	38,2	5,8	8,1

Som framgått tidigare har i Alt. A och B minskningen av fria reserver i stort sett stämt överens med nedgången i totala reserver. Detta innebär att investeringsfonderna blir i stort sett oförändrade. Vad gäller Alt. C och D får de minskade fria reserverna som följd ett kraftigare utslag i ökade investeringsfonder. Går man ner på branschnivå kan här vissa skillnader utläsas. För verkstadsindustrins del blir utvecklingen ungefär densamma som för industriföretagen som helhet medan förändringen blir större för järn- och stålindustrin och mindre för massa- och pappersindustrin. Att avsättningarna i vissa fall minskar jämfört med grunddata beror dels på beslutsregeln i analysen att avskrivningar utnyttjas fullt ut innan fria reserveringar görs, dels på de extraordinära avsättningar som gjordes för år 1974.

Beredningen har särskilt undersökt hur stor andel av företagen som får minskade, oförändrade resp. ökade investeringsfondsavsättningar. Resultatet redovisas i tabell 8.7.

Som exempel på hur tabellen skall läsas kan tas Alt. A, samtliga företag, år 1973. Talet 39,0 % innebär att så stor andel av företagen hade en investeringsfond 1973 enligt GD på 0 och enligt RD (reviderade data) på 0. Värdet 4,2 betyder att 4,2 % av de företag som enligt GD hade en investeringsfond år 1973 på 0 enligt Alt. A skulle få avsättningar större än 0. Vidare kan utläsas att i de fall investeringsfonden är större än 0 enligt GD skulle fonden enligt RD bli ännu större för 22,4 % av företagen, lika stor för 30,8 %, mindre än enligt GD men större än 0 för 3,4 % och helt försvinna för 0,2 %.

Av tabellen framgår att andelen företag som år 1973 får större investeringsfonder är 26,6 % (4,2+22,4) i Alt. A, 17,6 % i Alt. B, 29,4 % i Alt. C och 48,5 % i Alt. D. Andelen företag som får minskade avsättningar är obetydlig i samtliga alternativ och utgör ca 5 %. Eftersom de beloppsmässiga förändringarna totalt sett är relativt små i framför allt Alt. A och Alt. B innebär det att ökningen i investeringsfondsavsättningar för det enstaka företaget i flertalet fall blir ytterst måttlig. En jämförelse på branschnivå visar samma mönster som i tabell 8.6. Inom järn- och stålindustrin är det en större andel än för industriföretagen som helhet som får ökade investeringsfondsavsättningar, inom massa- och pappersindustrin är andelen mindre medan verkstadsindustrin ligger närmare genomsnittet för hela gruppen industriföretag. Andelen företag som skulle ha haft lägre avsättningar

år 1973 är obetydlig utom vad gäller massa- och pappersindustrin där ungefär 10 % skulle få minskade avsättningar i Alt. A, B och C.

Tabell 8.7 Avsättningar till investeringsfonder fr. o. m. år 1970. Andel (%) företag med förändrade fonder år 1973 resp. år 1975. Samtliga industriföretag resp. branscher

		GD = O		GD > O			
		RD=0	RD>0	RD>GD	RD=GD	RD<GD RD>O	RD=O
Alt. A							
Samtliga	–73	39,0	4,2	22,4	30,8	3,4	0,2
	–75	27,3	3,6	27,0	30,4	11,3	0,4
Järn, stål	–73	12,9	6,5	35,5	45,2	0,0	0,0
	–75	16,1	0,0	38,7	19,4	25,8	0,0
Verkstad	–73	35,2	6,9	29,6	27,0	0,1	0,0
	–75	25,8	5,7	32,7	29,6	6,3	0,0
Massa, papper	–73	53,6	0,0	9,8	24,4	12,2	0,0
	–75	24,4	0,0	19,5	24,4	31,7	0,0
Alt. B							
Samtliga	–73	40,0	3,1	14,5	36,7	5,4	0,2
	–75	27,7	3,1	17,4	37,5	13,4	0,8
Järn, stål	–73	12,9	6,5	25,8	51,6	3,2	0,0
	–75	12,9	3,2	29,0	29,0	25,8	0,0
Verkstad	–73	39,0	3,1	18,9	34,6	4,4	0,0
	–75	28,3	3,1	18,9	37,7	11,3	0,1
Massa, papper	–73	53,6	0,0	4,9	31,7	9,8	0,0
	–75	24,4	0,0	7,3	36,6	29,2	2,4
Alt. C							
Samtliga	–73	36,9	6,3	23,1	28,1	5,5	0,2
	–75	25,4	5,5	30,2	27,7	10,9	0,4
Järn, stål	–73	12,9	6,5	38,7	41,9	0,0	0,0
	–75	12,9	3,2	38,7	22,6	22,6	0,0
Verkstad	–73	33,3	8,8	30,2	23,9	3,8	0,0
	–75	24,5	6,9	37,7	24,5	6,3	0,0
Massa, papper	–73	53,6	0,0	9,8	24,4	12,2	0,0
	–75	24,4	0,0	24,4	26,8	24,4	0,0
Alt. D							
Samtliga	–73	30,6	12,6	35,9	18,2	2,7	0,0
	–75	20,1	10,7	44,0	17,8	7,1	0,2
Järn, stål	–73	12,9	6,5	54,8	25,8	0,0	0,0
	–75	9,7	6,5	58,1	12,9	12,9	0,0
Verkstad	–73	27,7	14,5	42,1	13,8	1,9	0,0
	–75	18,9	12,6	47,8	17,0	3,8	0,0
Massa, papper	–73	46,3	7,3	24,4	17,1	4,9	0,0
	–75	22,0	2,4	51,2	12,2	12,2	0,0

Skattekostnader

De ändringar av skattekostnaderna som uppkommer följer av naturliga skäl mönstret för ändringar av reserver i de olika alternativen. Där reserverna

reduceras mest blir ökningen i skattekostnaderna störst. Detta kan utläsas av tabell 8.8, som avser samtliga företag.

Tabell 8.8 Förändringar i skattekostnader i procent av grunddata. Minustecken anger minskade skattekostnader. Belopp i milj. kr. Samtliga industriföretag

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1970–73	1970–75
Skattek. GD	953	581	848	1 050	927	1 152	3 432	5 511
Förändring i %								
Alt. A	0,2	–0,6	–0,1	–0,4	31,2	–2,7	–0,2	4,6
Alt. B	0,1	–0,9	–0,4	–0,8	27,3	–1,6	–0,4	4,0
Alt. C	1,5	0,0	1,1	–0,4	35,0	0,1	0,6	6,2
Alt. D	2,8	1,5	1,7	0,5	48,9	2,6	1,6	9,8

Här framgår att högvinståret 1974 ger ett kraftigt utslag i fråga om ökade skattekostnader. Detta är alltså i första hand föranlett av att de extra avsättningsmöjligheter – arbetsmiljöfond och särskild investeringsfond – som fanns detta år inte getts någon motsvarighet i de analyserade alternativen. En mera normal bild av utvecklingen i jämförelse med grunddata får man därför även här om enbart åren fram t. o. m. 1973 betraktas. För företagsgruppen som helhet är det bara i Alt. D som ökningen av skattekostnader överstigit 1 %. Som synes blir skattekostnaderna i stort sett oförändrade under denna period i både Alt. A och Alt. B. Ser man på de skilda branscherna (tab. 8.9) är förändringarna även här mycket små.

Tabell 8.9 Förändringar i skattekostnader i procent av grunddata. Minustecken anger minskade skattekostnader. Belopp i milj. kr. Branscher

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1970–73	1970–75
Järn och stål								
Skattek. GD	185	76	73	202	105	184	536	825
Förändring i %								
Alt. A	2,1	–5,2	1,3	0,9	92,1	–7,6	0,6	10,4
Alt. B	2,7	–2,6	0,0	1,5	81,0	–2,2	1,1	10,5
Alt. C	7,0	1,3	2,7	2,9	94,1	8,1	4,1	16,5
Alt. D	8,6	2,6	2,7	3,4	121,9	3,2	4,9	19,4
Verkstad								
Skattek. GD	316	229	427	423	249	369	1 395	2 013
Förändring i %								
Alt. A	–0,3	–0,4	0,0	–0,4	20,0	–2,9	–0,3	1,7
Alt. B	–0,6	–0,0	–0,2	–0,5	17,3	–2,7	–0,4	1,4
Alt. C	0,3	1,7	0,9	–0,2	23,6	–0,2	0,6	3,3
Alt. D	1,2	3,9	1,6	0,7	34,1	5,1	1,6	6,3

Forts. Tabell 8.9

1970	1971	1972	1973	1974	1975	1970–73	1970–75		
Massa och papper									
Skattek. GD		102	43	55	78	179	205	278	662
Förändring i %									
Alt. A		–0,9	0,0	0,0	–1,2	15,5	–0,1	–0,7	3,9
Alt. B		–1,0	0,0	0,0	–2,6	12,3	–0,5	–1,1	1,4
Alt. C		–0,9	–4,6	9,0	–5,1	20,6	–4,8	–0,7	3,8
Alt. D		0,9	–4,6	9,0	–2,5	33,5	3,4	0,7	10,4

Även i fråga om utvecklingen av skattekostnaderna är det av intresse att se hur stor andel av företagen som får minskade, oförändrade resp. ökade skattekostnader. Detta redovisas i tab. 8.10.

Tabell 8.10 Förändringar i skattekostnader. Andel (%) företag med ökade (+), oförändrade (0) resp. minskade (–) skattekostnader. Samtliga industriföretag resp. branscher

	Samtliga industriföretag		Järn och stål		Verkstad		Massa och papper	
	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75	1970–73	1970–75
Alt. A								
+	7,8	13,6	12,9	45,2	5,0	14,5	7,3	12,2
0	79,0	67,1	80,6	51,6	78,0	69,1	87,8	65,8
–	13,2	19,3	6,5	3,2	17,0	16,4	4,9	22,0
Alt. B								
+	6,5	17,4	12,9	48,3	3,1	12,6	2,4	19,5
0	78,2	66,7	77,4	48,5	78,0	67,3	87,6	65,9
–	15,3	15,9	9,7	3,2	18,9	20,1	10,0	14,6
Alt. C								
+	14,1	27,2	22,6	58,1	13,2	24,5	9,8	26,8
0	68,5	56,4	67,7	38,7	67,3	58,5	75,6	51,2
–	17,4	16,4	9,7	3,2	19,5	17,0	14,6	22,0
Alt. D								
+	24,7	41,5	29,0	64,5	27,7	41,5	14,6	51,2
0	59,6	45,1	61,3	32,3	55,3	45,3	73,2	43,9
–	15,7	13,4	9,7	3,2	17,0	13,2	12,2	4,9

Om man även vid denna jämförelse bortser från de båda sista åren i analysperioden finner man att skattekostnaderna i Alt. A och B varit oförändrade för ungefär fyra femtedelar av företagen, i Alt. C för ungefär två tredjedelar medan i Alt. D drygt hälften skulle ha fått oförändrade skattekostnader. Andelen företag som skulle ha fått ökade skattekostnader är i Alt. A och B under 10 %, i Alt. C omkring 15 % och i Alt. D ungefär 25 %. Minskade skattekostnader skulle under perioden 1970–1973 omkring 15 % av företagen ha fått i samtliga alternativ. Går man ner på branschnivå finner man att avvikelserna från grunddata blir minst för massa- och pappersindustrin, något större – eller ungefär som för hela gruppen industriför-

retag – för verkstadsindustrin medan förändringarna blir störst för järn- och stålindustrin.

Sammanfattning

För industriföretagens del skulle ettvart av de analyserade alternativen medfört i stort sett samma totala reservbildning och skattekostnader som nuvarande regler. Detta gäller även i Alt. D, trots att de maximala fria reserveringsmöjligheterna i detta fall reduceras ganska kraftigt (tab. 8.1).

Likviditetsmässigt hade dock effekten blivit ganska stor i Alt. C och D, eftersom den oförändrade skattebelastningen får köpas till priset av ökade avsättningar till investeringsfonder med åtföljande krav på riksbanksinbetalning. Denna bundna reservering skulle, om man ser på år 1973 (tab. 8.2) i Alt. D, ha ökat från ca 2,8 mdr kr till ca 4,5 mdr kr. Med en inbetalningskvot av 46 % skulle således likviditetsavtappningen uppgå till närmare 1 mdr kr.

I Alt. C skulle det totala utrymmet för fria reserver år 1973 ha minskat med omkring en femtedel. Vad gäller det faktiska utnyttjandet skulle de fria reserverna ha varit omkring 1 mdr kr mindre och de bundna reserverna – investeringsfonderna – omkring 0,7 mdr kr större. Skattekostnaderna skulle ha ökat för perioden 1970–1973 med i genomsnitt ca 0,6 % per år.

Alternativen A och B företer stora likheter i de flesta avseenden. Förändringarna i jämförelse med grunddata framgår av följande sammanställning.

	Alt. A	Alt. B
Minskning av totalt utnyttjande reserver (jämförelseår 1973, GD ca 13 mdr)	0,3 mdr	0,2 mdr
Minskning av utnyttjade fria reserver (jämförelseår 1973, GD ca 10 mdr)	0,4 mdr	0,2 mdr
Ökning av investeringsfonder (jämförelseår 1973, GD ca 2,8 mdr)	0,1 mdr	0,0 mdr
Andel företag som i genomsnitt under åren 1970–1973 skulle ha fått		
– ökade investeringsfondsavsättningar	26,6 %	17,6 %
– minskade investeringsfondsavsättningar	3,6 %	5,6 %
Genomsnittlig förändring av skattekostnaderna 1970–1973	–0,2 %	–0,4 %
Andel företag som under perioden 1970–1973 skulle ha fått		
– ökade skattekostnader	7,8 %	6,5 %
– minskade skattekostnader	13,2 %	15,3 %

Det är alltså fråga om mycket obetydliga skillnader såväl mellan de båda alternativen inbördes som mellan alternativen och grunddata. Som framgår av diagram 8.1 skulle de maximala fria reserveringsmöjligheterna bli något större i Alt. A än i Alt. B. När det gäller det faktiska utnyttjandet visar dock Alt. B de största reserverna. Detta får bl. a. den effekten att utvecklingen av skattekostnaderna bli en aning gynnsammare för företagens del i Alt. B än i Alt. A. Vidare får något färre företag ökade skattekostnader i Alt. B samtidigt som något flera får minskade skattekostnader.

Relationerna mellan de olika alternativen blir ungefär desamma i de studerade branscherna som för hela gruppen industriföretag. Även här visar alltså Alt. D de största förändringarna gentemot grunddata medan skillnaderna mellan nuvarande system och Alt. A eller B inte skulle bli nämnvärt stora. Alt. C placerar sig däremellan. En jämförelse mellan de tre branscherna visar att förändringarna gentemot grunddata är något större i järn- och stålindustrin än i de båda övriga branscherna.

Givetvis föreligger det vissa begränsningar i värdet av de resultat analyserna gett. Inledningsvis har t. ex. nämnts att en förutsättning varit oförändrad tillväxttakt. Att finna beslutsregler för hur företagen i allmänhet skulle ha ändrat sina dispositioner i ett annat system är i det närmaste ogörligt. Det förhållandet att de alternativa reglerna appliceras på historiska data innebär också att resultatet måste betraktas med en viss försiktighet. Dessa och andra osäkerhetsfaktorer medför att analysen inte okritiskt kan läggas till grund för en bedömning av de olika alternativen. Den genomförda undersökningen ger dock enligt beredningens mening en klar uppfattning om i vilken riktning olika typer av reserver ändras. Att rangordningen vad gäller storleken av reserver och skattekostnader skulle ha blivit densamma i verkligheten torde – bortsett möjligen från den inbördes relationen mellan Alt. A och B – stå utom diskussion. Enligt beredningens mening bör undersökningen kunna läggas till grund för överväganden om förändringar av nettovinstbeskattningssystemet.

Den genomförda undersökningen omfattar bara de större industriföretagen. Andra näringsgrenar, och kanske då i första hand handeln, är givetvis också av intresse. Från statistiska centralbyråns (SCB) statistik kan konstateras att lagrens betydelse som reserveringsbas är större för handelsföretagen än för industriföretagen. I stort sett ligger varulagrens andel av balansomslutningen i handelsföretag på 40–45 % medan motsvarande tal för industriföretagen varierar mellan 20 och 35 %. Detta torde ha medverkat till att handelsföretagens procentuella nedskrivning i praktiken genomsnittligt legat på en något lägre nivå än industriföretagens. I förhållande till vinst på totalt sysselsatt kapital har alltså handelsföretagen haft större förutsättningar att göra vinstreserveringar. Vinstutrymmet har dock inte medgett att denna möjlighet kunnat utnyttjas.

Inom handeln ligger lönekostnaderna genomsnittligt på en något lägre nivå i förhållande till lagervärdena än inom industrin och näringslivet totalt sett, eller vid omkring 65 % jämfört med omkring 80 %. De teoretiskt maximala reserverna minskar därför för handelsföretagen i alla de alternativ som här analyserats. Utnyttjandegraden av lagernedskrivningarna är dock f. n. så låg att varken Alt. A eller B genomsnittligt sett skulle medföra någon inskränkning av de faktiska reserveringarna. I genomsnitt har handelsföretagen enligt SCB:s företagsstatistik skrivit ned sina lager med omkring 40 %. Av detta förhållande kan enligt beredningens mening den slutsatsen dras att utfallet i Alt. A och B för i vart fall de större handelsföretagens del skulle bli ungefär detsamma som för industrin. I Alt. C och D är det däremot sannolikt att de fria reserveringarna skulle minska även om i t. ex. Alt. D den neddragning på lagersidan som i praktiken skulle uppgå till 10 procentenheter från 40 till 30 % kompenseras med en ny reserveringsrätt av 15 % på en bas som är ungefär en tredjedel mindre.

Beredningen har även sökt bilda sig en uppfattning om de föreslagna regelsystemens inverkan på de mindre företagen. Undersökningarna har omfattat detaljhandelsföretag och ett antal mindre verkstadsföretag samt företag inom hantverk, tjänsteproduktion och servicenäringar. Den slutsats som i första hand kan dras av dessa undersökningar är att reserveringsutrymmet i Alt. A, B och C torde – i flertalet fall och för flertalet år – vara tillräckligt för att inte öka skattebelastningen. Alt. D däremot ger i många fall inte samma utrymme för reserveringar. Vilket av de tre förstnämnda alternativen som ger det förmånligaste resultatet är av naturliga skäl beroende av sammansättningen av de båda reserveringsbaserna, löner (nettointäkt för egenföretagaren) och lagervärde. Är lönesumman störst, vilket ofta är fallet inom hantverks- och serviceföretag samt inom tjänsteproducerande företag, ger i regel Alt. C största reserveringsutrymmet. Detsamma gäller en hel del mindre handelsföretag.

Vid en samlad bedömning av de olika diskuterade alternativen kan konstateras att de mål som ställts upp relativt väl tillgodoses i Alt. A och B. Utbytet av lagernedskrivning mot reservering med lönekostnaderna som bas ger ungefär samma reserveringsmöjligheter som i nuvarande system. Detta innebär normalt att företagen kan behålla sina nuvarande skattekrediter och att det finns ytterligare utrymme för reserveringar vid t. ex. tillfällig resultatförbättring. Detta gäller för företagen totalt sett och då närmast för industriföretagen. För det individuella företaget kan givetvis utfallet bli ett annat. Företag med stor lagerhållning kan få sina reserveringsmöjligheter något inskränkta. Ett personalintensivt företag kan å andra sidan komma i ett betydligt bättre läge än f. n. För dessa företag torde inte Alt. A eller Alt. B utan Alt. C vara det gynnsammaste. Alt. C tillgodoser alltså bäst de grupper av företag som inte har några eller endast ringa möjligheter att bilda reserver genom lagernedskrivning. Vid en avvägning mellan olika intressen har beredningen emellertid funnit att Alt. C inte ger ett tillfredsställande resultat. Många företag – inte minst inom viktiga exportbranscher – har lager vars värden är betydligt högre än lönesumman. Att reducera lagernedskrivningen ända till hälften blir då ett alltför stort ingrepp. Alt. C kan därför inte väljas. Detsamma gäller givetvis Alt. D, som tagits med främst för att påvisa de effekter som uppkommer vid en kraftig reducering av reserveringsmöjligheterna. Intressant att iaktta är dock att inte ens en sådan förändring av reglerna skulle få särskilt stora effekter på totalt utnyttjade reserver eller på skattekostnaderna.

Alt. A och B är, som framgått av det föregående, i många avseenden likvärdiga. Den fem procentenheter lägre lagernedskrivningen i Alt. B jämfört med Alt. A motsvarar ungefär den fem procentenheter högre lönebaserade reserveringen. Minskningen av totala resp. fria reserver är i båda alternativen relativt måttlig och skattekostnaderna blir i stort sett oförändrade. Skillnaden i sammansättning av de fria reserverna kan dock i vissa fall vara betydelsefull. För företag som har både lager och personal i normal omfattning saknar det betydelse om man väljer det ena eller det andra alternativet. För företag utan lager är det däremot av vikt att den lönebaserade reserven blir så stor att den får verklig betydelse. Att maximera denna reservering till 15 % av lönekostnaderna synes enligt beredningens mening olämpligt. Visserligen kan en sådan procentsats kanske ge godtagbart

utrymme för resultatutjämning m. m. i de mera normala fallen. Strävan bör dock enligt beredningens uppfattning vara att tillgodose de grupper som f. n. helt saknar möjlighet att bygga upp skattekrediter och som har relativt stora resultatsvängningar. Det är också önskvärt att det ordinarie regelsystemet ger det stora flertalet företag rimliga möjligheter att bilda obeskattade reserver. Särskilda avsättningsmöjligheter för att möta vissa gruppers eller branschers speciella behov bör undvikas.

Mot denna bakgrund framstår det enligt beredningen som motiverat att medge lönebaserad reservering med ett något högre belopp än 15 % av lönekostnaden.

Vad beredningen nu anfört ger sammanfattningsvis vid handen att Alt. B synes bäst uppfylla de uppställda målen. Beredningen föreslår därför att lager får skrivas ned med högst 45 % och att en avsättning till fond baserad på lönerna får göras med högst 20 % av lönekostnaderna. Såväl lagerreserven som resultatutjämningsfonden skall årligen återföras till beskattning, dvs. storleken av varje års reservering beror på lagerhållningen vid årets utgång och lönekostnaden under året.

Som tidigare nämnts bör basen för reservering för egenföretagare utgöras av inkomsten av rörelse (jordbruksfastighet) vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Här tillkommer emellertid vissa särskilda problem. Avsättning baserad på de anställdas löner föreslås få göras med 20 % av lönesumman. I lönesumman ingår inte arbetsgivaravgifter. Detta innebär – om de olika avgifterna uppskattas till 35 % av lönebeloppet – att fondavsättningen motsvarar knappt 15 % av lönekostnaderna inklusive avgifter. För att uppnå likställighet mellan den avsättning till resultatutjämningsfond som beräknas på egenföretagarens vinst och den som beräknas på lönesumman, bör den inkomstbaserade avsättningen i princip beräknas på inkomsten *efter* schablonavdrag för egenavgifter. Detta skulle emellertid vålla betydande tillämpningssvårigheter. Om avsättningen till resultatutjämningsfond för egenföretagaren därför i stället baseras på inkomsten av rörelsen *före* schablonavdrag för egenavgifter, kommer emellertid egenföretagaren att få ett större underlag för den avsättning som avser hans "lön" än för den avsättning som avser hans anställdas löner. För att lösa detta problem föreslår beredningen att en lägre procentsats används vid beräkningen av fondavsättning på egenföretagarens inkomst än på lönesumman. Som nyss visats motsvarar fondavsättningen på 20 % av kontantlönen knappt 15 % av de totala lönekostnaderna inklusive arbetsgivaravgifter för anställda. Denna procentsats bör – trots att det faktiska avgiftsuttaget är något lägre på egenföretagares vinst än på lön – tillämpas vid beräkning av utrymmet för egenföretagares avsättningsmöjligheter. Den del av fondavsättningen som beräknas på egenföretagarnas inkomst bör därför begränsas till 15 %.

Vad gäller företag som drivs i handelsbolagets form beskattas vinsten hos delägarna. Hos varje delägare tas viss andel av vinsten upp som inkomst i det inkomstslag till vilket bolagets inkomster i verksamheten är hänförliga. Genom avsättning i handelsbolagets räkenskaper till resultatutjämningsfond minskas den vinst som skall fördelas mellan delägarna. Det är således bolaget och inte den enskilde delägaren som gör avsättningen. Innehas andel i handelsbolag av t. ex. ett aktiebolag taxeras motsvarande andel av vinsten hos aktiebolaget. Det synes principiellt felaktigt att lägga denna del av vinsten

till grund för avsättning till resultatutjämningsfond. Vinsten utgör här inte någon ersättning för arbetsprestation, utan motsvarar avkastning på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Fick denna del av vinsten läggas till grund för reservering skulle ett aktiebolag, som äger andelar i handelsbolag, avsiktligt kunna låta en stor del av sina vinster redovisas i handelsbolaget för att därigenom öka möjligheten till fondavsättning. Den del av ett handelsbolags vinst som belöper på ett aktiebolag eller annan juridisk person bör således inte till någon del ge rätt till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. I och för sig synes det vara mest konsekvent att medge avdrag för avsättning baserad på vinsten till den del den belöper på delägare som är fysisk person. Det skulle emellertid – bl. a. med hänsyn till att avsättningen görs i handelsbolagets räkenskaper – leda till betydande praktiska komplikationer att dela upp vinsten i handelsbolaget mellan juridiska och fysiska personer.

Beredningen föreslår därför att reservering baserad på vinst i handelsbolag får ske endast när samtliga andelar i bolaget ägs av fysiska personer.

Sammanfattningsvis föreslår beredningen att avsättning till resultatutjämningsfond baserad på vinsten i enskild firma eller handelsbolag skall få göras med 15 % av inkomsten. Avsättning i handelsbolag skall dock få göras endast om samtliga andelar innehas av här i riket bosatt fysisk person. Avsättning baserad på utbetald lön till anställda i enskild firma och handelsbolag skall få göras med 20 % av lönesumman.

Som tidigare redovisats föreslår beredningen vidare att 50 % – mot f. n. 40 % – av årsvinsten får sättas av till investeringsfond. En förutsättning för avdragsrätt är dock att ett belopp motsvarande halva avsättningen sätts in på konto hos riksbanken. Investeringsfondssystemet föreslås fortfarande bli förbehållet aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker. Som kommer att framgå av det följande (avsnitt 8.5.4) föreslås emellertid att möjlighet öppnas för egenföretagare att sätta av medel för framtida investeringsändamål.

Företag som driver bank- eller penningrörelse eller försäkringsrörelse kan f. n. inte skriva ned sina lager av fordringar m. m. enligt den vanliga 60-procentsschablonen. Nedskrivning får i dessa fall göras med belopp som framstår som skäligt med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. Någon anledning att ändra reserveringsmöjligheterna för dessa företag kan inte anses föreligga. Banker, försäkringsföretag m. fl. undantas alltså från rätten att sätta av till resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas.

Minskningen av procentsatsen för lagernedskrivning och införandet av rätt till lönebaserad avsättning innebär i regel inte någon större ändring av företagens totala fria reserver. Övergången till det nya systemet torde därför inte vålla några särskilda problem. För ett företag med stort lager och få anställda kan emellertid – om nedskrivningsrätten före övergången utnyttjats fullt ut – en omedelbar upplösning av lagerreserven med 15 procentenheter medföra påfrestningar på likviditeten. Beredningen föreslår därför att reduceringen i varulagernedskrivningen görs i två steg. Under övergångsåret bör högsta tillåtna nedskrivning sättas till 55 % av lagervärdet. Först året därefter bör nedskrivningsrätten begränsas till 45 %. Möjligheten till lönebaserad avsättning och den ökade rätten till avsättning till investeringsfond bör dock få utnyttjas i sin helhet redan fr. o. m. det första be-

skattningsår reglerna träder i kraft. Beredningen återkommer till övergångsbestämmelser i det följande (avsnitt 12.8).

8.3 Frågor rörande skattesatsen

8.3.1 *Inledning*

Beredningens överväganden rörande effekterna och betydelsen av att företagen får lägga upp reserver med obeskattade medel och därigenom skaffa sig skattekrediter har baserats på antagandet att bolagsskatten inte kan övervältras på kort sikt. Detta antagande grundas i sin tur på uppfattningen att företagen har som mål att maximera sin vinst och att svenska företag, som verkar i internationell konkurrens, har små möjligheter att förändra sina priser efter variationer i den svenska bolagsbeskattningen. Med detta synsätt är det alltså företagens ägare som på kort sikt får bära bördan av en bolagsskattehöjning genom reducerad avkastning på investerat kapital. På lång sikt däremot är det sannolikt att skatten övervältras på andra grupper. Denna slutsats baseras på antagandet att ägarna i sin strävan att få så hög avkastning som möjligt på insatt kapital genomför alla de investeringar som beräknas ge högre avkastning än det anspråk ägarna har. Detta anspråk är i sin tur internationellt bestämt. Avgörande för beskattningens inverkan på investeringsverksamheten efter en skatteändring blir därför vad som händer med ägarnas avkastningsanspråk. Endast om dessa reduceras i samma proportion som avkastningen av det egna kapitalet kommer skatten inte att övervältras. Då skulle nämligen företagets optimala investeringspolitik inte förändras. Inte heller skulle kapitalstockens långsiktiga tillväxt påverkas. Därav skulle i sin tur följa att utvecklingen av sysselsättningen och reallönerna inte kom att beröras. Hela bördan av beskattningen skulle således även på lång sikt falla på företagens ägare via den självpåtagna nedjusteringen av förräntningsanspråken. Slutsatsen blir alltså att det är utvecklingen av företagsägarnas förräntningsanspråk som avgör om bolagsskatten övervältras på lång sikt.

I ett land med stort utlandsberoende kan det sättas i fråga om företagsägarna är benägna att acceptera en sänkning av förräntningsanspråken på inhemska jämfört med utländska investeringar. Möjligheten finns alltid för företagsägarna att vid en sänkning av avkastningen i hemlandet lägga om verksamheten och göra investeringar utomlands. Det är givet att en sådan omläggning är en ytterst trögrörlig process. Kapitalrörelserna begränsas också i hög grad av gällande valutalagstiftning.

Företagens nettovinstbeskattning utgör i realiteten en kapitalskatt för företagens ägare. Diskussionen ovan (avsnitt 7.2.3) om investeringsskatter har därför relevans även här. Om företagen inte kan övervältra skatten leder detta sannolikt till att det totala sparandet i samhället minskar. Anledningen till detta är att sparbenägenheten är större för kapitalinkomster än löneinkomster. Höjd nettovinstbeskattning skulle därför kunna medföra att kapitalbildningstakten sänks.

Vägledande för beredningens överväganden rörande storleken av företagens obeskattade reserver – dvs. möjligheter att ta upp skattekrediter –

har varit att reserveringsutrymmet totalt sett skall vara ungefär oförändrat. De större industriföretagen utnyttjar f. n. endast i undantagsfall möjligheterna att bilda skattekrediter fullt ut. En höjning av skattesatsen skulle därför i och för sig ofta kunna mötas genom ökad lagernedskrivning e. d.

En sådan åtgärd kan emellertid komma i konflikt med företagets ambition att inte sänka utdelningen men inte heller dela ut mer än det löpande årets vinst efter skatt. Effekten av en höjning av skattesatsen kan därför inte alltid elimineras genom ökad nedskrivning. Följden blir att skattebelastningen ökar och att företaget måste lösa upp sina obeskattade reserver. Ett oförändrat skattetryck och en oförändrad storlek av företagens obeskattande reserver förutsätter således i princip att bolagsskattesatsen inte höjs.

Det är vidare av intresse att den svenska skattesatsen i inte alltför hög grad avviker från dem som tillämpas i de länder med vilka Sverige har omfattande ekonomiskt utbyte. Eftersom skillnader i skattesatser leder till skillnader i räntabilitet kan det, som tidigare anförts, befaras att kapitalbildningstakten på lång sikt dras ner i ett land som har högre vinstbeskattning. Betonas bör dock att det inte bara är skattesatsens höjd som har betydelse utan också de regler som ligger till grund för beräkningen av den skattepliktiga vinsten. Skilda möjligheter till nedskrivningar och fonderingar påverkar den effektiva avkastningen på insatt kapital. Vidare utgör dubbelbeskattningen och de olika metoderna för att helt eller delvis eliminera denna ytterligare omständigheter som måste beaktas vid en bedömning av den totala skattebelastningen på företagsvinster. I sammanhanget kan erinras om det arbete som f. n. pågår inom den gemensamma marknaden (EG) om harmonisering av skattereglerna. Som framgår av det föregående (avsnitt 2.6) föreligger förslag om att bolagsskattesatsen i EG-länderna skall ligga mellan 45 och 55 %.

8.3.2 *Samordning av skattesatsen för aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra företagsformer*

Skattesatsen vid statstaxeringen är för aktiebolag 40% och för ekonomiska föreningar 32%. Tillkomsten av denna skillnad i skatteuttag daterar sig till år 1947. Dessförinnan hade man samma skattesats för de båda företagsformerna – 10% efter skattereformen år 1939 och 32 % fr. o. m. år 1942. I prop. 1947:212 föreslog vederbörande departementschef 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 det bland de ekonomiska föreningarna fanns många med små inkomster. Risken att aktiebolag kunde ombildas till ekonomiska föreningar eller att nystartade företag gavs den ekonomiska föreningens form uppmärksammades. Önskemålet om en lägre skattesats för de ekonomiska föreningarna ansågs dock väga tyngre. Detta blev också riksdagens beslut.

Enligt sina direktiv skall företagsskatteberedningen ta ställning till om

det alltjämt föreligger skäl att ha olika skattesatser för aktiebolag och ekonomiska föreningar. De ekonomiska föreningarna utgör idag en mycket heterogen grupp av skattesubjekt. I gruppen ingår dels ett antal mycket stora företagsbildningar inom konsument-, bostads-, jordbruks- och skogsägarkooperationerna, dels en mångfald mindre föreningar. Föreningar som tillhör den sistnämnda gruppen har ofta annat huvudsyfte än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen.

Vad gäller de stora kooperativa föreningarna kan det ursprungliga motivet för skilda skattesatser för aktiebolag och ekonomiska föreningar inte längre sägas föreligga. Medlemmarna i dessa föreningar torde inte genomsnittligt ha lägre inkomster än andra befolkningsgrupper. Företagen drivs i utpräglad stordrift på ungefär samma sätt som de stora aktiebolagen. Det kan nämnas att för en särskild grupp av ekonomiska föreningar, de s. k. föreningsbankerna, höjdes skattesatsen från 32 till 40 % i samband med att de civilrättsliga reglerna för att driva bankrörelse reformerades år 1968. Vad gäller bostadsföreningar kan nämnas att flertalet beskattas enligt schablonmetod (s. k. äkta bostadsföretag). Schablontaxerad bostadsförening skall som intäkt ta upp 3 % av fastighetens taxeringsvärde. Avdrag medges för räntekostnader och tomträttsavgäld. I regel uppkommer underskott vid taxeringen till statlig inkomstskatt. För det fåtal bostadsföreningar som redovisar överskott uppkommer likväl ytterst sällan någon inkomst att taxera till statlig inkomstskatt eftersom kommunalskatteavdrag medges vid statstaxeringen. Om kommunalskatteavdraget behålls saknar därför en höjning av den statliga skattesatsen praktiskt taget helt betydelse för dessa föreningar. I sammanhanget kan nämnas att ett aktiebolag, som bedriver fastighetsförvaltning under sådana former att det skattemässigt är att betrakta som ett "äkta" bostadsföretag, schablonbeskattas på samma sätt som den ekonomiska föreningen. Aktiebolagets skattesats är dock 40 %.

För de mindre föreningarna kan de år 1947 åberopade skälen för en förmånsbehandling i och för sig fortfarande äga giltighet. I gruppen ingår åtskilliga föreningar som enligt den lagstiftning som år 1951 ersatte den tidigare föreningslagstiftningen inte skulle kunna vinna rättskapacitet som ekonomiska föreningar. Verksamheten skulle i stället få drivas i form av aktiebolag eller som ideell förening. Föreningar av nu nämnt slag har sällan inkomst av annat slag än inkomst av kapital och – eventuellt – av annan fastighet. I vissa fall torde föreningarna kunna helt skattebefrias med stöd av den nyligen genomförda lagstiftningen (1977:572) om ideella föreningar m. fl. Oavsett i vad mån skattebefrielse kan komma i fråga torde gälla att mindre ekonomiska föreningar endast sällan torde ha behov av tillväxt genom ackumulering av vinstmedel. Som regel utjämnas årsresultatet genom efterlikvider och återbäringar.

För den ekonomiskt sett mest betydelsefulla gruppen företag inom föreningssektorn saknas, som nyss framhållits, bärande grund för en skattemässig förmånsbehandling. Frågan är då om de skäl som kan åberopas för att ha en lägre skattesats för övriga föreningar är så starka att de motiverar två skilda skattesatser för ekonomiska föreningar. En höjning av skattesatsen för de mindre föreningarna torde normalt inte ha någon större praktisk betydelse. Med hänsyn till detta och till svårigheten att på ett lämpligt sätt avgränsa den grupp av ekonomiska föreningar för vilka särskild skat-

tesats skulle gälla, föreslår beredningen att samtliga ekonomiska föreningar och aktiebolag framdeles beskattas efter en och samma skattesats.

Sambruksföreningar, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningarna samt vissa samfälligheter erlägger f. n. – i likhet med vanliga ekonomiska föreningar – statlig inkomstskatt med 32 % av den beskattningsbara inkomsten. Skall skattesatsen för aktiebolag och ekonomiska föreningar samordnas bör samordningen omfatta samtliga skattesubjekt som nu beskattas statligt efter 32 %. Däremot saknas anledning att samordna skattesatserna för övriga juridiska personer, som beskattas statligt efter andra procentsatser än 40 %, dvs. livförsäkringsanstalter och vissa stiftelser och ideella föreningar. Beredningen återkommer i det följande till hur samordningen av skattesatserna för aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. kan ske.

8.3.3 *Fast skattesats för aktiebolag m. m.*

Aktiebolag är f. n. skyldiga att erlägga statlig inkomstskatt med 40 % av den beskattningsbara inkomsten. Det kommunala skatteuttaget varierar mellan kommunerna på samma sätt som för fysiska personer och uppgår f. n. i genomsnitt till omkring 27 % av den beskattningsbara inkomsten. Eftersom kommunalskatten är avdragsgill vid statstaxeringen blir den totala bolagsskatten omkring 56 %. Den faktiska belastningen av kommunalskatten motsvarar således genom reduktionen av statsskatten omkring 16 %.

Lämpligheten av en uppdelning på en fast statlig och en rörlig kommunal skatt kan från skilda utgångspunkter sättas i fråga. Skattesatsen stiger när den kommunala utdebiteringen höjs. Den statliga bolagsskattesatsen har fastställts efter en allsidig avvägning där hänsyn tas t. ex. till effekterna på företagens konsolideringsmöjligheter. Vidare beaktas internationella bindningar och olika företagstypers varierande möjlighet att slippa redovisa vinst för beskattning. Det kan då synas irrationellt att ha ett system där denna avvägning förskjuts utan någon som helst bedömning av effekterna för just företagsbeskattningen. Som exempel kan nämnas att när den statliga bolagsskattesatsen senast ändrades (höjdes till 40 %) var den kommunala utdebiteringen omkring 14 %. Den sammanlagda skattesatsen var då – sedan kommunalskatteavdraget beaktats – omkring 48 % medan den nu alltså uppgår till omkring 56 %. Än starkare genomslag skulle kommunala utdebiteringshöjningar givetvis få om avdragsrätten för kommunalskatt slopas.

Den nuvarande ordningen medför att skattesatsen inte blir densamma i alla kommuner. Detta kan påverka företagets val av produktionsort på ett irrationellt sätt. Effekten av nuvarande utdebiteringsvariationer är visserligen inte så stor, men den torde ändå kunna ha en viss inverkan på företagens val av lokaliseringsort. Kan ett företag välja mellan två näraliggande kommuner är utdebiteringsskillnaden sannolikt en faktor som vägs in vid avgörandet.

Den kommunala beskattningen av företag komplicerar i hög grad deklarations- och taxeringsarbetet. Bedrivs ett företags verksamhet inom flera kommuner eller församlingar skall förvärvskällans inkomst fördelas mellan dessa. Fördelningen skall ske enligt ett relativt invecklat regelsystem i

57–61 §§ KL. Är förvärvskällans inkomst felaktigt angiven – fråga kan t. ex. vara om ett räknefel – måste taxeringarna i samtliga kommuner där verksamheten bedrivits ändras. Fel som rättas sedan den slutliga skatten debiterats ger upphov till ytterligare arbetsmoment såsom omdebiteringar, utfärdande av nya debetsedlar och restitutioner.

Kommunal företagsbeskattning kräver särskilda åtgärder vid vinstöverföringar mellan koncernföretag i olika kommuner. De åtgärder som en sådan vinstöverföring påkallar får, som framgått tidigare (avsnitt 4.7.2.4), inte företas av taxeringsnämnd utan erfordrar beslut av skatterätt.

Det kommunala beskattningsunderlaget påverkas också av överföring av fondmedel mellan koncernföretag. Det ankommer på tillståndsgivande myndigheter att ta skälig hänsyn till kommunintressena.

Anspråket från kommunal sida att ett inom en kommun uppkommet överskott skall beskattas i samma kommun har vidare föranlett särskilda bestämmelser i förlustutjämningsförordningen. Ett inom viss kommun uppkommet underskott får sålunda inte kvittas mot överskott som hänför sig till annan kommun. Bestämmelserna, som vållar betydande tillämpningssvårigheter, kan få till följd att ett företag – för att förhindra att ett förlustavdrag "fryser inne" – avstår från att flytta till en lämpligare verksamhetsort. Ett slopande av den kommunala taxeringen av bolag skulle således medföra en rad förenklingar för såväl bolagen som taxeringsmyndigheterna.

Ett avskaffande av den kommunala taxeringen av företag förutsätter givetvis nya regler för den kommunala skatteutjämningen och medelsöverföringen från staten till kommunerna. Det ankommer emellertid inte på företagsskatteberedningen utan på 1976 års kommunalekonomiska utredning (Fi 1976:08) att behandla nu angivna frågor. Beredningen vill emellertid betona att ett system med en fast enhetsskattesats för bolagen skulle, från de utgångspunkter beredningen har att göra sina ställningstaganden, vara klart att föredra framför nuvarande ordning.

Ett särskilt problem vid införandet av en enhetlig bolagsskattesats är den kommunala garantibeskattningen. Underlaget för inkomstskatten utgörs av nettointäkten av förvärvskällan. Vid den kommunala taxeringen avräknas, om den skattskyldige innehar fastighet, från nettointäkten ett belopp motsvarande 2 % av fastighetens taxeringsvärde (procentavdrag). Skillnadsbeloppet betecknas som inkomst av förvärvskällan. Procentavdrag medges inte med större belopp än nettointäkten. Underskott kan således inte skapas eller göras större med procentavdraget. Vid beräkningen av det kommunala beskattningsunderlaget summeras förvärvskällans inkomst med ett belopp motsvarande procentavdraget (de s. k. garantibeloppet). Om nettointäkten understiger procentavdraget beskattas bolaget således kommunalt endast för fastighetens garantibelopp. Följande exempel belyser detta. De fyra aktiebolagen A, B, C och D antas under en följd av år redovisa angivna belopp.

	A	B	C	D
Nettointäkt	125	100	75	27
Procentavdrag	100	100	100	100
Inkomsten av förvärvskällan	25	0	0	0
Underlag för statsskatt	125	100	75	27
Underlag för kommunalskatt	125	100	100	100

I procent av nettointäkten ger detta vid en kommunal utdebitering av 27 % och en statlig bolagsskatt av 40 % en skattebelastning av 56, 56, 61 resp. 100 %.

Skulle en enhetlig bolagsskatt införas på motsvarande nivå som i exemplet, dvs. 56 %, och garantibeskattningen vara kvar men kommunalskatteavdraget tas bort, skulle detta medföra ökningar i skatteuttaget i A, B, C och D till 78, 83, 92 resp. 156 %.

Skall garantiskatten utgå som en renodlad objektsskatt blir som synes skatteökningarna betydande. Framför allt skulle företag med stora fastighetsinnehav komma att drabbas. För att förhindra skatteundandragande åtgärder är det emellertid nödvändigt att – om garantibeskattningen behålls för fysiska personer – på något sätt ha kvar garantibeskattningen även för bolag. En möjlighet är att ha kvar denna endast i den mån procentavdraget överstiger nettointäkten, dvs. i den mån garantibeskattningen enligt nuvarande regler är effektiv.

Skattekostnaderna i % av nettointäkten skulle då bli följande:

A = 56 %
B = 56 %
C = 65 %
D = 129 %

Som framgår blir skattebelastningen när nettointäkten överstiger garantibeloppet oförändrad i jämförelse med dagens system. Det bör dock betonas, att när nettointäkten understiger procentavdraget kommer – liksom för närvarande – skatten i förhållande till redovisad vinst att bli högre än 56 %. Skattebelastningen skulle dock bli något kraftigare än i dagens system. Detta beror på frånvaron av kommunalskatteavdraget som i dagens system reducerar effekten av att garantibeloppet beskattas effektivt vid kommunaltaxeringen.

Systemen kan också ge högre genomsnittlig skattesats än dagens system när resultaten mellan olika år pendlar mellan vinst och förlust. Även detta sammanhänger med att kommunalskatteavdraget tagits bort. Skattekostnaden under förluståret blir densamma i båda systemen, men i dagens system kan det outnyttjade avdraget för föregående års kommunalskatt utnyttjas ett kommande år genom förlustutjämning. En annan skillnad mellan systemen är att medan det i dagens system räcker med en inkomst motsvarande 27 % av garantibeloppet för att skattebelastningen inte skall överstiga 100 % av inkomsten, krävs det att inkomsten i det skisserade systemet – med de däri antagna skattesatserna – uppgår till lägst 38 % för att sagda skattebelastning inte skall överskridas.

Från de utgångspunkter företagsskatteberedningen har att göra sina ställningstaganden är, som tidigare konstaterats, ett system med enhetlig bolagsskattesats att föredra. I det föregående (avsnitt 8.3.2) har beredningen förordat att den nuvarande skillnaden i skattesats mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. tas bort. Den enhetliga skattesatsen skulle därför gälla inte bara de skattskyldiga som f. n. beskattas statligt efter en skattesats av 40 %, dvs. svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, ekonomiska föreningar som ingår i jordbrukskasserörelsen, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag

samt vissa utländska juridiska personer, utan även de i nämnda avsnitt angivna skattesubjekt som f. n. beskattas efter en statlig skattesats av 32 %.

8.3.4 *Kommunalskatteavdraget*

En annan fråga som berör bolagsskattens höjd är den nuvarande rätten till avdrag vid statstaxeringen för påförd kommunalskatt. Enligt direktiven bör denna rätt avskaffas såsom redan skett för fysiska personer genom 1970 års skattereform.

Beredningen har tidigare (avsnitt 8.3.2) tagit ställning för att beskattning av aktiebolag och vissa juridiska personer bör ske efter en och samma skattesats. Vidare har beredningen diskuterat (avsnitt 8.3.3) att ta bort den särskilda kommunala taxeringen av dessa skattesubjekts inkomster. För att skapa likformighet mellan olika företagsformer måste dock någon form av garantibeskattning av fastigheter behållas. Om all inkomstskatt som i enlighet med detta förslag påförs ifrågavarande skattesubjekt erläggs till staten skulle frågan om kommunalskatteavdraget helt förlora aktualitet.

Om den kommunala beskattningen av aktiebolag m. m. behålls kvarstår emellertid frågan om avdragsrätten för kommunalskatt. Beredningen har därför granskat skälen för och emot ett slopande av avdraget och sökt klarlägga vilka effekter en sådan åtgärd skulle ge.

Som skäl för att ta bort kommunalskatteavdraget kan anföras att skillnaderna i kommunal utdebitering minskat under senare år. Avdragets skatteutjämnande funktion är därför inte lika betydelsefull som tidigare. Ett annat skäl är att när verksamheten bedrivs i den enskilda firmans eller handelsbolagets form – med fysiska personer som delägare – åtnjuts inte kommunalskatteavdrag. Även starka praktiska motiv talar för att avdraget för påförd kommunalskatt slopas. I deklarations- och taxeringsarbetet utgör redovisningen och kontrollen av kommunalskatteavdraget ett särskilt arbetsmoment. Om kommunalskatt avskrivs eller om skatten restitueras eller avkortas på grund av ändrad taxering e. d. måste det restituerade eller avskrivna beloppet normalt tas upp som intäkt vid statstaxeringen för det år ändringen beslutats. Detta kan vara svårt för såväl företagen som skattemyndigheterna att uppmärksamma. Än mer komplicerat blir det om ett visst års taxering ändras flera gånger i olika instanser.

Ett slopande av kommunalskatteavdraget måste – om målsättningen är oförändrat uttag av inkomstskatt – kombineras med en sänkning av den statliga inkomstskatten. Den totala skattesatsen reduceras, som tidigare nämnts, med omkring 11 procentenheter genom kommunalskatteavdraget vid en statlig skattesats av 40 % och en kommunal utdebitering av ca 27 %. En statlig inkomstskatt på ca 30 % och kommunalskatt utan kommunalskatteavdrag är emellertid inte helt likvärdigt med nuvarande ordning. Under bolagets första verksamhetsår ger nuvarande system 10 procentenheter högre skatt eftersom något kommunalskatteavdrag då inte kommer i fråga. Ett år med oförändrad vinst jämfört med närmast föregående år ger samma skattekostnad i båda alternativen. 40 % av 73 % motsvarar ungefärligen 30 % av 100 %. Stiger vinsten under en följd av år kommer nuvarande system att ge högre löpande skattekostnader. Den totala skattekostnaden under bolagets hela verksamhetstid blir dock inte större. Mot de högre re-

lativa skattekostnaderna under inledningsåret och under år med stigande vinster svarar nämligen lägre relativa skattekostnader under år med sjunkande vinster. Skattekostnadskurvan får alltså ett brantare förlopp i förhållande till resultatutvecklingen i nuvarande system än i ett utan kommunalskatteavdrag. Eftersom de högre skattekostnaderna uppkommer i tiden före de lägre medför nuvarande system en ränteförlust för företagen i jämförelse med ett system med 30 % statlig skatt utan kommunalskatteavdrag. Uppkommer underskott kan kommunalskatteavdraget inte utnyttjas året efter det skatten påförts utan först ett senare år, vilket ger ytterligare ränteförlust. I undantagsfall kan avdragsrätten gå förlorad på grund av vissa begränsningsregler i rätten till förlustutjämning. Avdraget för det sista årets kommunalskatt kan inte heller utnyttjas.

En allvarlig nackdel med att ta bort kommunalskatteavdraget är att höjningen av de kommunala utdebiteringarna då slår igenom kraftigare än f. n. Detta ger – genom att inkomstskatten är svår att övervältra på kort sikt – effekter på företagens konsolidering. Vidare förstärks den ovan kritiserade egenskapen hos nuvarande system, vilken innebär att bolagsskattesatsen förskjuts från en ursprungligen efter ingående prövning fastställd nivå.

De starkaste meningsmotsättningarna när rätten till kommunalskatteavdrag för fysiska personer diskuterades år 1970 torde ha varit betingade av att statsskatten för dessa utgår efter en progressiv skala. Detta problem saknar helt relevans när det gäller aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna, eftersom för dessa statsskatten utgår proportionellt.

Beredningen finner alltså att olikheter i beskattningshänseende mellan olika företagsformer och den ogynnsamma variationen i tiden av den effektiva skattesatsen talar för att kommunalskatteavdraget slopas. I samma riktning talar taxeringstekniska synpunkter. De ogynnsamma effekterna på konsolidering m. m., som följer av att skattesatsen är föränderlig, skulle dock förstärkas om kommunalskatteavdraget togs bort. Detta talar för att avdraget behålls. De alltjämt relativt stora skillnaderna mellan utdebiteringarna i olika kommuner utgör också ett skäl att behålla avdraget.

Om nettovinstbeskattningssystemet skall innehålla kommunal inkomstskatt för företag men inte avdrag för påförd kommunalskatt, bör enligt beredningens uppfattning statsskatten för aktiebolag och de övriga skattesubjekt för vilka statsskattesatsen är 40 % sänkas till 30 %. För de skattesubjekt som beskattas statligt efter 32 % skulle ett isolerat borttagande av kommunalskatteavdraget innebära en höjning av inkomstskattesatsen från omkring 50 % till omkring 59 %. Även för dessa borde ett borttagande av rätten till kommunalskatteavdrag i princip kompenseras med nedsättning av den statliga skattesatsen. Beredningen har emellertid i det föregående (avsnitt 8.3.2) föreslagit att aktiebolag och ekonomiska föreningar skall beskattas efter samma skattesats. Skattesatsen för ekonomiska föreningar och de andra skattesubjekt som f. n. beskattas efter 32 % kan därför inte sättas ned med så stort belopp att hela den skattehöjning, som skulle följa av ett borttagande av kommunalskatteavdraget, elimineras. Det skulle därför inte kunna undvikas att dessa skattesubjekt får en skärpt beskattning. Om den statliga skattesatsen för ekonomiska föreningar m. fl. sätts till 30 % – dvs. samma skattesats som föreslås för aktiebolag – begränsas dock skatteuttagshöjningen till omkring 57 %.

Innan beredningen kan ta ställning till ovan behandlade frågor rörande skattesatser m. m. för juridiska personer samt kommunalskatteavdraget måste ytterligare två frågor beträffande bolagsskatten tas upp, nämligen om bolagsskatten skall vara progressiv och om den skall vara regionalt differentierad. Sitt samlade ställningstagande redovisar beredningen i avsnitt 8.3.7.

8.3.5 *Progressiv bolagsskatt*

En särskild fråga är om företagsbeskattningen bör differentieras med hänsyn till skillnader i t. ex. lönsamhet eller inkomst mellan olika branscher och företag. Ett förslag som förts fram i den allmänna debatten är att bolagen skall beskattas efter en progressiv skatteskala. Det kan här erinras om att det svenska bolagsskattesystemet fram till 1938 var progressivt.

Den progressiva skatteskalan för aktiebolag motiverades främst med att bolagens skatteförmåga ansågs växa progressivt ju högre avkastningen var på det samlade kapitalet. Redan tidigt restes dock invändningar mot att bolagen kunde tillskrivas en egen skatteförmåga. Det anfördes att bolagens skatter i sista hand träffade de fysiska personer som ägde bolaget. En progressiv bolagsskatt skulle då drabba aktieägarna mycket ojämnt eftersom den personliga skatteförmågan inte beaktades. En annan invändning mot progressiv bolagsbeskattning var att den förutsatte att det fanns en riktig och praktisk metod för att mäta räntabiliteten. Att jämföra vinsten med summan av aktiekapital och reservfond ansågs av flera skäl olämpligt.

I den nu aktuella diskussionen om en progressiv bolagsskatt har förslag inte framförts om ökad skattesats vid ökad räntabilitet. Ett sådant system anses hämma effektiviteten. Tanken synes i stället vara att progressiviteten skall bestämmas med utgångspunkt i bolagets totala kapital, dvs. balansomslutningen. Ju större företaget är desto större är möjligheterna att utnyttja stordriftsfördelar. Genom att använda koncernbalansräkningens omslutning som grund för en progressiv beskattning skulle – hävdas det – uppkomsten av stora företagssammanslutningar kunna motverkas.

En annan nära till hands liggande modell för progressiv bolagsbeskattning kan synas vara att helt enkelt låta vinstens storlek i absoluta tal vara avgörande för skattesatsens höjd. Man skulle alltså få samma ordning som gäller för den progressiva beskattningen av fysiska personer.

Beredningen har i sina övriga ställningstaganden utgått ifrån att en inkomstskatt i regel bärs av den skattskyldige. Vad gäller bolagsskatten skulle denna därför – i vart fall på kort sikt – inte kunna övervältras på konsumenter eller löntagare. En progressiv skatt där progressionen bestämts på grundval av företagsstorlek skulle därför för två olika stora företag med samma vinst före skatt medföra lägre nettovinst för det större företaget än det mindre. Om företagen konkurrerar på samma marknader kan företag, som drabbas av extraskatten, ha svårt att övervältra denna på konsument- eller produktionsfaktorägarsidan. Resultatet blir en bestående skillnad i skattebelastning mellan stora och små företag. Skillnaden skulle medföra lägre utdelning och lägre förmögenhetstillväxt för aktieägarna i storföretagen.

Beräknas progressionen efter vinstens storlek skulle ett storföretag som

i och för sig ger vinst men som har låg räntabilitet få betala högre skatt än ett litet företag med beloppsmässigt lägre vinst men med hög räntabilitet. Ett företag med stora resultatvariationer skulle belastas hårdare än ett företag med en jämnare vinstutveckling.

En progressivitet som baseras på balansomslutningen torde ge upphov till mycket betydande tillämpningssvårigheter. Särskilda bestämmelser om saldering av tillgångs- och skuldposter måste då införas. Att bestämma skatteunderlaget i koncerner stöter på speciella svårigheter. Här kan man få fram olika balansomslutningar beroende på vilken metod som används för att upprätta koncernbalansen. Än mer komplicerat blir det om ett företag ingår i en internationell koncern.

För båda metoderna allvarliga svagheter är – såvida man inte behandlar koncernen som skattesubjekt – att det skulle vara relativt enkelt för företagen att reducera den progressiva effekten genom att dela upp vinsten mellan olika koncernbolag.

Enligt beredningens mening bör bolagsskatten inte göras progressiv.

8.3.6 *Regional differentiering av bolagsskatten*

De regionalpolitiska frågor som hör hemma inom företagsbeskattningen tas upp i kapitel 10. Där berörs även en regional differentiering av bolagsskatten.

Den slutsats beredningen kommer till är att en sådan differentiering knappast skulle ge några påtagligt gynnsamma lokaliseringseffekter. Däremot skulle en rad tillämpningssvårigheter uppkomma. Tanken på en regional differentiering avvisas därför.

8.3.7 *Sammanfattande ställningstaganden beträffande skattesatser m. m.*

Beredningen har i det föregående (avsnitt 8.3.2) tagit ställning för att inkomstskatten för alla juridiska personer – med vissa undantag – skall tas ut efter en och samma skattesats. Eftersom beredningen också anser (avsnitt 8.1.3) att den totala skattebelastningen i bolagssektorn bör behållas på ungefär den nivå som följer av nuvarande regler och inte heller föreslår några större förändringar av det totala utrymmet för företagens möjligheter till skattefri vinstreservering, innebär detta att den sammanlagda skattesatsen för juridiska personer bör ligga på ungefär 56 %. En skattesats på denna nivå kan åstadkommas på flera olika sätt. Med nuvarande system utgår statlig skatt efter en fast skattesats av 40 % och kommunal efter en rörlig och mellan olika kommuner varierande skattesats, f. n. uppgående till mellan omkring 25 % och 30 %. Påförd kommunalskatt är avdragsgill vid statstaxeringen (alternativ 1). Den faktiska belastningen på företagen av kommunalskatten blir genom reduktionen av statsskatteunderlaget endast 60 % av utdebiteringsbeloppet.

I beredningens direktiv anges att kommunalskatteavdraget bör avskaffas. Eftersom detta skulle innebära en höjning av den totala bolagsskattesatsen med i genomsnitt omkring 11 procentenheter till omkring 67 % anser beredningen att en sådan åtgärd inte kan vidtas om inte den statliga in-

komstskatten samtidigt sätts ned till omkring 30 %. Den totala bolagsskattesatsen skulle då bli ungefärligen oförändrad (alternativ 2). Vad beträffar statens och kommunernas skatteinkomster skulle dessa inte förändras jämfört med nuläget i ett sådant system. I alternativ 2 skulle den nuvarande geografiska differentieringen av bolagsskattesatsen behållas. Beredningen anser emellertid att det från företagsbeskattningssynpunkt är att föredra att skatten utgår efter en och samma skattesats i alla kommuner. En sådan ordning kan åstadkommas inom ramen för såväl alternativ 1 som alternativ 2 om man inför en kommunal bolagsskattesats motsvarande t. ex. den genomsnittliga kommunala utdebiteringen. I ett sådant system (alternativ 3) skulle kommunalskatteavdraget inte behövas för att reducera effekterna av skillnader i kommunal utdebitering. Däremot behövs avdraget för att dämpa effekterna på företagens konsolidering m. m. som ändringar i kommunalskattesatsen man medföra.

I samtliga nu nämnda alternativ har varje kommun möjlighet att beskatta den totala inkomstbildningen inom den egna kommunen – även om det i alternativ 3 i vissa fall sker efter en annan skattesats än som gäller för fysiska personers inkomster. I det sistnämnda alternativet är det emellertid normalt betydelselöst för företagen i vilken eller vilka kommuner inkomsterna skall taxeras.

Från företagens och taxeringsmyndigheternas synpunkter är det, som tidigare framhållits, mera rationellt med ett system där all skatt erläggs till staten, som därefter fördelar ut viss del av den influtna skatten till kommunerna. Ett betydande administrativt arbete skulle därmed kunna elimineras. Ett sådant system (alternativ 4) kräver dock att man finner en lämplig metod för denna fördelning. Alternativet kräver också en särskild utformning av garantibeskattningen vid fastighetsinnehav. Beredningen har i det föregående (avsnitt 8.3.3) anvisat en lösning i sistnämnda avseende.

De nu skisserade alternativen kan sammanfattas på följande sätt.

	Statsskatt %	Kommunalskatt %	Kommunalskatte-avdrag
Alt 1	40	25 – 30	ja
Alt 2	30	25 – 30	nej
Alt 3	40/30	27	ja/nej
Alt 4	55 + 27[a]	–	–

[a] Effektiv garantibeskattning.

Som beredningen tidigare framhållit är alternativ 4 att föredra ifrån de utgångspunkter beredningen har att göra sina ställningstaganden. Man får en enhetlig beskattning av alla företag oavsett var de är lokaliserade. Skattesatsen ligger fast på den nivå som efter en noggrann och allsidig prövning funnits vara mest förenlig med de ändamål företagsbeskattningen har. Detta hindrar naturligtvis inte att skattesatsen kan ändras om så finnes lämpligt. En sådan ändring kan emellertid ske endast genom beslut av riksdagen. Företagen och skattemyndigheterna slipper det betungande arbetet med kommunal inkomstfördelning och individuell kommunal skattedebitering.

Mot bakgrund av att skatteunderlagets verkliga storlek, enligt vad beredningen erfarit, har praktisk betydelse för endast ett relativt litet antal kommuner, som har en egen skattekraft som överstiger den av staten fastställda skattekraftsgarantin, kan detta arbete i många fall vara onödigt. Beredningen föreslår därför att den särskilda kommunala inkomsttaxeringen för de juridiska personer som nu erlägger statlig inkomstskatt efter 32 % och 40 % avskaffas. Skattesatsen bör motsvara nuvarande sammanlagda faktiska skattesats för aktiebolag. Av praktiska skäl och för att underlätta samordningen av de nuvarande olika höga skattesatserna för aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. föreslår beredningen att skattesatsen bestäms till 55 %. Garantibeskattningen bör behållas i princip men tillämpas endast i den mån procentavdraget (=garantibeloppet) överstiger nettointäkten. Denna del av garantibeloppet bör beskattas efter en procentsats som motsvarar den genomsnittliga kommunala utdebiteringen, avrundad till hela tal. Skatten erläggs till staten. Procentsatsen bör fastställas årligen av regeringen. Beredningen har inte ansett sig böra gå in på hur denna procentsats exakt skall beräknas.

Skulle införandet av en fast och enhetlig bolagsskattesats inte vara möjlig vill beredningen anföra följande.

I alternativ 2 är – liksom i dagens system – kommunalskattesatsen såväl geografiskt differentierad som rörlig i tiden. Eftersom något kommunalskatteavdrag inte skall medges i detta alternativ blir dessa ogynnsamma effekter ännu starkare än i dagens system. I alternativ 3 bortfaller den geografiska differentieringen helt medan kommunalskattesatsens rörlighet i tiden dämpas. De variationer som ändå uppkommer slår dock igenom med hela sina belopp, såvida inte kommunalskatteavdraget behålls i detta alternativ. En variant av alternativ 3 blir därför att ha dagens system med 40 % statsskatt och kommunalskatteavdrag men bestämma kommunalskatteuttaget efter en för landet gemensam skattesats.

Sammanfattningsvis anser beredningen att en fast och för hela landet enhetlig skattesats bör införas för alla skattesubjekt som i dag beskattas statligt efter 32 eller 40 %. Skattesatsen bör vara 55 %. Kan detta system inte genomföras bör rätten till kommunalskatteavdrag behållas. För att eliminera olägenheterna med den geografiska differentieringen av bolagsskatten bör dock kommunal bolagsskatt tas ut efter en enda skattesats, förslagsvis motsvarande den genomsnittliga kommunala utdebiteringen. Statsskattesatsen bör vara 40 % för såväl aktiebolagen som de ekonomiska föreningarna m. fl.

8.4 Dubbelbeskattningen

I direktiven behandlas frågan om den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster, dvs. det förhållandet att vinsten beskattas först hos bolaget och därefter, sedan utdelning skett, hos aktieägarna. Det påpekas att det höga skatteuttaget på kapitalets nettoavkastning – i kombination med bl. a. arvs- och förmögenhetsbeskattningen – kan negativt påverka nysparande och tillgång på riskvilligt kapital. I sammanhanget framhålls att nyemission av aktier är en dyr form av kapitalanskaffning som i vissa lägen

utgör ett hinder för företagen och deras utveckling. Det sägs vidare att problemet med att skaffa riskvilligt kapital till företagssektorn i och för sig skulle kunna lösas om man sänker skattebelastningen på företagen och deras ägare, t. ex. genom att avskaffa dubbelbeskattningen av utdelad vinst. En sådan lösning avvisas emellertid av fördelningspolitiska skäl. Enligt direktiven kan det nämligen inte accepteras att beskattningen av nettovinsten mildras på detta sätt om man samtidigt behåller gällande av- och nedskrivningsregler i oförändrad omfattning. Slutligen erinras i direktiven om att en omläggning av företagsbeskattningen inte torde kunna ske oberoende av förhållandena i andra länder. Detta följer redan av Sveriges omfattande utrikeshandel men understryks också av det snabbt ökande internationella samarbetet på det ekonomiska området.

Som motiv för dubbelbeskattningen av bolagsvinster har i den skatterättsliga diskussionen anförts en rad omständigheter. När dubbelbeskattningen infördes år 1902 uttalades att kapitalet i aktiebolag var särskilt gynnat av lagstiftningen. Som exempel angavs att den begränsade ansvarigheten så att säga gav kapitalet en högre valör. Genom aktiebolagsformen kunde ett större kapital koncentreras än vad som var möjligt för den enskilde företagaren. Bolagen fick därigenom större slagkraft och möjligheter till upplåning på kapitalmarknaden kunde etableras.

Ett annat argument för dubbelbeskattningen är att bolaget skulle ha en egen förmåga att betala skatt, alltså en förmåga utöver den som aktieägarna besitter. Detta har motiverats bl. a. med att företagsadministrationen och ägandet i vissa fall är helt åtskilda funktioner med kanske olika intressen i bolaget.

Omständigheter som talar emot en dubbelbeskattning har också framförts. Här pekas bl. a. på att det saknas anledning att beskatta en inkomst olika hårt beroende på i vilken juridisk form den inkomstskapande verksamheten bedrivs. Vidare framhålls att dubbelbeskattningen medför att förräntningskravet för ett bolagskapital blir beroende av om kapitalet anskaffats genom nyemission av aktier, upplåning eller genom att vinstmedel behållits inom företaget. Detta anses ha vissa negativa samhällsekonomiska konsekvenser.

De argument som ursprungligen anförts för att ha en beskattning av samma inkomst såväl när den intjänas av bolaget som när den delas ut till aktieägaren kan inte anses särskilt starka. Däremot kan goda skäl anföras för beskattning vid ettdera av de angivna tillfällena. Beskattning hos bolagen kan motiveras med att i andra företagsformer – enskilda firmor och handelsbolag – sker beskattningen i takt med att producerade varor och tjänster omsätts. Ett slopande av första ledet i dubbelbeskattningen skulle därför kunna leda till konkurrenssnedvridningar. Viktigt är vidare att kunna utnyttja företagsbeskattningen som ett redskap i den ekonomiska politiken. Det är framför allt genom investeringsfondssystemet och olika stimulansavdrag som detta kan ske. En förutsättning för fonder och stimulansavdrag är givetvis att företagen vinstbeskattas. Reglerna för vinstberäkning kan vidare utformas på ett sådant sätt att företagens tillväxt stimuleras.

Skattefrihet inom bolagssektorn skulle vidare underlätta uppbyggandet av privata företagsförmögenheter. Någon skatt skulle inte behöva erläggas så länge vinsten inte delades ut. Ett aktiebolags ägare skulle senare kunna

tillgodogöra sig de ackumulerade vinsterna genom att sälja aktierna. Vinsterna skulle då träffas endast av den relativt förmånliga kapitalvinstbeskattningen.

Flera skäl talar alltså mot ett avskaffande av första ledet av dubbelbeskattningen. Att slopa andra ledet, dvs. fysiska personers beskattning av utdelade belopp, synes emellertid inte heller kunna komma i fråga. Ett progressivt inkomstskattesystem för fysiska personer kan nämligen sägas förutsätta att all inkomst beskattas hos dessa. Utgångspunkten är sålunda att den skattskyldiges totala inkomst skall ligga till grund för skatteuttaget. Skattefrihet för utdelning är inte förenligt med detta system. Ett annat skäl mot ett slopande av dubbelbeskattningens andra led är att avkastningen från olika placeringsformer bör behandlas lika. Ur systematisk synvinkel framstår det som mindre lämpligt om avkastningen på aktier är skattefri medan avkastningen på obligationer och bankräkningar träffas av beskattning.

Bärande skäl får således anses tala för att företagsvinsterna beskattas såväl hos företagen som hos ägarna. En annan fråga är om systemet skall innehålla regler som tillåter att dubbelbeskattningen lindras eller bortfaller. Som redovisats i det föregående (avsnitt 4.6.3) finns f. n. särskilda regler om avdragsrätt för utdelning på nyemitterat aktiekapital. Dessa regler kan ge en betydande nedsättning av dubbelbeskattningens första led.

Som skäl för att ta bort eller lindra dubbelbeskattningen brukar – som nyss sagts – främst åberopas dess negativa konsekvenser på finansieringen av bolagens verksamhet. Dubbelbeskattningen tenderar att låsa medel hos de enskilda bolagen. Den totala skattebelastningen blir nämligen i regel lägre om vinstmedlen behålls inom företaget än om de delas ut. Utdelningen förutsätter ju vinstbeskattning hos bolaget och utdelningsbeskattning hos aktieägaren. Väljer bolaget att slopa utdelningen bortfaller utdelningsbeskattningen. Även första ledet i dubbelbeskattningen kan temporärt bortfalla om bolaget tidigare inte utnyttjat möjligheten till lagernedskrivning e. d. fullt ut. Att bolaget reellt sett är vinstgivande kan i sistnämnda fall komma aktieägaren till godo genom att värdet på aktierna stiger.

Dubbelbeskattningen utgör också ett hinder för fysiska personer att flytta kapital från ett aktiebolag till ett annat. Ett uttag av vinstmedel kan inte komma till stånd med mindre än att aktieägaren träffas av utdelningsbeskattning. Det belopp som aktieägaren kan satsa i ett annat företag – t. ex. i samband med en nyemission – blir således betydligt mindre än det utdelade beloppet. En kapitalöverföring av detta slag förutsätter därför att lönsamheten i det emitterande bolaget vida överstiger det utdelande bolagets lönsamhet. Dubbelbeskattningen leder således till att bolag med vinstmedel behöver en lägre räntabilitet på marginalen för nyinvesteringar än t. ex. nystartade företag eller andra företag som måste förlita sig på tillskott från aktieägarna. Denna differentiering av kapitalkostnaderna mellan olika företag leder till att kapitalet inte alltid kan ställas till förfogande för det investeringsobjekt som har högst räntabilitet före skatt. Dubbelbeskattningen kan alltså leda till effektivitetsförluster för samhället. Medges rätt till avdrag för låneräntor men inte för aktieutdelningar, vilket är fallet i ett dubbelbeskattningssystem, blir också upplåning en billigare finansieringsform än aktieemission.

Vissa beräkningar tyder på att svenska företag de närmaste åren behöver ett tillskott av riskvilligt kapital med omkring 2 miljarder kr per år. Tillskottet krävs för att få till stånd den exportökning som är nödvändig för att återställa balansen i vår utrikeshandel. Nuvarande dubbelbeskattningsbestämmelser som höjer förräntningsanspråket på insatt kapital kan dock försvåra denna erforderliga kapitalanskaffning. Godtas tesen att förräntningskravet på riskvilligt kapital är till stor del internationellt bestämt, uppkommer frågan om svenska företag kan bära kapitalkostnaderna för de investeringar som är nödvändiga. Denna fråga bör ses mot bakgrund av de förräntningskrav vid nyemissioner som finns i våra viktigaste konkurrentländer. Med ledning av den förenklade teoretiska modell som redovisas i bilaga 2 har kalkyler utförts som visar att Sverige här synes ha en oförmånlig position. Detta framgår av följande sammanställning. Värdena i tabellen kommenteras utförligt i bilaga 2, där också de underliggande beräkningarna redovisas.

Tabell 8:11 Förräntningskravet före skatt vid finansiering med nyemission i olika länder (ρ^N). Procent

Land	Bolagsskatt för utdelad vinst	Skatteavräkning	ρ^N
Frankrike	50	50	13,4
Storbritannien	52	49,7	13,5
Västtyskland	36	100	10,0
Sverige (1)	56	–	22,7
Sverige (2)	56	–	18,2

Anm. (1) exklusive avdrag för lämnad aktieutdelning
(2) 5 % avdrag under 10 år

Det svenska systemet med kraftig beskattning av utdelade vinster och vidsträckta möjligheter att ta upp skattekrediter i kombination med den relativt förmånliga beskattningen av aktievinsterna har stimulerat företagen att behålla vinstmedel för självfinansiering. Aktieägarnas avkastning har utgått i form av värdestegring snarare än genom hög direktavkastning. Så länge lönsamheten i de svenska företagen varit god har kapitalförsörjningen inte vållat några större problem.

Även en sjunkande lönsamhet har i viss mån kunnat kompenseras genom en minskad effektiv skattebelastning på företagsvinsterna. Därvid har de förmånliga lagernedskrivningsreglerna och investeringsfondssystemet spelat en betydande roll. Som framhållits tidigare har dock dessa regler inte helt kunnat utnyttjas av företag med dålig lönsamhet. Företagens strävan att ta utdelningarna ur löpande resultat medför att en beskattningsbar vinst måste redovisas trots att det finns outnyttjat utrymme för av- eller nedskrivningar. Konsolideringsgraden har därigenom sjunkit. Detta har i sin tur medfört stagnerande eller vikande aktiekurser för vissa aktiebolag. En sådan utveckling försvårar givetvis anskaffningen av det nödvändiga kapitalet till företagen. Det svenska dubbelbeskattningssystemet kan härigenom medföra risk för att de eftersträvade investeringsökningarna inte kommer till stånd.

De nu anförda synpunkterna synes ge vid handen att åtskilliga svenska

företag, som har begränsade självfinansieringsmöjligheter, inte kan bära de kapitalkostnader som de åsamkas vid finansiering genom nyemissioner. Detta kan innebära att sparanderesurserna inom bolagssektorn inte får en från samhällsekonomiska synpunkter effektiv fördelning. Därtill kommer att de flesta västeuropeiska länder har eller kan förväntas få lättnader i dubbelbeskattningen.

Dessa synpunkter leder till att ökade lättnader i dubbelbeskattningen bör övervägas även för Sveriges del. Det finns två olika metoder, som syftar till att utjämna kostnaden före skatt för internt genererade vinstmedel jämfört med nytillskott från aktieägarna. Man brukar tala om integration på bolagsnivå och integration på aktieägarnivå.

1. Integration på bolagsnivå innebär att bolaget beskattas för uppkommen vinst men medges avdrag för lämnad utdelning. För denna utdelning beskattas aktieägarna. Integrationen kan också utföras på så sätt att skatteprocenten för utdelad vinst är lägre än för fonderad vinst.
2. Integration på aktieägarnivå innebär att bolagsskatt hänförlig till utdelad vinst gottskrivs aktieägaren vid debiteringen av dennes skatt på utdelningen. Vid beräkningen av aktieägarens inkomst läggs uppburen utdelning samman med den bolagsskatt som belöpt på den del av vinsten som utdelningen motsvarar. Från den skatt som beräknas på denna summa avräknas den skatt som bolaget betalt, dvs. det vid aktieägarens inkomstberäkning gjorda tillägget. Genom att tillåta att avräkning får ske med hela eller endast en mindre del av den erlagda bolagsskatten kan dubbelbeskattningen elimineras i olika grad.

Inom ramen för dessa integrationstyper kan ytterligare former för eliminering av dubbelbeskattning förekomma. Integration på bolagsnivå kan åstadkommas genom att helt befria bolaget från beskattning. I stället beskattas varje aktieägare för sin andel i vinsten. Beskattningen sker alltså enligt det system som f. n. används i Sverige för beskattning av handelsbolag. Denna metod är dock av praktiska skäl utesluten vad beträffar andra bolag än möjligtvis fåmansbolag. Integrationen på aktieägarnivå kan göras sådan att bolaget beskattas för sin vinst men att utdelningen i praktiken blir skattefri hos aktieägaren.

Metoden 1) brukar kallas split-rate-beskattning, dvs. en skattesats för fonderad vinst och en lägre – eller vid fullständig avdragsrätt ingen skatt alls – på utdelad vinst. I praktiken används denna metod i Sverige i modifierad form genom den begränsade avdragsrätt som tillåts för utdelning på nyemitterat kapital.

Metoden 2) är den s. k. avräkningsmetoden som f. n. tillämpas i samtliga EG-stater utom Nederländerna och Italien. I Tyskland – liksom för övrigt också i Japan – används metoden i kombination med split-rate-metoden. Metoden kan varieras i sin utformning så att dubbelbeskattningen undanröjs antingen helt eller delvis. Undanröjs den helt kan den få till sin effekt att den totala skattebelastningen på den utdelade vinsten motsvarar mottagarens marginalskattesats. Beroende på om denna är högre eller lägre än bolagets skattesats sker tilläggsbeskattning resp. restitution hos utdelningsmottagaren. I de tyska och engelska integrationssystemen söker man uppnå att den skatt bolaget påförs på utdelad vinst motsvarar mottagarnas skatt

på utdelningen. I normalfallen träffas då inte aktieägarna av någon nettoskatt.

Ett annat sätt att befria aktieägarna från skattebelastning utöver den som bolaget redan har är att helt frita aktieägarna från skatt på utdelningar. Med en sådan konstruktion skulle – vid de vanligen tillämpade bolagsskattesatserna – beskattningen av utdelningsinkomster i många inkomstlägen bli lindrigare än beskattningen av t. ex. arbetsinkomster. Den i det svenska beskattningssystemet bärande principen om skatt efter förmåga, vilken bl. a. tagit sig uttryck i den progressiva inkomstbeskattningen för fysiska personer, skulle därmed brytas. Denna syn låg f. ö. till grund för ställningstagandet att införa utdelningsbeskattning år 1902 trots att bolagsbeskattningen behölls.

Både split-rate-metoden och avräkningsmetoden torde vara användbara för svenska förhållanden. Fullt genomförda kan de eliminera de flesta problemen med dubbelbeskattningen. Vid split-rate-metoden beskattas mottagen utdelning även om mottagaren är ett aktiebolag. Avdrag medges när utdelningen vidareutdelas. Man skulle alltså få en situation där samtliga aktiebolag behandlas på det sätt som nu gäller för förvaltningsföretag. Metoden har dock nackdelar vid den internationella beskattningen. Internationellt verksamma företag kan föra över vinster som uppkommit i ett högskatteland till ett koncernbolag i ett lågskatteland. I förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal måste länder med split-rate-systemet därför försöka uppnå en förhållandevis hög kupongbeskattning för utdelning som lämnas till utlänning. I Tyskland har metoden bl. a. av detta skäl nyligen övergetts. I de pågående diskussionerna om enhetliga beskattningsregler inom den gemensamma marknaden förkastas också denna metod. Det torde därför inte vara lämpligt att nu införa den i Sverige. Däremot kan det finnas skäl att närmare diskutera utformningen av den svenska varianten av split-rate-systemet, som innebär begränsad avdragsrätt för lämnad utdelning på nyemitterat aktiekapital.

Med avräkningsmetoden kan man som nämnts nå den effekten att skattebelastningen på den utdelade vinsten överensstämmer med aktieägarnas marginalskatt. Aktieägarna får vid sin inkomstbeskattning lyfta av den del av inkomstskatten som redan har betalats av företaget i form av bolagsskatt. Systemet har successivt genomförts i EG-området där det numera tillämpas av flertalet medlemsstater. Man har emellertid i regel inte gått så långt att hela dubbelbeskattningen elimineras, utan avräkningsförfarandet har begränsats till viss del av bolagsskatten på utdelad vinst. Med de tyska och engelska systemen har man närmast syftat till att åstadkomma att utdelningsinkomster inte föranleder extra beskattning hos den genomsnittliga inkomsttagaren.

Den omständigheten att avräkningsmetoden införts i flera länder med vilka Sverige har omfattande ekonomiska relationer gör det i och för sig önskvärt att på sikt övergå till denna metod även här. Genom att avräkning kan få göras från skatten i mottagarlandet för den bolagsskatt, som belöper på utdelningar på aktier i "avräkningsländer", blir nämligen sådana aktier intressantare placeringsobjekt än aktier i bolag i stater där avräkningssystemet inte tillämpas. I Sveriges dubbelbeskattningsavtal med såväl Frankrike som Storbritannien har numera rätten till avräkning sträckts ut till svenska direktinvesterare i franska och engelska aktier. Kapitalanskaffningsmöjlighe-

terna för svenska företag skulle således kunna hämmas i framtiden, om inte motsvarande system införs även här.

Ett avräkningssystem som inriktas på att styra lättnaderna i dubbelbeskattningen till aktieägarna kan emellertid komma i direkt konflikt med den fördelningspolitiska målsättningen om en jämnare inkomst- och förmögenhetsfördelning. Ett sådant system kan nämligen förväntas öka företagens utdelningsbenägenhet vilket i sin tur kan leda till engångshöjningar av börskurserna och därmed till en förskjutning i förmögenhetsfördelningen mot en ökad ojämnhet. Därtill kommer att de avräkningssystem som f. n. tillämpas i EG-länderna är behäftade med vissa tekniska brister. Sålunda är t. ex. frågan om investmentbolagens beskattning ännu inte löst.

Den svenska metoden för att lindra dubbelbeskattningen genom en begränsad avdragsrätt för utdelningar torde inte innebära samma generella utdelningsstimulans för företagen, eftersom metoden sänker kostnaden endast för nyemitterat kapital. Med en utökning av avdragsrätten för nyemitterat kapital skulle det därför vara möjligt att öka tillgången på riskvilligt kapital inom företagssektorn med mindre fördelningspolitiska biverkningar.

Det nu anförda kan sammanfattas på följande sätt. Om svenska företag åtminstone på sikt skall kunna bibehålla sin konkurrensförmåga gentemot de viktigaste industriländerna bör vissa lättnader i dubbelbeskattningen införas även i vårt land. En nära till hands liggande lösning kan synas vara att införa ett avräkningssystem motsvarande det som finns inom EG-länderna. Såvitt nu kan bedömas har dock ett sådant system påtagliga nackdelar från fördelningspolitisk synpunkt. Avräkningssystemen är vidare behäftade med vissa olösta tekniska problem.

Beredningen anser mot denna bakgrund att lättnader i dubbelbeskattningen tills vidare bör styras direkt till företaget genom en utvidgning av nuvarande avdragsrätt för utdelning på nyemitterat kapital. En sådan utvidgning torde inte försvåra en framtida övergång till någon form av avräkningssystem. Den fortsatta utvecklingen av skattelagstiftningen inom EG bör dock bevakas.

Ett aktiebolag kan f. n. få avdrag med högst 5 % av det belopp som inbetalats i samband med nyemission. Avdraget får åtnjutas för högst 10 år inom en femtonårsperiod räknat från emissionstidpunkten. De effekter avdraget har på förräntningskravet på nyemitterat kapital är beroende av bl. a. avdragets storlek och det antal år avdraget får åtnjutas. Höjs det årliga avdragsbeloppet eller förlängs avdragsperioden blir räntabilitetskravet naturligtvis lägre. Dessa samband åskådliggörs i räkneexemplets form i tab. 8.12.

Tabell 8.12 Räntabilitetskrav på investeringar vid olika kombinationer av utdelningsavdrag

Antal år under vilka avdrag medges	Avdrag i förhållande till inbetalade belopp			
	5 %	6 %	8 %	10 %
10	18,3	17,7	16,3	15,2
12	17,7	17,0	15,7	14,5
15	17,0	16,1	14,8	13,6
18	16,3	15,4	13,8	12,7
20	15,9	15,0	13,6	12,3

Som framgår av tabellen blir räntabilitetskravet – med de förutsättningar som gäller för beräkningarna - högre i Sverige än i t. ex. Storbritannien och Frankrike om inte en väsentlig höjning av avdragsprocenten eller förlängning av avdragsperioden sker. En omständighet som bör beaktas är emellertid att de svenska inkomstberäkningsreglerna med vidsträckta möjligheter att erhålla skattekrediter är gynnsammare än i dessa länder. Det är således inte utan vidare klart att full jämställdhet med de utländska skattesystemen vad gäller dubbelbeskattningens effekter är erforderlig för att det eftersträvade kapitalutbudet till företagssektorn skall komma till stånd. Beredningen anser inte heller att det av fördelningspolitiska skäl kan komma i fråga att höja avdragsprocenten eller förlänga avdragsperioden i någon större utsträckning. Med hänsyn till det beräknade framtida kapitalbehovet i företagssektorn är emellertid en viss lättnad i dubbelbeskattningen motiverad.

När det gäller att bestämma den procentsats och den tidsperiod under vilken avdraget bör få göras kan följande synpunkter anföras. Ur aktieägarnas synvinkel kan en högre procentsats under oförändrad tid te sig fördelaktigare med hänsyn till riskaspekterna. Uthålligheten i företagets utdelningskapacitet kan nämligen lättare bedömas om tidsperioden är relativt kort. Detta skulle peka på att procentsatsen för avdraget bör höjas men att tidsperioden hålls oförändrad. Mot detta talar att en högre procentsats kan stimulera företagen till utdelningshöjningar, vilket inte är önskvärt från fördelningspolitisk synpunkt.

Mot denna bakgrund förefaller det lämpligare med en försiktig höjning av procentsatsen i kombination med en begränsad utökning av antalet avdragsår. Beredningen föreslår därför att avdraget höjs till 6 procent och att avdraget får åtnjutas under högst 15 år under en tjugoårsperiod närmast efter en nyemission.

En höjning av utdelningsavdraget med en procentenhet och en förlängning av tiden till 15 år torde leda till ett relativt begränsat inkomstbortfall för det allmänna. Varje års nyemissioner på omkring 2 miljarder (mdr) kr skapar underlag för ett avdrag motsvarande ytterligare 20 milj. kr. Vid en skattesats på 55 % ger detta till en början en skattelättnad av ca 11 milj. kr. Därefter stiger det årliga avdraget successivt i takt med att nytt kapital emitteras. Efter 15 år uppgår det sammanlagda avdraget till omkring 300 milj. kr vilket ger ett skattebortfall av omkring 165 milj. kr. Härtill kommer att avdrag med 5 % medges under 15 i stället för 10 år. Varje års skattebortfall vid ett avdrag med 5 % på ett nyemitterat belopp av 2 mdr kr utgör 55 milj. kr. Detta ytterligare skattebortfall inträder dock inte förrän efter 10 år. Det årliga skattebortfallet ökar därefter successivt och uppgår efter det femtonde året till omkring 275 milj. kr. Det sammanlagda årliga skattebortfallet på grund av ett utdelningsavdrag av 6 % under 15 år skulle vid kontinuerlig nyemission av 2 mdr kr efter 15 år uppgå till 990 milj. kr jämfört med 550 milj. kr om nu gällande regler behålls oförändrade.

Skattebortfallet blir givetvis mindre om de belopp som årligen betalas i samband med nyemissioner inte uppgår till 2 mdr kr. Bortfallet kan vidare väsentligt reduceras om företagens räntabilitet sjunker. Om nämligen vinsterna blir så låga att maximala vinstreserveringar inte kan göras innebär höjningen av avdraget endast att en avdragsrätt byts mot en annan. Rätten

till avdrag för reserveringar går dock – till skillnad mot ett utdelningsavdrag – inte förlorad om avdraget inte utnyttjas ett år. Om det utökade utdelningsavdraget resulterar endast i förskjutning av avdrag för vinstreserveringar under 15 år, blir emellertid det diskonterade värdet av dessa framtida avdrag begränsat.

Det bör betonas att höjningen av utdelningsavdraget syftar till att stimulera företagens kapitalanskaffning och därmed deras investeringar. Detta skapar i sin tur förutsättningar för inkomstökningar och breddat skatteunderlag.

8.5 Resultatutjämning för egenföretagare m. m.

8.5.1 *Inledning*

Beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse sker i princip på samma sätt oavsett vem som är skattesubjekt. Samtliga näringsidkare har enligt nuvarande regler sålunda lika stora möjligheter till resultatutjämning och konsolidering genom lagernedskrivning och överavskrivning. Reglerna om utjämning av tidigare års förluster mot senare års vinster är också i stort sett desamma för samtliga kategorier skattskyldiga. Även det i det föregående redovisade förslaget om lönebaserad konsolidering (avsnitt 8.2.3) är avsett att få användas av alla näringsidkare. Möjligheten att göra avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning är dock förbehållen aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Från statsmakternas sida har på senare tid betonats att skattereglerna bör vara neutrala såvitt gäller valet av företagsform. På denna neutralitetsprincip bygger exempelvis de i början av år 1976 införda reglerna om lön från fåmansföretag till företagsledares make och barn och den samtidigt genomförda lindringen i den s. k. faktiska sambeskattningen. Den på våren 1976 beslutade omläggningen av reglerna om avdrag för egenavgifter har också motiverats med önskemålet om skattemässig likställdhet mellan olika företagsformer.

En förutsättning för att ett aktiebolag skall kunna göra avsättning till investeringsfond är att bolaget redovisar vinst. Dubbelbeskattning kan därför sägas vara det pris som ett aktiebolag – och dess ägare – får betala för att utnyttja investeringsfondssystemet. Det kan därför hävdas att motsättningen mellan fåmansägda aktiebolag och egenföretagare såvitt gäller fondsystemet endast är skenbar. I ett fåmansägt aktiebolag tas nämligen ofta hela överskottet ut i form av lön varför någon fondavsättning aldrig kan komma i fråga. Beredningen vill inte förneka att det ligger en del i detta resonemang. I expansiva fåmansbolag är det emellertid inte ovanligt att fondavsättning görs samtidigt som det egna beskattade kapitalet ökas. Genom utnyttjande av investeringsfondssystemet kan därigenom t. ex. en byggnadsinvestering till stor del finansieras genom skattekrediter. En egenföretagare, som önskar uppföra en byggnad, måste däremot finansiera hela byggnadskostnaden med beskattade medel. Till saken hör också att summan av marginalskatt och avgiftsuttag för en egenföretagare normalt är väsentligt högre än den proportionella vinstskatten i bolagssektorn.

Mot den nu redovisade bakgrunden anser beredningen att det finns skäl att undersöka om andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar bör ges större möjlighet att bilda skattekrediter. Undersökningen bör dock enligt beredningens uppfattning begränsas till egenföretagarnas resultatutjämnings- och konsolideringsproblem. Det finns visserligen inte något som hindrar att exempelvis en ideell förening eller en stiftelse driver rörelse eller jordbruk. Någon anledning att kompensera dessa och liknande organisationer för aktiebolags och ekonomiska föreningars rätt att utnyttja investeringsfondssystemet föreligger dock inte. Vad beredningen i det följande anför om utökad rätt till resultatutjämning m. m. gäller alltså endast egenföretagarna. Med egenföretagare avses fysisk person som skall redovisa inkomst av jordbruksfastighet eller inkomst av rörelse. En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag räknas således – under förutsättning att bolaget bedriver jordbruk eller rörelse – som egenföretagare. Den som äger och förvaltar en hyresfastighet anses däremot inte som egenföretagare.

Enligt beredningens uppfattning kan önskemålet om ökade möjligheter till skattemässig resultatutjämning tillgodoses på tre ur principiell synvinkel olika sätt. Det första är att utvidga tillämpningsområdet för lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. En annan metod är att – med skogskonto enligt skogskontolagen (1954:142) som förebild – införa en allmän rätt för egenföretagare att fördela inkomst framåt i tiden (allmänt inkomstfördelningskonto). Det tredje alternativet är att utvidga investeringsfondssystemets tillämpningsområde genom att tillåta en egenföretagare att göra avsättning till en investeringsreserv (allmän investeringsreserv). Vid utformningen av en sådan reserv kan viss ledning hämtas från 1974 års tillfälliga lagstiftning om insättning på investeringskonto för skog.

8.5.2 *Ackumulerad inkomst*

Med stöd av lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst kan en egenföretagare begränsa verkningarna av progressiviteten hos den statliga inkomstskatten. Lagen berör alltså inte den kommunala beskattningen. För att den särskilda skatteberäkningen skall få tillämpas måste ett antal förutsättningar vara uppfyllda. För det första krävs att egenföretagaren under ett beskattningsår åtnjutit inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår. Den ackumulerade inkomsten måste vidare såväl absolut som relativt sett vara av viss storlek (minst 5 000 kr och minst 20 % av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten). Dessutom gäller att inkomsten skall vara av visst kvalificerat slag, t. ex. skadeersättning på grund av brand och andra katastroffall, engångsersättning vid avyttring av immateriella tillgångar eller intäkter i samband med nedläggande av driften. Framhållas bör emellertid att inkomst av s. k. fria yrken, dvs. inkomst av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, alltid ger rätt till särskild skatteberäkning såvida inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår och beloppskraven är uppfyllda.

Den statliga inkomstskatten är starkt progressiv. Skatten är f. n. 6 150 kr vid en beskattningsbar inkomst av 50 000 kr och 54 950 kr vid beskattningsbar inkomst av 150 000 kr. Om en skattskyldig visst beskattningsår

haft en inkomst på 150 000 kr som hänför sig till tre beskattningsår kan den statliga inkomstskatten – om man bortser från grundavdrag m. m. – genom tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst således begränsas från 54 950 kr till (3 × 6 150 =) 18 450 kr.

Enligt beredningens uppfattning är lagstiftningen om ackumulerad inkomst ett värdefullt och på det hela taget välavvägt instrument för lindring av den statliga inkomstskatten för progressivt beskattade skattskyldiga med ojämna inkomstförhållanden. Någon anledning att ändra de materiella reglerna i denna lagstiftning kan inte anses föreligga. Vad gäller det formella förfarandet kan det visserligen framstå som en brist att den särskilda skatteberäkningen förutsätter att den skattskyldige lämnar in en ansökan till länsskatterätten. Det kan enligt vad beredningen erfarit inte uteslutas att detta krav på initiativ från den skattskyldiges sida medför att enskilda personer drabbas av rättsförluster. En prövning ex officio av förutsättningarna för den särskilda skatteberäkningen skulle därför i och för sig vara önskvärd. En sådan reform stöter dock på betydande svårigheter av praktisk natur. Av deklarationsmaterialet kan normalt inte utläsas om – och i så fall i vilken utsträckning – viss inkomst hänför sig till flera beskattningsår. Taxeringsnämnderna saknar vidare normalt tillgång till handlingar som utvisar hur stor den skattskyldiges till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst varit under en följd av år bakåt i tiden. Av dessa skäl anser sig beredningen inte kunna föreslå att taxeringsmyndigheterna rutinmässigt skall pröva om lagstiftningen om ackumulerad inkomst kan ge skattelindring. Att det på detta område föreligger ett informationsbehov är emellertid enligt beredningens uppfattning uppenbart. Beredningen rekommenderar därför att organisationer som företräder egenföretagare m. fl. söker ge ökad kännedom om reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

8.5.3 *Inkomstfördelningskonto för egenföretagare*

Den som har intäkt av skogsbruk kan med stöd av skogskontolagen (1954:142) få uppskov med beskattning av viss del av bruttointäkten. En förutsättning för uppskovet – som inte får leda till att underskott uppkommer i förvärvskällan – är att ett belopp motsvarande uppskovsbeloppet betalas in på en särskild bankräkning (skogskonto). Bankmedlen får tas ut tidigast fyra månader efter insättningen (beloppet skall betalas in senast på deklarationsdagen). Sedan tio år förflutit från ingången av inbetalningsåret skall banken betala tillbaka medel som ännu inte tagits ut. Uttagna medel jämte upplupen ränta skall redovisas som intäkt av skogsbruk.

Genom att utnyttja skogskontosystemet kan den skattskyldige uppnå två fördelar. För det första kan han jämna ut sina beskattningsbara inkomster vilket – på grund av den statliga inkomstskattens progressivitet – normalt leder till minskad skattebelastning. För det andra får han åtnjuta bankränta på hela insättningsbeloppet, dvs. på ett obeskattat belopp. Hade han avstått från insättningen och i stället valt att omedelbart beskattas för skogsintäkten skulle eventuell ränta ha baserats på skogsintäkten minskad med inkomstskatten.

Det möter i och för sig inte något hinder att utvidga skogskontosystemet

till ett allmänt inkomstfördelningskonto för egenföretagare. En sådan utvidgning kan dock väntas ge upphov till krav på liknande inkomstfördelningsmöjligheter för löntagare. Åtskilliga grupper löntagare, t. ex. provisionsanställda, kan göra gällande att de har minst lika ojämna inkomster som flertalet egenföretagare. Till detta kommer att en generell rätt för egenföretagare att fördela sin inkomst framåt i tiden kan ge upphov till skatteflyktsproblem. Med hänsyn till det anförda lägger beredningen inte fram något förslag om att samtliga egenföretagare skall få rätt att göra avsättningar till ett inkomstfördelningskonto enligt skogskontomodell.

Motivet för skogskontosystemet är de exceptionellt oregelbundna inkomsterna och utgifterna inom skogsbruket. Grunden för ett liknande inkomstfördelningskonto för en annan grupp av egenföretagare måste givetvis också vara att skattskyldiga, som tillhör gruppen, normalt har synnerligen varierande inkomster och att dessa variationer inte kan jämnas ut genom exempelvis lagernedskrivning eller överavskrivning på inventarier. En annan förutsättning för införande av ett nytt inkomstfördelningskonto för egenföretagare bör vara att den inkomst, som kan bli föremål för inkomstfördelning, på ett enkelt sätt kan avgränsas från annan inkomst. Enligt beredningens uppfattning finns det knappast någon annan typ av inkomst som uppfyller dessa krav än inkomst som en s. k. kulturarbetare erhåller i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det är nämligen ett välkänt faktum att t. ex. författares och konstnärers inkomster ofta fluktuerar starkt från år till år. Rätt till insättning på inkomstfördelningskonto (upphovsmannakonto) bör därför tillkomma den som är upphovsman till ett litterärt eller konstnärligt verk under förutsättning att han såsom inkomst av rörelse skall redovisa intäkt på grund av överlåtelse eller utnyttjande av sådant verk. Som upphovsman räknas enligt nämnda lag den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk, vare sig det utgör en skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal, ett musikaliskt eller sceniskt verk, ett filmverk eller ett alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst eller kommit till uttryck på annat sätt.

Insättning på upphovsmannakonto bör således förutsätta dels att den aktuella intäkten skall redovisas som intäkt av rörelse, dels att den skattskyldige uppbär intäkten i egenskap av upphovsman. Uppdragsinkomst som skall tas upp som inkomst av tjänst ger inte rätt till inkomstfördelning och inte heller rörelseinkomst som inte avser ersättning på grund av upphovsrätt. Enligt beredningens uppfattning torde det i praktiken inte behöva uppkomma några större svårigheter att avgöra om en egenföretagare uppburit viss intäkt i egenskap av upphovsman eller om intäkten uppburits av annan anledning.

Även om upphovsmannakontot begränsas till inkomst, som uppkommer till följd av att den skattskyldige har upphovsrätt till ett litterärt eller konstnärligt verk, synes det befogat att förse fördelningsmöjligheten med ett antal spärrar. Uppskovstiden bör enligt beredningens uppfattning begränsas till högst fem år. Avdrag bör vidare inte få medges med större belopp än att nettointäkten av förvärvskällan därigenom uppgår till lägst 50 000 kr. Uppskov bör heller inte få avse mer än högst 50 % av nettointäkten (före avdrag).

Hänsyn bör också tas till att den skattskyldige kan ha inkomst vid sidan av den inkomst som han uppbär i egenskap av upphovsman. Är denna sidoinkomst stor i förhållande till upphovsmannainkomsten synes det inte särskilt motiverat att medge inkomstfördelning. Beredningen föreslår därför att rätt till uppskov skall föreligga endast om den såsom inkomst av rörelse deklarerade upphovsmannainkomsten utgör den övervägande delen av den skattskyldiges bruttointäkter, dvs. åtminstone något mer än hälften av de totala intäkterna.

Som framgått av det föregående motiveras rätten till inkomstfördelning av kulturarbetarnas ojämna inkomster. Är upphovsmannainkomsten lika stor från år till år kan inkomstfördelningen ge kulturarbetarna en obehörig förmån jämfört med andra skattskyldiga. Ett villkor för fördelningen bör därför vara att inkomsten på grund av upphovsrätten under det aktuella beskattningsåret väsentligt överstiger motsvarande inkomst närmast föregående beskattningsår. Enligt beredningen bör inkomstökningen vara minst 50 % för att avsättning till resultatutjämningskonto skall kunna komma ifråga.

I likhet med vad som är föreskrivet för skogskonto bör såsom förutsättning för inkomstfördelningen gälla att 100 % av uppskovsbeloppet sätts in på ett särskilt bankkonto (upphovsmannakonto). Beskattningen bör ske vid uttag och uttaget belopp jämte ränta bör beskattas som intäkt av rörelse. Uttaget belopp bör dock inte anses som upphovsrättsinkomst. Uttaget medför således inte rätt till ny avsättning.

Medel som är insatta på skogskonto skall omedelbart betalas ut – och bli föremål för beskattning – bl. a. om den skattskyldige träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medlen. Motsvarande bör gälla vid överlåtelse och pantsättning av medel på upphovsmannakonto. För att förhindra att en kulturarbetare söker undgå beskattning för kontomedel bör dessutom föreskrivas att utflyttning från Sverige utlöser beskattning. Framkommer det att kontoinnehavaren vid utgången av visst beskattningsår inte längre är bosatt i Sverige bör således det insatta beloppet tas upp till beskattning för beskattningsåret i fråga.

I tekniskt hänseende bör det föreslagna upphovsmannakontot för kulturarbetare bygga på lagstiftningen om skogskonto. Beredningen återkommer till dessa frågor i kommentarerna till författningsförslagen (avsnitt 12.2).

8.5.4 *Allmän investeringsreserv*

Det tredje sättet att öka egenföretagares möjlighet till resultatutjämning m. m. är att införa en allmän investeringsreserv för egenföretagare. Ett sådant reserveringssystem kan konstrueras på följande sätt. Egenföretagaren får – under förutsättning att han sätter in medel på en särskild bankräkning – avdrag för belopp som i räkenskaperna satts av till allmän investeringsreserv. Reserven får utnyttjas för investeringar i inventarier, byggnader och markanläggningar. Utnyttjandet medför dels att medlen på bankräkningen blir disponibla, dels att avskrivningsunderlaget för den aktuella investeringen minskas med den del av investeringsreserven som tagits i anspråk. Likheten med investeringsfondssystemet är således påtaglig.

Enligt beredningens uppfattning är ett enligt nu beskrivna riktlinjer ut-

format reserveringssystem ägnat att minska skillnaden i beskattningshänseende mellan i första hand aktiebolag och enskilda företagare. Med tanke på att de på bank insatta medlen i princip inte får användas för annat än investeringar torde några befogade krav på kompensation från andra inkomsttagares sida knappast kunna resas. Investeringsreserveringen skiljer sig således på denna punkt avsevärt från såväl det i föregående avsnitt föreslagna upphovsmannakontot som skogskontot. Medel som är insatta på ett konto av sistnämnda slag kan ju användas för vilket ändamål som helst. En annan fördel med införande av en möjlighet till avsättning till investeringsreserv är att systemet torde vara investeringsbefrämjande. I likhet med investeringsfondssystemet medför nämligen avsättning kombinerad med utnyttjande av investeringsreserv att en anläggningstillgång kan direktavskrivas. Förekomsten av en allmän investeringsreserv kan också medföra att en egenföretagare, som fått hög vinst visst år, inte av skatteskäl anser sig tvungen att tidigarelägga sina investeringar. Systemet torde därigenom vara ägnat att jämna ut svängningarna i egenföretagarnas investeringsverksamhet.

Med hänsyn till det nu anförda anser beredningen att egenföretagare bör ges rätt att sätta av medel till en allmän investeringsreserv. Systemet bör grundas på frivillighet och omfatta samtliga grupper av egenföretagare. En kulturarbetare bör dock inte få använda sig av upphovsmannakonto och allmän investeringsreserv samtidigt. Om en kulturarbetare har medel insatta på upphovsmannakonto skall dessa t. ex tas ut innan avsättning till investeringsreserv kan komma i fråga. Eftersom utnyttjandet av investeringsreserven knyts till investeringsverksamhet torde dock detta system vara av mindre intresse för kulturarbetarna.

Om ett aktiebolag sätter av medel till investeringsfond måste 46 % av det avsatta beloppet betalas in till ett räntelöst konto hos riksbanken. Insättningen på riksbanken understiger således f. n. – och f. ö. även om den av beredningen föreslagna höjningen till 50 % genomförs – den normala skattesatsen. Avdrag för insättning på skogskonto och investeringskonto för skog förutsätter däremot att hela avdragsbeloppet sätts in på bank. Det kan mot denna bakgrund diskuteras om en egenföretagare, som gör avsättning till allmän investeringsreserv, bör sätta in hela eller endast en del av det avsatta beloppet på en särskild bankräkning.

Den nu berörda frågan hänger enligt beredningens uppfattning samman med spörsmålet om medlen skall betalas in på ett räntelöst konto hos riksbanken eller om inbetalning skall få göras på räntebärande konto hos affärsbank eller annan bank. Av bl. a. praktiska skäl förordar beredningen sistnämnda lösning. Egenföretagare bör alltså kunna vända sig till en affärsbank eller annan bank och lägga upp ett särskilt räntebärande konto avseende avsättningen till investeringsreserv. Om egenföretagaren får ränta på sin insättning saknas enligt beredningens mening anledning att begränsa insättningsskyldigheten till en del av det avsatta beloppet. För insättning med 100 % talar också den omständigheten att en lägre procentsats – exempelvis 75 % – skulle kunna medföra obehöriga skatteförmåner för egenföretagare med mycket höga inkomster. Beredningen föreslår därför att ett lika stort belopp som den i räkenskaperna gjorda avsättningen skall betalas in till bank. I likhet med vad som gäller beträffande skogskonto bör beskattning av räntan ske först i samband med att medlen tas ut.

Den allmänna investeringsreserven bör enligt beredningens uppfattning ta sikte på främst de kortsiktiga variationerna i lönsamhet och investeringsbehov. Även skatteflykts- och kontrollskäl talar för att den skattekredit, som avsättningen till investeringsreserv medför, inte bör omfatta en alltför lång period. Av dessa skäl föreslår beredningen att belopp, som sätts av till investeringsreserv skall tas i anspråk av egenföretagaren inom fem år. Sker inte detta skall reserven – inklusive ett särskilt tillägg – tas upp som intäkt i den förvärvskälla i vilken avsättningen gjorts. Tillägget skall beräknas även på den vid uttagstillfället utbetalade räntan.

För att ett företag skall ha rätt att använda medel, som avsatts till t. ex. investeringsfond för konjunkturutjämning, krävs normalt att regeringen eller annan myndighet meddelar ett särskilt tillstånd om ianspråktagande. Skogskonto enligt skogskontolagen kan däremot, som framhållits tidigare, fritt disponeras av den skattskyldige. I och för sig talar enligt beredningen vissa skäl för att utnyttjande av en allmän investeringsreserv för egenföretagare bör baseras på individuell tillståndsgivning. Att i varje särskilt fall fordra att egenföretagare sänder in en ansökan skulle emellertid föranleda ett mycket betydande merarbete för såväl egenföretagarna själva som berörda myndigheter. Någon individuell prövning av olika investeringars angelägenhet e. d. bör därför enligt beredningens uppfattning inte komma till stånd inom ramen för investeringsreservsystemet. Med tanke bl. a. på att egenföretagaren har högst fem år på sig att använda avsatt reserv – därefter skall reserven återföras till beskattning – bör regeringen inte heller ha befogenhet att genom generella förordnanden begränsa möjligheten att utnyttja reserverna. Egenföretagarna bör således under femårsperioden fritt kunna använda de avsatta medlen för investeringsändamål.

Vad beredningen nu föreslagit får till konsekvens att kontrollen av att de allmänna investeringsreserverna används på godtagbart sätt kommer att ligga enbart hos taxeringsmyndigheterna. Något hinder mot en sådan ordning kan inte anses föreligga. Har en egenföretagare under ett beskattningsår tagit ut medel från investeringskontot åligger det taxeringsnämnden att undersöka om medlen används för att finansiera investeringar. Är så inte fallet skall reserven anses ha utnyttjats för annat än tillåtet ändamål.

Den allmänna investeringsreserven för egenföretagare bör enligt beredningen i huvudsak få användas för ändamål som anges i 11 § första stycket och 14 § lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. För egenföretagare som bedriver skogsbruk bör reserven få användas för kostnader för arbeten som är avsedda att främja skogsbruket ävensom för kostnader för uppförande och underhåll av byggnader och anläggningar som är nödvändiga för skogsbruket. I övrigt bör reserven få användas för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten samt för reparation och andra underhållsarbeten såvida byggnaden utgör anläggningstillgång i den av egenföretagaren bedrivna verksamheten (jordbruket eller rörelsen). Reserven bör också få tas i anspråk för anskaffning av maskiner och andra inventarier liksom för vägarbeten och andra markarbeten. Med hänsyn särskilt till de ojämna inkomstförhållandena inom fiskerinäringen bör reserven dessutom få utnyttjas för ombyggnad och reparation av fartyg. Investeringsreserven bör däremot – bl. a. av kontrollskäl – inte få utnyttjas för bidrag till uppförande av bostad e. d. för arbetstagare. Undersökningsarbeten o. d. i gruva eller

liknande fyndighet bör heller inte kunna finansieras genom användande av allmän investeringsreserv.

Enligt 11 § andra stycket lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning får fonder efter särskilt medgivande tas i anspråk för kostnader som är ämnade att främja avsättning av den skattskyldiges varor utomlands. Något behov av en sådan bestämmelse föreligger, såvitt gäller investeringsreserven, enligt beredningens mening inte.

I 11 § sista stycket nyssnämnda lag föreskrivs att fonderna inte får användas för anskaffning av begagnade inventarier. Viss begränsning gäller också beträffande inventarier som förvärvats från rörelseidkare med vilken den skattskyldige har väsentlig ekonomisk intressegemenskap. Dessa bestämmelser, som tillkommit för att förhindra skatteflykt, bör gälla även i fråga om den allmänna investeringsreserven. Av liknande skäl bör föreskrivas att reserven inte får användas för anskaffning av personbilar som inte används i yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse.

I samband med beredningens översyn av investeringsfondssystemet (avsnitt 11.6) föreslås att investeringsfonderna skall få utnyttjas även för kostnader för industriellt forsknings- och utvecklingsarbete samt för utbildning. Dessa användningsområden torde normalt vara av mindre intresse för egenföretagare. Det kan emellertid inte uteslutas att det någon gång kan vara motiverat att släppa kontomedlen fria för ändamål av nu angivet slag. Regeringen bör därför – om synnerliga skäl föreligger – ha rätt att medge att en egenföretagare tar i anspråk sin investeringsreserv för kostnader för forskning, utvecklingsarbete och utbildning.

Inom jordbruket kan skördeutfallet variera relativt starkt från år till år. Beredningen har därför övervägt att införa bestämmelser om att en jordbrukare, som kan visa att skörden under visst beskattningsår väsentligt understigit den normala, skall ha rätt att utnyttja investeringsreserven för löpande driftkostnader. Reserveringar inom nettovinstbeskattningssystemet är emellertid bara en av många tänkbara metoder för att mildra de ekonomiska konsekvenserna av ett skördebortfall. Hela detta problemkomplex är f. n. föremål för översyn i utredningen om skördeskadeskyddet (Jo 1976:05). Företagsskatteberedningen lägger mot denna bakgrund inte fram något förslag som är särskilt inriktat på variationerna i skördeutfallet.

En egenföretagare bör inte kunna sätta av hela överskottet av verksamheten till allmän investeringsreserv. En lämplig avvägning uppnås enligt beredningen om avsättningsrätten begränsas till 50 % av förvärvskällans nettointäkt (före avsättning). För att investeringsreserverna inte skall bli så betungande i administrativt hänseende bör vidare avsättning och uttag inte få avse alltför små belopp. Beredningen föreslår att varje avsättning skall uppgå till minst 10 000 kr och att från kontot under visst år i princip inte får betalas ut lägre belopp än 10 000 kr.

Genom avsättning till allmän investeringsreserv – och insättning av ett lika stort belopp på särskild bankräkning – kan den skattskyldige skjuta upp beskattningen av en del av sin inkomst till ett senare beskattningsår. Avsättningen innebär alltså en skattekredit för egenföretagen. Om reserverna används för omedelbart avdragsgilla utgifter, t. ex. underhållsarbeten på driftbyggnad, kommer denna avsättning att återföras till beskattning under det år då utnyttjandet äger rum. Används reserven däremot för inves-

teringar i byggnader eller maskiner kommer återföringen att ske under de år då tillgångarna normalt skulle ha avskrivits. Värdet av skattekrediten blir större ju längre tid som förflyter från utbetalningen av bankmedlen till dess återföring äger rum.

Vad som nu sagts gäller det fallet att investeringsreserven tas i anspråk på föreskrivet sätt. Som tidigare framhållits förutsätter emellertid utnyttjande av investeringsreserv inte att egenföretagaren fått ett individuellt medgivande av regeringen eller annan myndighet. Reserverna är generellt frisläppta för de tillåtna ändamålen. En konsekvens av detta är att bankerna inte kan vägra att efterkomma en begäran från egenföretagaren om uttag av medlen från investeringskontot. Liksom i fråga om investeringsfonder bör emellertid ett uttag av medel för annat än tillåtna ändamål medföra att det uttagna beloppet skall tas upp som intäkt. För att motverka att reserverna utnyttjas för otillåtna ändamål bör egenföretagaren i dessa fall dessutom påföras ett extra tillägg, vilket synes kunna bestämmas till 30 % av det uttagna beloppet. Samma tillägg bör påföras om investeringsreserven återförs till beskattning på grund av att egenföretagaren inte utnyttjat reservmedlen under femårsperioden. Det extra tillägget bör dock helt eller delvis kunna efterges vid dödsfall och andra extraordinära fall. Ansökningar om sådana dispenser bör prövas av riksskatteverket.

Ett investeringsreservsystem för egenföretagare för med sig åtskilliga problem av teknisk natur. Dessa behandlas inte här utan i anslutning till kommentarerna till författningsförslagen (avsnitt 12.3).

8.5.5 *Kostnader för utvecklings- och försöksverksamhet m. m.*

Med det system som hittills skisserats – lagernedskrivning, resultatutjämningsfond, allmän investeringsreserv – bör egenföretagare få i stort sett lika förmånliga reserveringsmöjligheter som aktiebolagen. Eftersom systemen bygger på skattekrediter kan bestämmelserna av naturliga skäl utnyttjas endast av företagare med vinstgivande verksamhet. Går verksamheten med förlust saknar bildandet av skattekrediter intresse. Vad som då kan vara av intresse är i stället att få utnyttja underskottet ett senare år. En sådan form av resultatutjämning finns, som redovisats i det föregående (avsnitt 4.4), redan nu. Ett under visst beskattningsår uppkommet underskott kan kvittas mot överskott under de sex närmaste åren efter förluståret. Kvittning förutsätter emellertid att den förlustgivande verksamheten varit att hänföra till förvärvskälla i skattelagarnas mening. Att så varit fallet är inte alltid självklart. Detta gäller särskilt för nystartad verksamhet.

För att rörelse skall anses föreligga brukar uppställas krav på bl. a. regelbundenhet och varaktighet samt vinstsyfte. Regelbundenhet och varaktighet skiljer rörelse från tillfällig förvärvsverksamhet. Genom kravet på vinstsyfte sker en avgränsning mot hobbyverksamhet. En vanlig bedömning är att rörelse inte anses föreligga förrän försäljning kommit igång.

I de flesta fall föreligger det inte några problem att avgöra från vilken tidpunkt en verksamhet skattemässigt är att anse som rörelse. Verksamhetens karaktär av rörelse visar sig normalt redan under det första år då kostnader läggs ned i denna. Utvecklas en verksamhet till att bli rörelse i skatterättslig mening succesivt under ett antal år uppkommer emellertid

frågan hur kostnader, som lagts ned innan rörelsen anses påbörjad, skall behandlas. Det kan exempelvis gälla kostnader för en uppfinning som utvecklats under lång tid och som därefter exploaterats med gott resultat. Det kan också vara fråga om verksamhet som ursprungligen varit av hobbykaraktär men som efter hand fått sådan omfattning att rörelse ansetts föreligga. Exempel på detta finns inom konstnärlig verksamhet. Att i fall som dessa strikt tillämpa reglerna om rätt beskattningsår – och sålunda inte godta att kostnader under de år verksamheten byggts upp får kvittas mot de inkomster som senare uppkommer – kan uppenbarligen leda till mindre tilltalande resultat.

Den som ämnar starta en verksamhet som först på flera års sikt kan hänföras till rörelse i skatterättslig mening bör enligt beredningens uppfattning ha möjlighet att få sina kostnader för utvecklings- och försöksverksamhet och liknande beaktade vid taxeringen. Lika angeläget är detta i fråga om verksamhet som, utan att detta varit avsikten från början, utvecklas till rörelse. Avdragsrätten bör komma till uttryck i särskilda regler i KL om avräkning av kostnader av detta slag. Reglerna bör gälla för alla typer av verksamheter som hänförs till rörelse i KL:s mening.

Principen bör enligt beredningen vara att alla kostnader som hänför sig till verksamheten skall beaktas. Någon begränsning till kostnader som är balansgilla bör inte ske. Även löpande utgifter bör således få avräknas om det klart framgår att de varit nödvändiga för den ifrågavarande verksamheten. För att åstadkomma rimliga kontrollmöjligheter erfordras dock vissa tidsgränser. Vad gäller omkostnader bör krävas att de är hänförliga till det kalenderår då rörelsen påbörjades – dock inte längre än till räkenskapsårets första dag – eller de närmast två föregående kalenderåren. I fråga om anskaffning av inventarier och andra balansgilla kostnader bör kunna godtas att man går fem år tillbaka i tiden. Att beakta ännu äldre utgifter stöter på praktiska svårigheter bl. a. därför att deklarationsmaterialet förstörs efter denna tid. Den som startar en rörelse har f. n. rätt att som ingångsvärde på tillgångar, som tillförs rörelsen, redovisa tillgångens allmänna saluvärde då rörelsen påbörjas. Någon begränsning av denna regel är självfallet inte avsedd. För att förhindra dubbelavdrag bör dock avdraget för "äldre" inventarieanskaffningar reduceras med det belopp varmed samma inventarier upptagits i den första ingående balansen.

En allmän förutsättning för att avdrag skall medges för utgifter som avser tidigare beskattningsår är givetvis att den skattskyldige kan – med verifikationer eller på annat sätt – styrka hur stora kostnaderna varit och att de avsett den ifrågavarande verksamheten. Det ligger i sakens natur att underlaget i många fall kommer att vara relativt bristfälligt. När avdrag yrkas första gången bör dock uppgifter om kostnadernas art och storlek lämnas i deklarationen. Den skattskyldige måste vidare lämna uppgift om de eventuella icke beskattade intäkter han tidigare kan ha haft i verksamheten. Sådana intäkter skall självfallet avräknas från kostnaderna.

Avdrag för tidigare års utgifter bör i princip åtnjutas vid taxeringen för det första beskattningsår då verksamheten anses utgöra rörelse. För att förhindra att den utvidgade avdragsrätten leder till omotiverade skatteförmåner bör dock avdrag inte medges med så högt belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan. Återstående avdragsbelopp får i ett sådant fall utnyttjas

vid senare beskattningsår. Reglerna om detta behandlas i kommentarerna till författningsförslagen (avsnitt 12.4) under punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL.

Det bör slutligen framhållas att förslaget inte innebär någon ändring av gällande praxis när det gäller att bedöma om rörelse föreligger eller inte. Om den skattskyldige under ett år bedrivit verksamheten under sådana former att rörelse i skattelagarnas mening inte föreligger – trots att kanske vissa inkomster influtit – skall han t. ex. inte kunna erhålla avdrag för underskott i förvärvskälla på grund av höga löpande kostnader med hänvisning till att han ett tidigare år medgetts rätt att räkna av "gamla" kostnader från löpande inkomster.

9 Vissa stabiliseringspolitiska frågor

9.1 Inledning

En viktig uppgift för företagsbeskattningen är – som framhållits i direktiven – att bidra till stabilitet i den ekonomiska aktiviteten. Den svenska ekonomin är genom sin öppenhet och sitt stora beroende av exporten ständigt utsatt för verkningarna av de internationella konjunkturrörelserna. Exporten med dessa starka inslag av råvaror och investeringsvaror kan vara utsatt för snabba kastningar i den internationella efterfrågan. I vissa lägen kan efterfrågan inte tillgodoses med den tillgängliga kapaciteten, medan i andra avsättningssvårigheter ger upphov till ofrivilliga lagerökningar och outnyttjad kapacitet.

De internationella fluktuationerna påverkar även importen genom prisvariationerna på utländska råvaror och halvfabrikat. Under perioder med snabba internationella prisförändringar sker i allmänhet lageranpassningar som efterhand drar med sig förändringar i produktion och sysselsättning.

Variationerna i kapacitetsutnyttjande och i vinstläge medför även instabiliteter i företagens investeringsefterfrågan. Ett läge med överkapacitet och/eller pressade vinster leder till en lägre efterfrågan på investeringsvaror än en situation med brist på kapacitet och höga vinster. Dessa samband tenderar att förstärka de konjunkturrörelser som kommer via utrikeshandeln. Särskilt under mellankrigsåren och de första åren efter andra världskriget utgjorde dessa efterfrågefaktorer – utrikeshandeln och företagsinvesteringarna – väsentliga förklaringar till de konjunkturrörelser som då kunde observeras.

Under senare år har variationerna i de fasta investeringarna dämpats. I stället har lagerförändringarna kommit att spela en allt större roll. Till en del sammanhänger detta – som nyss framhållits – med den internationella prisutvecklingen som orsakat spekulativa lagerrörelser, men även inhemska förhållanden är av betydelse. För att bilden skall bli fullständig bör även nämnas att såväl kommunernas som de enskilda hushållens utgiftsbeteende under senare år bidragit till att skapa en instabilitet i ekonomin. Denna problematik ligger dock i huvudsak utanför ramen för beredningens arbete.

En grundläggande utgångspunkt för beredningen vid utformningen av de permanenta reglerna för nettovinstbeskattningen är att företagen skall kunna behålla nuvarande möjligheter att sätta av till obeskattade reserver. Detta skapar motståndskraft mot de olika störningar som kan uppkomma i ekonomin. Genom att reserverna kan upplösas under en lågkonjunktur

med en pressad vinst- och kostnadssituation, uppnås en form av automatisk stabilisering. Den finansiella styrka som företagen bygger upp under vinstår kan sedan användas till att upprätthålla verksamhet och sysselsättning under perioder med lågkonjunktur.

Denna inbyggda stabilitet hos nettovinstbeskattningssystemet kan kompletteras med tillfälliga ingripanden från statsmakternas sida. Frisläpp av investeringsfonderna och särskilda investeringsavdrag kan utnyttjas för att öka investeringsvolymen under en konjunktursvacka. På senare år har vidare olika former av lagerstödsåtgärder fått stor betydelse.

En viktig uppgift för beredningen har varit att studera det nuvarande skattesystemets stabiliseringspolitiska egenskaper. Beredningen har i det sammanhanget försökt bilda sig en uppfattning om huruvida de fria reserveringsmöjligheterna som systemet nu erbjuder – främst i form av lagernedskrivningarna – verkligen utnyttjas av företagen för att stabilisera verksamheten och sysselsättningen. Resultatet av dessa överväganden har redovisats i det föregående (avsnitt 8.1.2). Här skall i stället behandlas möjligheterna att genom tillfälliga ingrepp i det permanenta systemet påverka företagen i stabiliseringspolitiskt syfte. Framställningen begränsas till åtgärder inom skatteområdet. Investeringslån, lagerstöd och liknande förmåner behandlas alltså inte. Inte heller tas sådana frågor upp som har att göra med om den offentliga sektorn kan planera sin verksamhet på sådant sätt att verkan av variationerna i näringslivets ekonomiska aktivitet mildras. De åtgärder inom skatteområdet som i första hand skall behandlas avser sådana med vilka företagens investeringsverksamhet kan påverkas.

Inom företagsbeskattningens ram har man sedan länge sökt att med skattelindringar eller skatteskärpningar förmå företagen att förlägga sina investeringar till tider med låg eller vikande efterfrågan. De olika styrmedel man därvid använt sig av inverkar i varierande grad på investeringsprojektens räntabilitet och på företagens allmänna likviditet. Räntabilitetsaspekten avser utsikten till vinst efter skatt av en investering och har således att göra med framtidsförväntningar. Likviditetsaspekten eller finansieringsaspekten avser styrmedlets betydelse för hur kredittillgången påverkar investeringens genomförande. Kunskaperna om vilken av dessa båda förhållanden som har störst betydelse är dock begränsad.

I detta sammanhang kan nämnas att budgetutredningen i sitt betänkande (SOU 1973:43) diskuterade den stabiliseringspolitiska handlingsfriheten och slog fast att den beror på flera faktorer: rörlighet, snabbhet och precision. Med rörlighet avsåg man hur mycket de olika komponenterna – t. ex. skattesatsen – i systemet kan varieras utan att andra målsättningar äventyras. Kravet på snabbhet syftade i första hand på möjligheterna att utan tidsutdräkt lägga om administrativa rutiner. Precisionskravet slutligen gällde frågan om i vad mån de vidtagna åtgärderna leder till önskade effekter på konjunkturutvecklingen.

De tekniker som praktiskt kan användas för att påverka företagens investeringsverksamhet via beskattningen utgör varianter av i huvudsak tre metoder. En metod är att ge företagen investeringsavdrag (eller bidrag). En annan är att förskjuta rätten till avskrivning så att denna får ske snabbare eller långsammare än enligt ordinarie regler. Slutligen kan skattesatserna varieras eller tidpunkten för inbetalning av skatt förskjutas. Den sistnämnda

metoden anknyter, till skillnad mot de två andra, inte direkt till investeringsverksamheten. Indirekt kan dock investeringarna påverkas genom att finansieringssituationen förändrats. Metoden har givetvis också effekter på företagens allmänna utgiftspolitik och därmed på de totala efterfrågeförhållandena.

9.2 Olika styrmedel

9.2.1 *Investeringsavdrag m. m.*

Som framgått av det föregående är det önskvärt att de konjunkturpolitiska medlen uppfyller krav på rörlighet, snabbhet och precision. Vad gäller investeringsavdragen torde möjligheterna att uppfylla en del av dessa krav vara relativt stora. Beträffande rörlighetskravet kan nämnas att det skattebortfall som uppkommer till följd av ett investeringsavdrag inte behöver bli alltför stort. Näringslivets bruttoinvesteringar beräknas för år 1976 till 33 miljarder (mdr) kr. Den dominerande delen av näringslivets investeringar görs inom bolagssektorn, dvs. av skattesubjekt som erlägger proportionell inkomstskatt. Ett investeringsavdrag på 10 % vid den statliga taxeringen för såväl byggnads- som maskininvesteringar skulle teoretiskt kunna innebära en minskning av den statligt taxerade bolagsinkomsten med högst 3,3 mdr kr och ett skattebortfall med 1,3 mdr kr. I praktiken torde skattebortfallet dock bli betydligt mindre. Under år 1976 utgick sålunda investeringsavdrag vid den statliga taxeringen med 10 % såvitt gällde maskiner som beställts under januari–april och med 25 % om de beställts under tiden maj–december. I det reviderade budgetförslaget för 1977/78 redovisas en undersökning som visar att skattebortfallet i bolagssektorn på grund av avdraget beräknats till omkring 0,5 mdr kr.

Vad gäller snabbheten att genomföra ett investeringsavdrag föreligger knappast några svårigheter. Däremot torde precisionen i många fall vara relativt låg. Särskilt i de större företagen är investeringsprogrammen planerade långt i förväg varför avdragen knappast i någon större grad kan antas påskynda investeringsverksamheten. Här resulterar investeringsavdraget i en allmän räntabilitets- och likviditetsförbättring. Genom uppbördssystemets konstruktion är det emellertid svårt att uttala sig om när likviditetsförbättringen inträffar. I vissa fall kan den inträda efter en relativt lång tidsförskjutning och vid en tidpunkt när det av konjunkturpolitiska skäl kan vara angeläget att i stället skära ner likviditeten i ekonomin. För små och medelstora företag är det dock sannolikt att ett investeringsavdrag leder till att investeringsverksamheten höjs.

Investeringsavdrag (-bidrag) torde vara det stabiliseringspolitiska styrmedel som är enklast för företagen att överblicka effekterna av. Det behövs inte några invecklade investeringskalkyler för att analysera avdragets (bidragets) innebörd. Det ger ingen effekt på investeringarnas räntabilitet genom förskjutningar i framtida betalningsströmmar till följd av investeringen. Inte heller påverkas räntabiliteten på redan befintlig kapitalutrustning. Däremot ger metoden en lätt konstaterbar likviditetseffekt.

En variant av denna metod är att låta en större eller mindre del av en

tillgångs faktiska anskaffningskostnad utgöra avskrivningsunderlag. En sådan åtgärd ger dock inte någon större omedelbar effekt på likviditeten. Räntabilitetseffekten är komplicerad att analysera eftersom det krävs en uppskattning av framtida vinster.

För att ett investeringsavdrag skall ge någon verklig stimulanseffekt på företagets investeringar krävs givetvis att alla reserveringsmöjligheter redan uttömts. Annars byts bara ett avdrag mot ett annat. I den mån investeringsavdrag yrkas i stället för exempelvis lagernedskrivning har företaget dock kvar sin nedskrivningsrätt. Kan denna utnyttjas relativt snart kan företagen uppfatta investeringsavdraget som en stor förmån.

Investeringsavdrag skulle kunna medges även vid mervärdeskatteredovisningen. Hur ett sådant system kan konstrueras beskrivs nedan (avsnitt 9.2.5).

9.2.2 *Förskjutningar av avskrivningar*

Förskjutning av avskrivningarna skulle kunna ske inom ramen för de ordinarie avskrivningsreglerna. Avdrag skulle då få göras vid ett visst års taxering med en högre avskrivningsprocent är normalt. En annan variant av metoden är att tillåta avskrivningarna efter en högre procentsats endast för de maskiner som anskaffats under viss tidsperiod. I båda fallen torde effekterna vad avser åtgärdernas precision vara svaga. I det förstnämnda fallet resulterar metoden i en allmän höjning av räntabiliteten och en förbättring av likviditeten till följd av lägre skattebetalningar under den aktuella perioden. Stimulansen är således inte direkt beroende av periodens investeringsverksamhet utan tillkommer alla företag som har oavskrivna anläggningstillgångar. Det andra fallet ger skattelindring endast om investeringar företas under en viss period. Stimulansen torde då liksom investeringsavdragen ha viss effekt. Effekten blir dock mindre än vid investeringsavdrag, eftersom skatteminskningen under det aktuella året följs av skatteökningar under därpå följande år. En ovillkorlig förutsättning för att en förskjutning i avskrivningstakten skall få någon stimulanseffekt är således att de ordinarie av- och nedskrivningsmöjligheterna utnyttjats fullt ut.

Reglerna för avskrivning på maskiner och inventarier har utformats bl. a. mot bakgrund av att de skall verka långsiktigt tillväxtstimulerande genom att möjliggöra skattekreditbildning. Tillväxtsyftet får anses så dominerande att temporära ändringar i avskrivningarna inte bör komma i fråga. Genom de möjligheter till reserveringar som i övrigt finns skulle en sådan regel också sannolikt få ganska liten betydelse.

Genom att göra avsättning till investeringsfond kan företaget sägas få avdrag för en framtida investering. Investeringsfondssystemet innehåller alltså ett moment av tidsförskjutning av avskrivningar. Fonderna påverkar emellertid företagen på flera sätt. Huvudsyftet är att förmå företagen att uppskjuta sina investeringar från en högkonjunktur till en lågkonjunktur. Fondsystemet kan emellertid också användas för andra ändamål. Fonderna kan t. ex. utnyttjas som ett styrmedel i regionalpolitiken. De kan vidare ses som ett generellt verkande tillväxtstimulerande instrument. Genom att fondutnyttjandet kan ske under förlustperioder kan fondsystemet slutligen sägas innefatta en carry-back-metod för resultatutjämning (jfr. avsnitt 4.4.1).

Fondsystemets effektivitet när det gäller att dämpa likviditeten i en högkonjunktur torde numera, sedan skatteuppbördsreglerna skärpts och företagen i högre grad än tidigare gör fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt, ha minskat i betydelse. I själva verket kan företagen komma i ett likviditetsmässigt gynnsammare läge genom att göra fondavsättning i stället för att betala skatt. Den bestämmelse som ger regeringen möjlighet att föreskriva att avsatta fondmedel måste tas i anspråk har aldrig använts. Vetskapen om detta torde göra företagen mer benägna att göra fondavsättningar med 46-procentig likviditetsavtappning på grund av spärrkontoinbetalningen till riksbanken än att betala omkring 56 % av vinsten i skatt.

Fondavsättningen kan emellertid vara ett alternativ till en investering som utan olägenhet kan skjutas upp till ett kommande år. Fondsystemet kan i sådana fall få en dämpande effekt i en högkonjunktur. Det anförda kan belysas med följande exempel.

Ett aktiebolags vinst före skatt och fondavsättning uppgår till 250 000 kr. Bolaget beräknar att inom tolv månader från december år 1 behöva göra en maskininvestering på 100 000 kr. Bolaget väljer mellan att inte göra någon fondavsättning alls, att avsätta 100 000 kr. till investeringsfond och hoppas att den får disponeras inom ett år eller att göra investeringen genast. Om bolaget väljer det första alternativet träffas det av en skatt på 140 000 kr. som förutsätts bli erlagd som fyllnadsinbetalning den 30 april år 2. Med en kalkylränta på 12 % är det diskonterade värdet i december år 1 av denna kostnad omkring 135 000 kr. Väljer bolaget att göra en investeringsfondsavsättning resulterar denna dels i en riksbanksinbetalning i mars år 2 med 46 000 kr., dels i en skattebetalning en månad senare med 84 000 kr. Får fonden tas i anspråk i slutet av år 2 får företaget tillbaka riksbanksmedlen. Vad gäller dessa medel gör bolaget en uppoffring genom att de fått stå räntelösa i omkring 9 månader. Det diskonterade värdet i december år 1 av summan av denna uppoffring och skattekostnaden är omkring 85 000 kr. Härtill kommer kostnaden för de högre skatter bolaget får för åren 2–6 genom att det under dessa år inte kan göra några avskrivningar. Det diskonterade värdet i december år 1 av dessa skattekostnader är omkring 40 000 kr. Totalt innebär detta alternativ en skattekostnad av 125 000 kr. omräknat till värdet i december år 1. Skillnaden mot föregående alternativ beror på att skatten på bolagets verkliga inkomst år 1, 250 000 kr., får betalas långt senare.

Väljer bolaget att göra investeringen genast kan vinsten år 1 sänkas med 30 % av 100 000 kr., dvs. med 30 000 kr. Skattekostnaden blir i detta alternativ 123 000 kr. och det diskonterade värdet därav 118 000 kr. Härtill måste dock läggas en räntekostnad eftersom bolaget avsätter 100 000 kr. för investeringen redan år 1 i stället för år 2. Räntekostnaden blir 12 000 kr. Detta alternativ ger således en total kostnad på 130 000 kr.

Det visar sig således att det vid den antagna kalkylräntesatsen kan vara fördelaktigt att skjuta upp investeringen om medlen sätts av till investeringsfond. Om denna möjlighet inte funnits hade det däremot kunnat vara fördelaktigare att investera genast. Fondsystemet kan alltså bidraga till att investeringar inte tidigareläggs av skatteskäl.

I den extrema situationen att bolaget inte *kan* vänta ett år med sin investering – vilket innebär att bolaget på den investeringen räknar med en

mycket hög kalkylränta – utgör givetvis fondavsättningen inget realistiskt handlingsalternativ. Eftersom bolaget kan råka i en sådan situation är det alltså en viss risk att binda medlen på riksbankskonto. Å andra sidan kan det inträffa att bolaget efter det att fonden fått tas i anspråk, har förluster under en följd av år. Den negativa posten i kalkylen som består i att normala avskrivningar inte kan göras minskar då drastiskt i värde.

Som berörts i annat sammanhang (avsnitt 8.2.5) torde möjligheterna att genom fondfrisläpp stimulera investeringsverksamheten vad gäller maskiner och inventarier vara relativt små. Skälet härtill är att det likviditetstillskott, som riksbanksuttaget ger vid ianspråktagandet av fonder, redan inom ett fåtal år konsumeras av högre skatter till följd av att underlaget för ordinarie avskrivningar försvinner och därmed högre vinst måste redovisas. Däremot torde ett fondfrisläpp göra en byggnadsinvestering attraktiv genom att nuvärdet av de framtida avskrivningarna som företaget går miste om genom de långa ordinarie avskrivningsperioderna är betydligt lägre än det likviditetstillskott riksbanksuttaget ger.

9.2.3 *Variationer i skatteuttag*

Variationer i inkomstskattesatserna kan antas ha mycket liten verkan som stabiliseringspolitiskt medel. Skälet till detta är den rätt att bilda fria reserver som är ett fundamentalt inslag i nettovinstbeskattningssystemet. Visserligen skulle en ökning av bolagsskattesatsen kunna kombineras med förbud att göra nyavsättningar eller procentuella ökningar av avsättningar till fria fonder. En sådan regel skulle dock bli mycket svårkontrollerad. Det måste också beaktas att reserveringarna till viss del även har till syfte att utjämna resultatfluktuationer.

Budgetutredningen ansåg att indirekta skatter borde utnyttjas mera aktivt i stabiliseringspolitiskt syfte. Även här pekades på möjligheten att variera skattesatserna. Vidare anfördes att förskjutningar av tidsperioden för inbetalning av mervärdeskatt skulle kunna vara ett lämpligt instrument.

Vad beträffar variationer i skattesatsen för mervärdeskatten är detta knappast en företagsbeskattningsfråga. Det berör företagen närmast som uppbördsmän och kan ses som en allmän skattepolitisk åtgärd för att stabilisera ekonomin. Beredningen anser sig därför sakna skäl för att närmare ta upp denna fråga men vill ändå framföra som sin mening att en höjning eller sänkning av uttaget av mervärdeskatt snabbt torde påverka hushållens reala inkomster. En ändring av skattesatsen kräver dock enligt beredningens uppfattning att statsmakterna beaktar effekterna av att hushållen ändrar tidpunkten för inköp av s. k. varaktiga konsumtionsvaror i samband med en ändring av skattesatsen.

Till skillnad mot variationer i skattesatsen måste variationer i betalningsterminer för mervärdeskatten bedömas med utgångspunkt i de konsekvenser ändringarna kan ha för företagen och på deras agerande. Det antyds också i beredningens direktiv att en sådan teknik bör undersökas. Beredningen har därför sökt analysera vilken effekt variationer i uppbördsregler för mervärdeskatten skulle kunna få.

9.2.4 *Variationer i uppbörden av mervärdeskatt*

Beredningen har tidigare (avsnitt 3.2) lämnat en översiktlig beskrivning över mervärdeskattesystemets uppbyggnad. Av redogörelsen framgår bl. a. att mervärdeskatten med vissa undantag träffar hela konsumtionen. Utanför beskattningsområdet ligger uppskattningsvis en tredjedel av konsumtionen av varor och tjänster, huvudsakligen sjukvård, undervisning, bostadshyror och personbefordran. Skatten utgör en flerledsskatt, dvs. den tas upp i varje produktions- och distributionsled på det mervärde som tillförs produkten inom resp. led. Det totala antalet skattskyldiga uppgår till ca 380 000. I vissa fall gäller att företagen är berättigade att återfå den mervärdeskatt som erlagts till leverantörer för inköp även om företagens egen omsättning är undantagen från skatteplikt (s. k. teknisk skattskyldighet). Detsamma gäller om den skattepliktiga försäljningen understiger summan av beskattade inköp. Detta kan inträffa även för "vanliga" skattskyldiga vid stora investeringar i lager och fasta anläggningar. Skatten (ingående moms) återbetalas av länsstyrelsen. Vissa skattskyldiga har normalt sådana negativa deklarationer och alltså ständiga krav på återbetalning. Detta gäller framför allt export- och tidningsföretagen samt producenter av elektrisk kraft och värme. I regel sker redovisningen av skatten för tvåmånadersperioder. Skatten deklareras och inlevereras senast 35 dagar efter redovisningsperiodens utgång. Skattskyldiga med låg omsättning kan erhålla längre redovisningsperioder. Skattskyldiga med regelmässigt stora negativa deklarationer, dvs. framför allt exportföretagen, kan redovisa per månad. Genom denna uppbyggnad av mervärdeskattesystemet är praktiskt taget alla företag med korta intervall direkt berörda av skatteuppbörden och skatteåterbäringen. Skatten bärs inte av företagen och är oberoende av företagens resultat. Dessa omständigheter har antagits göra variationer i förfarandet i uppbörden av skatten till ett mycket verksamt medel att påverka likviditeten i näringslivet utan negativa konsekvenser i form av konkurrenssnedvridning e. d.

När det gäller tänkbara tekniker att använda mervärdeskattens uppbördssystem i stabiliseringspolitiskt syfte synes tre metoder vara värda att närmare övervägas. Antingen kan man, som anges i direktiven, förskjuta avräkningstidpunkten för *ingående* mervärdeskatt, dvs. den på redovisningsperioden belöpande ingående skatten får inte alls eller endast till en del dras av vid den normala redovisningstidpunkten 35 dagar efter periodens utgång Avdraget får i stället erhållas vid en senare tidpunkt. En annan metod är att förlänga eller förkorta *redovisningsperioderna*. Det är för det tredje möjligt att förlänga eller förkorta *inbetalningsperioden*.

Ytterligare en metod att använda mervärdeskatten som stabiliseringspolitiskt instrument är, som tidigare har nämnts, att införa ett investeringsavdrag inom ramen för detta skattesystem. Metoden är inte av uppbördsteknisk natur men bör ändå lämpligen behandlas i anslutning till de tre nyssnämnda metoderna.

För att kunna ta ställning till mervärdeskattens användbarhet i stabiliseringspolitiskt syfte är det nödvändigt att kartlägga hur flödet av skattebetalningar går mellan företag och länsstyrelser. I detta syfte har ett statistiskt underlag inhämtats som visar fördelningen under år 1975 mellan företag i olika näringsgrenar och storleksklasser. Inom varje storleksklass

i resp. näringsgren har inhämtats summan av inbetald mervärdeskatt (positiva deklarationer) och summan av återbetald mervärdeskatt (negativa deklarationer). Av materialet kan utläsas att ca 30 % av de totalt 380 000 mervärdeskatteskyldiga svarade för ca 90 % av all till länsstyrelserna inbetald mervärdeskatt eller ca 15 miljarder (mdr) kr. Denna grupp inkluderar alla företag med högre omsättning än 200 000 kr. Dessa företag erhöll också en lika stor andel av det årerbetalda skattebeloppet (negativa deklarationer). Totalt återbetalades ca 11 mdr kr. De största företagen, dvs. företag med en omsättning av minst 20 milj. kr, utgör drygt en halv procent av samtliga mervärdeskatteskyldiga. Dessa storföretag svarade för ca 50 % av all inlevererad och all återbetald mervärdeskatt. För de allra största företagen (över 50 milj. kr i omsättning) översteg värdet av negativa deklarationer värdet av positiva deklarationer med ca 100 milj. kr. De positiva deklarationernas skattebelopp uppgick i denna grupp till sammanlagt ca 5,9 mdr kr och de negativas till närmare 6,0 mdr kr.

Ser man till de olika branscherna kan man konstatera följande. De företag som tillhör tillverkningsindustrin och som lämnade positiva deklarationer inlevererade ca 5,5 mdr kr. Summa negativa deklarationer i tillverkningsindustrin uppgick emellertid till ett nästan lika högt belopp. Skälet till detta är bl. a. att andelen exportinkomster i denna näringsgren är så stor. De allra största industriföretagen (över 50 milj. kr omsättning) redovisade positiva belopp med sammanlagt 2,2 mdr kr och negativa belopp med sammanlagt 3,6 mdr kr. Netto betalades alltså 1,4 mdr kr ut till dessa företag. Även inom övriga storleksklasser inom industrin är summabeloppet för negativa deklarationer påfallande högt i förhållande till summabeloppet för positiva. I storleksklasserna mellan 60 tkr och 1 milj. kr i omsättning uppgick sålunda under år 1975 de negativa deklarationernas summa till 20 % av de positivas och i klasserna 1 milj. kr – 10 milj. kr till 35 %.

Även inom handeln, som är den i mervärdeskattesammanhang antalsmässigt och beloppsmässigt mest betydande näringsgruppen, är en påfallande stor del av mervärdeskatteredovisningarna negativ. Totalbeloppet för positiva deklarationer uppgick under år 1975 till ca 6 mdr kr och för negativa deklarationer till 2,7 mdr kr. I den största storleksklassen (större än 50 milj. kr) var beloppen 2,8 resp. 1,5 mdr kr. I storleksklasserna mellan 500 tkr – 50 milj. kr i omsättning uppgick de negativa deklarationernas summa till mellan 20 och 30 % av de positiva deklarationernas.

Byggnadsföretagen som helhet redovisade positiva deklarationer med ca 950 milj. kr och negativa med ca 1,1 mdr kr. Här är det givetvis reduceringsreglerna vid beräkning av den skattepliktiga omsättningen som spelar in. Fördelningen mellan positiva och negativa deklarationer är ungefär densamma inom alla storleksklasser. Även inom näringsgrenen samfärdsel föreligger totalt större negativa än positiva deklarationer. Här är bilden dock betydligt mer splittrad än i andra näringsgrenar. I storleksklasserna mellan 200 tkr och 1 milj. kr uppvisade de negativa deklarationerna år 1975 betydligt högre belopp än de positiva medan förhållandet var det omvända i de andra storleksklasserna.

Inom jordbrukssektorn uppgick summan av de positiva deklarationerna till 1,6 mdr kr och summan av de negativa till 0,7 mdr kr. I regel motsvarade summan av de negativa deklarationerna 10–20 % av summan av

de positiva. I två storleksklasser, 150–200 tkr resp. över 50 milj. kr i omsättning, dominerade dock de negativa deklarationerna. Näringsgrenen gruvor och mineralbrott utvisar totalt ett negativt belopp. Summan av negativa deklarationer var år 1975 nästan dubbelt så stor som summan av positiva. Detta är en följd av förhållandet i den största storleksklassen med stor exportandel, där de negativa deklarationernas summa uppgick till 100 milj. kr och de positivas till 9 milj. kr. I övriga storleksklasser uppgick summan av negativa deklarationer till mellan 10 och 20 % av de positiva.

De relativt sett kraftigast negativa deklarationerna förekommer inom näringsgrenen el-, gas-, värme- och vattenförsörjning. Summan av de negativa deklarationerna utgjorde år 1975 420 milj. kr och av de positiva 60 milj. kr. Förhållandet är genomgående inom hela branschen, vilket förklaras av att el-och värmeproduktion har undantagits från skatteplikt. Näringsidkaren är emellertid tekniskt skattskyldig vilket medför att mervärdeskatt på alla inköp berättigar till återbetalning.

I näringsgrenen bank, försäkring, fastighetsförvaltning, uppdragsverksamhet uppgick summan av de negativa deklarationernas belopp till ca 40 % av de positivas. Åtskilliga företag i denna näringsgren är endast partiellt skattskyldiga. Branschen är heterogen och uppvisar varierande relationer mellan positiva och negativa summor i de olika storleksklasserna. Genomgående är dock de positiva deklarationerna större.

I regel förekommer vid yrkesmässig import ett deklarationsförfarande. Enligt detta redovisas införda varor fortlöpande för bestämda perioder. På grundval av de deklarerade uppgifterna påförs importören såväl tull som mervärdeskatt och betalning härav skall ske inom vissa tidsramar. Liksom vid inköp från inhemsk leverantör får företaget således viss kredittid. Till tullen erlagda skattebelopp utgör avdragsgill ingående mervärdeskatt för skattskyldig importör och dras av i dennes mervärdeskatteredovisning till länsstyrelsen. Tillämpas en bokföringsmässig redovisningsmetod kan företaget erhålla avdrag vid mervärdeskatteredovisningen för den skatt som debiterats av tullverket trots att skatten ännu ej betalts. Importföretagen kan således i allt väsentligt betrakta den mervärdeskatt som erläggs till tullverket på precis samma sätt som skatt som skall betalas till leverantör för gjorda inköp.

Som här framgått utvisar företagens mervärdeskatteredovisningar en mycket oenhetlig bild. I samtliga branscher förekommer negativa deklarationer i påfallande stor omfattning. På grund av den stora exportandelen hos de största företagen föreligger sammanlagt större negativa än positiva deklarationer inom gruvor och tillverkningsindustri. Delvis på grund av detta men framför allt beroende på reglerna om skattefri omsättning föreligger vidare negativa deklarationer hos de största byggnadsföretagen. Av samma skäl föreligger mycket stora negativa deklarationer också inom el- och värmeproduktionen.

Det synes alltså inte vara så att negativa deklarationer utgör en undantagsföreteelse. Variationer för skatteinbetalningarna kommer därför inte att få ett enhetligt genomslag hos alla företag. Om en redovisningsperiod eller en betalningsfristperiod förlängs kommer detta därför inte att för alla företag medföra en positiv effekt på likviditeten. De företag som redovisar underskott drabbas tvärtom av en negativ likviditetseffekt. Förkortas redo-

visnings- eller betalningsperioden leder detta naturligtvis till snabbare likviditetsindragning från de företag som redovisar överskott. För övriga företag uppkommer en lividitetspåspädning. Metoderna är därför inte utan vidare användbara för att öka eller minska likviditeten i näringslivet.

Metoden att variera avdragsrätten för ingående mervärdeskatt störs mindre av att en stor del av företagen har stora negativa deklarationer. Denna metod slår däremot mycket ojämnt på olika företag genom att en större eller mindre del av deras omsättning utgör förädlingsvärde. Företag med låg förädlingsgrad påverkas sålunda relativt sett mycket kraftigare. Ett exempel kan belysa resonemanget. Om försäljningspriset för en vara är 200 kr inklusive 17,1 % skatt (166 kr exklusive skatt) och inköpspriset för varan är 180 kr inklusive skatt (150 kr exklusive skatt) skall mellanskillnaden mellan 166 kr och 150 kr förslå till löner, räntor och vinst. Om avdragsrätten för ingående mervärdeskatt skjuts upp till en senare period innebär detta att företaget får ett underskott på varuförsäljningen före lönekostnader och räntor på 14 kr (dvs. 166 ./. 180). I ett företag med större förädlingsvärde där de beskattade varuinköpen utgör 100 kr inklusive mervärdeskatt (83 kr exklusive skatt) uppkommer ett bruttoöverskott på 66 kr (dvs. 166 ./. 100) att betala lönekostnader och räntor med. Medan företaget i det första fallet temporärt åsamkas en ren förlust medför avdragsförbudet i det andra fallet kanske endast viss neddragning av överskottet. Visserligen är de förändrade vinstförhållandena endast temporära men eftersom bruttomarginalen i vissa företagstyper är mycket låg kan sådana företag få betydande finansieringssvårigheter. Även denna metod att påverka likviditeten i näringslivet i stabiliseringspolitiskt syfte har därför allvarliga svagheter.

9.2.5 *Investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen*

Vad gäller metoden att medge investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen skulle en sådan kunna konstrueras så att den ingående skatt som belöpet på företagens maskininvesteringar får räknas upp med en viss procentsats. Den mervärdeskatt företaget skall inleverera minskar därigenom. Om deklarationen är negativ kommer företagets mervärdeskattefordran på staten att öka. Eftersom uppräkningen av den ingående skatten endast skulle avse maskininköp kan man här få en direkt koppling mellan investering och skattelättnad. Precisionen i denna metod skulle därmed bli betydligt högre än i de andra metoderna inom mervärdeskattens ram. Genom att mervärdeskatteredovisningarna sker med förhållandevis täta intervall kommer stimulansen i form av likviditetstillskott mycket snabbt. Dessutom är värdet av investeringsavdraget i denna form oberoende av hur stor del av reserveringsmöjligheterna som företaget utnyttjat vid inkomsttaxeringen. Precisionen i detta stimulansinstrument borde därför vara högre än investeringsavdraget vid inkomsttaxeringen. Med tanke på de större företagens fasta investeringsplanering torde dock stimulansens direkta effekt på investeringsverksamheten vara begränsad huvudsakligen till de små och medelstora företagen. Naturligtvis kan metoden användas också i det motsatta syftet att dämpa investeringarna i en högkonjunktur. Man får då föreskriva att avdrag för ingående mervärdeskatt får medges med en lägre procentsats än normalt.

Underlaget för investeringsavdraget skulle lämpligen kunna utformas på samma sätt som nu sker beträffande investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen. Eftersom stimulansen bara sätts in temporärt bör det inte föranleda några större olägenheter att denna specifikation får lämnas särskilt. Det torde på grund av mervärdeskatteredovisningens tekniska utformning vara omöjligt att inarbeta specifikationen för investeringsavdrag på den inbetalningshandling för mervärdeskatten som samtidigt utgör deklaration.

Det kan invändas att eftersom skatteuppbörderna sker ofta och skatterestitutioner skall ske snabbt kan risken för obehöriga avdrag vara stor. Det bör emellertid framhållas att redan nu har länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter i regel god kontroll av bl. a. negativa deklarationer. Om ett företag lämnar negativ deklaration på grund av att stora investeringar genomförts kan denna kontroll t. o. m. underlättas av den ovannämnda specifikationen i de fall de företagits under stimulansperioder.

Vad gäller det tal med vilket den ingående mervärdeskatten för investeringar skall få räknas upp kan som utgångspunkt tas det värde för företagen som ett investeringsavdrag vid statstaxeringen har. Om detta är 10 % och statlig inkomstskatt utgår med 40 % medför avdraget en skattelindring med 4 % av anskaffningskostnaden. Ett extra avdrag för mervärdeskatt på 10 % av anskaffningskostnaden ger – om ökningen av den ingående mervärdeskatten är skattepliktig vid inkomsttaxeringen – en förmån efter skatt motsvarande 4,4 %, dvs. $10 \cdot (1-0{,}56)$, av anskaffningskostnaden. Vid en maskininvestering på 100 000 kr ger således ett investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen ett vinstgivande aktiebolag en skattelättnad på 4 000 kr. En höjning av den ingående mervärdeskatten med 10 % av anskaffningskostnaden är värt 4 400 kr för bolaget. Mera exakt ger ett extra avdrag för ingående mervärdeskatt med 9,09 % en lika stor förmån som ett 10 %-igt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen.

För att motsvara ett investeringsavdrag på 25 % i nuvarande inkomstskattesystem skall ett särskilt avdrag för ingående mervärdeskatt medges med 22,7 %.

9.2.6 *Rörliga bruttoskatter*

Enligt direktiven skall beredningen slutligen också överväga att komplettera nettovinstbeskattningssystemet med ett system med rörliga bruttoskatter som skall kunna användas i stabiliseringspolitiskt syfte. De bruttoskatter som i första hand avses är investerings- och arbetsgivaravgifter. Man skulle därigenom få till stånd snabba likviditetsindragningar via höjda arbetsgivaravgifter eller en omedelbar dämpning av företagens investeringsaktivitet med en temporär investeringsavgift.

Investeringarna utgör en betydelsefull komponent i den totala efterfrågan. Som nämnts ovan beräknas näringslivets bruttoinvesteringar för år 1976 till omkring 33 mdr kr. Variationer i investeringarna ger betydande effekter bakåt i produktionsprocessen. Åtgärder som sätts in mot att stimulera eller dämpa investeringsaktiviteten bör därför vara effektiva som stabiliseringspolitiska instrument. Sätts avgifterna tillräckligt högt åstadkommer man att företagen omprövar sina aktuella investeringsplaner snarare än att de

låter avgiften gå ut över projektens räntabilitet och företagets allmänna likviditet. I stort sett torde avgiften ge samma effekter – fast i motsatt riktning – som ett investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen. Det finns emellertid större möjligheter att differentiera en avgift än ett avdrag. Avdragsmetoden har sin begränsning i att effekten i princip är beroende av företagets aktuella vinstsituation. Den träffar också endast inkomstskattepliktiga subjekt. En avgift däremot träffar varje investeringsobjekt som inte av olika skäl undantas. En svårighet i tillämpningen kan dock vara avgränsningen av dessa undantagsfall.

En svaghet med investeringsavgifter – i vart fall när de tas ut på byggnadsinvesteringar – är att effekten av uteblivna investeringar kan infalla långt senare än som avses. Av praktiska skäl måste avgiftsplikten knytas till byggnadsverksamhet som *sätts igång* efter viss tidpunkt. Om "betalningsprofilen" för ett byggnadsobjekt är sådan att de högsta kostnaderna infaller ett eller flera år efter starten kan det leda till att resursförbrukningen dras ner som mest under en vikande konjunktur. Precisionen hos detta stimulansmedel kan således vara liten.

När det gäller arbetsgivaravgifterna kan det visserligen hävdas att man genom att höja dessa på enkelt sätt kan åstadkomma en mycket snabb likviditetsindragning. Eftersom skatten avser lönekostnaderna och dessa omfattar en mycket stor del av det värde som skapas i produktionsprocessen kommer skatten att snabbt träffa stora delar av hela ekonomin. De olika företagen kommer dock att träffas olikformigt. Medan ett hantverksbetonat eller tjänsteinriktat företag drabbas mycket hårt kommer grossistföretag och andra företag med låg personalintensitet lindrigare undan. En annan nackdel är att företagen – i motsats till vad fallet är med en investeringsavgift – inte på kort sikt kan vidta några åtgärder som leder till den eftersträvade effekten att dämpa totalefterfrågan i ekonomin. Ett företag kan t. ex. inte genomföra personalinskränkningar därför att arbetsgivaravgiften tillfälligt höjts. En sådan åtgärd vore naturligtvis inte heller önskvärd. Några kompenserande prishöjningar kan också vara svåra att hinna vidta. Till skillnad mot mervärdeskatten träffar en tillfällig arbetsgivaravgift således i första hand företagen genom en likviditetsindragning och resultatförsämring. Detta resulterar sannolikt i dämpad ekonomisk aktivitet men först på viss sikt. Precisionen hos åtgärden kan således vara låg. Till detta kommer att avgiftshöjningen är svår att avgränsa i tiden. Det torde av likformighetsskäl vara ofrånkomligt att avgifter tas ut av både bolag och egenföretagare. I så fall kan kortare perioder än ett år knappast väljas. Genom de olika reglerna för fri fondering av vinsten skulle egenföretagaren också lätt kunna sätta ner årsvinsten och därmed reducera avgiften.

Mot den nu redovisade bakgrunden synes enligt beredningens mening en tillfällig investeringsavgift eller en tillfällig mervärdeskattehöjning vara bättre stabiliseringspolitiska medel än en höjning av en arbetsgivaravgift. Mervärdeskatten övervältras snabbt framåt. Priserna stiger likformigt på alla varor och oberoende av löneinnehåll. De eftersträvade åtstramningseffekterna träffar här direkt den slutliga konsumenten.

9.2.7 *Sammanfattning*

En genomgång av stabiliseringspolitiska medel med anknytning till företagsbeskattningen visar att systemet med investeringsfonder och investeringsavdrag bäst uppfyller de krav som bör uppställas – rörlighet, snabbhet och precision. I synnerhet kan ett investeringsavdrag knutet till mervärdeskattesystemet vara effektivt. Av övriga metoder bör investeringsavgifter i första hand kunna komma till användning. Variationer i avskrivnings- och nedskrivningsbestämmelser liksom variationer i skattesatser och uttag av arbetsgivaravgifter har däremot påtagliga svagheter. Inte heller synes variationer i uppbördstekniken för mervärdeskatten kunna rekommenderas.

Tidigare (avsnitt 8.1.2) har diskuterats de stabiliseringspolitiska nackdelar som ligger i att knyta den fria vinstreserveringen i företagen till värdet av lagerinnehav på balansdagen. Reduceras rätten till nedskrivning bör eventuella destabiliserande effekter minska. Dels dämpas den allmänna likviditetsförbättringen som nuvarande regler ger, dels blir fördelen av att inköpa bokslutslager så pass liten att det är mindre sannolikt att likviditetseffekten skulle framkalla nya lagerköp. Att helt ta bort rätten till nedskrivning kan dock inte anses lämpligt. Dels föreligger vissa förlustrisker i själva lagerhållningen, dels har lagret visat sig vara en från andra utgångspunkter än stabiliseringspolitiska ändamålsenlig reserveringsbas.

10 Beskattningen som regionalpolitiskt medel

10.1 Inledning

Skattelagstiftningen har inte i någon större utsträckning använts i regionalpolitiskt syfte i Sverige. Exempel på regionalpolitiska inslag i vissa skattelagar finns dock. Investeringsfondssystemet, som tillkommit främst i syfte att öka möjligheterna att styra konjunkturutvecklingen, har som framgår av det föregående (avsnitt 4.5.1.5) under en följd av år också använts som medel i regionalpolitiken. Ett annat exempel är den av 1975 års riksmöte beslutade nedsättningen av den allmänna arbetsgivaravgiften med 2 % i det inre stödområdet. Nedsättningen avsåg dock enbart år 1976 och gjordes i syfte att i första hand förhindra att konjunkturutvecklingen under året försämrade sysselsättningsläget i denna del av landet. Nedsättningen förlängdes senare till att gälla även under år 1977. Ett tredje exempel på hur företagsbeskattningen getts ett regionalpolitiskt inslag är den investeringsavgift som under åren 1970–1971 utgick på s. k. oprioriterade byggnadsarbeten. Avgiftens huvudsakliga uppgift var att styra investeringsresurser till industrin och bostadsbyggandet i ett överhettat konjunkturläge. Byggnadsarbeten inom stödområdet var dock undantagna från avgiftsplikt. Också ett regionalpolitiskt syfte fanns således med åtgärden. Ett liknande inslag finns i det åtstramningsprogram som infördes år 1977. Enligt lagen (1977:322) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten påförs sålunda inte någon avgift för byggnadsarbete, för vilket stöd utgår enligt kungörelsen (1970:180) om statligt regionalpolitiskt stöd. Vidare får regeringen föreskriva att investeringsavgift inte skall erläggas för arbete inom viss del av landet. Så har också skett (1977:323) beträffande byggnadsarbeten inom Norrbottens län.

I det följande diskuterar beredningen möjligheterna att i ökad utsträckning använda företagsbeskattningen som styrmedel i regionalpolitiken. Därvid kommer diskussionen främst att gälla effekterna vid en regional differentiering av arbetsgivaravgifter samt av nettovinstbeskattningen.

10.2 Regional differentiering av arbetsgivaravgifter

10.2.1 *Allmänt*

Enligt tilläggsdirektiv gavs beredningen år 1974 i uppdrag att utreda möjligheterna och konsekvenserna av en differentiering bl. a. av den allmänna arbetsgivaravgiften i regionalpolitiskt syfte. Under det påföljande året beslutade riksdagen om en sänkning av den allmänna arbetsgivaravgiften i det inre stödområdet. Åtgärden angavs ha ett i första hand konjunkturpolitiskt syfte. Denna nedsättning har senare utsträckts till att gälla även år 1977. Numera har regeringen i prop. 1977/78:54 föreslagit att den allmänna arbetsgivaravgiften fr. o. m. den 1 januari 1978 skall sättas ned med 2 procentenheter för att senare helt tas bort. För stödområdets del blir följden av förslaget således att avgiften blir avskaffad fr. o. m. kommande årsskifte.

Även om en regional differentiering tills vidare kommer att finnas kvar ter sig – mot bakgrund av det nu framlagda förslaget – en diskussion av de effekter som en sådan differentiering av just den allmänna arbetsgivaravgiften har föga meningsfull. Verkningarna är dock givetvis desamma i fråga om övriga arbetsgivaravgifter. De synpunkter beredningen här lägger fram gäller därför en regional differentiering av arbetsgivaravgifter över huvud taget. Det bör dock framhållas att det resonemang som förs är rent principiellt. I praktiken torde det vara uteslutet att differentiera uttaget av t. ex. egentliga socialförsäkringsavgifter.

I flera riksdagsmotioner har krävts att en differentiering av arbetsgivaravgifterna – varvid man i första hand synes ha avsett den allmänna arbetsgivaravgiften – bör ingå som ett permanent inslag bland de regionalpolitiska styrmedlen. Det har hävdats att denna avgift fördyrar arbetskraften och därför motverkar andra försök som görs att skapa fler arbetstillfällen i regioner med svag arbetsmarknad. I den mer allmänna diskussionen kring utformningen av den regionalpolitiska stödverksamheten har det hävdats att nuvarande stödformer – med tonvikt på bidrag och lån på fördelaktiga villkor till företag som genomför investeringar – stimulerar företagen att välja en alltför hög mekaniseringsgrad i produktionsprocesserna. Sysselsättningseffekten av den regionalpolitiska stödverksamheten skulle enligt denna argumentationslinje bli större om motsvarande belopp i stället användes för åtgärder som direkt stimulerar arbetskraftsanvändningen i företagen.

Lämpligheten av att använda den allmänna arbetsgivaravgiften som styrmedel i regionalpolitiken har emellertid också ifrågasatts. Det har därvid hävdats bl. a. att inga fakta framkommit som tyder på att den beslutade avgiftssänkningen i det inre stödområdet under åren 1976 och 1977 fått effekter på sysselsättningen. Enligt beredningens mening föreligger i nuvarande läge stora svårigheter att särskilja eventuella struktureffekter av avgiftssänkningen under dessa år från inverkan av aktuella konjunkturella faktorer. Det bör dessutom framhållas att effekterna på investerings- och sysselsättningsutvecklingen av en sänkning av arbetsgivaravgiften givetvis beror på vilken subventionering av företagens verksamhet som åtgärden innebär jämfört med andra regionalpolitiska stödformer som företagen kan utnyttja. Avgiftsreduceringen under åren 1976 och 1977 är relativt liten (2 procentenheter). Vidare har det vid båda beslutstillfällena klart uttalats

att åtgärderna endast avsett det närmast framförliggande kalenderåret. En preliminär slutsats skulle därför vara att struktureffekterna av dessa avgiftssänkningar blir av mindre omfattning. En avgiftssänkning som dels är av mer betydande storlek, dels klart uttalas vara av permanent karaktär, skulle enligt beredningens mening självfallet i högre grad beaktas vid företagens överväganden rörande verksamhetens omfattning, utformning och lokalisering.

10.2.2 *Effekter på de enskilda företagen – en principdiskussion*

Vilka effekter en sänkning av arbetsgivaravgifterna i en region får på sysselsättningen inom de enskilda företagen beror främst på företagens kostnadssituation, marknadsförhållandena samt möjligheterna att variera insatserna av arbetskraft och realkapital i produktionen. Följande bedömningar kan enligt beredningens uppfattning göras.

Effekten på företagens kostnadsläge vid en sänkning av arbetsgivaravgifterna beror på lönekostnadernas andel av de totala produktionskostnaderna. Ju högre löneandelen är, desto större blir den omedelbara kostnadseffekten för företagen. Den lönsamhetsförbättring som kostnadssänkningen innebär stimulerar företagen i regionen att öka produktionen och därmed även arbetskraftsefterfrågan. Om det inte föreligger några svårigheter att till oförändrat pris avsätta en ökad produktion – företaget är kanske relativt litet på marknaden för varan – så kan produktionsökningen bli förhållandevis stor. Skulle å andra sidan en ökad avsättning av produktionen vara möjlig endast om företaget sänker sina priser kraftigt, så torde produktionseffekten av en sänkt arbetsgivaravgift bli relativt obetydlig. Lokaliseringen av nya företag till regionen stimuleras vidare genom att deras konkurrensläge förbättras av åtgärden. Ju mindre företagens bundenhet är till olika resurser och marknader, desto större kan antalet omlokaliseringar antas bli. Avgiftssänkningen ger således upphov till en *expansionseffekt* som påverkar sysselsättningen i regionen i positiv riktning dels genom stimulans av de företag som redan finns i regionen, dels genom omlokaliseringar från andra delar av landet.

Kostnadseffekten på sikt av avgiftsreduceringen kan antas bli bestämd av hur lönebildningen sker. Avgörande är alltså i vilken utsträckning den solidariska lönepolitiken eller bärkraftsöverväganden avgör löneutvecklingen. Denna omständighet har i sin tur nära samband med utbuds- och efterfrågeförhållandena på de lokala arbetsmarknaderna.

En sänkning av arbetsgivaravgifterna medför att realkapitalet fördyras relativt sett. Det blir alltså lönsamt för företagen att ersätta en del av kapitalutrustningen med arbetskraft. Möjligheterna att göra detta är beroende av vilken typ av produktion som företagen bedriver och hur lång anpassningsperiod man räknar med. Inom redan existerande verksamheter är i regel möjligheterna att på kort sikt variera insatserna av arbetskraft och realkapital i produktionen små, vilket skulle medföra att sysselsättningen inom dessa verksamheter ökar endast i liten omfattning eller inte alls vid en avgiftssänkning. Effekten på dessa företag på kort sikt skulle således bestå i främst en kostnadssänkning och ökning av lönsamheten. I vissa

konjunkturlägen kan givetvis en sådan avgiftssänkning motiveras med att man vill förbättra kostnadsläget inom näringslivet i en landsdel i syfte att förhindra företagsnedläggelser eller andra förändringar som kan medföra ökad arbetslöshet. När det gäller företag som utvidgar eller nyetablerar sig i en region med reducerad arbetsgivaravgift är det mera troligt att de har möjlighet att välja mellan olika mer eller mindre arbetsintensiva produktionsprocesser. En avgiftssänkning skulle därför för dessa företag innebära en stimulans att välja förhållandevis arbetskraftsintensiva produktionsmetoder. Man skulle således här få en positiv *substitutionseffekt* på sysselsättningen. Effekten skulle dock uppkomma först på något längre sikt. Ju större möjligheterna inom de enskilda företagen är att anpassa produktionstekniken efter lönekostnadernas relativa höjd, desto större skulle detta utbyte av kapital mot arbetskraft vid en sänkning av arbetsgivaravgifterna bli och desto snabbare skulle processen gå.

I praktiken torde emellertid möjligheterna för företagen i *en enskild region* att välja mellan olika slag av – mer eller mindre mekaniserad – maskinutrustning för nya anläggningar vara begränsade. Det finns skäl att anta att tillverkare av maskinell utrustning för produktionsprocesser utformar denna med utgångspunkt i förväntningar om reallöneutvecklingen inkl. arbetsgivaravgifter i landet som helhet (eller i vissa fall reallöneutvecklingen i de länder som köper sådan utrustning) och inte efter lönekostnadsläget i enskilda regioner i ett land. Särskilt torde detta gälla om stödområdet är relativt litet i ekonomiskt hänseende. Begagnad utrustning kan naturligtvis i vissa fall tänkas ha en utformning som är bättre anpassad till löneläget i stödregionerna än en ny sådan. Det är emellertid inte troligt att företag som investerar i någon större utsträckning väljer att installera begagnad maskinutrustning. Vid utformningen av byggnader etc. i anslutning till maskininvesteringar kan däremot möjligheterna att ta hänsyn till det relativa löneläget antas vara större. Sammantaget torde dock inte föreligga någon mer påtaglig benägenhet bland företagen i en bransch att använda mer arbetsintensiv produktionsteknik i regioner med förhållandevis låga arbetsgivaravgifter än i landet i övrigt. Substitutionseffekten på sysselsättningen i företagen vid en sänkning av arbetsgivaravgiften skulle därmed vara förhållandevis liten.

10.2.3 *Regionala effekter – försök till bedömning av faktiska effekter*

Hur en regional differentiering av arbetsgivaravgifterna påverkar företagens totala lönekostnad torde, som tidigare nämnts, i första hand bero på hur lönebildningen sker. Två extremfall vad gäller grunderna för lönesättningen är här tänkbara. Dels kan lönerna helt avgöras utifrån den solidariska lönepolitikens principer. Dels kan löneutvecklingen i företagen fullständigt baseras på den s. k. bärkraftsprincipen. Den faktiska löneutvecklingen rymmer givetvis inslag av båda dessa principer, även om den relativa styrkan av resp. faktor – beroende på skillnader i utbuds- och efterfrågeläge på de lokala arbetsmarknaderna vid olika tidpunkter – varierar från fall till fall.

Det bör framhållas att det föreligger en viss skillnad i antagandena för analysen av verkningarna av variationer i arbetsgivaravgifter på nationell resp. regional nivå. Vid analysen i avsnitt 7.3.2 utgick beredningen från

den traditionella uppfattningen att arbetskraftsutbudet på nationell nivå är i huvudsak oelastiskt. Bl. a. har detta att göra med att arbetskraften är relativt trögrörlig när det gäller flyttning över nationsgränserna. Vid analys av förhållandena på lokala arbetsmarknader är det motiverat att förutsätta en viss rörlighet. Det skulle därför finnas större förutsättningar för att en regional sänkning av arbetsgivaravgifterna skulle ge positiva effekter på sysselsättningen och inte främst läcka ut i form av löneglidning.

Löneutvecklingen baseras på den solidariska lönepolitikens principer

Under förutsättning att löneutvecklingen bygger helt på den solidariska lönepolitikens principer medför en sänkning av arbetsgivaravgifterna i en viss region att företagens totalkostnader för varje kategori av arbetskraft minskar i regionen i fråga. Minskningens storlek är givetvis beroende av lönekostnadernas andel av de totala produktionskostnaderna inom varje bransch.

Beräkningar har utförts av lönekostnadernas andel av förädlingsvärdet inom olika sektorer och den omedelbara effekt på kostnadsläget inom dessa sektorer som en reducering av arbetsgivaravgifterna med olika procenttal skulle få. Effekten på kostnadsläget blir relativt stor inom de förhållandevis arbetsintensiva sektorerna såsom textil- och beklädnadsindustri, grafisk industri, gummivaruindustri och verkstadsindustri. Som exempel kan anges att en avgiftssänkning med 5 procentenheter från 1977 års nivå skulle sänka de totala löne- och kapitalkostnaderna med ca 3 % inom textil- och beklädnadsindustrin. Inom de mer kapitalintensiva sektorerna, t. ex. delar av livsmedelsindustrin, dryckesvaru- och tobaksindustrin samt petroleum- och kolindustrin blir skulle kostnadssänkningen bli relativt liten. I t. ex. den sistnämnda sektorn skulle en avgiftssänkning med 5 procentenheter minska företagens totala löne- och kapitalkostnader med endast 1 %.

Inverkan på sysselsättningsutvecklingen i regionen beror, som framhållits tidigare, på storleken hos de expansions- och substitutionseffekter som uppkommer till följd av avgiftsreduceringen. Lönsamhetsförbättringen – och därmed också stimulansen att öka produktionen i regionen – blir störst inom de arbetsintensiva sektorerna. Produktionen och sysselsättningen inom dessa sektorer ökar sannolikt till följd av åtgärden. Vilken storlek denna expansionseffekt faktiskt får, beror på marknadsförhållandena samt möjligheterna att omlokalisera verksamheter. Inom sektorer, där den geografiska bundenheten till särskilda resurser eller marknader inte är särskilt markant kan den förbättring av regionens relativa konkurrensläge som åtgärden medför, ge upphov till sysselsättningsökning genom omlokalisering av verksamheter. Inom vissa kapitalintensiva sektorer, t. ex. massa- och pappersindustri samt petroleum- och kolindustri, blir, som framgått ovan, kostnadseffekten av avgiftsreduceringen relativt liten. Anläggningarna inom dessa sektorer är vidare beroende av närhet till råvarukällorna. Någon påtaglig sysselsättningsexpansion inom dessa branscher genom en avgiftsreducering är därför inte trolig.

Beräkningar som utförts inom Industrins Utredningsinstitut (IUI:s långtidsbedömning 1976, bil. 6) tyder på att möjligheterna att variera arbetskrafts- och kapitalinsatsen i produktionen efter förändringarna i de relativa kostnaderna för resp. faktor är förhållandevis stora inom grafisk industri, dryckes-

varu- och tobaksindustri, kemisk industri samt petroleum- och kolindustri. Inom de tre senare sektorerna blir emellertid, genom den höga kapitalintensiteten, kostnadseffekten av avgiftssänkningen och därmed också stimulansen att ersätta kapital med arbetskraft relativt liten. Möjligheten att erhålla kapitalutrustning som är speciellt utformad med hänsyn till kostnadsförhållandena inom stödområdet torde också vara begränsade. Enligt IUI:s beräkningar karakteriseras vidare flertalet arbetsintensiva sektorer – dvs. de sektorer där avgiftssänkningen får de största effekterna på kostnadsläget – av förhållandevis små möjligheter att variera kapital- och arbetskraftsinsatserna. Någon mer betydande ökning av sysselsättningen på sikt som följd av substitutionseffekter vid avgiftssänkningen torde därför inte kunna påräknas.

Sammanfattningsvis kan således – under förutsättning att lönebildningen baseras på den solidariska lönepolitiken – en reducering av arbetsgivaravgifterna väntas ge upphov till en positiv sysselsättningseffekt såväl genom expansion inom företag som redan finns i stödregionen, som genom omlokaliseringar. En mer betydande sysselsättningsökning genom effekter på företagens val av produktionsteknik är däremot enligt beredningens uppfattning mindre sannolik. Erfarenheter av sysselsättningsstöd som styrmedel i regionalpolitiken i Storbritannien talar för dessa slutsatser.

Löneutvecklingen baseras på bärkraftsprincipen

Under förutsättning att en renodlad bärkraftsprincip ligger till grund för lönebildningen – dvs. arbetstagarna i varje enskilt företag förhandlar sig fram till så höga löner som företaget kan bära – så kommer avgiftssänkningen för företagen att motvägas av höjda löner. Företagens nettokostnader för arbetskraften skulle därmed inte minska vid avgiftssänkningen. Någon *direkt* effekt i positiv riktning på sysselsättningen i regionen skulle därmed inte uppkomma; sysselsättningsproblemen skulle bestå. Lönenivån för dem som erhåller arbete i regionen kommer att ligga högre än för samma kategori av arbetstagare i andra regioner. En förutsättning är härvid att produktivitetsförhållandena inom företagssektorn i olika delar av landet inte skiljer sig nämnvärt i utgångsläget. Statens skatteinkomster minskar och det resursutrymme som härigenom frigörs "finansierar" lönehöjningen i de regioner där avgiften sänks.

På *indirekt* väg kan dock även i detta fall vissa positiva sysselsättningseffekter vid en avgiftssänkning tänkas uppkomma. Den löneökning, som här förutsätts uppkomma vid en avgiftsreducering, får positiva effekter på den lokala efterfrågan och därmed också på produktion och sysselsättning. Hur stor denna s. k. multiplikatoreffekt blir beror bl. a. på hur stor del av den ökade efterfrågan som kan tillgodoses genom produktion i regionen. I regioner där basindustrier spelar stor roll kan denna effekt antas bli av mindre storlek. En annan faktor av betydelse för storleken hos dessa indirekta effekter är det sätt på vilket staten kompenserar sig för intäktsbortfallet vid avgiftsreduceringen.

Avgiftsreduceringens sysselsättningseffekter – villkor och slutsatser

Det sätt på vilket lönebildningen sker i samhället är som framgått av det föregående en avgörande faktor vid bedömning av effekterna av en regional differentiering av arbetsgivaravgifterna. Några generella slutsatser om huruvida löneutvecklingen på de lokala arbetsmarknaderna styrs av den solidariska lönepolitiken eller av företagens bärkraft kan dock enligt beredningen inte dras. Det lokala utfallet i avtalsförhandlingarna är i hög grad beroende på de särskilda förhållandena inom varje lokal arbetsmarknad. Vid en relativt hög efterfrågenivå och givet, dvs. oelastiskt, arbetskraftsutbud på en lokal arbetsmarknad torde en betydande del av det löneutrymme, som eventuellt kvarstår efter det att centralt avtal slutits, tas i anspråk genom löneglidning. Om i stället tillgången på arbetskraft på den lokala arbetsmarknaden är relativt god ur företagens synvinkel, dvs. arbetskraftsutbudet är elastiskt, t. ex. på grund av att arbetslöshet råder eller att inflyttning sker från andra regioner, kan i motsvarande situation lokal löneglidning utebli. De centralt träffade avtalen – vilka i relativt hög grad kan antas bygga på den solidariska lönepolitikens principer – skulle i så fall i stort sett avgöra löneutvecklingen lokalt.

Vissa undersökningar pekar på att arbetsmarknaden i Norrland är förhållandevis inflationskänslig. En given arbetslöshetsnivå förefaller där vara förenad med en högre lönestegringstakt än i andra regioner. Förhållandet kan förklaras av att de lokala arbetsmarknaderna på grund av bl. a. de stora avstånden är relativt små i denna del av landet. Arbetslösheten är å andra sidan generellt sett högre i Norrland än i övriga Sverige. Det är därför inte möjligt att på förhand bedöma i vilken utsträckning en reducering av arbetsgivaravgifterna i denna del av landet ger effekter i form av lokal löneglidning i stället för ökad sysselsättning.

Följande grova slutsatser beträffande effekterna av en regional differentiering av arbetsgivaravgifterna kan dras på grundval av de resonemang som förts ovan.

- ☐ En sänkning av arbetsgivaravgifterna i stödområdet ger sannolikt positiva sysselsättningseffekter främst på orter som i utgångsläget har arbetslöshet eller som av andra skäl karakteriseras av hög utbudselasticitet på den lokala arbetsmarknaden, t. ex. på grund av god tillgång på bostäder och snabb inflyttning.
- ☐ Avgiftssänkningen ger små eller inga sysselsättningseffekter på orter inom området som vid tidpunkten för åtgärden har full sysselsättning och oelastiskt arbetskraftsutbud.
- ☐ Sannolikheten för att mer betydande effekter på sysselsättningen i stödområdet skall uppkomma ökar ju mer centraliserade löneförhandlingarna är samt ju mer som satsas på att främja den regionala rörligheten hos arbetskraften och realkapitalet. Sannolikheten att avgiftsreduceringen ger effekter främst i form av lokal löneglidning minskar då i motsvarande mån.

I riksdagsbeslutet år 1976 om regionalpolitiken betonas att de regionala problemen under de närmaste åren snarare kommer att gälla balansen inom olika regioner än mellan dessa. En slutsats av den redovisade framställningen

är att övervägande skäl talar för att en avgiftssänkning som görs generell för en viss del av landet kan ge upphov till mycket skilda effekter inom området i fråga. Åtgärden garanterar i sig inte att sysselsättningseffekterna främst kommer till stånd på orter som utifrån de regionalpolitiska målen främst behöver stöd. Även om arbetslösheten relativt sett kan vara betydande på en mindre ort – och således elasticiteten för arbetskraftsutbudet hög vid en mindre sysselsättningsexpansion – så kan ett företag som på grund av avgiftssänkning nylokaliserar sin verksamhet till stödområdet av flera skäl ändå föredra att förlägga verksamheten till en större ort. Det arbetskraftsbehov som uppkommer vid en något större nyetablering kan kanske inte alls tillgodoses på varje enskild mindre ort. På en större ort däremot kan detta kanske vara fullt möjligt även om arbetslösheten där procentuellt sett har liten omfattning. Den rent företagsekonomiska risken av att vara dominerande arbetsgivare på en mindre ort är en annan faktor som kan medföra att företagen föredrar större orter vid lokaliseringsbeslut.

Det finns således risk för att den sysselsättningsökning, som kan bli följden av en sänkning av arbetsgivaravgifterna inom exempelvis det inre stödområdet, till betydande del sker i där belägna större orter med jämförelsevis mindre arbetsmarknadsproblem. En sådan expansion skulle givetvis påverka sysselsättningsläget också på närbelägna mindre orter i gynnsam riktning. I orter som inte ligger på pendlingsavstånd från de platser där expansion sker skulle däremot en tendens till ökad utflyttning kunna uppkomma. Sysselsättningsutvecklingen i området som helhet skulle dock påverkas i gynnsam riktning. Om en permanent sänkning av arbetsgivaravgifterna emellertid kompletteras med insatser av selektiva stödåtgärder, som kan varieras efter de särskilda förhållandena på varje enskild ort, kan dessutom risken för sådana obalanser motverkas.

10.3 Andra tänkbara åtgärder på företagsbeskattningens område

Andra åtgärder inom företagsbeskattningens område som föreslagits som stimulansmedel i regionalpolitiken är regional differentiering av nettovinstbeskattningen, t. ex. befrielse från inkomstskatt under viss tid för nystartade företag i vissa områden eller förhöjda avskrivningar på nyanskaffade anläggningstillgångar. Andra metoder är lindring eller avveckling av energiskatten för företag i vissa områden.

En lindring av nettovinstbeskattningen antingen permanent eller för en begränsad tidsperiod för företag som genomför nyinvesteringar i en viss region innebär att lönsamheten ökar jämfört med situationen för företagen i andra regioner. Investeringarna och sysselsättningen i regionen stimuleras som följd av detta. Som en särskild fördel med att utnyttja skattelättnader i regionalpolitiken har det anförts, att detta medel skulle locka främst framgångsrika storföretag med anläggningar i andra delar av landet att nyetablera sig eller expandera befintliga verksamheter i stödområdet. Åtgärden skulle således främja företagens tillväxt inom regionen. Det påverkar i princip inte företagens val av produktionsteknik. Åtgärden stimulerar inte heller ensidigt expansionen av antingen arbetsintensiva företag eller kapitalintensiva företag i stödområdet. Den långsiktiga fördelningen av kapital- resp. arbetsintensiva

verksamheter mellan olika delar av landet påverkas således ej av stödformen. En regional differentiering av företagsbeskattningen skulle alltså i dessa avseenden vara neutral.

Storleken hos de effekter som uppkommer vid en sänkning av beskattningen av företagen i en viss region är i hög grad beroende av hur företagsbeskattningen i övrigt är utformad. Eftersom möjligheterna är goda att reglera den beskattningsbara inkomsten genom t. ex. av- och nedskrivningar och avsättningar till investeringsfonder måste regionalpolitiska inkomstskattelättnader vara av betydande storlek för att utgöra en tillräcklig lockelse för företagen att förlägga verksamheten till vissa delar av landet. Främst vinstgivande företag som redan fullt utnyttjat alla möjligheter till vinstreglerade åtgärder skulle dra nytta av skattelättnaden. För ett nystartat företag i ett område som berättigar till skattelättnader kan det gå lång tid innan det börjar ge vinst och därmed får betala inkomstskatt. Förhållandet att dessa företag så att säga får vänta på den subvention som skattelättnaden innebär begränsar den investeringsstimulerande effekten av åtgärden. Finska erfarenheter av företagsbeskattningen som medel för att stimulera utvecklingen i eftersatta regioner pekar på att skattereduktionen främst gynnat stora företag som ändå skulle ha investerat i området. Mindre resp. nystartade företag synes inte i någon större utsträckning ha kunnat dra nytta av åtgärden.

Det kan således antas att en regional differentiering av nettovinstbeskattningen skulle ge mycket begränsade expansionseffekter i förhållande till kostnaderna. I den mån företagen inte ökar sin sysselsättning som följd av åtgärden, får denna karaktär av en ren transferering till företagen. Ett annat argument mot en sänkning av nettovinstbeskattningen i en viss del av landet är att åtgärden sannolikt leder till ett betydande skattebortfall eftersom *alla* företag i området som betalar skatt får denna reducerad. Åtgärdens generella karaktär medför vidare att samhället inte erhåller någon möjlighet att kontrollera inom vilka delar av stödområdet som eventuella effekter uppkommer. Liksom en sänkning av arbetsgivaravgifterna kan en reducering av nettovinstbeskattningen mycket väl tänkas ge expansionseffekter främst i större orter inom stödområdet med relativt sett begränsade sysselsättningsproblem.

En fråga som diskuterats i samband med förslag att differentiera nettovinstbeskattningen regionalt gäller svårigheten att kontrollera de uppgivna inkomsterna. För koncerner med verksamhet både inom och utom ett stödområde föreligger vissa möjligheter att via prissättningen vid internleveranser bokföringsmässigt föra över vinster som uppkommit i en högskattekommun till kommuner med låg vinstbeskattning. Skattemyndigheterna tvingas idag ta ställning till bolagens redovisade vinstfördelning mellan kommuner som har olika skattesatser beroende av variationer i den kommunala utdebiteringen. En regional differentiering av vinstbeskattningen kan öka omfattningen av sådana bokföringsmässiga vinstomfördelningar inom företagssektorn och därmed också behovet av en utbyggnad av de skatteadministrativa organen.

Också lättnader eller borttagande av energiskatten för företag i vissa områden har – som nämnts – föreslagits som stimulansmedel i regionalpolitiken. Den kategori av företag, för vilka energikostnaderna utgör en mer betydande

andel av totalkostnaderna – och som således främst skulle dra nytta av en sänkning av energibeskattningen – torde i regel vara starkt bundna av andra faktorer i sitt lokaliseringsval. Sysselsättningseffekterna i ett stödområde av en sådan åtgärd blir därför sannolikt liten. Angelägenheten att ur regionalpolitisk synvinkel införa en sådan åtgärd måste också självfallet vägas mot energipolitiska krav på att dämpa förbrukningen av elkraft.

10.4 Sammanfattande bedömning

De regionalpolitiska stödåtgärder som syftar till att direkt stimulera arbetskraftsanvändningen i företagen har byggts ut under 1970-talet. Reducerade arbetsgivaravgifter i stödområdet skulle utgöra ytterligare ett medel med i princip samma effekter. Hittillsvarande erfarenheter av lokaliseringsstödet i form av bidrag och lån till företag som genomför investeringar tyder inte på att detta ger upphov till en samhällsekonomiskt eller regionalpolitiskt överdriven mekaniseringsgrad inom företagen.

Det är viktigt att samhället har en bred uppsättning av medel att utnyttja i regionalpolitiken. Åtgärder inom företagsbeskattningens ram som skulle kunna komma i fråga för att påverka den regionala utvecklingen är – förutom den hittillsvarande användningen av investeringsfondssystemet i detta syfte – en regional differentiering av arbetsgivaravgifterna och nettovinstbeskattningen.

En sänkning av arbetsgivaravgifterna i stödområdet skulle sannolikt ge positiva sysselsättningseffekter, förutsatt att åtgärden inte motverkas av höjda kostnader för t. ex. arbetskraften. Ju mer centraliserade löneförhandlingarna är samt ju mer som satsas på rörlighetsbefrämjande åtgärder, desto större torde sysselsättningsökningen bli. Sannolikheten för att avgiftsreduceringen ger effekter främst i form av lokal löneglidning minskar då i motsvarande mån. Vissa undersökningar pekar på att löneutvecklingen i Norrland är förhållandevis känslig för förändringar i arbetsmarknadsläget. Enligt beredningens uppfattning finns därför risk för att en reducering av arbetsgivaravgifterna i denna del av landet delvis skulle ge effekter i form av lokal löneglidning i stället för ökad sysselsättning.

De relativt stora möjligheter till vinstdispositioner genom nedskrivningar, avsättningar till investeringsfonder etc. som företagen i Sverige har samt vissa andra faktorer talar för att en regional differentiering av nettovinstbeskattningen skulle medföra begränsade sysselsättningseffekter i stödområdet.

En klar fördel med generella stödformer såsom regional differentiering av arbetsgivaravgifterna eller nettovinstbeskattningen är att de är lätta att administrativt hantera. Anslagsbeviljande organ ställs inte inför svårigheten att avgöra vilka stödsökande företag som har förutsättningar att utvecklas och vilka som löper stor risk att misslyckas. Konkurrensförhållandena mellan företag inom stödområdet påverkas inte heller som följd av sådana stödformer. Förhållandet att generella stöd av denna typ utgår till *alla* företag i en viss region – oberoende av om de ökar sin sysselsättning eller ej till följd av en avgiftssänkning – gör å andra sidan dessa medel relativt kostsamma.

Kvarvarande regionala obalanser är inte jämnt fördelade inom de enskilda regionerna utan varierar starkt i intensitet mellan skilda lokala arbetsmarknader. Detta faktum tillsammans med behovet av att snabbt kunna sätta in åtgärder vid plötsligt uppkomna sysselsättningsproblem på enskilda orter gör det nödvändigt att även fortsättningsvis ha en viss tonvikt vid selektiva medel i den regionala stödverksamheten. Genom en sådan utformning av regionalpolitiken erhålls möjlighet att styra tillgängliga resurser till de orter där de bäst behövs. Det finns enligt beredningens mening anledning att anta att en starkt ökad användning av generella åtgärder, såsom regional differentiering av arbetsgivaravgifterna eller nettovinstbeskattningen, som inte kompletteras med en motsvarande förstärkning av de selektiva medlen, kan förstärka rådande obalanser *inom* de regioner man önskar stödja.

Stöd av generell eller selektiv karaktär som är direkt förknippat med *expansion* inom företag ger enligt beredningens bedömning sannolikt större effekter än en allmän subvention av både kapital- och arbetskraftsanvändning i företagen. En slutsats av detta är att den hittillsvarande användningen av investeringsfondssystemet i regionalpolitiskt syfte och sysselsättningsstödet till företag som ökar antalet anställda är att föredra framför t. ex. en regional differentiering av nettovinstbeskattningen. Likaså torde stöd som utgår mer *omedelbart* såsom det nuvarande lokaliseringsstödet och det regionalpolitiska sysselsättningsstödet ge större effekter än ett beloppsmässigt lika stort stöd till den löpande driften *under en längre period.*

11 Särskilda frågor angående nettovinstbeskattningen

11.1 Inledning

Beredningen har i kapitel 8 lämnat förslag till vissa förändringar av nettovinstbeskattningssystemet. Förslagen innefattar ingrepp i de mera fundamentala delarna i detta system, bl. a. grunderna för och omfattningen av de skattefria vinstreserveringar som företagen skall kunna göra. Det har också lämnats vissa förslag som tar sikte på egenföretagarnas inkomstbeskattning. Vidare har frågor rörande skattesats m. m. för juridiska personer behandlats. Slutligen har konsekvenserna av den ekonomiska dubbelbeskattningen diskuterats samt förslag lämnats om hur vissa av de problem som dubbelbeskattningen skapar kan bemästras. I detta kapitel kommer ett antal särskilda frågor inom nettovinstbeskattningssystemet att tas upp. Vissa av frågorna hänger samman med de förslag som lämnats i kapitel 8. Andra är mera fristående.

Först behandlas vissa frågor rörande *varulager*. Här berörs inledningsvis förhållandet mellan de civilrättsliga och skatterättsliga värderingsreglerna. Vidare diskuteras begreppet "inneliggande lager", vilket har betydelse för frågan om vem som har rätt att utnyttja visst varuparti som nedskrivningsunderlag. Andra frågor som tas upp är värdering av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar, rätt till nedskrivning på s. k. bokslutslager samt skatteflyktsfrågor med anknytning till den s. k. supplementärregeln I. Slutligen lämnas förslag till hur värdestegringen av s. k. stamdjur i inkomstslaget jordbruksfastighet skall beskattas.

I det följande avsnittet om *inventariebegreppet* behandlas bl. a. konstföremåls skatterättsliga status. Vidare berörs vissa problem rörande fåmansföretagens beskattning.

I avsnittet om avskrivning på *maskiner och andra inventarier* föreslås att nuvarande avskrivningsmetoder ersätts av en enda metod som närmast kan karakteriseras som en sammanslagning av den räkenskapsenliga metoden och restvärdemetoden.

Avsnittet om *byggnader* behandlar dels avskrivningsfrågor — bl. a. beträffande fastighet som hyrs ut för rörelseliknande ändamål – dels skattefrågor i samband med att byggnad skadas genom brand o. d.

I en *teknisk översyn av investeringsfondssystemet* tas upp frågor som föranleds bl. a. av beredningens förslag i kapitel 8. Det har också ansetts lämpligt att genomföra en teknisk omläggning av det nuvarande systemet.

Därefter tas en rad frågor upp som har anknytning till vissa speciella

branscher. Sålunda ges förslag till skattemässiga redovisningsprinciper för och värdering av *pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag*. Vidare behandlas ett stort antal skatterättsliga problem som gäller för *byggnadsföretag*. Här tar beredningen upp frågor om resultatutjämning samt lämnar förslag till hur inkomstberäkningen för byggnadsbranschens företag kan anpassas till de förslag om generella reserverings- och konsolideringsregler som lagts fram i kapitel 8. Bland övriga förslag på detta område kan nämnas regler som medför lindring i nuvarande praxis vad gäller beskattningen vid avyttring av byggmästares egen bostadsfastighet. För företag som bedriver *tomtrörelse* föreslås bl. a. regler om nedskrivning av tomtlager och om avdrag för framtida exploateringskostnader. I särskilda avsnitt lämnas förslag till hur *värdeminskningsavdrag för naturfyndigheter* skall beräknas samt i vilken omfattning företag som bedriver *handel med värdepapper* skall få göra avdrag för nedskrivning på lager av sådana tillgångar.

I avsnittet *ändrat bokslut vid taxering* föreslås möjligheter att vid taxeringen i första instans i ökad utsträckning ta hänsyn till ändrade bokslut. I avsnittet *vissa frågor angående rätt beskattningsår* föreslås omläggning av rättelseförfarandet såvitt gäller felaktiga periodiseringar av tillgångar och skulder.

Förslag till förenklingar i kedjebeskattningsreglerna lämnas i avsnittet *aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning m. m.* Förslaget går ut på att ägarföretaget normalt skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning om det äger och röstar för minst 25 % av aktierna i det utdelande företaget. När det gäller *koncernbeskattning* behandlas bl. a. anpassningen av koncernbidragsreglerna dels till förslaget om kedjebeskattning, dels till den nya civilrättsliga lagstiftningen i AL. Vidare föreslås regler beträffande de s. k. kommissionärsbolagen samt i fråga om internvinstkontoavsättning och realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier till annat koncernbolag.

Avslutningsvis föreslås nya bestämmelser om avdrag för *representationskostnader*.

11.2 Vissa frågor rörande den skattemässiga behandlingen av varulager

11.2.1 *KL:s värderingsregler och nya bokföringslagens bestämmelser*

I 14 § BFL stadgas följande om värdesättning av omsättningstillgång.

> Omsättningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.
>
> Såsom verkliga värdet av omsättningstillgång anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Med försäljningsvärdet avses (prop. 1975:104 s. 221) "det pris som rörelsen uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten." Detta får anses innebära att endast på balansdagen kända risker för prisfall skall beaktas.

Däremot bör i princip hänsyn inte tas till prisfall på grund av händelse, som inträffat efter balansdagen, om inte händelsen kunnat förutses redan på balansdagen.

I KL anges att lägsta tillåtna värde av varulager skall bestämmas med utgångspunkt i det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. BFL:s begrepp verkligt värde anges inte som värderingsgrund beträffande varulager i KL. Av förarbetena till gällande skatterättsliga bestämmelser på detta område (SOU 1954:19 s. 209) framgår emellertid att försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnader, dvs. verkliga värdet enligt BFL:s terminologi, avsågs kunna tillämpas vid lagervärdering enligt KL:s regler. Detta torde närmast vara aktuellt beträffande egentillverkade varor, för vilka ett återanskaffningsvärde inte kan anges. Understiger verkliga värdet i ett sådant fall tillverkningskostnaderna får det verkliga värdet således utgöra värderingsgrund och därmed också bilda underlag för eventuell nedskrivning. Eftersom gällande regler i KL kan tillämpas i överensstämmelse med nya BFL:s värderingsregler i detta hänseende behövs ingen lagändring.

11.2.2 *Begreppet inneliggande varulager m. m.*

I civilrättsligt hänseende anses äganderätten till en vara övergå från säljare till köpare i olika steg. Ett första led kan vara själva överlåtelseavtalet, ett andra betalningen och ett tredje att varan – eventuellt genom förmedling av en utomstående – transporteras till köpare. Vem som skall betecknas som ägare till viss egendom beror därför ofta på vilka rättsverkningar som är av intresse i den aktuella situationen. Vanligt är emellertid att äganderättsbegreppet knyts till reglerna om separationsrätt i konkurs. Säljaren anses som ägare till viss egendom om egendomen, för den händelse såväl säljaren som köparen försätts i konkurs, skulle ingå i säljarens konkursbo. Har sådana åtgärder vidtagits med egendomen att denna inte skulle räknas som tillgång i säljarens utan i köparens konkursbo, anses köparen däremot som ägare till egendomen.

Vad som avgör om viss egendom skall anses ingå i säljarens eller köparens konkursbo är i princip om s. k. tradition skett, dvs. om egendomen överlämnats från säljaren till köparen. I det enkla fallet sker överlämnandet direkt från säljaren till köparen, t. ex. genom att köparen hämtar ett varuparti i säljarens lagerlokaler. I andra situationer kan det emellertid vara svårare att fastställa om och när ett överlämnande har skett. Osäkerhet kan exempelvis uppkomma om varupartiet vid tidpunkten för överlåtelseavtalet förvaras hos en utomstående eller om transporten från säljaren till köparen skall ombesörjas av ett eller flera transportföretag. Särskilda problem kan vidare uppstå om ett varuparti med verkan gentemot tredje man kan representeras av ett lagerbevis e. d. I dessa fall kan nämligen överlämnandet av lagerbeviset få samma rättsverkningar som ett fysiskt överlämnande av egendomen.

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tas till bl. a. in- och utgående lager av varor. Av punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL framgår att den i räkensskaperna gjorda värderingen av tillgångar avsedda för omsättning

och förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen om den inte står i strid med bestämmelserna om högsta tillåtna nedskrivning.

I KL finns inte angivet vad som krävs för att ett varuparti skall hänföras till inneliggande lager och därmed utgöra underlag för nedskrivning. Någon föreskrift om att endast varor som "ägs" av den skattskyldige får utnyttjas som nedskrivningsunderlag finns exempelvis inte. Med hänsyn till att bokföringen bygger på civilrättsliga begrepp finns det i och för sig anledning att förmoda att överensstämmelse föreligger mellan det inom civilrätten allmänt tillämpade äganderättsbegreppet och rätten till nedskrivning. Visst stöd för denna åsikt ger också dåvarande departementschefens uttalande vid införandet av det nuvarande systemet för lagernedskrivning (prop. 1955:377 s. 42): "Det inneliggande varulagret bör alltså omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen".

Vid bedömningen av vem som skall ha rätt att skriva ned på visst varuparti är även reglerna om rätt till nedskrivning på kontraherade varor av intresse. Enligt punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § KL kan nedskrivning av värdet på rättighet till leverans av lagertillgångar enligt inte fullgjorda köpekontrakt godkännas endast om köparen visar att det inträffat ett prisfall eller gör sannolikt att ett sådant kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare. Liknande regler gäller i fråga om avskrivning på beställda men inte levererade maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Reglerna om ned- eller avskrivning på inte fullgjorda köpekontrakt ger således vid handen att leveransen är ett avgörande moment vid bedömningen av om köparen skall få utnyttja viss egendom som underlag för ned- eller avskrivning. Så länge egendomen inte är levererad anses köparen inte som skattemässig ägare till den beställda egendomen. Detta innebär att de vanliga ned- och avskrivningsreglerna inte får tillämpas utan att köparens möjlighet till ned- eller avskrivning är beroende av om han kan visa att prisfall inträffat eller att risk för prisfall föreligger.

Nyss har konstaterats att det i och för sig finns skäl att anta att rätten till nedskrivning bygger på det äganderättsbegrepp som allmänt används inom civilrätten. Fråga uppkommer därför om detta äganderättsbegrepp sammanfaller med det till leveransen kopplade äganderättsbegrepp som gäller i fråga om köparens rätt till ned- och avskrivning på förvärvad egendom. Enligt beredningens uppfattning talar starka skäl för att de båda äganderättsbegreppen är i princip identiska. Ett varuparti torde således anses levererat till köparen när sådana åtgärder vidtagits med partiet att det, för den händelse köparen försätts i konkurs, ingår i dennes konkursbo. Så snart leverans skett har köparen rätt att utnyttja partiet som underlag för nedskrivning. Dessförinnan kan nedskrivning ske endast om de särskilda villkoren för kontraktsnedskrivning är uppfyllda.

För säljarens del innebär det anförda att han kan utnyttja den sålda egendomen som nedskrivningsunderlag intill dess egendomen har levererats till köparen. Principen är alltså att viss egendom alltid utgör ned- eller avskrivningsunderlag hos antingen säljaren eller köparen men aldrig hos båda på en gång. Det förhållandet att parterna kommit överens om att säljaren

skall anses som ägare av egendomen till dess exempelvis betalning skett saknar betydelse vid den skattemässiga prövningen av vem som skall anses som ägare till egendomen.

Vad beredningen i det föregående anfört om rätten till ned- eller avskrivning å egendom torde i allt väsentligt överensstämma med nuvarande praxis på området. Någon anledning att ändra de allmänna principerna för ned- och avskrivning föreligger därför inte. Vid bedömningen av vad som i olika situationer krävs för att leverans skall anses ha skett bör ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. När egendom fraktas av transportföretag från säljare till köpare kan även det inom köprätten använda begreppet "avlämnande" vara vägledande. Befinner sig egendomen hos en utomstående lagerhållare när säljare och köpare träffar avtalet om överlåtelse bör leverans anses ha skett när lagerhållaren underrättats om överlåtelsen. Om egendomens representeras av ett lagerbevis e. d. torde överlämnandet av beviset anses jämställt med leverans.

En konsekvens av att den skattemässiga äganderätten knyts till leveransen är att säljaren – sedan leverans skett – inte får redovisa de sålda varorna som lagertillgång. Har köparen inte betalt varorna medför leveransen att säljarens äganderätt till varorna förvandlas till en fordran mot köparen. Enligt 8 § BFL gäller att fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Det är ovisst vad som är förenligt med god affärssed i fråga om senareläggning av fakturering av fordringar som uppkommit genom leveranser av varor eller för utförda tjänster. Det synes dock klart att BFL ställer olika krav på köpares och säljares redovisning av exempelvis en varuleverans. Köparen är sålunda skyldig att i årsbokslut redovisa skulder på grund av leveranser före utgången av räkenskapsåret oavsett om fakturering skett eller inte. BFL torde däremot inte uppställa något krav på att säljaren redovisar motsvarande fordringar i ett årsbokslut per samma balansdag som köparen. Underlåtenhet att redovisa fordringar innebär endast en ökad konsolidering. Från tidpunkten för leveransen till dess fakturering skett eller bort ske kan således värdet av det sålda partiet lämnas helt oredovisat hos säljaren utan att detta strider mot BFL. Infaller balansdagen under denna tid kommer resultatet av rörelsen att redovisas för lågt om ingen justering sker för värdet av ofakturerade fordringar. Enligt beredningens uppfattning bör sådana mer eller mindre godtyckliga dolda reserver inte godtas vid beskattningen. Vid inkomstbeskattningen bör frågan om fakturering skett eller bort ske vara utan betydelse. Det avgörande för när fordon skall redovisas skattemässigt bör i stället vara om varorna levererats före utgången av beskattningsåret. Värdet av ofakturerade varufordringar skall således beaktas i bokslutet. I regel medför detta inga särskilda svårigheter därför att fakturering vanligen hinner ske under det följande räkenskapsåret innan årsbokslutet färdigställts. Uppgift om dessa fordringars storlek kan i sådant fall hämtas direkt ur den löpande bokföringen. I andra fall får en sammanställning göras av det faktureringsunderlag som föreligger för utförda men inte fakturerade leveranser. Förslaget torde överensstämma med god redovisningssed på detta område. De flesta företag tillämpar nämligen sådana resultatredovisning i boksluten. En reglering i KL i detta hänseende hindrar

således omotiverade skattekrediter genom senareläggning av fakturering samtidigt som företagen kommer att behandlas mer likformigt.

Genom att anknyta till leveransen vid bedömning av när en fordran skall redovisas vid den skattemässiga vinstberäkningen uppnår man att säljare och köpare kommer att samtidigt redovisa fordran respektive skuld för samma prestation. Det bör understrykas att beredningens förslag uteslutande avser inkomstbeskattningen. När det gäller mervärdesskatten har i ett nyligen avlämnat betänkande (Ds B 1977:6) lagts fram liknande förslag. Skattskyldighet föreslås även här inträda vid leveransen oavsett om fakturering då skett eller inte.

11.2.3 *Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar*

Frågan om den skattemässiga behandlingen av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar har aktualiserats genom en gemensam framställning från Sveriges industriförbund och Kooperativa förbundet till riksskatteverket om anvisningar i ämnet. Anledningen är att det råder delade meningar om skyldigheten att ta hänsyn till sådana tillgångar vid den skattemässiga vinstberäkningen.

Med förbrukningsmaterial avses i detta sammanhang bränsle, drivmedel, smörjmedel, rengöringsmedel, städmaterial, förpackningsmaterial, kontorsmaterial, material för reparation och underhåll av maskiner och byggnader och annat som inte är råmaterial men som förbrukas i den fortlöpande verksamheten. Av förslaget till ny bokföringslag (SOU 1973:58 s. 150) liksom av litteraturen på redovisningsområdet framgår att förbrukningsmaterial är att hänföra till varulager. I punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL anges att tillgångar för omsättning och förbrukning utgör lager. Med förbrukning avses därvid närmast åtgång av råmaterial vid varuframställning. Både språkligt och sakligt inryms emellertid också förbrukningsmaterial i det skatterättsliga lagerbegreppet. Förbrukningsmaterial skall följaktligen tas med vid varulagervärderingen.

Med förrådsartiklar avses dels s. k. korttidsinventarier, dvs. inventarier som är underkastade hastig förbrukning, dels varaktigare tillgångar avsedda för reparationer av maskiner m. m. Till skillnad mot vad som är fallet beträffande förbrukningsmaterial har vissa förrådsartiklar karaktären av anläggningstillgångar. Som exempel på förrådsartiklar kan nämnas handverktyg, kokiller, valsar, arbetskläder samt reservmotorer.

Skattemässigt bör följande gälla beträffande förrådsartiklar. Större anskaffningar som är att hänföra till maskiner och inventarier med en normal livslängd som överstiger tre år bör behandlas enligt de regler som gäller för sådana tillgångar. Avdrag medges således för värdeminskning redan fr. o. m. anskaffningsåret oberoende av om ifrågavarande tillgång tagits i bruk eller ej. Korttidsinventarier som uttagits från förråd eller motsvarande för förbrukning får behandlas på samma sätt som gäller vid andra lageruttag, dvs. värdet av tillgångarna skall inte tas med vid varulagerinventeringen. Värdet av tillgången övergår i stället till produkter i arbete eller färdigvarulager antingen efter individuell värdering eller efter schablonpålägg för tillverkningsomkostnader. Lager av tillgångar som inte uttagits från förråd skall däremot behandlas som varulager och sålunda bli föremål för inven-

tering och värdering. Detta motiveras av att det är fråga om tillgångar som är avsedda för förbrukning i rörelsen på samma sätt som förbrukningsmaterial. Det skulle leda till en felaktig periodisering av kostnader i rörelse om anskaffningskostnaderna för korttidsinventarier fick avföras som omkostnad trots att de senare kommer att ingå i värdet av producerade varor och tjänster. Vid inventering och värdering av varulager bör således värdet av förrådsartiklar som inte utelämnats för förbrukning tas med.

Av praktiska skäl bör gälla både beträffande förbrukningsmaterial och förrådsartiklar att inventering och värdering inte behöver ske av normala handlager som utlämnats för förbrukning vid maskiner och arbetsplatser.

Sammanfattningsvis anser alltså beredningen att förbrukningsmaterial och förrådsartiklar balansmässigt är att hänföra till lager eller – i fråga om tillgångar som inte är korttidsinventarier – till maskiner och inventarier. Några särskilda bestämmelser i KL om den skattemässiga behandlingen av ifrågavarande tillgångar torde inte behövas.

11.2.4 *Bokslutslager*

De förmånliga regler som gäller beträffande avdrag för nedskrivning av varulager utnyttjas i betydande utsträckning för resultatreglering. Det förekommer också att särskilda varupartier anskaffas i anslutning till bokslutet, s. k. bokslutslager, enbart för att utgöra underlag för nedskrivning som kan avräknas mot överskott i rörelsen. För aktiebolag kan genom detta förfarande uppkomma en skattekredit som vid nuvarande skattesatser uppgår till omkring 35 % av värdet av bokslutslagret. För fysiska personer med hög marginalskatt kan skattefördelarna genom nedskrivning på bokslutslager bli ännu större.

Nedskrivning av bokslutslager godtas i regel i praxis. Att syftet med anskaffningen enbart eller i huvudsak är att uppnå skattekrediter tillmäts således inte någon särskild betydelse. Frågan har prövats av skattedomstolarna i mål angående den skattemässiga behandlingen av s. k. lagerbevis. Regeringsrätten har i det sammanhanget anfört bl. a. att anskaffning av ett varuparti i syfte att genom nedskrivning åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår i och för sig inte hindrar att partiet betraktas som varulager i rörelse. Någon prövning av om bokslutslagret har ett naturligt samband med rörelsen eller lämplig storlek i förhållande till rörelsens omfattning sker inte. Det avgörande för rätten till avdrag för nedskrivning på bokslutslager är i stället om tillgångarna i fråga verkligen kan anses ingå i den skattskyldiges varulager.

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.2.3) förekommer det att ett bokslutslager återförsäljs till leverantören efter balansdagen sedan det tjänat syftet att reglera vinsten i rörelsen. Det inträffar vidare att varupartier som helt saknar anknytning till den bedrivna rörelsen anskaffas och utnyttjas för resultatreglering.

Enligt beredningens uppfattning bör lagernedskrivningar av angivet slag inte godtas vid taxeringen. Sådan konsolidering har uppenbarligen inte varit avsedd och det finns inga beaktansvärda skäl för att medge nedskrivningsrätt i dylika fall. För att förhindra missbruk av nedskrivningsreglerna föreslås följande.

Framgår det av omständigheterna att det mellan säljare och köpare är överenskommet eller underförstått att ett varuparti direkt eller genom förmedling av annan efter balansdagen skall återköpas av leverantören får avdrag för nedskrivning inte åtnjutas på denna del av lagret. I regel torde det vara enkelt att konstatera om ett varuparti är av angivet slag eller inte. Avsikten med anskaffningen framgår bl. a. av köpevillkoren, varupartiets karaktär och anknytning till rörelsen. Av betydelse är också om den som senare förvärvar partiet är ett företag bland den skattskyldiges normala kunder. Den tid som varupartiet innehas av den skattskyldige är en annan omständighet som kan vara av betydelse vid bedömningen.

Nedskrivningsrätten bör vidare begränsas beträffande varupartier som är främmande för den rörelse som bedrivs. Bokslutslager av denna typ utgörs nästan uteslutande av varor som lätt kan avyttras efter balansdagen. Är det fråga om andra varuslag tvingas den skattskyldige att själv stå den affärsmässiga risken. I sådana fall framstår inte nedskrivningsmöjligheten som direkt omotiverad, även om varorna i fråga inte ingår i det vanliga sortimentet i rörelsen. Förbudet mot avdrag för nedskrivning på varupartier som saknar samband med rörelsen bör därför inskränkas till varor som är föremål för notering på internationella varubörser, dvs. i huvudsak rå- och stapelvaror. Avdrag för nedskrivning av varupartier av angivet slag bör således medges endast när den skattskyldige driver handel med eller i produktionen förbrukar ifrågavarande varor eller om varorna av annan anledning visas ha samband med den skattskyldiges rörelse. Enbart den omständigheten att mindre kvantiteter av en vara förbrukas eller omsätts i en rörelse bör inte medföra nedskrivningsrätt på stora varupartier som inte är avsedda att användas i rörelsen på normalt sätt. I regel kan lagrets karaktär bedömas i detta hänseende utifrån det sätt på vilket lagret avvecklats efter balansdagen. Om en onormalt stor del av lagret säljs omedelbart efter balansdagen kan detta utgöra ett tecken på att lagret helt eller delvis är av främmande karaktär. Avdragsförbudet bör däremot inte träffa varuinköp som görs för att möta väntad prisstegring eller knapphet på varor som används i produktionen eller normalt tillhandahålls i rörelsen.

Det finns anledning att betona att den av beredningen föreslagna begränsningen av rätten till nedskrivning av bokslutslager i huvudsak kommer att beröra varupartier som representeras av lagerbevis eller som vid överlåtelsetillfället förvaras hos en utomstående lagerhållare. Eftersom lagret i dessa fall kan anses levererat trots att någon fysisk förflyttning inte ägt rum, medför lagerökningen inte några transportkostnader eller krav på lagerutrymme hos köparen. I fråga om lager som säljaren själv förvarar förorsakar däremot kravet på leverans ofta så stora kostnader att ett endast av skatteskäl motiverat inköp blir olönsamt.

11.2.5 *Märkt virke och avverkningsrätter*

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.2.3) är det osäkert om virke, som kvarblivit i säljarens vård men märkt för köparens räkning i enlighet med vad som föreskrivs i lagen (1944:302) om märkt virke, får inräknas i den sistnämndes varulager. Eftersom sådant virke inte får tas

i anspråk för säljarens skulder synes det riktigast att det likställs med levererat virke. Någon särskild lagreglering om detta synes inte erforderlig.

Beredningen tar inte upp frågan om den skattemässiga behandlingen av skog på rot som inköpts för avverkning genom köparens försorg. Denna fråga bör i stället behandlas i samband med utformningen av skogsbeskattningen i dess helhet. Enligt vad beredningen erfarit kan ett inom budgetdepartementet utarbetat förslag om detta väntas inom en snar framtid.

11.2.6 *Supplementärregel I*

För att vid tillfälliga lagerminskningar förhindra upplösning av lagerreserver med åtföljande beskattning finns en särskild regel i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL. Regeln brukar benämnas supplementärregel I och innebär följande. Om värdet av lagret efter inkuransavdrag vid beskattningsårets utgång är lägre än medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två föregående beskattningsåren får nedskrivning göras med 60 procent av nämnda medeltalsvärde. Vid större lagerminskningar kan regeln leda till att varulagrets värde upptas till negativt värde genom avsättningen till s. k. lagerregleringskonto.

Supplementärregeln har i stort sett tillämpats på avsett sätt. I vissa situationer har emellertid regeln utnyttjats för att uppnå skattekrediter på ett sätt som lagstiftaren uppenbarligen inte åsyftat. Det fall som avses är när varupartier överförs mellan koncernföretag eller andra företag i intressegemenskap uteslutande för resultatreglering. Den lagerminskning som tillskapas i ett sådant fall kan utnyttjas för nedskrivning enligt supplementärregel I. Samtidigt kan det överförda lagret användas för nedskrivning hos det mottagande företaget. Samma lagerparti kommer på så sätt att möjliggöra nedskrivning två gånger inom en koncern eller grupp av företag med gemensam ledning och ägarkrets. Förfarandet har under senare år fått ökad frekvens, vilket torde bero dels på att skattedomstolarna godtagit det, dels på att det är mycket enkelt att genomföra en transaktion av detta slag. Att skattedomstolarna godtagit tillämpning av supplementärregeln i fall som dessa synes bero på att tillvägagångssättet inte är uttryckligen förbjudet.

Enligt beredningens uppfattning bör ovan beskrivna förfarande inte vidare godtas. En särskild bestämmelse föreslås därför införd som innebär inskränkningar i möjligheterna att använda supplementärregel I. Supplementärregeln bör således inte få tillämpas om en lagerminskning beror på att ett varuparti överförts till annat koncernföretag. Har koncernföretaget i sin tur avyttrat partiet eller kan det visas att överföringen varit affärsmässigt eller organisatoriskt motiverad bör dock supplementärregeln få användas på vanligt sätt. Med koncernföretag jämställs i detta sammanhang närstående företag med gemensam ledning och/eller ägarkrets. Om berörda företag tillämpar olika räkenskapsår är det balansdagen för det företag som överlåtit ett lagerparti till närstående företag som skall vara avgörande. Den föreslagna regeln innebär således att underlaget för nedskrivning reduceras med värdet av vad som kvarligger hos det närstående företaget, om det inte visas att det finns skäl för åtgärden att överföra lagret på det sätt som skett. Genomsnittsvärdet för de två närmast föregående beskattningsåren skall således

reduceras med värdet av det överförda lagret om överföringen inte är sakligt motiverad. Normala interna varuleveranser berörs självfallet inte av förslaget. Krav på bevisning när det är fråga om överföringar som inte framstår som normala i verksamheten måste ställas relativt högt. Det bör ankomma på berörda företag att visa att överföringen varit sakligt motiverad. Allmänna uttalanden om affärsmässiga och organisatoriska fördelar bör inte godtas. I många fall kan ledning vid bedömningen sökas i förhållandena efter balansdagen.

11.2.7 *Värdering av lager av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet*

Enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL får lager av djur på jordbruksfastighet vid inkomstberäkningen inte tas upp till lägre belopp än 40 % av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en 12-månadersperiod närmast före den 1 oktober året före taxeringsåret. Om sådant värde inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuren tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. I riksskatteverkets anvisningar för 1977 års taxering (RSV Dt 1976:30) motsvarar värdena på djur genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1975–den 30 september 1976. I värdena har mervärdeskatt inte inräknats.

En jordbrukare har vid varulagervärderingen också möjlighet att utnyttja supplementärregel I i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § Kl, som innebär att djurlagret får skrivas ned med ett belopp som motsvarar 60 % av medeltalet av värdet på djurlagret vid utgången av de två föregående beskattningsåren. Lagret kan därvid få tas upp till negativt belopp, om avsättning i räkenskaperna sker till ett lagerregleringskonto. Avsättningen till lagerregleringskonto skall återföras till beskattning påföljande år och frågan om rätt till förnyad avsättning prövas efter förhållandena vid detta års utgång. Supplementärregel I är tillämplig endast då djurvärdet tagits upp till fulla det värde som riksskatteverket fastställt eller till fulla allmänna saluvärdet. Regeln är avsedd att tillämpas i det fall då ett starkt nedvärderat djurlager tillfälligt minskat vid beskattningsårets utgång.

Reglerna angående beräkning av intäkt av rörelse och jordbruk verkar så att den nominella värdetillväxt som lagret är utsatt för på grund av allmän prisstegring blir föremål för beskattning. Detta sker i samband med avyttringen av lagertillgångarna. Beträffande lager av djur i jordbruket beskattas emellertid värdetillväxten successivt även om djuren inte försäljs eftersom lagervärderingen sker med utgångspunkt i de genomsnittspriser som riksskatteverket fastställer. I takt med inflationen skrivs således värdet av djurlagret upp, vilket leder till att orealiserade vinster beskattas, om inte ytterligare nedskrivning kan göras. Inom jordbruksnäringen har dessa effekter av lagervärderingsreglerna kritiserats mot bakgrund av de stora prisökningar som förekommit under senare år.

Enligt beredningens uppfattning är situationen beträffande värderingen av lager av djur i viss mån speciell. Den del av djurlagret som utgörs av stambesättningen med rekryteringsunderlag har nämligen mera karaktär av anläggningstillgång än lager. Dessa djur är således inte i första hand avsedda

för snabb omsättning i jordbruket utan får närmast ses som producerande enheter av inventariekaraktär. Detta förhållande motiverar att särskilda regler bör få tillämpas vid värderingen av ifrågavarande del av djurlager. Syftet är att förhindra framtagning och beskattning av icke realiserade vinster på stamdjuren i varulagret. En lagändring på denna punkt skulle bringa de skattemässiga värderingsreglerna i bättre överensstämmelse med vad som krävs enligt god redovisningssed beträffande resultatredovisningen. Mot det anförda kan invändas att reglerna för värdesättning av varulager är så generösa att de kritiserade effekterna kan elimineras genom nedskrivning av varulagret. Detta är i och för sig riktigt. En sådan nedskrivning, som balansmässigt kan vara att bedöma som nödvändig, inskränker emellertid utrymmet för en i lagen avsedd konsolidering. En lagändring är därför av betydelse för att i detta hänseende likställa jordbruksföretag med olika driftsinriktning.

Beredningen har diskuterat att för värderingen av stamdjur och rekryteringsunderlag införa någon form av normallagermetod. En sådan metod skulle emellertid behöva förses med begränsningsregler för att förhindra en alltför långtgående reservbildning. Även tidsmässiga begränsningar skulle säkerligen behövas. Detta skapar emellertid särskilda problem. Om ny värdering skulle behöva ske vid t. ex. arvskifte, skulle detta innebära en engångsbeskattning av orealiserade vinster som torde få avsevärt mer besvärande effekter än nuvarande system med löpande beskattning av orealiserad värdestegring.

Beredningen har därför stannat för att beträffande lager av stamdjur (inkl. rekryteringsunderlag) föreslå en värdering som innebär att värdestegringen beskattas ungefär i takt med att djuren omsätts. Detta kan ske på följande sätt. Om man utgår ifrån att den normala livslängden för ett djur är omkring tio år och att ägaren kontinuerligt omsätter sitt djurbestånd, kommer den genomsnittliga åldern på djuren att vara fem år. För att erhålla ett med hänsyn till den normala innehavstiden rimligt anskaffningsvärde för djurbesättningen bör den skattskyldige därför få använda de av riksskatteverket fastställda värdena för det löpande beskattningsåret eller för något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Från detta värde får sedan generell nedskrivning ske med 45 %. Regeln företer likheter med de bestämmelser som får användas vid värdering av lager av rå- och stapelvaror i rörelse (supplementärregel II).

Den nu beskrivna femårsregeln för stamdjur i jordbruk bör inte få tillämpas samtidigt med supplementärregel I. Viss begränsning av rätten till nedskrivning bör vidare gälla om nyuppsättning skett under femårsperioden (jfr kommentaren till punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL i avsnitt 12.4).

11.3 Inventariebegreppet

11.3.1 *Inledning*

Till inventarier i skatterättslig mening räknas numera de flesta tillgångar avsedda för stadigvarande bruk i rörelse utom fastighet, värdepapper och fordringar. I det skatterättsliga inventariebegreppet ingår sedan år 1969 också

fastighetstillbehör, som är avsedda att utnyttjas tillsammans med maskiner eller i övrigt är nödvändiga för den bedrivna rörelseverksamheten. Fasta byggnadstillbehör avsedda för byggnads allmänna funktion som uppehållsplats för människor skall däremot hänföras till byggnad.

För vissa slags tillgångar är tillämpningen av skattereglerna för inventarier oklar. Som tidigare nämnts (avsnitt 4.3.2) godtas inte avskrivning på konstföremål. Skälet till detta är att sådana tillgångar inte anses minska i värde. Enligt riksskatteverkets anvisningar medges inte heller avdrag för värdeminskning och andra kostnader som belöper på vissa tillgångar för representationsändamål, exempelvis lustjakter. I andra fall kan det förekomma att avdrag vägras av det skälet att kostnaderna för tillgångarna anses sakna samband med den bedrivna rörelsen. Den oklarhet som råder beträffande dessa tillgångar är främst hur en avyttring skall behandlas skattemässigt. Frågan är om avyttringen skall behandlas enligt realisationsvinstreglerna eller om rörelsebeskattning skall ske.

Genom rättspraxis och 1976 års lagstiftning om beskattning av fåmansföretag har vidare vissa frågor aktualiserats rörande inventariebegreppet i fåmansföretag.

11.3.2 *Konstföremål m. m.*

Nuvarande praxis beträffande konstföremål innebär att även relativt billiga konstverk, t. ex. litografier för några hundra kronor, inte är avdragsgilla som driftkostnad i rörelse. På senare tid har alltmer kommit att uppmärksammas den betydelse arbetsplatsens utformning även i estetiskt avseende har för arbetstrivsel m. m. Det har ofta betraktats som självklart att någon form av konstnärlig utsmyckning skall förekomma. Det är inte ovanligt att viss andel av byggnadskostnaderna reserveras för konstnärlig utsmyckning. Det förekommer vidare ofta att konstverken utgör en integrerande del av själva byggnaden. Som exempel kan nämnas fönster, trappräcken, väggmålningar, fast anbragta skulptur- och reliefarrangemang osv. Även mera konventionell utsmyckning med lösa föremål som tavlor, bonader, mobiler och liknande har kommit att betraktas som självklara utsmyckningsdetaljer. Mot bakgrund härav framstår hittillsvarande praxis beträffande avdragsrätten för konstföremål m. m. enligt beredningens uppfattning som otidsenlig och alltför restriktiv.

Med hänvisning till det anförda synes det i princip befogat att medge avdrag för konstverk i enlighet med de regler som gäller för andra tillgångar i rörelse. När det gäller konstföremål som utgör lös egendom bör de således få betraktas som inventarier. Fast anbragta föremål bör ingå i avskrivningsunderlaget för byggnad. Som allmän förutsättning bör gälla att det är fråga om konstföremål, vilkas värde står i rimlig proportion till verksamhetens omfattning och inriktning. Vägledande för bedömningen bör vara att anskaffningen kan ses som ett normalt inslag i rörelsen, dvs. föremålen skall användas för utsmyckning av kundutrymmen och liknande eller av gemensamma utrymmen för personal. I vissa branscher kan kraven på konstnärlig utsmyckning vara större än i andra såsom exempelvis inom hotell- och restaurangnäringen. Även bankrörelse kan anföras som exempel. I vissa fall kan här dyrbara objekt komma att behandlas som skatterättsligt in-

ventarium. Ett krav måste dock vara att föremålet exponeras för en bredare publik. Utsmyckning i styrelserum, i representationslokaler och andra utrymmen av mera speciellt slag bör således inte medföra avskrivningsrätt annat än då fråga är om enklare dekorationsföremål, reproduktioner m. m. samt porträttmålningar av t. ex. styrelseledamot. Rena kapitalplaceringsobjekt och liknande tillgångar bör självfallet aldrig få utgöra underlag för avskrivning.

Den omständigheten att konstverk kan förväntas ha bestående eller stigande värde bör i och för sig inte betaga företaget rätten till avdrag. Föremål vilka i avskrivningshänseende betraktas som rörelsetillgångar bör givetvis beskattas på samma sätt som andra rörelsetillgångar vid en försäljning. Konstföremål som inte får medräknas i avskrivningsunderlaget bör betraktas som tillgångar förvärvade i kapitalplaceringssyfte. Vid avyttring blir därför realisationsvinstreglerna tillämpliga.

Med den av beredningen föreslagna bedömningen kan givetvis ett och samma konstverk komma att betraktas på olika sätt beroende på hur det används. När det gäller fåmansföretags förvärv av lösöre skall fr. o. m. 1977 års taxering ställning tas till om detta utgör en rörelsetillgång. Om så inte är fallet får bolaget inte avdrag för anskaffningskostnaden. Dessutom kan företagsledaren beskattas för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för tillgången i fråga. Dessa bestämmelser syftar till att förhindra att fåmansföretag och dess delägare vinner obehöriga fördelar genom att låta företaget anskaffa tillgångar av personlig karaktär. Något principiellt hinder mot att fåmansföretag – på samma sätt som övriga företag – får behandla konstföremål avsedda för kundutrymmen eller personalrum som rörelseinventarier föreligger enligt beredningens uppfattning inte.

Kostnad för anskaffning och värdeminskning av tillgångar för representationsbruk såsom lustjakter och liknande utgör inte avdragsgill driftkostnad i rörelse. Med hänsyn härtill bör intäkt vid avyttring av sådana tillgångar inte beskattas i förvärvskällan rörelse utan enligt realisationsvinstreglerna.

11.3.3 *Tillgångar i fåmansföretag*

Som nyss nämnts gäller numera särskilda regler om fåmansföretag anskaffar lös egendom som är avsedd för företagsledarens privata bruk. Dessa regler torde genom sin utformning i praktiken ha karaktären av stoppregler. Frågan om beskattningen av fåmansföretaget vid avyttring av sådana privattillgångar kan likväl aktualiseras. Praxis före ikraftträdandet av lagstiftningen om fåmansföretag torde ha varit att ersättning för tillgången ansågs utgöra inkomst av rörelse. Ett sådant synsätt anser beredningen knappast befogat vid tillämpning av den nya fåmansföretagslagstiftningen. Har en förvärvad tillgång skattemässigt behandlats som privategendom bör enligt beredningens uppfattning beskattningen vid eventuell avyttring ske enligt realisationsvinstreglerna. Har tillgången däremot behandlats som rörelsetillgång, dvs. har företagsledaren inte beskattats vid anskaffningstillfället och har bolaget åtnjutit värdeminskningsavdrag, bör dock intäkt vid försäljningen beskattas i rörelsen. Vad som befriar bolaget från rörelsebeskattning vid avyttringen är således den omständigheten att tillgångarna inte behandlats som rörel-

setillgångar. Någon uttrycklig bestämmelse om detta torde inte vara erforderlig.

En annan fråga, som också hänger samman med de nya beskattningsreglerna för fåmansföretag, bör däremot regleras i KL. Beredningen åsyftar det fallet att ett fåmansföretag anskaffar en personbil som är dyrare än som är motiverat med hänsyn till verksamhetens art. Avdraget för värdeminskning bör enligt beredningens uppfattning i sådant fall bestämmas med utgångspunkt i kostnaderna för en till företagets verksamhet anpassad bil. En konsekvens av detta är att köpeskillingen vid avyttring av bilen belöper dels på den del av bilen som fått hänföras till rörelsen, dels på den del som inte fått belasta rörelsen. För att lösa beskattningsfrågan i detta fall föreslår beredningen att intäkten vid avyttring fördelas mellan rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet genom proportionering. Vid denna proportionering bör man utgå från bilens ursprungliga totala anskaffningskostnad och den del därav som hänförts till rörelse. Förslagets innebörd framgår av följande exempel. En bil har förvärvats för 90 000 kr. Värdeminskningsavdrag har medgetts för bilen på ett avskrivningsunderlag som begränsats till 50 000 kr. Efter några år avyttras bilen för 54 000 kr. Till intäkt av rörelse hänföres fem niondelar av 54 000 kr, dvs. 30 000 kr. Resterande del av köpeskillingen, 24 000 kr, hänförs till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vinstberäkningen i denna förvärvskälla sker därefter enligt reglerna för lös egendom. Härvid får i exemplet avräknas 40 000 kr som anskaffningskostnad. Den realisationsförlust som därigenom uppkommer torde dock inte vara avdragsgill eftersom den i regel anses utgöra privat levnadskostnad.

11.4 Avskrivning på maskiner och andra inventarier

11.4.1 *Avskrivningsmetoder*

Anskaffningskostnader för maskiner och inventarier får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. För inkomstslaget rörelse finns två avskrivningsmetoder, den räkenskapsenliga och den planenliga. I inkomstslaget annan fastighet får ifråga om fastighet, som används i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren, planenlig avskrivning ske enligt samma regler som gäller för byggnadstillbehör i rörelse. Räkenskapsenlig avskrivning får här inte tillämpas. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet slutligen får utöver de båda nämnda metoderna användas även den s. k. restvärdemetoden.

För att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning krävs att den skattskyldige har ordnad bokföring som avslutas med resultatkonto. Vidare skall skattemässigt restvärde vara utrett. Avskrivningar skall bokföras så att eventuella vinster inte undgår beskattning. Metoden förutsätter att skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden och avskrivningar överensstämmer. Enligt huvudregeln medges avdrag för avskrivning med högst 30 % för år räknat av bokfört värde vid ingången av beskattningsåret med tillägg för anskaffningskostnader för tillgångar som fortfarande tillhör rörelsen vid utgången av året. Ersättning som uppburits för avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats tidigare år skall avräknas från avskriv-

ningsunderlaget. Huvudregeln, som innebär en degressiv avskrivningsmetod, medför att fullständig avskrivning inte kan ske. Av detta skäl finns en alternativ avskrivningsregel, den s. k. kompletteringsregeln. Enligt denna medges avdrag med det belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av kvarvarande inventarier, sedan en beräknad årlig avskrivning på 20 % avräknats detta värde. Om avskrivning i räkenskaperna sker med större belopp än som är tillåtet vid taxeringen får avdrag för överskjutande belopp åtnjutas enligt särskild avskrivningsplan. Beloppet skall fördelas på minst fem år och får åtnjutas först sedan taxeringen för det år värdeminskningsavdraget inte godtogs vunnit laga kraft.

Vid planenlig avskrivning dras anskaffningsvärdet av genom värdeminskningsavdrag som bestäms med utgångspunkt i olika tillgångars varaktighetstid. Normalt medges värdeminskningsavdrag beräknat på anskaffningsvärdet med 10–20 %. Är det fråga om maskiner med extremt snabb förslitning kan i undantagsfall avdrag med 25 % godtas. Värdeminskningsavdraget beräknas med hänsyn till den tid under beskattningsåret som en tillgång innehafts. Genom s. k. jämkning kan ett avdrag enligt planen som inte utnyttjas få tas igen ett senare år. Som förutsättning för detta gäller dock att avskrivning gjorts med motsvarande belopp i räkenskaperna. Om värdeminskningsavdrag enligt planen inte kan utnyttjas på grund av rörelsens resultat kan avdraget åtnjutas senare genom utsträckning av avskrivningsplanen. Ersättning för avyttrade eller förlorade inventarier utgör skattepliktig intäkt, medan avdrag får ske för skattemässigt restvärde. I praxis har i vissa fall medgetts att intäkt vid avyttring i stället fått användas för avskrivning på restvärdet av kvarvarande tillgångar, den s. k. nettometoden, dvs. den huvudmetod som är föreskriven vid den räkenskapsenliga avskrivningen.

Restvärdeavskrivningen finns enbart i inkomstslaget jordbruksfastighet. Metoden är en förenklad form av den räkenskapsenliga avskrivningen. Även här skall överensstämmelse råda mellan avskrivningarna i räkenskaperna och värdeminskningsavdraget vid taxeringen. Avskrivningsunderlaget beräknas på samma sätt som vid tillämplig av huvudregeln vid den räkenskapsenliga metoden. Från detta får dock avskrivning ske med högst 25 % per år. Någon motsvarighet till kompletteringsregeln finns inte vid restvärdeavskrivningen.

Beredningen har funnit att den räkenskapsenliga avskrivningen fungerat väl i tekniskt hänseende. Metoden är enkel att tillämpa både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Detta framgår bl. a. av att antalet skatteprocesser på detta område är litet. Materiellt ges företagen relativt stor frihet att bestämma värdeminskningsavdragens storlek.

Bestämmelserna om planenlig avskrivning är formellt relativt komplicerade. Vid mera omfattande inventariebestånd är metoden dessutom arbetskrävande både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Metoden används framför allt i mindre företag. Aktiebolagen liksom storföretagen i allmänhet tillämpar med få undantag räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelserna om jämkning och förskjutning som är specifika för planenlig avskrivning utnyttjas i praktiken mycket sällan. Andra vinstperiodiseringsåtgärder är normalt tillräckliga.

Som tidigare redovisats får bara den som har bokföring som avslutas

med resultatkonto utnyttja den räkenskapsenliga avskrivningen. Genom den nya bokföringslagen (1976:125), BFL, har införts en allmän bokföringsskyldighet för näringsidkare. I jämförelse med äldre lag har därigenom kretsen bokföringsskyldiga vidgats väsentligt. Alla näringsidkare omfattas i princip av bokföringsskyldigheten. Undantag har emellertid gjorts för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk. Det kan dock nämnas att för denna kategori redan tidigare förelegat skyldighet att som underlag för taxeringen föra räkenskaper i enlighet med bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen (1951:793). Enskild persons uthyrningsverksamhet är bokföringspliktig enligt BFL om det är fråga om hotell- och pensionatrörelse eller om uthyrningen omfattar mer än två lägenheter. Aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening är liksom tidigare bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. I BFL ges vidare utförliga bestämmelser om löpande bokföring och årsbokslut. Årsbokslutet skall bestå av både resultaträkning och balansräkning, vilket förutsätter dubbel bokföring. Bestämmelserna om årsbokslut äger dock inte tillämpning på enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kr.

Enligt beredningens uppfattning finns det inte längre skäl att låta skillnader i uppläggning av bokföringen medföra att olika avskrivningsregler tillämpas vid beskattningen. Vid utformning av reglerna för skattemässiga avskrivningar bör därför utgångspunkten vara att likartade möjligheter skall gälla för alla rörelseidkare.

Beredningen har övervägt olika möjligheter att förenkla avskrivningsförfarandet vid beskattningen. Härvid har framförallt eftersträvats att nå fram till en lösning som innebär att en enda avskrivningsmetod kan användas av alla näringsidkare. Diskussionen har förts med utgångspunkt i den räkenskapsenliga avskrivningen, som är mycket enkel att tillämpa. Metoden är emellertid strikt bunden till att skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden överensstämmer. När metoden tillskapades var denna ordning naturlig med hänsyn till att flertalet rörelseidkare inte var bokföringsskyldiga. Det var således framför allt taxeringskontrollskäl som anfördes för denna anknytning till bokförda värden. Den avstämning som sker vid taxeringen och som bygger på denna anknytning betyder emellertid inte särskilt mycket från kontrollsynpunkt. Normalt kan kontroll av avskrivningsunderlag, kostnadsförda investeringar, utrangeringar, ersättningar för avyttrade inventarier och liknande ske endast i samband med taxeringsrevision. Kontrollproblemen i samband med skattemässiga avskrivningar kan inte anses vara av sådan art att kravet på överensstämmelse med bokföringen har avgörande betydelse. Det kan nämnas att avskrivningsreglerna för byggnader och markanläggningar inte uppställer krav på anknytning till bokförda värden. Det väsentliga från kontrollsynpunkt är i stället att underlaget för skattemässiga avskrivningar kan stämmas av mot ordnade räkenskaper. Om dessa är upprättade enligt principerna för dubbel bokföring eller grundas på enklare noteringar spelar däremot mindre roll.

Beredningen föreslår att en avskrivningsmetod, som är gemensam för alla rörelseidkare, införs vid beskattningen. Den bör i stort utformas som den räkenskapsenliga avskrivningen. Kravet på strikt överensstämmelse

mellan skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar och restvärden slopas dock vid tillämpning av huvudregeln. Den högsta tillåtna avskrivningen vid taxeringen bestäms på i princip samma sätt som enligt den gällande huvudregeln. Maximalt avdrag beräknas således till högst 30 % för år räknat av summan av skattemässigt restvärde vid ingången av beskattningsåret och anskaffningsvärdet av sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, som fortfarande tillhörde rörelsen vid utgången av beskattningsåret. Nettometoden får tillämpas även i fortsättningen. Avdraget föreslås begränsat på så sätt att det inte får nedbringa det skattemässiga restvärdet under bokfört värde vid beskattningsårets utgång. Spärregeln är nödvändig för att ge systemet erforderlig stadga och för att bl. a. förhindra att underlaget (årsvinsten) för beräkning av avsättning till investeringsfond blir omotiverat stort. Avskrivningarna ett visst år kan i och för sig vara olika stora vid taxeringen resp. i bokföringen. Från fiskal synpunkt innebär det inte någon betydande olägenhet att avskrivningarna ett år är större i bokföringen än vid beskattningen för att senare år "tas igen" genom högre värdeminskningsavdrag. Underlaget för beskattning har det första året varit större än vad som i och för sig varit nödvändigt. Vinstmedel, som eljest kunnat behållas i företaget, har använts för skattebetalning. Samtidigt har också möjligheterna till fondavsättning reducerats. Genom att senare år skriva av mindre i bokföringen än vad som yrkas som värdeminskningsavdrag vid taxeringen nedbringas skattekostnaden samtidigt som möjligheten till fondavsättning ökas. Situationen återställs. Den skattskyldige har dock under tiden gjort en ränteförlust genom att tidigarelägga skatteinbetalningen. Å andra sidan kan förfarandet medföra att tiden för förlustutjämning förlängs. De möjligheter till vinstperiodisering som föreligger gör dock att denna konsekvens inte torde vara av någon nämnvärd betydelse vare sig för den skattskyldige eller fiskalt.

För att inte försämra avskrivningsmöjligheterna för dem som i nuläget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning föreslås att kompletteringsregeln behålls med vissa modifieringar. Den kontinuitet, som finns inbyggd i den föreslagna huvudregeln i form av samband mellan in- och utgående skattemässiga restvärden, finns inte vid kompletteringsregeln. Utan en relativt långtgående uppgiftsskyldighet kan tillräcklig klarhet om anskaffning, försäljning och utrangering för olika år inte åstadkommas. Av främst kontrollskäl har det därför bedömts mindre lämpligt att låta kompletteringsregeln gälla utan särskilda villkor. Beredningen föreslår att regeln får användas endast av skattskyldig som upprättar årsbokslut enligt BFL:s bestämmelser. Vidare bör krävas att skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde skall vara lika stora.

F. n. gäller att som anskaffningsvärde vid tillämpning av huvudregeln skall anses den verkliga kostnaden minskad med eventuellt åtnjutet avdrag för kontraktsnedskrivning. Motsvarande beräkningssätt tillämpas vid ianspråktagande av investeringsfond. Vid tillämpning av kompletteringsregeln skall man däremot i regel utgå från den verkliga anskaffningskostnaden. Av förenklingsskäl bör även här den verkliga kostnaden minskad med kontrakts- och fondavskrivning anses som anskaffningsvärde.

Det skall framhållas att förslaget inte innebär någon ändring av begränsningsreglerna i 46 § 1 mom. KL om rätt till avdrag för avskrivning på fartyg

och luftfartyg samt kontrakt på sådana tillgångar.

Tillämpas dubbel bokföring, som avslutas med resultatkonto, kan vid en jämförelse med räkenskapsutdraget och uppgifterna i deklarationen kontrolleras huruvida överensstämmelse föreligger mellan bokföringsmässiga och skattemässiga restvärden. De allra minsta företagen behöver emellertid inte upprätta årsbokslut. Inte heller behövs någon dubbel bokföring. Enklare noteringar är tillfyllest. En följd av detta blir att de inte gör några avskrivningar i bokföringen. Någon egentlig jämförelse mellan skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar resp. restvärden kan följaktligen inte göras.

Kravet på årsbokslut, som enligt beredningens uppfattning är ofrånkomligt av kontrollskäl, medför att de mindre företagen som tillämpar enklare redovisning inte får använda kompletteringsregeln. Genom att planenlig avskrivning samtidigt föreslås avskaffad kommer det för dessa företag inte att finnas någon avskrivningsmetod som medger fullständig avskrivning. Detta kan i förstone synas betänkligt. Huvudregeln med 30 % degressiv avskrivning får emellertid anses ge helt betryggande värden. Efter 5 år kvarstår oavskrivet 16,8 % och efter 10 år endast 2,8 % av anskaffningsvärdet, vilket inte torde överstiga utrangerings- eller skrotvärdet. Sker försäljningar får avdrag enligt nettometoden åtnjutas med erhållen ersättning, varför restvärdena kan bli ännu lägre. Vid avveckling eller försäljning av verksamheten erhålls under alla förhållanden avdrag för oavskrivet restvärde på maskiner och inventarier. Beredningen anser således att förslaget även i denna del bör vara godtagbart och inte medföra några nämnvärda olägenheter. Den som anser att huvudregeln inte ger tillräckliga avskrivningsmöjligheter har för övrigt alltid möjlighet att gå över till dubbel bokföring och upprätta årsbokslut, varigenom kompletteringsregeln blir tillämplig. I sammanhanget kan nämnas att samma fråga diskuterades i förarbetena till gällande regler för jordbruksbeskattningen. Varken i betänkandet (SOU 1971:78 s. 105) eller i propositionen (1972:210 s. 208) har man ansett sig kunna förorda att kompletteringsregeln skulle få tillämpas i fall som de här aktuella.

Företag som har dubbel bokföring och upprättar årsbokslut och i och för sig är berättigade att fullt ut utnyttja den räkenskapsenliga avskrivningen får, som nyss nämnts, tillämpa endast huvudregeln så länge det föreligger differens mellan bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde. Skälet till att differens uppkommit är i normalfallet att avdrag gjorts med större belopp i räkenskaperna än som kan godtas vid taxeringen. Högsta tillåtna värdeminskningsavdrag blir då 30 % på restbeloppet före avskrivning. Kompletteringsregeln får användas först det år då den möjliggör att överensstämmelse uppnås mellan skattemässigt och bokfört restvärde.

Värdeminskningsavdrag som yrkats med högre belopp vid taxeringen än i bokföringen medges inte i den mån det skattemässiga restvärdet därigenom nedbringas under det bokförda värdet. Avdrag för överavskrivningen – även om denna ryms inom ramen för huvudregeln – vägras alltså. Beloppet läggs till det skattemässiga restvärdet. Härigenom bibehålls överensstämmelse mellan skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar och restvärden. Påföljande år skall som ingående värde i deklarationen upptas föregående års utgående värde jämte tillägget. Den skattskyldige är då fortfarande berättigad att fortsättningsvis använda kompletteringsregeln, förutsatt att öv-

riga formella krav är uppfyllda. Ryms inte överavskrivningen vid taxeringen inom ramen för vare sig huvud- eller kompletteringsregeln, dvs. har avskrivning skett med för stora belopp både i bokföringen och vid taxeringen, uppkommer en differens mellan skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar. Fortsättningsvis får då endast huvudregeln tillämpas. Så länge differens föreligger skall detta framgå av deklarationen genom kompletterande upplysningar.

Oavskriven del av anskaffningskostnad, som felaktigt hänförts till maskiner och inventarier i samband med fördelning av avskrivningsunderlag, exempelvis ny-, till- eller ombyggnad, skall avräknas från skattemässigt restvärde. Intill dess att motsvarande överföring från inventarier till exempelvis byggnad gjorts i räkenskaperna medges avskrivning endast enligt huvudregeln. I ett sådant fall kommer skattemässigt restvärde att understiga det bokförda värdet. Rättelse av för högt medgivna värdeminskningsavdrag skall liksom hittills ske genom höjning av taxeringarna resp. eftertaxering.

Om överavskrivning skett genom att anskaffningskostnad för en maskin dragits av som omkostnad i rörelsen, får avdrag för belopp motsvarande överavskrivningen åtnjutas efter särskild utredning och yrkande av den skattskyldige. För det år maskinanskaffningen omkostnadsförts medges avdrag med 30 % av anskaffningskostnaden medan resten tilläggs nettointäkten. Restbeloppet medges till avdrag med lika stora belopp under en tid av fem år. Att beredningen här inte föreslår samma bestämmelser som vid överavskrivning beror på att frågan om tillgångarna måste balanseras eller får omkostnadsföras direkt kan bli föremål för en utdragen skatteprocess. Visar det sig till slut att omedelbart omkostnadsavdrag borde ha medgetts skulle företaget nämligen göra en materiell förlust – på grund av avvikelsen mellan skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde – om under en följd av år endast huvudregeln fått tillämpas.

Nuvarande regler om avdrag för överavskrivning enligt särskild plan på lägst fem år kan således, utom för det fall som här beskrivits, avskaffas. Samtidigt kan den nuvarande bestämmelsen om att sådant avdrag får åtnjutas i form av värdeminskningsavdrag först sedan taxeringen i fråga vunnit laga kraft tas bort. Bestämmelsen har ofta vållat praktiska svårigheter för såväl företagen som skattemyndigheterna. Som en följd av att företaget får denna rätt till avdrag för värdeminskning redan innan taxeringen för anskaffningsåret vunnit laga kraft föreslås att en särskild besvärsregel införs i 102 § TL. Taxeringarna för de år de särskilda avdragen medgetts måste nämligen höjas om den skattskyldige, sedan prövning skett i högsta instans, efter ett antal år vinner bifall till sitt yrkande. För att inte flera års taxeringar skall behöva hållas öppna i avvaktan på att det första årets taxeringar skall vinna laga kraft, bör rättelse få ske utan att vanliga besvärsregler iakttas. Eftersom rättelserna kan avse taxeringsår för vilka deklarationerna inte längre bevarats bör de särskilda avskrivningarna få åtnjutas med 20 % per år utan möjlighet till jämkning eller förskjutning.

De nya reglerna föreslås gälla även sådana tillgångar som avses i nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL, dvs. goodwill och liknande. Då det är önskvärt att likformiga avskrivningsregler gäller för hela näringslivet föreslås att de angivna reglerna skall ersätta nu gällande avskrivningsmetoder också i inkomstslaget jordbruksfastighet.

Utan stöd av någon lagregel medges för närvarande avdrag för värdeminskning på vissa arbetsredskap vid beräkning av inkomst av tjänst. Därvid brukar en förenklad form av planenlig proportionell avskrivning godtas. Någon förändring i denna tillämpning avses inte. Då emellertid den planenliga avskrivningsmetoden utmönstras och varken den räkenskapsenliga metoden eller restvärdemetoden godtas vid beräkning av inkomst av tjänst bör en särskild generell föreskrift om rätt till avdrag för värdeminskning införas i 20 § KL. Bestämmelsen bör utformas så att avdrag för kostnad för anskaffning av tillgång för stadgivarande bruk i förvärvskälla får ske på så sätt att kostnaden fördelas jämnt på det antal år tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar, om inte annat är särskilt föreskrivet för inkomstslaget i fråga.

11.4.2 *Exempel på tillämpning av de föreslagna reglerna*

Följande exempel avser att visa hur de föreslagna reglerna verkar. Det förutsätts att den skattskyldige tillämpar dubbel bokföring som avslutas med resultatkonto och utgående balanskonto. För att inte komplicera exemplet har genomgående antagits att försäljning av inventarier inte sker. Några tillämpningssvårigheter uppkommer dock inte när försäljningar förekommer. Liksom nu får nettometoden tillämpas. Uppställningarna nedan visar inventariekontots poster i bokföringen (B) och deklarationen (D) enligt följande schema (IB = ingående balans; UB = utgående balans):

IB + Anskaffningar = Summa ./. Avskrivning = UB

År 1

(B) 100 + 200 = 300 ./. 90 = 210
(D) 100 + 200 = 300 ./. 90 = 210

Från föregående år finns inventarier med ett bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde av 100. Under året anskaffas inventarier för 200. Med utgångspunkt i summabeloppet 300 bestäms det lägsta tillåtna utgående skattemässiga restvärdet. För att avskrivningsmetodens fördelar till fullo skall kunna utnyttjas får bokfört värde inte understiga detta belopp. Mellanskillnaden upptas som årets avskrivningar. För att ge taxeringsmyndigheterna vissa avstämningsmöjligheter bör utöver de uppgifter som för närvarande är obligatoriska vid räkenskapsenlig avskrivning uppges storleken av bokföringsmässiga avskrivningar samt skattemässigt restvärde efter avdrag för yrkat värdeminskningsavdrag för beskattningsåret. Det sistnämnda är väsentligt eftersom bokföringen inte alltid skall ligga till grund för bestämmandet av skattemässigt restvärde. Om den skattskyldige och taxeringsmyndigheterna har olika uppfattning om storleken av skattemässigt restvärde är det nämligen av vikt att utredningen kan ske så fort sådan skillnad uppmärksammas. Någon särskild fastställelsetalan är enligt beredningens mening inte behövligt. Prövning av skattemässigt restvärde bör således ske endast i samband med besvär över taxeringen rörande värdeminskningsavdrag på maskiner och inventarier. Från kontrollsynpunkt vore det önskvärt att uppgifter också lämnades varje år enligt kompletteringsregeln oavsett om denna används eller inte. En sådan bestämmelse skulle

dock medföra ett inte oväsentligt arbete för företagen eftersom kompletteringsregeln tillämpas relativt sällan. Beredningen har därför ansett sig inte böra förorda en sådan ordningsregel. Däremot bör alltid redovisning av gjorda inköp och försäljningar lämnas.

Avskrivning år 1 sker med 30 % av 300, dvs. med 90, vilket ger ett skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde av 210.

År 2

(B) 210 + 590 = 800 ./. 240 (30 %) = 560
(D) 210 + 590 = 800 ./. 300 (38 %) = 500

I bokföringen görs avskrivning med 240, vilket utgör 30 % av summabeloppet. Avdrag vid taxeringen yrkas med 300, dvs. med 38 %. Avdraget får dock inte överstiga vare sig 30 % av summabeloppet eller det i bokföringen gjorda avdraget. Yrkat avdrag nedsätts och taxeringen höjs med 60. Tillägg görs till det skattemässiga restvärdet med 60. Eftersom skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde därefter överensstämmer får kompletteringsregeln fortsättningsvis vid behov tillämpas.

År 3

(B) 560 + 140 = 700 ./. 210 = 490
(D) 500 + 60 + 140 = 700 ./. 210 = 490

Vid granskningen av deklarationen för år 3 måste tillses att det år 2 tillagda beloppet 60 tillförs ingående skattemässigt restvärde. Om den skattskyldige inte själv gjort detta men ändå redovisar skattemässigt restvärde 490 (= bokföringen) måste detta innebära att avdrag för värdeminskning endast kan ha yrkats med 150 (dvs. 210 ./. 60). Eftersom den skattskyldige är berättigad till avdrag med så stort belopp att skattemässigt restvärde blir 490 bör tillses att han erhåller häremot svarande avdrag med 210.

År 4

(B) 490 + 110 = 600 ./. 100 (16 %) = 500
(D) 490 + 110 = 600 ./. 180 (30 %) = 420

Avdrag kan medges med högst 100, dvs. med bokfört belopp trots att 180 ligger inom 30 %-ramen. Yrkat värdeminskningsavdrag nedsätts och inkomsttaxeringen höjs med 80, som tilläggs skattemässigt restvärde.

Eftersom korrigeringsåtgärden återställer överensstämmelsen mellan bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde får fortsättningsvis även kompletteringsregeln vid behov tillämpas.

År 5

(B) 500 + 100 = 600 ./. 450 (75 %) = 150
(D) 420 + 80 + 100 = 600 ./. 450 (75 %) = 150

Liksom år 3 måste tillses att det föregående år förvägrade avdraget tilläggs

ingående skattemässigt restvärde. Sedan detta skett föreligger ett summabelopp av 600, på vilket värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln får göras med högst 30 %, dvs. med 180. Eftersom avdrag yrkats med 450, vägras avdrag med mellanskillnaden 270. Skattemässigt restvärde blir 420. Eftersom avskrivning i bokföringen gjorts med 450, vilket gett ett utgående balansvärde av 150, överensstämmer inte skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden längre. På grund härav får kompletteringsregeln inte tillämpas trots att denna regel skulle ha medgett ett lägre utgående balansvärde än 150 + 270. Kompletteringsregeln skulle ha gett 320 som utgående balansvärde.

År 6

(B) 150 + 100 = 250 ./. 50 = 200
(D) 150 + 270 + 100 = 520 ./. 156 (30 %) = 364

Det vid föregående års taxering gjorda tillägget på 270 skall tillföras ingående skattemässigt restvärde. Skattemässigt tillåten avskrivning beräknas därefter med utgångspunkt i summabeloppet 520. Tillämpning av huvudregeln ger en avskrivning av 156 och ett skattemässigt restvärde av 364. Kompletteringsregeln skulle ha gett ett skattemässigt restvärde av 212. Eftersom avskrivning skett i bokföringen med 50 vilket ger ett utgående bokfört värde av 200 kan överensstämmelse mellan skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden inte uppnås. Endast huvudregeln får då tillämpas. Om den skattskyldige nöjt sig med avskrivning i bokföring av endast 38 hade överensstämmelse kunnat uppnås genom tillämpning av kompletteringsregeln vilken i så fall fått utnyttjas.

År 7

(B) 200 + 185 = 385 ./. 115 (30 %) = 270
(D) 364 + 185 = 549 ./. 279 (50 %) = 270

Kompletteringsregeln får tillämpas, eftersom man därigenom "hinner ifatt" bokföringen.

Värdeminskningsavdraget i deklarationen motsvarar 50 % av summabeloppet. För årets anskaffning har alltså avdrag erhållits med hälften.

År 8

(B) 270 + 230 = 500 ./. 150 (30 %) = 350
(D) 270 + 230 = 500 ./. 150 (30 %) = 350

Inventarieanskaffningar utöver 230 har omkostnadsförts med 200. Åtgärden kan likställas med att beloppet inventariebokförts och därefter avskrivits. Eftersom avdraget inte yrkats öppet –beroende exempelvis på strävan att otillbörligt reducera nettointäkten eller på uppfattningen att anskaffningen inte är balansgill – bör dock behandlingen bli en annan än vid öppen överavskrivning. Avdrag bör medges med 30 % av beloppet, dvs. med 60, varefter återstoden, 140, fr. o. m. påföljande år får dras av med 20 % per år (12-månadersperiod).

År 9

(B) 350 + 850 = 1 200 ./. 360 = 840
(D) 350 + 850 = 1 200 ./. 360 = 840

De år 8 anskaffade omkostnadsförda inventarierna påverkar inte den reguljära avskrivningen eller avskrivningsunderlaget. Vid sidan av ovan angivna värdeminskningsavdrag skall den skattskyldige således erhålla ett särskilt avdrag i deklarationen med 20 % per år av 70 % av 200.

Av årets anskaffningar på 850 skall 400 rätteligen hänföras till byggnad, som skall skrivas av efter 5 %, dvs. med 20.

Efter rättelse kan underlagen för värdeminskningsavdragen specificeras enligt följande.

Inv 350 + 450 = 800 ./. 240 (30 %) = 560
Byggn. 0 + 400 = 400 ./. 20 (5 %) = 380

Tillägg vid inkomstberäkningen görs med 360 ./. (240 + 20) = 100. Den skattskyldige bör här göra ombokning i räkenskaperna för att åstadkomma överensstämmelse mellan bokföringsmässiga och skattemässiga restvärden. Han kan naturligtvis också göra en extra (ej avdragsgill) avskrivning i bokföringen med 280 (840 ./. 560). Byggnadsbeståndet blir då kraftigt undervärderat. Även om bokföringslagen förbjuder uppskrivning av anläggningstillgång annat än i vissa angivna specialfall torde förbud inte föreligga att "skriva upp" värdet vid rättelse som här avses. På grund av att skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden inte överensstämmer får endast huvudregeln användas. Den ger f. ö. lägre restvärde än kompletteringsregeln som ger 592.

Samtidigt upptäcks det att av beloppet 185 år 7 var 100 rätteligen hänförligt till byggnad. Följande korrigering bör då ske. Värdeminskningsavdrag yrkades år 7 med 50 % av 100 dvs. med 50 och år 8 med 30 % av resterande 50 dvs. med 15. Vid korrigeringarna bör de faktiskt yrkade värdeminskningsavdragen vara avgörande. Att den skattskyldige år 7 egentligen inte borde fått tillämpa kompletteringsregeln får man bortse ifrån. Restvärde 100 ./. (50 + 15) = 35 utgår ur skattemässiga IB år 9, varefter följande gäller för år 9.

(B) 350 + 850 = 1 200 ./. 360 = 840
(D) Inv. 350 ./. 35 + 450 = 765 ./. 230 (30%) = 535
Byggn. 100 + 400 = 500 ./. 25 ./. 65[1] = 410

Motsvarande korrigeringar bör göras i bokföringen. Så länge skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde inte bringats i överensstämmelse får endast 30 %-regeln användas.

År 10

(B) (840 ./. 500) + 365 = 705 ./. 75 = 630
(D) Inv. 840 ./. 280 ./. 25 + 365 = 900 ./. 270 = 630

I bokföringen har bruttovärdet av de anskaffningar som rätteligen bort bokföras på byggnaders konto – 100 år 7 och 400 år 9 – överförts från inventariers konto. Avskrivningarna – 75 – är inte större än att UB-värdet överstiger

[1] Redan åtnjutet i form av inventarieavskrivning. Sker eftertaxering för beloppen 45 (dvs. 50 ./. 5) och 10 (dvs. 15 ./. 5) ökar oavskrivet restvärde med 55.

vad som kan uppnås med huvudregeln eller kompletteringsregeln. Man skulle också kunna tänka sig att den bokföringsmässiga korrigeringen sker så att endast det bokföringsmässiga restvärdet av det på inventariekontot felaktigt bokförda beloppet överförs till byggnaders konto. Detta värde är 314 enligt följande.

Anskaffning år 7 med 100 skrevs av i bokföringen med 30 % första året. Restvärde 70. År 8 var avskrivningen 30 % och restvärdet 49. År 9 gjordes likaså 30 % avskrivning varefter restvärdet blir 34, vilket ingår i IB år 10. År 9 anskaffades en tillgång för 400, vilken skrevs av med 30 %. Utgående balansvärde blir således 280, vilket tillsammans med beloppet 34 ger 314. Om detta belopp förs över från inventariers konto blir summabeloppet från vilket avskrivning skall ske 891. Eftersom UB skall bestämmas till 630 blir avskrivningarna 261 enligt följande.

840 ./. 314 + 365 = 891 ./. 261 = 630

I deklarationen måste utgående skattemässigt restvärde från år 9, 840, reduceras med dels 280, dels 25. Beloppet 280 motsvarar skattemässigt restvärde av 400 för den år 9 inköpta och med 30 % avskrivna tillgången. 25 motsvarar restvärdet av den år 7 för 100 anskaffade tillgången, som skrivits av med 50 % år 7 och 30 % på restvärdet 50 år 8, varefter återstår 35. På detta belopp har år 9 slutligen skrivits av 30 %, varefter återstår 25.

Av exemplen kan man måhända få den uppfattningen att de föreslagna reglerna skulle ge upphov till tillämpningssvårigheter. I vissa situationer kan det givetvis, som här visats, krävas något mera ingående beräkningar för att nå fram till de rätta beloppen. Med ett riktigt underlag, som det får förutsättas att de skattskyldiga har, behöver dock problemen inte bli så stora. Vidare hör det till undantagen att situationer av det här slaget över huvud taget uppkommer. Erfarenheterna från taxeringsarbetet visar att frekvensen av felaktiga avskrivningar, kostnadsförda investeringar och fel fördelning av avskrivningsunderlag vid byggnation är relativt låg. Det blir således sällan aktuellt att gå ifrån grundreglerna – huvudregeln resp. kompletteringsregeln – vid den räkenskapsenliga avskrivningen. Den praktiska erfarenheten av denna avskrivningsmetod är mycket god. En bedömning av regelsystemet skall också ses mot bakgrund av att den förhållandevis komplicerade planenliga avskrivningsmetoden föreslås avskaffad samt att det på ett par punkter föreslås förenklingar i den räkenskapsenliga metoden. Slutligen bör givetvis den förenkling som det innebär att ha enbart en avskrivningsmetod vägas in i bedömningen.

11.5 Byggnader

11.5.1 *Avskrivning på byggnader som används i ägarens rörelse*

Avdrag för värdeminskning av byggnad i rörelse beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent per år (i regel 1,5–5 %) av anskaffningsvärdet. Vid beräkning av procentsatsens storlek skall hänsyn tas till byggnadens ekonomiska livslängd. Vid utrangering eller rivning erhålls avdrag med skat-

temässigt restvärde. I fråga om byggnad som är avsedd att användas i skattskyldigs egen rörelse får – inom ramen för den totala anskaffningskostnaden – vid sidan av de årliga värdeminskningsavdragen s. k. primäravdrag åtnjutas. Primäravdrag medges med 10 % och fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden för ny-, till- eller ombyggnaden nedlagts.

Om fastighet används i rörelse, som drivs av annan än fastighetsägaren, får i vissa avseenden samma bestämmelser tillämpas i inkomstslaget annan fastighet som gäller för rörelse. Sålunda får avskrivningsunderlaget delas upp på inventarier och markanläggningar enligt de regler som gäller för rörelse. Detta innebär vanligen avsevärt bättre avskrivningsmöjligheter än som eljest gäller för inkomstslaget annan fastighet. Till detta kommer den vidgade rätten till direkt avdrag för kostnad för ändringsarbeten på byggnad. Som avskrivningsmetod får endast den planenliga användas. Något utrangeringsavdrag kan dock inte erhållas.

De bestämmelser som gäller i fråga om avskrivning på byggnader, byggnadstillbehör och markanläggningar infördes år 1969. I allt väsentligt har enligt vad beredningen erfarit reglerna fungerat på avsett sätt. På några punkter synes det emellertid vara motiverat att göra några smärre justeringar.

Förskjutning av värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning

Värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning kan f. n. inte förskjutas. Avdragen anses bundna till de år på vilka de belöper oavsett om de kunnat utnyttjas eller inte. Olägenheterna av detta minskas dock i viss mån genom möjligheten till förlustutjämning. Beredningen anser det emellertid inte rimligt att förbudet mot förskjutning av avdragen skall medföra att ett företag går miste om avdrag för en del av anskaffningskostnaden för byggnad eller markanläggning som används i rörelsen. Det skattemässiga restvärdet på en byggnad föreslås därför kvarstå oförändrat om en skattskyldig avstår från att yrka värdeminskningsavdrag. Regeln får således den innebörden att för helt beskattningsår på tolv månader får reguljär avskrivning göras med högst den föreskrivna procentsatsen. Utnyttjas inte rätten till avskrivning helt utsträcks alltså avskrivningsplanen i tiden i motsvarande mån.

Primäravdrag

Avdrag för värdeminskning på nyuppförd byggnad medges fr. o. m. den tidpunkt då den färdigställts eller tagits i bruk för sitt ändamål. Rätten till primäravdrag är däremot tidsmässigt knuten till beskattningsåren närmast efter det då kostnaden nedlagts. Det avgörande torde således vara det år när arbete utförts. Detta kan ge intryck av att primäravdraget erhålls redan innan byggnaden färdigställts och ordinarie värdeminskningsavdrag medges. Å andra sidan utsägs i lagtexten att primäravdraget skall göras inom ramen för den på planen upptagna kostnaden. Detta skulle medföra att primäravdrag kan åtnjutas först sedan byggnaden färdigställts. Bägge tillämpningarna har förekommit. Praxis är alltså oklar. Eftersom primäravdraget inte får jämkas eller förskjutas kan skattskyldig således i vissa

fall gå miste om denna fördelaktiga avskrivning på en nyuppförd byggnad. En sådan konsekvens av utformningen av reglerna kan inte ha varit avsedd. Beredningen föreslår att bestämmelserna ändras så att rätten till primäravdrag inträder samtidigt med den ordinarie avskrivningsrätten, dvs. när byggnaden färdigställts eller tas i bruk.

Primäravdrag åtnjuts f. n. med 2 % per beskattningsår. Vid beräkning av avdraget skall hänsyn inte tas till beskattningsårets längd eller till hur länge fastigheten innehafts under beskattningsåret. Bägge dessa omständigheter beaktas vid de reguljära avskrivningarna. Eftersom rätten till primäravdrag föreslås inträda samtidigt med den reguljära avskrivningen, dvs. när byggnaden färdigställts eller tagits i bruk, bör motsvarande regler gälla även beträffande primäravdraget.

Primäravdrag erhålls med sammanlagt högst 10 % av anskaffningskostnaden. Om avdraget inte kan utnyttjas under de första fem åren fryser det enligt nuvarande regler inne. Enligt beredningens mening bör inte företagets vinstsituation under den relativt korta tidsperiod det här rör sig om vara avgörande för om avdraget skall kunna tillgodoföras eller inte. Något tekniskt hinder mot att låta företaget förskjuta avdraget föreligger inte. Beredningen föreslår därför att primäravdrag alltid får åtnjutas intill dess att ett belopp motsvarande 10 % av anskaffningskostnaden uppnåtts – dock aldrig med mer än 2 % per tolvmånadersperiod.

11.5.2 *Avskrivning vid uthyrning av fastighet för rörelseändamål*

De avskrivningsregler som gäller för rörelsefastighet får tillämpas även i fråga om fastighet som används i rörelse som drivs av annan än fastighetsägaren. Denna bestämmelse tillkom för att samma avskrivningsmöjligheter skall finnas oberoende av vem som driver rörelsen på fastigheten. Det är den faktiska värdeminskningen av fastigheten som bör vara avgörande för avskrivningstakten och inte ägarförhållanden. Vid den praktiska tillämpningen har det emellertid visat sig att utformningen av reglerna i denna del medfört vissa olägenheter. Endast uthyrning av fastighet för användning i rörelse i KL:s mening har ansetts medföra rätt till avskrivning enligt rörelsereglerna. Dessa regler har således inte fått tillämpas vid uthyrning av byggnader till stat eller kommuner, till fackliga eller ideella organisationer och liknande, trots att användningen och förslitningen kan vara densamma som i rörelse i KL:s mening.

Till dåvarande finansdepartementet har inkommit skrivelser med förslag om lagändring i detta hänseende. Riksskatteverket har i yttrande tillstyrkt att punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL får tillämpas också i fråga om fastighet som används för med rörelse jämförligt ändamål. Skrivelserna har överlämnats till beredningen för övervägande. Beredningen har funnit nuvarande tillämpning otillfredsställande och ansluter sig till riksskatteverkets förslag.

I detta sammanhang bör påpekas att beredningens förslag till ändrade avskrivningsregler för maskiner och inventarier (avsnitt 11.4) medför vissa ändringar beträffande den skattemässiga behandlingen av sådana delar av en fastighet som i avskrivningshänseende anses utgöra inventarier. Förslaget

innebär bl. a. att den som fört räkenskaper som avslutats med resultat- och balanskonton i praktiken erhåller ett utrangeringsavdrag.

11.5.3 *Kostnader för mindre skador på byggnad*

Förlust på grund av förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet, som används för stadigvarande bruk i rörelsen, utgör kapitalförlust enligt bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Avdrag medges varken direkt eller indirekt för den förlust som förorsakats av skadan. Detta innebär bl. a. att underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag skall minskas med ett belopp motsvarande skadans storlek. Väljer den skattskyldige att återuppföra en nedbrunnen byggnad e. d. får dock kostnaden för detta arbete dras av på vanligt sätt genom årliga värdeminskningsavdrag. Försäkringsersättning som utgår i anledning av kapitalförlust är inte skattepliktig.

Av rättspraxis framgår att inte endast förstöring utan också en mindre omfattande skada kan hänföras till inte avdragsgill kapitalförlust. Förluster på grund av mindre vatten-, snö- och stormskador och liknande som förorsakar förhållandevis ringa kostnader har dock ansetts avdragsgilla varför åtgärderna för att återställa det skadade kan anses hänförliga till reparation (RÅ 1958 Fi 1723 och RÅ 1965 Fi 1039). I rättsfallet RRK R72 1:56 ansågs fasadskador på ett hyreshus till följd av sprängningsarbeten på en grannfastighet likaså utgöra driftförlust. Uppburen försäkringsersättning för skadorna upptogs således till beskattning. När skadan haft sådan omfattning att det blir fråga om att bygga om del av byggnad torde avdrag däremot inte medges som driftförlust. Skada på byggnad – hyreshus och hotell – som förorsakats av brott på kommunens vattenledning ansågs sålunda innebära kapitalförlust (RRK R74 1:30). Kostnader på grund av brandskador torde som regel inte vara avdragsgilla. Används byggnad i farlig verksamhet, exempelvis tillverkning av sprängämnen, medges avdrag också för mera betydande skador därför att sådana inte är direkt onormala i riskabel verksamhet (RÅ 1909 ref 54). I ett fall har avdrag erhållits för kostnader för skada på fastighet till följd av ruttnade grundpålar. Skadan hade förorsakats av att staden lagt om avloppssystemet, vilket lett till att grundvattnet sjunkit (RÅ 1948 ref 12). Skada på betongbjälklag i byggnad som uppkommit genom överbelastning vid spannmålslagring har ansetts utgöra kapitalförlust (RÅ 1965 ref 5). Kostnader till följd av konstruktionsfel eller annan brist i byggnad som visar sig inom kortare tid efter det att byggnation färdigställts torde inte vara avdragsgilla. I ett rättsfall (RÅ 1970 ref 39 I) medgavs sålunda inte avdrag för kostnader för förstärkning av grunden till byggnad som uppförts åtta år tidigare. I ett annat fall hade mittdelen av en 50 år gammal byggnad sjunkit. Avdrag medgavs inte för kostnaderna för att avhjälpa skadorna, då ombyggnad ansågs föreligga (RÅ 1970 ref 39 II).

Det är, som framgått av det anförda, således f. n. något oklart om mindre omfattande skador på byggnad, exempelvis brand-, tryck- och vattenskador, är att hänföra till kapitalförlust eller inte. Enligt beredningens uppfattning finns dock anledning att generellt behandla skador av nu angivet slag som driftförluster. Det förhållandet att byggnad till mindre del åsamkats skada genom brand, tryck eller vatten bör således inte medföra någon reducering

av underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag. Kostnaderna för återställande av byggnaden i ursprungligt skick får i konsekvens med detta karaktären av reparationskostnader och bör därför vara omedelbart avdragsgilla. Har försäkringsersättning eller annan ersättning uppburits för skadan skall detta belopp givetvis tas upp som skattepliktig intäkt i förvärvskällan.

För att underlätta bedömningen av om en skada på en byggnad skall anses som kapitalförlust eller inte bör enligt beredningens uppfattning en schablonregel införas. Om kostnaden för återställande av den skadade byggnaden i ursprungligt skick uppgår till högst 15 % av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället synes sålunda skadan skattemässigt böra behandlas som driftförlust. Beredningen vill framhålla att den föreslagna regeln inte är avsedd att förändra den nuvarande skattemässiga behandlingen på sådana skador på byggnad som överstiger 15 % av det taxerade byggnadsvärdet.

11.5.4 *Projekteringskostnader för byggnad som inte uppförts*

Kostnader för projektering av byggnad skall inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad vid ny-, till- eller ombyggnation. Kommer den tilltänkta byggnaden inte till stånd anses dock arkitektkostnader och andra kostnader, som nedlagts under planerings- och förberedelsearbete, f. n. inte kunna aktiveras som avskrivningsunderlag för byggnad. Inte heller får omkostnadsavdrag åtnjutas för sådana kostnader. Enligt entydig rättspraxis anses nämligen resultatlösa kostnader av detta slag utgöra kapitalförlust. I rättsfallet RÅ 1959 ref 27 yrkade ett aktiebolag avdrag med sammanlagt 294 126 kr för kostnader för konstruktionsritningar, undersökningar och andra förarbeten för en tilltänkt fabriksbyggnad, som bolaget sedermera beslutat att inte uppföra. Kammarrätten ansåg att förlusten fick anses ingå i de risker man skäligen har att räkna med i en rörelse av ifrågavarande slag. Regeringsrätten fann emellertid att kostnaderna utgjorde kapitalförlust. I rättsfallet RÅ 1954 Fi 1791 fick projekteringskostnader för förkastade alternativ inräknas i avskrivningsunderlaget för nyuppförd byggnad. Ett ärende angående förhandsbesked (RÅ 1973 ref 76) gällde frågan om projekteringskostnader till ett beräknat belopp av 2 milj. kr för ett kraftlinerbruk skulle vara avdragsgilla om anläggningen inte kom till stånd. Den beräknade totala kostnaden angavs till 200 à 300 milj. kr. Sökanden framhöll att projektering av nya anläggningar för utvidgning av äldre fabrik eller uppförande av helt ny fabrik samt val av lämpligaste plats för den nya fabriken var en normal företeelse i bolagets verksamhet. Riksskatteverkets rättsnämnd ansåg att bolagets kostnader för projektering inte utgjorde avdragsgilla kostnader om anläggningen inte uppfördes. Regeringsrätten lämnade bolagets besvär utan bifall och yttrade:

> Om vid planering av anläggning av visst slag olika alternativa lösningar undersökes, är det icke uteslutet att projekteringskostnader för förkastade alternativ under vissa omständigheter kan betraktas som del av anskaffningskostnaden för den anläggning, som kommer till utförande. Huruvida nu ifrågavarande projekteringskostnad kan komma att anses som del av sådan anskaffningskostnad för anläggning, som får avskrivas genom årliga värdeminskningsavdrag, kan icke bedömas med ledning av lämnade uppgifter.

Två ledamöter var skiljaktiga och yttrade: Sökandebolaget anför i sin ansökning, att i bolagets industriella rörelse normalt ingår projektering av nya anläggningar, varvid i allmänhet blir fråga om alternativa lösningar, exempelvis utvidgning av en äldre fabrik eller uppförande av en helt ny fabrik eller val av lämpligaste plats för förläggning av en ny fabrik. Av vad bolaget sålunda anfört och vad som i övrigt förekommit i målet är uppenbart att denna projekteringsverksamhet syftar till att uppnå den mest ekonomiska lösningen för utbyggnaden av bolagets anläggningar för att bolagets rörelse i dess helhet skall bli så lönsam som möjligt. Så länge det inte bestämts att en sålunda projekterad nyanläggning skall komma till stånd eller ej, kan kostnaderna för projekteringen ännu ej hänföras till någon viss av bolagets bestående eller blivande anläggningar. Om den nu ifrågavarande projekterade anläggningen av ett linerbruk i Obbola inte kommer att uppföras, bör kostnaderna för projekteringen därför vara att anse såsom en allmän driftkostnad i bolagets rörelse. – På grund av vad sålunda anförts förklarar vi, med ändring av det meddelade förhandsbeskedet, att om linerbruket i Obbola ej uppförs sökandebolagets kostnader för projektering av bruket skall anses utgöra avdragsgilla driftkostnader i bolagets rörelse.

Kostnader som nedlagts på projektering, provborrning och liknande för utvinning av naturfyndigheter och som inte gett avsett resultat torde vara avdragsgilla som driftkostnader. Avdrag har sålunda medgetts för kostnader för brunnsborrning, som inte gett resultat (RÅ 1957 Fi 37) och gruvbolags prospekteringskostnader (RÅ 1950 Fi 298). Däremot har avdrag inte medgetts för kraftverksföretags kostnader för förundersökningar, som inte lett till utbyggnad, vilket torde bero på att fråga varit om anläggningsarbeten på fastighet.

Enligt beredningens uppfattning bör projekteringskostnader och liknande för anläggningar avseende fastighet anses normala som ett led i utvecklingen av verksamheten. Avdragsrätt bör således föreligga. Har kostnader nedlagts på att undersöka alternativa lösningar bör de projekteringskostnader, som kan hänföras direkt till det valda alternativet, liksom f. n. inräknas i avskrivningsunderlaget för anläggningen. Kostnader för förkastade alternativ föreslås få dras av direkt.

I vissa fall kan det kanske hävdas att samtliga kostnader för projektering bidragit till visst slutligen genomfört projekt och att dessa därför borde räknas in i avskrivningsunderlaget för projektet i fråga. För att inte komplicera tillämpningen, exempelvis då projekteringen berör flera beskattningsår, synes det emellertid inte lämpligt att kräva att kostnader för orealiserade projekt beaktas. Blir projektet genomfört bör således endast de projekteringskostnader, som har direkt samband med projektet, räknas in i anskaffningskostnaden. Svårigheter kan emellertid uppkomma om företaget på balansdagen inte vet om något av ett eller flera möjliga investeringsalternativ kommer att genomföras. Av praktiska skäl bör i sådant fall samtliga nedlagda projekteringskostnader få dras av direkt. Kommer något projekt till utförande senare bör dock de projekteringskostnader som kan antas ha samband med det valda alternativet aktiveras skattemässigt. Detta tillgår så att dessa projekteringskostnader redovisas som intäktspost i deklarationen samtidigt som motsvarande belopp tas upp på värdeminskningsplan för byggnader respektive markanläggningar. Det är givetvis också möjligt att tillfälligt balansera alla nedlagda projekteringskostnader och dra av kostnaderna för förkastade alternativ det beskattningsår då kostnadernas karaktär klarlagts.

11.5.5 *Beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad efter brand eller annan skada då försäkringsersättning utgått*

Enligt 19 § KL är ersättning på grund av skadeförsäkring inte skattepliktig inkomst, såvida inte köpeskilling, som skulle ha flutit in om försäkrad egendom i stället sålts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller av rörelse eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, som är att hänföra till någon av nämnda inkomstslag. Försäkringsersättning för t. ex. en nedbrunnen byggnad är således skattepliktig endast om byggnaden utgör lagertillgång i byggnadsrörelse e. d.

Försäkring för byggnad inom industri och jordbruk tecknas i regel för värde som motsvarar kostnad för att uppföra en ny byggnad av motsvarande slag (nyvärdeklausul). Som underlag för fastställande av försäkringsvärde företas normalt försäkringsteknisk värdering. Försäkringsvärde som understiger återanskaffningsvärdet, s. k. första riskförsäkring, tillämpas endast i mera speciella fall, exempelvis beträffande byggnad på avsides belägen ort eller byggnad av otidsenlig karaktär. Fastighetsägaren har då normalt inte för avsikt att uppföra byggnaden på samma plats eller i samma utförande.

Genom försäkringsvärdets anpassning till återanskaffningskostnad för ny byggnad kommer i regel utfallande försäkringsersättning att avsevärt överstiga den ursprungliga anskaffningskostnaden för en förstörd eller skadad byggnad. Vid beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad som helt eller delvis nyuppförts efter brand eller annan genomgripande skada tas emellertid ingen hänsyn till att kostnaderna för att avhjälpa skadan kan ha bestritts med medel från skattefri försäkringsersättning. Inte heller beaktas tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag på förstörd byggnad eller byggnadsdel. I många fall blir följden av detta att det inträffade skadefallet medför att skattskyldig får tillgodoräkna sig ett större avskrivningsunderlag än som är motiverat skattemässigt med hänsyn till att försäkringsersättningen är skattefri. Detta framgår av följande exempel, som visar praxis på detta område.

Ett företag uppförde år 1965 en byggnad för 900 000 kr. Av kostnaden hänförde sig 500 000 kr till avskrivningsunderlaget för byggnad. År 1977 brann byggnaden ned till grunden. Försäkringsbolaget utbetalade 1 milj. kr som ersättning för själva byggnaden. Företaget lät samma år uppföra en ny byggnad på den gamlas plats till en kostnad som motsvarade försäkringsersättningen. Det oavskrivna restvärdet av den brunna byggnaden uppgick vid försäkringsfallet till 310 000 kr. Enligt gällande rätt torde företaget vara berättigat att som avskrivningsunderlaget redovisa nyanskaffningsvärdet 1 milj. kr. Eftersom försäkringsbolaget helt ersatt företagets förlust genom branden har det fått ett skattemässigt avskrivningsunderlag som inte motsvaras av några kostnader för företaget på (1 milj. ./. 310 000 kr =) 690 000 kr. Beredningen anser det inte motiverat att avdrag för värdeminskning skall erhållas för detta belopp.

De angivna verkningarna på avskrivningsunderlag kan bli särskilt anmärkningsvärda när investeringsfond fått tas i anspråk vid uppförandet av den förstörda byggnaden. Om byggnaden i det nyss nämnda exemplet ursprungligen hade skrivits av mot investeringsfond hade hela byggnaden varit avskriven vid skadetillfället. Bolaget hade då kunnat tillgodoräkna sig hela återanskaffningskostnaden som avskrivningsunderlag.

Vid skada på del av fastighet tillämpas motsvarande beräkningssätt beträffande avskrivningsunderlaget. Detta framgår av följande rättsfall.

RÅ 1971 ref. 40. En industribyggnad hade drygt ett år efter uppförandet eldhärjats i sådan omfattning att brandskadan motsvarade 79,7 % av anskaffningsvärdet. För skadan utbetalades försäkringsersättning med 1 315 000 kr, varav 315 000 kr på grund av nyvärdeklausul. Av det ursprungliga anskaffningsvärdet återstod efter branden 268 600 kr (20,3 %), varav 13 877 kr var avskrivet. Bolaget verkställde tillbyggnad för 823 360 kr. Regeringsrätten fastställde avskrivningsunderlaget till (823 360 + 268 600 =) 1 091 960 kr, dvs. till summan av kostnaderna för tillbyggnaden och kvarstående del av anskaffningskostnaden för den ursprungliga byggnaden utan reducering på grund av medgivna värdeminskningsavdrag. Ti hade yrkat att brandskadeersättningen skulle avräknas från byggnadens oavskrivna restvärde, varefter inget avskrivningsunderlag skulle återstå för den skadade byggnaden. Endast nybyggnadskostnaden 823 360 kr skulle således utgöra avskrivningsunderlag. Alternativt borde enligt Ti det belopp, som erhållits enligt nyvärdesklausul, betraktas som bidrag till nybyggnadskostnaderna under beskattningsåret och därför avräknas från beloppet 823 360 kr.

Försäkringsersättning som utgår vid skada på byggnad är, som nämnts, ofta bestämd så att försäkringstagaren i princip skall försättas i samma läge som om skadan inte inträffat. Enligt beredningens uppfattning bör – i konsekvens med detta – ett skadefall inte medföra ökat avskrivningsunderlag vid beskattningen utöver vad som motiveras av kostnad för ny-, till- eller ombyggnad utöver erhållen försäkringsersättning. Skattskyldig bör således inte komma i ett bättre läge från avskrivningssynpunkt på grund av att skada inträffat som helt täckts av försäkringsersättning.

Vid realisationsvinstbeskattningen finns det särskilda bestämmelser i fråga om förbättringskostnader som bestritts med försäkringsersättning. Vid avyttring av fastighet gäller sålunda enligt punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL vid beräkning av realisationsvinst att kostnaden för förbättringsarbete, för vilket försäkringsersättning utgått, inte får medräknas i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har försäkringsersättning utgått med större belopp än som gått åt för att avhjälpa skadan skall fastighetens uppräknade ingångsvärde vid tiden för skadan minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaderna för skadorna. Omkostnadsbeloppet skall således reduceras, varigenom överskjutande belopp av försäkringsersättningen i princip beskattas.

Frågan om hur skattefria försäkringsersättningar skall påverka avskrivningsunderlaget får anses väsentlig med hänsyn till de betydande värden som är aktuella. Beredningen föreslår att skattefri försäkringsersättning, liksom vid realisationsvinstbeskattningen, skall beaktas vid beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad efter skada.

För det vanligaste fallet, nämligen att byggnad återställts efter skada eller förstöring, föreslås att byggnadens avskrivningsunderlag inte skall påverkas alls av kostnad för om-, till- eller nybyggnad som bestrids med försäkringsersättning.

Endast kostnad som den skattskyldige själv svarat för bör tillföras avskrivningsunderlaget. Försäkringsersättningen behandlas således på samma sätt som om statsbidrag utgått.

Vad beredningen nu föreslagit bör tillämpas genomgående i fråga om

byggnadsarbete som avser återställande av delskada på byggnad. Om en helt ny byggnad skall uppföras bör regeln tillämpas endast om den nya byggnaden kan anses ersätta den förstörda. Beredningen föreslår i detta hänseende att byggnad, som anskaffas eller börjar uppföras inom tre år efter den dag då den ursprungliga byggnaden förstörts och som är avsedd för samma verksamhet som den förstörda byggnaden, skall anses utgöra ersättningsbyggnad. Detta skall gälla även om byggnaden är belägen på annan plats än den där den förstörda byggnaden fanns. Används den nya byggnaden i samma verksamhet som den förstörda byggnaden utnyttjats i, bör vidare avskrivningsunderlaget beräknas på föreslaget sätt även om den nya byggnaden – t. ex. därför att verksamheten flyttats över till ett koncernföretag – skall redovisas i annat inkomstslag. Motsvarande bör gälla även om den nya byggnaden inte uppförts av den ursprungliga fastighetens ägare utan av en till denna närstående person, exempelvis make eller ett dotterbolag.

11.5.6 *Avyttring av fasta rörelseinventarier i fastighet*

När skattskyldig avyttrar fastighet i vilken han själv driver eller tidigare drivit rörelse, skall den del av köpeskillingen som avser fasta rörelseinventarier beskattas som intäkt av rörelse. Motsvarande regler gäller i fråga om jordbruksfastighet. Den som hyrt ut sin fastighet för användning i rörelse skall däremot redovisa hela köpeskillingen vid avyttring som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vinstberäkning sker således enligt realisationsvinstreglerna också beträffande den del av köpeskillingen som avser fasta inventarier. Detta medför ofta att återvunna värdeminskningsavdrag som erhållits på fasta rörelseinventarier undgår beskattning. Här föreligger således för samma slag av fastighetsanvändning en ojämnhet vid beskattningen, som beror enbart på ägarförhållanden. Detta har flera verkningar. Bl. a. kan fördelningen av köpeskillingen på olika tillgångar påverkas. För säljaren betyder det normalt inget hur denna sker. Köparen däremot kan ha intresse av att hänföra så stor del som möjligt till rörelseinventarier för att därigenom få en fördelaktigare avskrivning på sin investering i fastigheten.

Enligt beredningens uppfattning bör denna av ägarförhållandet beroende olikhet vid beskattningen undanröjas. Beredningen föreslår därför att den del av köpeskillingen som belöper på fasta rörelseinventarier skall tas till beskattning som intäkt av annan fastighet.

En sådan lagändring blir än mer angelägen om rörelsereglerna, som föreslagits ovan (avsnitt 11.5.2), utvidgas till fastigheter som hyrs ut för rörelseliknande ändamål.

11.6 Översyn av investeringsfondssystemet

I detta avsnitt tar beredningen upp vissa i huvudsak tekniska frågor rörande lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Framställningen bygger således på förutsättningen att det nuvarande fondsystemets principiella konstruktion inte skall rubbas. Ett stort antal tekniska föränd-

ringar föreslås dock. För att förenkla övergången till det nya systemet föreslår beredningen därför att det förändrade regelsystemet tas in i en helt ny lag. Eftersom fonderna enligt beredningens mening inte bara bör utgöra ett styrmedel för konjunkturpolitiken utan också för regionalpolitiken samt då systemet över huvud taget bör ses som ett medel att stimulera företagens allmänna tillväxt och konsolidering, föreslår beredningen att fonderna benämns allmänna investeringsfonder. För att underlätta läsningen kommer beredningens synpunkter att lämnas i anslutning till berörda paragrafer i lagen om konjunkturinvesteringsfonder. Inom parantes anges paragrafnummer i den föreslagna lagen.

1–3 §§ (1–2 §§)

I 2 § i den nuvarande lagstiftningen anges att det finns två olika investeringsfonder för konjunkturutjämning, dels investeringsfond för rörelse, dels investeringsfond för skogsbruk. Avsättning till rörelsefond får f. n. göras med högst 40 % av årsvinsten, avsättning till skogsfond med högst 10 % av bruttointäkten av skogsbruket. Eftersom resultatet av skogsbruket ingår i årsvinsten kommer överskottet av skogsbruket att ligga till grund för två fondavsättningar.

Det sagda kan belysas med följande exempel. Ett företag, som bedriver såväl rörelse som skogsbruk, har en årsvinst på 1 milj. kr som i sin helhet kommer från skogsbruket (rörelsen utvisar varken vinst eller förlust). Om bruttointäkten av skogsbruket är 5 milj. kr kan företaget sätta av 500 000 kr till skogsfond och 400 000 kr till rörelsefond. Avsättningen till rörelsefond medför ett underskott i förvärvskällan på 400 000 kr.

Att skogsfonder inrättats vid sidan av rörelsefonderna beror i första hand på att man önskat underlätta för de stora skogsbolagen att under en konjunkturnedgång hålla sysselsättningen uppe i skogsbruket. Det befarades nämligen att rörelsefonderna under en lågkonjunktur skulle tas i anspråk för arbete på lager eller för att på annat sätt hålla rörelsen i gång, vilket på sin höjd skulle komma skogsbruket indirekt till godo (jfr SOU 1954:19 s. 253).

Förekomsten av investeringsfonder för skogsbruk kan således sägas vila på förutsättningen att de medel, som avsatts till sådan fond, är reserverade uteslutande för investeringar i skogsbruket. Vid införandet av investeringsfondssystemet kunde ett företag inte heller utnyttja en skogsfond i annan verksamhet än skogsbruket. Genom lagstiftning år 1963 har emellertid företagen fått rätt att – om särskilda skäl föreligger – utnyttja sin skogsfond för rörelseändamål. I fråga om det fåtal företag som har gjort avsättning till investeringsfond för skogsbruk har sådana tillstånd inte varit ovanliga.

Enligt beredningens uppfattning är det principiellt sett felaktigt att vid beräkning av det belopp som får avsättas till investeringsfond dubbelräkna inkomst av skogsbruk. De skäl som ursprungligen har motiverat en särskild fond för skogsbruk framstår – bl. a. med tanke på att denna fond numera kan användas för investeringar i rörelse – inte längre som bärande. Ett slopande av investeringsfonden för skogsbruk skulle vidare innebära en påtaglig förenkling av investeringsfondssystemet. Av nu angivna skäl föreslår beredningen att investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för

rörelse slås ihop till en gemensam fond. Användningsområdet för denna fond bör omfatta investeringar i såväl skogsbruk som jordbruk och rörelse.

Avskaffandet av investeringsfonden för skogsbruk torde innebära en reell begränsning av avsättningsrätten för ett ytterst begränsat antal företag. Att skogsfonden slopas synes därför inte behöva föranleda någon ökning av den till årsvinsten kopplade rätten att göra fondavsättning. Beredningen vill emellertid erinra om att förslaget om ett nytt system för nettovinstbeskattningen (avsnitt 8.2.5) baseras bl. a. på förutsättningen att 50 % av årsvinsten – mot f. n. 40 % – får sättas av till investeringsfond.

Investeringsfondssystemet syftar bl. a. till att motverka att företag, som visst beskattningsår haft ovanligt hög vinst, förvärvar bokslutslager eller tidigarelägger inventarieanskaffningar för att undgå beskattning av vinsten. Avsättning till investeringsfond möjliggör således att skattekrediter kan bildas trots att någon investering (i vidsträckt bemärkelse) inte gjorts under det aktuella beskattningsåret. Det kan mot denna bakgrund hävdas att endast den del av företagets årsvinst som avser skattepliktig inkomst skall få läggas till grund för fondavsättning. Vid beräkning av avsättningsunderlaget borde således bortses från skattefri del av årsvinsten, t. ex. vissa realisationsvinster och utdelning på aktier från dotterbolag.

Beredningen vill inte bestrida att det finns visst fog för de nu återgivna synpunkterna. Det direkta sambandet mellan den i bokslutet redovisade årsvinsten och högsta tillåtna fondavsättning har emellertid mycket stora fördelar från tillämpningssynpunkt. Varje koppling mellan avsättningsunderlag och en skattemässig bedömning av vissa intäkts- eller kostnadsposter torde göra systemet avsevärt mer komplicerat. Beredningen föreslår därför inte någon ändring av nuvarande regler på denna punkt.

4 § (3 §)

Enligt 4 § skall inbetalning till riksbanken göras senast den dag då företaget skall avlämna allmän självdeklaration för det aktuella beskattningsåret. För sen inbetalning medför enligt nuvarande regler att avsättningen blir ogiltig. Denna sanktion kan ibland slå orimligt hårt, t. ex. om företaget redan fått tillstånd att utnyttja fondavsättningen för en viss investering. En inbetalning som gjorts för sent bör därför enligt beredningens uppfattning kunna godtas om den gjorts under sådan tid att den kunnat beaktas av taxeringsnämnden, dvs. för närvarande senast den 30 juni under taxeringsåret. För att undvika att företagen medvetet senarelägger sina inbetalningar till riksbanken bör företaget få betala en särskild avgift om betalningen görs efter senast tillåtna dag. Avgiften bör bestämmas till 1 % om inbetalningen skett högst en vecka för sent. I annat fall bör avgift utgå med 4 % av det för sent betalade beloppet. Avgifterna bör inte vara avdragsgilla.

Liksom hittills bör gälla att inbetalning är en nödvändig förutsättning för att avdrag skall medges för fondavsättningen. Enbart en utfästelse från företaget att medel skall betalas in senast den 30 juni under taxeringsåret skall således inte grunda avdragsrätt.

9 och 16 §§ (7 §)

Av 9 § framgår att det finns två olika typer av frisläpp av fondmedel, utnyttjande enligt 9 § 1 mom. och utnyttjande enligt 9 § 3 mom. Reglerna i 1 mom. bygger på det grundläggande syftet med investeringsfonderna, nämligen att fonderna skall vara generellt frisläppta under konjunktursvackor. Ett frisläpp av detta slag skall enligt förarbetena avse en tidsperiod på högst två år och skall därför omfatta i princip samtliga företag som kan genomföra investeringar med kort varsel. Om fonderna är fria enligt 1 mom. kan företagen använda 100 % av fondmedlen för hela investeringskostnaden. Företagen får dessutom åtnjuta ett extra investeringsavdrag med 10 % av det fondbelopp som tagits i anspråk för investeringen.

Bestämmelserna i 3 mom. infördes genom lagstiftning år 1959. Avsikten var att ge regeringen befogenhet att medge att fonderna fick utnyttjas under längre tid än en lågkonjunktur. Tillstånd enligt 3 mom. får meddelas endast efter ansökan och endast om det anses "med hänsyn till läget på arbetsmarknaden och övriga förekommande omständigheter vara av synnerlig vikt för det allmänna att viss investering igångsättes." Frisläpp med stöd av 3 mom. kan omfatta högst 75 % av fondmedlen och högst 75 % av investeringskostnaden. Extra investeringsavdrag medges inte. I ett beslut enligt 3 mom. kan – till skillnad mot beslut enligt 1 mom. – föreskrivas att företaget får ta i anspråk belopp som framdeles avsätts till investeringsfond. Även i detta fall gäller dock 75 %-spärrarna. Har beslut meddelats rörande framtida avsättning – s. k. preliminärt beslut – skall arbetsmarknadsstyrelsen sedan avsättningen prövats av taxeringsnämnden meddela s. k. slutligt beslut om ianspråktagande.

Den av statsmakterna förutsatta uppdelningen mellan generella frisläpp under konjunktursvackor och individuella frisläpp för större och mer tidskrävande projekt har i praktiken inte upprätthållits vid tillståndsgivningen. Hittills under 1970-talet har det inte förekommit några tillstånd enligt 9 § 1 mom. Däremot har fonderna i princip – oavsett investeringens storlek – varit fria enligt 9 § 3 mom. för byggnads- och markarbeten under hela perioden juni 1971 – december 1977. Under delar av samma period har tillstånd med stöd av 9 § 3 mom. dessutom lämnats för investeringar i maskiner och andra inventarier.

Enligt beredningens uppfattning finns det inte skäl att upprätthålla en skiljelinje mellan tillstånd enligt 1 mom. och 3 mom. Även 75 %-spärrarna bör slopas. Dessa spärrar medför avsevärda problem vid den praktiska tillämpningen och kan dessutom ofta kringgås genom att företagen delar upp ett större projekt i olika självständiga etapper.

Ett tillstånd att utnyttja investeringsfond bör även fortsättningsvis – om så anses lämpligt – kunna omfatta belopp som företaget i kommande bokslut avsätter till investeringsfond. Det nuvarande kravet på att arbetsmarknadsstyrelsen skall meddela ett slutligt beslut fyller dock inte någon egentlig funktion och bör därför utgå. Ett företag som fått tillstånd att utnyttja en framtida avsättning bör således kunna ta avsättningen i anspråk – och återföra de till riksbanken inbetalade medlen – så snart som taxeringsnämnden godkänt fondavsättningen.

Det extra investeringsavdraget på 10 % medges f. n. endast när tillstånd

lämnas enligt 9 § 1 mom. Enligt beredningens uppfattning saknas det anledning att begränsa investeringsavdraget till en viss typ av tillstånd. Regeringen eller – efter regeringens bemyndigande – arbetsmarknadsstyrelsen bör oavsett beslutets innehåll i övrigt ha full frihet att bestämma om investeringsavdrag skall medges eller inte. Intet bör exempelvis hindra att regeringen förordnar att det extra avdraget får åtnjutas endast för byggnadsinvesteringar som påbörjas under viss tidsperiod inom det allmänna stödområdet. Regeringen bör också genom generella anvisningar eller från fall till fall kunna bestämma om investeringsavdraget skall knytas till utnyttjande av befintliga fondmedel eller om även ianspråktagande av framtida avsättningar skall ge sådan avdragsrätt.

Som tidigare framhållits är det normalt betydligt fördelaktigare att utnyttja fondmedel för mark- och byggnadsinvesteringar än för investeringar i maskiner och andra inventarier. Av bl. a. denna anledning bör investeringsavdraget vara högre om investeringen gäller maskiner eller andra inventarier än om företaget skall genomföra en mark- eller byggnadsinvestering. Beredningen föreslår att investeringsavdrag – om sådant över huvud taget skall förekomma – skall medges med 20 % av kostnaden för maskiner och andra inventarier och med 10 % av kostnaden för mark- och byggnadsarbeten.

Reglerna om tillståndgivningen och investeringsavdragen som i nuvarande lagstiftning finns i 9 och 16 §§ föreslås sammanförda till en enda paragraf (7 §) i den nya lagen. I samma paragraf intas den i det föregående (avsnitt 8.2.5) föreslagna bestämmelsen om krav på att ansökan om tillstånd att ta fondmedel i anspråk skall vara åtföljd av yttrande från arbetstagarna.

11 och 14 §§ (9 §)

Utöver de ändamål som investeringsfonderna enligt gällande bestämmelser får användas för, föreslår beredningen att de allmänna investeringsfonderna skall kunna tas i anspråk även för forsknings- och utvecklingsarbete samt för utbildning av anställda. Normalt saknar det intresse för företagen att ta investeringsfonder i anspråk för ändamål för vilka omedelbart omkostnadsavdrag erhålls. Följden av att fonden tas i anspråk för sådant ändamål blir nämligen att de mot det ianspråktagna fondbeloppet svarande kostnaderna inte får dras av som driftkostnad. Vinsten höjs således med fondbeloppet. Skatt härpå utgår med – enligt beredningens förslag – 55 %. I samband med fondfrisläppet får företaget ta ut – enligt förslaget – 50 % av fondbeloppet från riksbanken. Medlen räcker alltså inte till för att betala hela den av fondfrisläppet föranledda skatteökningen. Resonemanget förutsätter naturligtvis att vinst uppkommer. Om så inte är fallet behöver fondfrisläppet inte leda till omedelbar beskattning utan riksbanksmedlen ger företaget en mera långsiktig likviditetsförbättring. Sker ianspråktagandet av fonden under ett förlustår fungerar alltså investeringsfondssystemet som en förlustutjämningsmetod av carry-back-typ. Om företaget har outnyttjade reserveringsmöjligheter kan fondutnyttjandet också under vinstår ske utan beskattningseffekt genom en kompenserande avsättning. Det kan således under vissa speciella betingelser vara värdefullt för företagen att ta investeringsfonder i anspråk även för löpande driftkostnader. Det kan dock inte

ses som ett primärt syfte med investeringsfonderna att de skall verka som en förlustutjämningsmetod. Att släppa fonderna fria för alla ändamål kan därför inte komma i fråga. För vissa driftkostnader kan det dock vara motiverat att tillåta användning av fonderna. Redan nu kan sålunda fonderna få tas i anspråk för kostnader som avser att främja exporten av företagens tillverkningar. Andra ändamål som kan vara särskilt angelägna är, som nyss framhållits, forskning och utbildning. Vad särskilt gäller utbildning kan erinras om att stöd för utbildning f. n. ges i olika former för att företag under lågkonjunkturperioder skall behålla sin personal. Under sådana perioder uppkommer ofta förluster för företagen. Som framgått av det anförda kan fondmedel tas i anspråk för löpande driftkostnader under just sådana perioder utan att detta leder till omedelbar beskattning.

Vad gäller det slag av forskning som medlen får användas för bör viss begränsning ske. Det kan vara lämpligt att här använda samma slags forskningsändamål som avses i förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt, dvs. tekniskt och vetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för verksamheten genom att leda till nya eller väsentligt förbättrade produkter, produktionsprocesser eller produktionssystem. Liksom det särskilda forskningsavdraget bör fondmedel få tas i anspråk endast i industriell verksamhet. I likhet med vad som gäller vid ianspråktagande av fondmedel för kostnader för att främja exporten bör ianspråktagande för forskning m. m. samt för utbildning få ske endast efter beslut av regeringen.

Under 1970-talet har, som tidigare nämnts, investeringsfonder ofta varit frisläppta för investeringar i mark och byggnader men däremot inte för anskaffning av inventarier. Liknande differentierade frisläpp bör enligt beredningens bedömning kunna komma i fråga även framdeles. Det är därför viktigt att full klarhet råder om var gränsen mellan olika tillgångsslag går. Viss osäkerhet torde f. n. råda på detta område. Det torde exempelvis inte vara helt klart vilket byggnadsbegrepp som är tillämpligt vid utnyttjande av investeringsfonder. Vissa skäl talar för att det skattemässiga byggnadsbegrepp som gällde vid lagstiftningens tillkomst alltjämt bör gälla. Det kan emellertid hävdas att det nya byggnadsbegrepp som införts i skatterätten genom 1969 års ändringar av KL gäller – trots att några ändringar inte gjorts i lagstiftningen om investeringsfonder – även i fondsammanhang.

Enligt beredningens uppfattning bör det i KL använda byggnadsbegreppet tillämpas även i lagstiftningen om investeringsfonder. Motsvarande gäller givetvis i fråga om inventarier och markanläggningar. En uttrycklig föreskrift om detta bör föras in i lagen om allmänna investeringsfonder.

15 § (12 §)

Av 15 § i nuvarande lagstiftning kan inte entydigt utläsas vad den skattemässiga effekten blir av att en investeringsfond utnyttjas för en investering. Det anförda kan belysas med ett exempel. Ett företag har fått tillstånd att utnyttja sin investeringsfond, som uppgår till 60 000 kr, för uppförande av en byggnad. Byggnadskostnaden är 100 000 kr och byggnaden hade normalt fått skrivas av med 4 %, dvs. med 4 000 kr, per år.

Utnyttjandet av investeringsfonden innebär att byggnaden omedelbart

skall anses avskriven med 60 000 kr. Byggnadens skattemässiga restvärde reduceras alltså till 40 000 kr. Fråga uppkommer nu om detta restvärde i fortsättningen skall skrivas av med (4 % av 40 000 =) 1 600 kr per år eller med (4 % av 100 000 =) 4 000 kr per år. I det första fallet påverkar investeringsfondsutnyttjandet inte den totala avskrivningstidens längd men däremot de årliga avskrivningsbeloppen. I det andra fallet förkortas avskrivningstiden eftersom fondutnyttjandet inte påverkar de årliga avskrivningsbeloppen.

Enligt beredningens uppfattning bör, såvida en investeringsfond utnyttjas för viss investering, det skattemässiga restvärdet få dras av genom årliga värdeminskningsavdrag under den tidsperiod som skulle ha gällt om något fondutnyttjande inte ägt rum. Utgångspunkt för den ordinarie avskrivningen bör alltså vara skillnaden mellan den verkliga anskaffningskostnaden och det mot investeringsfonden avskrivna beloppet. I det nyss nämnda exemplet bör således byggnadens skattemässiga restvärde, 40 000 kr, i skattehänseende få skrivas av med 1 600 kr – och inte 4 000 kr – per år.

19 § (15 §)

Har investeringsfond tagits i anspråk utan tillstånd eller har företag, som kvitterat ut pengarna från riksbanken, inte använt pengarna för rätt ändamål, skall fonden enligt nuvarande regler återföras till beskattning. Dessutom drabbas företaget av ett tioprocentigt tillägg. De återförda medlen skall beskattas effektivt. Detta innebär att underskott i förvärvskällan under det aktuella beskattningsåret inte får kvittas mot det belopp som skall återföras. Skälet härtill är att syftet med investeringsfonderna inte skall kunna urholkas av företagen genom att dessa använder systemet som en förlustutjämningsmetod av carry-back-modell. Däremot finns det inte något som hindrar att företag, som har rätt till avdrag för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår, eliminerar intäkten på grund av återföringen genom att utnyttja förlustavdraget. Detta ger således en möjlighet till vinstutjämning enligt carry-back-metoden om fonden tas i anspråk utan tillstånd året efter ett förlustår.

Att ett underskott under löpande år behandlas oförmånligare än förlust hänförlig till tidigare år är enligt utredningens uppfattning inte motiverat. Att vägra utnyttjande av förlustavdrag enbart därför att investeringsfond återförts under det löpande beskattningsåret synes dock inte kunna komma i fråga. Över huvud taget framstår det som mindre lämpligt att söka förhindra obehörigt utnyttjande av fonden genom effektiv beskattning. En sådan ordning leder bl. a. till att effekten av sanktionen blir beroende av företagets vinstsituation. Bestämmelsen om effektiv beskattning har också skapat tillämpningssvårigheter. Sanktionsbestämmelsen bör därför utformas på ett annat sätt. Beredningen är därvid medveten om att reglerna inte bör utformas så att företagen kan spekulera i möjligheten att ta ut fondmedel utan tillstånd. Ett tillräckligt hinder mot att medlen felaktigt tas i anspråk synes vara att höja det procentuella tillägget på 10 % av fonden till 20 %. Kravet på effektiv beskattning av återförda belopp – jämte tillägg – kan då slopas.

20 § 2 mom. (16 § 2 mom.)

Möjligheten att överföra fonder mellan koncernföretag utnyttjas i påfallande stor utsträckning. Enligt nuvarande regler får överföring ske endast inom "kärnfamiljen", dvs. mellan moderföretag och dess helägda dotterbolag. Yrkanden om utvidgning av överföringsmöjligheterna har framförts flera gånger. Önskemålen har framför allt gällt överföring av fondmedel mellan samtliga helägda bolag inom en koncern, t. ex. mellan moderbolag och helägt dotterdotterbolag.

Enligt utredningens uppfattning talar vissa skäl mot en utvidgning av överföringsmöjligheterna. Överföringar medför en hel del arbete för departement, arbetsmarknadsstyrelsen, taxeringsmyndigheter och riksbanken. Arbetsbelastningen skulle bli ännu större om den krets inom vilken överföringen fick äga rum utvidgades. En ökning av kretsen medför vidare att risken för felaktiga överföringstillstånd blir större, vilket i sin tur ger upphov till besvärliga problem. Det är exempelvis oklart vad som händer om taxeringsmyndigheterna – sedan investeringsfond och riksbankskonto överförts – finner att den ursprungliga avsättningen borde ha underkänts. Liknande problem kan uppkomma om det sedan överföringen ägt rum framkommer att samtliga förutsättningar för överföring inte varit uppfyllda. För en ökad rätt till överföring av fondmedel talar å andra sidan att det av systematiska skäl kan te sig motiverat att samordna överföringsreglerna med reglerna om tvångsinlösen av aktier och därigenom med reglerna om rätt till avdrag för koncernbidrag. Om ett moderbolag (A) har två helägda dotterbolag (B och C) vilka i sin tur har var sitt helägt dotterbolag (D och E), kan det framstå som egendomligt att fondmedel inte får överföras mellan exempelvis A och D och inte heller mellan B och C:s dotterbolag E. Beredningen anser därför att kretsen av bolag mellan vilka överföring kan ske bör sammanfalla med den krets inom vilken tvångsinlösen enligt 14 kap. 9 § aktiebolagslagen får göras. Beredningen vill dock betona att en sådan utvidgning av möjligheterna till överföring ingalunda bör medföra någon ovillkorlig rätt för bolag inom kretsen att erhålla tillstånd till överföring. Liksom hittills bör överföring i princip komma i fråga endast om fondmedel skall tas i anspråk för en angelägen investering eller för att undvika att fondmedel – t. ex. på grund av avveckling av en rörelse – tvångsmässigt återförs till beskattning hos ett koncernbolag. Som en allmän förutsättning för medgivande av överföring bör vidare gälla att koncernbidrag med verkan i skattehänseende kunnat förekomma mellan bolagen i fråga.

I en till beredningen överlämnad skrivelse har Kooperativa förbundet anfört att investeringsfonder bör få överföras från aktiebolag till ekonomiska föreningar och mellan aktiebolag, som är helägda dotterföretag till en ekonomisk förening. Beredningen, som i annat sammanhang (avsnitt 8.3.2) föreslagit att aktiebolag och ekonomiska föreningar skall beskattas efter samma skattesats, delar denna uppfattning. Överföring bör således få ske mellan ekonomisk förening och aktiebolag under förutsättning att föreningen direkt äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet i aktiebolaget. Överföring bör vidare kunna ske inbördes mellan aktiebolag som på nu angivet sätt ägs av en ekonomisk förening.

11.7 Pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. fl.

11.7.1 *Inledning*

Av förarbetena till BFL synes framgå att det inte står i överensstämmelse med god redovisningssed att successivt resultatberäkna ett pågående arbete. Resultatberäkningen bör i stället anstå tills uppdraget slutförts. Detta sätt att se på resultatberäkningen är ett uttryck för den s. k. realisationsprincipen, dvs. att endast realiserade vinster bör tas med vid beräkningen av rörelsens resultat.

I KL finns inte några regler som direkt tar sikte på den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten. Som framgår av beredningens tidigare lämnade redogörelse (avsnitt 4.2.5.4) synes dock skattepraxis på detta område stå i viss motsatsställning till BFL:s principer. Medan BFL bygger på realisationsprincipen synes skattedomstolarna ha intagit den ståndpunkten att resultatberäkning i princip skall ske löpande genom beskattning av dellikvider för arbeten eller uppdrag som är under arbete. Mot bakgrund av detta och då rättsläget i åtskilliga frågor är oklart, framstår det som angeläget att regler tillskapas angående den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. fl. Härvid bör strävan givetvis vara att uppnå överensstämmelse mellan skattelagstiftningen och BFL:s redovisningsmässiga principer. Vissa skillnader torde dock bli ofrånkomliga med hänsyn till de skilda syften BFL och skattelagstiftningen har.

11.7.2 *Resultatberäkning*

En utgångspunkt vid utformning av regler för beskattning av pågående arbeten bör enligt beredningens uppfattning vara att resultatberäkningen skall göras först när arbetet eller uppdraget slutförts. Skattelagstiftningen bör således anpassas till bokföringsmässiga principer i detta hänseende. En konsekvens av detta synsätt är att à-kontofakturerade belopp, som belöper på arbeten som inte är färdigställda, bör redovisas som skuld i bokslutet. Av detta följer i sin tur att kostnader som under beskattningsåret lagts ned på arbeten av nu nämnt slag i princip bör tas upp (aktiveras) som en tillgångspost i bokslutet (värde av pågående arbeten).

Någon skattemässig resultatberäkning bör således inte komma till stånd medan arbetet pågår utan först när arbetet eller uppdraget praktiskt sett är att anse som färdigt eller slutfört. Enligt beredningens mening bör resultatberäkningen inte uppskjutas längre än som är rimligt. I detta hänseende är det nödvändigt med en snävare gränsdragning än den som gäller från bokföringsmässiga utgångspunkter. Det är emellertid inte möjligt att för den mångfald olika situationer som kan förekomma generellt ange när skattemässig resultatberäkning skall ske, utan detta får avgöras vid rättstillämpningen. Vid denna bedömning bör enligt beredningens uppfattning datum för slutfaktura normalt vara avgörande. Om slutfaktura inte upprättats trots att detta kunnat göras bör resultatberäkningen ändå ske vid den tidpunkt då slutlig debitering på uppdragsgivaren tidigast fått ske. Sedan avtalad prestation fullgjorts i allt väsentligt bör mindre justeringar och liknande, som vidtas efter det att resultatet av det utförda arbetet överlämnats till

eller kunnat avhämtas av uppdragsgivaren, inte medföra att någon förskjutning får ske av resultatberäkningen. Inte heller bör lagakraftägande beslut av myndigheter eller domstolar behöva avvaktas innan skattemässig resultatberäkning sker, om detta inte är avgörande för om ersättning över huvud taget skall utgå. Detsamma bör gälla i fråga om andra åtgärder och formaliteter som i sig är utan betydelse för värdet av det utförda arbetet.

Vad som avtalats mellan kontrahenterna om slutavräkning bör enligt beredningens uppfattning inte heller vara helt utslagsgivande för den tidpunkt då resultatet bör redovisas med verkan i skattehänseende. Om ett arbete som till huvudsaklig del är klart inte medfört några nämnvärda kostnader under en längre tid synes resultatberäkning normalt böra ske oavsett vad parterna överenskommit om faktureringsdag e. d. Vid bedömningen bör viss hänsyn också tas till i vilken utsträckning à-kontofakturering förekommit. Kvarstår blott en ringa del av den avtalade ersättningen talar detta för att arbetet i allt väsentligt är slutfört. Det kan i oklara fall vidare vara till viss ledning att granska förhållandena efter utgången av det beskattningsår, för vilket resultatberäkning sätts i fråga.

Kan den skattskyldige visa eller göra sannolikt att ett uppdrag eller arbete inte är klart bör resultatberäkning givetvis anstå. Detta kan exempelvis vara fallet när ytterligare inte obetydliga kostnader kommer att läggas ned på uppdraget i fråga. Föreligger tvist med uppdragsgivaren om arbetet utförts kontraktsenligt bör beskattningen likaledes anstå om tvisten kan medföra väsentlig kostnad eller minskning av avtalad ersättning. Det bör understrykas att en reglering på detta område inte syftar till att åstadkomma en skattemässig resultatberäkning som står i strid med vad som är tillåtet enligt BFL. Det är alltså uteslutande fråga om regler för att förhindra omotiverade eller otillbörliga förskjutningar av beskattningen. Normalt skall således bokföringen av kostnader och intäkter för pågående arbeten ligga till grund för beskattningen.

Beredningens förslag innebär således i princip att kostnaderna för pågående arbeten, vilka inte är avslutade vid beskattningsårets utgång, skall aktiveras. Resultatberäkningen skall i princip göras så snart detta är tillåtet enligt BFL:s regler. Den föreslagna ordningen kan emellertid vålla problem för i första hand mindre företag. Dessa redovisar nämligen f. n. ofta uppburna à-kontolikvider och dellikvider m. m. som intäkt. Någon aktivering av nedlagda kostnader eller skuldföring av à-kontobelopp o. d. äger således inte rum. Enligt beredningens uppfattning bör denna enklare redovisningsmetod finnas kvar för den som bedriver verksamheten i mindre omfattning. I dessa fall torde fakturering normalt ske i sådan takt att summan av à-kontobelopp o. d. ungefär motsvarar värdet av nedlagda kostnader för pågående arbeten på balansdagen. För att löpande resultatberäkning skall få tillämpas bör krävas att redovisningen i sin helhet sker enligt denna metod. Det bör alltså inte vara tillåtet att i en och samma rörelse tillämpa såväl löpande resultatberäkning som balansering av pågående arbeten och fakturerade à-konton. För att få en praktisk avgränsning bör löpande resultatberäkning komma i fråga endast i företag som enligt 1 § fjärde stycket BFL undantagits från bestämmelserna om årsbokslut. Metoden bör således få tillämpas endast av enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträde av fler än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningen

understiger 200 000 kronor. I aktiebolag bör löpande vinstavräkning alltså inte godtas.

I åtskilliga hantverks- och konsultföretag sker arbetet på löpande räkning. Uppdragsgivaren är då skyldig att betala den ersättning som begärs under förutsättning att det utförda arbetet är kontraktsenligt och att debiterat belopp inte är oskäligt eller överstiger avtalat högsta pris. Riskerna för förluster på sådana arbeten är vanligen små. När à-kontofakturor av detta slag betalas av uppdragsgivaren får eventuell vinst anses realiserad i motsvarande mån. I regel är avtalat att betalning skall utgå med vissa belopp sedan visst arbete utförts eller resultat uppnåtts. Återbetalning av uppburna belopp torde i fall som dessa knappast förekomma. Beskattningen av intäkter som hänför sig till sådana uppdrag eller arbeten bör enligt beredningens uppfattning inte få förskjutas genom skuldföring i bokslutet. Å andra sidan skall någon aktivering av nedlagda kostnader inte äga rum. Resultatberäkning bör således vid löpande räkning ske i takt med faktureringen. Intäktsredovisningen skall alltså påverkas av fakturerade fordringar av detta slag oavsett om de är betalda eller inte. Utebliven betalning av sådana fordringar får beaktas på sedvanligt sätt vid värdesättningen genom bortskrivning helt eller delvis av osäkra fordringar. Det kan inträffa att den skattskyldige söker erhålla en obehörig skattekredit genom att medvetet avstå från fakturering under tiden före ett bokslut. I lagtexten bör därför införas en regel om att skattskyldig, som underlåtit fakturering av belopp där detta enligt god redovisningssed kunnat ske, skall som intäkt redovisa summan av de belopp som hade kunnat faktureras.

11.7.3 *Värdering av pågående arbeten*

I princip är situationen vid värdering av pågående arbeten densamma som vid värdering av produkter i arbete i ett varuproducerande företag. Den viktigaste skillnaden består i att pågående arbeten kan utgöras av immateriella produkter, som helt eller nästan uteslutande är resultatet av intellektuellt arbete. Att bestämma värdet av sådana oavslutade arbeten kan i vissa fall vara svårt. Anledningen kan vara bl. a. osäkerhet om uppdragsgivaren kommer att godta den utarbetade lösningen, exempelvis en ritning. Kostnader som nedlagts på misslyckade försök att nå fram till en lösning kan medföra att resultatet av ett uppdrag blir en förlust. Sådana kostnader representerar uppenbarligen inget värde. I många fall finns inte något egentligt marknadsvärde för det pågående arbetet, därför att det avser speciella problem som kanske är av intresse endast för uppdragsgivaren. Det sagda gäller i fråga om arbeten till fast pris. Vid löpande räkning blir det, som föreslagits i det föregående, aldrig aktuellt att uppskatta värdet av pågående arbeten.

Genom att resultatberäkning i princip bör anstå tills uppdrag eller arbete till fast pris slutförts krävs en skattemässig periodisering av nedlagda kostnader för arbeten som inte är avslutade vid räkenskapsårets utgång. I annat fall kommer resultatredovisningen att förskjutas i alltför hög grad genom att kostnaderna avräknas under löpande år medan inkomsterna intäktsredovisas senare. Värdet av pågående arbeten kan beräknas på olika sätt. Be-

räkningen kan ske t. ex. genom en kalkylerande bokföring som är inbyggd i redovisningssystemet eller som förs vid sidan om bokföringen på särskilda kalkylkort eller motsvarande. Fördelningen av kostnaderna på olika projekt kan göras även enligt självkostnadsprincip, dvs. genom en fördelning av samtliga direkta och indirekta kostnader. Det torde också förekomma att enbart direkta kostnader fördelas, medan övriga kostnader uppskattas om de över huvud taget beaktas i kalkylen.

Som beredningen tidigare framhållit kan värdet av pågående arbeten balansmässigt sägas utgöra ett mellanting mellan lager och fordringar. Karaktären av fordringar synes dock mera uttalad, särskilt beträffande pågående arbeten på löpande räkning. Erfarenhetsmässigt är förluster på arbeten eller uppdrag till fast pris i här avsedda fall – anläggningsföretagen undantagna – ovanliga. Under förutsättning att uppdrag kan slutföras på avtalat sätt löper uppdragstagaren ofta ingen annan risk än att utestående fordringar inte betalas. Normalt erläggs emellertid betalningen successivt genom delikvider varigenom förlustriskerna av detta skäl kan begränsas. De risker och osäkerhetsmoment som kan föreligga bör givetvis beaktas i skälig mån vid beskattningen. Samtidigt bör eftersträvas att reglerna blir enkla att tillämpa. Beredningen har kommit fram till att dessa syften tillgodoses genom att värderingen skattemässigt sker med utgångspunkt i enbart de direkta kostnaderna. Skyldighet att balansera de indirekta kostnaderna bör däremot inte föreligga.

Med direkta kostnader avses kostnader för material, löner, resor och andra utlägg samt kostnader för underkonsult eller motsvarande som är direkt hänförliga till pågående arbeten eller uppdrag. Även socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som belöper på direkta lönekostnader bör hänföras till direkta kostnader. Som indirekta kostnader kan räknas inte direkt debiterbara lönekostnader, administrationskostnader, avskrivningar samt övriga kostnader som inte går att hänföra direkt till visst uppdrag eller arbete. Värderingen av pågående arbeten bör således godtas vid beskattningen om summan av de direkta kostnaderna inte underskrids. Normalt torde en sådan värdering vara fullt betryggande. I speciella fall kan dock en försiktigare värdering vara motiverad, exempelvis vid mycket omfattande arbeten. Efter utredning som visar eller gör sannolikt att särskilda prisfalls- eller förlustrisker föreligger bör det godtas att pågående arbeten tas upp till lägre värde än de direkta kostnaderna.

De föreslagna reglerna skall tillämpas vid värdering av pågående arbeten i företag av skiftande storlek och med olika inriktning av verksamheten. Detta gör att det inte är möjligt att närmare ange hur stor procentuell nedskrivning som förslaget innebär. Beredningen har emellertid gjort den bedömningen att de direkta kostnaderna inklusive lönebikostnader utgör så stor andel av de totala kostnaderna att det fiskala intresset inte eftersätts samtidigt som berörda företag ges möjlighet till reservering för förlustrisker och viss konsolidering. Det bör framhållas att här berörda företag kommer att dra särskilt stor fördel av den rätt till resultatreservering baserad på lönekostnaderna som beredningen föreslår. För jämförelsens skull kan nämnas att byggnadsföretagen m. fl. enligt riksskatteverkets anvisningar f. n. får redovisa värdet av pågående arbeten till lägst åttio procent av nedlagda direkta kostnader. Att en generell nedskrivning med en viss andel av de

direkta kostnaderna inte föreslås för konsultföretagen motiveras bl. a. av att andelen indirekta kostnader här torde vara betydligt större än i byggnadsbranschen. Utgångspunkten vid värdesättningen – nedlagda direkta kostnader – är emellertid densamma för såväl byggnads- och anläggningsföretag som hantverks- och konsultföretag.

För att undvika att de mindre företagen enbart av skatteskäl skall tvingas att tillämpa kostnadsredovisning som underlag för värdering av pågående arbeten bör mindre belopp undantas. När värdet av pågående arbeten, beräknat i enlighet med ovanstående förslag, inte överstiger visst belopp bör således redovisning kunna underlåtas. Enligt beredningens uppfattning bör gränsen dras vid 10 000 kronor. Avdragsbeloppet får efter hand anpassas med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Beloppsgränsen bör utformas så att tröskeleffekter undviks. Från summan av de direkta kostnaderna för pågående arbeten bör av detta skäl avdrag få göras med föreskrivet avdragsbelopp. Avdraget får dock inte överstiga värdet av de direkta kostnaderna. Den föreslagna regeln innebär att vid upprättande av bokslutet måste överslagsberäkningar göras för kontroll av att beloppsgränsen inte överskrids. Detta torde normalt inte medföra några nämnvärda problem. Ofta kan förhållandet bedömas någorlunda tillförlitligt med utgångspunkt i färdigställandegraden vid arbeten till fast pris. I vissa fall kan à-kontofaktureringen vara till ledning. Det är då skyldighet första gången föreligger att redovisa värde av pågående arbeten kan givetvis inte krävas att ett exakt värde redovisas. Det är dock mycket som talar för att någon enkel kostnadsredovisning i många fall tillämpas internt i företaget redan innan värdet av pågående arbeten uppgår till omkring 10 000 kronor i nuvarande penningvärde.

Av de företag som berörs av förslaget måste krävas att fortlöpande anteckningar förs om nedlagda kostnader för olika pågående arbeten. När kalkylerande bokföring eller motsvarande sidoordnade redovisning på kalkylkort och liknande finns, sammanställs vid bokslutet nedlagda direkta kostnader, så att olika projekt redovisas för sig. I övriga fall, exempelvis när skattskyldig tidigare inte varit tvungen att redovisa värde av pågående arbeten, bör underlaget bestå av de beräkningar som ligger till grund för redovisade värden. Specifikationer av detta slag utgör en förutsättning bl. a. för kontrollen av att vinstavräkning sker på rätt sätt.

11.8 Byggnadsföretag m. m.

11.8.1 *Byggnadsrörelsebegreppet*

Av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.8.1) framgår att rättspraxis när det gäller att bestämma byggnadsrörelsebegreppet och den s. k. byggmästarsmittans omfattning inte bara är rikhaltig utan även många gånger svår att tolka entydigt. Detta har skapat en betydande osäkerhet vid rättstillämpningen, vilket medfört dels att antalet skatteprocesser blivit betydande, dels att en oproportionerligt stor andel av de förhandsbesked riksskatteverket meddelat kommit att avse frågor om byggnadsrörelse förligger och om fastighet skall betraktas som smittad av, dvs. anses utgöra om-

sättningstillgång i, sådan rörelse. Enligt beredningens uppfattning går det att peka på åtminstone två orsaker till detta. För det första saknas en definition av byggnadsrörelsebegreppet. För det andra ger rättspraxis inget klart besked om när en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Beredningen har därför undersökt möjligheten att genom lagstiftning underlätta rättstillämpningen i dessa hänseenden.

Vid beredningens överväganden har emellertid framkommit att det är utomordentligt svårt att finna en användbar generell definition på begreppet byggnadsrörelse. En annan möjlighet är då att i lagtexten räkna upp i vilka fall byggnadsrörelse skall anses föreligga. Denna metod har dock den nackdelen att uppräkningen knappast kan bli heltäckande. I de allra flesta fallen är det uppenbart om byggnadsrörelse föreligger eller inte. I de gränsfall där svårigheter uppkommer kan omständigheterna vara så skiftande att de inte går att beskriva vare sig med en generell definition eller genom uppräkning av avgörande omständigheter. Av nu anförda skäl anser beredningen det ogörligt att lagstiftningsvägen definiera byggnadsrörelsebegreppet. Liksom hittills torde frågan få överlämnas till rättstillämpningen att lösa.

Vad beträffar frågan om byggmästarsmittans omfattning och möjligheten att på denna punkt lagstiftningsvägen förenkla rättstillämpningen vill beredningen anföra följande.

Byggmästarsmitta kan, som tidigare framhållits, vara mindre omfattande än annan rörelsesmitta. Detta sammanhänger med att fastigheter jämfört med de flesta andra tillgångar har en mer påtaglig karaktär av kapitalplaceringsobjekt. Därför kan enligt praxis byggmästare, vars rörelse uteslutande eller så gott som uteslutande består i uppförande av byggnad eller anläggning på annans fasta egendom, köpa och sälja en eller annan fastighet utan att eventuell vinst rörelsebeskattas. Har byggmästaren under innehavstiden utfört byggnadsarbete av viss omfattning på fastigheten, anses fastigheten emellertid smittad vilket medför att den behandlas som omsättningstillgång i rörelsen. Byggmästaren kommer därför att inkomstbeskattas vid en försäljning även för den del av eventuell vinst som inte motsvarar "dolt byggmästararvode". Detsamma gäller om fastighet förvärvats i och för rörelsen (t. ex. tomtmark för eventuell framtida bebyggelse eller saneringsfastighet). På liknande sätt blir även fastighet, som anskaffats för stadigvarande bruk i rörelsen (t. ex. kontor och förråd), att hänföra till omsättningstillgång för den händelse fastigheten bebyggts eller ombyggts i rörelsen. Även fastighet som förvärvats för stadigvarande användning i annan förvärvskälla än byggnadsrörelse löper viss risk att bli smittad av ägarens byggnadsrörelse.

Den som driver byggnadsrörelse har följaktligen begränsade möjligheter att hålla även enstaka köp och försäljning av fastighet utanför rörelsen. Stark presumtion föreligger för att fastighetsförvärv sker i och för byggnadsrörelsen. Den osäkerhet i skatterättslig status som vidlåder en byggmästares fastighetsinnehav är givetvis otillfredsställande från flera synpunkter. För den skattskyldige är det ett rättssäkerhetsintresse att veta hur hans inkomstförhållanden påverkas av exempelvis en avyttring av vissa fastigheter. För det allmänna medför frågan – som tidigare nämnts – en betydande belastning på de myndigheter och domstolar som har att ta ställning till de enskilda fallen. Frågans vikt ökar av att det för den skattskyldige gäller betydande ekonomiska värden.

En lösning av dessa problem skulle vara att anse alla fastighetstransaktioner som yrkesmässiga om de företas av någon som driver byggnadsrörelse. Vinstgivande affärer skulle åtminstone delvis kunna förklaras med byggmästarens branschkännedom och yrkeskunskap. En sådan regel skulle emellertid kunna få mindre tilltalande konsekvenser. Det synes lämpligare att som grund för rörelsebeskattning av en enskild fastighetstransaktion kräva att den kan anses utgöra ett normalt led i rörelsen. Därmed blir den som driver byggnadsrörelse och utför byggnadsarbete av viss omfattning på förvärvad fastighet alltid skattskyldig för vinst vid försäljning av fastigheten såsom för inkomst av rörelse. Fastighet, som varken anskaffats i och för byggnadsrörelsen eller varit föremål för byggnadsarbete i rörelsen, bör hänföras till rörelsen endast om denna haft sådan inriktning att den även innefattat handel med fastigheter. Denna senare lösning innebär en kodifiering av förefintlig rättspraxis beträffande lagerbegreppet i byggnadsrörelse.

Beredningen föreslår därför att fastighet, som förvärvas av skattskyldig som driver byggnadsrörelse, anses utgöra omsättningstillgång om den förvärvats i och för rörelsen. Fastighet, som inte förvärvats i och för byggnadsrörelsen, anses likväl som omsättningstillgång om den innehas av någon som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande arbeten i denna rörelse. Vad nu sagts gäller dock inte fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i jordbruk eller skogsbruk eller annan rörelse än byggnadsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter. Fastighet anses förvärvad i och för byggnadsrörelse om syftet med anskaffningen varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheten samt när fastighet anskaffats för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen. Fråga kan vara om markområde för eventuell framtida exploatering. Det förhållandet att exploateringen sedermera inte kan genomföras t. ex. på grund av byggnadsförbud bör inte föranleda annan bedömning. Till byggnadsrörelse hänförs också förvärv av äldre fastighet i och för upprustning liksom förvärv av saneringsoch rivningsfastigheter. Under denna bestämmelse faller även byggnadsföretagens anläggningsfastigheter. Då dessa fastigheter redan enligt nuvarande praxis behandlas som omsättningstillgångar om de bebyggts eller ombyggts i rörelsen, torde regeln beträffande sådant fastighetsinnehav inte innebära någon nämnvärd skärpning av beskattningen. Med denna lösning försvinner dessutom de problem som i dag finns när det gäller att bestämma karaktären på aktier i bolag som förvaltar fastigheter av olika slag.

Beredningen föreslår vidare att fastighet, som innehas av företagsledare i fåmansföretag, skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse under förutsättning att fastigheten, om den innehafts av fåmansföretaget, skulle ha utgjort omsättningstillgång i sådan rörelse. Motsvarande föreslås gälla om fastighet innehas av make eller hemmavarande barn under 16 år till sådan företagsledare samt om fastighet innehas av make eller hemmavarande barn under 16 år till annan fysisk person som driver byggnadsrörelse. Detta innebär bl. a. att fastighet, vilken förvärvats från make som driver byggnadsrörelse, inte mister sin karaktär av omsättningstillgång i och med överföringen till andra maken. Har fastighet antingen överförts till hemmavarande barn under 16 år eller har fastighet, som ägs av sådant barn, underkastats mer omfattande byggnadsarbete i förälders byggnadsrörelse, anses fastigheten utgöra omsättningstillgång för barnet. Däremot

synes fastighet, som överförts till annan person än överlåtarens make eller hemmavarande barn under 16 år, enligt förslagets utformning inte bli smittad av överlåtarens byggnadsrörelse. Frågan huruvida fastighet i detta fall skall anses utgöra omsättningstillgång för förvärvaren bör enligt beredningens mening avgöras med hänsyn till arten av den verksamhet denna person drivit.

Tidigare har framhållits att osäkerheten är stor när det gäller att bedöma när yrkesmässig handel med fastigheter skall anses föreligga. Helt klart är att inkomstberäkning vid försäljning av fastigheter, vilka anskaffats för att yrkesmässigt avyttras av företag som handlar med fastigheter eller av fastighetsmäklare, skall ske enligt rörelsereglerna. Däremot är det många gånger osäkert om detta skall ske när verksamheten inte redan från början haft yrkesmässig inriktning. Beredningen har ansett det angeläget att söka finna en schablonregel för de fall då den regelmässighet som erfordras för att rörelse skall anses föreligga uppkommer successivt. Det ligger nära till hands att anknyta till reglerna för okvalificerad tomtrörelse. Enligt dessa anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse om den skattskyldige under tio kalenderår avyttrat minst femton byggnadstomter. Vid renodlad handel med fastigheter torde dock merparten av fastigheterna köpas och säljas i bebyggt skick, varför sådan verksamhet kan sägas ha annan karaktär än tomtrörelse. Därför bör redan ett mindre antal köp och försäljningar av fastigheter konstituera yrkesmässig handel med fastigheter. I ett fall har, som framgått av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.8.1), regeringsrätten funnit sådan rörelse föreligga när en person under sju år köpt 18 fastigheter och sålt sju av dessa. En bedömning av om någon driver yrkesmässig handel med fastigheter synes i första hand böra ske med utgångspunkt i den regelmässighet med vilken köp *och* försäljning skett. Det förhållandet att någon vid viss tidpunkt äger ett stort antal fastigheter bör ha mindre betydelse. Enligt beredningen synes en lämplig avvägning vara att anse yrkesmässig handel med fastigheter föreligga när någon under en femårsperiod sålt minst fem fastigheter, om vederbörande under motsvarande tidsperiod köpt minst lika många fastigheter.

Beredningen föreslår därför att handel med fastigheter skall anses föreligga när någon driver verksamhet som avser försäljning av fastigheter, vilka anskaffats för yrkesmässig avyttring. I övrigt skall handel med fastigheter anses föreligga när någon under fem kalenderår avyttrat minst fem fastigheter, om lika stort antal fastigheter förvärvats under samma tidsperiod genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkning av antalet fastigheter medtas onerösa förvärv samt avyttringar som företagits av make och hemmavarande barn under 16 år samt av fåmansföretag, i vilket den skattskyldige, dennes make eller – om den skattskyldige är hemmavarande barn under 16 år – förälder är företagsledare. Är den skattskyldige under 16 år medräknas även förvärv och avyttring som företagits av förälder, hos vilken barnet är hemmavarande. Skulle den skattskyldige vara ett fåmansföretag måste hänsyn tas också till köp och försäljningar av fastigheter som företagits av företagsledare i sådant företag, dennes make och hemmaravarande barn under 16 år. Undantag görs för fastigheter som anskaffats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse

än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Beredningen har dock inte funnit det lämpligt att undanta avyttring av byggnadstomt som avstyckats från förvärvad fastighet. Anledningen till detta är att även en försäljning av fem byggnadstomter under fem år bör anses indikera rörelse, om säljaren under samma tidsperiod förvärvat fem fastigheter genom oneröса fång.

Enligt beredningens uppfattning skall fastighet, som förvärvats av skattskyldig som driver handel med fastigheter, anses utgöra omsättningstillgång. Undantag bör dock göras för fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Har enligt denna definition handel med fastigheter konstaterats föreligga, anses samtliga av den skattskyldige innehavda fastigheter – alltså även byggnadstomter – ingå i denna rörelse. Som tidigare nämnts anses yrkesmässig handel med fastigheter föreligga i och med försäljningen av den femte fastigheten såvida inte rörelsen påbörjats tidigare. Ingångsvärde i rörelsen beräknas enligt bestämmelsen i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL.

Det anförda innebär att en byggmästare anses driva byggnadsrörelse jämte handel med fastigheter om han under en femårsperiod tillsammans med make, hemmavarande barn under 16 år samt i förekommande fall familjeföretag sålt minst fem fastigheter och om under samma tidsperiod fem eller fler fastigheter anskaffats av samma personkrets genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har fastighetsaffärerna fått en sådan omfattning presumeras alltså samtliga fastigheter som ägs av makar och hemmavarande barn under 16 år utgöra omsättningstillgångar i yrkesmässigt bedriven handel med fastigheter. Undantag görs dock för fastighet som anskaffats för stadigvarande användning i annan verksamhet än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Särskilda regler kan vidare gälla för familjebostad (jfr avsnitt 11.8.3.1).

Som tidigare nämnts har regeringsrätten i ett fall, då fråga var om intern försäljning av fastigheter mellan fastighetsförvaltande kommanditbolag och ett andelsägande aktiebolag, som drev yrkesmässig handel med fastigheter, ansett att kommanditbolagens fastigheter ingått i aktiebolagets fastighetslager till den del de via andelsinnehavet ägts av aktiebolaget. Med hänsyn till de speciella omständigheterna i detta förhandsbesked får praxis fortfarande anses oklar. På grund härav och då frågan om skatterättslig status för fastigheter som förvaltas av handelsbolag (kommanditbolag) kan ha stor betydelse i det enskilda fallet finner beredningen att lagreglering bör ske. Därför föreslås att om skattskyldig, som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, innehar andel i enbart fastighetsförvaltande handelsbolag (kommanditbolag) skall såväl andelen som en mot andelen svarande del av fastighetsbeståndet anses ingå som omsättningstillgång i rörelsen.

11.8.2 *Resultatutjämning och konsolidering*

11.8.2.1 Nuvarande regler

Som framgått av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.8.3.3) är ordinarie lagervärderingsregler inte tillämpliga på skattskyldigs lager av fastigheter

och liknande tillgångar. Värdet av lagret av sådana tillgångar skall i stället enligt särkild föreskrift i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.

Riksskatteverket har lämnat anvisningar rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m. m. hos byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl. (RSV Dt 1975:23 och 1976:48). Enligt anvisningarna skall den i räkenskaperna gjorda värderingen av byggnadsföretags lager av fastigheter godtas så länge värdet inte understiger 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärde. Med anskaffningsvärde förstås köpeskilling och – i det fall ägaren själv uppfört byggnaden – direkta byggnadskostnader. Beträffande lager av aktier och andelar godtas värderingen om den skett enligt de regler som gäller lager av fastigheter. Pågående arbeten på annans fastighet får, såvida fråga inte är om arbeten på löpande räkning, tas upp till lägst 80 % av nedlagda direkta byggnadskostnader. Beträffande arbeten på löpande räkning får reservering för förlustrisk inte ske med högre belopp än som i det enskilda fallet visas vara erforderligt.

Den skattemässiga resultatberäkningen av entreprenadarbeten bör enligt riksskatteverkets anvisningar ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter den besiktning som skall ske sedan entreprenören anmält arbetet färdigt, den s. k. slutbesiktningen.

Med den utformning riksskatteverkets anvisningar fått ges byggnadsföretagen möjlighet till inte bara reservering för förlustrisker, som det egentliga syftet varit, utan även till en ganska betydande konsolidering. Att så är fallet bekräftas av den branschstatistik som redovisas i följande avsnitt.

11.8.2.2 Branschstatistik

En viss bild av branschens struktur kan erhållas från Statistiska Centralbyråns (SCB) finansstatistik för byggnadsföretag, vilken dock inte omfattar samtliga företag i branschen. Statistiken avser företag som

- drivs i bolagsform (aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening)
- har minst två anställda
- av SCB hänförts till husbyggnads-, väg-, vatten- och linjebyggnadsindustri.

De uppgifter som redovisas nedan har hämtats från de utredningar rörande byggnadsföretagens ekonomi som varje år publiceras av Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF). Uppgifterna bygger på SCB:s finansstatistik.

Tabell 11.1 Antal byggnadsföretag 1975 och deras produktionsvärde[a]

Företagsstorlek, antal anställda	Antal företag	%	Produktionsvärde	
			Milj. kr	%
2– 4	2 516	49,6	900	3,5
5– 9	1 138	22,4	1 163	4,5
10– 19	757	14,9	1 493	5,8
20– 49	425	8,4	2 352	9,1
50– 99	141	2,8	1 835	7,1
100–199	47	0,9	1 349	5,2
200–499	25	0,5	1 511	5,9
500–999	8	0,2	1 331	5,2
1 000–	14	0,3	13 815	53,7
Samtliga företag	5 071	100,0	25 749	100,0

[a] Preliminära uppgifter.

Den resultatutveckling byggnadsföretagen haft under perioden framgår av tab. 11.2. På grund av ändrade urvalsprinciper hos SCB kan jämförbara siffror redovisas endast för företag med mer än 19 anställda.

Tabell 11.2 Byggnadsföretagens resultat och reserveringar.Endast företag med mer än 19 anställda (milj. kr)

	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Omsättning	12 293	15 582	16 343	16 475	16 996	19 962	20 465
Löner	3 719	4 188	4 185	4 158	4 196	4 518	4 343
Rörelseresultat	376	17	164	331	384	462	488
Pågående arbeten	12 931	13 575	13 028	13 655	15 525	17 079	16 720
Omsättningsfastigheter	3 153	3 758	3 361	3 922	4 484	4 769	4 385
Aktier och andelar i fastighetsbolag (-föreningar)	28	57	37	97	47	39	356
Materiallager	216	226	267	234	262	290	
Reserv i omsättningstillgångar	1 345	1 252	1 191	1 372	1 609	1 791	1 863
Investeringsfonder	9	13	16	14	20	87	124

Posten "rörelseresultat" uttrycker resultatet (efter avskrivningar men före reserveringar) av såväl entreprenadverksamhet (jämte biverksamheter) som fastighetsförvaltning och försäljning av omsättningsfastigheter. De värden som redovisas för omsättningstillgångarna är deras anskaffningsvärden. Dock torde på grund av gällande praxis vissa företag ha omkostnadsfört de indirekta byggnadskostnaderna. Värdena för pågående arbeten och omsättningsfastigheter liksom även reserven i omsättningstillgångar är därför antagligen för lågt redovisade. I tab. 11.2 har medtagits endast den del av faktureringen som påverkar resultatet. Från och med år 1975 har posterna "aktier och andelar i fastighetsbolag" samt "materiallager" sammanslagits.

Rörelseresultatet har under den redovisade perioden varierat mellan 0,1 och 3,0 procent av omsättningen. Av tab. 11.2 kan också utläsas att posten "materiallager" är förhållandevis liten (drygt en procent av omsättningen), medan posten "pågående arbeten" är betydande (80–105 procent av omsättningen). Byggnadsföretagen utnyttjar i mycket liten utsträckning investeringsfondssystemet. Detta torde bero på att rätten att skriva ned pågående

arbeten och fastighetslager i allmänhet ger tillräckliga reserveringsmöjligheter samt att investeringsfond för konjunkturutjämning inte får tas i anspråk för kostnader för reparation, ny-, till- eller ombyggnad av byggnad som utgör lagertillgång.

11.8.2.3 Anpassning av reserveringsregler för byggnadsföretag till beredningens förslag om generella regler för konsolidering och reservering

Beredningen har i avsnitt 8.2.6 föreslagit vissa ändringar i det system som nu gäller för att beräkna den beskattningsbara vinsten i ett företag. Innebörden av dessa ändringar är att företagen får sätta av till en resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas. Nuvarande rätt till lagernedskrivning reduceras. Som högsta tillåtna avsättning föreslås 20 % av lönekostnaderna respektive 45 % av lagervärdet. Dessutom föreslås en ändring av reglerna för avsättning till investeringsfond så att gränsen för maximal avsättning höjs till 50 % av årsvinsten.

Med ledning av den tillgängliga branschstatistiken har beredningen diskuterat olika alternativ för att anpassa byggnadsföretagen till regelsystemet. Utgångspunkten har varit att lagret skall kunna skrivas ned med högst 45 procent och att avsättning till resultatutjämningsfond skall kunna göras med högst 20 procent av lönekostnaderna. Det har därefter undersökts hur de för byggnadsföretagen speciella reglerna för värdering av pågående arbeten, omsättningsfastigheter och lageraktier (-andelar) bör utformas för att reserverings- och konsolideringsmöjligheterna sammantagna skall bli i stort sett oförändrade.

Det bör påpekas att den branschstatistik som redovisats ovan är behäftad med vissa brister. Bland annat kan storleken av de indirekta byggnadskostnaderna inte utläsas. Redovisningspraxis är inte enhetlig och indirekta kostnader aktiveras av vissa företag men inte av andra. Vidre sker i en del fall nettoredovisning av pågående arbeten. Uppgift saknas dessutom om hur stor del av posten "pågående arbete" som avser arbete på löpande räkning. Slutligen kan nämnas att beräkningsunderlaget för nedskrivning av aktier och andelar inte kan utläsas ur statistiken. Även om det kan antas att eventuella felaktigheter till viss del motverkar varandra har det vid de beräkningar som gjorts varit nödvändigt att införa flera antaganden och förenklingar. Sålunda har helt bortsetts från såväl indirekta byggnadskostnader som den förhållandevis ringa andel av pågående arbeten vilka utförts på löpande räkning. Nedskrivning av aktier och andelar har skett med ledning av aktien eller andelens anskaffningsvärde och inte fastighetens. För det syfte beräkningarna har, nämligen att konstruera ett system som ger byggnadsföretagen ungefär samma reserverings- och konsolideringsmöjligheter som i dag, torde dock underlaget vara tillförlitligt. I vart fall torde inte det maximala reserveringsutrymmet bli för lågt beräknat. Resultatet av beräkningarna framgår av tab. 11.3.

Tabell 11.3 Alternativa modeller för reservering och konsolidering (milj. kr)

Reservering	%	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
Löner (L)	20	743	837	837	831	839	903	868
Materiallager (M)	45	97	101	120	105	118	130	142
Påg. arbeten (P)	20	2 586	2 715	2 605	2 731	3 105	3 416	3 344
Påg. arbeten (P)	15	1 939	2 036	1 954	2 048	2 328	2 561	2 508
Oms. fastigh. (F)	15	473	563	504	588	672	715	658
Oms. fastigh. (F)	10	315	376	336	392	448	477	438
Oms. fastigh. (F)	5	158	187	168	196	224	238	220
Aktier, andelar (A)	15	4	8	5	14	7	6	6
Aktier, andelar (A)	10	3	6	4	10	5	4	4
Aktier, andelar (A)	5	1	2	1	4	2	2	2
Alt. 1–5								
L M P F, A								
1 20 45 20 10		3 744	3 535	3 902	4 069	4 515	4 930	4 796
2 20 45 20 5		3 585	3 342	3 731	3 867	4 288	4 689	4 576
3 20 45 15 15		3 256	3 045	3 420	3 586	3 964	4 315	4 182
4 20 45 15 10		3 097	2 856	3 251	3 386	3 738	4 075	3 960
5 20 45 15 5		2 938	2 663	3 080	3 184	3 511	3 834	3 740
Nuvarande regler		3 193	3 346	3 186	3 396	3 855	4 125	4 093
Utnyttjad reservering		1 345	1 252	1 191	1 372	1 609	1 791	1 863

Som tidigare nämnts har i grundmaterialet posterna "aktier och andelar i fastighetsbolag" samt "materiallager" sammanslagits. Vid konstruktionen av tab. 11.3 har antagits att aktiernas anskaffningsvärde uppgått till 40 milj. kr.

Av tabellen framgår att de tre första alternativen ger ett i förhållande till nuvarande regler ökat reserveringsutrymme, medan utrymmet skulle minska något i alternativen 4 och 5. Samtidigt bör beaktas att nu gällande regler utnyttjas i förhållandevis liten utsträckning. Endast cirka 40 procent av reserveringsutrymmet tas nämligen i anspråk för avsättningar. Det är en avsevärt lägre andel än vad som genomsnittligt gäller för industri- och handelsföretagen. Till viss del kan det med hänsyn till de speciella förhållandena i byggnadsbranschen vara motiverat att ha relativt generösa regler för nedskrivning av pågående arbeten. Bland annat kan pekas på att ett enskilt entreprenadåtagande kan innefatta betydande ekonomiska risker. Alltför snävt tilltagna reserveringsregler kan därför för det enskilda företaget få allvarliga konsekvenser vid en tillfällig lönsamhetsförsämring. Enligt beredningens mening får därför en viss försiktighet iakttas vid ändring av reglerna. Procentuellt innebär inte något av alternativen alltför stora avvikelser från nuvarande regler. De minsta förändringarna uppkommer med alternativen 3 och 4, där alternativ 3 ger en viss ökning av reserveringsutrymmet medan detta minskar något i alternativ 4. Däremot missgynnar alternativ 4 jämfört med nuvarande regler företag som vid sidan av entreprenadverksamhet har en betydande egenregiproduktion. Mot bakgrund av det anförda är enligt beredningen alternativ 3 lämpligast.

Beredningen föreslår därför att byggnads- och anläggningsföretag ges rätt till nedskrivning av värdet av pågående arbeten på annans fasta egendom med dels indirekta byggnadskostnader, dels 15 procent av direkta bygg-

nadskostnader. Fråga får dock inte vara om entreprenader på löpande räkning. Materiallager får skrivas ned med 45 procent. Vidare får avsättning göras till resultatutjämningsfond med 20 procent av lönekostnaderna och till investeringsfond med 50 procent av årsvinsten. Dessa regler blir tillämpliga även för sido- och underentreprenörer i byggnadsbranschen (värme- och sanitetsföretag, plåtslageriföretag m. fl.).

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.8.3.3) innehåller riksskatteverkets anvisningar en kompletterande regel som avser att förhindra att en tillfällig nedgång av ett företags pågående arbeten medför en upplösning av tidigare gjord reservering. Beredningen föreslår att en motsvarande regel införs i anvisningarna till 41 § KL.

Beträffande lager av material, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall enligt punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 41 § KL såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader med tillägg för vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper på sådana tillgångar. Hänsyn behöver dock inte tas till ränta på eget kapital. Enligt beredningen bör anskaffningsvärde för lagerfastigheter beräknas på motsvarande sätt. I anskaffningsvärde för lagerfastighet bör därför inräknas – förutom köpeskilling vid förvärvet, lagfartskostnader och eventuella rivningskostnader – såväl direkta som indirekta byggnadskostnader. På detta värde medges avdrag för nedskrivning med högst 15 procent.

11.8.2.4 Reservering vid intressegemenskap

Som tidigare nämnts (avsnitt 4.8.3.3) har riksskatteverket i sina anvisningar uttalat att förskott till underentreprenörer inte får inräknas i reserveringsunderlaget för den händelse intressegemenskap föreligger mellan den skattskyldige och underentreprenören. Tanken har varit att två eller flera företag, som är i intressegemenskap, inte samtidigt skall kunna göra nedskrivning på samma pågående arbete. Anvisningens utformning hindrar emellertid inte att byggmästare i vissa fall privat kan utnyttja nedskrivningsreglerna för pågående arbeten trots att den egentliga byggnadsrörelsen drivs av ett byggnadsaktiebolag, vilket bolag också svarar för risktagandet i anledning av byggnationen.

Enligt beredningens uppfattning bör nedskrivningsrätten vid intressegemenskap förbehållas det företag som antingen äger den fastighet på vilken arbetet utförts eller enligt entreprenadavtal med utomstående åtagit sig att uppföra byggnad eller anläggning på fast egendom. Beredningen föreslår därför att en bestämmelse införs enligt vilken nedskrivning inte får ske av värdet av pågående arbete som utförs på uppdrag av någon med vilken den skattskyldige är i intressegemenskap.

11.8.2.5 Resultatberäkning

Enligt riksskatteverkets anvisningar skall vinstberäkning ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter slutbesiktningen. Skulle vid denna tidpunkt tvist föreligga, skall otvistigt belopp resultatavräknas medan reservering accepteras för det tvistiga beloppet.

Anvisningarna innehåller inte någon definition av uttrycket "den slutliga ekonomiska uppgörelsen". Inte heller återfinns begreppet i de entreprenadrättsliga regler som utarbetats inom branschen ("Allmänna Bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader" – AB 72). Dessa regler, som är dispositiva, innebär att entreprenören inom åtta månader efter entreprenadtidens utgång till beställaren skall översända faktura över samtliga återstående fordringar avseende entreprenaden. Senare framställt krav medför inte rätt till ersättning såvida inte entreprenören inom nämnda tid anmält att till beloppet okänd fordran kan föranleda ytterligare krav. Faktura skall betalas inom en månad efter mottagandet. Även om någon del av fakturan är tvistig, skall ostridigt belopp betalas inom en månad. Sedan entreprenadtiden gått till ända inträder garantitiden. Normalt sker samtidigt slutbesiktning. Entreprenaden anses enligt AB 72 avlämnad till beställaren när den blivit godkänd.

Inom branschen anses "slutlig ekonomisk uppgörelse" föreligga när slutfaktura skickats och beställaren inom avtalad tid godkänt denna. Resultatberäkning sker därför för det beskattningsår under vilket godkännande sker. I de fall slutfaktura skickats men tvist föreligger beträffande någon del, resultatavräknas det belopp som anses ostridigt medan reservering görs för resterande del. Det tvistiga beloppet får dock inte vara av sådan storlek att resultatberäkning framstår som meningslös. Om tvist inte föreligger men entreprenören förbehållit sig rätt att senare får betalt för en vid faktureringstillfället okänd fordran, sker inte resultatberäkning förrän denna fordran preciserats och godkänts. Detta beror på att slutlig ekonomisk uppgörelse inte anses ha träffats mellan parterna. Det förekommer emellertid att resultatberäkning förskjuts med motivering att faktura avseende avtalad indexuppräkning inte utställts. Enligt beredningens uppfattning bör detta förhållande dock inte kunna åberopas som skäl för förskjutning av tidpunkten för resultatberäkning. Den spärregel, som intagits i riksskatteverkets anvisningar, bör därför förtydligas så att det framgår att den inte tar sikte på ett fall som detta.

Vid större entreprenader förekommer att olika delar av entreprenaden blir färdiga och tas i bruk av beställaren vid olika tidpunkter. Ofta sker slutbesiktning successivt allt eftersom delarna tas i anspråk. Då garantitiden är knuten till slutbesiktningen, medför en successiv slutbesiktning att garantitiden börjar löpa från olika tidpunkter (AB 72, 4 kap. 7 §). I dessa fall torde kontraktssumman sönderfalla i huvudelar beträffande vilka avgränsning gjorts såväl beloppsmässigt som geografiskt. En entreprenad av den storlek som här avses kan sträcka sig över flera år med särskilda tider för färdigställandet av olika huvuddelar.

Utformningen av riksskatteverkets anvisningar kan i detta sammanhang medföra att sådan slutlig ekonomisk uppgörelse som förutsätter resultatberäkning inte anses föreligga förrän hela entreprenaden färdigställts trots att den upphandlats i huvuddelar. Beredningen får därför anföra följande.

Sedan entreprenad eller del därav blivit godkänd är entreprenaden eller delen avlämnad till beställaren (AB 72, 7 kap. 26 §). Detta innebär att slutbesiktning skett och att garantitiden börjat löpa. Som tidigare nämnts måste entreprenören inom åtta månader efter entreprenadtidens utgång till beställaren översända faktura över samtliga återstående fordringar avseende

entreprenaden. Enligt AB 72 definieras entreprenadtid som tiden från entreprenadens påbörjande till garantitidens början. Slutsatsen blir därför att entreprenören, när garantitiden börjat löpa, har åtta månader på sig att presentera samtliga fordringar avseende entreprenaden. Dessa bestämmelser gäller enligt särskilt stadgande i AB 72 (6 kap. 20 §) även varje enskild huvuddel av en entreprenad. Det förhållandet att entreprenören inom viss tid måste presentera samtliga fordringar för varje huvuddel för att inte mista rätt till betalning, talar enligt beredningens uppfattning för att det är lämpligt att skattemässigt resultatberäkna för varje huvuddel. Resultatberäkning bör därför ske vid den tidpunkt då beställaren godkänt entreprenörens slutfaktura för huvuddel, dock senast 1 år efter slutbesiktning. För kostnader, som är gemensamma för flera huvuddelar men inte i sin helhet är nedlagda, bör reservering godtas. Riksskatteverkets anvisningar synes böra förtydligas på dessa punkter.

Riksskatteverkets anvisningar innehåller inte några särbestämmelser för resultatberäkning av entreprenad på löpande räkning. Resultatberäkning av sådana arbeten skall därför ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen. Praxis synes också vara att entreprenader på löpande räkning resultatberäknas först sedan entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigats. Enligt AB 72 (6 kap. 6 §) innebär entreprenad på löpande räkning att ersättning utgår enligt självkostnadsprincipen för kostnader för material, arbetsledning, arbetare, hjälpmedel, underentreprenader, försäkringar och övrigt. Härtill kommer entreprenörarvode beräknat såsom en i kontraktet angiven procent av dessa kostnader. Beredningen anser att varje faktura avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning i sig innefattar en sådan ekonomisk uppgörelse att resultatberäkning bör ske i takt med faktureringen. I och med detta uppnås också överensstämmelse med de regler beredningen föreslagit för resultatberäkning av pågående arbeten hos hantverks- och konsultföretag.

En vanlig företeelse är att byggnadsföretag bebygger fastigheter i egen regi för försäljning. Riksskatteverkets anvisningar innehåller dock endast regler för skattemässig resultatberäkning av entreprenadarbeten. Det förekommer att vid försäljningstidpunkten inte alla kostnader, som är hänförliga till det försålda objektet, är nedlagda och bokförda. Enligt beredningens uppfattning måste resultatberäkning ske så snart försäljning ägt rum. För att inte beskattning skall ske av orealiserade vinster bör i förekommande fall avdrag medges för reservering för framtida kostnader. Liknande problem föreligger vid tomtrörelse (jfr avsnitt 11.9.3). Samma princip som föreslås beträffande tomtrörelse bör användas vid inkomstberäkningen av byggnadsrörelse. Detta innebär att avdrag medges för i räkenskaperna gjord reservering. Överstiger avsättningen uppenbarligen utfästelsens värde per balansdagen skall dock avdraget reduceras. Reserveringen får inte leda till att redovisningen av eventuell vinst på enskilt objekt skall kunna skjutas upp till dess samtliga objekt sålts och samtliga kostnader är bokförda.

11.8.2.6 Nedskrivning av fastighet som ägs av fastighetsförvaltande handelsbolag (kommanditbolag)

Beredningen har tidigare föreslagit att när skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, innehar andel i enbart fastighetsförvaltande handelsbolag (kommanditbolag) skall såväl andelen som en mot andelen svarande del av fastighetsbeståndet anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen. Fråga uppkommer då hur reservering skall göras för de förlustrisker som är förenade med innehavet. Detta skulle kunna ske genom nedskrivning antingen av andelens värde eller av handelsbolagets fastighetsbestånd. Eftersom både andel och "inkråm" anses utgöra omsättningstillgång i rörelse, bör enligt beredningens uppfattning den skattskyldige ha valmöjlighet beträffande reserveringen. Nedskrivning av fastighet i handelsbolagets räkenskaper måste dock utesluta rätt till nedskrivning av andel. Vidare skall, i det fall nedskrivning sker i handelsbolagets räkenskaper, det avdrag som då uppkommer endast kunna utnyttjas av andelsägare som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Nedskrivning av andel får inte ske med så stort belopp att negativt värde uppkommer på andelen.

Säljer andelsägare, som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, andel i fastighetsförvaltande handelsbolag, skall ett belopp motsvarande i bolaget gjord reservering tas till beskattning hos denne.

11.8.2.7 Formella krav för nedskrivningsrätt

Enligt BFL skall reservering ske öppet. Om lagertillgång bokförs till lägre värde än anskaffningsvärde eller verkligt värde, skall skillnaden tas upp som lagerreserv. Av 19 § BFL framgår att lagerreserv i princip skall redovisas på passivsidan i balansräkningen. Dessa bestämmelser äger inte tillämpning på enskild näringsidkare, som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kr.

Beredningen föreslår att en förutsättning för rätt till avdrag för nedskrivning av fastigheter och liknande tillgångar skall vara att nedskrivningen skett i räkenskaper som avslutas med resultaträkning och balansräkning. Dessutom bör beräkningen av reservens storlek framgå antingen av redovisningshandlingarna eller av särskild bilaga till deklarationen. Motsvarande föreslås beträffande tomtrörelse, handel med fastigheter samt handel med värdepapper.

11.8.2.8 Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastighet

Byggnadsföretag, som innehar omsättningsfastigheter, äger rätt till avdrag inte enbart för nedskrivning utan även för värdeminskning (RÅ 1963 ref. 5). Skälet till detta är att fastighet i byggnadsrörelse i regel – oavsett om den i bokföringen behandlas som anläggningstillgång eller omsättningstillgång – i skattehänseende behandlas som omsättningstillgång, varför eventuell vinst vid försäljning beskattas som inkomst av rörelse. Av formella skäl skall dock inkomst av fastighetsförvaltning redovisas under inkomstslaget annan fastighet. Förvaltningsresultatet måste alltså brytas ut ur redo-

visningen för byggnadsverksamheten. Vid beräkning av inkomst av annan fastighet föreligger rätt till avdrag för värdeminskning med normalt 1,5 eller 1,75 % av byggnadens anskaffningsvärde. Sådant avdrag får göras oavsett om avskrivning skett i räkenskaperna eller inte. Genom att två regelsystem således här på en punkt går in i varandra kan byggnadsföretag erhålla avdrag såväl för bokföringsmässig lagernedskrivning som för särskild avskrivning. Utan att detta reglerats i lagtext har byggnadsföretag vid försäljning av fastighet ansetts skattskyldigt inte endast för bokföringsmässig vinst utan också för återvunna avdrag för värdeminskning. Eftersom beskattning sker endast i den mån avdragen verkligen kunnat utnyttjas föreligger ofta betydande utredningssvårigheter när det skattepliktiga beloppet skall fastställas. På grund härav och då den dubbla avdragsrätten av många skattskyldiga uppfattas som en anomali avstår vissa byggnadsföretag från att yrka det särskilda avdraget vid beräkningen av inkomst av annan fastighet. I synnerhet gäller detta byggnadsföretag som snabbt omsätter sitt fastighetsbestånd. Behålls fastigheterna under längre tid kan fördelen av att utnyttja de dubbla avdragen bli mycket stor. Det torde säkerligen ofta också vara så att på grund av utredningssvårigheter och – i avsaknad av lagreglering – bristande kännedom om praxis, återvunna skattemässiga avskrivningar inte redovisas eller tas till beskattning.

Detta förhållande påpekades redan av 1953 års skatteflyktskommitté (SOU 1963:52) som ansåg att rätten till nedskrivning av omsättningsfastighet borde utesluta möjligheten till värdeminskningsavdrag på samma tillgång. Kommittén föreslog dock inte något ingripande i avvaktan på utredning angående förenkling av reglerna för beskattning av försäkringsföretag, vilka också har möjlighet till samtidig av- och nedskrivning av omsättningsfastighet. Inte heller denna utrednings betänkande föranledde någon ändring i detta hänseende.

Den dubbla avskrivningsrätten medför som framgått betydande tillämpningssvårigheter och sannolikt också ett inte obetydligt skattebortfall genom att återvunna skattemässiga avskrivningar inte beskattas vid en försäljning. I och för sig skulle man kunna hävda att det är riktigt att avdrag medges för avskrivning vid beräkning av förvaltningsinkomst. Skulle byggnadsföretag inte få göra detta avdrag skulle de redovisa högre avkastning av sin fastighetsförvaltning än om fastigheten innehafts av annan än byggmästare. Byggmästaren måste emellertid – med hänsyn till att fastighetsinnehav för honom utgör omsättningstillgång – i sin bokföring göra vederbörlig nedskrivning för reservering för förlustrisk m. m. Det kan därför synes oundvikligt att dubbla avdrag måste medges.

Det dubbla avdragssystemet innebär en ökning i avdragsrätten utöver den som följer av rätten till lagernedskrivning. Om nedskrivningen ses som en initialavskrivning med 15 %, medför en årlig skattemässig avskrivning med 1,5 % av byggnaden – om man bortser från att lagernedskrivningen även kan omfatta tomtmark – att initialavskrivningen höjs med 10 %. Avdragen ackumuleras och uppgår efter tio år till sammanlagt 15 % av byggnadskostnaden. Efter tio år har således avdrag erhållits med sammanlagt ungefär 30 % av fastighetens anskaffningsvärde. Det är givetvis en betydande förmån för byggnadsföretagen att få göra dessa extra avskrivningar. Det skall emellertid beaktas att fastigheten genom sitt utnyttjande undergår

värdeminskning på grund av slitage m. m. Om endast lagernedskrivningsrätten funnes, skulle detta i enstaka fall kunna leda till att den rätt till reservbildning som även byggnadsföretagen skall ha kan urholkas. Mot detta kan givetvis anföras att fastigheter genom inflation och stigande markpriser ofta behåller eller till och med ökar sina värden i nominella termer under mycket lång tid. Redan lagervärderingsreglerna innebär därför i regel en betydande reservbildning även om beståndet avser äldre fastigheter.

Beredningen har övervägt olika lösningar för att komma till rätta med detta problem. En utgångspunkt har därvid varit att byggnadsföretagens reserveringsmöjligheter inte skall inskränkas på grund av att fastighetsbeståndet går ned i värde. Därvid har den enklaste metoden befunnits vara att det dubbla avdragssystemet bibehålls men att vid beräkning av rörelseinkomsten tillägg görs med ett belopp som motsvarar värdeminskningsavdraget på fastigheten. Härigenom slipper man problemet med att vid en försäljning reda ut i vilken utsträckning värdeminskningsavdrag tidigare medgetts.

För att företagens reserveringsmöjligheter inte skall inskränkas föreslås att procentsatsen för lagernedskrivning skall få överskridas om summan av skattemässiga restvärden enligt samtliga värdeminskningsplaner för lagerfastigheter understiger 85 procent av fastigheternas anskaffningsvärden. Härigenom kan företagen behålla en stor reservbildningsmöjlighet. Samma regel föreslås även för rörelse som avser handel med fastigheter och försäkringsrörelse.

11.8.3 *Särskilda frågor beträffande lagerfastigheter*

11.8.3.1 Inledning

Den som driver byggnadsrörelse kan bli hårdare beskattad än andra skattskyldiga. Detta gäller vid försäljning av en i egen regi bebyggd en- och tvåfamiljsfastighet, vilken använts som privat bostad. Denna försäljning behandlas skattemässigt som avyttring av omsättningstillgång i rörelse. Skälet till detta är att byggmästararvode inte anses kunna effektivt beskattas förrän vid försäljningstillfället. Å andra sidan sker vid arvskifte i anledning av byggmästares död ingen beskattning av de reserver som finns på grund av tidigare nedskrivning av omsättningsfastigheter. Detta innebär att lämnad skattekredit helt efterskänks. Allmänt gäller att entydig praxis saknas om hur och när beskattning skall ske då rörelse upphör eller omläggning företas av verksamhet. Detta förhållande har i sin tur skapat osäkerhet vid rättstillämpningen.

Ett sätt att komma till rätta med de problem som här beskrivits är att införa bestämmelser – vilket också föreslogs av 1953 års skatteflyktskommitté (SOU 1963:52) – om generell avskattning vid benefika överlåtelser och uttagsbeskattning när tillgång överförs från en förvärvskälla till annan och i samband därmed ändrar karaktär. Beskattningsunderlaget skulle då utgöras av fastighetens allmänna saluvärde vid gåvotillfället resp. överföringen. Enligt beredningens uppfattning är emellertid en sådan lösning mindre tilltalande. Det torde nämligen vara mycket svårt att konstruera ett system för en "rullande" avskattning som fordrar att vinsten vid uttagstillfället

kan fastställas på ett objektivt riktigt sätt samtidigt som systemet inte möjliggör skatteundandraganden. Dessutom kan diskuteras om det är lämpligt att i samband med arvskifte utkräva såväl arvsskatt som inkomstskatt.

11.8.3.2 Eget hem

Den som driver byggnadsrörelse kan, som tidigare nämnts, inte sälja fastighet på vilken han utfört byggnadsarbete av viss omfattning utan att eventuell vinst rörelsebeskattas. Detta gäller såväl om fastigheten uttagits ur rörelsen till marknadspris som i det fall byggnadsrörelsen inte belastats med några kostnader i anledning av byggnationen. Erfarenhetsmässigt blir beskattningskonsekvenserna mest kännbara för byggmästare som drivit rörelse i mindre skala och vars ekonomiska resurser är begränsade. Det har förekommit att byggmästare, som upphört med sin rörelse på grund av hög ålder och endast innehar en av honom för många år sedan bebyggd villafastighet, inte kan sälja denna och köpa en lägenhet, eftersom den nominella vinsten vid försäljningen till största delen skulle gå till skatt. Detta förhållande har föranlett en motion till 1976/77 års riksmöte med hemställan om ändring av nuvarande beskattningsregler. Riksdagen beslutade hänskjuta frågan till beredningen (SkU 1976/77:27).

Det torde enligt beredningens uppfattning finnas flera orsaker till att praxis utvecklats på angivet sätt. För det första är det tekniskt svårt att, sedan byggnation skett, göra en tillfredsställande gränsdragning mellan sådana fastigheter som byggmästare avser att behålla som bostad eller som förvaltningsobjekt och sådana som enbart innehas i avvaktan på lämpligt tillfälle för avyttring. Så länge byggnadsrörelse bedrivs torde presumtionen därför vara att byggmästaren också handlar med fastigheter. Även sedan byggnadsverksamheten upphört kan det dock vara motiverat att rörelsebeskatta vinst som uppkommer vid försäljning av fastighet, då försäljningen torde kunna ses som ett led i en avveckling av rörelsen. Ett annat skäl till att praxis fått den beskrivna innebörden är med stor säkerhet svårigheten att vid uppförandet av en byggnad beskatta byggmästararvodet (företagarvinsten) om fastigheten inte samtidigt avyttras. Den skattskyldige torde eljest med framgång kunna hävda att en enskild byggnation inte lämnat utrymme för någon vinst.

Mot denna bakgrund finner beredningen det inte möjligt att beträffande fastigheter, som bebyggts i byggnadsrörelse, göra någon klar gränsdragning mellan å ena sidan sådana fastigheter som innehas för att omsättas i rörelsen och å andra sidan sådana som är rena kapitalplaceringsobjekt. Det bör också beaktats att i ett sådant system skulle möjligheterna till kringgående förmodligen bli betydande. Beredningen anser sig därför inte heller kunna föreslå att generellt undantag görs för byggmästares bostadsfastighet. På grund av detta bör även framdeles fastighet, som ägs av någon som driver byggnadsrörelse och på vilken byggnadsarbete av viss omfattning utförts i denna rörelse, utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse.

Beredningen delar dock uppfattningen att gällande praxis beträffande beskattning av vinst, som uppkommit vid byggmästares försäljning av egen bostadsfastighet, i många fall ger otillfredsställande resultat. Därför bör byggmästare under vissa förutsättningar ges möjlighet att sälja sådan fastighet

utan att eventuell vinst underkastas annan beskattning än som följer av 35 och 36 §§ KL. För att försvåra kringgående måste en sådan regel begränsas till fall då det framstår som uppenbart att fastigheten förvärvats i syfte att varaktigt innehas som bostad. Fastigheten bör av denna anledning ha brukats som bostad under relativt lång tid. Beredningen har kommit fram till att det kan vara lämpligt att i detta sammanhang anknyta till den tioårsgräns som tidigare gällde i realisationsvinsthänseende. Dessutom bör krävas att byggmästaren varit mantalsskriven på fastigheten under hela denna tid. Regeln synes också böra begränsas till att avse en- och tvåfamiljsfastighet. För att inte någon, som avser att sälja bostadsfastighet efter utgången av tioårsperioden, skall kunna spekulera i att upprusta fastigheten innan perioden gått till ända bör vidare sådan omfattande ombyggnad, som föranlett eller kunnat föranleda särskild fastighetstaxering enligt bestämmelserna i 13 § 1 mom. första stycket punkt 5 KL jämfört med tredje stycket samma moment, medföra att ny tioårsperiod börjar löpa från och med ingången av året efter ombyggnaden. I den mån byggmästaren utnyttjar möjligheten att skriva ned ifrågavarande bostadsfastighet i sin byggnadsrörelse, medför detta att såväl nedskrivningsåret som tidigare "kvalifikationsår" bortfaller vid beräkning av tioårsperioden. Inte förrän nedskrivningen i sin helhet – dvs. såväl den del som svarar mot de direkta som de indirekta kostnaderna – återförts till beskattning börjar kvalifikationstiden att löpa.

Beredningen föreslår följaktligen ingen avskattning i anledning av att byggmästare tar fastighet i anspråk som privat bostad. Emellertid får inte byggnadsrörelsen belastas med kostnader i anledning av att byggnadsarbete utförts på sådan fastighet. Om så likväl skett, skall samtliga byggnadskostnader – såväl direkta som indirekta – återföras till beskattning. I de fall byggnadsrörelsen bedrivs av fåmansföretag gäller, om fastighet överförts till delägare, den regel som finns intagen i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL.

11.8.3.3 Arvskifte

I samband med redogörelsen för nuvarande regler (avsnitt 4.8.4) har lämnats en beskrivning av praxis avseende beskattning i anledning av byggmästares död och därpå följande arvskifte. Det förhållandet att sådant skifte i de flesta fall innebär att tidigare lämnad skattekredit efterskänks är enligt beredningens uppfattning oacceptabelt. 1953 års skatteflyktskommitté gjorde följande uttalande i denna fråga (SOU 1963:52, s. 136).

> Ur principiell synpunkt är emellertid den nuvarande ordningen i detta hänseende klart otillfredsställande. Förutom de principiella motiv, som talar för att garantier åstadkommes för att de dolda reserverna inte vid överföring i samband med dödsfall definitivt undgår skatteplikt, kan också framföras rättviseskäl. Det kan inte anses förenligt med kraven på likformig beskattning att personer, som ärver varulager bestående av sådan egedom som inte kan ekonomiskt utnyttjas på annat sätt än genom avyttring i rörelsemässiga former, under alla förhållanden måste räkna med att få betala inkomstskatten på den dolda reserv, som eventuellt finnes i lagret, medan personer, vars arv utgöres av ett annat slags varulager, har möjlighet att genom ett arvskiftesförfarande omintetgöra skatteskulden.

Till utgångspunkt för kommitténs principiella ställningstagande låg följande analys (SOU 1963:52 s. 134–135).

De principer, som här kan komma i fråga, är dels principen om de konkurrerande skatterna, vilken – såsom förut nämnts – i korthet innebär att ett och samma förvärv inte skall beläggas med både inkomstskatt och arvs- eller gåvoskatt, samt dels kontinuitetsprincipen, enligt vilken en benefik transaktion inte skall föranleda att något led i inkomstbeskattningen helt eller delvis överhoppas. I den mån KL:s hithörande bestämmelser utformats mot en principiell bakgrund, synes uppfattningen om inkomstskatten såsom en med arv- och gåvoskatten konkurrerande skatt ursprungligen ha varit dominerande. Den föregående historiska redogörelsen torde emellertid utvisa att kontinuitetsprincipen under den tid som förflutit sedan KL:s tillkomst år 1928 alltmer vunnit insteg i lagstiftningen.

Vad beträffar de båda principernas ställning i praxis synes med stöd av det ovan redovisade rättsfallsmaterialet kunna sägas såsom ett sammanfattande omdöme, att kontinuitetsprincipen i väsentlig grad påverkat avgörandena i mål, där den benefika transaktionen skett i form av gåva, uttag eller liknande, medan däremot ett betydande utrymme givits principen om de konkurrerande skatterna vid inkomstbeskattning i samband med dödsfall. I den mån klara lagregler inte lagt hinder i vägen har således praxis som regel inte velat godkänna att något led i inkomstbeskattningen överhoppas i samband med benefika transaktioner inter vivos. Vid dödsfallssituationer har däremot beskattningens kontinuitet inte upprätthållits i samma mån.

Den lösning kommittén valde för att komma till rätta med dessa problem var, som tidigare nämnts, att föreslå generell avskattning vid benefika transaktioner. För att mildra effekten av att ett och samma förvärv påfördes både inkomstskatt och arvsskatt föreslogs ändring av arvsskattereglerna så att avdragsrätt skulle erhållas för sådan inkomstskatt som följde av den generella avskattningsregeln. I dessa avseenden mötte emellertid förslaget starka invändningar från remissinstansernas sida. Departementschefen, som inte ansåg dessa invändningar vara obefogade, tillstyrkte inte kommitténs förslag och anförde att förslaget lämpligen borde återupptas till nya överväganden sedan frågan om skogsbeskattningens framtida utformning fått sin lösning.

Beredningen har tidigare redovisat som sin uppfattning att det är olämpligt att i samband med arvskifte utkräva både inkomstskatt och arvsskatt. En anledning till detta är att arvtagaren vid sådant tillfälle oftast saknar erforderlig skatteförmåga, varför han skulle tvingas realisera arvfallna tillgångar för att kunna betala skatterna. Samma betraktelsesätt synes inte utan vidare vara tillämpligt på benefika transaktioner mellan levande personer. I dessa fall torde den benefika transaktionen ofta utgöra resultatet av ett val mellan olika handlingsalternativ. Emellertid kan det enligt beredningen inte accepteras att i arvsfallen skattekrediter till betydande belopp regelmässigt efterskänks. Beredningen föreslår därför att arvlåtares lager av fastigheter även i arvtagarens ägo skall anses som omsättningstillgång. Arvtagaren övertar lagret till arvlåtarens restvärden och rörelsebeskattas för eventuell vinst vid försäljning. Enligt detta förslag förskjuts upplösningen av arvlåtarens reserver och därmed beskattningen till den tidpunkt då arvfallen tillgång avyttras eller på annat sätt övergår i annans ägo. I och med för-

säljningen kan arvtagaren anses ha erhållit den skatteförmåga han saknade vid arvskiftet. Undantag bör göras för en- och tvåfamiljsfastighet, på vilken arvlåtaren varit mantalsskriven under minst fem år före dödsfallet och vilken under denna tidsperiod varken nedskrivits eller varit föremål för mer omfattande ombyggnad i arvlåtarens rörelse. Emellertid bör arvtagarna, om de så önskar, ges möjlighet att i samband med arvskifte avskatta lagret av fastigheter till marknadsvärdet dock lägst arvlåtarens anskaffningsvärde.

Beredningen föreslår att motsvarande bestämmelser införs för det fall att någon ärver aktier och andelar vilka utgjort lagertillgång i arvlåtarens rörelse (jfr avsnitt 11.11 Handel med värdepapper).

11.9 Tomtrörelse

11.9.1 *Inledning*

Vissa frågor av betydelse vid beskattningen av tomtrörelse har varken lösts genom lagstiftning, praxis eller anvisningar. Beredningen har funnit att preciseringar på detta område bör ske i vissa hänseenden. Av störst betydelse är frågan om beräkningen av den förlustrisk som bör medföra rätt till nedskrivning av tomtlagret. Problemet hur framtida kostnader för exploatering, t. ex. kostnader för ledningar och vägar, skall få beaktas vid inkomstberäkningen bör vidare lösas. Dessutom bör reglerna för beräkning av ingångsvärde på tomtlager i sådan tomtrörelse, som återupptagits efter tio års uppehåll, ses över. Slutligen bör den skattemässiga behandlingen av tomtlager, som förvärvas genom arv eller testamente, omprövas.

11.9.2 *Nedskrivning av tomtlager*

Enligt punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL är de vanliga reglerna för lagernedskrivning inte tillämpliga på skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Värdet av sådana tillgångar skall i stället tas upp till vad som är skäligt med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m.

Tillämpningen av värderingsregeln har i praktiken visat sig vara svår. Detta sammanhänger med svårigheterna att bedöma förlustriskerna i ett lager av ifrågavarande slag. Som framgår av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.9) har någon enhetlig praxis inte utbildats på detta område. Värdering av tomtlager till gällande taxeringsvärden liksom långtgående nedskrivning av anskaffningsvärdet har således i några fall godtagits. Från branschhåll har man varit angelägen om att få fram anvisningar för värdering av lager i tomtrörelse. Riksskatteverket har emellertid ansett att frågan bör behandlas i ett större sammanhang och bl. a. hänvisat till företagsskatteberedningens arbete.

De förlustrisker som är förknippade med tomtrörelse varierar bl. a. med hänsyn till exploateringsområdets art, storlek och läge. Som exempel på faktorer som kan leda till förluster kan nämnas bristande kännedom om ändring av olika planer eller planförslag. Svårigheter att förutse nya lagar och anvisningar samt ändrade politiska målsättningar beträffande markanvändningen är andra förhållanden som medför risker. Resultatet av tomt-

rörelse beror också på hur stor del av marken som slutligen får användas till byggnader, tomternas storlek, tekniska frågor rörande utformningen av vägar, vatten- och elförsörjning och sanitära anläggningar samt av andra skyldigheter som åläggs exploatören. Långa löptider vid projektering och försäljning av tomtlagret kan medföra betydande räntekostnader som det kan vara svårt att få täckning för i priset för tomterna.

Enligt beredningens uppfattning är det inte möjligt att utforma nedskrivningsregler som i varje enskilt fall tillgodoser rimliga anspråk på nedskrivning. Av detta skäl bör reglerna utformas så att nedskrivning medges generellt med viss procentsats på summan av anskaffningsvärdet av mark och nedlagda kostnader för exploatering. Vid fastställande av denna procentsats bör hänsyn tas bl. a. till att mark av olika slag ofta utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse och i verksamhet innefattande handel med fastigheter. I vissa fall kan det vara svårt att dra gränsen mellan tomtrörelse och nämnda rörelser, vilket bl. a. föranlett särskilda bestämmelser i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL. Starka skäl talar för att en gemensam värderingsregel bör gälla för all mark som utgör omsättningstillgång. Beredningen har i annat sammanhang (avsnitt 11.8.2.3) föreslagit att byggnadsföretagens lager av fastigheter får tas upp till lägst 85 % av anskaffningsvärdet. Nämnda procentsats bör gälla även för tomtrörelseföretag. Beredningen har stannat för att förorda att nedskrivning av lager av mark får ske utan särskild utredning med 15 % av summan av anskaffningsvärdet av mark och nedlagda kostnader för exploatering. Härigenom torde normala nedskrivningsbehov tillgodoses på ett rimligt sätt. För fall, där det är befogat, kan ytterligare nedskrivning medges efter utredning.

De föreslagna reglerna bör få tillämpas i både kvalificerad och annan tomtrörelse. Som förutsättning bör dock gälla att tomtrörelsens intäkter och kostnader redovisas i ordnad – dubbel – bokföring, som avslutats med balansräkning och resultaträkning. Om beräkningen av reserveringens storlek inte framgår av redovisningshandlingarna bör särskild utredning lämnas i bilaga till deklarationen.

11.9.3 *Exploateringskostnader*

Exploateringen i tomtrörelse innefattar normalt en rad olika åtgärder för att iordningställa marken för sitt ändamål. Hit hör bl. a. schaktning, dragning av ledningar för vatten, el och avlopp, anläggning av vägar, avstyckning m. m. Försäljning av tomter sker inte sällan innan de olika anläggningsarbeten, som åvilar exploatören, färdigställts eller ens påbörjats. Försäljningsintäkter kommer således att redovisas i tomtrörelsen innan alla kostnader, som hänför sig till dessa intäkter är nedlagda och bokförda.

Det är för närvarande oklart i vad mån avdrag kan medges för kostnader för sådana framtida utfästelser. Om avdrag inte medges finns det risk för att orealiserade vinster beskattas. Detta bör givetvis undvikas så långt som möjligt. Det torde också strida mot god redovisningssed att bokföra köpeskilling för försålda tomter som intäkt i rörelsen utan att reservera ett belopp motsvarande värdet av eventuella utfästelser.

Enligt beredningens uppfattning bör de framtida kostnaderna beaktas på följande sätt. Har en skattskyldig, som åtagit sig att utan ersättning utföra arbeten på en avyttrad fastighet, i räkenskaperna avsatt ett belopp för att täcka utfästelsen, bör avsättningen vara avdragsgill. Överstiger avsättningen uppenbarligen utfästelsens värde på balansdagen skall dock avdraget reduceras. Beredningen föreslår att en bestämmelse av denna innebörd intas i anvisningarna till 27 § KL.

11.9.4 *Återföring av nedskrivning av tomtlager*

Icke kvalificerad tomtrörelse anses enligt bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL upphöra om försäljning av byggnadstomt inte skett inom en tioårsperiod. Detta gäller dock bara under förutsättning att bland kvarvarande tomter inte finns byggnadstomt, som ingår i fastställd byggnads- eller stadsplan. Sker därefter åter försäljning beskattas intäkterna för de första fjorton sålda tomterna enligt realisationsvinstreglerna och således inte enligt reglerna för tomtrörelse. Om avdrag tidigare erhållits för nedskrivning av tomtlagret finns ingen skyldighet att återföra detta till beskattning när tomtrörelse upphör genom att tioårsperioden löpt ut.

Enligt beredningens mening bör bestämmelser införas som förhindrar sådana inte avsedda skattelättnader. Enklast sker detta genom att tioårskarensen tas bort beträffande det tomtområde på vilket avdrag för nedskrivning av tomtlager medgetts. Genom nedskrivningen har den skattskyldige kommit åtnjutande av skattekredit. Denna förmån består så länge nedskrivningen föreligger. Sådant tomlager bör inte kunna avyttras utan att rörelsereglerna tillämpas. Det bör därför inte vara tillräckligt att den som avser att upphöra med icke kvalificerad tomtrörelse återför lagerreserv till beskattning. Genom den en gång företagna nedskrivningen skall tomtlagret således alltid anses utgöra omsättningstillgång i rörelse. En regel med detta innehåll bör tas in i anvisningarna till 27 § KL.

11.9.5 *Beskattningsfrågor i samband med arvskifte m. m.*

Som framgått av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.9) synes efter arvskifte efter någon som bedrivit tomtrörelse arvtagarna i vissa fall kunna realisera den arvfallna egendomen utan annan beskattning än för eventuell realisationsvinst. Förhållandet liknar vad som gäller för byggnadsrörelse. Detta medför att den skattekredit, som arvlåtaren erhållit genom att skriva ned tomtlagret, efterskänks.

I likhet med vad som föreslås ovan (avsnitt 11.8.3.2) beträffande byggnadsrörelse föreslår beredningen att om någon ärver fastighet, som utgjort lagertillgång i arvlåtares tomtrörelse, skall fastigheten utgöra omsättningstillgång i rörelse även för arvtagaren. Alternativt ges arvtagare, som inte drivit tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, rätt att i samband med arvskifte skatta av arvfallen fastighet till marknadsvärdet, dock lägst arvlåtarens anskaffningsvärde.

11.10 Beräkning av substansminskningsavdrag för naturfyndigheter

För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom grustäkt, lertag, stenbrott m. m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som avpassas så att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Avdraget skall sålunda sättas i relation till den utvinning av fyndigheten som skett under beskattningsåret. För att fastställa det underlag på vilket substansminskningsavdraget skall beräknas, finns särskilda bestämmelser. Enligt huvudregeln – punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL – beräknas avskrivningsunderlaget till fyndighetens anskaffningskostnad eller den del av fastighetens anskaffningskostnad som belöper på fyndigheten. I anskaffningsvärdet skall inräknas kostnader som nedlagts för exploatering av fyndigheten. Som alternativ beräkningsgrund gäller 60 % av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Skall inkomsterna från fyndigheten undantagsvis redovisas som intäkt av annan fastighet finns inte särskilt reglerat hur anskaffningsvärdet skall beräknas. Beräkningen torde då få ske i enlighet med huvudregeln, dvs. den verkliga anskaffningskostnaden läggs till grund för avdraget.

Bestämmelserna i fråga om jordbruksfastighet och rörelse tillkom i samband med reformeringen av jordbruksbeskattningen år 1972. Jordbruksbeskattningskommittén, vars förslag låg till grund för denna reform, hade dock anvisat en annan lösning. Vid utarbetandet av sitt förslag hade kommittén beaktat att man i praxis beräknade avdragsrätten på olika sätt i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet. I rörelsefallet kunde den skattskyldige utnyttja anskaffningskostnaden eller allmänna saluvärdet vid tidpunkten för verksamhetens påbörjande som avskrivningsunderlag. I fråga om jordbruksfastighet kunde däremot anskaffningskostnaden frångås som beräkningsunderlag endast i speciella fall, exempelvis om fastigheten förvärvats genom arv. Taxeringsvärdet lades därvid till grund för avskrivningen. Avdragsberäkningen blev därför betydligt fördelaktigare för den skattskyldige om naturtillgången exploaterades under sådana förhållanden att beskattningsreglerna för rörelseinkomster fick tillämpas. Kommittén diskuterade olika alternativ för att få en samordning till stånd, dels de båda huvudmetoder som då tillämpades – anskaffningskostnaden resp. allmänna saluvärdet vid rörelsens påbörjande – och dels en indexuppräknad anskaffningskostnad. Man stannade för den sistnämnda metoden som dels anknöt till realisationsvinstreglerna och dels redan tidigare införts för att beräkna ingångsvärdet på fastighetslagret i s. k. icke kvalificerad tomtrörelse. Departementschefen gick emellertid på en annan linje, vilken sedermera bifölls av riksdagen. Reglerna har antytts inledningsvis. Den grundläggande bestämmelsen är att avskrivningsunderlaget baseras på den verkliga anskaffningskostnaden för fyndigheten. Det i praktiken mest vanliga är dock att utvinningen sker från ett område på en fastighet som ägaren innehaft under ganska lång tid. Anskaffningsvärdet för fyndigheten får då beräknas genom en proportioneringsmetod. Departementschefen befarade att det skulle bli svårigheter att företa denna proportionering. En schablonregel ansågs därför

nödvändig som komplement. Enligt denna får såsom avskrivningsunderlag tas upp 60 % av allmänna saluvärdet för tillgången vid den tidpunkt då den börjar utnyttjas. Departementschefen anförde särskilt att det förhållandet att reglerna utsträcktes att gälla, förutom vid jordbruksbeskattningen, även vid rörelsebeskattningen inte kunde anses föregripa företagsskatteberedningens arbete.

Beredningen anser sig böra ta upp denna fråga på nytt.

Naturfyndigheter intar materiellt sett en mellanställning mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Såväl civilrättsligt som skatterättsligt har de dock hänförts till anläggningstillgångar. I likhet med vad som gäller andra anläggningstillgångar, exempelvis byggnader och inventarier, får det därför från principiell synpunkt anses riktigast att den verkliga anskaffningskostnaden utgör avskrivningsunderlag. Samtidigt kan det finnas skäl att beakta de beskattningsregler som gäller vid fastighetsförsäljning. En exploatering av naturtillgång kan på sätt och vis jämställas med försäljning av del av fastighet. Särskilt gäller detta om fastighetens huvudsakliga värde belöper på naturtillgången. Det ligger alltså nära till hands att vid beräkning av anskaffningsvärde för naturtillgång tillämpa de bestämmelser som vid realisationsvinstbeskattningen används för beräkning av ingångsvärdet på fastighet. Samma beskattningskonsekvenser uppkommer då i princip oavsett om fastighetsdelen med naturtillgången säljs i sin helhet eller om fastighetsägaren utnyttjar fyndigheten i egen verksamhet. Dessutom nås överensstämmelse med de regler som gäller vid tomtrörelsebeskattningen.

Gällande bestämmelser uppställer alltså två alternativ för beräkning av underlag för substansminskningsavdrag, dels den faktiska anskaffningskostnaden – eventuellt efter proportionering mellan värdet av fyndigheten och resten av fastigheten – och dels schablonregeln 60 % av fyndighetens allmänna saluvärde vid utvinningens början. I normalfallet ger schablonregeln ett väsentligt högre avskrivningsunderlag. 60 % av fyndighetens värde vid rörelsens igångsättande utgör oftast ett betydligt större belopp än anskaffningskostnaden för markområdet i fråga. Betydande värdestegringsvinster utöver vad som föranleds av minskat penningvärde undantas härigenom från beskattning. Schablonregeln ger vidare upphov till tillämpningsproblem. Det är nämligen i regel svårt att fastställa fyndighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för utvinningens början.

De nuvarande reglerna medför vidare att beskattningskonsekvenserna kan bli väsentligt olika beroende på om fastighetsdelen med naturfyndigheten säljs eller om fastighetsinnehavaren utnyttjar fyndigheten i egen rörelse. Detta strider enligt beredningens uppfattning mot önskemålet att ekonomiskt sett likvärdiga alternativ bör träffas av samma beskattning. Detta talar för att anskaffningskostnaden bör beräknas på samma sätt i båda fallen.

Enligt beredningens mening bör – liksom f. n. – principen vara att som avskrivningsunderlag för en naturfyndighet får upptas den faktiska anskaffningskostnaden. Svårigheterna att fastställa anskaffningsvärdet för fastigheter förvärvade långt tillbaka i tiden gör dock att en schablonregel måste finnas kvar. Denna bör vara utformad så att den så nära som möjligt återspeglar anskaffningsvärdet. Det framstår då som naturligt att anknyta till taxeringsvärdet vid anskaffningstidpunkten. När det gäller äldre innehav

får man dock av praktiska skäl ge avkall på att uppnå alltför långtgående exakthet. Någon anledning att gå längre tillbaka än till 20 år före rörelsens igångsättande torde inte vara motiverat. Man anknyter då även på denna punkt till realisationsvinstreglerna. Vidare bör anskaffningsvärdet, vare sig detta utgörs av den verkliga anskaffningskostnaden eller är grundat på taxeringsvärdet, få räknas upp med tillämpning av konsumentprisindex till tidpunkten för exploateringens början. Det uppräknade värdet får dock inte överstiga allmänna saluvärdet vid denna tidpunkt. Vid en framtida avyttring av fastigheten bör slutligen – i enlighet med vad som gäller vid tomtrörelsebeskattningen – ingångsvärdet för fastigheten anses konsumerat till den del det använts för avdrag för substansminskning.

De av beredningen föreslagna reglerna för substansminskningsavdrag bör gälla såväl inkomst av rörelse som inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet.

11.11 Handel med värdepapper

11.11.1 *Nedskrivning av värdepapper*

Som framgår av redogörelsen för nuvarande regler (avsnitt 4.10) torde det vara ytterst sällsynt att en enskild person, som inte är fondkommissionär, anses bedriva handel med värdepapper. Eventuell vinst i verksamheten beskattas därför – även om antalet köp och försäljningar under beskattningsåret varit betydande – praktiskt taget alltid enligt realisationsvinstreglerna. Bedrivs verksamheten däremot i ett aktiebolag torde kravet på antal transaktioner inte sättas lika högt. Taxeringsmyndigheterna torde i regel godta att bolaget utövar handel med värdepapper under förutsättning att de allmänna rörelsevillkoren – bl. a. vinstsyfte och varaktighet – är uppfyllda. Har bolaget i ett sådant fall inkomst även av annan förvärvskälla kan underskott i värdepappersrörelsen, som uppkommit genom förluster eller nedskrivning av värdet av aktier, kvittas mot vinster i den andra förvärvskällan. Detta har lett till att aktier överförts till aktiebolag som uppges bedriva handel med värdepapper. Förutom skattefördelar genom nedskrivning på aktierna och möjligheten att kvitta förluster mot annan inkomst, kan aktieägaren reducera sin skattepliktiga förmögenhet genom att aktierna får beräknas till ett lägre värde än vid direktinnehav. Vad som tidigare utgjort förvaltning av privat förmögenhet har således på detta sätt omvandlats till yrkesmässig handel med värdepapper. Genom transaktioner mellan aktieägaren och bolaget kan obehöriga skatteförmåner uppnås vilka svårligen går att angripa med nuvarande bestämmelser. Till detta kommer problem vid kontrollen av att en dold reserv på lager av aktier inte överförs till förvaltande verksamhet i annat bolag utan beskattning.

Framhållas kan dock att vissa fördelar, som tidigare kunnat följa av att privata aktier överförts till ett eget bolag, numera inte torde vara så stora som tidigare. Bl. a. kan här pekas på låneförbudet i AL.

Det kan enligt beredningens uppfattning i och för sig sättas i fråga om handel med värdepapper, som drivs av annan än fondkommissionär e. d., skall anses utgöra rörelse i egentlig mening. Verksamheten har en mycket

speciell karaktär genom att transaktionerna normalt sker för den skattskyldiges egen räkning. Den skattskyldige saknar vidare regelmässigt kännedom om vem som köpt eller sålt hans aktier. Beredningen har mot denna bakgrund övervägt att föreslå att all värdepappershandel som inte bedrivs av fondkommissionär e. d. skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Emellertid synes det inte lämpligt att på detta område gå ifrån de principer som ligger till grund för bestämningen av rörelsebegreppet. Yrkesmässig handel med värdepapper bör således även i fortsättningen beskattas som inkomst av rörelse. Åtskilligt talar emellertid enligt beredningens uppfattning för att utrymmet för lagernedskrivning i värdepappershandel bör begränsas i vissa fall. Lagret bör inte få skrivas ned till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen. Detta innebär att avdrag för nedskrivning inte kan komma i fråga annat än då det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. Regeln begränsar således i hög grad möjligheten att kvitta underskott i värdepappersrörelsen mot överskott i annan verksamhet.

Den föreslagna begränsningsregeln bör inte tillämpas på bankers, försäkringsföretags och fondkommissionärers värdepappersinnehav. Undantag bör också göras för värdepapper som innehas av dotterbolag till investmentföretag. I fråga om företag av detta slag synes enligt nuvarande praxis avdrag för nedskrivning av aktier medges med högst 40 procent av marknadsvärdet på balansdagen. Frågan om nedskrivningens storlek har fått aktualitet genom fondbörsutredningens förslag att också banker skall få göra aktieaffärer för egen räkning. Fondbörsutredningen anför i sitt betänkande (SOU 1976:54) bl. a. följande om förlustrisker (s. 127).

> Även under normala ekonomiska förhållanden kan en fondkommissionsfirma drabbas av vissa förluster. Mest iögonfallande är då de kraftiga konjunkturberoende fluktuationerna i aktiekurserna. Sådana kursvariationer påverkar värdet av fondkommissionsfirmornas egna aktieinnehav och värdet av de aktier som ligger som säkerhet för kreditgivningen.
>
> Under de senaste årtiondena har det varit normalt med ett kursfall på aktier med 40–50 % från den högsta noteringen för Affärsvärldens generalindex till den lägsta noteringen under en konjunkturcykel. Kursvariationerna för enstaka aktieslag har varit ännu mer utpräglade. Fondkommissionsfirmornas utlåningsförluster har under samma period varit obetydliga. Men detta faktum kan enligt utredningens mening bara i obetydlig utsträckning utnyttjas som underlag för en uppskattning av de faktiska förlustriskerna under tidigare år eller utnyttjas som bas för framtidsuppskattningar. En bedömning av förlustrisker och krediternas värde måste grundas på ingående prövning av varje enskilt fall, gärna av flera oberoende bedömare, på motsvarande sätt som aktier granskas och värderas på marknaden. Enligt utredningens mening finns även under normala tider beaktansvärda förlustrisker i fondkommissionsfirmornas utlåningsportföljer även om dessa risker av olika skäl hittills inte kommit till uttryck i faktiska förluster.
>
> Inte heller obligationsinnehav är utan risk för fondkommissionsfirmor. Det är en väsentlig skillnad härvidlag jämfört med förhållandena i banker. För bankerna är obligationsplaceringar närmast ett lönsamhetsproblem på lång sikt. För fondkommissionsfirmorna är dessa placeringar till stor del en likviditetsreserv. I den mån så är fallet medför fluktuationer i kurserna en klar förlustrisk. Kursfall med 10 % från emissionskursen har inte varit ovanliga under de senaste två decennierna. Några fondkommissionsfirmor har också ett visst valutainnehav varvid variationer i väx-

elkurserna kan medföra förluster. Slutligen kan utredningen inte heller bortse från att aktieomsättningen också under normala ekonomiska förhållanden kan gå ned så mycket att fondkommissionsfirmorna tillfälligt får ett rörelseunderskott.

Vid bedömning av nedskrivningsbehovet för förlustrisker bör enligt beredningen beaktas att fondkommissionärers lager främst är avsett för snabb omsättning. Detta förhållande samt att lagret ofta är av begränsad storlek minskar förlustriskerna. Enligt beredningens uppfattning torde gällande nedskrivningspraxis innebära att avdrag medges vid taxeringen något utöver vad som är motiverat med hänsyn till förlustriskerna. Mot bakgrund av utvecklingen på aktiemarknaden under senare år och önskemålet om överensstämmelse mellan skattemässig värdering och de krav på betryggande värdering som ställs från civilrättslig synpunkt talar dock övervägande skäl för att nuvarande praxis behålls. Enligt beredningens mening bör samma värderingsprinciper tillämpas för banker och försäkringsföretag. Det får ankomma på riksskatteverket att utfärda närmare anvisningar på detta område.

Beredningens förslag innebär sammanfattningsvis att nedskrivning av värdepapperslager bör begränsas såvitt gäller andra företag än banker, försäkringsföretag, fondkommissionärer och dotterbolag till investmentföretag. Begränsningsregeln kommer alltså främst att beröra ett fåtal fysiska personer och fåmansföretag. Värdering bör få ske till det lägsta av anskaffningsvärdet och börskursvärdet eller motsvarande värde per balansdagen. Vid beräkning av anskaffningstidpunkt och anskaffningspris för aktierna skall principen först in – först ut tillämpas. Kvarvarande aktier skall således anses vara de senast förvärvade.

11.11.2 *Beskattning av ärvda aktier*

Den som genom arv eller testamente förvärvar värdepapper, som utgjort lagertillgång i den avlidnes rörelse, torde i regel kunna avyttra dessa utan att för den skull själv anses bedriva rörelse. Värdepapperen förlorar alltså genom arvfallet sin karaktär av omsättningstillgång. Av detta följer i sin tur att arv- eller testamentstagaren beskattas för eventuell vinst vid avyttring enligt realisationsvinstbestämmelserna. Vid beräkning av realisationsvinst får denne överta den avlidnes anskaffningskostnad. Det förhållandet att arvlåtaren drivit rörelse avseende handel med värdepapper torde således i detta sammanhang sakna betydelse. Detsamma gäller om aktierna utgjort omsättningstillgång i en av arvlåtaren tidigare driven byggnadsrörelse. Belopp varmed aktierna nedskrivits hos den avlidne kommer därför inte att återföras till beskattning. Beredningen föreslår i annat sammanhang (avsnitt 11.8.3.2) att regler införs för att undanröja denna effekt beträffande lager av aktier som utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Innebörden av dessa regler är att sådana aktier anses utgöra omsättningstillgång även i arvtagarens hand. Motsvarande bör gälla även beträffande aktier som erhållits genom arv eller testamente efter någon som drivit handel med värdepapper. Som anskaffningsvärde för aktierna bör således tas upp arvlåtarens skattemässiga restvärde. En regel med detta innehåll bör enligt beredningen införas i anvisningarna till 27 § KL.

11.12 Ändrat bokslut vid taxeringen

Inkomst av rörelse (och jordbruksfastighet) skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från denna princip gäller dock flera väsentliga undantag beträffande värdesättning av tillgångar och skulder. Bestämmelserna i BFL om årsbokslut (11–21 §§) syftar bl. a. till att förhindra övervärdering av tillgångar och undervärdering av skulder. I KL finns däremot särskilda värderingsbestämmelser som anger de lägsta värden på tillgångar och de högsta värden på skulder som godtas vid beskattningen. I 28–29 och 41 §§ KL finns sålunda regler angående den skattemässiga värderingen av anläggnings- och omsättningstillgångar samt bestämmelser för beräkning av vissa skulder. Särskilt i fråga om maskiner och varulager medges skattemässigt så låg värdering att obeskattade reserver kan bildas.

Upprättande av årsbokslut innebär för varje företag av inte alltför obetydlig storlek en mängd åtgärder såsom inventering, värdering och periodisering. På tillgångssidan skall sålunda i förekommande fall varulager och produkter i arbete inventeras och värderas. I många branscher är detta, som framhållits i det föregående (avsnitt 4.2), förenat med betydande problem. Utestående varu- och arvodesfordringar skall fastställas varvid osäkra fordringar får tas upp endast till belopp som beräknas inflyta. Fordringar, som avser fullgjorda men inte fakturerade prestationer, bör vidare beaktas. Är ett arbete inte färdigställt på balansdagen föreligger i vissa fall skyldighet att balansera värde av pågående arbete. Kostnader för anläggningstillgångar skall fördelas mellan aktiveringspliktiga investeringar och avdragsgilla omkostnader för perioden. På balansräkningens passivsida skall företaget se till att skulder och andra åtaganden inte tas upp för lågt. Förutom fakturerade leverantörsskulder och liknande skall redovisas beräknade skulder för levererade varor och utförda tjänster, för vilka faktura inte erhållits. Hänsyn skall vidare tas till förbrukningsavgifter för vatten, el, telefon m. m. Avsättning skall ske för skatter och sociala avgifter och för ränte-, löne- och semesterlöneskulder. Beräknade kostnader för garantier och liknande skall beaktas. Försiktighetsprincipen kräver vidare att uppburna inkomster som belöper på ett kommande räkenskapsår inte får anteciperas.

Vad nu redovisats gäller några av de vanligaste bokslutsfrågorna. Åtskilliga andra problem kan förekomma i samband med bokslutsarbete. Svårigheterna att nå fram till helt korrekta balansvärden kan vara betydande. I vissa fall torde ett objektivt värde inte gå att fastställa, varför uppskattningar måste tillgripas. BFL:s värderingsregler innebär i princip att olika tillgångar och skulder var för sig skall fastställas och redovisas med korrekta belopp i balansräkningen. Detta är givetvis också en förutsättning för att få fram ett helt rättvisande resultat för perioden i fråga. I praktiken förekommer dock en del mer eller mindra grova uppskattningar samtidigt som vissa gränsdragningsfrågor förbigås, när värderingen totalt för samtliga balansposter bedöms vara betryggande. Särskilt när marginalerna till både BFL:s och KL:s bestämmelser är breda torde arbets- och kostnadskrävande finjustering av bokslut ofta underlåtas. Bokslutet som helhet ses som det väsentliga medan det exakta värdet av varje enskild post i balansräkningen anses vara av något mindre intresse.

De särskilda regler som ges i KL angående värdesättning av tillgångar

och skulder gäller var för sig oberoende av varandra. Det lägsta värde på en tillgång eller det högsta skuldbelopp som kan godtas vid beskattningen gäller således i princip varje specifik post för sig. Någon formell möjlighet att inom det totala utrymmet för av- och nedskrivningar samt skuldreserveringar, som står till förfogande vid visst tillfälle, kvitta mellan olika balansposter finns inte. Detta gäller även om det skattemässiga resultatet inte skulle ändras genom en sådan åtgärd. Om exempelvis vissa varufordringar av misstag inte redovisats kan formellt de taxeringsmässiga verkningarna av detta inte undanröjas genom en i och för sig tillåten och möjlig nedskrivning av varulagret med motsvarande belopp. Taxeringarna skall således i princip höjas med ett belopp som uppgår till summan av de inte redovisade fordringarna. Att det skattemässiga resultatet kunnat bli oförändrat genom tillåten ytterligare lagernedskrivning beaktas inte. Motsvarande torde gälla generellt när outnyttjade möjligheter till avdragsgill reservering och påvisade felaktigheter berör skilda slag av tillgångar eller skulder. Däremot torde i vissa fall justering godkännas om felet avser sådan balanspost beträffande vilken ytterligare av- eller nedskrivning är skattemässigt tillåten.

I regel torde det inte vara möjligt att få ett nytt bokslut godkänt om felaktighet i bokslut kommit fram genom taxeringsmyndigheternas granskning. Riksskattenämnden utfärdade år 1958 anvisningar beträffande frågan om godtagande vid taxeringen av ändrat bokslut (RN 1958 3:1).

Ändring av ett bokslut bör – oavsett huruvida fråga är om bokslut för ett aktiebolag eller för annan skattskyldig – endast undantagsvis godtagas vid taxeringen, om ändringen vidtagits sedan deklaration, som grundats på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. Ej heller bör ändring godtagas, om avsikten med densamma är att eliminera verkningarna av sådan höjning av taxering, vilken föranletts av att den skattskyldige begått brott mot skattestrafflagen. I övriga fall bör ändring godtagas, om detta framstår såsom skäligt, vilket vanligen får anses vara förhållandet.

I riksskatteverkets handledning för taxering av rörelse (1977 års upplaga, s. 55) anförs bl. a.

Vid genomgång av regeringsrättens domar under senare år rörande frågan om godtagande av ändrade bokslut lägger man särskilt märke till att regeringsrätten i regel inte godtagit ändringar som bedöms ha till huvudsakligt syfte att nedbringa annars ifrågakommande höjning av taxering eller att undgå eftertaxering. I det praktiska taxeringsarbetet i första instans torde begäran av skattskyldig under pågående taxeringsarbete att ett ändrat bokslut skall läggas till grund för hans taxering i regel kunna godtas – under förutsättning att ändringen inte har till syfte att neutralisera en av taxeringsnämnden ifrågasatt taxeringshöjning.

Enligt vad beredningen erfarit behandlas i praktiken balansposterna på olika sätt av taxeringsmyndigheterna i skilda delar av landet. Detta framgår bl. a. av en enkät som riksskatteverkets kontrollsektion genomfört angående vissa bokslutsfrågor i en kontrollaktion i trävarubranschen (Trä–74). I flertalet län tillämpas KL:s regler strikt formellt. Vid påvisade felaktigheter beträffande balansposter godtas sålunda inte ändring av bokslut vari av- eller nedskrivning skett på annan balanspost än den som felet avser. I vissa län beaktas inte ens justering för fel beträffande samma balanspost. En mindre formell linje företräds av andra län där man inte motsätter sig att kvittning sker

om nytt bokslut upprättas. I ett fåtal län godtas, utan ändring av bokslut, kvittning mellan olika balansposter intill det belopp som är outnyttjat av det totala disponibla utrymmet för av- och nedskrivningar samt reserveringar.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av balansposter har under senare år fått ökad aktualitet. Taxeringskontrollen inriktas numera ofta på underlaget för senast avgiven deklaration, varvid bokslutet regelmässigt granskas. Genom beslut våren 1975 har riksdagen antagit riktlinjer för en ny organisation för taxeringsväsendet (den s. k. RS-reformen). Beslutet innebär bl. a. en satsning på kontrollbesök och s. k. TN-revisioner till ledning för taxeringsnämndernas beslut. Sedan reformen genomförts är avsikten att 40 000 sådana aktioner skall verkställas utöver dem som utförs i nuläget. Vid tillämpning av bestämmelserna i 116 a § TL om skattetillägg har frågan om kvittning mellan balansposter i vissa fall betydelse för beräkning av underlag för skattetillägg. Mot denna bakgrund har beredningen funnit det angeläget att genom särskilda bestämmelser få till stånd en enhetlig behandling av balansposter vid taxeringen.

De olika värderingsreglerna vid beskattningen kan sammantagna sägas ge en beloppsmässig ram för bokslutsdispositioner. För varje företag kan således vid en given tidpunkt räknas fram hur stort sammanlagt belopp som kan utnyttjas skattemässigt för av- och nedskrivningar samt skuldreservering. Sedan BFL:s bestämmelser om värdesättning av tillgångar och skulder iakttagits får skattskyldig inom KL:s ram efter eget val vidta de åtgärder som befinns lämpliga. Så långt rörelsens resultat tillåter kan således disponibelt utrymme användas för att konsolidera företaget. Som nämnts tidigare sker sådan konsolidering i betydande utsträckning. Eftersom dessa åtgärder framför allt är knutna till förekomst av varulager är dock möjligheterna till skattemässig konsolidering mycket varierande för företag i olika branscher. Om rörelseresultatet inte medger att totalutrymmet kan utnyttjas fullt ut brukar i första hand avskrivning göras på byggnader och markanläggningar. Detta beror på att sådana värdeminskningsavdrag f. n. kan gå förlorade i annat fall. I andra hand sker avskrivning på maskiner och inventarier. Möjligheterna till lagernedskrivning utnyttjas normalt efter avskrivningar.

Den formella behandling av balansposterna, som reglernas nuvarande utformning kan föranleda, är enligt beredningens uppfattning knappast motiverad. Det är visserligen angeläget att krav på redovisningen i olika hänseenden upprätthålls. Detta bör dock ske på annat sätt än genom skattepåföljder. Opåräknade skatteanspråk i ett läge där den skattskyldige i och för sig kunnat redovisa ett resultat med lägre skattebelastning kan få förödande verkningar för företag med dålig likviditet. Det är beredningens uppfattning att det skattemässiga bokslutet bör bedömas från helhetssynpunkt i fråga om balansvärderingen. Inom den totala beloppsmässiga ramen för de bokslutsdispositioner som maximalt är tillåtna enligt KL bör således kvittning få ske mellan olika balansposter. Först sedan det totala utrymmet utnyttjats bör påvisade felaktigheter av ifrågavarande slag slå igenom i höjd taxering. Det bör understrykas att den kvittning som avses här enbart kan komma ifråga beträffande fel som hänför sig till tillgångar och skulder som skall redovisas i balansräkningen. Det är alltså enbart fråga om felaktigheter

som gäller periodisering av inkomster och utgifter samt värdering av varulager o. d. som avses. Oredovisade intäkter eller förskott och otillåtna kostnadsavdrag, dvs. fel som inte enbart innebär en förskjutning mellan olika beskattningsår utan som är av definitiv karaktär, bör således aldrig få kvittas mot av- eller nedskrivning eller liknande åtgärd. Förekommer det felaktigheter i balansposterna samtidigt som det finns oredovisade inkomster eller inte avdragsgilla kostnader, bör balansposter få korrigeras endast för att neutralisera påvisade fel i balansräkningen. Taxeringen skall således alltid höjas med belopp motsvarande de oredovisade inkomsterna eller de inte avdragsgilla kostnaderna.

För att åstadkomma en klar gränsdragning beträffande vilka tillgångar och skulder som kan bli föremål för kvittning enligt förslaget bör en anknytning ske till BFL:s bestämmelser om balansräkning. Därvid bör de tillgångar och skulder eller balansposter i övrigt som kan hänföras till poster som angetts i 19 § BFL i schemat för balansräkning omfattas av kvittningsregeln. Endast sådana poster som skattskyldig varit skyldig att redovisa enligt BFL eller god redovisningssed skall således beaktas i detta sammanhang.

I många fall skulle säkerligen kvittning mellan olika balansposter utan olägenhet kunna godtas utan krav på nytt bokslut. Detta gäller emellertid inte genomgående. Vissa taxeringsåtgärder, som berör exempelvis avskrivningsunderlag, påverkar kommande års taxeringar på ett sådant sätt att det är nödvändigt att nytt bokslut upprättas. Mot en formlös kvittning talar också kravet på ordning och reda. Det bör således i alla lägen klart framgå vad den skattskyldige yrkat vid taxeringen. Primärt är det bokslutet som läggs till grund för beskattningen. Om detta visar sig vara felaktigt, men kvittning anses böra godtas, är det därför rimligt att kräva att ett nytt bokslut företes som skall läggas till grund för taxeringen. Utan en sådan ordningsregel kan noggrannheten i bokslutsarbetet komma att eftersättas. Enligt beredningens uppfattning bör således som förutsättning för kvittning i här avsedda fall i princip krävas att den skattskyldige upprättar nytt bokslut i vilket de bokslutsdispositioner vidtagits, som han önskar åberopa vid taxeringen. När kvittning kan ske på sådant sätt att balansräkningen inte ändras, vilket kan vara fallet om felaktigheten avser sådan balanspost beträffande vilken ytterligare av- eller nedskrivning är skattemässigt tillåten, bör däremot normalt inte något nytt bokslut erfordras.

Om nytt bokslut företes innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete kan det direkt läggas till grund för taxering. Det torde emellertid vara mindre vanligt att nytt bokslut hinner företes redan hos taxeringsnämnden. En viss förbättring i detta hänseende kan dock förväntas om taxeringsperioden i samband med genomförande av RS-reformen förlängs till den 30 november. Många av de svårare ärendena, t. ex. de som föranleder kontrollbesök, kan emellertid antas fortfarande komma att avgöras först i slutet av taxeringsperioden. Följden av detta kan väntas bli att taxeringsnämnderna nödgas vidta taxeringsåtgärder också beträffande sådana felaktigheter som enligt vad beredningen nyss föreslagit kan få kvittas genom dispositioner i nyupprättat bokslut. Den skattskyldige kommer således att påföras höjda taxeringar med åtföljande debitering av kvarstående skatter. För att få ett nytt bokslut beaktat återstår därefter ingen annan möjlighet än att anföra besvär hos skat-

terätten. I avvaktan på beslut i målet kan den skattskyldige göra framställning om anstånd med inbetalning av kvarstående skatt. Beredningen anser att det i dessa fall, som kan antas bli relativt vanliga, krävs en smidigare ordning för att förhindra att skattskyldiga och myndigheter belastas mer än som är absolut nödvändigt. I detta syfte föreslår beredningen att taxeringsnämnd får besluta att taxeringsåtgärd, som föranleds av felaktighet i balansräkningen, får anstå om förutsättningar föreligger för att godta nytt bokslut. Ett villkor är dock självfallet att det nya bokslutet tillåter av- eller nedskrivningar som helt eller delvis undanröjer den ifrågasatta höjningen av taxeringarna. Sådant anstånd med taxeringsåtgärd bör få beslutas endast efter särskild framställning från den skattskyldige.

Om en ifrågasatt ändring av balanspost vid beskattningen överstiger disponibelt utrymme för av- och nedskrivningar får anståndet givetvis inte omfatta den överskjutande delen. Beträffande denna skall taxeringsnämnden alltså i vanlig ordning besluta om höjning av taxeringarna. Anståndet, som således är avsett att bereda den skattskyldige tillfälle att upprätta och inge nytt bokslut, bör enligt beredningens mening gälla fram till den tidpunkt då deklaration för efterföljande beskattningsår normalt skall avlämnas.

Om nytt bokslut och i förekommande fall ny deklaration inte företes inom angiven tid bör taxeringsintendent göra framställning hos skatterätt om de taxeringsåtgärder som kan vara aktuella. För att godtas som underlag för taxeringen bör i fråga om aktiebolag extra bolagsstämma ha fastställt den nya balans- och resultaträkningen. Bevis om detta bör företes av den skattskyldige. I övrigt bör krävas att ändringarna verkligen vidtagits i räkenskaperna och inte blott i företedda årsredovisningshandlingar.

I stora företag – t. ex. börsföretagen – är det i allmänhet inte praktiskt genomförbart att upprätta nytt bokslut. Om krav på nytt bokslut skulle uppställas i alla fall skulle dessa företag ställas utanför möjligheten att yrka ytterligare ned- eller avskrivning för att eliminera fel beträffande någon balanspost. Beredningen anser att rättelse av felaktighet av här avsett slag bör få ske i det efterföljande bokslutet, om det skulle medföra så avsevärda olägenheter att det av praktiska skäl inte är möjligt att upprätta nytt bokslut och angivna förutsättningar i övrigt föreligger att godta ett sådant förfarande. Det får ankomma på skattskyldig som önskar vidta rättelse på detta sätt att framställa särskilt yrkande härom samt förete erforderlig utredning om det skattemässiga utrymmet för dispositioner. Prövningen bör ske i taxeringsnämnden som även i dessa fall underrättar skattechefen om sitt beslut.

Beredningens förslag om möjligheten att i ökad utsträckning få nytt bokslut beaktat vid taxeringen förutsätter att en särskild regel införs i KL. Denna torde kunna – med riksskatteverkets anvisning från 1958 som förebild – vars ganska allmänt hållen. Det får senare ankomma på riksskatteverket att, med ledning av de synpunkter som beredningen i det föregående anfört, utfärda anvisningar i ämnet. Vad beredningen föreslagit kräver vidare en regel i TL om att taxeringsnämnd har rätt att besluta om anstånd med taxeringsåtgärd i avvaktan på att nytt bokslut upprättas.

11.13 Vissa frågor angående rätt beskattningsår

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i KL. Enligt punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL skall inkomsten anses ha åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased (god redovisningssed) bör tas upp som inkomstpost i räkenskaperna. Motsvarande gäller i fråga om utgifter i rörelse. Beträffande tidpunkten för redovisning av inkomstposter anges att fordringar i allmänhet skall tas upp som inkomst under det år de uppkommer. Utifrån dessa bestämmelser avgörs frågan om rätt beskattningsår för inkomster och utgifter. Indirekt anges därigenom också att beskattning inte skall ske och avdrag inte kan erhållas för annat år än det då redovisning bort ske i räkenskaperna enligt god redovisningssed. Normalt medför bestämmelserna inte några nämnvärda svårigheter vid tillämpningen. I vissa fall kan emellertid en strikt tillämpning av reglerna om rätt beskattningsår medföra materiellt sett stötande resultat, vilket framgår av följande rättsfall.

RÅ 1967 Fi 1975. I målet, som gällde 1965 års taxering, hade en arkitekt utfört arbeten åt en stiftelse under åren 1953–1956. Arbetet avslutades 1957. Under åren 1961–1964 uppbar arkitekten 100 000 kr för detta uppdrag. Slutreglering av arvodena skulle ske så snart låneansökan ingetts och godkänts av vederbörande myndighet. I december 1958 erhöll stiftelsen slutligt lånebeslut, varigenom arkitektens totala arvodesfordran förföll till betalning. Han lät emellertid sin fordran stå inne hos stiftelsen tills utbetalningar verkställdes under åren 1961–1964. Vid utbetalningarna lämnade han fakturor på motsvarande belopp. Från stiftelsen uppbars bl. a. år 1964 ett belopp på 15 000 kr, som inte redovisades i deklarationen. Prövningsnämnden fann inkomstbeloppet från stiftelsen hänförligt till inkomst av rörelse. Då det erhållits mot faktura under beskattningsåret samt det i målet inte kunde anses utrett att beloppet varit tillgängligt för lyftning redan år 1958 eller 1959 fann prövningsnämnden att beloppet skulle tas till beskattning vid 1965 års taxering. Kammarrätten gjorde ej ändring i detta beslut.

Regeringsrätten anförde: Av utredningen i målet framgår, att det belopp å 15 000 kr som B under beskattningsåret uppburit från stiftelsen, utgjort intäkt i en av honom bedriven rörelse. Hans inkomst av denna skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Beträffande nämnda belopp får anses utrett att detsamma utgjort delbetalning av ett arvode som enligt ett mellan B och stiftelsen år 1953 träffat avtal tillkommit B för honom utfört arbete, att detta arbete år 1958 var slutfört, att till B t. o. m. 1958 å konto utbetalts viss del av arvodet samt att förutsättningar för en slutlig reglering av arvodet i enlighet med avtalet förelegat i december 1958 eller i vart fall under loppet av år 1959. Det har vidare upplysts, att B:s vid denna tid återstående fordran på hans begäran fått innestå hos stiftelsen för att av honom kontant lyftas efter hans egen önskan. Med hänsyn till angivna omständigheter borde B oavsett de avbetalningar, som efter år 1959 successivt gjorts å hans arvodesfordran, skett endast mot av honom efter hand utfärdade fakturor, jämlikt grunderna för bokföringsmässig inkomstredovisning ha vid 1959 års eller vid 1960 års taxering uppgivit hela sin då återstående fordran till beskattning. Regeringsrätten finner därför att beloppet 15 000 kr icke utgjort för B vid ifrågavarande taxering skattepliktig intäkt.

Den skattskyldige undgick sålunda beskattning för ifrågavarande belopp därför att 1964 inte ansågs vara rätt beskattningsår för fordran avseende det under år 1958 avslutade arbetet, trots att ersättningen erhållits mot fak-

tura. Beskattning kunde i detta fall inte ske genom eftertaxering därför att femårsgränsen överskridits.

RRK R75 1:7. F tog i 1966 års deklaration upp nettointäkten av sin rörelse, Fs Konstruktionsbyrå, till 5 340 kr. Taxeringsnämnden tillade 74 000 kr, utgörande varuskulder som avdrag vägrats för. Prövningsnämnden fann att någon verklig skuld som var hänförlig till rörelsen inte förelåg. Kammarrätten gjorde samma bedömning beträffande skuldbeloppet, men fann att beloppet bort återföras till beskattning vid 1963 års taxering, därför att rörelsens resultat belastats år 1962 med ifrågavarande belopp. Med hänvisning till bestämmelserna i 105 § 1 mom. första stycket taxeringsförordningen åsatte kammarrätten eftertaxering för år 1963. Regeringsrätten fann att beloppet bort återföras till beskattning vid 1963 års taxering. Då förutsättningar att tillämpa bestämmelserna i 105 § taxeringsförordningen inte ansågs föreliggaundanröjdes kammarrättens beslut om eftertaxering för år 1963.

Den skattskyldige undgick således av formella skäl eftertaxering för den uppgivna varuskulden på 74 000 kr, som inte någon av instanserna godtog som reell.

RRK R75 1:9. Frågan gällde rätt beskattningar för skattepliktig ersättning som balanserats för att möta framtida kostnader. Omständigheterna var följande. AB J träffade år 1968 avtal med postverket om utrymning av vissa av bolaget förhyrda lokaler. Bolaget erhöll härvid 200 000 kr som ersättning för att själv ombesörja anskaffande av nya lämpliga lokaler. Bolaget placerade medlen på ett särskilt bankkonto och skuldförde samtidigt beloppet i sin balansräkning. Vid 1971 års taxering upptog taxeringsnämnden beloppet till beskattning med motivering att det ej var godtagbart att avsätta medel för framtida kostnader i form av en reserv. Länsskatterätten biföll bolagets besvär. Kammarrätten upptog emellertid beloppet till beskattning vid 1971 års taxering och betraktade därvid beloppet som en bokslutsreservering som icke motsvarades av någon förpliktelse för bolaget vid beskattningsårets utgång. Bolaget överklagade och framhöll som man redan gjort hos kammarrätten att 1968 var rätt beskattningsår. Regeringsrätten biföll bolagets besvär med följande motivering: Det i målet uppkomna beloppet 200 000 kr avser en ersättning, som bolaget uppbar 1968 och som utgjorde för bolaget under samma år skattepliktig intäkt.

Av målet framgår att taxeringsintendenten i rätt tid framställt yrkande om eftertaxering för ifrågavarande belopp för den händelse bolagets besvär skulle bifallas av regeringsrätten. Om frågan emellertid varit föremål för prövning i taxeringsnämnden år 1968 och avsättningen därvid godtagits torde bolaget helt undgå beskattning för beloppet.

De nu redovisade rättsfallen har det gemensamt att ifrågavarande intäkter och kostnader återspeglas som fordran respektive skuld i balansräkningen. I det första fallet upptogs visserligen ingen fordran som balanspost, men detta hade bort ske. Genom balanseringen i ett årsbokslut kommer en balanspost att påverka det redovisade resultatet för ett kommande beskattningsår. Detta är fallet t. ex. vid förlust av fordran, då fordringsbeloppet skrivs av mot resultatkonto. På motsvarande sätt förhåller det sig med skuldposter. I den mån dessa inte behöver infrias uppkommer en intäkt i rörelsen. Genom balansposterna kan man säga att motsvarande intäkter och kostnader lever vidare till dess att en slutlig reglering sker av fordringar och skulder. Häri ligger en avgörande skillnad i förhållande till intäkter och kostnader som endast berör ett visst beskattningsår och sålunda inte återspeglas i balansräkningen som en balanspost. För dessa intäkter och kostnader råder

det i allmänhet inte något tvivel om vilket beskattningsår som är det rätta. I fall av den typ som förekommer i de nämnda rättsfallen är däremot frågan om rätt beskattningsår ofta svår att ta ställning till. Detta framgår av de olika meningarna i skattedomstolarna. För att säkra en materiellt riktig taxering är det därför ofta nödvändigt att yrkanden om beskattning framställs så att olika alternativ beträffande rätt beskattningsår täcks in.

Från rent bokföringsmässiga utgångspunkter torde det inte utan vidare vara klart vilket beskattningsår som skall anses vara rätt i de berörda rättsfallen. Det bör understrykas att det i samtliga fall var fråga om åtgärder som de skattskyldiga själva vidtagit i resultatregleringssyfte för att förskjuta beskattningen eller undgå den helt.

I det första fallet bokfördes inte någon fordran på stiftelsen när arbetet var slutfört. Bokföringsmässigt kan detta i och för sig jämställas med att fordringen skrivits av som osäker eller av annat skäl inte ansetts balansgill. Om förutsättningarna ändras så att fordringen hade bokförts år 1958 men skrivits ned samma år är det alldeles klart att ersättningen skulle ha tagits upp till beskattning för år 1958. Anledningen till beskattningen skulle då vara att fordran felaktigt redovisats som avskriven. Om beloppet 15 000 kr skulle kvarstå i utgående balansräkning såsom obetald fordran trots att betalning skett utan att beloppet bokförts, torde någon beskattningsåtgärd inte vara aktuell. Först vid den senare tidpunkt då fordringsbeloppet skrivs bort mot ett resultatkonto skall beskattning ske på så sätt att avdrag vägras för avskrivningen.

Skuldbeloppet på 74 000 kr i det andra rättsfallet kan ha bedömts av taxeringsnämnden som reellt när det först deklarerades. En eftersyn gjorde sannolikt att skulden inte var verklig därför att den inte reglerades. Rättsfallet är ett exempel på att det i många fall inte är möjligt för taxeringsmyndigheterna att göra korrekta bedömningar förrän viss tid förflutit. Dessutom är det i allmänhet så att poster av det här slaget döljs i balansräkningen bland företagens verkliga skulder och åtaganden. Den nuvarande tillämpningen av reglerna om rätt beskattningsår medför att belopp som på detta sätt undgått upptäckt under eftertaxeringsperioden över huvud taget inte kan beskattas. Den skattskyldige kan således efter fem år återföra beloppet i rörelsen och yrka avdrag för detsamma såsom icke skattepliktigt belopp. Alternativt kan beloppet direkt bokföras mot kapitalkontot.

I det tredje rättsfallet placerade bolaget de uppburna medlen 200 000 kr på ett särskilt bankkonto och ett motsvarande belopp bokfördes som skuld. Det är ovisst om utgången i målet blivit en annan om bolaget först intäktsredovisat beloppet år 1968 men i bokslutet för samma år redovisat en reserv för framtida flyttningskostnader med motsvarande belopp. Att det skulle ha någon särskild betydelse om beloppet först förts över ett intäktskonto förefaller dock inte troligt. Om beloppet använts för annan reservbildning, exempelvis en otillåten risk- eller garantireservering, torde beloppet ha kunnat återföras till beskattning för det beskattningsår då felet upptäcktes. För denna typ av reserveringar tillämpas nämligen tidigare i praxis och numera på grund av uttrycklig föreskrift i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL det förfaringssättet att återföring sker varje år av avsatta belopp, varefter förnyad prövning sker i efterföljande bokslut om avsättningen är erforderlig eller inte. De olika aspekterna på bokslutsdis-

positioner av nämnt slag visar att det är svårt att hävda att det föreligger ett balansmässigt bestämt samband mellan intäkter och reserveringar av olika slag, även om beloppsmässig överensstämmelse föreligger.

Tillämpningen av nuvarande regler om rätt beskattningsår i inkomstslaget rörelse kan, som framgått av det föregående, medföra konsekvenser som i materiellt hänseende knappast är godtagbara. Enligt beredningens uppfattning är en lagändring motiverad för att undanröja sådana verkningar men också för att skapa klarhet på ett delvis svårtillämpat rättsområde. Därvid bör – i likhet med vad som f. n. gäller beträffande avsättningar för framtida garantiutgifter – storleken av varulager, kundfordringar, leverantörsskulder och liknande poster i balansräkningen skattemässigt omprövas varje år. Detta innebär att en fordran, som utelämnats i ett bokslut, kan tas till beskattning vid taxeringen för ett senare beskattningsår när felet uppmärksammats. Likaså bör ett oriktigt medgivet avdrag avseende varuskulder kunna återföras till beskattning utan hänsyn till vilket beskattningsår avdraget påverkat rörelseresultatet. Ett sådant förfaringssätt torde inte strida mot företagsekonomiska principer, särskilt inte som felaktiga bokslutsåtgärder av detta slag ofta vidtagits av den skattskyldige i syfte att konsolidera företaget genom att förskjuta beskattningen. Förslaget innebär att kontrollen helt kan inriktas på att fastställa korrekta balansposter i bokslutet för visst beskattningsår utan avseende på om ingående balansposter varit felaktiga eller när felet i övrigt uppkommit. Rättelse av felaktigheter antingen dessa avser oriktiga balansposter eller poster som bort redovisas i balansräkningen bör därför i princip kunna ske så länge bokslutet är felaktigt i nu angivet hänseende. Samma princip bör gälla om skattskyldig själv rättat fel i balansräkningen. Oavsett felets art bör således självrättelse av felaktig balanspost få ske ett senare år än det då felet först begicks. Om fel upptäcks redan vid handläggningen i taxeringsnämnd kan rättelse beslutas redan i första instans. I annat fall får rättelse ske genom besvär. Besvären bör avse det beskattningsår som ligger så långt tillbaka i tiden som möjligt utan att bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt behöver tillgripas.

En förutsättning för att taxeringen för visst beskattningsår skall kunna ändras är att den utgående balansräkningen för närmast föregående beskattningsår varit felaktig. Har t. ex. en varufordran, som uppkommit under beskattningsår 1 och betalats under beskattningsår 4, inte redovisats i balansräkningarna för åren 1–4 skall – beroende på när felet uppmärksammas – värdet av fordringen tas till beskattning under något av beskattningsåren 1–4. Någon höjning av taxeringarna för beskattningsåret 5 och senare beskattningsår kan däremot inte komma i fråga. Framkommer exempelvis år 7 att prestationen aldrig intäktsförts bör dock den skattskyldige eftertaxeras för det beskattningsår då fordringen betalts, dvs. för år 4.

Det bör understrykas att förslaget uteslutande avser balansposter. Det skall således vara fråga om ett faktiskt fel beträffande någon av de i balansräkningen redovisade posterna. Felet kan också bestå i att någon post som bort redovisas i balansräkningen utelämnats. När det gäller andra typer av felaktigheter skall rättelse liksom hittills ske genom eftertaxering. I lagtexten bör därför direkt uttalas att den utvidgade rättelsemöjligheten avser, såvitt gäller tillgångssidan, endast varulager, kundfordringar, pågående arbeten och liknande poster. Vad gäller skuldsidan är förslaget tillämpligt

på leverantörsskulder och avsättningar för framtida kostnader av olika slag (garantiutgifter, skadeståndsanspråk o. d.).

Anläggningstillgångar såsom byggnader och maskiner bör således inte omfattas av den föreslagna regeln. Skälet till detta är att dessa balansposter normalt inte omprövas i sin helhet vid varje bokslutstillfälle. Den fördelning av ett avskrivningsunderlag på inventarier, byggnad och markanläggning, som ursprungligen gjorts i räkenskaperna, godtas således normalt automatiskt under därefter följande taxeringar. Om det vid taxeringskontroll visar sig att fel föreligger beträffande anläggningstillgångar bör rättelse därför göras på samma sätt som i dag. Felaktigt medgivna värdeminskningsavdrag och avdrag för avskrivning av ifrågavarande tillgångar bör alltså rättas genom tillämpning av reglerna om eftertaxering. Liksom f. n. kan rättelse också göras genom reducering av avskrivningsunderlag och oavskrivna restvärden som upptagits för högt. Detta kan göras även beträffande fel som hänför sig till tid för vilken eftertaxering inte kan ske. Framhållas kan dock att själva rubriceringen av en balanspost inte inverkar på omfattningen av den föreslagna regeln.

För fysisk person kan beskattning enligt förslaget i vissa fall medföra kännbara progressionseffekter jämfört med om beskattning skett för rätt beskattningsår enligt gällande regler. Effekten kan givetvis också bli den motsatta med för lågt skatteuttag. Beredningen har emellertid inte funnit någon lämplig teknisk lösning av beskattningen i här avsedda fall där detta problem kan beaktas. Verkningar av det här slaget förekommer f. ö. redan i nuläget vid återföring av obeskattade reserveringar av olika slag. Att en sådan reserv kan ha byggts upp under ett flertal år beaktas inte på något sätt vid skatteuttaget. Med hänsyn härtill och till att det i dessa fall är den skattskyldiges egna åtgärder som förorsakat felaktigheten kan progressionseffekter av angivet slag inte anses utgöra skäl mot att beskattning sker på föreslaget sätt. Det bör dessutom framhållas att en uttrycklig reglering på detta område ger de skattskyldiga bättre möjlighet att bedöma de skattemässiga effekterna av sina dispositioner.

Beredningen vill slutligen betona att de föreslagna reglerna tar sikte endast på det fallet att felaktigheter beträffande balansposter fått till följd att den skattskyldiges taxering blivit för låg. Om reglerna fick tillämpas även i motsatta situationer skulle det nämligen i praktiken innebära en fullständigt fri resultatutjämning mellan olika beskattningsår. En näringsidkare skulle exempelvis utan risk för sanktioner kunna under ett förlustår redovisa en fiktiv fordran som intäkt i syfte att erhålla avdrag för beloppet under ett senare vinstår.

I det följande redovisas några exempel som visar den avsedda tillämpningen av de föreslagna reglerna.

AB A uppbär år 1 likvid å 10 000 kr för ett tidigare färdigställt arbete som icke fakturerats. Beloppet tillförs kassakontot men bokförs inte som intäkt utan redovisas dolt i balansräkningen under rubriken diverse skulder. Vid taxeringen för år 7 upptäcks att "skulden", som kvarstår oförändrad i räkenskaperna, saknar verklighetsunderlag.

Enligt gällande regler torde beloppet inte kunna beskattas. Enligt förslaget skall beloppet tas till beskattning för år 7 utan hänsyn till att intäkten rätteligen bort redovisas för år 1.

AB B gör år 1 en felaktig avsättning till pensioner med 100 000 kr. Felet upptäcks vid taxeringen för år 6. Enligt gällande regler torde korrigering endast kunna ske genom eftertaxering för det år avsättningen gjorts eller genom återföring till beskattning enligt bestämmelserna om återföring av disponibla pensionsmedel. Enligt förslaget bör återföring till beskattning ske av hela den felaktiga avsättningen vid taxering för år 6.

AB C uppbär förskottshyra för två år för vissa uthyrda maskiner. Beloppet balanseras som skuld år 1. Vid taxeringsrevision som avser räkenskaperna för år 4 kvarstår hyresbeloppet som en transitorisk post i balansräkningen. Enligt gällande regler skall beskattning för hyran ske genom eftertaxering för år 2 och 3. Enligt förslaget upptas beloppet till beskattning för år 4.

AB D gör i bokslutet för år 1 avsättning för påstått skadeståndsanspråk med 100 000 kr. Taxeringsnämnden gör utredning om grunderna för avsättningen och godtar avdraget efter viss tvekan. Vid taxeringsrevision för år 5 uppmärksammas att avsättningen helt saknar grund.

Enligt gällande regler torde rättelse böra ske genom eftertaxering – jfr RRK R75 1:7 ovan – om felet upptäcks innan eftertaxeringsperioden löpt ut. Det är däremot osäkert om återföring kan ske vid taxeringen för år 5.

Enligt förslaget skall återföring ske vid taxering för år 5.

AB E, som ägs av en fysisk person, underlåter att bokföra vissa fordringar på sammanlagt 20 000 kr år 1. Likvider för dessa fordringar, som flyter in år 2, bokförs inte. Aktieägaren tillgodogör sig själv beloppen. Enligt nuvarande tillämpning torde aktieägaren beskattas för inkomsten år 2 och bolaget medges tyst avdrag för motsvarande belopp som lön.

Om företaget i exemplet i stället drivits av en fysisk person blir situationen något annorlunda. I detta fall sker rättelse genom eftertaxering för år 1, dvs. då fordringarna uppkom.

Enligt förslaget skall i bägge fallen beskattning ske för år 2. De influtna likviderna betraktas då som återvunna avskrivna fordringar.

AB F bokför år 1 fiktiva varuskulder. Beloppet återförs självmant år 2 för att utjämna det årets förlust. Förfarandet uppmärksammas år 4. Enligt gällande regler skall eftertaxering ske för år 1.

Enligt förslaget skall ingen beskattningsåtgärd vidtas eftersom felet har rättats självmant. Att bolaget haft fördel av att kunna utnyttja beloppet för en förlustäckning bör inte medföra annat synsätt.

Om exemplet ändras så att AB F i stället är en fysisk person uppkommer med den föreslagna regeln en progressionseffekt som är till fördel för den skattskyldige. Någon möjlighet att spekulera i sådana effekter torde emellertid inte uppkomma, eftersom den skattskyldige inte kan veta när felet upptäcks.

11.14 Aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning m. m.

Ett aktiebolag, liksom en ekonomisk förening, är enligt 53 § 1 mom. första stycket f) KL skattskyldigt för all inkomst som företaget förvärvat här i riket eller utomlands. Såvitt gäller utdelning på aktier och andelar finns dock, som redovisats i det föregående (avsnitt 4.6), flera undantag från denna princip. Undantagsbestämmelserna kan delas in i två grupper. Den första tar sikte på företag vilkas verksamhet avser jordbruksfastighet (inkl. skogsbruk), annan fastighet och rörelse medan den andra gruppen avser företag som förvaltar lös egendom (förvaltningsföretag). I det följande behandlar beredningen endast rörelsedrivande och därmed jämställda företags

skattskyldighet för utdelningsinkomster. Någon anledning att ändra utdelningsbeskattningen för investmentföretag och andra förvaltningsföretag föreligger enligt beredningens uppfattning inte.

Den i detta avsnitt lämnade redogörelsen begränsas till aktiebolags skattskyldighet för utdelning från annat aktiebolag. Såväl det företag som mottar utdelningen (ägarbolaget) som det utdelande företaget kan emellertid också vara en ekonomisk förening. Vad beredningen föreslår äger i princip tillämpning även i dessa fall. I det följande avses vidare – om inte annat framgår av sammanhanget – med rörelsedrivande företag även företag som driver jord- eller skogsbruk eller fastighetsförvaltning.

Med *organisationsaktier* avses f. n. aktier som innehas som ett led i organisationen av bolagets rörelse. För att ett organisationsförhållande skall anses föreligga krävs normalt att det utdelande bolaget är dotterbolag till ägarbolaget, dvs. ägarbolaget innehar mer än 50 % av aktierna. I vissa fall kan även mindre innehav räknas som organisationsaktier. Vidare krävs att dotterbolaget driver rörelse och att denna rörelse har ett organisatoriskt samband med ägarföretagets rörelse. Som organisationsaktier behandlas dock – oavsett sambandet mellan moderbolagets och dotterbolagets verksamhet – aktier i dotterbolag som ägs till mer än 90 % under förutsättning dels att moderbolaget inte är ett s. k. svart fåmansbolag, dels att dotterbolaget inte äger aktier. Med svart fåmansbolag avses ett bolag som ägs av en eller ett fåtal fysiska personer och som inte delar ut sina vinster i skälig omfattning. *Kapitalplaceringsaktier* är aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte. Aktieinnehavet utgör i detta fall normalt ett alternativ till en annan finansiell placering. Beteckningen *rörelsebetingade* aktier används på aktier som inte är organisationsaktier men där aktieinnehavet likväl är betingat av den rörelse som drivs av ägarbolaget eller något ägarbolaget närstående företag. Aktier som ägs av ett svart fåmansbolag kan inte behandlas som rörelsebetingade aktier. Sådana aktier anses därför utgöra antingen organisationsaktier eller kapitalplaceringsaktier. *Lageraktier* utgör substitut för direkt ägda lagertillgångar. Som lageraktier räknas exempelvis byggnadsföretags innehav av aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag. Till denna grupp hör också bankers och försäkringsbolags innehav av andra aktier än organisationsaktier.

Gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och andra aktier framgår av punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL. I denna anvisningspunkt föreskrivs att en aktie inte anses innehavd i kapitalplaceringssyfte om ägarbolaget har minst 25 % av röstetalet i det utdelande bolaget. En aktie anses – även om röstetalet understiger 25 % – inte heller som kapitalplaceringsaktie om ägarbolaget kan göra sannolikt att aktieinnehavet betingas av den rörelse som ägarbolaget – eller ett företag som står ägarbolaget nära – driver.

I fråga om aktier, som ägs av ett rörelsedrivande aktiebolag, innebär det anförda sammanfattningsvis följande. Aktieinnehavet anses normalt som kapitalplaceringsaktier om ägarbolaget har mindre än 25 % av röstetalet i det utdelande bolaget. Avser aktieinnehavet 25–50 % av aktierna i det utdelande bolaget är det i regel fråga om rörelsebetingade aktier. Vid större innehav än 50 % av det utdelande bolagets aktier behandlas aktierna i de flesta fall som organisationsaktier. Det bör dock understrykas att gränsen mellan de olika slagen av aktier är flytande. Som nyss nämnts kan i

undantagsfall ett organisationsförhållande anses föreligga även om aktieinnehavet understiger 50 %. Det har likaså förekommit att aktier inte behandlas som kapitalplaceringsaktier trots att ägarbolaget innehaft (och röstat för) väsentligt mindre än 25 % av aktierna i det utdelande bolaget.

Utdelning på organisationsaktier är skattefri. Räntekostnad som belöper på innehavet är avdragsgill. Utdelning på kapitalplaceringsaktier och lageraktier är alltid skattepliktig. Även här föreligger oinskränkt rätt till avdrag för ränta. Den skattemässiga behandlingen av rörelsebetingade aktier är något mer komplicerad. Som huvudregel gäller att utdelningen är skattefri. Avdrag för ränta, som hänför sig till aktieinnehavet, medges dock inte för belopp som understiger utdelningen. I realiteten innebär detta att utdelningen är skattefri endast till den del den överstiger räntekostnaden.

Aktiebolag som driver bank- eller annan penningrörelse är – till skillnad mot flertalet rörelsedrivande bolag – frikallade från skattskyldighet endast för aktier som innehas som ett led i penningrörelsen. Detsamma gäller bolag som driver både bank- eller penningrörelse och annan rörelse. En affärsbank som äger samtliga aktier i ett fastighetsbolag är således – om dotterbolagets fastigheter inte används i bankrörelsen – skattskyldig för utdelning från dotterbolaget. Motsvarande gäller i fråga om svarta fåmansbolag. För att aktier, som ett sådant bolag innehar i ett dotterbolag, skall anses som organisationsaktier krävs sålunda att dotterbolagets verksamhet har direkt anknytning till moderbolagets rörelse, jordbruk eller skogsbruk.

De olika kombinationerna av skatteplikt resp. skattefrihet för utdelning och avdragsrätt resp. avdragsförbud för räntekostnader leder till följande resultat. Är ett aktieinnehav finansierat med lån på vilket ränta uppgår till utdelningens belopp ger organisationsaktierna högst avkastning efter skatt. Rörelsebetingade aktier och kapitalplaceringsaktier ger under dessa förutsättningar ingen avkastning. Understiger räntekostnaden utdelningen kommer de rörelsebetingade aktiernas avkastning efter skatt att bli högre än på kapitalplaceringsaktierna och helt motsvara avkastningen på organisationsaktier när det inte föreligger någon räntekostnad. I detta sammanhang bör nämnas att bestämmelsen om begränsning av ränteavdraget torde ha tillämpats mycket sällan. Ägarbolagen har ofta med framgång kunnat hävda att det inte belöper några låneskulder på aktieanskaffningen. Någon större skattemässig skillnad mellan organisationsaktier och rörelsebetingade aktier föreligger därför i praktiken inte.

Enligt beredningens uppfattning talar starka principiella skäl för att den nuvarande regeln om begränsning av avdrag för ränta avseende rörelsebetingade aktier bör slopas. Det kan nämligen inte vara riktigt att låta det sätt på vilket aktieförvärvet finansieras vara avgörande för innehavets lönsamhet. Det anförda kan belysas med ett exempel. Antag att två aktiebolag, A och B, avser att förvärva en aktiepost för 10 milj. kr. Aktierna får hos såväl A som B ställning som rörelsebetingade aktier. A kan finansiera förvärvet uteslutande med egna medel. B måste däremot låna upp hela köpeskillingen. För A:s del medför förvärvet att en skattepliktig ränteinkomst (på de likvida medlen) förvandlas till en skattefri utdelningsinkomst. Förvärvet kan alltså vara fördelaktigt för A även om utdelningen väsentligt understiger räntan. För B:s vidkommande blir emellertid aktieförvärvet lönsamt endast under förutsättning att utdelningen överstiger räntan på

de lånade medlen. Den skattemässiga behandlingen av rörelsebetingade aktier får således till konsekvens att A – på grund av sin bättre likviditet – får högre verklig avkastning på aktierna än B.

Det anförda visar enligt beredningens uppfattning att begränsningen av avdrag för ränta, som är hänförlig till rörelsebetingade aktier, strider mot principen om att skattereglerna skall vara neutrala. Beredningen anser därför att den skattemässiga behandlingen av aktiebolags utdelningsinkomster bör lösas enbart på inkomstsidan. Utdelningen bör vara skattefri om det finns skäl att undvika kedjebeskattning. I andra fall bör utdelningen tas till beskattning. Ränta som är hänförlig till aktieinnehav bör vara avdragsgill oavsett om ägarbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelningen eller inte. Detta innebär att begreppet rörelsebetingade aktier kommer att försvinna.

Vid bedömningen av om ett aktiebolag bör vara skattskyldigt för utdelningsinkomst är det enligt beredningen lämpligt att till en början skilja mellan två ytterlighetsfall. Det ena är att aktieinnehavet utgör ett alternativ till ett direkt förvärv av den verksamhet som det utdelande bolaget driver. I det andra fallet är aktierna en ren kapitalplacering, dvs. aktieköpet har utgjort ett alternativ till exempelvis en bankinsättning eller förvärv av obligationer.

Anskaffar ett bolag direkt – således utan förmedling av exempelvis ett dotterbolag – en ny produktionslinje e.d. beskattas överskottet av investeringen en gång inom bolagssektorn (hos ägarbolaget). Det kan emellertid av organisatoriska skäl vara lämpligare för ägarbolaget att förvärva den nya produktionslinjen genom att köpa aktierna i ett bolag som driver den aktuella verksamheten. Detta alternativ blir dock oförmånligare om verksamhetens överskott beskattas först hos det köpta bolaget och därefter – till den del överskottet delas ut – även hos ägarbolaget. Neutralitet uppnås i detta fall endast om utdelningen blir skattefri hos ägarbolaget. Utgör inköpet av aktierna i det utdelande bolaget däremot ett alternativ till finansiell placering – t. ex. inköp av obligationer – bör utdelningen behandlas på samma sätt som ränta. I detta fall bör ägarbolaget således beskattas för aktieutdelningen.

Av det anförda följer att frågan om ett rörelsedrivande aktiebolags skattskyldighet för utdelning på aktier i ett annat rörelsedrivande bolag inte vållar några problem om det utdelande bolaget är ett helägt dotterbolag och inte heller om aktieinnehavet avser en obetydlig minoritetspost i ett börsnoterat bolag. I det första fallet bör utdelningen givetvis vara skattefri och i det andra fallet skattepliktig. Svårigheter uppkommer emellertid om bolagets aktieinnehav visserligen inte utgör något egentligt alternativ till en utvidgning av ägarbolagets egen produktionsapparat men ändå viss anknytning föreligger mellan ägarbolagets och det utdelande bolagets verksamheter. Det utdelande bolaget utgör t. ex. en viktig leverantör eller kund eller driver ett forskningsarbete som kan komma att väsentligt påverka ägarbolagets verksamhet.

Det kan i och för sig hävdas att endast innehav av mer än 90 % ger ägarföretaget sådant inflytande över dotterbolaget att den av dotterbolaget drivna verksamheten kan direkt anses jämställd med verksamhet som moderbolaget självt driver. I dessa fall har moderbolaget rätt att lösa in övriga aktier i dotterbolaget. Moderbolaget är således i princip helt obundet av

utomstående ägarintressen. När det gäller möjligheterna att med verkan i skattehänseende ge och ta emot koncernbidrag har också denna gräns valts. Som en gräns nedåt mot kapitalplaceringsaktier synes emellertid detta procenttal vara alltför högt. I själva verket kan ett aktieinnehav av endast något tiotal procent vara tillräckligt för att dominera ett företag med mycket spritt ägande. Från ägarföretagets sida kan övriga aktieägare i sådana fall ofta betraktas endast som finansiärer till en av ägarbolaget i praktiken bedriven rörelse. Vid mer begränsade aktieinnehav ökar dock allmänt sett inslaget av kapitalplaceringssyfte.

Enligt beredningens uppfattning är det – bl. a. för att slippa besvärliga taxeringstvister – önskvärt att det uttryckligen anges hur stort ägarbolagets inflytande över det utdelande bolaget måste vara för att utdelningen skall vara skattefri. Gränsen mellan kapitalplaceringsaktier och de aktier vilkas utdelning inte bör beskattas – sistnämnda aktier kan lämpligen kallas organisationsaktier – bör således tas in i lagtexten.

Som tidigare framhållits presumeras f. n. att kapitalplaceringssyfte föreligger om aktieinnehavet motsvarar mindre än en fjärdedel av röstetalet. Ett krav på ett innehav av minst 25 % av aktiekapitalet torde också vara internationellt vedertaget vid bedömningen av om ett aktiebolag skall kunna befrias från skatt för utdelningsinkomster. Den omständigheten att beredningen föreslagit att regeln om begränsning av avdragsrätt för ränta skall slopas kan inte anses utgöra ett tillräckligt skäl för att höja det nuvarande kravet på ägarinflytande. Beredningen föreslår mot denna bakgrund att aktierna skall anses som organisationsaktier om ägarbolagets innehav motsvarar minst 25 % av röstetalet i det utdelande bolaget. För att förhindra obehörigt utnyttjande av aktier med olika rösträtt bör dessutom föreskrivas att ägarbolaget skall äga minst 25 % av aktiekapitalet. Är dessa krav inte uppfyllda bör utdelningen i princip vara skattepliktig. Skattebefrielse bör dock, såsom nu är fallet beträffande s. k. rörelsebetingade aktier, kunna oavsett innehavets storlek komma i fråga om ägarbolaget kan styrka att innehavet har direkt anknytning till eller har väsentlig betydelse för den egna rörelsen.

För att ägarbolaget skall vara befriat från skattskyldighet för utdelning och samtidigt ha full avdragsrätt för ränta avseende aktierna fordras f. n. att dessa utgör s. k. organisationsaktier. Ett organisationsförhållande anses, som påpekats i det föregående, normalt inte föreligga om inte ägarbolagets innehav uppgår till minst 50 % av aktiekapitalet. Det kan därför göras gällande att den av beredningen föreslagna nedsättningen av kravet på ägarinflytande till 25 % medför en omotiverad skattelindring för aktieägande bolag. Enligt beredningens uppfattning torde nedsättningen dock få ytterst liten praktisk betydelse. Skattefrihet för utdelning är nämligen av intresse för ägarbolaget endast såvitt gäller aktier i bolag som delar ut en del av sin vinst. Detta innebär att skattefriheten normalt saknar betydelse om det utdelande bolaget är ett fåmansbolag. I ett rörelsedrivande fåmansbolag tas vinsten – till den del den inte stannar i bolaget – regelmässigt ut som lön till företagsledaren i stället för genom utdelning. Vad gäller aktier i utdelande rörelsedrivande bolag, dvs. börsnoterade bolag och andra större bolag med vidsträckt ägarkrets, kan konstateras att ett förvärv av 25 % eller mer av aktiekapitalet förutsätter en mycket stor ekonomisk insats. Det torde vara

rimligt att utgå från att aktieförvärv av den storleken knappast förekommer om inte direkt anknytning föreligger mellan de båda bolagens verksamheter. Inte heller i detta fall torde således de av beredningen föreslagna 25-procentvillkoren kunna medföra risk för oberättigade skatteförmåner.

Möjligheten att medge skattefrihet för utdelning hänförlig till aktieinnehav, som inte uppfyller 25-procentvillkoren, bör enligt beredningens uppfattning tillämpas restriktivt. Enbart det förhållandet att ägarbolaget har vissa affärsförbindelser med och därför vill ha insyn och inflytande i det utdelande bolagets verksamhet bör sålunda inte medföra att aktierna behandlas som organisationsaktier. Skattefrihet bör, som nyss angetts, komma i fråga endast om aktieinnehavet utgör ett alternativ till förvärv av själva rörelsen – t. ex. om fem bolag gemensamt bildar ett aktiebolag med uppgift att svara för viss rörelsefunktion – eller om det utdelande bolagets verksamhet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för ägarbolaget. Detta innebär enligt beredningens uppfattning att det föreslagna organisationsaktiebegreppet är snävare än begreppet rörelsebetingade aktier. Nuvarande praxis beträffande gränsdragningen mellan rörelsebetingade aktier och kapitalplaceringsaktier kan således inte överföras vid bedömningen av vad som skall anses utgöra organisationsaktier.

Som framgår av det föregående är organisationsaktiebegreppet inskränkt såvitt gäller aktiebolag som driver bank- och annan penningrörelse. Någon anledning att ändra reglerna på denna punkt föreligger enligt beredningens mening i princip inte. För bolag som driver både bank- eller penningrörelse och annan rörelse bör det inskränkta organisationsaktiebegreppet gälla endast beträffande aktier som innehas i bank- eller penningrörelsen.

Vad gäller fåmansbolag skiljer man f. n. mellan utdelande (vita) och inte utdelande (svarta) bolag. Ett vitt fåmansbolag är inte skattskyldigt för utdelning på andra aktier än sådana som innehas i kapitalplaceringssyfte. Skattefrihet föreligger exempelvis för utdelning från ett fastighetsförvaltande dotterbolag. Ett svart bolag är emellertid skattskyldigt för utdelning på alla aktier utom sådana som innehas som ett led i organisationen av bolagets jordbruk, skogsbruk eller rörelse.

Den nuvarande uppdelningen i svarta och vita fåmansbolag är enligt beredningens uppfattning i vissa hänseenden mindre lämplig. I praktiken är det ofta mycket svårt att avgöra om ett fåmansbolags vinstmedel används för utdelning i skälig omfattning eller inte. I en del fall, exempelvis om ett fastighetsförvaltande fåmansbolag äger samtliga aktier i ett annat fastighetsförvaltande bolag, finns det vidare knappast något bärande skäl att låta moderbolagets utdelningspolitik vara bestämmande för skattskyldigheten för utdelning från dotterbolaget. Materiellt synes – oavsett om moderbolaget utdelar eller inte – i detta fall anledning saknas att kedjebeskatta dotterbolagets vinst. I andra situationer kan emellertid anknytningen till ägarbolagets utdelningspolitik fylla en viktig funktion. Antag t. ex. att ett fåmansbolag, som huvudsakligen driver rörelse, äger samtliga aktier i ett fastighetsförvaltande bolag. Fastigheten har dock inget samband med moderbolagets rörelse. Om utdelning från dotterbolaget generellt var skattefri skulle – eftersom koncernbidragsreglerna är kopplade till reglerna om skattskyldighet för utdelning – dotterbolaget kunna få avdrag för koncernbidrag till moderbolaget. Moderbolagets ägare torde därefter ha möjlighet att ta ut

moderbolagets hela överskott (inklusive koncernbidraget från dotterbolaget) i form av lön. Följden skulle således bli att dotterbolagets vinst på fastighetsförvaltningen – en vinst som normalt skall dubbelbeskattas – endast skulle träffas av beskattning hos moderbolagets ägare.

Mot bakgrund av det anförda föreslår beredningen att den nuvarande gränsdragningen mellan svarta och vita fåmansbolag behålls för det fall att utdelningen härrör från ett fastighetsförvaltningsföretag. För att utdelningen i ett sådant fall skalll vara fri från skatt bör således krävas dels att ägarföretaget äger och röstar för minst 25 % av aktiekapitalet, dels att ägarföretaget visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till aktieägarna. I andra fall, dvs. om det utdelande bolaget driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, bör dock – om 25-procentvillkoren är uppfyllda – utdelningen vara skattefri även hos ett fåmansbolag som inte delar ut sina vinstmedel i skälig omfattning.

Beredningens förslag om aktiebolags skattskyldighet för utdelning innebär sammanfattningsvis följande. Aktier som ett aktiebolag äger behandlas antingen som kapitalplaceringsaktier eller som organisationsaktier. Utdelning på kapitalplaceringsaktier är skattepliktig medan utdelningen på organisationsaktier är skattefri. I båda fallen föreligger full avdragsrätt för ränta som belöper på innehavet. För att aktier skall räknas som organisationsaktier fordras i princip att ägarbolaget innehar och röstar för minst 25 % av det utdelande bolagets aktiekapital. Lägre röstetal eller ägarandel kan emellertid godtas om ägarbolaget visar att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för ägarbolagets rörelse. I fråga om företag som driver bank- eller penningrörelse samt svarta fåmansbolag är det skattefria området något mer inskränkt. Aktier i fastighetsförvaltande bolag behandlas, såvida det utdelande bolagets fastigheter inte används i ägarbolagets rörelse, jordbruk eller skogsbruk, i dessa fall som kapitalplaceringsaktier oavsett innehavets storlek.

Den gränsdragning mellan kapitalplacerings- och organisationsaktier som beredningen föreslagit gäller i första hand skattskyldigheten för utdelning av löpande vinst. Vinst som uppkommit i det utdelande bolaget under tid då organisationsförhållande rått bör således utan att beskattas på nytt kunna överföras till ägarbolaget. Däremot kan ägarbolaget inte ha lika berättigade krav på att skattefritt kunna överföra vinstmedel som skapats hos det utdelande bolaget innan organisationsförhållandet uppkommit. Dessa vinstmedel undgår helt eller delvis dubbelbeskattning om utdelningen blir skattefri hos ägarbolaget. Skattefriheten medför också att ägarbolaget kan finansiera förvärvet av aktierna med obeskattade medel. En fysisk person saknar denna möjlighet att skattefritt ta ut vinstmedel från ett bolag som han äger. Skillnaden mellan aktiebolag och fysiska personer beträffande den skattemässiga behandlingen av utdelningsinkomst kan belysas med följande starkt förenklade exempel.

Ett rörelsedrivande fåmansföretag, AB A, har 1 milj. kr i beskattade medel och 2 milj. kr i obeskattade vinstmedel (t. ex. lagerreserv). AB B och den fysiska personen F önskar förvärva samtliga aktier i A, vilka utbjuds till försäljning för 2 milj. kr. Om B köper aktierna kan förvärvet finansieras genom skattefri utdelning från A. Vid upplösning av lagerreserven uppkommer en vinst efter skatt på omkring 1 milj. kr vilken tillsammans med

balanserade vinstmedel delas ut till B. Utdelning från A till F kan inte ske skattefritt. En upplösning av lagerreserven hos A följd av utdelning av samtliga vinstmedel medför därför – såvida utdelningen till F beskattas till 70 % – ett netto för F på endast omkring 600 000 kr.

I dagens debatt uttalas ofta en stark oro för de centraliseringstendenser som gör sig gällande i svenskt näringsliv. Denna oro har sitt ursprung i förhållandet att mindre och medelstora företag ofta köps upp av större företag eller av s. k. investmentföretag. Det finns enligt beredningen skäl att anta att skattefriheten för utdelning bidragit till denna utveckling.

Beredningen har inte funnit någon lämplig metod att inom nettovinstbeskattningens ram minska aktiebolagens förmånliga konkurrensläge jämfört med enskilda personer när det gäller inköp av rörelsedrivande fåmansföretag. Det torde exempelvis i praktiken inte vara möjligt att slopa skattefriheten för den del av utdelningen som hänför sig till vinstmedel som fanns hos det köpta bolaget redan när organisationsförhållandet uppkom (jfr 54 § sjunde stycket KL). En sådan regel förutsätter nämligen att det går att någorlunda exakt fastställa hur stor den dolda reserven i byggnader, maskiner och lager m. m. är då förvärvet sker. En annan väg, som inte heller synes framkomlig, är att beskatta eventuell realisationsvinst lindrigare när det är en fysisk person som är köpare av aktierna i ett fåmansbolag än då köparen är ett bolag.

Enligt beredningens uppfattning är den skattemässiga behandlingen av utdelning endast en av flera faktorer som gör det svårt för fysiska personer att förvärva aktier i fåmansbolag. Marginalskatter, kapitalbeskattningen, låneförbudet i AL och andra regler utanför företagsbeskattningens område torde ofta ha större betydelse i sammanhanget. Övervägande skäl synes tala för att hela detta problemkomplex löses i särskild ordning.

Beredningens förslag beträffande aktiebolags skattskyldighet för utdelning från andra bolag kan i några fall innebära en ökad skattebelastning jämfört med nuvarande regler. Utdelningen är f. n. skattefri om det sammanlagda röstetalet för ägarbolagets aktier motsvarar minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande bolaget. Beredningen har, som framgått av det föregående, som ytterligare villkor föreslagit att ägarbolaget skall inneha minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Med hänsyn till detta får det anses rimligt att berörda bolag får viss tid till förfogande för att anpassa sig till de nya reglerna. Ett aktiebolag kan t. ex. finna det motiverat att antingen förvärva de ytterligare aktier som behövs för att utdelningen skall bli skattefri även framdeles eller att helt avveckla sitt aktieinnehav. Beredningen föreslår därför att kravet på innehav av minst 25 % av aktiekapitalet skall tillämpas först fr. o. m. andra året efter det år då de nya reglerna i övrigt börjat tillämpas. Någon särskild övergångsregel som tar sikte på aktieinnehav som representerar mindre än 25 % av röstetalet är däremot enligt beredningens uppfattning inte nödvändig.

11.15 Koncernbeskattning

11.15.1 *Inledning*

Som framgår av redogörelsen för nuvarande regler (avsnitt 4.7) har en ledande princip vid utformningen av de skatteregler som berör koncernförhållanden varit att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än om koncernbolagen varit sammanslagna till ett enda bolag. Det har med andra ord ansetts saknas anledning att ta ut en större sammanlagd skatt endast av det skälet att en verksamhet av organisatoriska skäl fördelats mellan moder- och dotterbolag. Likaså har det ansetts obefogat att en sammanslagning skall kunna ge upphov till några särskilda skatteförmåner.

Det nuvarande regelsystemet, som vuxit fram successivt, bygger alltså på principen att en koncern skattemässigt skall behandlas som en enhet. Ett exempel på denna neutralitetsprincip är bestämmelserna om aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning. Dessa bestämmelser har i sin tur påverkat utformningen av reglerna om avdragsrätt och skatteplikt för koncernbidrag och rätten att i vissa fall få avdrag för lämnad aktieutdelning. Andra exempel på bestämmelser för att åstadkomma att koncernsituationen inte skall påverka beskattningen är reglerna om beskattning av kommissionärsföretag.

Särskilda bestämmelser finns också för beskattningen vid fusioner och vid överföring av fonder mellan koncernföretag. Slutligen finns bestämmelser om avsättning till reserv för internvinster och om realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier mellan företag som tillhör samma koncern.

Det nuvarande regelsystemet torde i stort sett ha fungerat tillfredsställande även om svårigheter förekommit i den praktiska tillämpningen. Beredningen har i det föregående (avsnitt 11.14) lagt fram ett förslag om omläggning av aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning. Dessa regler behandlas därför inte här. Reglerna har emellertid, som nyss antytts, starkt samband med reglerna om koncernbidrag. Det bör nämligen inte vara möjligt att kringgå kedjebeskattningsbestämmelserna genom att i stället utnyttja reglerna om avdrag för koncernbidrag. De förändringar som föreslås beträffande aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelningar medför därför vissa ändringar beträffande den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag. Dessutom föreslås vissa närmast tekniska ändringar i koncernbidragsbestämmelserna.

Vad gäller reglerna om kommissionärsförhållanden har på senare tid kunnat konstateras att dessa kommit att utnyttjas på ett sådant sätt att begränsningar i övriga vinstöverföringsregler blivit mer eller mindre verkningslösa. Reglerna är f. n. mycket vagt utformade och har därigenom möjliggjort arrangemang som skapat betydande svårigheter bl. a. vid kontrollen av de inblandade företagens taxeringar. I det följande föreslås därför vissa ändringar av den skattemässiga behandlingen av kommissionärsförhållanden. Slutligen tas vissa frågor upp rörande dels reservering för internvinster, dels realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier mellan koncernföretag.

Genom att ett nytt fusionsinstitut införts i samband med tillkomsten av 1975 års aktiebolagslag har olika frågor om beskattningen vid fusioner fått aktualitet. Enligt vad beredningen erfarit avser budgetdepartementet

att behandla dessa frågor i särskild ordning. Beredningen lämnar därför inte något förslag på denna punkt.

11.15.2 *Koncernbidrag m. m.*

Koncernbidrag, dvs. vinstöverföring mellan företag inom samma koncern, kan förekomma i olika former. Överföring av vinster kan exempelvis komma till stånd genom att koncernföretag, som köper varor eller tjänster av varandra, tillämpar felaktig prissättning. I dessa fall, s. k. dold vinstöverföring, anses bidraget normalt utgöra driftkostnad i det givande företagets rörelse och en rörelseintäkt hos mottagarföretaget. En annan form av vinstöverföring är de koncernbidrag som behandlas i 43 § 3 mom. KL, s. k. öppna koncernbidrag.

Enligt beredningens uppfattning saknas anledning att föreslå några mer genomgripande ändringar av den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag. De nuvarande reglerna bör således behållas i sina huvuddrag. Vissa mindre ändringar kan emellertid komma i fråga. Beredningen tar först upp frågan hur den nyligen genomförda omläggningen av den civilrättsliga lagstiftningen om aktiebolag påverkar förutsättningarna för avdrag för öppna koncernbidrag. Därefter behandlas en del frågor rörande koncernbidrag av främst teknisk karaktär.

En särskild fråga beträffande beskattning av koncerner gäller möjligheten för de s. k. multinationella företagen att med verkan i beskattningshänseende flytta vinster mellan olika nationer. Frågan har tagits upp bl. a. i en skrivelse från LO till regeringen och bereds f. n. i en särskild arbetsgrupp med företrädare för olika departement. Inom OECD förekommer också ett intensivt arbete för att söka utforma klara regler för beskattning av multinationella företag. Med hänsyn bl. a. till det anförda föreligger enligt beredningen inte tillräcklig anledning att i nu förevarande sammanhang behandla frågor rörande de multinationella företagens skatter.

Ett av villkoren för att moderbolag skall få avdrag för koncernbidrag till dotterbolag – och dotterbolaget därmed beskattas för bidraget – är f. n. att moderbolaget äger minst nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget. Att moderbolaget äger minst 90 % av aktierna i dotterbolaget är avgörande också för rätten till avdrag för koncernbidrag mellan systerföretag och från dotterbolag till moderbolag. Reglerna har utformats mot bakgrund av att moderbolag, som ägde mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag, enligt 1944 års lag om aktiebolag kunde tvångsinlösa övriga aktier och genomföra fusion. Mot inlösningsrätten svarade en rätt för minoritetsägarna att påfordra inlösen.

Enligt 14 kap. 9 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) har moderbolag, som självt eller tillsammans med dotterföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i ett dotterföretag, rätt att lösa in återstående aktier i dotterbolaget. Den vars aktier kan lösas in har rätt att få sina aktier inlösta av moderbolaget. De nya reglerna skiljer sig således från dem i 1944 års lag i två avseenden. För det första är moderföretagets och andra dotterföretags sammanlagda innehav av aktier avgörande för om tvångsinlösen får ske. Vidare är inte bara andelstalet utan också röstetalet av betydelse.

Det första villkoret för tvångsinlösen leder till att inlösen kan ske trots att det "matematiska" ägarinflytandet i dotterbolaget är betydligt lägre än 90 %. Så är t. ex. fallet om aktierna i ett dotterbolag till 51 % ägs av moderbolaget direkt och till 40 % via ett annat till 51 % ägt dotterbolag. Denna effekt torde inte ha varit avsedd. Beredningen förutsätter att regeln omformuleras i samband med den översyn av AL som f. n. pågår inom justitiedepartementet.

Enligt beredningens uppfattning är det allmänt sett en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. I det nu aktuella fallet framstår det därför som önskvärt att avdragsrätten för koncernbidrag knyts till de nya bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av aktier. Något egentligt skäl mot en sådan ändring kan inte heller anses föreligga. Beredningen föreslår med hänsyn till detta att såväl det sammanlagda aktieinnehavet som röstetalet skall beaktas vid prövningen av om avdrag skall få ske för koncernbidrag. Om den pågående översynen av AL inte leder till att reglerna för tvångsinlösen jämkas – vilket dock enligt beredningens uppfattning framstår som motiverat – bör justering av beredningens förslag i denna del ske.

Enligt gällande bestämmelser kan koncernbidrag lämnas nedåt i koncern med överhoppande av flera led om mottagarföretaget genom fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. av 1944 års aktiebolagslag kan bringas att uppgå i givarföretaget. Som tidigare visats överensstämmer villkoren för fusion i 1975 års aktiebolagslag inte med nuvarande skattelagstiftning. De nya reglerna om fusion bör emellertid även på detta område föranleda en jämkning av den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag. Avdragsrätten bör därför knytas till såväl röstetal som indirekt aktieinnehav.

Enligt särskild föreskrift i 43 § 3 mom. tredje stycket KL skall koncernbidrag anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren och intäkt för bidragstagaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens eller bidragstagarens huvudsakliga verksamhet. Regeln är dock inte tillämplig om det med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Regelns innebörd synes inte helt förenlig med de tankegångar som legat till grund för bestämmelsen i 57 § 3 mom. KL. I förarbetena till lagstiftningen om koncernbidrag (prop. 1965:126 s. 77) anfördes nämligen att kvittning av inkomster mot förluster genom koncernbidrag skulle vara godtagbar endast om verksamheten skulle ha ansetts som en förvärvskälla om den drivits av ett och samma företag. Om så inte var fallet hade resultatutjämning vid den kommunala taxeringen inte kunnat ske om verksamheterna bedrivits av ett företag. Resultatutjämning borde därför inte få ske genom koncernbidrag mellan två olika företag.

Enligt beredningens uppfattning bör mottagare av koncernbidrag redovisa bidraget i den förvärvskälla som har sådant släktskap med givarbolagets förvärvskälla att en enda förvärvskälla skulle ha förelegat om verksamheten bedrivits av ett enda företag. Föreligger inte sådan besläktad verksamhet bör bidraget hos mottagarbolaget redovisas som intäkt av särskild förvärvskälla. Bedriver givarbolaget endast fastighetsförvaltning och mottagarbolaget endast rörelse kan mottaget bidrag inte ingå i mottagarbolagets förvärvskälla. Olika inkomstslag föreligger ju här. I ett speciellt sådant fall bör dock bidraget få redovisas som intäkt i mottagarbolagets rörelse, näm-

ligen då fastigheten i givarbolaget används i mottagarbolagets rörelse.

Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL om överflyttning av den kommunala beskattningen av koncernbidrag från mottagarens till givarens kommun har ofta medfört problem av praktisk och teknisk natur. Beredningens förslag att beskattningen av aktiebolag och juridiska personer skall ske efter en enhetlig skattesats (avsnitt 8.3.3) medför emellertid att denna problematik bortfaller.

Ömsesidiga sakförsäkringsbolag har i praxis inte ansetts kunna med verkan i skattehänseende lämna eller ta emot koncernbidrag. I förarbetena till bestämmelserna om koncernbidrag har frågan om dessa bolags rätt till koncernbidrag inte berörts. Något skäl att inte inrangera även de ömsesidiga sakförsäkringsbolagen bland företag som med verkan i skattehänseende får ge och ta emot koncernbidrag synes dock inte föreligga. Beredningen föreslår att reglerna ändras i detta hänseende.

11.15.3 *Kommissionärsföretag*

Med *kommissionär* förstås enligt 4 § lagen (1914:45) om kommission, handelsagentur och handelsresande den som åtagit sig att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Den för vars räkning försäljningen eller inköpet skall ske kallas kommittent.

I 43 § 2 mom. KL finns regler om beskattning av kommissionärsföretag som uteslutande bedrivit rörelse för kommittentföretagets räkning och som inte bedrivit annan verksamhet i nämnvärd omfattning. Redovisas i ett sådant fall inkomsten av rörelsen hos kommittentföretaget skall detta anses ha bedrivit kommissionärsföretagets rörelse under förutsättning dels att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag, dels att beskattningsåret för båda företagen gått ut vid samma tidpunkt.

Vad som i KL benämns kommissionärsföretag behöver inte vara kommissionär i civilrättslig mening. I regel driver visserligen kommissionärsföretaget utåt sett självständig verksamhet men i praktiken är företaget oftast ett helt osjälvständigt dotterbolag till kommittentföretaget. Balans- och resultaträkningar överförs vid bokslutet till kommittentbolaget varefter kommissionärsföretaget inte redovisar andra tillgångar i sin balansräkning än en fordran på kommittentföretaget och i en del fall den fastighet i vilken kommissionärsföretagets rörelse drivs. I resultaträkningen redovisas inte några kostnader eller intäkter. Något kommissionärsarvode förekommer således inte. Innehar kommissionärsföretaget fastighet brukar dock en arrendeinkomst motsvarande skattekostnader och värdeminskningsavdrag tillföras företaget.

Genom kommissionärsavtalet kan vinster och förluster överföras mellan två skattskyldiga. De förutsättningar som skall vara uppfyllda för att möjliggöra detta är dock på intet sätt lika rigorösa som villkoren för öppna koncernbidrag. Några regler som förhindrar att bestämmelserna om beskattning av aktieutdelning kringgås finns således inte. Något villkor om att

företagen skall ingå i samma koncern uppställs inte, även om så naturligtvis i regel ändå är fallet. Eftersom ägarsamband inte behöver föreligga är det många gånger svårt att konstatera när kommissionärsförhållandet uppkom. Retroaktivt verkande kommissionärsavtal torde därför kunna ingås. I förarbetena (SOU 1964:29 s. 127) anfördes att ett retroaktivt övertagande kunde godtas om det inte medför någon obehörig skattelättnad. Villkoret att räkenskapsåren för de båda företagen skall ha utgått vid samma datum torde inte utgöra hinder mot ett sådant tillvägagångssätt. Detta har lett till att vinstöverföringar förekommit i fall där detta inte kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Sålunda torde dotterdotterbolag kunna driva sin verksamhet i kommission för mormoderbolag. Vidare har systerbolag i "oäkta" koncern – dvs. koncern där bolagen innehafts av fysiska personer eller handelsbolag – kunnat ingå kommissionärsförhållande. I andra fall har kommissionärsbolaget ägts till lika delar av två företag. Kommissionärsförhållande som i realiteten bestått under endast en del av företagens räkenskapsår får i praktiken godtas när retroaktivt verkande avtal ingåtts. Över huvud taget kan man konstatera att tillämpningen av bestämmelserna på senare tid kommit att bli alltmer "vildvuxen". Anledningen till detta är bl. a. de oklart utformade skattereglerna. Ett annat skäl är att de civilrättsliga reglerna om kommission m. m. inte tar sikte på sådana kommissionärsförhållanden som här avses. Osäkerheten beträffande ansvaret för kommissionärsföretagets förpliktelser torde sålunda vara stor även om i ett fall frågan prövats i högsta domstolen.

Ett kommissionärsförhållande motiveras ibland med att parterna vill uppnå samma situation som när ett handelsbolag bildats, men där aktiebolagsformen anses ha ett särskilt goodwillskapande värde. Detta utgör också ett motiv för att ett företag skulle kunna vara kommissionärsföretag till flera kommittentföretag. Liksom i handelsbolagsfallet skulle då samtliga kommittentföretag ha solidariskt ansvar för kommissionärsföretagens förpliktelser. Om detta blir fallet torde dock vara beroende av avtalen i de enskilda fallen.

Sin största praktiska betydelse har emellertid konstruktionen med kommissionärsföretag genom den rationalisering av en koncerns redovisningsrutiner den möjliggör. Häri synes dess egentliga existensberättigande också ligga. I det stora flertalet fall där formen använts har det varit i detta syfte. Förutsättningarna för öppna koncernbidrag torde då också ha förelegat. Som exempel på företag där metoden tillämpats kan nämnas Kooperativa förbundet och Esselte AB.

Det synes rent allmänt vara anmärkningsvärt att bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten för aktiebolag och ekonomiska föreningar kan sättas ur spel med så enkla åtgärder som att ingå ett "kommissionärsavtal", för vilket inte ens skriftlig form erfordras. Eftersom principen om öppen vinstöverföring godtas synes emellertid vinstöverföring genom kommissionärsredovisning också kunna godtas. I själva verket kan man genom denna form av vinstöverföring få en rationellare redovisning och skapa en bättre överblick över det samlade resultatet än vad som blir fallet när bolagen lämnar var sin årsredovisning och utjämnar resultaten med öppna koncernbidrag. Bestämmelserna för att få rätt att på detta sätt redovisa resultatet hos det ena företaget bör dock utformas så att de spärregler som finns beträffande öppna koncernbidrag inte kan kringgås.

Som förutsättning för att överföring av kommissionärsföretags resultat till kommittentföretaget skall godtas i beskattningshänseende bör gälla att moderbolaget har så stort aktieinnehav i dotterföretaget att tvångsinlösen enligt AL kan ske eller – om fråga är om systerföretag – det gemensamma moderbolaget äger aktier i de båda dotterbolagen i motsvarande utsträckning. Vidare bör gälla att ett sådant ägarförhållande varit rådande under hela beskattningsåret för samtliga bolag. Om vinstöverföring genom kommissionärsförhållandet kan gå uppåt i koncernen, dvs. när det ena bolaget är överordnat det andra, skall kommissionärsförhållandet inte godtas i beskattningshänseende om bolagen härigenom kan kringgå kedjebeskattningsreglerna. Ett nödvändigt villkor bör dessutom vara att räkenskapsåren för de båda samverkande bolagen sammanfaller. För att ge systemet erforderlig stadga bör vidare krävas skriftligt avtal.

När skattemässigt godtagbart kommissionärsförhållande råder bör kommissionärsföretaget – till skillnad mot vad f. n. är fallet – anses bedriva rörelse. Något krav på att återföra investeringsfonder och andra fonder eller pensionsreserveringar m. m. som kan ha gjorts i företaget innan kommissionärsförhållandet uppkom behöver då inte uppställas. Den arrendeinkomst som brukar tillföras kommissionärsföretaget då detta har kostnader för t. ex. fastighet som används i den i kommittentbolaget redovisade rörelsen bör – liksom redovisningen av övriga kostnader och intäkter som sammanhänger med den gemensamma verksamheten – anses ingå i inkomstslaget rörelse. Avskrivning på inventarier som tillhör kommissionärsföretagets fastighet bör ske enligt rörelsereglerna. Avyttring av inventarierna bör likaledes redovisas som rörelseinkomst för kommissionärsföretaget. Det har hävdats att sådana överlåtelser vid boksluten mellan kommissionärsföretaget och kommittentföretaget som brukar ske av kommissionärsföretagets byggnadsinventarier skulle vara oförenliga med jordabalkens föreskrift att sådana byggnadstillbehör inte – sedan de kommit i fastighetsägarens hand – kan avyttras separat utan att först skiljas från fastigheten. Av praktiska skäl saknas dock från skattesynpunkt anledning att hindra ett sådant förfarande.

11.15.4 *Internvinstkontoavsättning*

I redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.7.6) har bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto utförligt beskrivits. Av framställningen framgår att nuvarande regler har fått en teknisk utformning som kan leda till missbruk. I det följande skall diskuteras hur denna bristfällighet kan justeras. Dessutom behandlas frågan om en utvidgning av bestämmelserna för att avsättning skall få ske inte bara när svenskt bolag säljer till utländska dotterbolag utan även vid försäljning till utländska systerbolag.

Bestämmelser om avdrag för avsättning till internvinstkonto finns i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. Enligt ordalydelsen i denna anvisningspunkt skall vid beräkningen av den handelsvinst för vilken avsättning får ske, försäljningspriset minskas med *anskaffnings*kostnaden för ifrågavarande tillgångar. I anskaffningskostnaden torde enligt gängse företagsekonomisk terminologi inte ingå exempelvis försäljningskostnader. I praktiken har det därför hävdats att bestämmelsen kan få tillämpas så att avsättning får ske med belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningskostnaden och för-

säljningspriset, trots att den verkliga internvinsten är lägre på grund av att resultatet belastats även med försäljningskostnader. För att undanröja varje diskussion om bestämmelsens innebörd bör ordet "anskaffningskostnad" ändras till "kostnad".

Frågan om utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde har initierats genom en skrivelse från Sveriges industriförbund till finansdepartementet. I skrivelsen, som biträtts av Kooperativa förbundet, begärs att anvisningspunkten ändras så att rätt till avdrag för internvinstkontoavsättning medges även för annat koncernbolag än moderbolag.

I skrivelsen anförs bl. a. följande

Enligt nuvarande regler är rätten till avdrag för avsättning till internvinstkonto förbehållen svenskt moderföretag, som sålt varor till utländskt dotterbolag. Sker försäljningen från ett annat svenskt koncernföretag än moderföretaget direkt till ett utländskt koncernbolag föreligger inte motsvarande avdragsrätt. Det är givetvis i och för sig ofta möjligt att låta försäljningen gå via moderföretaget med avdragsrätt för detta, men en sådan organisation kan visa sig mindre effektiv eller av andra skäl olämplig. Övergång från försäljning via moderföretaget till försäljning direkt mellan t. ex. systerbolag har sålunda skett inom svenska koncerner i syfte att uppnå en decentraliserad ansvarsfördelning, bättre lönsamhetsuppföljning, effektivare organisation etc. Inom andra koncerner överväger man en sådan decentralisering.

Anledningen till att avdragsrätten vid 1964 års lagstiftning begränsades till moderföretagets försäljning torde uteslutande ha varit att den decentraliserade organisationsformen då var så relativt ovanlig att den inte uppmärksammades. Något sakligt skäl för en olikabehandling föreligger inte. Fråga är i båda fallen om internvinst vid försäljning av varor från svenskt företag inom svensk koncern till utländskt koncernföretag. Det måste i stället vara angeläget att man inte genom skattereglernas utformning motverkar en effektiv organisation inom de svenska exportföretagen.

Beredningen anmodades att avge yttrande över skrivelsen. Därvid anförde beredningen bl. a.

Den vinst som uppkommer vid försäljning av en vara från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag till samma moderbolag utgör givetvis också en orealiserad koncernvinst så länge varan inte sålts till utomstående. För säljarebolaget är emellertid internvinsten en definitivt realiserad vinst. Den förlust som skulle uppstå för det utländska köparebolaget om detta inte i sin tur kan sälja varorna vidare till lägst inköpspriset, kommer inte att drabba säljarebolaget utan det gemensamma moderbolaget. Det synes därför principiellt felaktigt att det säljande dotterbolaget skulle erhålla avdrag för koncernens internvinst.

Avslutningsvis anförde beredningen att det torde ligga inom ramen för dess uppdrag att utreda frågan om internvinstkontoavsättningar. Frågan ansågs dock inte lämpligen kunna brytas ut ur det större problemkomplexet rörande rätten till avdrag för olika slags reserveringar eller konsolideringar. Det i skrivelsen framställda förslaget avstyrktes därför. Beredningens yttrande var dock inte enhälligt. Regeringen har sedermera överlämnat skrivelsen till beredningen för att tas under övervägande vid det fortsatta utredningsarbetet.

Bestämmelsen om avdrag för avsättning till internvinstkonto får ses mot bakgrund av stadgandena i 12 kap. 2 § och 11 kap. 11 § AL. Enligt det sistnämnda lagrummet skall koncernbalansräkningen utvisa resultatet för koncernen efter korrigering för internvinster. Med internvinst avses enligt samma paragraf

på moderbolaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången.

Skälet härtill är att koncernen – i sista hand moderbolaget – löper risk att vinsten inte kan realiseras vid försäljning till köpare utanför koncernen. Moderbolagets bokförda värde på dotterbolagsaktierna eller dess förväntade utdelningsinkomst resp. värdet av oreglerad fordran på dotterbolaget kan visa sig vara för högt uppskattad. Genom att internvinstreservering sker direkt i räkenskaperna för moderbolaget, behöver särskild eliminering för internvinst inte göras vid upprättandet av koncernbokslutet.

I och för sig uppkommer internvinst även vid försäljning mellan svenska företag. Även sådana internvinster skall givetvis elimineras i koncernbokslutet. Det skulle därför kunna hävdas att avdrag för avsättning borde få ske även för sådana internvinster. Eftersom det inkomstbelopp, som redovisas hos det försäljande bolaget, utgör nedskrivningsunderlag i det köpande bolaget behöver dock koncernen i regel inte redovisa några internvinster. Minskas rätten till varulagernedskrivning skulle dock krav på avdrag för internvinstavsättning kunna resas även vid inhemska lageröverlåtelser. Eftersom det är bruttoförsäljningsvärdet som är nedskrivningsunderlag innebär en rätt till nedskrivning med exempelvis 45 % att ett vinstpålägg av 82 % kan elimineras. Räcker dotterbolagets egna vinster inte till för en sådan nedskrivning kan det tillföras inkomster genom öppna koncernbidrag från moderbolaget. Något praktiskt behov av avdrag för internvinst uppkommen vid försäljning till svenskt koncernföretag torde därför inte föreligga.

När det gäller internvinst uppkommen vid exportförsäljning ligger det litet annorlunda till. Andra priser än marknadsmässiga kan ofta inte tillämpas. Koncernbidrag kan inte lämnas. Det svenska beskattningsunderlaget höjs således utan att den realiserade koncernvinsten ökats. Å andra sidan kan avdrag erhållas för nedskrivning på fordran på dotterbolaget om ställningen i detta försvagas på grund av att de övertagna varupartierna inte kan vidareöverlåtas med vinst. Här föreligger en avgörande skillnad när det gäller bakgrunden till den civilrättsliga skyldigheten att göra internvinstavsättning i koncernbalansräkningen och den skatterättsliga rätten till avdrag för sådan avsättning i moderbolagets balansräkning. Det civilrättsliga påbudet har tillkommit för att förhindra att vinstutdelning sker av orealiserade koncernvinster. Kan vinsterna inte realiseras är det ju inte säkert att aktieägarna kan återbetala medel till bolaget för att gottgöra leverantörer och långivare. Skattereserveringen i moderbolagets balansräkning innebär att bolaget omedelbart slipper betala skatt på internvinsten. Om ingen avsättning görs och vinsten inte kan realiseras genom externförsäljning kan moderbolaget senare dra ner sitt resultat genom nedskrivning av sin fordran på dotterbolaget. För detta år blir skatten lägre. Den uppoffring moderbolaget gör genom att inte göra internvinstkontoavsättning är således endast en temporär likviditetsförsämring och en ränteförlust.

Det har emellertid ansetts motiverat att medge moderbolag rätt till avdrag för internvinstkontoavsättning för vinst uppkommen vid försäljning till utländskt dotterbolag i enlighet med den praxis som utvecklats redan före

lagens tillkomst. Ursprungligen berörde denna praxis de största exportföretagen. Härigenom kunde kontrollen av avdragsrätten upprätthållas på betryggande sätt. Sedan lagstiftning om avdragsrätten skett har möjligheten att göra avsättning i praktiken kommit att utvidgas till flera företag. Även internationaliseringen av näringslivet torde ha bidragit till att allt fler företag kommit i den situationen att regeln blir aktuell att tillämpa. Den utvidgning av bestämmelsen som begärts skulle komma att ytterligare öka antalet berättigade företag. Det skulle då sannolikt bli ytterst komplicerat att övervaka bestämmelsernas efterlevnad. Bl. a. krävs här att det utländska bolagets räkenskaper granskas.

Redan av dessa praktiskt betingade skäl bör enligt beredningens mening någon utvidgning av bestämmelsen inte ske. Även de principiella skäl som beredningen anfört i det nyss återgivna remissyttrandet talar emot detta. Slutligen kan anföras att det svenska skattesystemet innehåller betydande möjligheter för företagen att erhålla avdrag för avsättningar och därigenom skaffa sig skattekrediter. Som nyss visats motsvarar beskattningen av orealiserade internvinster en negativ skattekredit. Beloppsmässigt är denna i regel helt obetydlig jämfört med de skattekrediter som kan tas upp.

Sammanfattningsvis anser beredningen inte att andra förändringar av gällande bestämmelse bör göras än det förtydligande av anvisningstexten som inledningsvis föreslagits.

11.15.5 *Realisationsvinstbeskattningsfrågor*

Såsom framgår av framställningen under gällande rätt (avsnitt 4.7.7) föreligger specialbestämmelser beträffande realisationsvinstbeskattningen vid överlåtelse av organisationsaktier mellan svenska bolag som ingår i en koncern med svenskt moderbolag. Bestämmelsen leder sitt ursprung från 1966 års lagstiftning om realisationsvinstbeskattningen. Den då införda "eviga" realisationsvinstbeskattningen gjorde det nödvändigt med särbestämmelser för aktieöverlåtelser inom en koncern. En realisationsvinstbeskattning skulle annars kunna hindra ändamålsenliga omstruktureringar av en koncern. Vinst vid sådan överlåtelse undantogs därför helt från beskattning. Bestämmelsen kom snart att missbrukas på så sätt att varje externförsäljning föregicks av en försäljning internt till ett annat koncernbolag till externförsäljningspriset, varigenom någon skattepliktig realisationsvinst aldrig behövde redovisas.

För att förhindra detta förfarande infördes genom 1976 års lagstiftning den bestämmelsen att det köpande koncernföretaget skall överta säljarbolagets anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktierna och använda dessa vid en eventuell framtida realisationsvinstberäkning. Skattefrihetsregeln är således ersatt av en uppskovsbestämmelse.

Frågan om två företag tillhör samma koncern skall enligt förarbetena till 1966 års lagstiftning avgöras med ledning av aktiebolagslagens regler om koncernföretag. I motsats till vad som gäller beträffande koncernbidrag har man således inte uppställt några exakt formulerade krav på ägarinsatsens storlek. Det torde sålunda i och för sig vara möjligt att göra överlåtelser inom koncerner och få uppskov med beskattningen även om koncernbolagsaktierna ägs till mindre än 100 %. Mot bakgrund av undantagsbestäm-

melsens syfte är det dock tydligt att regeln tar sikte på helägda koncerner. Om vissa minoritetsposter ligger utanför moderbolagets inflytande, skall å andra sidan en ändamålsenlig omstrukturering inte försvåras genom beskattningen. Hur stort inflytande som krävs har aldrig kommit att sättas på sin spets, eftersom företagen före 1976 års lagändring alltid kunde – om ovisshet förelåg om beskattningskonsekvenserna – först sälja aktierna till ett helägt dotterbolag.

Sedan realisationsvinstbeskattningsreglerna reformerats år 1976 har emellertid det skatterättsliga koncernbegreppets omfattning fått särskild aktualitet. En annan omständighet som tillkommit sedan år 1966 är att aktiebolagslagstiftningen reformerats. I förarbetena till AL anförde föredraganden bl. a. (prop. 1975:103 s. 279):

> Med anledning av att ett par remissinstanser tagit upp några speciella problem beträffande koncernreglerna vill jag framhålla, att bolag som äger s. k. gemensamma dotterbolag eller 50/50-bolag i allmänhet genom avtal särskilt reglerar hur bestämmanderätten i detta skall utövas. Innebär sådan reglering att parterna endast gemensamt kan besluta i dotterbolagets angelägenheter bör båda parter vid tillämpning av koncernreglerna anses som moderbolag. Det betyder att det i dessa fall finns flera moderbolag till ett dotterbolag med påföljd att varje moderbolag måste ta med dotterbolaget i sin koncernredovisning. Detsamma bör gälla i den av advokatsamfundet anförda situationen då två eller flera aktiebolag driver utvecklingsarbete genom ett särskilt bolag.

Det anfördes också att koncernbegreppet enligt lagförslaget i sak knappast innebar någon avvikelse från gällande rätt. Det skulle med hänsyn till detta kunna hävdas att även det skatterättsliga koncernbegreppet vid tillämpning av förevarande bestämmelser om realisationsvinstbeskattning omfattar sådana 50/50-konstellationer.

Beredningen får med anledning av detta anföra följande. Omfattningen av det civilrättsliga koncernbegreppet är beroende av det särskilda intresse av gemensam resultat- och balansredovisning som föreligger när ett aktiebolag helt eller till stor del behärskar andra företag. Det är t. ex. betydelsefullt att orealiserade vinster och interna fordringar inte redovisas till förfång för borgenärer, anställda och andra intressenter. Det är mot bakgrund av detta givetvis av intresse att göra koncerndefinitionen så vidsträckt som möjligt. I 50/50-bolagsfallen kan det av två bolag gemensamt ägda dotterbolaget ses som två helägda dotterbolag med gemensam ledning. Det är givet att det inte kan accepteras att den koncernredovisningsskyldighet, som skulle ålegat resp. moderbolag om det ägt var sitt dotterbolag till 100 %, skulle kunna kringgås genom att de två bolagen formellt slås ihop till ett med en gemensam ledning.

För de skatterättsliga bedömningarna är öppenheten i redovisningen givetvis inte avgörande. Här gäller frågan om de olika företagen kan ses som en ekonomisk enhet eller inte. När det gäller koncernbidrag har man ställt kraven så högt som att moderbolaget skall äga mer än 90 % av dotterbolagets aktier. Vid överlåtelse av aktier inom koncern är det däremot fråga om moderbolagets intresse i det överlåtna bolaget ändras genom överlåtelsen eller inte. De överlåtelser man främst haft i åtanke när man velat förhindra beskattning är sådana som sker i samband med t. ex. omstrukturering av en helägd koncern. Det är givet att man också måste godta fall där ägandet

är lägre än 100 %. Beskattningen skall inte utgöra ett hinder för företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar. Däremot finns det inte skäl att i beskattningshänseende godta att företagskonstellationer, som är uppbyggda av relativt fristående företag, skall betraktas som koncern lara för att civilrätten kräver en samfälld redovisning. Om så skulle vara fallet skulle den år 1976 införda regeln om uppskov med realisationsvinstbeskattningen enkelt kunna kringgås genom att två från varandra fristående företag före en tilltänkt aktieöverlåtelse först bildar ett bolag i vilket de tillskjuter halva aktiekapitalet var. Aktierna skulle då först av säljarbolaget kunna överlåtas till det gemensamma bolaget till aktiernas marknadsvärde och därefter överlåtas av detta till samma pris till det egentliga köparbolaget. Båda överlåtelserna sker inom var sin koncern om med sådana skulle anses ett 50-procentigt moder-dotterbolagsförhållande. Det mellanliggande bolaget gör varken vinst eller förlust genom transaktionen och kan upplösas utan beskattningskonsekvenser sedan transaktionerna genomförts. Det är givet att den i aktiebolagslagen använda koncerndefinitionen inte utan vidare kan tillämpas på det nämnda fallet. Rent absurt skulle det vara om det civilrättsliga koncernbegreppet skulle tillämpas i beskattningshänseende när moderbolaget inte ens har ägarinflytande över dotterbolaget utan endast bestämmande inflytande på grund av avtal. Vad som måste vara avgörande i skatterättsligt hänseende är naturligtvis i vilken grad säljaren genom att överlåta en aktie till ett delägt dotterbolag förlorar sitt ägarinflytande i bolaget.

Beredningen föreslår att de fall då uppskov med realisationsvinstbeskattningen skall ske uttryckligen begränsas till sådana koncernförhållanden där aktierna i säljar- och köparbolaget ägs till mer än 90 % av samma moderbolag. Vid indirekta aktieinnehav bör uppskovsbestämmelsen gälla endast om säljar- och köparbolagen med tillämpning av AL:s bestämmelser om tvångsinlösen kan bringas att uppgå i det gemensamma moderbolaget. Givetvis gäller uppskovsbestämmelsen också för det fall det är moderbolaget som är köpare eller säljare. Det föreslagna koncernbegreppet sammanfaller således helt med det som tillämpas för koncernbidrag.

Som beredningen påpekade i sitt remissyttrande över realisationsvinstkommitténs betänkande (SOU 1975:53) finns det även andra möjligheter att kringgå den införda uppskovsbestämmelsen. Detta kan ske genom indirekta överlåtelser, dvs. de aktier som skall avyttras överlåts först på ett koncernbolag till det överenskomna externförsäljningspriset. Därefter säljs aktierna i sistnämnda bolag. Vissa skäl talar därför för att 1976 års lagstiftning kompletteras med regler som förhindrar att skattefrihet uppnås genom sådana transaktioner. Om ett moderbolag avyttrar aktier i ett dotterbolag, som fått överta anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt för organisationsaktier, bör enligt beredningens mening därför till den skattepliktiga vinsten på grund av avyttringen läggas den av dotterbolaget övertagna obeskattade vinsten, såvida det inte är fråga om en ny internöverlåtelse inom koncernen. Härigenom utlöses en beskattning när aktierna direkt eller indirekt överlåts till bolag som inte har gemensamt moderbolag med säljarbolaget. Även i detta fall bör givetvis med koncern förstås en ägandegemenskap av mera än 90 %.

En regel av nu angiven innebörd kan, i de fall den kommer till användning,

komma att bli svårtillämpad. Vidare kan det sättas i fråga om den särskilda skatteeffekt, som den föreslagna regeln medför, bör påverka ingångsvärdet av de indirekt överlåtna aktierna. Med hänsyn bl. a. härtill och till att regeln riktar sig mot skatteflyktstransaktioner, anser beredningen att regeln skall tillämpas endast om en indirekt överlåtelse sker inom viss tid efter det att den interna aktieöverlåtelsen gjordes. En lämplig tidrymd synes vara fem år.

De äldre reglerna om skattefrihet vid internöverlåtelse förhindrade inte att – i avsaknad av uttryckligt förbud – avdrag för realisationsförlust vid sådan överlåtelse kunde erhållas. Nu gällande uppskovsregler behandlar inte heller avdragsrätten vid förlust. Möjligheten att förhindra ett avdrag för förlust torde vara än mindre med nuvarande regler än med de äldre. Samtidigt är en sådan tillämpning materiellt sett än mer stötande än tidigare. Reglerna bör därför kompletteras med en bestämmelse som förhindrar avdrag för förlust vid försäljning av aktier o. d. till bolag som ingår i samma koncern som säljarbolaget. Någon begränsning till försäljning till svenskt koncernbolag eller till det förhållandet att moderbolaget är svenskt bör inte göras. På samma sätt som vid internrealisationsvinst bör köparen anses överta säljarens anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt.

11.16 Representationskostnader

11.16.1 *Nuvarande regler*

Frågan om representationskostnadernas ställning i beskattningshänseende reglerades närmare först år 1963 på grundval av ett av skattelagssakkunniga avgivet betänkande (SOU 1962:42, prop. 1963:96, BeU 1963:40). I punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL togs då in bestämmelser av innehåll att utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten. Sådant samband kan enligt samma författningsrum anses föreligga då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag får inte åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.

Avdragsreglerna kombinerades med regler i 25 a § TL enligt vilka det åligger den som yrkat avdrag för representation att vid självdeklarationen foga noggranna uppgifter om arten och omfattningen av denna jämte noggrann specifikation av hur kostnaderna fördelar sig på olika typer av representation.

De nya reglerna kompletterades med detaljerade anvisningar av dåvarande riksskattenämnden (RN I 1964 1:1 och RN I 1966 1:1). De har därefter stått kvar med i princip oförändrat innehåll, dock att vissa beloppsramar uppräknats efter hand.

Riksskatteverkets nu gällande anvisningar (RSV I 1971 5:1) innehåller bl. a. följande.

Begreppet representation har en i viss mån obestämd innebörd. I allmänhet torde emellertid därmed avses den gästfrihet, som på grund av sedvänja förekommer i kommersiella och liknande sammanhang. Denna kommersiella gästfrihet tar sig uttryck i samma former som i det privata livet personliga vänner emellan. Representationskostnaden är sålunda oftast en kostnad för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter och liknande. En gränsdragning måste därför ske mellan avdragsgilla representationskostnader å ena sidan samt icke avdragsgilla levnadskostnader å den andra.

På sätt framgår av stadgandet i andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen är utgifter för representation och liknande ändamål att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast under förutsättning att utgifterna har *omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan*. Därmed har i lagen markerats, att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och liknande.

Representationen kan rikta sig antingen utåt gentemot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande eller också inåt gentemot företagets personal i form av personalfester och dylikt (intern representation). Fråga kan också vara om s. k. indirekta representationskostnader t. ex. kostnader för underhåll, löner etc. avseende fastighet, inventarier m. m. som helt eller huvudsakligen används för representationsändamål eller liknande.

Beträffande *representation i samband med affärsförhandlingar och liknande* anförs bl. a. att omedelbart samband mellan representationen och verksamheten i förvärvskällan bör föreligga såväl med avseende på tiden för representationen och platsen för densamma som med avseende på den eller de personer gentemot vilka representationen riktar sig. Representationen skall – för att kostnaden vid inkomsttaxeringen skall anses avdragsgill – ingå såsom ett naturligt led i affärsförhandlingar och vara ett uttryck för sedvanlig gästfrihet i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingarna eller såsom en avslutning på desamma. Till affärsförhandlingar hänförs därvid inte bara förhandlingar om köp eller försäljning utan även andra förhandlingar i och för verksamheten, t. ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. För avdragsrätten är det utan betydelse om förhandlingarna i fråga förs med representanter för visst annat företag eller om vederbörande vid ett och samma tillfälle förhandlar med en grupp av affärsförbindelser, t. ex. då ett grossistföretag i anledning av förändringar i marknadsläget inbjudit sina återförsäljare till gemensamma överläggningar angående verksamhetens fortsatta bedrivande. Vidare är det för avdragsrätten utan betydelse om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Gästfrihet mot affärsförbindelse *utan* ett mera direkt samband med affärsförhandlingar bör däremot inte anses såsom en avdragsgill omkostnad i förvärvskällan. En bjudning för affärsförbindelse utan ett mera direkt samband med affärsförhandlingar bör sålunda inte anses avdragsgill utan bör betraktas som ett utslag av personlig gästfrihet. Lagens krav på omedelbart samband mellan representationen och verksamheten är inte uppfyllt i ett sådant fall.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör inte heller anses kostnad, som hänför sig till andra personer än dem som har en mera direkt anknytning till affärsförhandlingarna i fråga. Om till en representationsmåltid inbjudits även anhöriga eller goda vänner till de av förhandlingarna berörda personerna, är kostnaden för dessa utomstående inte avdragsgill. Det omedelbara sambandet mellan utgiften och verksamheten saknas här.

Naturligt är att representationen utövas på ort, där någon av de förhandlande parterna driver verksamhet, eller på närbelägen större ort eller på annan närbelägen ort med goda representationsmöjligheter. Om representationen förlagts till annan ort än nyss sagts, bör avdrag för kostnaden för representationen som regel inte medges.

I det enskilda fallet får avdrag inte medges med större belopp än som kan anses skäligt. I den mån utgiften avser representation, som innebär en mera lyxbetonad livsföring, får därför avdrag regelmässigt inte medges för denna del av utgiften. För att vinna en likformig lagtillämpning har vissa prisramar för representationsmåltider angetts, vilka inte får överskridas när ej särskilda skäl till annat föranleder. För år 1977[1] gäller för representation utom hemmet i form av *middag* eller *supé* 160 kr per person och för *lunch* 65 kr per person.[2] Beloppen avser pris inklusive serveringsavgift men *exklusive* mervärdeskatt. Prisramen skall tillämpas med avseende på varje representationstillfälle för sig. En billig representation vid ett tillfälle får sålunda inte "kvittas" mot representation vid annat tillfälle med kostnader överstigande prisramen.

I de fall, då representationen riktas mot i utlandet bosatt person, vilken besöker Sverige i egenskap av representant för ett stort utländskt företag, bör prisramarna inte tillämpas. Avdrag kan i sådana fall medges även för representationskostnader avseende anhöriga till de av förhandlingarna direkt berörda personerna.

Beträffande representation i den skattskyldiges hem och där kostnaden sålunda inte kan verifieras genom restaurangnota bör prisramarna inte heller tillämpas. I stället bör avdrag medges med belopp, som på grundval av företedd utredning framstår som skäligt. *Högre* avdrag än enligt prisramarna bör dock inte medges.

Vissa former av representation får i och för sig anses ha sådan karaktär, att de är att anse som uttryck för en mera lyxbetonad livsföring. Hit bör räknas representation i form av t. ex. semesterresor, särskilt arrangerade jaktutflykter och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Även villor och andra, helt eller huvudsakligen för representationsändamål avsedda byggnader bör räknas till denna kategori, dock med undantag för bruksvillor (bruksHotell) och jämförliga byggnader i brukssamhällen, där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelse eljest inte kan ordnas på ett tillfredsställande sätt. Avdrag för kostnad för sådan representation bör sålunda inte medges, ej ens om det är sannolikt att representationen har visst samband med den skattskyldiges verksamhet.

Kostnader för *representation i samband med jubileum, invigning av anläggning, stapelavlöpning och jämförliga händelser* bör kunna anses såsom avdragsgill om fråga är om en mera betydande milstolpe i företagets verksamhet såsom 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. I jubileumsfestligheterna brukar delta företagets anställda, eventuellt jämte makar, samt representanter för myndigheter och pressen. Även den del av kostnaden, som hänför sig till dessa utomstående personer, bör regelmässigt anses såsom avdragsgill.

Kostnad för representation i samband med invigning av anläggning bör anses som avdragsgill endast under förutsättning att fråga är om en anläggning, som med hänsyn till det ifrågavarande företagets storlek och omfattning är att anse som mera betydande.

Förhållandena med avseende på jubiléer, invigningar och stapelavlöpningar torde vara så växlande, att några prisramar här inte bör anges. Självfallet gäller emellertid den allmänna regeln, att avdrag bör vägras i den mån fråga är om utgifter för en mera lyxbetonad livsföring. Prisramarna bör härvid kunna tjäna till viss ledning.

---

[1] RSV Dt 1976:37.

[2] Som underlag för beslut om beloppsgränser inhämtas prisuppgifter från Sveriges Hotell- och Restaurangförbund och Sveriges Allmänna Restaurang AB. Priserna beräknas med utgångspunkt i specificerade uppgifter om måltidernas sammansättning. *Lunch:* förrätt och varmrätt, öl (II B), kaffe. *Middag:* förrätt, varmrätt (kött/fisk) och efterrätt, 1 öl (II B), Skåne 4 cl, 1/4 Côte du Rhone eller motsvarande vitt vin, Sherry (Dry Sack), kaffe och avec, 4 cl (Grönstedts Monopole), whisky 4 cl (Vat 69) och vatten. Prisuppgifterna för maten skall avse rätter från ordinarie matsedel och således inte vara à la carte-rätter.

Till representation av denna karaktär får även anses höra representation i samband med industrivisningar och liknande. I den mån fråga är om förtäring av relativt enkelt slag bör avdrag för kostnaden medges. Demonstrationen eller visningen kan rikta sig mot grupp eller grupper av företag eller yrkesutövare, som i och för den egna verksamheten är direkt intresserade av det representerande företagets produkter eller tjänster. I dessa fall bör kostnaden för representation i anslutning till demonstrationen eller visningen anses avdragsgill inom gällande prisramar. Detsamma gäller även i vissa andra fall, såsom då – i anslutning till ett företags publicrelationsverksamhet – gästfrihet utövas mot t. ex. riksdagsutskott, till landet officiellt inbjudna utländska journalister m. fl. som besöker företaget i studiesyfte, svenska diplomater på besök i Sverige, svenska handelsdelegater och liknande.

Avdragsrätt för kostnader för *representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten* och dylikt föreligger i princip oavsett omfattningen av den verksamhet, som den skattskyldige bedriver, och utan avseende på om representationen vänder sig till en större eller mindre krets. Fråga får dock inte vara om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art.

Mera påkostade firmafester torde i allmänhet ha ett sådant drag av personlig gästfrihet, som enligt vad nyss sagts utesluter eller reducerar avdragsrätten. För att kostnaden skall anses avdragsgill bör representationen sålunda regelmässigt avse endast enklare former av traktering – därvid kostnaden per person inte bör överstiga två tredjedelar av det högsta avdragsbelopp, som medges enligt prisramarna – och inte vara oftare återkommande än som kan anses normalt. Om även anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjuds att delta i personalfest, bör även den på dem belöpande andelen av kostnaden anses avdragsgill.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör inte räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Detta uttalande syftar dock ej på s. k. arbetsluncher av enklare beskaffenhet utan vin- eller spritförtäring.

Representation i form av *gåvor* är regelmässigt inte avdragsgill. Undantag från denna huvudregel är gåvor i form av reklam samt, i viss utsträckning, gåvor i form av representation.

Reklamgåvorna är såsom regel artiklar av förhållandevis ringa värde, som överlämnas till ett större antal personer och som antingen har direkt anknytning till givarens produktion eller utgörs av enklare s. k. presentartiklar såsom almanackor, pennknivar, plånböcker osv. Kostnaden för sådana reklamgåvor bör anses som avdragsgill.

Representationsgåvan är en i kommersiella sammanhang förekommande gåva från ett företag till annat företag eller representant för detsamma, avsedd att bidra till goda personliga förbindelser mellan företagen. För att representationsgåva skall kunna anses såsom avdragsgill måste fråga *uteslutande* vara om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande. Gåvan bör med andra ord ha ett omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan såsom t. ex. då en leverantör uppvaktar ett kundföretag med en blomsteruppsats eller bokgåva i anledning av att kundföretaget öppnar en ny filial eller firar ett jubileum eller då ett företag i stället för restaurangbesök i samband med affärsuppgörelse överlämnar en chokladkartong, en fruktkorg eller liknande.

Även beträffande representationsgåvor gäller, att avdrag inte bör i det enskilda fallet medges med större belopp än som kan anses skäligt. Detta innebär – då avdrag inte får ske för utgifter för mera lyxbetonad livsföring – att avdrag inte bör medges för dyrbarare gåvor. Utan hinder härav bör emellertid – med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i fråga om sjösättningssmycken – avdrag medges för sådan gåva, dock endast i den mån kostnaden för smycket ej uppgår till större belopp än som är skäligt i förhållande till bl. a. det avtalade fartygspriset.

Kostnad för gåvor av sådana konsumtionsvaror som t. ex. rökt lax, renkött, starköl,

sprit, klädespersedlar eller liknande, som inte har samband med givarens verksamhet, bör i intet fall anses såsom en vid taxeringen avdragsgill utgift.

Representationsgåvor till affärsförbindelser vid *helger* eller *personliga högtidsdagar* bör inte betraktas som avdragsgilla. Ej heller bör avdrag medges för kostnad för kransar eller blommor i samband med dödsfall. Representationsgåvor av detta slag får nämligen anses ha ett sådant inslag av personlig natur, som utesluter avdragsrätt.

Vad här sagts gäller inte sedvanliga gåvor från arbetsgivare med karaktär av personalomkostnader (t. ex. en klocka efter 25 års anställning eller s. k. julpaket av mindre värde till samtliga anställda eller till en större grupp av dem).

I fråga om *utredning och bevisning* gäller för det första att vid självdeklarationen skall fogas uppgift som visar hur kostnaderna fördelar sig på de huvudgrupper som anges i 25 a § taxeringslagen (härför användes deklarationsblankett R 32). Underlåtenhet från den skattskyldiges sida att redovisa ifrågavarande kostnader i enlighet med vad i nämnda paragraf anges är att anse som underlåtenhet att behörigen avlämna självdeklaration.

I likhet med vad som gäller i fråga om samtliga övriga i deklarationen yrkade avdrag åligger det den skattskyldige att efter anmaning lämna de ytterligare upplysningar, som erfordras i och för bedömande av befogenheten av yrkat avdrag. Den i berörda deklarationsbilaga gjorda fördelningen av representationskostnaderna torde i vissa fall endast kunna utgöra en stomme för taxeringsmyndighetens bedömande, varför ytterligare upplysningar kan komma att bli erforderliga. För att yrkat avdrag för representationskostnader skall kunna godkännas bör den skattskyldige kunna verifiera sådana kostnader, beträffande vilka sedvanemässigt erhålles kvitto, samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar kunna göra sannolikt kostnadernas storlek. Vidare bör den skattskyldige kunna genom anteckningar eller upplysningar bekräfta sambandet mellan de i representationen deltagande personerna och den skattskyldiges förvärvsverksamhet. Restaurangnota eller liknande verifikat bör godkännas i bevishänseende endast om det på varaktigt sätt antecknats år och dag för representationen liksom namn samt titel eller yrke på samtliga de personer, mot vilka representationen utövats, samt det eller de företag som de företräder.

Har avdrag yrkats för representation i hemmet bör för avdragsrätt krävas, att den skattskyldige genom förda anteckningar eller verifikat för varje särskilt representationstillfälle kan specificera kostnaden samt ange vilka som deltagit i representationen och vilka företag de representerar liksom sambandet mellan representationen och verksamheten.

Har avdrag yrkats för representationsgåva eller reklamgåva av mer än obetydligt värde bör avdrag ej medges om inte uppgift beträffande mottagaren av gåvan kan lämnas.

11.16.2 *Frågans behandling i riksdagen*

I samband med 1963 års lagstiftning framställdes ett motionsyrkande av innebörd att representationskostnader generellt skulle anses som inte avdragsgilla levnadskostnader.

Bevillningsutskottet (BeU 1963:40) fann visserligen att skattelagssakkunnigas utredning och remissyttrandena däröver bestyrkt att avdragsrätten på ett anmärkningsvärt sätt missbrukats. Enligt utskottets mening kunde man emellertid inte bortse från att representation under vissa förhållanden hade sådan karaktär att den framstod såsom omkostnad i förvärvskällan. I sådana fall borde avdrag enligt utskottets mening alltjämt medges. Uppgift saknades om storleken av de årligen yrkade avdragen för representationskostnader och hur de fördelade sig på olika utgifter. Man hade däiför inte någon kännedom om hur ett helt slopande av avdragsrätten skulle träffa

olika skattskyldiga. Utskottet erinrade i detta sammanhang om att den föreslagna lagstiftningen var avsedd att vara provisorisk. Såsom departementschefen framhållit i prop. 1963:96 kom genom den utökade uppgiftsskyldigheten material att erhållas som kunde bilda underlag för en mer definitiv lösning av avdragsfrågan. Utskottet tillade att det i lagstiftningens karaktär av provisorium låg att den borde omprövas efter någon tid. Vid denna tidpunkt tillgängliga erfarenheter av tillämpningen i praktiken kunde ge vid handen att lagstiftningen i vissa hänseenden var för snäv, i andra åter fortfarande alltför generös. Motionen föranledde inte någon riksdagens åtgärd. Även vid 1970 och 1971 års riksdagar avslogs motionsyrkaden som syftade till att avskaffa avdragsrätten för representationskostnader.

Sedan frågan på nytt tagits upp i en motion till 1972 års riksdag anförde skatteutskottet (SkU 1972:10):

Representationskostnader intar i viss mån en särställning vid beskattningen. Å ena sidan kan sådana utgifter vara mer eller mindre ofrånkomliga och ha ett naturligt samband med affärsförhandlingar, information och reklam beträffande ett företag och dess produkter eller avse personalvård m. m. På samma gång som utgifterna i sådana fall kan jämföras med andra omkostnader, kan de å andra sidan många gånger ses som ett uttryck för sådana generösa levnadsvanor, som i allmänhet inte bör beaktas vid beskattningen.

Motionärernas yrkande om en översyn av reglerna om avdrag för representationskostnader går ut på att rätten till avdrag skall slopas eller i vart fall begränsas kraftigt. Yrkandet grundar sig på den kritik som sedan länge riktats mot avdragsrätten. Denna kritik tar fasta på att reglerna bl. a. lämnar utrymme för avdrag för levnadskostnader på tämligen hög nivå för företagare, vissa befattningshavare och deras umgängeskrets, samtidigt som andra kategorier i stort sett saknar möjlighet till avdrag för t. ex. arbetskläder, kostfördyring vid extraarbete och flyttningskostnader vid tillträde av ny anställning. Vidare kan den som utövar representationen, blir bjuden på en måltid eller mottar en gåva sägas åtnjuta en förmån, vars värde inte beskattas. Reglerna uppmuntrar därmed till kostnader som i själva verket utgör en belastning för företagen och som i allmänhet är av sådan karaktär att de i möjligaste mån bör begränsas.

Som bevillningsutskottet och skatteutskottet anfört vid senare års riksdagsbehandling av frågan torde bestämmelserna åtminstone så till vida ha tillgodosett det angivna syftet, att flertalet företag lojalt följer av riksskatteverket lämnade normer vid beräkningen av sina avdragsgilla representationskostnader. Lagstiftningen och den i anslutning härtill förda debatten torde också ha underlättat en viss självsanering på sina håll och över huvud taget medfört en mer restriktiv inställning till utgifter av denna karaktär.

Det sagda innebär emellertid inte att utskottet anser förhållandena på detta område helt tillfredsställande. När utskottet vid föregående års riksdag avstyrkte ett utredningsyrkande av samma innehåll som det nu förevarande framhölls bl. a. att beskattningsmyndigheterna hade särskild anledning att kontrollera lämnade uppgifter om arten och omfattningen av ett företags representation för att inte avdrag i särskilda fall skulle komma att medges i en omfattning som inte varit avsedd. Utskottet förutsatte emellertid att riksskatteverket skulle följa utvecklingen och vidta de ändringar i anvisningarna som kunde vara motiverade.

Riksskatteverkets anvisningar på ifrågavarande område och gällande praxis grundar sig givetvis på de avvägningar som ligger till grund för 1963 års lagstiftning. Av vad ovan anförts framgår, att denna lagstiftning, trots förbättringar jämfört med tidigare, onekligen har vissa brister. En tillfredsställande kontroll torde bl. a. med hänsyn till kostnadernas speciella karaktär i praktiken bereda såväl de skattskyldiga som taxe-

ringsmyndigheterna stora svårigheter. Inledningsvis angivna invändningar mot reglerna kvarstår för övrigt även om en sådan kontroll skulle vara möjlig att genomföra. Invändningar av den art som berörts i det föregående har allmänt sett lett fram till en mer restriktiv inställning till avdragsrätten och en revidering av riksskatteverkets anvisningar torde inte kunna leda till erforderliga begränsningar.

Reglerna har numera tillämpats så lång tid, att tillräcklig erfarenhet kunnat vinnas av deras praktiska verkningar. Utskottet anser således att den ursprungligen planerade översynen nu bör komma till stånd. Vid denna översyn, som lämpligen bör företas av företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), bör principerna för representationskostnader vid beskattningen få en allsidig bedömning.

Utskottsbetänkandet godkändes av riksdagen. I skrivelse 1972-06-16 uppdrog regeringen åt beredningen att verkställa den av utskottet förordade översynen.

11.16.3 *Undersökning av representationskostnaderna*

För att få en uppfattning om storleken av de totala avdragen för representationskostnader har, genom ett antal länsstyrelsers försorg, visst material inhämtats vid 1976 års taxering. Materialet härrör från de särskilda uppgiftsformulär, som de skattskyldiga skall foga till sina deklarationer då avdrag yrkas. Ca 9 500 aktiebolag och ca 5 000 andra företag ingår i undersökningen. Materialet för aktiebolagen har hämtats från olika delar av landet. Från Stockholms län föreligger uppgifter bl. a. från det taxeringsdistrikt som omfattar de stora mellankommunala bolagen till ett antal av ca 400. För dessa bolag uppgår kostnaderna för representation till ca 100 miljoner kronor. För övriga 22 aktiebolagsdistrikt – drygt 9 000 företag – fördelar sig representationskostnaderna som framgår nedan. Uppställningen följer deklarationsformuläret.

Ungefär 37 % av det totala antalet undersökta bolag har yrkat avdrag för representationskostnader. Att andelen är så låg sammanhänger med att det finns ett stort antal bolag som antingen är vilande eller också bedriver annan verksamhet än rörelse. Procenttalet varierar dock något mellan olika delar av landet. I de stora städerna redovisar drygt 40 % av bolagen sådana kostnader. Det synes med hänsyn härtill rimligt att utgå ifrån detta procenttal vid beräkningen av de totala kostnaderna. För de bolag som gjort avdrag för representationskostnader uppgår den genomsnittliga kostnaden till ca 11 000 kronor. Om 40 % av totala antalet registrerade aktiebolag – ca 130 000 st. – drar av detta belopp kan representationskostnaderna i denna del uppskattas till ca 570 milj. kr. Till detta skall läggas de 100 milj. kr, som belöper på de stora mellankommunala bolagen. Beträffande övriga företag – enskilda firmor, handelsbolag m. m. utom jordbruksföretagen – visar material från åtta taxeringsdistrikt i ett län – ca 5 000 företag – att endast ca 6 % yrkat avdrag för representation. Det genomsnittliga avdraget uppgår till ca 1 200 kr. De redovisade kostnaderna för denna grupp företag kan uppskattas till sammanlagt ungefär 15 milj. kr. Totalt visar alltså undersökningen representationskostnader på närmare 700 milj. kr. Det bör dock understrykas att undersökningen helt bygger på företagens egna uppgifter om kostnader för representation. Vid kontroll visar det sig emellertid inte sällan att dessa kostnader är för lågt deklarerade på grund av att de räknats in i andra

Slag av kostnad	Totalt kostnad			därav har återförts till beskattning	
	Antal fall	tkr	%	Antal fall	tkr
1 Kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. d. i samband med affärsförhandlingar och liknande (därav belöper på representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem ..... 255 fall, 480 tkr)	3 139	30 367	70,0	710	1 772
2 Kostnader som vid 1 sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöning och jämförliga händelser (därav belöper på representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem ..... 4 fall, 6 tkr)	86	1 408	3,2	15	120
3 Kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande	24	378	0,9	7	35
4 Kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. d. och för annan till personalvård hänförlig representation	1 099	5 809	13,4	275	131
5 Kostnader för gåvor, som inte är att hänföra till reklam och som inte upptagits såsom löneförmån på kontrolluppgift	1 128	2 988	6,9	913	2 315
6 Utgivna representationsersättningar och representationsbidrag (därav har upptagits på kontrolluppgifter ..... 97 fall, 935 tkr)	146	1 245	2,9	20	48
7 Övriga representationskostnader	293	1 197	2,7	135	263
Summa	3 469	43 392	100,0	1 283	4 684

kostnader, t. ex. resekostnader eller reklamkostnader, getts annan benämning eller av annat skäl inte tagits med på deklarationsbilagan. Representationskostnader, som inte visas öppet, kan antas uppgå till betydande belopp.

Det begränsade material, som beredningen bearbetat, ger naturligtvis inte några säkra uppgifter om storleken av representationskostnaderna för samtliga skattskyldiga. En försiktig uppskattning med ledning av materialet synes dock ge vid handen att det totala årliga avdraget i vart fall inte understiger en halv miljard kronor.

Vad gäller den praktiska tillämpningen av reglerna har det – enligt vad beredningen erfarit – visat sig att dessa i stor utsträckning snarast uppfattats som en formalitet och att någon egentlig kontroll därför inte kunnat utövas. I vart fall gäller detta den externa representationen. I fråga om representation mot de anställda i form av personalfester, informationsmöten och liknande, går det i regel lättare att ta ställning till kostnaderna. Det är här i regel inte fråga om några större belopp och de uppgifter som lämnas i deklarationen ger relativt god vägledning.

Den övervägande delen av kostnaderna gäller emellertid representation mot utomstående i form av restaurangbesök och i viss mån bjudningar

i hemmet. Denna del av representationen är ofta svårbedömbar. Vid närmare kontroll krävs vanligen tidsödande granskning av underlaget för kostnaderna. Det förutsätter genomgång av såväl specifikationer som originalverifikationer. En fullständig kontroll kan därför endast i undantagsfall företas på taxeringsnämndsstadiet. En annan omständighet, som gör att taxeringsnämnderna avstår från utredning, är svårigheten att kunna påvisa kostnadernas verkliga natur och i det enskilda fallet verkligen konstatera representationens samband med rörelsen. Svårigheter att förete verifikationer som uppfyller de formella kraven föreligger inte. Restaurangnotor och liknande kan med lätthet förses med uppgifter om namn på deltagande personer, vilka företag dessa företrätt osv. och därmed bringas i överensstämmelse med riksskatteverkets anvisningar. Inte ens i samband med taxeringsrevision är möjligheterna särskilt stora att kontrollera om kostnaderna är avdragsgilla. Underlaget kan även här läggas till rätta. Det stora antalet relativt små poster, den tidsödande granskningen och svårigheterna att bedöma sambandet med verksamheten har lett till att kontrollen av representationskostnaderna har ägnats relativt ringa intresse och fått stå tillbaka för andra granskningsåtgärder. Att det förhåller sig på detta sätt framgår bl. a. av uppgifter från en undersökning som riksskatteverket genomfört beträffande revisionsverksamheten. Vid drygt 9 500 revisioner förekom anmärkningar mot representationskostnader bara i 202 fall till ett sammanlagt belopp av 458 000 kr.

Det vanligaste missbruket är enligt beredningens uppfattning att rörelsen belastas med kostnader för privat umgänge. Framför allt på fåmansföretagsområdet har det visat sig att den begränsning i avdragsmöjligheten som ligger i att representationen skall ha omedelbart samband med verksamheten och då i första hand för att inleda eller bibehålla affärsförbindelser inte iakttas. Frånvaron av intern kontroll medför att utgifter av personlig karaktär inte avgränsas mot representation som sker direkt i anslutning till affärsförbindelser. Som exempel på missbruk kan nämnas ofta återkommande representation med samma personer, uttag av betydande belopp som uppgetts avse representation i hemmet, måltider betecknade som arbetslunchеr, inköp av spritdrycker för påstådd representation m. m. I fall som dessa ställs taxeringsmyndigheterna inför svåra problem att skilja ut vad som rätteligen är privata levnadskostnader.

11.16.4 *Utländsk rätt*

Norge

År 1974 avskaffades i princip avdragsrätten för representationskostnader. Avgörande för om en kostnad av representationskaraktär berättigar till avdrag är om den kan anses som representationskostnad i teknisk bemärkelse eller inte. I det förra fallet föreligger inte avdragsrätt, i det senare får kostnaden dras av som driftkostnad. Anvisningar har meddelats om hur gränsen skall dras. Servering av enkelt slag i samband med kundbesök, varudemonstration o. d. anses inte som representation. Avdrag medges sålunda för måttlig förplägnad av kunder eller affärsförbindelser, när den äger rum under kontorstid eller i omedelbart samband med förhandlingar eller de-

monstrationer av varor och tjänster. Den del av kostnad för representation som belöper på egen personal får inte dras av. Ett villkor för att förplägnaden skall vara avdragsgill är att den äger rum på arbetsplatsen eller, om serveringsmöjlighet inte finns där, på närbeläget matställe. Kostnaden får i sistnämnda fall inte överstiga 25 kr per person. En ytterligare förutsättning för avdragsrätt är att vin eller sprit inte serveras. Kostnad för personalvård, såsom subventionering av måltider i personalmatsal, är avdragsgill. Detsamma gäller arrangemang i samband med större helger, festligheter vid jubileum, invigningar m. m. Avdrag medges dock endast till den del kostnaden belöper på den egna personalen. Kostnad för gåvor, med undantag för mindre reklamgåvor, är inte avdragsgill. Några särskilda regler för representation mot utlänningar föreligger inte.

Danmark

Några särskilda bestämmelser om representationskostnader finns inte. De allmänna reglerna om vad som är att hänföra till driftkostnader får tillämpas även på sådana kostnader. För avdragsrätt krävs således att kostnaden syftar till att förvärva inkomst och att den är dokumenterad. Om nämnda förutsättningar är uppfyllda har skattemyndigheterna i allmänhet inte möjlighet att pröva om kostnaden till sin natur eller storlek är rimlig. En utredning har lagt fram ett förslag om begränsning av avdragsrätten för representationskostnader. Folketinget har dock inte haft att ta ställning till förslaget ännu.

Finland

Avdrag medges för representationskostnader som är skäliga med hänsyn till verksamhetsområde och rörelsens art och omfattning. Kostnaden skall avse åtgärder för att skapa nya affärskontakter eller för att förbättra tidigare kontakter samt för kostnad för att främja överläggningar i affärsverksamheten. Om företaget ägs av medlemmar i en familj uppställs särskilt höga krav på utredningen om kostnadernas samband med rörelsen. Skäligheten av kostnad bedöms bl. a. med hänsyn till konkurrensförhålladen och marknadsföringsformer i branschen. Omständigheter av betydelse är dessutom om företaget befinner sig i ett uppbyggnadsskede, eventuell expansion av rörelsen, om åtgärder vidtas för att öka exporten och liknande. Kostnad för personalfester är i allmänhet avdragsgill. Avdrag för gåvor på allmänna högtidsdagar eller bemärkelsedagar för mottagaren medges inte. Sedvanliga reklamgåvor liksom kostnad för blommor o. d. godtas däremot. Kostnad för villa, lägenhet, bastu som visas ha använts för representation är avdragsgill. Detsamma gäller ifråga om kostnad för flygplan, segelbåtar o. d.

Västtyskland

Avdrag för representationskostnader medges bl. a. under förutsättning att kostnaden är godtagbar enligt god affärssed. Kostnadens storlek och samband med rörelsen måste styrkas. Om utgifter för gästfrihet mot affärs-

förbindelser föranletts av både privata och rörelsemässiga skäl hänförs hela kostnaden till inte avdragsgilla levnadskostnader om det inte går att göra åtskillnad på objektiva grunder. Avdrag medges inte för representation i hemmet. Kostnader för gåvor är med undantag av reklamvaror i princip inte avdragsgilla. För personalfester och liknande medges avdrag. Några särskilda bestämmelser för representation mot utlänningar finns inte.

Storbritannien

Fram till mitten av 1960-talet förelåg i Storbritannien rätt till avdrag för representationskostnader, om den skattskyldige kunde visa att kostnaderna endast avsåg rörelsen. Någon prövning av kostnadens skälighet gjordes normalt inte. Så småningom blev det tydligt att denna ordning missbrukades på sätt som det var svårt att komma till rätta med inom ramen för de gällande reglerna. Man såg som enda möjlighet att, med vissa begränsade undantag, avskaffa avdragsrätten för representationskostnader. Regler som krävde att skattemyndigheterna bedömde det affärsmässigt berättigade i enskilda kostnader ansågs nämligen inte godtagbara. Man menade att sådana regler skulle vara besvärliga att tillämpa och leda till osäkerhet och processer. Sedan 1965 är huvudregeln att representationskostnader inte är avdragsgilla. Undantag gäller dock för representation mot utlänning. Vidare föreligger avdragsrätt för representation mot anställda, dock inte när den hänger samman med representation mot utomstående. Reklamgåvor är avdragsgilla. Gåvans värde får dock inte överstiga 2 pund och får inte avse mat, dryck, tobak eller presentkort.

USA

För att kostnad för representation skall vara avdragsgill krävs att den är naturlig och nödvändig rör rörelsen. Kostnaden anses hänförlig till rörelsen om den skattskyldige kan förvänta sig att representationen medför inkomst eller annan fördel i affärsverksamheten. Affärsförhandlingar skall vara det väsentliga skälet och skall ha förekommit under representationen. Även kostnad som har ett lösare samband med rörelsen kan godtas. Den skattskyldige skall kunna visa att ett klart affärsmässigt syfte förelåg med representationen t. ex. att utveckla nya eller bibehålla redan existerande affärsförbindelser. Kostnad för representation mot anställda är avdragsgill. Som anställd räknas härvid inte aktieägare med mer än 10-procentigt aktieinnehav eller chefstjänstemän. Kostnad för tillgång som innehas i representationssyfte, t. ex. segelbåt, jaktstuga, simbassäng, är avdragsgill under förutsättning att minst halva användningen under beskattningsåret avser avdragssgill representation. Avdrag medges då för den del av kostnaden för innehavet, inklusive värdeminskning, som belöper på sådan representation. Representationsgåva till fysisk person är avdragsgill om sammanlagda värdet av vad som getts till mottagaren under beskattningsåret inte överstiger 25 dollar. Reklamgåvor med firmanamn till ett värde som understiger 4 dollar är alltid avdragsgilla. För gåvor till anställda som belöning för lång tjänst medges avdrag för gåvor vilkas värde understiger 100 dollar.

11.16.5 *Överväganden och förslag*

Bakgrunden till den år 1963 genomförda lagstiftningen var att rätten till avdrag för representationskostnader missbrukats i betydande omfattning och att detta missförhållande tenderade att öka. Målsättningen var att genom förhållandevis fasta regler försöka komma till rätta med missbruket utan att onödigtvis försvåra verksamhet som från kommersiella och andra synpunkter framstod som motiverad. I syfte att effektivisera kontrollen infördes en relativt omfattande uppgiftsskyldighet. Reglerna kompletterades med anvisningar från riksskattenämnden där den i KL mera allmänt hållna bestämmelsen om krav på samband med verksamheten för rätt till avdrag närmare preciserades. I anvisningarna har vidare relativt ingående angetts vilka krav taxeringsmyndigheterna skall kunna ställa för att kostnaderna skall anses avdragsgilla.

Bestämmelserna har otvivelaktigt betytt mycket för att begränsa missbruket. De beloppsgränser som anvisats torde i viss utsträckning ha verkat normerande på företagens utlägg för representation. På många håll har man sett regleringen som en fördel, därför att oskäliga anspråk på representation kunnat avvisas med hänvisning till beloppsgränserna. Även om bestämmelserna således haft en positiv verkan har de dock samtidigt varit behäftade med väsentliga brister. Tillämpnings- och kontrollsvårigheterna har varit betydande. Huvudorsaken till detta är kostnadernas speciella karaktär. Rent teoretiskt kan det givetvis dras upp en någorlunda exakt gräns mellan avdragsgilla kostnader och personliga levnadskostnader o. d. Utgångspunkten skall vara att enbart kostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. När det gäller att omsätta detta grundläggande krav i praktiken stöter man dock på problem. Att ställa upp definitioner eller närmare ange vad som i olika situationer skall betraktas som avdragsgill representation är förenat med stora svårigheter. Trots de omfattande anvisningarna har det därför inte kunnat undvikas att bestämmelserna fått en något vag utformning. I stället för en exakt gräns mellan avdragsgilla och inte avdragsgilla kostnader har det uppstått ett brett fält där man haft olika uppfattning om kostnadernas karaktär. Det skall betonas att detta inte är något som kommit till uttryck enbart i förhållandet mellan taxeringsmyndigheter och skattskyldiga. Starkt delade meningar råder även mellan skattskyldiga inbördes liksom mellan olika taxeringsmyndigheter. En följd härav blir ojämnheter vid beskattningen. Sådana skattskyldiga som så långt möjligt tolkar reglerna till sin fördel kommer i ett bättre läge än andra.

Det är naturligt att oklarheter av det här slaget i de regler som skall tillämpas minskar förutsättningarna för en effektiv kontroll. Detta har också blivit följden. Anledningen till detta är dock inte enbart tillämpningsproblemen. Än viktigare är de minimala möjligheterna att kunna kontrollera om kostnaderna över huvud taget har samband med verksamheten. I och för sig har relativt ingående krav på verifiering av kostnaderna ställts upp. Dessa krav kan dock uppfyllas utan att det varit fråga om några representationskostnader i KL:s mening. Det underlag som behövs för redovisningen i räkenskaperna kan med andra ord läggas till rätta eller t. o. m. förfalskas utan att taxeringsmyndigheterna har nämnvärda möjligheter att ingripa. Reglerna kan alltså i stort sett sägas ge underlag enbart för en formell

kontroll av avdragen. Möjligheterna att granska vad kostnaderna faktiskt avser är däremot mycket små. Till skillnad från vad som vanligen gäller i fråga om driftkostnader finns inte heller den inbyggda kontroll att tillgå som innebär att kostnad som dras av hos en skattskyldig återkommer som intäkt hos en annan. Genom representationen ges härigenom möjlighet att utan beskattning för mottagaren täcka en del av dennes levnadskostnader. Det är uppenbart att det ligger nära till hands att missbruka sådana bestämmelser. Hos fåmansföretagen t. ex. har kunnat iakttas att till representation hänförs en allt omfångsrikare flora av utgifter.

De årliga avdragen för representationsutgifter uppgår sammanlagt till betydande belopp. Det torde finnas visst fog för att påstå att representationsbruket har fått denna omfattning inte i första hand för att representationen varit oundgängligen nödvändig för affärsverksamhet utan mera på grund av att kostnaderna ansetts avdragsgilla vid taxeringen. Skattskyldiga som inte har representationsmöjligheter upplever ofta företeelsen som stötande. Enligt beredningens mening är den kritik som riktats mot avdragsrätten i stor utsträckning befogad. Reglernas utformning lämnar ett alltför stort utrymme för de skattskyldiga att dra av levnadskostnader. De frågeställningar om representationens karaktär som skattelagssakkunniga tog upp i sitt betänkande har alltså i stort sett samma aktualitet fortfarande. Den förutskickade mera definitiva lösningen av avdragsfrågan bör därför komma till stånd.

Det faller sig naturligt att först ta upp frågan om det kan anses rimligt att över huvud taget medge avdrag för representationskostnader. Man kan se det så att de utlägg för mat, dryck och liknande som ges beteckningen representation inte är annat än vanliga levnadskostnader. Visserligen blir kostnaden vid ett representationstillfälle vanligen större än om de enskilda själva bekostat måltiden utan samband med representation. Detta behöver dock inte innebära att kostnaderna betraktas på annat sätt. Dessa kan te sig mera som utslag av levnadsvanor till följd av högre inkomststandard än som omkostnader för förvärv av inkomsten. Den omständigheten att representationen har ett inslag av generositet kan i själva verket vara det starkaste skälet att betrakta representationsutgifter snarare som levnadskostnader än som omkostnader. Frågan om avdragsrätt för representationskostnader kan också betraktas från en annan utgångspunkt. Det kan ifrågasättas om representation har en sådan effekt att den bidrar till förvärv av intäkter. Med andra ord, finns det något samband mellan representation i form av mat och dryck och resultatet av affärsförhandlingar? Är sambandet svagt kan det diskuteras om någon driftkostnad i egentlig mening föreligger. Givetvis kan det råda delade meningar om detta. Den argumentering som ibland framförs att utövande av representation är ett ofrånkomligt led i själva verksamheten, bör dock inte utan vidare godtas. Utan tvivel torde representation oftast vara av underordnad betydelse vid affärsförhandlingen. Det avgörande är de ekonomiska och andra affärsmässiga villkor som kan erbjudas och inte trakteringen. Även om det i enstaka fall skulle vara på det sättet att representation spelat en viktig roll vid genomförandet av affärsförhandlingar, kan starkt ifrågasättas om en sådan inriktning av relationerna mellan företag bör understödjas genom avdragsrätt. Det kan alltså ifrågasättas om det av allmänna likformighets- och rättviseskäl inte vore

motiverat att slopa avdragsrätten. I samma riktning pekar de tidigare påtalade kontrollsvårigheterna. Andra hänsyn kan däremot tala emot en sådan åtgärd. Kostnader av det här slaget kan framstå som jämförbara med andra kostnader i verksamheten. Reklamkostnader kan nämnas som exempel. Möjligen är det inte heller berättigat att utan vidare dra en parallell mellan utgifter för representation och de levnadskostnader som i stället normalt skulle uppstå eller att tillmäta inslaget av generositet en avgörande betydelse. En annan aspekt som i detta, liksom i många andra sammanshang måste beaktas, är att ett stort antal företag konkurrerar på en internationell marknad. Det är då inte bara konkurrensen på utlandsmarknaden som hänsyn får tas till utan även den konkurrens med utländska företag som försiggår på den inhemska marknaden. Ett flertal synpunkter kan alltså anföras för att ha kvar avdragsrätten.

Skall avdragsrätten i någon form bibehållas bör målsättningen givetvis i första hand vara att söka förhindra obehöriga avdrag. Denna målsättning har man i och för sig haft redan med gällande lagstiftning. Avsedda effekter har dock enligt beredningens mening till stor del uteblivit. Det ligger ändå nära till hands att undersöka vilka förbättringar som kan åstadkommas inom ramen för ett system som inte bygger på fullständigt avdragsförbud för representationskostnader. Ett sådant system skulle uppenbarligen kräva att de situationer som gav rätt till avdrag ytterligare preciserades. Representationens omedelbara samband med verksamheten borde alltså komma till klarare uttryck. En förutsättning för avdragsrätt skulle exempelvis vara att utövandet av representation gett ett påtagligt resultat. Mot att föra in ett sådant krav kan å andra sidan invändas att representation som inte ger något omedelbart resultat utan får sin verkan först på längre sikt är väl så viktig. Representationen kan då liksom många gånger då den inte alls leder till några ytterligare kontakter mellan parterna, jämställas med den mera allmänna reklam- och PR-verksamhet, som företaget bedriver. Frågan är också om inte mera detaljerade bestämmelser än i dag kanske skulle ge upphov till nya tillämpningsproblem på samma gång som en del av de tidigare faller bort. Ett annat hinder mot att gå denna väg och komplettera de nuvarande anvisningarna genom att här och var skärpa kraven är att kontrollfrågorna inte får någon tillfredsställande lösning.

Enligt beredningens uppfattning är det inte möjligt att begränsa utrymmet för avdrag för representationskostnader genom att skärpa kraven på att kostnaderna skall ha ett omedelbart samband med verksamheten. En mer framkomlig väg synes vara att sänka ambitionsnivån vad gäller anknytningen mellan representationen och affärsverksamheten och i stället öka inslaget av schablonmässighet. En sådan omläggning underlättar såväl tillämpning som kontroll. Från kontrollsynpunkt kan dock inte vilka schabloner som helst godtas. Möjligheterna att, som nu sker, lägga till rätta ett underlag som styrker representationskostnader, kommer alltid att vara stora. Med nödvändighet måste därför mera schablonmässiga regler innebära en relativt kraftig begränsning i avdragsrätten jämfört med nuläget.

Olika metoder för en sådan inskränkning i rätten till avdrag kan diskuteras. Vissa typer av representation kan undantas från avdragsätt. Avdragen kan göras branschanknutna. Ytterligare beloppsgränser kan införas. Kombinationer av dessa och kanske även andra metoder kan prövas.

Generellt förbud mot avdrag för vissa typer av representation finns redan i gällande bestämmelser, dock av ganska begränsad omfattning. Det rör sig bara om mer lyxbetonad representation, t. ex. fri semestervistelse, dyrbara resor, specialarrangerad underhållning i form av jaktutflykter och liknande. Det är emellertid uppenbart att en stor del av den representation som nu godtas snarare präglas av generositet än av att den utgör ett nödvändigt led i verksamheten. Framför allt kan detta sägas gälla de måltider som intas på restaurang kvällstid. Vill man ytterligare begränsa de former av representation som skall godtas i avdragshänseende kommer därför sammankomster utanför vad som kan betecknas som normal arbetstid i blickpunkten. Avdragsrätten skulle alltså inskränkas till kostnaden för lunch. Utan tvivel torde detta stå mera i överensstämmelse med det grundläggande syftet att medge avdrag endast för sådana kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande. En rad av de kontrollsvårigheter som nu finns skulle dock kvarstå med en sådan bestämmelse. Vidare skulle den nya gränsdragningen mellan olika typer av måltider säkerligen föranleda problem såväl vid tillämpningen som vid kontrollen. Nackdelarna är alltså påtagliga om man på detta sätt skulle utöka området för avdragsförbud. Slutsatsen blir densamma om andra begränsningar av detta slag införs. Ett förbud mot avdrag för spritkostnader t. ex., något som ibland förordas, skulle antagligen inte kunna kontrolleras på ett tillfredsställande sätt.

Det har ibland hävdats att representation är nödvändig i vissa branscher men inte i andra. Rätten till avdrag för representationskostnader skulle enligt detta synsätt kunna göras beroende av till vilken bransch företaget hör. Enligt beredningens uppfattning finns det visserligen branscher där behovet av representation är väsentligt större än i andra branscher. Samtidigt finns det dock ett stort mellanskikt där det i hög grad kan råda delade meningar om nödvändigheten med representation. Ytterligare svårigheter kan uppkomma om ett företag har blandad verksamhet osv. Det skulle alltså bli fråga om ytterst grova gränsdragningar. Till detta kommer de andra regler som krävs för att begränsa avdragsrätten till nödvändiga kostnader. Metoden torde bli alltför komplicerad för att vara praktiskt hanterbar.

Ett annat alternativ är att, allt efter verksamhetens omfattning, sätta en gräns för det årliga representationskostnadsavdraget. Här inträder dock problemet att finna en faktor att relatera avdraget till. Omsättningssumman, som kan synas ligga närmast till hands, är inte någon bra måttstock. I så fall skulle även branschtillhörigheten behöva beaktas. Att redan denna faktor medför problem framgår av det föregående. Lägger man då till omsättningssumman som ytterligare en faktor är det uppenbart att man inte kommit närmare en idealisk lösning.

Ett mera utpräglat missbruk synes, som framgått av det föregående, bestå i att kostnader för privat umgänge ges beteckningen representation. Detta är något som visat sig florera framför allt på fåmansföretagsområdet. Vill man inrikta en ändrad lagstiftning på denna företeelse kan det övervägas att från avdragsrätt undanta kostnader för företagsledare och kanske även för egna anställda. Antagligen skulle dock en sådan begränsingsregel få effekt enbart på de allra minsta företagen. Så snart det finns mer än två à tre – inklusive ägarna – som arbetar i företaget stöter man på bl. a. problemet att kontrollera vilka som faktiskt deltagit vid representationstillfället. För-

delningen av kostnaderna på två grupper kan också ge upphov till problem. Särskilt kanske detta gäller då måltider intas i det representerande företagets egna lokaler.

De diskuterade alternativen visar enligt beredningen att man alltid stöter på såväl tillämpnings- som kontrollproblem om man vill bevara avdragsrätten i någon form och samtidigt ha den målsättningen att endast kostnader som har samband med verksamheten skall få dras av. Vill man komma ifrån de här svårigheterna finns bara en lösning, nämligen att helt slopa avdragsrätten. Å andra sidan kan det ofta framstå som både praktiskt och naturligt att man under pågående affärsförhandlingar äter gemensamma måltider. Om förtäringen sker på restaurang torde det knappast kunna hävdas annat än att merkostnaden har karaktären av en driftkostnad. Denna merkostnad bör enligt beredningens uppfattning vara avdragsgill. Av det föregående har framgått att det är förenat med stora svårigheter att finna de begränsningsregler som i övrigt bör gälla. Avdragsrätten bör dock inriktas på kostnader för normala måltider. En annan riktpunkt bör vara att måltiderna skall intas under eller i direkt anslutning till affärsförhandlingar eller liknande. Det skall med andra ord i regel vara fråga om kostnader för förtäring under normal arbetstid. Det inslag av mera dyrbar och generös representation som det företrädesvis blir tal om vid kvällsbesök på restauranger faller med detta synsätt utanför det avdragsgilla området. I sammanhanget bör även beaktas att kostnad för måltid primärt är att anse som levnadskostnad, för vilken avdrag inte får ske vid taxeringen. Även den del som kan anses belöpa på normala kostnader för mat bör därför undantas från avdragsrätt. För den praktiska tillämpningen är det nödvändigt att dessa preciseringar omsätts i beloppsgränser. I likhet med vad nu gäller får det ankomma på riksskatteverket att i anvisningar ange belopp liksom de förutsättningar i övrigt som behöver ställas upp för avdragsrätt. I fråga om beloppsnivå synes enligt beredningen 50 kr per person (exklusive mervärdeskatt) och måltid vara skäligt i nuvarande kostnadsläge. I fråga om representation gentemot utomnordiska företag bör dock gränsen kunna sättas högre.

Representation i hemmet behandlas redan nu restriktivt. Detta bör gälla även fortsättningsvis, då sådan representation erfarenhetsmässigt ofta till stor del sammanfaller med privat umgängesliv. Enligt beredningens mening bör avdrag för kostnader för representation i skattskyldigs eller anställds hem godtas endast i fall där det inte är praktiskt möjligt att utöva representationen på annan plats i orten eller närbelägen tätort.

Traktering m. m. av egna anställda bör enligt beredningens mening betraktas som representationskostnad endast om den anställde deltar i representation mot utomstående (kunder, leverantörer m. m.) och hans närvaro är motiverad. I övrigt bör förmåner i form av fria måltider liksom av resor o. d. för egna anställda anses utgöra ett led i företagets personalvård. Kostnader för personalvård är avdragsgilla under förutsättning att de inte är oskäligt höga. Vad gäller t. ex. kostnader för en årlig personalfest (inkl. lokal, musikunderhållning och liknande) bör avdrag kunna medges i samma omfattning som f. n., dvs. med omkring 110 kr/person i 1977 års kostnadsläge. Likaså bör avdrag medges för kostnader för enklare s. k. arbetsmåltider samt för förfriskningar, kaffe och liknande som tillhandahålls i samband med

arbetet och som närmast har karaktär av trivselförmån för de anställda.

Beredningen har inte anledning att närmare gå in på hur anställda skall beskattas för olika slag av naturaförmåner från arbetsgivaren. Beredningen vill dock erinra om bestämmelserna i 32 § 3 mom. fjärde stycket KL och i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Av dessa lagrum framgår att förmåner av mindre värde inte utgör skattepliktig intäkt om de inte kan antas vara avsedda att utgöra direkt vederlag för utfört arbete. Vissa förmåner skall beaktas endast om sammanlagda värdet av dem överstiger 600 kr/år. Subventionerad kost hör hit. Trots detta betraktas kostnaden för arbetsgivaren som avdragsgill omkostnad.

De former av subventionerade måltider som avses i nyss nämnda lagrum torde vara sådana som tillhandahålls personalen dagligen. Reglerna har tillkommit för att förenkla deklarations- och taxeringsförfarandet för de stora löntagargrupperna. Lagstiftningen torde exempelvis inte ta sikte på s. k. arbetsmåltider. Sådana föranleds ofta av att ett pågående sammanträde eller arbete måste fortsätta efter måltidsuppehåll. Det kan då te sig naturligt att deltagarna äter gemensamt och att arbetsgivaren bekostar måltiden. Vissa deltagare kanske normalt intar lunch under enklare och billigare former. I dylika fall kan det vara orimligt att kräva specifikation av värdet av fri kost för varje enskild deltagare även om värdet i princip utgör skattepliktig intäkt oavsett belopp. I den mån kostnaden för mera sporadiska arbetsmåltider är rimlig bör avdrag kunna medges även om förmånen av praktiska skäl inte tas till beskattning hos den anställde. Förekommer dylika arbetsmåltider mera regelbundet synes dock skäl saknas att behandla avdragsrätten resp. skatteplikten på annat sätt än andra fria måltider. Det bör ankomma på riksskatteverket att liksom f. n. utforma närmare anvisningar beträffande avdragsrätten för representationskostnader och skatteplikten för fria och subventionerade förmåner.

Enligt gällande anvisningar medges avdrag för hedersgåvor till anställda med lång anställningstid i form av en klocka och liknande. Önskar den anställde byta ut den sedvanliga gåvan mot någon annan sak till motsvarande kostnad bör enligt beredningens mening även en sådan gåva vara avdragsgill. Det är vidare rimligt att mindre gåvor vid anställds sjukdom liksom kostnad för begravningskrans o. d. vid dödsfall är avdragsgilla. Större gåvor i andra fall till anställda eller företagsledare torde vanligen utgå som erkänsla för utfört arbete. Värdet av sådana gåvor bör beskattas hos den anställde som lön, om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Det bör understrykas att det inte är godtagbart att arbetsgivaren i dessa fall tar på sig beskattningen för gåvan genom att återföra värdet av gåvan i sin deklaration. Frågan om vem som är rätt skattesubjekt skall således inte kunna bli föremål för avtal mellan arbetsgivare och anställd.

Kostnader för representation av de slag beredningen inte närmare berört bör kunna medges till avdrag enligt de regler som f. n. gäller. De avdragsbelopp som nyss angetts bör dock tillämpas genomgående.

Den av beredningen förordade principen att endast den del av kostnaden, som är att hänföra till särskild merkostnad för representationen, får dras av, bör komma till uttryck i anvisningarna till 20 § KL. Liksom nu bör det ankomma på riksskatteverket att utfärda anvisningar angående representationskostnader samt att ange avdragsbeloppens storlek.

12 Kommentarer till författningsförslagen

12.1 Lag om allmänna investeringsfonder

1 § Beredningen har föreslagit (avsnitt 8.3.7) att den kommunala taxeringen av aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl. juridiska personer avskaffas. En följd av detta är att avdrag för avsättning till allmän investeringsfond påverkar endast taxeringen till statlig inkomstskatt.

I vilken förvärvskälla avdraget görs kommer i flertalet fall att sakna ekonomisk betydelse. Ingår fastighet i en eller flera av företagets förvärvskällor kan emellertid fastighetstilläggets storlek påverkas av om avdraget hänförs till den ena eller den andra förvärvskällan (jfr 2 och 5 §§ SIL). Valet av förvärvskälla kan vidare få betydelse om företaget i framtiden avvecklar viss del av sin verksamhet (jfr 16 § 1 mom. andra stycket).

2 § Årsvinsten beräknas på samma sätt som i 3 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning (KIL). Detsamma gäller behandlingen av återfört belopp jämte tillägg.

Av tredje stycket i anvisningarna framgår att för låg inbetalning inte medför att företaget går miste om hela avdragsrätten. Avdrag medges med ett belopp som motsvarar det dubbla inbetalade beloppet. Detta kan emellertid medföra att vad som i teknisk mening utgör en investeringsfond kommer att skilja sig från det belopp som i balansräkningen betecknats som investeringsfond. För att förhindra denna misstämning mellan skattemässig investeringsfond och fondbeloppet enligt balansräkningen bör företaget i ett sådant fall antingen ändra bokslutet eller – om detta enligt 3 § är möjligt – betala in det felande beloppet till riksbanken.

3 § Huvudregeln i första stycket om när betalning till riksbanken senast skall göras överensstämmer med nuvarande bestämmelser i 4 § KIL.

Möjligheten enligt andra stycket att tillgodoräkna sig inbetalning som görs efter senaste deklarationsdag är frivillig. Företaget får således väga värdet av fondavsättningen mot den utgift som de särskilda avgifterna medför. Vad gäller bestämmelserna i tredje stycket finns det naturligtvis inte något som hindrar att företaget betalar in avgiften i samband med den "sena" betalningen till riksbanken. Att märka är emellertid att avgiften skall betalas till statsverket (länsstyrelsen).

Någon motsvarighet till nuvarande rätt för regeringen att efter dispensansökan medge att inbetalning får göras senare än deklarationsdagen finns inte.

4 § Reglerna överensstämmer i princip med föreskrifterna i 5 § KIL. Vissa bestämmelser av formell natur har emellertid uteslutits för att lagtexten

skall bli mer lättläst. Sådana uteslutningar förekommer även på många andra ställen i lagförslaget. Erforderliga bestämmelser rörande det formella förfarandet synes böra införas i en särskild tillämpningsförordning.

5–6 §§ Bestämmelserna motsvarar 6 och 8 §§ KIL.

7 § Paragrafens tre första stycken kan sägas innebära en sammansmältning av reglerna i 9 § 1 och 3 mom. KIL. Enligt första stycket får fonden tas i anspråk antingen om det är motiverat av arbetsmarknadsskäl eller om det är motiverat av "andra förhållanden". Det första fallet svarar mot 9 § 1 mom. KIL, dvs. att fonderna skall släppas fria under perioder med vikande sysselsättning. Uttrycket "andra förhållanden" torde i och för sig innefatta sysselsättningsskäl men andra faktorer kan också få betydelse, t. ex. investeringens långsiktiga effekt i regionalt hänseende eller investeringens stimulerande inverkan på den tekniska utvecklingen i landet (jfr 9 § 3 mom. KIL).

I ett beslut om fondfrisläpp enligt 9 § 1 mom. KIL kan regeringen välja mellan att låta fondutnyttjandet föregås av ett ansökningsförfarande eller inte. Utnyttjande enligt 9 § 3 mom. KIL förutsätter däremot alltid att företaget skickat in en ansökan till regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen. Enligt det nya systemet föreligger full valfrihet mellan generella frisläpp och individuell tillståndsgivning.

I paragrafens tredje stycke anges att tillståndsgivande myndighet kan låta ett medgivande omfatta även fondavsättningar som vid beslutstillfället ännu inte godkänts av taxeringsmyndigheterna (s. k. framtida avsättningar). Ett sådant beslut är oberoende av beslutets karaktär i övrigt. Detsamma gäller frågan om investeringsavdrag skall medges eller inte. Det finns dock anledning att utgå från att regeringen liksom hittills i bemyndiganden till arbetsmarknadsstyrelsen eller i annat sammanhang offentligen redovisar vilka principer som under det närmaste året e. d. kommer att tillämpas vid tillståndsgivningen. I sådana tillkännagivanden bör givetvis anges bl. a. i vad mån framtida avsättningar får utnyttjas och i vad mån investeringsavdrag kan komma i fråga.

Den i 9 § 3 mom. KIL gjorda uppdelningen mellan preliminära och slutliga beslut har slopats (jfr kommentaren till 13 §).

Bestämmelserna i paragrafens sista stycke innebär i princip att en ansökan om fondutnyttjande inte får prövas med mindre än att de anställda yttrat sig i saken. Något krav på yttrandets utformning uppställs inte. Finns en lokal arbetstagarorganisation hos företaget är det tillräckligt att denna avger yttrande även om organisationen skulle representera blott en mindre del av företagets arbetstagare. Yttrande direkt från arbetstagare behöver inhämtas endast om det över huvud taget inte finns någon lokal arbetstagarorganisation hos företaget.

Det kan förekomma att det företag, som formellt sett skall svara för en investering, inte har någon anställd personal. Ett dotterbolag med i huvudsak fastighetsförvaltande funktioner skall exempelvis bygga om den fabriksbyggnad i vilken moderbolaget bedriver sin rörelse. I ett sådant fall bör lämpligen – om dotterbolaget inte har några eller endast ett fåtal anställda – arbetstagarna hos moderbolaget yttra sig i ansökningsärendet.

8 § Bestämmelserna motsvarar 10 § KIL.

9 § Bestämmelserna i första stycket a)–d) överensstämmer i stort sett med

bestämmelserna i 11 § första stycket och 14 § KIL. Något hinder mot att tillståndsgivningen delegeras till arbetsmarknadsstyrelsen föreligger inte i dessa fall. Däremot kan beslut enligt första stycket e) och f) inte meddelas av annan än regeringen. Möjligheten att utnyttja fonden för forsknings- och utvecklingsarbeten samt för utbildning är, som framgår av den allmänna motiveringen, en nyhet.

Rätten att i vissa fall skjuta upp själva ianspråktagandet, dvs. den bokföringsåtgärd varigenom anläggningstillgången e. d. skrivs av mot fonden till det sista beskattningsår som omfattas av ett tillståndsbeslut är i princip oförändrad. Den vid inkomsttaxeringen genomförda skattemässiga uppdelningen mellan byggnader och inventarier har emellertid beaktats (jfr bestämmelserna i sista stycket).

Förbudet i paragrafens näst sista stycke mot att utnyttja fonder för inköp av begagnade inventarier och inventarier från företag inom samma koncern e. d. har i oförändrat skick överförts från 11 § KIL.

10 § Av denna paragraf framgår att ett företag inte behöver något särskilt tillstånd för att använda investeringsfond, som avsatts i viss förvärvskälla, för investeringar i annan förvärvskälla såvida den "främmande" förvärvskällan tillhör inkomstslaget jordbruksfastighet eller rörelse. Om fonden skall användas för investeringar i förvärvskälla tillhörande inkomstslaget annan fastighet krävs dock särskilt beslut av regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen.

11 § Regeln om överföring av medel till lagerinvesteringskonto och om investeringsavdrag på grund av sådan överföring överensstämmer med nuvarande bestämmelser i 13 § KIL.

12 § Regeln om den skattemässiga behandlingen av fondutnyttjande har utformats med 1974 års lagstiftning om arbetsmiljöfonder och särskilda investeringsfonder som förebild.

13 § Bestämmelserna i denna paragraf har sin motsvarighet i 17 § KIL. Som påpekats i kommentaren till 9 § har begreppen preliminära och slutliga beslut avskaffats. Ett företag, som fått tillstånd att ta i anspråk sin vid visst framtida bokslut gjorda fondavsättning, kan således – utan ytterligare beslut från regeringens eller arbetsmarknadsstyrelsens sida – mot fonden skriva av investeringar som hänför sig till tiden efter bokslutsdagen. För att fondavsättningen skall resultera i en investeringsfond i teknisk mening fordras dock naturligtvis att fondavsättningen godkänts vid taxeringen.

Slutligt beslut och därav föranledd utbetalning av kontomedel kan enligt nuvarande regler meddelas först sedan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete (9 § 3 mom. och 27 § KIL). Dessa regler ersätts av bestämmelsen i paragrafens första stycke (sista meningen) om att utbetalning inte får avse kontomedel som hänför sig till en vid taxeringen inte godkänd avsättning.

Regeln i paragrafens andra stycke svarar mot 17 § sista stycket KIL. Regeln innebär att företaget blir bundet av ett beslut i och med att medel tas ut från riksbanken.

14 § Regeln överensstämmer med 18 § KIL.

15 § Bestämmelserna i denna paragraf skiljer sig från nuvarande regler (19 § KIL) såtillvida att tillägget på grund av felaktigt utnyttjande e. d. höjts från 10 % till 20 %. Å andra sidan har kravet på effektiv beskattning av återfört belopp jämte tillägg bortfallit.

16 § Bestämmelserna i 1 mom. överensstämmer i princip med regeln i 20 § 1 mom. KIL. Hänvisningarna till KL och 1944 års aktiebolagslag har emellertid ersatts av hänvisningar till SIL resp. AL. Av 2 mom. framgår att möjligheten till överföring av fonder mellan företag tillhörande samma koncern har utvidgats jämfört med nuvarande regler (20 § 2 mom. KIL). Fonder kan exempelvis överföras mellan moderbolag och indirekt ägda dotterbolag och mellan aktiebolag som ägs av en ekonomisk förening.

17–22 §§ Vad som föreskrivs i dessa paragrafer motsvaras väsentligen av bestämmelserna i 21, 22, 25, 28, 29 och 30 §§ KIL.

Övergångsbestämmelser

Lagen om allmänna investeringsfonder skall i princip tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering. Den omständigheten att den nya lagen blir tillämplig medför dock inte att 1947 och 1955 års fondlagstiftning helt kommer att upphöra att gälla. Enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna stoppas emellertid avsättningar till konjunkturutjämningsfonder fr. o. m. 1981 års taxering (rätten till avsättning enligt 1947 års lagstiftning är sedan lång tid tillbaka upphävd). Detta kommer givetvis på sikt att minska de fondbelopp som finns avsatta med stöd av äldre lagstiftning. Avtappningen påskyndas av regeln i punkt 2 av övergångsbestämmelserna. Av denna regel framgår nämligen att företag måste ha fullständigt avvecklat 1947 och 1955 års fonder innan de kan få ut belopp som betalats in till riksbanken enligt den nya lagstiftningen.

12.2 Lag om upphovsmannakonto

1 § Som framgår av den allmänna motiveringen uppställs två villkor för att en intäkt skall anses utgöra upphovsmannaintäkt i lagens mening. För det första skall intäkten skattemässigt räknas till inkomstslaget rörelse. För det andra skall intäkten tillkomma fysisk person i dennes egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Intäkt som tillfaller handelsbolag kan aldrig behandlas som upphovsmannaintäkt.

Uppskovsbeloppet är – i likhet med vad som är fallet vid tillämpning av skogskontolagen (1954:142) – knutet till förvärvskällans intäktssida. Uppskovet gäller alltså viss del av bruttointäkterna och inte viss del av nettovinsten e. d.

Med anledning av bestämmelsen i sista stycket kan påpekas att den skattskyldige inte kan ha upphovsmannaintäkt från mer än en förvärvskälla.

2 § Enligt denna paragraf måste vissa absoluta villkor vara uppfyllda för att uppskov skall kunna komma i fråga.

I första stycket anges till en början att uppskov förutsätter att upphovsmannaintäkten utgör den övervägande delen, dvs. åtminstone något mer än hälften, av upphovsmannens samtliga skattepliktiga intäkter. Om upphovsmannaintäkten uppgår till 60 000 kr blir således inte lagstiftningen tillämplig såvida övriga bruttointäkter – t. ex. andra rörelseintäkter, intäkter av tjänst eller på grund av fastighetsinnehav – uppgår till eller överstiger detta belopp. För uppskov fordras vidare att det aktuella beskattningsåaets

upphovsmannaintäkt är minst 50 % större än upphovsmannaintäkten under närmast föregående beskattningsår.

Vid tillämpning av de beloppsmässiga spärrarna i paragrafens första stycke bör uppmärksammas att belopp, som tas ut från upphovsmannakonto enligt 9 §, inte räknas som upphovsmannaintäkt.

I andra stycket föreskrivs bl. a. att uppskov aldrig kan medges om den skattskyldige har medel insatta på investeringskonto eller yrkar avdrag för avsättning till investeringsreserv enligt lagen om allmän investeringsreserv (jfr 2 § sistnämnda lag).

3 § Vid tillämpning av första stycket beräknas först inkomsten av förvärvskällan vid taxeringen till statlig inkomstskatt med bortseende från uppskovsmöjligheten och schablonavdrag för egenavgifter. Vid denna beräkning skall hänsyn dock tas till bl. a. eventuell avsättning till resultatutjämningsfond och investeringsavdrag. Uppskov medges med högst hälften av det sålunda beräknade beloppet. Uppgår exempelvis inkomsten före schablonavdrag för egenavgifter (men efter eventuell avsättning till resultatutjämningsfond och investeringsavdrag) till 120 000 kr kan uppskov medges med högst 60 000 kr. Om uppskov yrkas med maximalt belopp blir inkomsten före schablonavdrag för egenavgifter 60 000 kr och inkomsten efter schablonavdrag (60 000 ./. 11 000 =) 49 000 kr. – I exemplet har schablonavdrag för egenavgifter beräknats enligt huvudregeln, dvs. med 10 % av den del av inkomsten (före avdraget) som understigit 10 000 kr och med 20 % av inkomsten mellan 10 000 och 100 000 kr.

Regeln om att uppskov inte får föranleda att inkomsten kommer att understiga 50 000 kr knyter an till förvärvskällans inkomst före schablonavdrag för egenavgifter (i exemplet beloppet 60 000 kr).

Om bestämmelserna i första stycket får till följd att uppskovsbeloppet kommer att understiga 10 000 kr, medför regeln i andra stycket att rätten till uppskov helt faller bort.

4–9 §§ Bestämmelserna i dessa paragrafer överensstämmer i huvudsak med innehållet i 4–8 §§ skogskontolagen.

10 § Genom reglerna i första stycket kan dödsboet efter en upphovsman normalt fördela behållningen på upphovsmannakontot mellan flera år. Dödsfallet förlänger dock inte den i 7 § angivna femårsperioden.

I andra stycket föreskrivs – liksom i fråga om skogskonto – att överlåtelse eller pantsättning utlöser beskattning. Detsamma skall gälla för det fall att upphovsmannen vid beskattningsårets utgång inte anses bosatt i Sverige (jfr punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL).

11 § Bestämmelsen har sin motsvarighet i 10 § skogskontolagen.

12.3 Lag om allmän investeringsreserv

1 § Avsättning till allmän investeringsreserv anknyter till förvärvskällans intäktssida. Avdrag medges alltså för en del av bruttointäkterna och inte för viss del av nettovinsten e. d.

I handelsbolag sker avsättningen till investeringsreserv i handelsbolagets räkenskaper. Den enskilde ägaren kan därför inte själv bestämma i vad

mån han vill utnyttja möjligheten till avsättning. I ett enkelt bolag kan däremot varje delägare göra avsättning till investeringsreserv oberoende av andra delägares reserveringar.

2 § Av första stycket framgår att avsättning till allmän investeringsreserv inte står öppen för upphovsmän som vid beskattningsårets utgång har medel insatta på upphovsmannakonto enligt lagen om upphovsmannakonto (UKL). Om en skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång inte har medel insatta på upphovsmannakonto, yrkar avdrag för såväl avsättning till investeringsreserv som insättning på upphovsmannakonto, vägras avdraget för insättningen på upphovsmannakontot (2 § UKL). Avdraget för avsättning till investeringsreserv kan däremot i och för sig godtas.

I andra stycket anges att avsättning till investeringsreserv inte är avdragsgill om den skattskyldige för samma beskattningsår och i samma förvärvskälla yrkar uppskov enligt skogskontolagen (1954:142). Det finns emellertid inget som hindrar att den som exempelvis på viss förvärvskälla bedriver såväl jordbruk som skogsbruk, ett år gör avsättning till investeringsreserv och ett annat år yrkar uppskov enligt skogskontolagen. Den som bedriver såväl skogsbruk som rörelse kan vidare få uppskov enligt skogskontolagen samtidigt som han avsätter medel till investeringsreserv i rörelsen.

3 § Spärrbeloppet enligt denna paragraf beräknas – liksom är fallet vid uppskov enligt UKL – med utgångspunkt i den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avsättningen och före schablonavdrag för egenavgifter (men sedan hänsyn tagits till bl. a. eventuell avsättning till resultatutjämningsfond och investeringsavdrag). Se närmare under kommentaren till 3 § UKL.

4–6 §§ Bestämmelserna överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande bestämmelser i UKL.

7 § De i första stycket angivna ändamålen är, med de begränsningar som angetts i den allmänna motiveringen, desamma som finns upptagna i 9 § första stycket a)–c) lagen om allmänna investeringsfonder (AIL). Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena har sin motsvarighet i 9 § fjärde stycket resp. första stycket e) AIL.

Regeln i andra stycket om personbilar har samma tillämpningsområde som 3 § lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt och 3 § lagen (1975:1149) om statligt investeringsbidrag för inventarieanskaffning.

8 § Till skillnad mot vad som gäller i fråga om de nuvarande investeringsfonderna för konjunkturutjämning (och de föreslagna allmänna investeringsfonderna) behövs inte något tillstånd från regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen för att den skattskyldige skall få ut medel från investeringskonto. Felaktigt utnyttjande av uttaget belopp kan emellertid medföra särskilt skattetillägg enligt 9 §.

Bestämmelsen om att deluttag inte får understiga 10 000 kr innebär normalt att medlen under visst beskattningsår inte går att använda med mindre än att den sammanlagda kostnaden för tillåtna ändamål under samma beskattningsår uppgår till minst 10 000 kr.

9 § Det ankommer på skattskyldig, som tagit ut medel från investeringskonto, att i sin självdeklaration redovisa hur medlen använts. Skattemässigt får utnyttjandet av den allmänna investeringsreserven samma effekt

som då allmän investeringsfond tas i anspråk för sitt ändamål (jfr 12 § AIL). Detta innebär för det första att det från banken uttagna beloppet är skattefritt. Har reserven tagits i anspråk för löpande driftkostnader medges inte avdrag för dessa kostnader. Används reserven för investeringar i maskiner, byggnader eller anläggningar anses dessa – såvitt gäller beräkningen av värdeminskningsavdrag – som anskaffade för ett värde motsvarande skillnaden mellan verkliga anskaffningskostnaden och det belopp varmed fonden utnyttjats. För tydlighetens skull kan påpekas att inget hindrar att den skattskyldige under ett och samma beskattningsår tar reserven i anspråk för flera olika ändamål.

I 9 § AIL finns en särskild avskrivningsregel för det fall att fonden enligt ett beslut får tas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår. Med stöd av denna regel kan ett företag vänta med ianspråktagandet, dvs. med den bokföringsåtgärd varigenom fonden minskas, till det sista beskattningsår fonden enligt beslutet får utnyttjas. Syftet med bestämmelsen är bl. a. att det investerande företaget skall slippa att ta ställning till exakt hur stor del av kostnaderna för ett pågående arbete som belöper på de olika beskattningsåren.

En investering som genomförs av en egenföretagare torde i regel beröra endast ett beskattningsår. I vart fall torde det vara sällsynt att investeringsperioden sträcker sig över längre tid än två beskattningsår. Med hänsyn till detta och av kontrollskäl har det i lagen om allmän investeringsreserv inte införts någon motsvarighet till regeln i 9 § AIL. En egenföretagare som under visst beskattningsår tagit ut kontomedel med visst belopp måste alltså i sitt bokslut för samma beskattningsår ta investeringsreserven i anspråk med ett lika stort belopp. Skall reserven utnyttjas för anskaffande av en anläggningstillgång, t. ex. en byggnad, bör således värdet på denna – även om den inte är färdigställd på balansdagen – skrivas av med det belopp varmed reserven tagits i anspråk (= det belopp som tagits ut från banken). Den skattskyldige bör ta ut kontomedel i direkt anslutning till att fakturor betalas. Han löper då inte risken att ta ut mer från kontot än vad som förbrukas under året.

I tredje stycket behandlas det fallet att kontomedel som tagits ut från bank, inte använts för tillåtet ändamål. Den skattskyldige kan t. ex. ha använt medlen för privat konsumtion eller för andra kostnader än sådana som anges i 7 §. Det kan också inträffa att den investering för vilken medlen uttagits blivit försenad eller kostat mindre än den skattskyldige räknat med. I samtliga nu nämnda fall utgör det belopp som inte använts på korrekt sätt skattepliktig intäkt i förvärvskällan. Den skattskyldige skall dessutom beskattas för ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det belopp som inte använts för tillåtet ändamål. En skattskyldig, som visst beskattningsår tagit ut 25 000 kr från kontot, men bara använt 15 000 kr för tillåtet ändamål, skall således ta upp skillnadsbeloppet, 10 000 kr, jämte tillägget, 3 000 kr, till beskattning.

Effekten av uttagsbeskattningen och det särskilda tillägget beror givetvis på egenföretagarens skattesituation under det aktuella beskattningsåret. Har egenföretagaren betydande annan inkomst kan den sammanlagda skattebelastningen på grund av det felaktiga utnyttjandet överstiga det från banken utbetalade beloppet. Sker uttaget ett beskattningsår då den skattskyldige

har låg inkomst blir skatteeffekten däremot mindre kännbar. I det extremfall att beloppet betalas ut under ett förlustår får avsättningen och uttaget delvis karaktären av förlustutjämning enligt carry-back-modell (jfr 15 § AIL).

Enligt paragrafens sista stycke har riksskatteverket möjlighet att befria den skattskyldige från det särskilda tillägget. Denna bestämmelse bör tillämpas mycket restriktivt. Vad gäller frivilliga uttag från bank synes dispens över huvud taget inte böra förekomma. Principen vid frivilliga uttag bör nämligen, som nyss påpekats, vara att pengarna inte skall tas ut i snabbare takt än investeringen genomförs. Den omständigheten att en investering utan den skattskyldiges egen förskyllan blivit uppskjuten till senare beskattningsår utgör således i detta fall inte något bärande skäl för dispens.

Det förhållandet att den skattskyldige avlider utlöser i och för sig inte någon beskattning av kontomedlen. Det framstår dock som rimligt att dödsboet skall – utan sanktioner i form av tillägg – kunna överlåta eller avveckla den av den avlidne bedrivna verksamheten. Någon möjlighet för arvinge eller testamentstagare att övertaga verksamheten inklusive investeringsreserv föreligger nämligen inte. Mot bl. a. denna bakgrund synes dödsfall i regel utgöra grund för befrielse från tillägget. Dispens synes vidare kunna medges om den skattskyldige på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blivit tvungen att överlåta eller lägga ned sin verksamhet.

Det finns anledning att förmoda att det särskilda tillägget kommer att aktualiseras främst i samband med utbetalningar enligt 8 § andra stycket, dvs. utbetalningar som görs därför att femårsperioden gått till ända. Principen bör givetvis även i dessa fall vara att den skattskyldige skall beskattas för såväl det utbetalade beloppet som tillägget. Dispens synes kunna medges endast om den skattskyldige kan visa att han på grund av omständigheter som legat utanför hans kontroll hindrats att genomföra en investering som vid avsättningstidpunkten framstod som fullt genomförbar. Missbedömning rörande efterfrågan av varor eller tjänster som den skattskyldige producerar bör inte medföra rätt till dispens.

En egenföretagare som anser sig böra slippa tillägg bör självfallet ansöka om dispens på ett så tidigt stadium som möjligt. Har taxeringen behandlats av taxeringsnämnden innan dispensfrågan avgjorts, får den skattskyldige hålla sin talan öppen genom besvär hos länsskatterätten. Några bestämmelser om rätt till besvär i särskild ordning har inte ansetts motiverade.

10 § Bestämmelserna om att investeringsreserven jämte tillägg skall bli föremål för beskattning om förvärvskällan överlåts eller avvecklas eller om den skattskyldiges bosättning i Sverige upphör är motiverade bl. a. av skatteflyktsskäl. Detsamma gäller regeln om omedelbar beskattning vid överlåtelse av andel i handelsbolag till annan än här i riket bosatt fysisk person (jfr 1 § andra stycket). Regeln om beskattning vid överlåtelse av kontomedlen svarar mot 9 § skogskontolagen.

12.4 Ändringar i kommunalskattelagen (1928:370)

En konsekvens av att den kommunala taxeringen av aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl. avskaffas är att de bestämmelser i KL, som uteslutande tar sikte på sådana skattesubjekt, bör flyttas över från KL till SIL. Detta

medför i sin tur att en lång rad ändringar av redaktionell natur måste företas i såväl KL som andra författningar. Av praktiska skäl har dock i lagförslagen redaktionella ändringar företagits endast i KL och SIL.

20 § Koncernbidrag kan bara komma i fråga mellan sådana skattskyldiga som enligt förslaget inte skall taxeras kommunalt. Regeln om rätt till avdrag för koncernbidrag har därför förts över till SIL (2 § 3 mom.).

24 § 3 mom. Bestämmelserna om schablontaxering av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag har flyttats över till 2 § 6 mom. SIL. Som en konsekvens av detta har den i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL angivna definitionen på "äkta" bostadsförening och "äkta" bostadsaktiebolag flyttats till punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL.

28 § 1, 3 och 4 mom. Bestämmelserna om fusion har överflyttats till 2 § 5 mom. SIL. I nämnda moment har samtliga bestämmelser, som f. n. finns i KL om fusion, sammanförts.

29 § 1 mom. Ändringarna motiveras av de nya fusionsbestämmelserna i 2 § 5 mom. SIL och av den nya punktindelningen i anvisningarna till 41 § KL.

29 § 2 och 3 mom. Bestämmelserna rörande avdragsberäkningen i kooperativa föreningar och sparbanker m. fl. har överförts till 2 § 7 mom. SIL.

35 § 3 mom. Bestämmelserna rörande realisationsvinstbeskattningen vid aktieöverlåtelse mellan koncernföretag har överförts till 2 § 5 mom. SIL. Vad gäller de redaktionella ändringarna i första och sjunde styckena hänvisas till kommentaren under 24 § 3 mom.

38 § 1 mom. Ändringen är av redaktionell natur och hänger samman med de nya fusionsbestämmelserna i 2 § 5 mom. SIL.

39 § 1 mom. Beredningens förslag beträffande kedjebeskattningen innebär bl. a. att aktier, som ägs av ett aktiebolag, behandlas antingen som organisationsaktier eller kapitalplaceringsaktier. Den tidigare mellanformen, s. k. rörelsebetingade aktier, slopas. Därigenom har också de särskilda reglerna om förbud mot avdrag för räntekostnad kunnat tas bort.

41 § Regeln, som i princip innebär att riksskattenämndens anvisning 1958 3:1 lagfästs, skall ses tillsammans med de föreslagna ändringarna i 67 § TL.

41 d § Bestämmelsen om avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond har intagits i en ny paragraf. Bestämmelsen gäller inte företag som driver penning- eller försäkringsrörelse. Drivs sådan verksamhet tillsammans med annan rörelse eller tillsammans med jordbruk föreligger dock avdragsrätt för avsättning som baserats på lönekostnaderna i sistnämnda verksamheter. I underlaget för avsättningen får medräknas inte bara kontant lön utan

även värdet av fri eller subventionerad kost, bostad eller bilförmån. Kost och logi bör i princip värderas enligt de grunder som gäller vid inkomsttaxeringen. Värdet av bilförmån skall beräknas schablonmässigt efter en antagen privat årlig körsträcka av 1 000 mil. Riksskatteverket beräknar varje år förmånsvärdet för bilar i olika prisklasser.

För fysisk person och handelsbolag utgör reserveringsunderlaget dels kostnaden för utgiven lön, dels den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan. Vad gäller den del av avsättningen som beräknas på inkomsten, skall avsättningen baseras på inkomsten före avsättning till resultatutjämningsfond och före eventuell avsättning till investeringsreserv enligt lagen (1900:000) om allmän investeringsreserv. Vid beräkning av denna del av underlaget för fondavsättningen skall hänsyn inte heller tas till yrkande om uppskov enligt lagen (1900:000) om upphovsmannakonto eller till schablonavdrag för egenavgifter. Däremot kommer eventuella investeringsavdrag och avdrag enligt förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag att minska underlaget för avsättning till resultatutjämningsfond. Som framgår av den allmänna motiveringen får avsättning ske med 20 % av lönesumman för anställda och med 15 % av vinsten beräknad enligt vad nyss sagts av enskild firma och handelsbolag.

I fråga om handelsbolag sker avsättningen till resultatutjämningsfond i bolagets räkenskaper. Av kontrollskäl och för att förhindra obehöriga skatteförmåner har rätten till avdrag begränsats till handelsbolag vars samtliga delägare är i Sverige bosatta fysiska personer.

43 § Bestämmelserna om kommissionärsföretag flyttas över till 2 § 2 mom. SIL och bestämmelserna om koncernbidrag till 2 § 3 mom. SIL.

Sjätte och sjunde styckena i nuvarande 43 § 3 mom. KL gäller i princip alla skattskyldiga. Styckena kan därför till skillnad mot övriga bestämmelser i 43 § 2 och 3 mom. inte utmönstras ur KL. Eftersom styckena behandlar avdragsrätt för extraordinära förluster har de placerats tillsammans med reglerna om driftförlust och kapitalförlust i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL.

46 § 1 mom. Bestämmelsen i fjärde stycket har flyttats till 2 § 3 mom. fjärde stycket SIL. Enligt femte stycket gäller förbudet mot avdrag för underskott i rederiverksamhet m. m. inte aktiebolag som inte anses utgöra fåmansbolag. Denna regel har flyttats till 4 § 1 mom. SIL.

53 § 1 mom. De i punkterna d) och g) gjorda uteslutningarna är en konsekvens av att aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. inte längre skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

54 § I första stycket a) anges uttryckligen att aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. är frikallade från skattskyldighet såvitt gäller kommunalskatten. Bestämmelserna om skattskyldighet för dessa skattesubjekt finns främst i 6 och 7 §§ SIL.

57 § 1 och 3 mom. Utländska bolag skall enligt förslaget taxeras endast till statlig inkomstskatt. Bestämmelsen i 1 mom. c) om taxering för gemensamt

kommunalt ändamål upphör därför att gälla. Bestämmelsen i 3 mom. om beskattningsort för mottagare vid vinstöverföring genom felaktig prissättning torde i princip gälla för alla skattskyldiga och kvarstår därför – bortsett från en redaktionell strykning – i oförändrat skick.

64 § 2 mom. Bestämmelsen om att s. k. luxemburgbolag skall anses som svensk ekonomisk förening har flyttats över till 3 § SIL.

66 § Bestämmelsen i fjärde stycket om s. k. luxemburgbolags hemortskommun har flyttats till 14 § 1 mom. SIL. Ändringen i sista stycket föranleds av att den kommunala inkomsttaxeringen för aktiebolag m. fl. avskaffats.

Anvisningar
till 20 §

Punkt 1. Det nyinförda andra stycket tar sikte på det fallet att den skattskyldige haft behov av arbetsredskap e. d. i annan verksamhet än jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse. Bestämmelsen kan sägas innebära att nuvarande praxis lagfästs.

Som framgår av den allmänna motiveringen skiljer beredningen mellan utgifter för representation och utgifter för personalvård. Enligt tredje stycket skall två begränsningar iakttas vid prövning av avdrag för representationskostnader. Vid avdragsberäkningen får för det första medräknas endast kostnader som i det enskilda fallet framstår som rimliga. Kostnader för olika former av överdåd skall således inte alls beaktas. För det andra medges inte avdrag för den del av representationskostnaden som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader för de personer som deltagit vid representationen (någon beskattning av dessa äger ju inte rum). Det anförda kan belysas med följande exempel. Antag att en rimlig kostnad för måltid är fastställd till 65 kr och att inbesparad måltidskostnad kan uppskattas till 15 kr. Avdrag för en representationsmåltid kan i ett sådant fall medges med högst 50 kr per deltagande person.

Punkt 5. Ändringen är av redaktionell natur.

till 22 §

Punkt 3. Reglerna om avskrivning av byggnader på jordbruksfastighet har samordnats med motsvarande regler för byggnader som används i rörelse. Se vidare kommentaren till punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL.

Punkt 5. De nuvarande metoderna för avskrivning på maskiner och andra inventarier i jordbruksfastighet ersätts av den avskrivningsmetod som finns angiven i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL.

Punkt 7. De särskilda reglerna om ingångsvärde och ingående virkesförråd vid fusion har överförts till 2 § 5 mom. SIL.

Punkt 9. Som framgår av den allmänna motiveringen har beräkningen av anskaffningsvärdet för naturfyndighet direkt kopplats till realisationsvinstreglerna. Samma bestämmelser skall alltså tillämpas som vid beräkning av anskaffningsvärde för tomt i s. k. okvalificerad tomtrörelse. Medgivna avdrag på grund av exploatering skall givetvis reducera fastighetens in-

gångsvärde vid beräkningen av realisationsvinst om fastigheten sedermera avyttras.

till 24 §

Punkt 3. Definitionen av "äkta" bostadsföretag har överförts dels till punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL, dels till 2 § 6 mom. SIL (jfr kommentaren till 24 § 3 mom. KL).

Punkt 10. Av punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL framgår att det i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL föreskrivna avskrivningssystemet i ökad utsträckning får användas i inkomstslaget annan fastighet. Intäkt på grund av avyttring av de delar av byggnad som skattemässigt behandlats som inventarier skall tas upp som intäkt av annan fastighet. Har rörelsereglerna inte tillämpats – även om så kunnat ske – beskattas all vinst på grund av försäljning av fastigheten liksom f. n. enligt realisationsvinstreglerna.

till 25 §

Punkt 3. Första stycket i anvisningspunkten överensstämmer – bortsett från en redaktionell justering – med det nuvarande första stycket. I andra styckets första mening anges att reglerna i 29 § KL om avskrivning på byggnad och byggnadstillbehör m. m. får användas även om den av ägaren i fastigheten bedrivna verksamheten inte utgör rörelse i KL:s mening. Som villkor för detta gäller dock att fastigheten används i verksamhet "som är jämförlig med rörelse". Detta uttryck torde i stort sett omfatta all annan verksamhet än bostadsändamål. En ideell förening som bedriver allmän föreningsverksamhet i en egen fastighet torde exempelvis få rätt att beräkna värdeminskningsavdrag på byggnaden enligt rörelsereglerna.

I andra meningen av andra stycket behandlas det fallet att fastigheten används av annan än fastighetsägaren. Också i detta fall har tillämpningsområdet för rörelsereglerna utvidgats till att omfatta rörelseliknande verksamheter.

Punkt 7. Ändringen är av redaktionell natur.

Punkt 8. De nya reglerna om avdrag för substansminskning av naturfyndighet skall gälla även om inräkterna av utvinningen i något fall skulle anses hänförliga till annan fastighet.

till 27 §

Punkt 2. I det nya sjätte stycket anges att en fastighet, som någon gång utnyttjats som underlag för nedskrivning, behåller sin karaktär av omsättningstillgång så länge den innehas av den skattskyldige. Bestämmelsen i sjätte stycket har i sin tur föranlett vissa ändringar i sjunde stycket.

Punkt 3. Första stycket innehåller en definition av "kvalificerad" handel med fastigheter. Bestämmelsen har utformats med reglerna för "kvalificerad" tomtrörelse i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 27 § KL som förebild.

I andra stycket definieras "icke kvalificerad" handel med fastigheter. Vid

beräkningen av antalet förvärvade fastigheter beaktas inte förvärv genom arv, gåva e. d. Undantag har också gjorts för fastighet som anskaffats för stadigvarande bruk i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Icke kvalificerad handel med fastigheter anses påbörjad i och med försäljningen av den femte fastigheten. Den som av ett stort fastighetsinnehav under kort tid avyttrar fem fastigheter och kort därefter köper fem andra fastigheter anses således inte därigenom bedriva rörelse. Någon nedskrivning på de fem förvärvade fastigheterna kan därför inte komma i fråga.

Vid antalsberäkningen skall hänsyn tas till förvärv och försäljningar som företagits av den skattskyldige och denne närstående fysiska eller juridiska personer. Detta kan medföra att en person, som själv bara sålt en enda fastighet under femårsperioden, likväl skall anses bedriva handel med fastigheter.

Enligt fjärde stycket utgör fastighet, som förvärvats av någon som driver byggnadsrörelse, omsättningstillgång i rörelsen om förvärvet skett i och för rörelsen. Fastighet som en byggmästare inte anskaffat för byggnadsrörelsen anses likväl utgöra omsättningstillgång om den varit föremål för omfattande byggnadsarbeten. En byggmästare bör dock kunna i egen regi utföra sedvanliga smärre reparationer på en i bebyggt skick förvärvad fastighet utan att fastigheten på grund därav får karaktären av omsättningstillgång. En fastighet som utgör anläggningstillgång i exempelvis jordbruk eller industrirörelse kan vidare byggas om utan att ändra skattemässig karaktär.

I femte stycket anges omfattningen av den s. k. byggmästarsmittan. Till en början föreskrivs att fåmansföretag, som driver byggnadsrörelse, kan smitta företagsledare i företaget. En fastighet, som skulle ha ingått i lagret om den förvärvats av företaget (byggnadstomter, saneringsfastigheter och liknande objekt), anses således som omsättningstillgång även om den förvärvats av företagsledaren. Detsamma gäller fastighet som företagsledaren förvärvat från utomstående i bebyggt skick, såvida fåmansföretaget utfört omfattande byggnadsarbete på fastigheten. Motsvarande gäller i fråga om fastighet som innehas av make eller hemmavarande barn under 16 år till sådan företagsledare.

Sjätte stycket behandlar den situationen att en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, äger andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. I detta fall skall såväl andelen som den del av handelsbolagets fastighetsbestånd, som belöper på den skattskyldiges andel, anses ingå i dennes lager av fastigheter. En förutsättning för detta är dock att handelsbolagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång hos den skattskyldige vid direkt innehav.

En fastighet som en gång blivit smittad förlorar enligt nuvarande regler inte sin karaktär av omsättningstillgång under den skattskyldiges livstid. En avyttring utlöser därför rörelsebeskattning även om avyttringen görs långt efter det att rörelsen i övrigt nedlagts. Bestämmelsen i sjunde stycket innehåller ett undantag från denna princip. Undantaget är begränsat till den skattskyldiges egen bostadsfastighet. För att rörelsebeskattning inte skall ske krävs att den skattskyldige varit mantalsskriven oavbrutet på fastigheten under tioårsperioden närmast före avyttringen. Av sjunde stycket framgår dock att tioårsperioden inte börjar löpa så länge fastigheten är nedskriven

i den skattskyldiges rörelse. Tioårsperioden bryts vidare om den skattskyldige utför så omfattande arbete på fastigheten att denna bör omtaxeras vid särskild fastighetstaxering. Vid denna bedömning bortses från den eventualiteten att byggnadsarbetet utförts under sådan tid att värdeökningen skall beaktas vid allmän i stället för särskild fastighetstaxering.

Punkt 4. Enligt första stycket behåller fastigheter och värdepapper, som förvärvats genom vissa benefika fång, sin karaktär av omsättningstillgång även hos nye ägaren. Härigenom upprätthålls kontinuitet vid beskattningen. I fråga om den skattskyldiges bostadsfastighet görs dock vissa undantag.

Förvärv genom gåva berörs inte av reglerna i första stycket. Detta beror på att givaren i dessa fall beskattas för uttag ur rörelsen.

Andra stycket innehåller bestämmelser som gör det möjligt för den skattskyldige att häva den smitta som drabbat honom genom förvärv av en omsättningsfastighet (bestämmelserna är alltså inte tillämpliga på värdepapper). Smittan hävs om den skattskyldige tar upp skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och skattemässiga restvärde till beskattning. Denna avskattning får ske senast under det beskattningsår då arvskifte ägt rum eller det närmast följande året. Har egendom skiftats mellan delägare genom delskifte räknas detta, såvitt gäller den egendom som omfattats av skiftet, som arvskifte.

till 28 §

Punkt 1. I tredje stycket har införts den regel som förhindrar dubbelavdrag genom både av- och nedskrivning på fastighet som utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter. Motsvarande gäller beträffande fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse.

Bestämmelsen om fusion har förts över till 2 § 5 mom. SIL.

till 29 §

Punkt 3. I denna punkt införs de nya reglerna för avskrivning på maskiner och andra inventarier samt på immateriella tillgångar. Nuvarande punkterna 3 a–3 d, 4 och 5 utgår.

Första stycket motsvarar första stycket i nuvarande punkt 3 a. Andra stycket motsvarar nuvarande punkt 5. Av tredje stycket framgår att tillgångar av privat karaktär vilka helt saknar anknytning till den egentliga förvärvsverksamheten inte får skrivas av. Denna regel gäller oavsett om den skattskyldige är en fysisk person, ett fåmansföretag eller ett företag som ägs av många personer. Regeln tar sikte på framför allt lyxbetonad utrustning av representationskaraktär. Tredje stycket innehåller också en särskild bestämmelse för konstföremål. Dessa får sålunda – oavsett anknytningen till den egentliga förvärvsverksamheten – behandlas som "vanliga" inventarier såvida deras anskaffningskostnad framstår som skälig.

Regeln i fjärde stycket om personbil i fåmansföretag har utförligt beskrivits i den allmänna motiveringen.

Vid försäljning av inventarier som enligt bestämmelserna i tredje stycket inte är avskrivningsbara, skall eventuell vinst beskattas enligt realisations-

vinstreglerna. Motsvarande gäller i fråga om inte avdragsgill del av personbil.

I sjätte stycket finns de grundläggande bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärde. Bestämmelserna har oförändrade hämtats från nuvarande punkt 3 b. Fusionsregeln har dock förts över till 2 § 5 mom. SIL.

Regeln i nuvarande punkt 3 c fjärde stycket om särskild avskrivning för överpris m. m. har ansetts obehövlig och därför utmönstrats. Detsamma gäller bestämmelsen i punkt 3 d om utrangeringsavdrag.

Reglerna i sjunde stycket för beräkning av anskaffningsvärde av tillgång som fått skrivas av mot investeringsfond eller genom kontraktsnedskrivning överensstämmer med nuvarande regler i punkt 4 femte stycket.

Åttonde stycket innehåller huvudregeln i det nya avskrivningssystemet. Underlag för avskrivningen med 30 % är i princip summan av det ingående skattemässiga restvärdet och värdet av det löpande årets anskaffningar. Begränsningsregeln i nionde stycket hindrar dock längre gående avskrivning vid taxeringen än i bokföringen.

Bestämmelserna i tionde stycket om den s. k. nettometoden har i oförändrat skick hämtats från nuvarande punkt 4 tredje stycket. Kompletteringsregeln har införts i elfte stycket. Till skillnad mot huvudregeln får kompletteringsregeln inte tillämpas om det skattemässiga restvärdet avviker från det bokförda värdet.

I tolfte stycket regleras det fallet att en inventarietillgång anskaffas och avyttras eller utrangeras under ett och samma beskattningsår. Motsvarande bestämmelse finns f. n. i punkt 4 sjunde stycket.

I trettonde stycket föreskrivs vad som skall hända om den skattskyldige felaktigt omkostnadsför en inventarieanskaffning. En sådan anskaffning kan normalt skrivas av med 30 %. Som framgår av lagtexten skall i detta fall avdraget begränsas från yrkade 100 % till 30 %, dvs. avdrag medges enligt huvudregeln. Den del av anskaffningskostnaden, som inte ansetts omedelbart avdragsgill (70 %), skall tas upp på plan och skrivas av med en femtedel årligen.

Hänvisningen i fjortonde stycket till reglerna om kontraktsavskrivning motsvarar nuvarande sista stycket i punkt 4.

Punkt 7. Ändringarna i fjärde och sjätte styckena är av redaktionell natur.

Enligt de nya avskrivningsreglerna i sjunde och åttonde styckena går den skattskyldige inte miste om värdeminskningsavdrag enbart därför att avdragen faktiskt inte går att utnyttja under byggnadens antagna ekonomiska livstid. Den för viss byggnad fastställda avskrivningsprocenten utgör endast ett tak för det värdeminskningsavdrag som kan medges under visst år. Inget hindrar således att den skattskyldige yrkar avdrag efter en lägre procentsats eller helt avstår från avdrag.

Det bör understrykas att fastighetsägaren kompenseras för ounyttjade värdeminskningsavdrag genom att avskrivningsperioden förlängs. Avdraget för visst år får således aldrig överstiga den med hänsyn till byggnadens livslängd fastställda procentsatsen jämte – i förekommande fall – 2 % i primäravdrag. Uppgår den fastställda procentsatsen till 4 % kan inte den omständigheten att den skattskyldige t. ex. avstått från såväl reguljära värdeminskningsavdrag som primäravdrag under de tre första åren föranleda att avdraget under det fjärde året får överstiga (4 +2 =) 6 %. Däremot kan den skattskyldige – om han så önskar – yrka avdrag med 6 % årligen under t. ex. fjärde – åttonde innehavsåren.

Punkt 10. I andra och tredje styckena behandlas det fallet att en byggnad blivit skadad genom brand eller liknande olyckshändelse. En skada av detta slag räknas f. n. som kapitalförlust. Innebörden av detta är att den värdeminskning som orsakas av skadan inte är avdragsgill och att utgifter för avhjälpande av skadan inte räknas som driftkostnad. Det anförda kan belysas med följande exempel. Antag att en byggnad, som uppförts för 1 milj. kr, skadas genom brand efter ett antal års innehav. Vid skadetillfället uppgår såväl byggnadens verkliga värde som det skattemässiga restvärdet till 900 000 kr (under innehavstiden har avdrag för värdeminskning medgetts med 100 000 kr). Branden har minskat byggnadens värde med 30 %, dvs. med 270 000 kr, vilket belopp motsvarar kostnaden för att återställa byggnaden i det skick den befann sig omedelbart före branden.

Avstår den skattskyldige från att återställa byggnaden reduceras enligt nuvarande regler det skattemässiga restvärdet från 900 000 kr med (30 % av 900 000 =) 270 000 kr till 630 000 kr. Skadan medför vidare att de årliga värdeminskningsavdragen skall beräknas på grundval av ett anskaffningsvärde av 700 000 kr i stället för 1 milj. kr. Denna reducering av utrymmet för framtida värdeminskningsavdrag är inte avdragsgill. Avhjälper den skattskyldige skadan skall kostnaderna för detta aktiveras och föras upp på en särskild avskrivningsplan. Detta gäller f. n. oavsett om byggnadsarbetet finansieras med egna medel eller om den skattskyldige erhållit ersättning på grund av skadeförsäkring.

Som framgår av den allmänna motiveringen kan det förhållandet att byggnadskostnader, som betalas med försäkringsersättning, får inräknas i avskrivningsunderlaget medföra en omotiverad förmån för fastighetsägaren. I de fall då försäkringsersättningen på grund av inflationen utgår med högre belopp än den ursprungliga byggnadskostnaden (nyvärdesförsäkring), får ägaren nämligen utan egen insats ett högre underlag för avskrivning. I det nyinförda andra stycket har därför föreskrivits att brandskada e. d. skall behandlas som driftförlust om och i den mån kostnaderna för att återställa byggnaden finansieras med ersättning på grund av skadeförsäkring. Att skadan anses utgöra en driftförlust medför å ena sidan att avskrivningsunderlaget (baserat på byggnadens anskaffningsvärde) och det skattemässiga restvärdet inte reduceras. Å andra sidan får de i anledning av brandskadan nedlagda byggnadskostnaderna inte utgöra underlag för framtida värdeminskningsavdrag.

Det bör understrykas att andra stycket är tillämpligt endast i det fall då försäkringsersättning använts för att återställa den skadade byggnaden eller – vid totalskada – för att uppföra en ny byggnad som ersättning för den förstörda. Framhållas bör också att utvidgningen av driftförlustbegreppet är begränsat till avskrivningsreglerna. Bestämmelserna i andra stycket får således inte till konsekvens att en försäkringsersättning, som enligt KL:s allmänna principer är skattefri, blir skattepliktig eller att kostnad för ny-, till- eller ombyggnad blir omedelbart avdragsgill.

Vid tillämpning av andra stycket torde några problem inte uppkomma om skadan avhjälps samma beskattningsår som den inträffat. Har någon försäkringsersättning inte utgått räknas skadan som kapitalförlust (minskar avskrivningsunderlaget) medan kostnaden för att återställa byggnaden behandlas som vanlig ny-, till- eller ombyggnad. Har fastighetsägaren erhållit

försäkringsersättning räknas den del av skadan som bekostats av ersättningen som driftförlust. Kostnaderna för byggnadsarbetet är inte avdragsgilla. Försäkringsersättningen är skattefri. Det förhållandet att branden e. d. gett upphov till ett större eller mindre byggnadsarbete än vad som direkt föranletts av skadornas omfattning torde inte heller vålla några särskilda problem i avskrivningshänseende. Detsamma torde gälla det fall att försäkringen täckt endast en del av den genom olyckshändelsen uppkomna förlusten.

Vissa problem torde däremot kunna uppstå om skadan inte återställts under det år då den inträffade. Med anknytning till det tidigare redovisade exemplet kan antas att branden inträffar visst beskattningsår och arbetet med att återställa byggnaden utförs under därpå följande beskattningsår. Eftersom något ombyggnadsarbete inte utförts under skadeåret skall skadan – oavsett om försäkringsersättning utgått eller inte – behandlas som en kapitalförlust. Branden får således till följd att det på avskrivningsplanen upptagna anskaffningsvärdet minskas från 1 milj. kr till 700 000 kr och att det skattemässiga restvärdet minskas från 900 000 kr till 630 000 kr. Det under följande beskattningsår utförda byggnadsarbetet bekostas helt med försäkringsersättning. Detta får till följd att brandskadan skall anses som driftförlust vilket i sin tur medför att den skattskyldige skall beräkna avdragen för värdeminskning med utgångspunkt i ett anskaffningsvärde av 1 milj. kr och får ett skattemässigt restvärde omedelbart efter branden av 900 000 kr. Å andra sidan får kostnaderna för byggnadsarbetet – oavsett deras storlek – inte läggas upp på en särskild avskrivningsplan. Har värdeminskningsavdraget för det beskattningsår under vilket branden inträffat beräknats på grundval av ett lägre belopp än 1 milj. kr har den skattskyldige rätt att få dessa omprövade. En förutsättning är givetvis att han hållit sin rätt att anföra besvär öppen. Han kan givetvis också i enlighet med förslaget till avskrivningsregler för byggnader erhålla avdraget genom förlängning av avskrivningstiden. Återställningskostnaden berättigar inte till primäravdrag eftersom det i princip är det ursprungliga värdeminskningsunderlaget som återtas.

Regeln att byggnadsarbete inte påverkar avskrivningsunderlaget är – som framgår av lagtexten – vid totalskada tillämplig endast om byggnaden börjar återuppföras inom tre år från skadetillfället. Regeln skall tillämpas även på ersättningsbyggnad som uppförs av en till ägaren av den äldre byggnaden närstående person. Regeln har till syfte att förhindra skatteflykt genom att nyanskaffning formellt sker i en annan persons namn. Vad gäller begreppet ersättningsbyggnad kan nämnas att den nya byggnaden inte behöver vara uppförd på samma plats för att regeln skall bli tillämplig. En ny byggnad bör således anses som en ersättningsbyggnad även om den uppförts på en annan del av samma fabriksområde eller liknande. Har byggnaden uppförts på en annan ort torde den dock endast i undantagsfall kunna behandlas som ersättningsfastighet. Med närstående person förstås inte endast fysisk person utan även t. ex. ett aktiebolag.

Av den allmänna motiveringen framgår att det f. n. ofta är svårt att avgöra om en mindre skada på en byggnad skall anses utgöra driftförlust eller inte. Genom regeln i tredje stycket får fastighetsägaren – om han så önskar – rätt att behandla varje skada genom brand eller liknande olyckshändelse

som driftförlust om kostnaden för att återställa byggnaden understiger 15 % av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället. Hänför sig det taxerade byggnadsvärdet till flera byggnader får givetvis återställningskostnaderna jämföras med den del av byggnadsvärdet som kan anses belöpa på den skadade byggnaden.

Om tredje stycket tillämpas torde en förlust bli att anse som driftförlust i samtliga hänseenden. Eventuell försäkringsersättning blir således skattepliktig medan kostnaderna för att återställa byggnaden blir avdragsgilla. Fastighetsägaren måste därför ta ställning till om regeln skall utnyttjas senast under det beskattningsår då försäkringsersättning betalas ut eller arbetet med att återställa byggnaden påbörjas.

Ersättning som en fastighetsägare erhåller på grund av skadeförsäkring utlöser inte realisationsvinstbeskattning. Däremot skall enligt punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL hänsyn tas till sådan ersättning vid en framtida avyttring av fastigheten. Har försäkringsersättning utgått för förbättringsarbete på en avyttrad fastighet får kostnaderna för arbetet medräknas endast till den del de överstiger försäkringsersättningen. Är ersättningen större än byggnadskostnaderna skall fastighetens vid skadetillfället uppräknade ingångsvärde minskas med det överskjutande beloppet. Det sålunda reducerade ingångsvärdet ligger sedan till grund för realisationsvinstberäkningen vid en framtida försäljning av fastigheten.

Innebörden av bestämmelserna i punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL torde vara att skadan betraktas som driftförlust till den del kostnaden för att återställa byggnaden täcks av försäkringsersättning. Denna del av skadan påverkar således varken ingångsvärdets storlek eller den tid under vilken indexuppräkning får ske. I de fall då försäkringsersättningen understiger kostnaderna för att återställa byggnaden eller då försäkringsersättning inte alls utgått synes det dock inte vara helt klart hur realisationsvinsten skall beräknas vid en framtida avyttring av fastigheten.

Vad gäller samordningen mellan realisationsvinstreglerna och de av beredningen föreslagna reglerna i andra och tredje styckena i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL, kan först konstateras att någon ändring av rättstillämpningen inte är avsedd i de fall då en skada inte medför rätt till försäkringsersättning. Har däremot full försäkringsersättning utgått på grund av skadan men har den skattskyldige avstått från att återställa byggnaden gäller, som framgått av det föregående, vid beräkning av inkomst av rörelse å ena sidan att försäkringsbeloppet är skattefritt och å andra sidan att avskrivningsunderlaget och det skattemässiga restvärdet skall reduceras. Vid realisationsvinstberäkningen vid en framtida avyttring torde ingångsvärdet för byggnaden få minskas med det fr. o. m. skadetillfället uppräknade försäkringsersättningsbeloppet. Brandskadan beaktas således enligt en princip vid rörelsebeskattningen och enligt en annan princip vid realisationsvinstbeskattningen. Har slutligen fastighetsägaren använt försäkringsersättningen för att återställa byggnaden påverkas i princip varken de årliga avskrivningarna eller beräkningen av realisationsvinst vid en framtida avyttring.

Det nu anförda gäller inte det fall att skadan varit så omfattande att byggnaden ersatts med en helt ny byggnad. Finansierar den skattskyldige hela kostnaden för uppförande av en ny byggnad med försäkringsersättning kommer det avskrivningsunderlag som gällt för den skadade byggnaden

att oförändrat flyttas över till den nya byggnaden. Här gäller således samma princip som i om- eller tillbyggnadsfallet. Däremot torde regeln i punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL inte vara tillämplig vid uppförande av nybyggnad. Vid realisationsvinstberäkningen torde – f. ö. oavsett huruvida försäkringsersättning utgått eller inte – omkostnadsbeloppet i detta fall uppskattas med utgångspunkt i den faktiska kostnaden för ersättningsbyggnaden då denna uppfördes. Kostnaden för en förstörd byggnad saknar således helt betydelse vid fastställande av realisationsvinstens storlek.

Enligt den av beredningen föreslagna regeln i punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 29 § KL får, som tidigare nämnts, en förlust som normalt är att hänföra till kapitalförlust under vissa förutsättningar behandlas som driftförlust. Väljer den skattskyldige att utnyttja regeln synes skadan även vid realisationsvinstberäkningen böra behandlas som driftförlust och detta oavsett om försäkringsersättning betalas ut eller inte. Varken skadan, eventuella kostnader för återställande av byggnaden eller erhållen försäkringsersättning bör således påverka byggnadens ingångsvärde. Någon uttrycklig regel om detta har inte ansetts erforderlig.

Regeln i fjärde stycket har tillkommit för att förhindra att företag går miste om rätten till avdrag för projekteringskostnader. Regeln torde i första hand komma att tillämpas av större industri- och handelsföretag.

Femte stycket, som svarar mot det nuvarande andra stycket, hade i och för sig kunnat utgå. Även utan en uttrycklig regel torde det nämligen vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats en närstående, inte utgör avdragsgill omkostnad. Regeln har emellertid – för att förhindra missuppfattningar – behållits utom såvitt gäller hänvisningen till bestämmelserna om koncernbidrag. Det har dock inte ansetts nödvändigt att införa en regel i SIL om att sistnämnda bestämmelser kan utnyttjas när ett koncernföretag kommit på obestånd.

Sjätte och sjunde styckena motsvarar de två sista styckena i 43 § 3 mom. KL i dess nuvarande lydelse (jfr kommentaren till 43 § 3 mom. KL).

Punkt 12. Definitionen av en kooperativ ekonomisk förening har överförts till 2 § 7 mom. SIL.

Punkt 13. Denna anvisningspunkt innehåller de nya bestämmelserna om avdragsrätt för kostnader som hänför sig till tiden innan en rörelse påbörjats. Bestämmelserna, som torde få sin största betydelse beträffande uppfinnarverksamhet och konstnärlig verksamhet, gäller såväl löpande omkostnader som inköpta inventarier.

Omkostnader får enligt andra stycket beaktas om de hänför sig till det kalenderår då rörelsen påbörjades eller något av det två närmast föregående kalenderåren. Om t. ex. verksamheten får karaktär av rörelse den 1 april år 6 kan den skattskyldige således få avdrag dels för omkostnader som hänför sig till tiden januari – mars år 6, dels för omkostnader som belöper på åren 4 och 5. I fråga om inventarier har den skattskyldige rätt att gå ytterligare tre år tillbaka i tiden. Avdraget medges – under förutsättning att första beskattningsåret avslutas före den 1 mars år 7 – vid taxeringen år 7 (jfr dock bestämmelserna i fjärde stycket).

I tredje stycket anges att det särskilda avdraget skall reduceras med intäkter av verksamheten som inte träffats av beskattning. Det har däremot inte ansetts nödvändigt att uttryckligen föreskriva att kostnader för vilka avdrag

medgetts i annan verksamhet inte får medräknas. Avdraget avseende viss maskin e. d. skall vidare minskas med belopp motsvarande maskinens ingångsvärde i den första ingående balansräkningen. Yrkar en skattskyldig, som påbörjat sin rörelse år 6, avdrag för en maskin som anskaffats år 1, skall således avdraget enligt andra stycket minskas med samtliga inte beskattade intäkter på grund av verksamheten från ingången av år 1 till beskattningsårets första dag. Dessutom skall, såvida maskinen tillförts rörelsen när denna påbörjades, avdraget minskas med maskinens allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt, dvs. det belopp varmed maskinen skall tas upp i den första ingående balansräkningen.

Av fjärde stycket framgår att avdrag enligt andra stycket inte får ge upphov till underskott. Eventuellt resterande avdrag får dras av under något av de fem följande beskattningsåren. Därefter upphör rätten till avdrag av detta slag.

Punkt 15. Bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto torde i praktiken knappast tillämpas av andra skattesubjekt än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Som framgår av nuvarande andra stycket möter dock inte något principiellt hinder mot att bestämmelserna utnyttjas även av enskilda rörelseidkare. Ändringen innebär att första och andra styckena slås samman till ett enda stycke, vilket utformats så att det täcker såväl juridiska som fysiska personer. Någon regel om internvinstkonto har inte ansetts nödvändig i SIL eftersom bestämmelserna i 18–44 §§ KL generellt är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt (jfr 2 § första stycket SIL).

till 35 §

Punkt 1. Intäkt på grund av försäljning av sådan del av byggnad som skattemässigt skrivs av som inventarier skall beskattas som inkomst av annan fastighet (jfr punkt 10 av anvisningarna till 24 §). Som följd av detta skall intäkten inte medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

Punkt 5. Bestämmelserna om skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust vid fusion har överförts till 2 § 5 mom. SIL.

till 36 §

Punkt 2 a. Ändringen är föranledd av reglerna om beskattning vid avyttring av byggnadsdelar som skattemässigt behandlats som inventarier (jfr kommentaren till punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL).

till 38 §

Punkt 2. Definitionen i sista stycket på "äkta" bostadsföretag har hämtats från punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL (jfr kommentaren till 24 § 3 mom. KL).

Punkt 7. Bestämmelsen om att avkastning av tillgångar i aktiefond utgör inkomst av kapital för fonden har flyttats till 2 § 8 mom. SIL.

till 39 §

Punkt 1. Regeln om begränsning av avdragsrätten för räntekostnader avseende vissa aktier har, som tidigare framhållits, slopats (jfr kommentaren till 39 § 1 mom. KL). Som en konsekvens av detta har andra stycket utgått.

Punkt 4. Bestämmelserna om aktiefonds avdragsrätt för utdelning har överförts till 2 § 8 mom. SIL.

till 41 §

Punkt 1. I denna anvisningspunkt finns de allmänna bestämmelserna om sambandet mellan den skattskyldiges bokföring och den skattemässiga inkomstberäkningen.

De fyra första styckena och de tre sista styckena innehåller samma eller i stort sett samma regler som motsvarande stycken enligt anvisningspunktens nuvarande lydelse. Vidare är femte stycket identiskt med trettonde stycket enligt nuvarande lydelse. Reglerna i nuvarande femte–tolfte styckena har med vissa ändringar överförts till punkt 2 eller punkt 3.

I första stycket kompletteras uppräkningen av olika slag av omsättningstillgångar med posten pågående arbeten. Som antyds av placeringen utgör pågående arbeten ett mellanting av lager och fordringar. I regel torde en mycket stor del av värdet av pågående arbeten representeras av resultatet av intellektuella prestationer (beräkningar, konsultationer, konstruktioner o. d.). I byggnadsföretag kan emellertid värdet av pågående arbeten till stor del avse även materialkostnader o. d.

Den nya regeln i sjätte stycket kan ses som ett förtydligande av bestämmelserna i femte stycket om rätt beskattningsår för fordringar avseende sålda varor eller utförda tjänster. Som framgår av den allmänna motiveringen utgör leveransen i princip den avgörande faktorn vid bedömningen av om säljaren eller köparen skall redovisa visst gods som tillgång i sin bokföring. Säljaren kan alltså inte ta med levererade tillgångar vid beräkning av värdet på sitt lager vid beskattningsårets utgång. För att resultatet inte skall bli missvisande måste han – även om fakturering inte skett – därför redovisa värdet av de levererade varorna som fordran (intäkt). Värdet kommer givetvis i regel att motsvara den avtalade köpeskillingen.

Det sjunde stycket innehåller de nya reglerna om rättelse av fel avseende vissa balansposter. Av den allmänna motiveringen framgår att reglerna inte är tillämpliga beträffande anläggningstillgångar såsom fastigheter, maskiner och lånefordringar. Reglerna kan inte heller åberopas om en skattskyldig underlåtit att redovisa under beskattningsåret kontant influtna intäkter eller omkostnadsfört privata levnadskostnader eller helt fiktiva kostnader. En reservering som helt saknar grund kan däremot angripas så länge den finns kvar på balansräkningens kreditsida.

De nya rättsreglerna innebär att felaktigheterna skall rättas genom ordinarie taxeringsbesvär i stället för genom eftertaxering. Rättelse skall ske så snart det är möjligt. Har den skattskyldige exempelvis i bokslut för beskattningsåren (= kalenderåren) 1–3 underlåtit att redovisa vissa utestående varufordringar bör rättelseyrkandet, såvida felet upptäcks vid taxeringsrevision i slutet av år 4, framställas genom besvär avseende taxeringen för

beskattningsåret 3. Upptäcks felet av taxeringsnämnd bör nämnden, om det är möjligt med hänsyn till reglerna om kommunicering med den skattskyldige m. m., rätta felet. I annat fall bör taxeringsnämnden underrätta skattechefen.

Har en skattskyldig, som underlåtit att redovisa en fordran som intäkt, inte heller tagit upp fordringen till beskattning det år då den influtit, får rättelse inte ske för senare år än betalningsåret. Detsamma gäller om inbetalning bokförts som skuld och skuldposten senare bokas om t. ex. mot eget kapital. Har den ordinarie besvärstiden gått till ända för betalningsåret resp. ombokningsåret kan eftertaxering tillgripas.

Punkt 2. Denna anvisningspunkt innehåller de grundläggande bestämmelserna om hur lager skall värderas och hur stor nedskrivning som kan godtas i skattehänseende. Flera av styckena har – med vissa ändringar och kompletteringar – flyttats över från nuvarande punkt 1. Endast sjätte och nionde styckena saknar motsvarighet i nuvarande regler.

I första stycket, som motsvarar nuvarande punkt 1 elfte stycket, anges att lager skall värderas enligt FIFO-metoden. Av andra stycket framgår att utrymmet för lagernedskrivning begränsats till 45 % av anskaffningsvärdet. Regeln i tredje stycket om inkuransavdrag motsvarar nuvarande punkt 1 tionde stycket.

Liksom f. n. skall värdet av djur på jordbruksfastighet eller i renskötsel beräknas med utgångspunkt i de av riksskatteverket fastställda genomsnittsvärdena. Denna särskilda värderingsregel har tagits in i fjärde stycket. Supplementärregel I har placerats i femte stycket.

Sjätte stycket innehåller en ny bestämmelse mot skatteflykt. Bestämmelsen tar närmast sikte på att förhindra att koncernföretag genom interna lageröverföringar kort före bokslutsdagen får större utrymme för lagernedskrivning än om de i koncernen ingående företagen behandlats som ett enda skattesubjekt. Bestämmelsen kan dock givetvis tillämpas även vid överföringar mellan fysiska personer och mellan fysiska personer och fåmansföretag.

Supplementärregel II, som placerats i sjunde stycket, har kompletterats med en särskild bestämmelse avseende nötkreatur (stamdjur) i jordbruksfastighet. Enligt denna bestämmelse får den skattskyldige vid beräkning av djurens anskaffningsvärde antingen utnyttja de av riksskatteverket fastställda värdena för det löpande beskattningsåret eller motsvarande värden för något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Möjligheten att utgå från tidigare beskattningsårs värde står dock inte öppen om nyuppsättning skett. Har djuren anskaffats exempelvis under beskattningsåret närmast före det löpande beskattningsåret kan den skattskyldige använda riksskatteverkets värden endast för något av de två senaste beskattningsåren. Motsvarande gäller i fråga om partiella nyuppsättningar. En skattskyldig, som år 3 ökat sin stamdjursbesättning från 30 till 50 djur, kan vid taxeringen för år 6 utnyttja riksskatteverkets värden för tiden före år 3 (värdena för åren 1 och 2) på högst 30 djur. Återstående 20 djur får värderas på grundval av värdena för något av åren 3–6.

För att nyuppsättning skall anses ha skett fordras i princip att ökningen av djurbeståndet föranletts av en omläggning av driften e. d. Som nyuppsättning räknas således inte en tillfällig ökning av djurantalet och inte heller

en ökning som innebär att djurantalet efter en tillfällig minskning återställs till tidigare nivå.

Av åttonde stycket framgår att supplementärregel II inte kan användas samtidigt som supplementärregel I.

I nionde stycket finns två nya regler som är riktade mot skatteflyktstransaktioner. Den första regeln gäller i princip samtliga varuslag medan den andra regeln får tillämpas endast såvitt gäller rå- och stapelvaror. Det finns dock anledning att utgå från att båda reglerna kommer att få betydelse främst beträffande varor av sistnämnda slag och som representeras av lagerbevis eller liknande handlingar.

Regeln om förlustgaranti har tillkommit i första hand med tanke på att köparen kan ha åtagit sig att köpa tillbaka varan för ett lägre, men fixerat pris. Att den skattskyldige då gör en garanterad förlust hindrar således ingalunda regelns tillämpning. Det kan också vara så att säljaren har bundit sig att köpa tillbaka partiet endast om det sjunker under viss nivå. Sker inte detta – eller stiger priset – kan den skattskyldige sälja partiet med mindre förlust eller med vinst. Även ett sådant fall täcks av bestämmelsen. Bestämmelsen är vidare tillämplig om en säljaren närstående person – fråga kan t. ex. vara om en anhörig eller ett företag inom samma koncern – har åtagit sig att återköpa partiet till lägst visst pris. Vid värderingen av lagret i de fall då den skattskyldige har bundit sig att sälja tillbaka partiet till fastställt lägre pris, bör lagret värderas till detta pris.

Tionde och elfte styckena motsvarar sjunde resp. tolfte styckena av punkt 1 i dess nuvarande lydelse.

Punkt 3. Denna anvisningspunkt innehåller värderingsregler för speciella typer av omsättningstillgångar, t. ex. fastigheter, aktier och pågående arbeten.

I första stycket anges hur aktier och andra värdepapper, som utgör lagertillgångar hos försäkringsbolag, banker och andra penningförvaltande företag, skall värderas. Huvudregeln har i oförändrat skick överförts från nuvarande punkt 1 åttonde stycket. Möjligheten till nedskrivning för förlust- och prisfallsrisk på lager av värdepapper och liknande tillgångar står emellertid inte öppen för alla företag. Andra företag än banker, försäkringsföretag, fondkommissionärer och dotterbolag till investmentföretag får inte ta upp lagret till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet på bokslutsdagen. Den ytterligare nedskrivning som kan vara motiverad med hänsyn till BFL:s regler får således i nu angivna fall ske med beskattade medel.

Andra stycket har utan ändringar flyttats över från punkt 1 nionde stycket.

I tredje stycket finns regler om värdering av fastigheter som utgör lager i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse. Av hänvisningen i fjärde stycket till punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 29 § KL (jfr punkt 7 sjätte stycket av samma anvisningar) följer att anskaffningsvärdet för en byggnad, som den skattskyldige själv uppfört, skall fastställas med beaktande av såväl direkta som indirekta kostnader. Understrykas kan vidare att det beräknade skattemässiga restvärdet utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och maximala värdeminskningsavdrag – inklusive eventuella primäravdrag – enligt avskrivningsplanen. I förekommande fall skall det bokförda värdet jämföras med summan av restvärden enligt den skattskyldiges samtliga värdeminskningsplaner. I vad mån

den skattskyldige faktiskt utnyttjat avdragsrätten saknar betydelse i sammanhanget.

Femte stycket innehåller värderingsbestämmelser för sådan andel i handelsbolag som på grund av föreskriften i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 § KL räknas som lagertillgång. Nedskrivning av sådana andelar kan komma i fråga endast om någon nedskrivning inte ägt rum i handelsbolagets räkenskaper. Vid beräkning av nedskrivningsutrymmets storlek skall – oavsett om nedskrivningen avser fastigheterna eller andelarna – bestämmelserna i tredje stycket tillämpas.

I sjätte stycket finns en allmän bestämmelse om att lager av fastigheter inte behöver tas upp till högre värde än verkliga värdet. Enligt sjunde stycket gäller vidare som allmän förutsättning för att fastigheter och värdepapper skall få utnyttjas som underlag för nedskrivning att den skattskyldige haft ordnad bokföring och att det i bokföringen redovisade värdet på tillgångarna inte överstiger det (verkliga) skattemässiga restvärdet.

Reserveringsmöjligheten i åttonde stycket avser det fallet att säljaren åtagit sig att utan ersättning – eller till ett pris understigande självkostnaden – utföra arbete på en avyttrad fastighet. Avdrag kan medges med det beräknade värdet av utfästelsen per bokslutsdagen. Kostnader som belöper på tiden mellan avyttringsdagen och bokslutsdagen får naturligtvis inte medräknas.

Enligt nionde stycket gäller, såvitt avser pågående arbeten, ett vinstberäkningssystem om arbete utförs till fast pris och ett annat om arbete utförs på löpande räkning. Som fast pris anses även arbeten på löpande räkning med tak (dock givetvis inte om taket är så högt att det saknar praktisk betydelse). Som framgår av sista meningen i stycket kan en enskild person, som bedriver rörelse av mindre omfattning, i fråga om arbete till fast pris själv bestämma vilket vinstberäkningssystem som skall tillämpas.

Huvudreglerna om värdering av pågående arbete, som utförs till fast pris, finns i tionde stycket. Såvitt gäller byggnads- eller anläggningsrörelse tillåts en avskrivning motsvarande samtliga indirekta kostnader och 15 % av de direkta kostnaderna. I annan verksamhet kan nedskrivning göras med högst summan av de indirekta kostnaderna och 10 000 kr. Vid jämförelse mellan de olika nedskrivningsmöjligheterna bör uppmärksammas att andelen indirekta kostnader i regel är väsentligt större i hantverks- och konsultföretag än i byggnads- och anläggningsverksamhet.

Vid tillämpning av värderingsreglerna för fast pris skall förskott och à-kontobelopp inte tas upp som intäkt. Beloppen skuldförs till dess slutavräkning sker i samband med att arbetet färdigställts.

Enligt elfte stycket får supplementärregel I tillämpas för pågående arbeten i byggnads- och anläggningsrörelse. Regeln får däremot inte användas av t. ex. hantverks- och konsultföretag.

Syftet med bestämmelserna i tolfte stycket är att förhindra obehörig nedskrivning när arbete utförs för en närståendes räkning. Trettonde stycket innehåller en allmän erinran om att värdet av pågående arbete aldrig behöver tas upp till högre belopp än vad som kan anses motsvara marknadsvärdet på bokslutsdagen.

Av fjortonde stycket framgår att någon värdering (aktivering) av värdet av pågående arbete inte skall göras om arbetet utförs på löpande räkning. I stället skall vinstavräkningen ske löpande, vilket innebär att fakturerade

belopp intäktförs medan nedlagda kostnader omkostnadsförs. För att förhindra omotiverad vinstreservering föreskrivs att den skattskyldige skall som intäkt ta upp samtliga belopp som – utan att god redovisningssed åsidosätts – hade kunnat faktureras. Som framgår av lagtexten skall dock denna särskilda regel tillämpas endast om den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning avstått från att fakturera avslutade arbeten.

till 41 a §

Punkt 4. Ändringen är en följd av att den bestämmelse som avser samfälligheternas egna taxeringar förts över till 2 § 9 mom. SIL.

till 43 §

Bestämmelserna om prissättning mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag har med vissa redaktionella ändringar överförts till punkt 2 av anvisningarna till 2 § SIL.

till 60 §

Ändringen är en följd av att aktiebolag inte längre skall åsättas taxering till kommunal inkomstskatt.

12.5 Ändringar i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Med hänsyn till att den kommunala taxeringen av aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl. föreslås avskaffad har de regler i KL som uteslutande tar sikte på beskattningen av dessa juridiska personer förts över till SIL. Detta gäller t. ex. reglerna om kommissionärsförhållande (2 § 2 mom. SIL), avdrag för koncernbidrag (2 § 3 mom. SIL), fusionsreglerna och reglerna om interna aktieförsäljningar (2 § 5 mom. SIL), bestämmelserna om "äkta" bostadsföretag (2 § 6 mom. SIL), kooperativa föreningars rätt till avdrag för utdelning (2 § 7 mom. SIL) samt reglerna om aktiefonders och samfälligheters beskattning (2 § 8 mom. resp. 2 § 9 mom. SIL). Dessutom har reglerna i förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning överförts till SIL (2 § 4 mom. SIL och punkt 1 av anvisningarna till 2 § SIL). Genom detta har flertalet särskilda bestämmelser för aktiebolag och ekonomiska föreningar samlats i en och samma författning.

1 § I första stycket anges att statlig inkomstskatt skall beräknas på grundval av inkomst och fastighetsinnehav. Som framgår av den allmänna motiveringen är syftet med bestämmelsen att aktiebolag m. fl. skall träffas av lika hård beskattning på grund av fastighetsinnehav som exempelvis en fysisk person. Närmare bestämmelser om fastighetstillägget finns i 5 § och 10 § 2 mom. SIL.

2 § I denna paragraf tas huvuddelen av de för aktiebolagen m. fl. specifika beskattningsreglerna in.

1 mom. I första stycket har en hänvisning gjorts till de nyinförda 2–10 momenten. Övriga ändringar är av redaktionell natur.

2 mom. Detta moment innehåller bestämmelser om kommissionärs- och kommittentföretag. Som framgått av den allmänna motiveringen (avsnitt 11.15.3) har vissa ändringar genomförts i förhållande till nuvarande regler i 43 § 2 mom. KL. Ändringarna avser bl. a. att även kommissionärsföretaget skall anses bedriva rörelse. Detta medför t. ex. att investeringsfonder kan ligga kvar hos kommissionärsföretaget och att avyttringar av fastighetstillbehör skall redovisas som intäkt av rörelse. Vidare har införts krav på att företagen i kommissionärsförhållandet skall kunna lämna öppna koncernbidrag till varandra och att kommissionärsförhållandet skall vara grundat på skriftligt avtal.

3 mom. Reglerna motsvarar med vissa ändringar nuvarande regler om öppna koncernbidrag i 43 § 3 mom. KL. Vad gäller innebörden av de gjorda ändringarna hänvisas till den allmänna motiveringen. Påpekas kan dock att en nyhet är att ömsesidiga försäkringsbolag får lämna och ta emot koncernbidrag.

4 mom. I detta moment och i punkt 1 av anvisningarna behandlas reglerna om aktiebolags rätt till avdrag för aktieutdelning. Dessa regler, som f. n. finns i en särskild författning, kommenteras i anslutning till nämnda anvisningspunkt.

5 mom. I de sju första styckena har flertalet av beskattningsreglerna i samband med fusion samlats. I viss omfattning har ordalydelserna omredigerats för att undvika upprepningar. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Bestämmelserna i åttonde stycket om realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av organisationsaktie inom en koncern har med vissa ändringar överförts från 35 § 3 mom. sjunde stycket KL. Skatteflyktsregeln i nionde stycket och regeln om realisationsförlust i tionde stycket saknar däremot motsvarighet i nuvarande lagstiftning.

Som framgår av åttonde stycket förutsätter uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid överlåtelse av aktier mellan dotterbolag inom samma koncern eller mellan moderföretag och dotterbolag dels att såväl köpare som säljare är svenska företag, dels att dotterbolagen är helägda (i den mening som avses i reglerna om koncernbidrag). Sker avyttringen till ett utländskt koncernföretag föreligger inte någon rätt till uppskov. Regeringen kan emellertid efter särskild ansökan medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen.

Nionde stycket innehåller den mot indirekta försäljningar riktade skatteflyktsregeln. Att regeln tillämpas påverkar inte ingångsvärdet på de först avyttrade aktierna, dvs. de aktier för vilka uppskov med beskattningen medgetts. Om dessa aktier sedermera avyttras till en utomstående kan således uppskovsbeloppet i realiteten bli beskattat två gånger. Med hänsyn bl. a. till detta har giltighetstiden för regeln i nionde stycket begränsats till en femårsperiod efter den första avyttringen.

Ett exempel kan belysa det anförda. Antag att en koncern består av moderbolaget A och de helägda dotterbolagen B och C. De i realisationsvinsthänseende gällande ingångsvärdena på aktierna i B är 10 medan marknads-

värdet uppgår till 100. Ingångsvärdet på aktierna i C antas vara 5. En försäljning av aktierna i B till en utomstående köpare, D, skulle medföra en realisationsvinst på (100 ./. 10 =) 90 vilken – om A innehaft aktierna i B i minst två år – skulle beskattas till 40 %. A säljer därför aktierna i B till C för 100 och senare aktierna i C till D för 5 (C:s förvärv av aktierna i B påverkar inte C:s värde).

A:s försäljning av aktierna i B till C utlöser inte någon beskattning. Däremot får C inte utnyttja den verkliga köpeskillingen (100) som ingångsvärde på aktierna utan får överta A:s ingångsvärde (10). Säljer A aktierna i C till D inom fem år från den dag då C förvärvade aktierna i B uppkommer – trots att försäljningspriset motsvarar ingångsvärdet – en realisationsvinst på 90. En försäljning av aktierna i C efter femårsperiodens utgång utlöser däremot inte någon realisationsvinstbeskattning.

Vid beräkning av realisationsvinsten vid en av C företagen försäljning av aktierna i B blir, som nyss nämnts, ingångsvärdet på aktierna i B endast 10. Detta gäller oavsett vid vilken tidpunkt försäljningen sker och oavsett om A beskattats för uppskovsbeloppet eller inte.

Som framgår av den allmänna motiveringen torde det f. n. inte vara fullt klart i vad mån realisationsförlust, som uppkommer vid avyttring av aktier och andelar mellan koncernföretag, kan kvittas mot realisationsvinster. Denna fråga har reglerats i tionde stycket.

6 mom. Bestämmelserna om "äkta" bostadsföretag har utan sakliga ändringar överförts från 24 och 25 §§ KL.

7 mom. Detta moment innehåller de bestämmelser om avdrag för återbäring m. m. i kooperativ förening som f. n. finns i 29 § 2 mom. KL. Även de särskilda avdragsreglerna i 29 § 3 mom. KL för sparbanker och hypoteksföretag har tagits in i detta moment liksom den skatterättsliga definitionen på en kooperativ förening (nuvarande punkt 12 av anvisningarna till 29 § KL).

8 mom. Bestämmelserna motsvarar nuvarande punkterna 7 av anvisningarna till 38 § KL och 4 av anvisningarna till 39 § KL.

9 mom. Till momentet har överförts de delar av punkt 4 av anvisningarna till 41 a § KL som avser samfälligheters beskattning.

10 mom. Av första stycket framgår att fastighetstillägget motsvarar det belopp varmed procentavdraget enligt 45 § första stycket KL överstiger inkomsten av förvärvskällan. I likhet med vad som gäller i fråga om garantibeloppet vid den kommunala taxeringen får avdrag för underskott e. d. inte reducera fastighetstillägget.

Reglerna i 47 § och 64 § 1 mom. KL om att den som inte äger viss fastighet likväl i speciella fall skall anses som fastighetsägare, gäller även i fråga om fastighetstillägg. Motsvarande gäller vid omläggning av räkenskapsår och när fastigheter inte innehafts under hela beskattningsåret.

3 § Till det nya tredje stycket har överförts den nuvarande bestämmelsen i 64 § 2 mom. KL om att s. k. luxemburgbolag skall betraktas som svensk ekonomisk förening.

4 § För att förhindra kringgående av spärregeln i 46 § 1 mom. tredje stycket KL finns i fjärde stycket av nämnda moment en regel om att koncernbidrag

endast under vissa förutsättningar skall beskattas som intäkt av rederi-, varvs- eller luftfartsrörelse. Regeln i 46 § 1 mom. fjärde stycket har, som påpekats i det föregående, överförts till 2 § 3 mom. SIL.

Av 46 § 1 mom. femte stycket KL i dess nuvarande lydelse framgår att spärregeln inte är tillämplig på andra aktiebolag än sådana som anses utgöra fåmansbolag (fåmansföreningar). Denna bestämmelse har placerats in som ett nytt andra stycke i 4 § SIL.

Övriga ändringar är av redaktionell natur.

5 § Som framhållits i anslutning till kommentaren till 2 § 10 mom. SIL utgör fastighetstillägget en nedre gräns vid beräkning av den taxerade inkomsten.

7 § Ändringen i första stycket h) hänger samman med att kedjebeskattningsreglerna har flyttats från 54 § KL till anvisningarna till 7 § SIL.

Företagareföreningar som erhåller statligt bidrag, aktiebolaget tipstjänst och svenska penninglotteriet aktiebolag beskattas f. n. enligt 53 § 1 mom. första stycket d) KL kommunalt endast för inkomst av fastighet. Full skattefrihet råder vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Eftersom aktiebolag och ekonomiska föreningar inte längre skall taxeras kommunalt har de tre nämnda rättssubjekten strukits i den i 53 § 1 mom. första stycket d) KL upprättade förteckningen. För att i möjligaste mån undvika ökad skattebelastning för dessa tre rättssubjekt har i 7 § första stycket m) föreskrivits att de skall taxeras statligt endast för inkomst av fastighet och fastighetstillägg.

10 § 2 mom. Genom att samtliga juridiska personer utom livförsäkringsföretag, stiftelser och ideella föreningar m. fl. skall erlägga 55 % i statlig inkomstskatt har bestämmelserna i första stycket under a) och b) kunnat slås samman.

I det nya andra stycket anges när och hur skattesatsen för fastighetstillägget skall bestämmas.

14 § Tillägget beträffande s. k. luxemburgbolags hemortskommun har föranletts av att 66 § fjärde stycket KL slopats vilket i sin tur begränsat tillämpningsområdet för de i 3 § SIL gjorda hänvisningarna till KL:s bestämmelser.

Anvisningar
till 2 §

Punkt 1. Till denna anvisningspunkt har överförts bestämmelserna i förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Nämnda förordning skall alltså upphöra att gälla. Överföringen markerar bl. a att avdragsrätten för utdelning utgör ett permanent inslag i skattesystemet.

Den i anvisningspunkten gjorda uppdelningen i olika avsnitt överensstämmer i stort sett med paragrafindelningen i den upphävda förordningen.

I sak har ingen annan ändring gjorts än att avdrag medges med högst 6 % i stället för högst 5 % och att avdrag får åtnjutas för sammanlagt högst

femton kalenderår inom en tjugoårsperiod i stället för högst tio år under en femtonårsperiod. Under b) har vidare ordalydelsen i förtydligande syfte ändrats så att det klart framgår att det är längden på det räkenskapsår till vilken utdelningen hänför sig som är avgörande för eventuell jämkning av avdragsprocenten.

Punkt 2. Den särskilda regeln angående prissättning mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag har i oförändrat skick överförts från anvisningarna till 43 § KL.

till 7 §

Bestämmelserna om s. k. kedjebeskattning har överförts från 54 § andra – sjätte styckena KL och från anvisningarna till samma paragraf. Betydelsefulla materiella och systematiska ändringar har dock genomförts.

Enligt första stycket gäller som huvudregel att utdelning på organisationsaktier är skattefri under förutsättning att organisationsförhållandet avser ägarföretagets jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse. Utdelning på aktier som innehas som ett led i ett aktiebolags verksamhet till den del denna avser exempelvis förvaltning av värdepapper kan således under inga förhållanden bli skattefri med stöd av första stycket (jfr dock femte stycket). Detta gäller även om ägarföretaget bedriver rörelse e. d. vid sidan av värdepappersförvaltningen.

Begreppet organisationsaktier definieras i åttonde stycket. Som framgår av detta är i princip antalet aktier och röster i det utdelande företaget avgörande för om organisationsförhållande i denna tekniska mening skall anses föreligga. En aktiepost behandlas således som organisationsaktier så snart ägarföretaget äger och röstar för minst 25 % av samtliga aktier i bolaget i fråga. Även ett mindre dominerande aktieinnehav kan emellertid anses utgöra organisationsaktier. Ägarföretaget måste då visa att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som ägarföretaget bedriver. Aktier, som innehas som ett led i ägarföretagets fastighetsförvaltande verksamhet, kan således inte behandlas som organisationsaktier om inte båda 25 %-villkoren är uppfyllda.

I andra stycket anges att skattefriheten inte är lika omfattande för penningdrivande företag och s. k. svarta fåmansbolag. Dessa skall nämligen beskattas för utdelning som hänför sig till aktier som innehas som ett led i fastighetsförvaltande verksamhet. En bank som bedriver fastighetsförvaltning genom ett dotterbolag skall således – även om dotterbolaget är helägt – beskattas för utdelning från dotterbolaget. Är däremot dotterbolagets fastigheter avsedda för bankrörelsen – t. ex. så att banken har sina kontorslokaler i dotterbolagets fastigheter – utgör innehavet liksom f. n. ett led i organisationen av bankens rörelse. Utdelningen blir då skattefri.

Bestämmelserna i andra stycket innebär teoretiskt sett en viss förändring jämfört med nuvarande regler av penningföretagens och de svarta fåmansbolagens skattskyldighet för utdelningsinkomster. En bank som förvärvar mer än 25 % av aktierna i ett rörelsedrivande bolag för att skydda en fordran mot bolaget blir exempelvis – även om något organisatoriskt samband inte föreligger – frikallad från skattskyldighet för eventuell ut-

delning på de förvärvade aktierna. I praktiken torde dock fall av detta slag spela en mycket liten roll.

Av tredje – femte styckena framgår att särskilda regler gäller dels för försäkringsbolag, dels för företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter och dels för investmentföretag och andra förvaltningsföretag. Bestämmelserna överensstämmer med nuvarande bestämmelser i 54 § KL. Detsamma gäller dispensreglerna i sjätte stycket och skatteflyktsregeln i sjunde stycket. Även nionde stycket har oförändrat överförts från 54 § KL.

12.6 Ändringar i taxeringslagen (1956:623)

22 § Tillägget i 1 mom. första stycket 5) är föranlett av det vid taxeringen till statlig inkomstskatt införda begreppet fastighetstillägg.

25 a § Ändringen utgör en konsekvens av att kostnader för måltider, fester o. d. som uteslutande riktar sig mot den skattskyldiges anställda inte längre skall räknas som representation utan som personalvård.

26 § Uppgifter under den tillagda punkten 11) behövs för att bedöma utrymmet för avdrag för avsättning till resultatjämningsfond (jfr 41 d § KL).

67 § Med stöd av det nyinförda tredje stycket har taxeringsnämnd rätt att taxera ett företag i enlighet med ett ändrat bokslut trots att ändringen inte hunnit fastställas vid tidpunkten för nämndens beslut. Taxeringsnämnd har vidare möjlighet att bortse från ett ifrågasatt fel om en bokslutsändring är förenad med synnerlig olägenhet för den skattskyldige och det finns skäl att anta att felet kommer att rättas i nästa bokslut. Som framgår av den allmänna motiveringen ligger praktiska överväganden till grund för denna taxeringsnämndens behörighet att – formellt sett – avvika från de materiella skattereglerna. Understrykas bör att en taxeringsnämnd aldrig är tvungen att tillmötesgå skattskyldigs yrkande om tillämpning av bestämmelserna i tredje stycket.

102 § Ändringarna i 1 mom. är av redaktionell natur.

I 2 mom. ges föreskrifter om särskild besvärsrätt för att undvika att den skattskyldige får dubbelt avdrag för 70 % av kostnaden för en inventarieanskaffning som först genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller skatterätt befunnits vara omedelbart avdragsgill (jfr punkt 3 första och trettonde styckena av anvisningarna till 29 § KL).

12.7 Ändringar i lagen (1962:381) om allmän försäkring m. fl. författningar

I 3 kap. 2 § första stycket har införts regeln om att även värde av bilförmån skall tas med vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Vad som

avses med bilförmån anges i det nya andra stycket. Definitionen överensstämmer i princip med den särskilda regel som gäller vid värdering av bilförmån för egenföretagare (42 § tredje stycket KL).

Ändringarna i 11 kap. 2 § och 19 kap. 1 § torde inte kräva någon särskild kommentar. Detsamma gäller beträffande ändringarna i lagen (1968:419) om allmän arbetsgivaravgift, lagen (1959:551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring och lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. Påpekas kan emellertid att samma schablon tillämpas såväl på avgiftssidan som förmånssidan.

Ett införande av avgiftsskyldighet för värde av bilförmån erfordrar tillägg i ett stort antal andra avgiftsförfattningar, t. ex. i lagen (1960:77) om byggnadsforskningsavgift och lagen (1970:742) om lönegarantiavgift. Pensionskommittén har emellertid i ett nyligen avgivet betänkande Pensionsfrågor m. m. (SOU 1977:46) föreslagit en kraftig reducering av antalet arbetsgivaravgifter. Mot bl. a. denna bakgrund har beredningen inte ansett det motiverat att lämna någon fullständig redovisning av vilka författningar som f. n. skulle beröras av förslaget beträffande bilförmån.

12.8 Övergångsbestämmelser

12.8.1 *Inledning*

Huvudprincipen är att ändringarna i såväl KL som SIL skall börja att tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering. För skattskyldiga med räkenskapsår som sammanfaller med kalenderår innebär detta att de nya reglerna skall tillämpas fr. o. m. 1980 års inkomster. Omfattar räkenskapsåret t. ex. tiden den 1 maj – den 30 april, blir de nya reglerna tillämpliga fr. o. m. den 1 maj 1979. Vid omläggning av räkenskapsår kan reglerna komma att tillämpas ännu något tidigare. I vissa fall har det dock ansetts motiverat att frångå principen om att den nya lagstiftningen skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

12.8.2 *Kommunalskattelagen*

Såvitt gäller KL har undantagen från huvudprincipen om tillämpning fr. o. m. 1981 års taxering reglerats i sex punkter.

Punkt 1. Det har inte ansetts möta något hinder att låta skattskyldiga redan vid 1980 års taxering få avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En förutsättning för detta är dock att det faktiska utnyttjandet av nuvarande nedskrivningsregler (huvudregeln och supplementärregel I) med åtminstone fem procentenheter understiger nu gällande maximal nedskrivning.

De relativt genomgripande förändringarna av byggnads- och anläggningsföretagens reservationsmöjligheter har – liksom huvudregeln – ansetts böra tillämpas först vid 1981 års taxering. Att vid 1980 års taxering bryta ut en del av det nya systemet – avsättningen till resultatutjämningsfond – har bedömts mindre lämpligt. Rätten att redan vid 1980 års taxering få

avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond tillkommer således inte dessa företag.

Punkt 2. Av praktiska skäl har de nya bestämmelserna om förbud mot värdeminskningsavdrag på "rörelsefrämmande" inventarier och dyrbarare bilar hos fåmansföretag ansetts skola tillämpas enbart på egendom som anskaffas fr. o. m. år 1980 eller motsvarande beskattningsår. I annat fall skulle det exempelvis bli nödvändigt att införa regler om hur avdrag, som tidigare åtnjutits, skulle beaktas vid en framtida avyttring av egendomen.

Avskrivningsreglerna i övrigt har inte ansetts kräva några särskilda övergångsbestämmelser. Detta gäller även i fråga om byggnader. Avdrag för värdeminskning av byggnad som utgör anläggningstillgång kan således – oavsett när byggnaden uppförts – fr. o. m. 1981 års taxering förskjutas framåt i tiden. Denna möjlighet att förlänga avskrivningsperioden omfattar dock endast den del av byggnadens anskaffningsvärde som den 1 januari 1980 (eller vid ingången av motsvarande beskattningsår) kvarstår oavskriven. Uppgår byggnadens anskaffningsvärde exempelvis till 1 milj. kr och summan av medgivna värdeminskningsavdrag t. o. m. 1980 års taxering till 200 000 kr, kan alltså de nya reglerna tillämpas endast på 800 000 kr (det skattemässiga restvärdet). Det skattemässiga restvärdet på en byggnad skall fastställas med ledning av bl. a. föreskrifterna i 29 § 1 mom. sista stycket KL.

Punkt 3. En retroaktiv tillämpning av de nya reglerna angående brandskador o. d. skulle kräva komplicerade ingrepp i avskrivningsplaner m. m. Reglerna har därför gjorts tillämpliga endast på skador som inträffar fr. o. m. år 1980 eller motsvarande beskattningsår.

Punkt 4. Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 § KL har utrymmet för nedskrivning på aktier och liknande värdepapper begränsats för vissa företag. I syfte att underlätta övergången till de nya reglerna har dock föreskrivits att de nya reglerna inte behöver tillämpas förrän vid 1982 års taxering.

Punkt 5. Fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, har enligt nuvarande praxis kunnat utnyttjas som underlag dels för nedskrivning i rörelsen, dels för värdeminskning vid beräkning av inkomst av annan fastighet. Denna dubbla avdragsrätt på en och samma tillgång upphör genom den nya lagstiftningen. Enligt punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL skall nämligen värdeminskningsavdrag, som medgetts vid beräkningen av inkomst av annan fastighet, vid samma års taxering tas upp som intäkt av rörelse.

Det har inte ansetts rimligt att införa en regel om att samtliga tidigare medgivna värdeminskningsavdrag skall återföras till beskattning i samband med övergången till det nya regelsystemet. I stället har föreskrivits att längre gående lagernedskrivning än till 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärden inte tillåts så länge tidigare medgivna värdeminskningsavdråg inte är återförda. Den skattskyldige får återföra dessa avdrag i den takt han själv önskar.

Ett exempel kan belysa det anförda. Antag att anskaffningsvärdet på en fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, är 1 milj. kr. Fastigheten har i rörelsen skrivits ned till 900 000 kr. Vid beräkning av inkomst av annan fastighet har värdeminskningsavdrag t. o. m. 1980 års taxering medgetts med sammanlagt 200 000 kr. Skattemässigt restvärde utgör således 800 000 kr.

I detta fall kan den skattskyldige, utan att tidigare medgivna värdeminskningsavdrag behöver återföras, enligt de nya reglerna skriva ned fastigheten med ytterligare högst 50 000 kr, dvs till 85 % av anskaffningsvärdet. Den skattskyldige kan alternativt återföra de medgivna avdragen (200 000 kr) till beskattning och därefter skriva ned fastigheterna till 800 000 kr. Detta medför att 100 000 kr av tidigare medgivna avdrag beskattas. En ytterligare möjlighet för den skattskyldige är att avstå från av- och nedskrivning intill dess fastighetens beräknade skattemässiga restvärde (enligt avskrivningsplanen) är 700 000 kr. Vid denna tidpunkt kan tidigare medgivna värdeminskningsavdrag (200 000 kr) återföras till beskattning samtidigt som fastigheten skrivs ned från 900 000 kr till 700 000 kr. Återföringen medför i dessa fall inte någon ökad beskattning för den skattskyldige.

Punkt 6. Genom att återföra tidigare gjorda nedskrivningar kan den skattskyldige undgå att träffas av den nya regeln om att fastighet, som någon gång skrivits ned, aldrig förlorar sin karaktär av omsättningstillgång.

12.8.3 *Lagen om statlig inkomstskatt*

Vad gäller ändringarna i SIL har det ansetts nödvändigt med endast ett undantag från huvudprincipen om tillämpning fr. o. m. 1981 års taxering. Undantaget avser de nya reglerna om kedjebeskattning. Enligt de nya anvisningarna till 7 § SIL krävs för att ett organisationsförhållande skall föreligga att ägarföretaget äger och röstar för minst 25 % av aktierna eller andelarna i det utdelande företaget. Tidigare var aktieutdelningen – låt vara med viss begränsning i fråga om avdragsrätt för ränta – skattefri redan om ägarföretagets röstetal översteg 25 % av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget (antalet aktier saknade alltså betydelse). Utdelning som enligt nuvarande regler är skattefri kan därför i något undantagsfall bli skattepliktig enligt de nya reglerna. För att ägarföretaget skall få rimlig tid till förfogande att anpassa sig till det dubbla 25-procentsvillkoret har detta ansetts böra tillämpas först fr. o. m. 1982 års taxering.

12.8.4 *Övrig lagstiftning*

I likhet med vad som föreslagits i fråga om resultatutjämningsfonden i 41 d § KL har lagstiftningen om upphovsmannakonto och allmän investeringsreserv ansetts kunna tillämpas fr. o. m. 1980 års taxering. Med hänsyn till den starka anknytningen till de nya reglerna i SIL om beskattning av aktiebolag och ekonomiska föreningar har däremot lagen om allmän investeringsfond ansetts böra tillämpas först fr. o. m. 1981 års taxering.

Övergångsbestämmelserna till ändringarna i lagen (1962:381) om allmän försäkring och övriga berörda författningar rörande avgifter och förmåner på socialförsäkringsområdet m. m. torde inte kräva någon kommentar.

Reservationer och särskilda yttranden

1 Reservation av ledamöterna *Boström, Johansson* och *Åberg*

1 *Inledning*

Den svenska bolagsbeskattningen har sedan länge kännetecknats av en internationellt sett hög skattesats på den redovisade nettovinsten – f. n. drygt 55 % – kombinerad med relativt generösa regler för konsolidering och fondering, som fört ner den effektiva skattebelastningen till en klart lägre nivå.

Den grundläggande tanken bakom detta system har varit att stimulera företagen till en *konsolidering* och *stabilisering* av sin verksamhet så att de kan stå emot tillfälliga nedgångar i försäljning och produktion och bringas att medverka i den allmänna stabiliseringen av ekonomin. Ett annat, väsentligt motiv har varit att stimulera till en fortsatt *kapitalbildning och tillväxt,* vilket ökar produktiviteten och sysselsättningen i framtiden. Så länge bruttoöverskotten har hållits kvar i företagen och använts för investeringar och en utbyggnad av kapaciteten har de genom vårt bolagsskattesystem blivit utsatta för en lägre beskattning än om de tagits ur rörelsen och delats ut till företagens ägare.

Som en följd härav har den effektiva skattesatsen på företagens vinster före konsolidering och fondering under senare år endast uppgått till drygt 20 procent – dvs. inte fullt hälften av den skattesats som nominellt gäller för den redovisade nettovinsten. Detta innebär emellertid i sin tur att det ligger en stor latent skatteskuld på företagen som de kan uppskjuta betalningen av så länge de fortsätter att investera men som förfaller till betalning när investeringarna dras ner och man börjar att ta ut pengarna ur företagen.

Det är mycket som talar för att vårt företagsskattesystem verkligen har stimulerat företagen till en ökad konsolidering och en ökad kapitalbildning. Inte minst utvecklingen under 1975 och 1976 har visat att de svenska företagen i många fall har haft en betydande finansiell motståndskraft mot de påfrestningar de blivit utsatta för under dessa år.

Det är vår grunduppfattning att beskattningen av företagens nettovinster även fortsättningsvis bör utformas så att den bidrar till en stabilisering och en tillväxt av verksamheten. De företag som väljer att konsolidera och investera bör därför även fortsättningsvis få en temporärt lägre beskattning än de företag som väljer att i större utsträckning dela ut vinsterna.

Av denna grundinställning följer emellertid enligt vår mening inte att

det i dagsläget skulle föreligga ett behov av en generell lättnad i nettovinstbeskattningens nivå. Snarare finns det mycket som pekar på att denna nivå i jämförelse med andra relevanta faktorer i ekonomin successivt minskat under senare år och att det nu föreligger ett behov av åtgärder som förhindrar fortsatta minskningar av den effektiva skattebelastningen.

Den borgerliga majoriteten i utredningen har däremot valt att framlägga ett förslag som på väsentliga punkter innebär lättnader i företagsbeskattningen. Vi har inte kunnat ansluta oss till dessa förslag utan redovisar i det följande vår uppfattning om hur det framtida systemet för företagsbeskattningen borde utformas.

På den begränsade tid som stått till vårt förfogande har det inte varit möjligt att utarbeta ett i detalj genomarbetat alternativ utan vi kommer att i huvudsak begränsa oss till att redovisa vår principiella syn på dessa frågor. Som en allmän bakgrund presenteras först en del statistiska uppgifter om företagsskatterna och deras roll i vår ekonomi.

2 *En statistisk bakgrund*

I tabell 1 redovisas vad den statliga och kommunala inkomstskatten från bolagen givit under senare år.

Tabell 1 Inkomstskatten från svenska aktiebolag

Inkomstår	Statl. ink. skatt	Komm. ink. skatt	Summa
1950	712	213	925
1960	1 024	489	1 513
1965	1 332	773	2 105
1970	1 457	1 143	2 600
1971	1 068	1 240	2 308
1972	1 331	1 614	2 945
1973	1 494	2 018	3 512
1974	1 380	1 752	3 132
1975	2 453	2 310	4 763
1976[a]	2 239	2 880	5 119

[a] Preliminära uppgifter.
Källa: Beräkningar inom företagsskatteberedningen.

I den följande tabellen 2 har företagens inkomstskatter satts i relation till olika samhällsekonomiska variabler.

Av tabellen framgår bolagsskattens minskade betydelse både i förhållande till den totala omfattningen av vår ekonomi – såsom den mätes genom bruttonationalprodukten (BNP) – och i förhållande till den offentliga sektorns totala inkomster. Under 1950- och 1960-talen spelade fortfarande bolagsskatten en ingalunda oväsentlig roll vid finansieringen av den offentliga sektorns verksamhet men denna roll har blivit allt mindre under senare år.

En faktor som delvis förklarar detta är att det inkomstunderlag som ligger till grund för denna skatt inte vuxit lika snabbt som BNP eller den offentliga sektorns totala inkomster. Detta är en konsekvens bl. a. av att den offentliga

Tabell 2 Bolagsskatten i relation till bruttonationalprodukten (BNP), den offentliga sektorns totala inkomster samt de större industriföretagens korr. resultat

År	BNP	Bolagsskatten i procent av	
		offentliga sektorns totala inkomster	de större ind. företagens korr. resultat[a]
1950	2,9	13,8	(48,1)[b]
1960	2,1	7,3	33,7
1965	1,9	5,3	35,5
1970	1,5	3,8	33,3
1971	1,3	3,1	25,9
1972	1,5	3,5	29,6
1973	1,6	3,8	20,7
1974	1,3	2,8	10,6
1975	1,7	3,5	22,9
1976	1,6	3,2	–

Källor: Samma som tabell 1 jämte SCB:s nationalräkenskaper och SOS "Företag 1975".

[a] Avser resultat före lagerreservförändring och avsättning till investeringsfonder men efter avskrivningar.

[b] Avser år 1953. Uppgifter finns ej för tidigare år.

verksamheten byggts ut i snabb takt, vilket medfört en successiv omstrukturering av vår totala ekonomi med en minskad *relativ* betydelse för bolagssektorn.

En minst lika viktig förklaring är emellertid att detta inkomstunderlag inte blivit föremål för samma höjningar av beskattningen som t. ex. skett i fråga om hushållssektorns inkomster. Bolagsinkomsterna har alltså fått en allt mera gynnad ställning i förhållande till andra inkomstslag och har alltså i allt mindre grad bidragit till att finansiera den offentliga sektorns verksamhet. Av tabellen 2 framgår att bolagsskatternas andel av företagens vinster före lagernedskrivningar och avsättning till investeringsfonder sjunkit kraftigt under senare år. Skatteprocenten räknad på det sätt som redovisats i tabell 2 har i stort sett halverats från första hälften av 1950-talet fram till de senaste åren.

Som redan framhölls i inledningen kan man i och för sig peka på en rad skäl för detta. Om vinsterna används för investeringar och för en utbyggnad av kapaciteten skapar det därigenom framtida sysselsättningsmöjligheter och ett ökat inkomstunderlag inom hushållssektorn. Men en sådan utveckling kan även leda till en allt större koncentration av förmögenheterna. Företagsbeskattningens utformning måste därför avvägas inte allenast med hänsyn till dess betydelse för stabiliseringen och tillväxten av ekonomin utan även med beaktande av dess effekter på förmögenhetsbildningen.

En ytterligare faktor av betydelse vid avvägningen av företagsbeskattningen är hur förhållandena i dessa avseenden är i våra viktigare konkurrentländer. På denna punkt har utredningen redovisat en del material i kapitel 2 – dock utan att dra de nära till hands liggande slutsatser som detta material ger upphov till. Av tabellerna i detta kapitel framgår nämligen att företagsbeskattningen i Sverige vid en internationell jämförelse måste betecknas som mycket gynnsam. Visserligen är, som redan framhölls i in-

ledningen, den nominella skattesatsen relativt hög, men våra konsolideringsoch fonderingsmöjligheter torde vara längre gående än i många andra jämförbara länder. Man kan således inte peka på att vår konkurrenssituation skulle motivera en ytterligare liberalisering av beskattningen av företagen.

Nu kan man visserligen mot detta invända att beskattningen av företagens nettovinster ingalunda är den enda form av skatt som läggs på företagen. Vid sidan om denna har företagen även att betala en lång rad olika avgifter i första hand för sin anställda arbetskraft. Även på denna punkt visar emellertid de statistiska redovisningarna i kapitel 2 att nivån på dessa avgifter ingalunda är särskilt hög i Sverige. Den har visserligen stigit snabbare under senare år än i flertalet andra länder, men den har icke nått upp till samma höga nivå som t. ex. i Förbundsrepubliken Tyskland. Man kan dessutom invända att de teoretiska resonemang som förs i kapitlet 7 i betänkandet leder fram till att dessa avgifter till sin huvuddel bärs av den anställda arbetskraften och inte av företagens nettovinster. Med den utformning som såväl den allmänna arbetsgivaravgiften som socialförsäkringsavgifterna fått är det naturligt att förutsätta att dessa övervältras bakåt på ersättningen till arbetskraften i form av lägre löneökningar än vad som annorledes skulle ha skett.

Slutsatsen blir således den att även sedan man fört in avgifterna på företagens arbetskraftskostnader i bilden så framstår den svenska företagsbeskattningen vid en internationell jämförelse som förmånlig.

3 *Målsättningar för företagsskattesystemet*

I kapitel 6 i utredningens betänkande redovisas en rad olika mål för företagsbeskattningen. Vi har i huvudsak anslutit oss till de principer som redovisats där. Men vi vill dock framhålla att företagsbeskattningens utformning hela tiden måste avvägas mot de fördelningspolitiska målsättningar som bör gälla för den ekonomiska politiken. Denna avvägning framstår som alltmera viktig mot bakgrund av de växande kraven på ett medinflytande och ett medägande från löntagarnas sida i våra produktiva resurser. Hur kraven på en tillväxtbefrämjande företagsbeskattning skall tillgodoses blir i viss utsträckning beroende av hur vi under de närmaste åren kommer att kunna lösa kraven på ett medinflytande. De nu föreliggande förslagen till reformer på företagsbeskattningens område öppnar visserligen vägen för ett vidgat inflytande från löntagarnas sida. Vi syftar då i första hand på de förslag som vi framlagt och som vunnit majoritet i utredningen att löntagarna skall få ett visst inflytande över företagens disposition av de medel som frisläpps från investeringsfonderna. Även förslagen om att vidga möjligheterna till avsättning till investeringsfond på bekostnad av en lägre maximal lagernedskrivning innebär att samhället ges ökade möjligheter att påverka företagens dispositioner.

Vid sidan härav kommer emellertid även med det nu föreslagna systemet en betydande fri konsolideringsmöjlighet att kvarstå för företagen. Detta kan i och för sig vara motiverat med tanke på behovet av en konsolidering och stabilisering av verksamheten. De anställdas inflytande över hur dessa utnyttjas och deras möjligheter att faktiskt påverka att de används till en stabilisering av produktion och sysselsättning är emellertid fortfarande re-

lativt små. Det nu föreslagna systemet och de målsättningar som ligger bakom detta kan därför komma att påverkas av framtida reformer på medbestämmandets och medinflytandets område.

4 *En produktionsfaktorsskatt*

Efter en mycket utförlig genomgång av olika alternativa former för en beskattning av företagens produktionsvärde eller på de olika i processen deltagande produktionsfaktorerna stannar utredningens majoritet för att icke föreslå några större förändringar i nu gällande system. Man har avvisat våra förslag om att pröva en ny form av skatt på företagens totala förädlingsvärde. Vi får därför reservationsvis i stället framföra vårt förslag om detta. Som en allmän bakgrund till vårt förslag vill vi anföra följande.

Det framhölls redan i avsnitt 2 att de avgifter som utgår på den av företagen anställda arbetskraften stigit snabbt under senare år. I betydande utsträckning har dessa ökningar utgjort en del i större skatteomläggningar där sänkningar av den direkta skatten har utgjort ett väsentligt inslag. Dessa sänkningar har möjliggjort överenskommelser med arbetsmarknadens parter om att dessa skulle beaktas i de då pågående avtalsförhandlingarna. I realiteten har detta inneburit att de höjningar av arbetsgivaravgifterna som skett i samband med dessa överenskommelser tämligen snabbt övervältrats på löntagarna och alltså inte påverkat företagens totala kostnadssituation på annat sätt än vad vanliga löneökningar skulle ha gjort. Det bör även framhållas att de haft en allmänt kostnadsnedpressande effekt eftersom löntagarna kunnat tillförsäkras en viss real standardökning till en lägre kostnad än vad som skulle varit fallet om den i sin helhet fått ske via konventionella löneökningar.

Sådana höjningar av arbetsgivaravgifterna som direkt kan sättas in i en avtalssituation och direkt beaktas i avtalsarbetet bör även i framtiden kunna utgöra ett verksamt instrument i den ekonomiska politiken. Men däremot vill vi ifrågasätta om man inte vid framtida, rent fiskala höjningar av arbetsgivaravgiften borde överväga att bredda dess underlag så att även andra produktionsfaktorer kommer att belastas. Såsom redan tidigare framgått har hushållens och löntagarnas inkomster i högre grad än företagsinkomsterna fått bära kostnaderna för den offentliga sektorns expansion. Det kan därför synas naturligt att söka efter en skatteform som mera neutralt fördelar dessa kostnader mellan olika produktionsfaktorer. Vi vill därför föreslå att man prövar användningen av en *allmän produktionsfaktorsskatt* som då i princip baseras på ersättningarna till samtliga de i produktionen deltagande produktionsfaktorerna.

Den största delen av företagens förädlingsvärde utgörs av kostnaderna för arbetskraften. Det är därför naturligt att tänka sig att den allmänna produktionsfaktorsskatten som första, ingående element har den nu utgående allmänna arbetsgivaravgiften på företagens lönesumma. Som en första utvidgning av skatteunderlaget för produktionsfaktorsskatten vill vi föreslå att man inräknar företagens nettovinst enligt den sedvanliga taxeringen. Med utgångspunkt i denna "kärna" av faktorersättningar kan man sedan lägga till en allt vidare krets av faktorersättningar. För att motsvara sitt avsedda syfte är det därvid naturligt att först börja med de olika konso-

lideringsoperationer som reducerat bruttovinsten efter avskrivningar till den taxerade nettovinsten. Således bör man enligt vår mening vid taxeringen av skatteunderlaget för produktionsfaktorsskatten utgå från det icke-nedskrivna lagret, dvs. icke medge de avdrag för lagernedskrivning som sker vid beräkningen av nettovinsten. Vidare bör icke heller avdrag medges för avsättningar till investeringsfonder för konjunkturutjämning – ej heller för avsättningar till den föreslagna lönebaserade konsolideringsfonden. En viss del av lagernedskrivningen svarar visserligen mot inkurans och liknande men denna andel har vid bedömt vara så liten att man i det stora flertalet fall kan bortse härifrån i detta sammanhang.

Det kan synas motsägelsefullt att ha ett system för beskattning av nettovinsten där avdrag för dessa faktorer medges parallellt med ett produktionsfaktorsskattesystem där dessa avsättningar och konsolideringsoperationer skulle beskattas. Anledningen är emellertid enkel: I nettovinstbeskattningsfallet avser beskattningen endast att träffa den rena kapitalinkomsten och dessutom göra det på ett sådant sätt att man stimulerar företagen till en konsolidering och kapacitetsuppbyggnad. I produktionsfaktorsfallet är det däremot frågan om att beskatta utnyttjandet av de produktiva resurserna och i detta senare fall har onekligen en resursanvändning skett även i fråga om de delar av bruttovinsten som sedan blir föremål för konsolideringsoperationer. På motsvarande sätt gäller i fråga om egenföretagarna att produktionsfaktorsskatten skall träffa hela deras inkomst, dvs. såväl arbets- som kapitalinkomsten.

Man kan även överväga att lägga in representationskostnaderna i skattebasen för produktionsfaktorsskatten. Även om inte dessa på samma sätt som t. ex. arbetskraftskostnaderna eller bruttovinsterna utgör direkta ersättningar till produktionsfaktorer finns det dock anledning att behandla de avdragsgilla representationskostnaderna på samma sätt eftersom dessa samtidigt som de kan uppfattas som en insats i en produktionsprocess också innehåller betydande inslag av privat konsumtion som inte blir beskattad på något annat ställe i skattesystemet.

Enligt vår mening bör man inte i skatteunderlaget för produktionsfaktorsskatterna inräkna avskrivningarna på företagens kapitalföremål. Anledningen härtill är att vi i princip har velat uppfatta den allmänna produktionsfaktorsskatten som en skatt på de inkomster som skapas i produktionsprocessen. I så fall bör inte kapitalförslitningen inräknas i skatteunderlaget. Visserligen är de skattemässiga avskrivningarna relativt generösa och medger i allmänhet en betydande överavskrivning, vilken egentligen skulle ingå i skattebasen för den allmänna produktionsfaktorsskatten. Svårigheterna att beräkna den exakta omfattningen av dessa överavskrivningar har emellertid gjort att vi inte velat föreslå en sådan ordning.

Vi föreslår att skattskyldighet till den nya produktionsfaktorsskatten skall föreligga för samtliga de arbetsgivare som nu har att betala den allmänna arbetsgivaravgiften eller som är deklarationsskyldiga till den statliga och kommunala inkomstskatten. Den breddning av skatteunderlaget som sker vid övergången till produktionsfaktorsskatten bör vid samma skatteuttag som nu gäller för den allmänna arbetsgivaravgiften medföra en viss ökning av skatteinkomsterna. Den exakta storleken av ökningen har vi visserligen inte haft resurser att beräkna men som en allmän utgångspunkt för en

bedömning kan nämnas att kapitalinkomsterna i flertalet branscher utgör en klart lägre andel av föräldlingsvärdet än vad som lönerna svarar för.

Majoritetens skrivning på de här aktuella punkterna i kapitel 7 innebär indirekt en polemik mot den av oss föreslagna produktionsfaktorsbeskattningen. Huvuddelen av kritiken anknyter till förhållandet att vi föreslår ett skattesystem som skulle komma att tas ut från företagens bruttovinster och därigenom indirekt påverka även investeringsverksamheten i ett läge då landets behov av ökade företagsinvesteringar är påtagligt. Enligt vår mening är emellertid detta på flera sätt en missriktad kritik. För det första har det inte varit vår avsikt att föreslå ett företagsskattesystem avpassat enbart till dagens situation utan vår avsikt med den föreslagna produktionsfaktorsskatten är att den skall sättas in i ett mera normalt konjunkturläge än det vi upplever i dag. Vi utgår ifrån att den situation vi upplever i dag är övergående och att vi vid början av 1980-talet – kanske redan tidigare – kommer att ha återgått till mera normala ekonomiska förhållanden.

För det andra har självfallet alltid statsmakterna möjligheter att medelst selektiva metoder påverka investeringarnas omfattning och inriktning. Om man befinner sig i ett läge då investeringarna behöver stimuleras kan man mycket väl göra det fastän man arbetar med ett produktionsfaktorsskattesystem. I själva verket är åsiktsskillnaderna mellan oss och utredningens majoritet på denna punkt inget annat än en återspegling av den skiljaktliga uppfattning om de selektiva respektive de generella ekonomisk-politiska medlenas roll. Enligt vår mening kan man uppnå väl så betydande effekter genom att först ta in en skatt eller avgift från näringslivets bruttoinkomster för att sedan om så behövs sätta in stödåtgärder på isolerade punkter. Samtidigt som man uppnår en effektivisering av den ekonomiska politiken skapar man även förutsättningar för en bättre hushållning med offentliga medel.

5 *Nettovinstbeskattningens utformning*

Beredningens majoritet har föreslagit en rad omläggningar av reglerna för beräkning av företagens nettovinster. På vissa punkter innebär de skärpningar i förhållande till nu gällande bestämmelser, i andra fall representerar de lättnader. Enligt vår mening kommer nettoresultatet att för hela företagssektorn innebära en betydande lättnad och en relativt kraftig reduktion av skatteinbetalningarna.

Till grund för beredningens överväganden på dessa punkter ligger en i och för sig ambitiös analys av hur alternativa utformningar av nettovinstskatten skulle ha slagit på ett urval industriföretag under åren 1968–1975. Problemet med denna analys är emellertid för det första att man inte vet hur företagen faktiskt skulle ha reagerat om de utsatts för alternativ företagsskattestruktur. Beräkningarna är utförda på det material som kommit fram under det hittills gällande systemet. Det säger därmed relativt lite om hur företagen skulle ha betett sig om de utsatts för en helt annan struktur. För det andra är analysen begränsad till aktiebolag inom industrisektorn. Men de förslag som utredningen framför äger tillämpning på hela företagsbeståndet såväl utanför industrisektorn som andra företagsformer. Vi har vid en rad tillfällen efterlyst hur det av majoriteten föreslagna systemet skulle påverka dessa andra företag och även vilka statsfinansiella konse-

kvenser det skulle få. Majoriteten har emellertid bl. a. med hänsyn till den pressade tidsplanen inte ansett sig kunna tillmötesgå våra krav på denna punkt.

Denna begränsning av materialredovisningen leder till att utredningsmajoriteten inte kunnat redovisa vilka reella lättnader som det av dem föreslagna systemet skulle innebära. Visserligen får man ett ytligt intryck av att beredningen punktvis föreslår vissa skärpningar. Detta gäller i första hand begränsningen av lagernedskrivningsmöjligheten. Men enligt vad vi har kunnat förstå är den nuvarande lagernedskrivningsmöjligheten endast utnyttjad i begränsad utsträckning varför den av beredningen föreslagna skärpningen endast är nominell och utan reell innebörd för stora flertalet företag. Däremot kommer de lättnader som beredningens majoritet föreslagit att leda till ett reellt ökat utnyttjande. Detta gäller i första hand den föreslagna, nya konsolideringsmöjligheten som baserar sig på lönesumman. Det gäller även den föreslagna utvidgningen av möjligheten att avsätta medel till investeringsfonder. Vi har därför inte kunnat komma till någon annan slutsats än att beredningens majoritet föreslagit ett system som kommer att innebära en statsfinansiell försvagning och betydande lättnader i beskattningen av företagens vinster.

Vi vill dock framhålla att det är den sammantagna effekten av samtliga förändringar som majoriteten föreslagit som får denna effekt. I fråga om den nya lönebaserade konsolideringsmöjligheten har vi däremot direkt förespråkat att en sådan skapas. Den nya lagstiftningen som numera gäller för anställningstryggheten bör nämligen motivera att man ger samtliga företag med anställd arbetskraft en möjlighet att konsolidera sin verksamhet och därigenom kunna skapa en finansiell stabilitet åt sitt företag. De hittillsvarande konsolideringsmöjligheterna har i huvudsak varit knutna till förekomsten av lager och investeringar. Företag som inte har någondera av dessa har hittills saknat möjligheter att konsolidera sin verksamhet. Enligt vår mening bör man därför medge att en sådan skapas. Denna bör emellertid vara av begränsad omfattning. Intill dess att närmare erfarenheter vunnits av denna nya konsolideringsmöjlighet bör den maximeras till 10 % av lönesumman.

Vi har även velat biträda förslaget om att öka avsättningarna till investeringsfonderna. Dessa kan visserligen sedan en tid tillbaka utnyttjas tämligen fritt. De har därigenom i viss utsträckning förlorat sin kortsiktiga stabiliseringspolitiska effektivitet. Men vi anser likväl att när vi på nytt är inne i ett system med mera normalt fondutnyttjande så bör man öka möjligheterna för företagen att avsätta av sin vinst till dessa fonder. Därigenom vinner man ökade möjligheter för den statliga stabiliseringspolitiken.

För att förslagen skall ligga inom ramen för den statsfinansiella neutralitet som förutsatts i våra direktiv måste emellertid någon annan förändring i företagsskattesystemet genomföras. Den sammanlagda effekten av de olika förändringar som majoriteten i utredningen förslagit leder som vi tidigare framhöll till en lättnad i beskattningen på det samlade näringslivet. För att motverka detta bör enligt vår mening lagernedskrivningen därför maximeras till högst 30 procent. För en mycket stor klass av företag kommer summan av de av oss föreslagna åtgärderna inte att leda till någon nämnvärd förändring av skattebelastningen. De kommer sannolikt att leda till en om-

strukturering av konsolideringsmöjligheterna i riktning mot ett större utnyttjande av investeringsfonderna och ett minskat utnyttjande av lagernedskrivningarna. Detta innebär då samtidigt att konsolideringsmöjligheterna i större utsträckning kommer att kunna påverkas av statsmakterna och även att de blir föremål för ökad insyn från de anställdas sida.

Vi motsätter oss vidare varje form av indexanpassning av fondfrisläppen. Skulle det föreligga behov av särskild stimulans av investeringarna finns det alltid möjligheter att uppnå detta syfte genom särskilda för ändamålet speciella åtgärder.

Beredningens majoritet har vidare föreslagit att man skall generellt tillämpa en schablonmässig avskrivning på maskiner och inventarier på 30 procent. Vi har inte velat motsätta oss detta förslag men vill likväl påpeka att de innebär en betydande generositet och en betydande konsolideringsmöjlighet via de överavskrivningar som därigenom skattemässigt medges. Man kan visserligen hävda att under tider med mycket snabb prisstegring så är en 30-procentig avskrivning på ett ursprungligt anskaffningsvärde inte så särskilt mycket värt i jämförelse med ett system där avskrivningen baseras på återanskaffningsvärden. Vi har emellertid inte velat utgå ifrån att den nuvarande höga inflationstakten blir bestående för framtiden. Skulle man varaktigt komma ner till en lägre takt i inflationen finner vi det vara motiverat att ompröva den procentsats som nu föreslagits för de skattemässiga avskrivningarna.

Den av oss föreslagna omläggningen av nettovinstbeskattningens principer kräver självfallet en viss övergångsperiod. Vi finner det naturligt att den nya konsolideringsmöjligheten via lönesumman endast byggs ut successivt över förslagsvis en treårsperiod. Vi finner det också naturligt att skärpningen av lagernedskrivningen inte tas i ett enda steg utan sträcks ut över en period som kanske bör vara ännu längre än tre år.

6 *Förslag rörande egenföretagarna*

Beredningen har tidigare i olika sammanhang framhållit att det är ett viktigt delmål för arbetet på företagsbeskattningens område att åstadkomma en neutral beskattning av företag oavsett i vilken juridisk form verksamheten bedrivs. Med utgångspunkt i detta mål har beredningens borgerliga majoritet framlagt förslag om att egenföretagare får göra en särskild avsättning till en allmän investeringsreserv, vilken blir avdragsgill vid taxeringen. Ett belopp motsvarande hela avsättningen skall sättas in på särskild bankräkning, som är räntebärande. Bakgrunden till förslaget är att man velat skapa en motsvarighet till de möjligheter som aktiebolagen och ekonomiska föreningarna har att sätta av medel till särskilda konjunkturinvesteringsfonder.

Enligt vår mening kommer emellertid detta att leda till en klar favorisering av egenföretagandet som företagsform. Förslaget bör därför avstyrkas.

Redan med nu gällande lagstiftning är skillnaderna mellan egenföretagarna och övriga företagsformer praktiskt taget utjämnad. Möjligheterna till konsolidering genom nedskrivning av varulager, fordringar m. m. samt avskrivning på anläggningstillgångar är i dag desamma för alla typer av företag. Avvecklingen av den s. k. faktiska sambeskattningen 1976 – med vissa begränsningar av kontrollskäl – och samtidigt införda regler om lön till

företagsledare närstående personer i fåmansbolag eliminerar tidigare skillnader mellan olika företagsformer. Inkomst i egenföretag (jordbruk, rörelse) kan nu delas upp på familjemedlemmar, varvid beskattningseffekterna blir i stort sett desamma som vid inkomst av anställning. Den som driver verksamheten i aktiebolag måste löpande redovisa uttag i form av lön. Löneuttagen beskattas årligen i den ordning som gäller för inkomst av tjänst. Det förhållandet att lön till företagsledare och honom närstående personer utgör kostnad för bolaget innebär samtidigt en viss begränsning av möjligheten att bilda obeskattade reserver i bolaget genom i skattelagstiftningen tillåtna konsolideringsåtgärder. När det gäller möjligheten att skjuta upp beskattningen till senare år är egenföretagaren mera gynnad. Han kan på laglig väg nedbringa det till taxeringen redovisade resultatet under nivån för uttag av medel från verksamheten till privata utgifter. I synnerhet gäller detta om det egna företaget är i ett uppbyggnadsskede eller eljest expanderar. Med andra ord synes egenföretagaren ha väl så goda möjligheter som andra företagare att åtminstone temporärt kunna dra fördel av det nuvarande systemet. Genom schablonavdrag fr. o. m. 1977 års taxering för egenavgifter enligt socialförsäkringslagstiftningen och lagen om allmänna arbetsgivaravgiften har tidigare skillnader mellan egenföretag och aktiebolag utjämnats. Det förhållandet att egenföretagaren själv betalar in arbetsgivaravgifterna medan arbetsgivare betalar in avgifterna för löntagarna brukar i debatten felaktigt åberopas som stöd för uppfattningen att egenföretagare betalar högre skatt än löntagare. Lönekostnaden för produktionen är givetvis lika stor i båda fallen. När det gäller den allmänna arbetsgivaravgiften gynnas egenföretagarna enligt nuvarande system så tillvida att en avgiftsfri del av underlaget införts för beräkningen av denna avgift. Denna avgiftsfria del uppgår för närvarande till 30 000 kr.

Vidare drar egenföretagarna i stor utsträckning fördel av de förmånliga reglerna för skogskonton. De kan likaledes utnyttja rätten att under vissa förutsättningar få beräkna den statliga skatten såsom för ackumulerad inkomst och därigenom uppnå en utjämning av progessionen. I betänkandet (8.5.2) redovisas ett exempel där skattskyldig genom uppdelning av 150 000 kr i inkomst hänförlig till tre år får den statliga skatten reducerad från 54 950 kr till 6 150 kr per år under tre år, dvs. 18 540 kr. Dessutom bör även påpekas att den av beredningen föreslagna metoden för avskrivning på maskiner och inventarier får en särskild betydelse för jordbrukarna. Den innebär nämligen en klart snabbare avskrivningstakt och därmed en ökad konsolidering för alla de jordbrukare som nu tillämpar den s. k. restvärdemetoden.

Med hänsyn till ovanstående förhållanden har vi funnit att egenföretagarnas skattesituation icke behöver ytterligare förbättras i förhållande till nuvarande läge. På samma sätt som gäller övriga företagsformer kommer de att få dra fördel av det föreslagna systemet med en lönebaserad konsolideringsmöjlighet. Att gå ännu ett steg längre skulle skapa en betydande orättvisa mellan beskattningen av löntagare och beskattningen av egenföretagarna. Vi vill därför bestämt avstyrka förslaget om att en allmän investeringsreserv för egenföretagarna inrättas.

7 *Särskilda regler för kulturarbetare*

Kulturarbetarnas inkomstsituation kännetecknas i vissa fall av en betydande ojämnhet. Reglerna om ackumulerad inkomst har visserligen kunnat tillämpas i en del av dessa fall och har då i allmänhet lett till en väsentlig mildring av progressionseffekterna. Enligt vår mening kan man emellertid behöva överväga att komplettera dessa regler med en ytterligare utjämningsmöjlighet som går via uppbyggandet av en särskild fond för utjämning framåt av inkomsterna.

Enligt vår mening föreligger det emellertid betydande risker med detta förslag dels i den meningen att det kan sprida sig till andra grupper av egenföretagare (provisionsanställda och liknande) dels att det kan få negativa fördelningspolitiska effekter inom kulturarbetargruppen genom att det i första hand endast kommer att utnyttjas av personer med höga inkomster. Man bör därför överväga att av fördelningspolitiska skäl sätta en högsta gräns för den avsättning som får göras till det ifrågavarande inkomstfördelningskontot. För att inte ge upphov till negativa fördelningspolitiska konsekvenser bör detta sättas vid 20 à 30 tusen kr. Den närmare utformningen av denna begränsning får dock göras mot bakgrunden av en undersökning av kulturarbetarnas faktiska inkomstsituation.

8 *Avdrag för representation*

Vi delar majoritetens uppfattning att en begränsning bör göras av de avdragsgilla kostnaderna för representation. Ett genomförande av beredningens förslag på denna punkt måste dock ske med beaktande av de speciella problem som gör sig gällande inom restaurangbranschen. Dessa problem behandlas för närvarande av hotell- och restaurangutredningen (H 1974:01) som beräknas framlägga sitt betänkande inom kort. Vi finner det därför vara naturligt att man tar skälig hänsyn till vad denna utredning kommer fram till vid ett genomförande av den av oss föreslagna begränsningen av avdragsrätten.

9 *Företagsskattens höjd samt kommunalskatteavdraget*

Vi delar majoritetens uppfattning att avdragsrätten för kommunalskatt vid den statliga beskattningen bör upphöra. För att undvika att detta ger upphov till en förstärkt olikhet i fråga om företagsbeskattningen mellan olika kommuner föreslår vi att man inför en över hela landet likartad skatt på företagen. Denna bör konstrueras så att man i botten lägger en 30-procentig statlig skatt, vilken i stort sett motsvarar den nuvarande skatten sedan hänsyn tagits till avdragsrättens upphörande. Ovanpå denna vill vi sedan lägga en genomsnittlig kommunal utdebitering. Denna bör fastställas årligen av regeringen med utgångspunkt i de beslutade kommunala utdebiteringarna. Vi tar därför avstånd ifrån majoritetens huvudalternativ som innebär att man beslutar om en statlig skatt för även den del som nu motsvarar den kommunala beskattningen. Vi kan inte se något hållbart argument varför inte även företagssektorn skall komma att påverkas av eventuellt kommande kommunala skattehöjningar.

Vi förordar även att man bibehåller den särskilda kommunala taxeringen. Denna behövs för att man på ett rättvist sätt skall kunna fördela de skatteinkomster som skapas inom företagssektorn. Vi hemställer däremot att man i särskild ordning utreder möjligheterna att kraftigt förenkla den nuvarande formen för kommunal taxering av företagen. Vi finner det exempelvis vara en alltför långt gående ambition att medelst ett komplicerat taxeringsförfarande fördela företagsinkomsterna ner på de enskilda församlingarna. Här borde med fördel ett schablonmässigt fördelningsförfarande kunna användas.

10 *Regionalpolitiska frågor*

Den nu föreliggande skrivningen i det regionalpolitiska avsnittet finner vi vara relativt realistisk och väl avspeglande de faktiska sammanhangen. Den allmänna slutsatsen är trots alla reservationer att en regional differentiering av arbetsgivaravgifterna har en mycket liten effekt på sysselsättningen och den allmänna regionala utvecklingen. De selektiva metoderna har här en alldeles uppenbar överlägsenhet.

Vi vill i anslutning härtill dock framhålla att dessa bedömningar på ett markant sätt skiljer sig från den argumentation som de borgerliga partierna använde när de i riksdagen drev igenom en regional differentiering av den allmänna arbetsgivaravgiften. Med utgångspunkt i beredningens egna analyser måste slutsatsen bli den att samhället på ett bättre och mera effektivt sätt skulle kunnat stödja sysselsättningen inom de ifrågavarande delarna av landet om man hade använt de medel som nu statsbudgeten gick förlustig till riktade, selektiva insatser.

2. Reservation av ledamöterna *Dahlström* och *Israelsson*

Företagsskatteberedningens slutbetänkande omfattar flera viktiga principfrågor och skattetekniska spörsmål inom ett vidsträckt fält, som inte blivit behandlade tidigare i beredningens delbetänkanden. Kring detta slutbetänkande har inte fullständig enighet kunnat uppnås. I flera väsentliga avseenden kan vi ansluta oss till den analys och de förslag, som framläggs i betänkandet. Samtidigt vill vi framhålla att vi har avvikande åsikter och alternativa förslag på några viktiga punkter.

Dessa avvikelser behandlas relativt kortfattat och översiktligt i det följande. Vi har begränsat oss till att främst behandla huvuddragen i vårt resonemang. Det innebär också att kommentarer beträffande detaljutformning och val av konkreta lösningar inskränkts till ett minimum. Det senare betingas dels av att företagsskatteberedningen haft en viss tidspress i slutskedet genom samordningen med de andra två skatteutredningarna och dels svårigheten att ta fram detaljunderlag för alternativa skatteförslag.

Företagsskatteberedningen har i sin analys och prövning av företagsbeskattningens huvuddrag inte stannat för att föreslå någon ny typ av skatt eller liknande väsentlig ändring av beskattningens grunddrag i övrigt. Olika slag av tänkbara principreformer behandlas dock på ett teoretiskt plan.

Vi anser att ett av de problem beträffande företagsskatter, som råder i

dag är att löneandelen av nationalinkomsten kommit att skattebelastas kraftigt. En rad arbetsgivaravgifter utgår från lönesumman som bas. Bara under de senaste fem åren har denna belastning med avgifter och skatter skärpts avsevärt. Något motsvarande har inte skett beträffande övriga komponenter i nationalinkomsten, dvs. vinster, räntor, arrenden, royalties, markhyror och dylikt. Det bör finnas jämnhet i skattebelastningen av olika produktionsfaktorer, så att en neutral effekt av skatten skapas med avseende på val av arbetsintensiv respektive kapitalintensiv produktion. Ytterligare kommentarer till denna önskvärda utveckling från arbetsgivaravgifter till en produktionsfaktorbeskattning med breddat skatteunderlag ges nedan.

Övergång från en ren löneskatt till en allmän skatt på produktionsfaktorersättningar innebär en breddning av skatteunderlaget, som principiellt och kvantitativt är väsentlig. Den kan utnyttjas till minskning av den personliga inkomstskatten. Därigenom kan t. ex. genom överföring av proportionella element i personbeskattningen till företagsbeskattningen marginalskattenivån sänkas. Det större underlaget kan också finansiera nya utgifter i statsbudgeten.

Breddningen av produktionsfaktorbeskattningen till i princip alla slags faktorersättningar för också med sig fördelningseffekter. Liksom en ren löneskatt under normalantaganden övervältras på löntagarna, innebär en allmän produktionsfaktorskatt att också övriga inkomstkällor får en reell belastning, som inte helt kan avvältras.

I detta sammanhang är det skäl betona att man måste se olika på dels avgifter som är avsedda att finansiera socialförsäkringsförmåner och dels avgifter som är skatter utan sådant specialsyfte. Det är i praktiken inte självklart hur alla existerande arbetsgivaravgifter skall klassificeras. Som vi ser det skulle en rimlig uppdelning leda till att ungefär hälften av den totala arbetsgivaravgiftssumman snarast är att se som löneskatt, medan resten får ses som försäkringsavgifter, även om det kan råda tveksamhet på en del punkter. När vi talar om allmän produktionsfaktorbeskattning är det alltså den nämnda kvantitativa ramen vi har i tankarna.

Utöver vad som nu anförts vill vi också peka på fördelarna från skattekontrollsynpunkt att ta ut skatt från företag i stället för individer vid i övrigt givna förhållanden.

Företagsskatteberedningen föreslår i fråga om breddad skattebas endast att löntagarnas förmån av fri bil skall tas in i skatteunderlaget för de nu gällande arbetsgivaravgifterna. En försvarlig fördelning av skattebördan kräver betydligt längre gående reformer. Inkomsten av kapital, fastigheter och tillfällig förvärvsverksamhet bör få en motsvarighet i form av egenavgifter. Detta skulle rätta till den nuvarande skeva skattebelastningen.

Utöver vad vi ovan sagt anser vi att de egenavgifter som utgår för rörelseidkare skall ha samma bas som de som gäller för löntagare, dvs. utan fribelopp, samt vara av samma omfattning och inte som i dag avse ett väsentligt färre antal avgifter. Man kan också ifrågasätta de regler som i dag möjliggör för egenföretagaren att ytterligare väsentligt reducera en redan låg avgift beroende på hur angeläget egenföretagaren för stunden bedömer värdet av en viss förmån vara.

Kommitténs majoritet föreslår att reglerna för vinstreservering skall förändras. Lagernedskrivningen föreslås reducerad från 60 till 45 procent av

lagervärdet, samtidigt som en avsättning till lönebaserad reserv skall få göras med 20 procent av lönesumman.

Denna principlösning ansluter vi oss till. Vi anser dock att den kraftiga ökningen av avsättningarna sedan början av 1950-talet bör ersättas av en tendens till dämpning av dessa avsättningar. Den relativa försiktighet som vi här förordar är också motiverad av att företagens faktiska reserveringsmöjligheter baserade på de aktuella vinstnivåerna totalt sett skulle förändras relativt obetydligt med nedan angivna förslag vid en jämförelse med gällande bestämmelser.

Vi förordar en successiv övergång i etapper till en lagernedskrivningsram, som är ca hälften av den nuvarande. Effekten därav skulle bli att tendensen till spekulativa lageraffärer ytterligare begränsas. Det är väsentligt att reformen sker med en avsevärd övergångstid, förslagsvis minst tre år, för att ge berörda företag rimliga anpassningsmöjligheter.

Vidare föreslår vi att den maximala ramen för vinstavsättning grundad på lönerna begränsas till 10–15 procent av totala lönesumman. Också i detta fall bör en övergång till de nya reglerna ske i etapper. Sammantaget medför vårt förslag en viss minskning av avsättningar till fria reserver, medan å andra sidan avsättningar till investeringsfond automatiskt kommer att öka avsevärt.

En utvidgning av företagens reserveringsmöjligheter måste kopplas till ökade möjligheter för staten till aktiv och effektiv styrning av konjunkturen. Det är angeläget att utforma skatteregler som i än högre grad än nu kan användas för att utjämna konjunkturfluktuationer. Det kan inte ske genom generella regler om omfattande reservering utan särvillkor.

Majoriteten i beredningen har vidare förordat en ökning av investeringsfondsavsättningar till 50 procent i stället för nuvarande 40 procent av årsvinsten. Sedan en längre tid har fondernas karaktär av konjunkturpolitiskt styrmedel i det närmaste helt förlorats. Fonderna har snarare fått en ren resultatutjämnande effekt. Enligt vårt förmenande måste en utvidgning av avsättningsmöjligheten förutsätta att fondernas användning som en resultatutjämningspost elimineras och att dess funktion som konjunkturpolitiskt styrmedel på nytt sätts i centrum.

Vi menar vidare att varje form av indexanpassning av fondavsättningarna är oförsvarlig. Det är omotiverat att realsäkra en avsättning som inte är knuten till någon given anskaffning och som redan genom avskrivningsreglerna är särskilt gynnade i skattehänseende samtidigt som det via systemet för investeringsavdrag finns ett medel som är väsentligt mer lämpligt och lätthanterligt för att uppnå syftet att stimulera investeringar vid perioder då det är konjunkturpolitiskt angeläget.

Beredningens majoritet föreslår vidare att egenföretagarna skall erhålla rätt till avsättningar för framtida investeringar enligt en modell som nära ansluter till investeringsfondssystemet. Skälet härför skulle vara önskan att häva skillnader mellan fåmansägda bolag och egenföretagare. Att märka är dock att ett fåmansägt aktiebolag ofta tar ut hela överskottet i form av lön varför fondavsättning sällan kommer ifråga. Fondavsättningarna är en rätt som aktiebolagen och dess ägare erhållit till priset av en dubbelbeskattning. Vi menar att man i en dylik fråga inte kan bortse från konsekvenserna av att verksamheter bedrivs i olika juridiska former. En av-

sättningsrätt för egenföretagaren som inte bara skulle basera sig på den rena vinsten utan även den del som motsvarar fåmansaktieägarens lön skulle på ett inte acceptabelt sätt gynna egenföretagarna. Vi vill därför avråda från den föreslagna reformen.

Sammanfattningsvis menar vi att beredningen borde ha sökt lösningar som inneburit att man vidgat basen för produktionsfaktorbeskattningen för att därigenom skapa större skattemässig neutralitet mellan olika produktionsmetoder samt för att också möjliggöra en avlastning för den individuella beskattningen. Vi anser det också angeläget att det inom ramen för den individuella beskattningen sker utjämningar i skattebelastningen mellan olika inkomstslag genom att även inkomster som härrör från annat än förvärvsarbete påförs egenavgifter. Vidare hävdar vi att de allt kraftigare ökningarna av generella avsättningsmöjligheter bör nedtonas. I stället bör dessa regler utformas så att de blir instrument som den ekonomiska politiken och speciellt näringspolitiken har behov av för att uppnå en bättre konjunkturstabilitet och minskade välfärdsförluster vid angiven sysselsättningsnivå. Möjligheterna till selektiv måluppfyllelse tas då tillvara.

Företagsbeskattningen bör ha en konjunkturmässig flexibilitet för att möjliggöra en mer effektiv ekonomisk stabiliseringspolitik. Investeringsfondssystemet är därvid en mycket viktig komponent, såvida det enbart används i konjunkturstabiliserande syfte. Andra inslag av konjunkturstyrning kan också komma i fråga, t. ex. tillfällig investeringsskatt och variationer i avskrivningsreglerna.

Vi finner det sammanfattningsvis angeläget att understryka att reformer som genomgående favoriserar de redan nu skattemässigt gynnade rörelseidkarna upplevs som stötande av breda löntagargrupper.

3. Reservation och särskilt yttrande av ledamoten *Helmers*, med instämmande av experten *Crabo*

Bruttoskatter (7)

Beredningen har genom de verkställda mycket ingående utredningarna på ett mera fullständigt sätt än tidigare skattekommittéer klarlagt de negativa verkningar för det svenska samhället av ett införande av bruttoskatter (typ BNP-moms, I-moms och liknande skatter).

Energiskatten (7.3.4)

Den analys som fil. dr. Göran Normann verkställt av energibeskattningens verkningar och den allmänna bedömning beredningen gjort leder fram till konsekvensen att energiskatten bör inordnas i mervärdeskattesystemet. Den snedvridning i negativ riktning av konkurrensförhållandena för svensk industri på den internationella marknaden samt det oneutrala gynnandet av energitunga importvaror innebär avgörande motiv för nämnda lösning. Uppbörden av energiskatten och dess speciella teknik behöver därför inte ändras. Vad som erfordras är blott att skattskyldiga till mervärdeskatt ges rätt att som ingående skatt upptaga energiskatten. En sådan lösning erbjuder inte några tekniska problem vilket mervärdeskatteutredningen framhållit i sitt

förslag till sådan samordning (Fi 1973:3). Noteras bör att föredragande statsrådet avvisade en sådan samordning endast under åberopande av statsfinansiella skäl (prop 1973:163).

Nettovinstbeskattningssystemet (8)

Ett viktigt syfte bakom utformningen av företagsbeskattningen är – såsom framhållits i direktiven och understrukits av beredningen – önskemålet att stimulera företagens tillväxt. En tänkbar väg för att nå detta syfte vore att basera företagsbeskattningen på endast reala vinster. Inflationsvinster, dvs. sådana vinster som är betingade av nominella värdestegringar på lager- och anläggningstillgångar, skulle alltså undantas beskattning. I förhållande till ett skattesystem där alla vinster beskattas likformigt skulle ett dylikt realt system vara tillväxtbefrämjande genom att inflationsvinsterna höjer soliditeten och därigenom upplåningskapaciteten.

Den svenska företagsbeskattningen har hittills tillgodosett tillväxtaspekten genom att tillåta obeskattade reserver knutna till realkapitalbildningen. Tillväxten främjas genom att kapitalkostnaderna för investeringarna sänks. Det bör framhållas att såsom skattesystemet idag är uppbyggt ett utnyttjande av reserveringsmöjligheterna samtidigt förutsätter en betydande insats av beskattat kapital. Vid t. ex. en lagerinvestering är det sålunda maximalt ca 30 % som kan finansieras med skattekrediter. Återstoden är eget kapital och/eller kapital som lånats utifrån. Företagsekonomiskt kan det därför aldrig vara lönsamt att öka lager endast för att komma i åtnjutande av en skattekredit. Ur denna synvinkel kan de nuvarande reserveringsmöjligheterna inte ses som destabiliserande. Tvärtom har beredningen inte kunnat påvisa att lagervärderingsreglerna har några negativa verkningar från stabiliseringspolitiska synpunkter.

En jämförelse mellan det nuvarande svenska systemet och en real skattemodell vore önskvärd. Eftersom det inte föreligger något färdigt system för inflationsredovisning är dock en dylik jämförelse f. n. omöjlig att göra. De kommentarer jag vill lämna på hur man bäst stimulerar företagens tillväxt baseras därför i huvudsak på det hittillsvarande skattesystemet. Kravet på stimulans framstår därvid i dagens läge som närmast självklart. De nuvarande problemen med betalningsbalansen torde inte vara avklarade förrän långt in på 1980-talet. Det skattesystem som vi idag lägger grunden till måste alltså se som en av sina huvuduppgifter att medverka till att underlätta företagens investeringar.

Basen för bildandet av obeskattade reserver

Inom beredningen har ett antal olika baser diskuterats för bildandet av obeskattade reserver vid sidan av lager och anläggningar. Från tillväxtsynpunkt har dock dessa alternativa baser en klar nackdel. Eftersom investeringar i realkapital – lager och anläggningar – är av avgörande betydelse för tillväxten i vår ekonomi är det därför naturligt att knyta skatteförmånerna till denna typ av investeringar.

Det kan tilläggas att vid kraftiga prisstegringar, såsom dem vi nyligen registrerat för massa, olja och kaffe, nuvarande baser inte kan ersättas av

t. ex. en lönereserv. En kraftig prisstegring på en vara skapar ett omedelbart, extra behov av finansiering. En reserv med lagervärdet som bas ger automatiskt det erforderliga stödet och bidrar därigenom till att vidmakthålla företagets kapacitet.

Förutom syftet att stimulera tillväxten finns det också ett krav på att företagsbeskattningen skall medge resultatutjämning över tiden. De senaste årens mycket kraftiga fluktuationer i vinsten, speciellt inom de skogs- och malmbaserade industrierna, visar att nuvarande regler snarast är otillräckliga.

Behovet av åtgärder som medverkar till att underlätta företagens självfinansiering understryks ytterligare av nedanstående tabell.

Tabell 1 Självfinansieringsgrad inom 15 verkstadskoncerner

	Ökning av investerat kapital, milj. kr	Därav självfinansierat, %[a]
1964–70	17 193	36
1970–76	48 830	26

[a] Vinst efter planenliga avskrivningar minus betald skatt och utdelningar.

Uppgiften i tab. 1 baseras på en analys av de börsnoterade verkstadskoncernerna. Vinstutvecklingen inom dessa torde vara klart bättre än inom det övriga näringslivet. Tendensen mot en sänkt självfinansieringsgrad är därför förmodligen än allvarligare för övriga företag.

Den sjunkande självfinansieringsgraden är visserligen i första hand förorsakad av en låg avkastning på investerat kapital. Därutöver måste dock det begränsade utrymmet för resultatreglerande åtgärder framhållas. 1970–76 betalade sålunda verkstadskoncernerna i tab. 1 ovan 6,5 miljarder kr i skatt motsvarande nära 15 % av ökningen i investerat kapital under samma period.

Det otillräckliga utrymmet för resultatreglerande åtgärder understryks ytterligare av en analys av 104 större industriföretag utförd vid Ekonomiska Forskningsinstitutet (EFI).

Tabell 2 Antal företag som 1971–75 skrivit ned sina lager med mindre resp. mer än 50 %

Exportandel i %	Mindre än 50 %	Mer än 50 %
0	5	7
1–10	3	6
10–25	6	12
25–50	10	20
Över 50	14	21
Summa	38	66

Tabellen visar att andelen företag som maximalt utnyttjat nuvarande konsolideringsmöjligheter uppgår till 2/3 under perioden 1971–75. Särskilt intressant är att notera att de mest exportintensiva företagen därvid ligger i topp.

En fördelning av de analyserade företagen på branscher visar vidare att

det framför allt är inom massa- och stålindustrin som det finns ett behov av ytterligare konsolidering (se tab. 3).

Tabell 3 Antal företag som 1971–75 skrivit ned sina lager med mindre resp. mer än 50 % (branscher).

Exportandel i %	Mindre än 50 %	Mer än 50 %
Massa och stål		
Mindre än 25	0	5
25–50	1	7
Över 50	4	12
Verkstad		
Mindre än 25	4	6
25–50	7	7
Över 50	8	7
Övriga		
Mindre än 25	10	14
25–50	2	6
Över 50	2	2
Summa	38	66

En begränsning av lagernedskrivningsrätten skulle därmed hårdast drabba den grupp av företag vilkas expansion är en förutsättning för exportökning och förbättrad betalningsbalans.

Kravet på självfinansiering är inte absolut. Det varierar mellan branscher och företag över tiden. Av samstämmiga uttalanden från statliga, kooperativa och privata företag synes vi dock nu ha nått en nivå som medför allvarliga risker för investeringsutvecklingen. Det är därför önskvärt att man utformar skattereglerna så att man återställer det reala utrymmet för konsolidering som fanns under 1950-talet då statsmakterna på grundval av företagsbeskattningskommitténs förslag utformade nuvarande system. Det är desto mer naturligt eftersom statsmakterna vid upprepade tillfällen tillkännagivit, att det inte varit avsikten att skärpa företagsbeskattningen.

Lager

Den viktigaste resultatreglerande åtgärden enligt nuvarande skatteregler är nedskrivningsrätten på varulager. I normalfallet får lagret skrivas ned med 60 % av anskaffningskostnaden efter ett schablonavdrag på 5 % för inkurans.

Om priserna är konstanta innebär det att ett företag kan sätta av obeskattade vinstmedel till lagerreserver motsvarande 60 % av volymökningen. Är denna 5 % kan alltså 3 % finansieras denna väg.

Är å andra sidan inflationstakten 10 % och volymökningen 5 % är utrymmet för lagerreservbildning begränsat till 9 % (0,6 x 15). I detta fall är alltså nuvarande regler inte tillräckliga för att medge ens finansiering av den rent inflationsbetingade lagerökningen.

Reduceras nedskrivningsrätten på lager till t. ex. 45 % försämras självfinansieringsmöjligheterna vid inflation ytterligare. Jämför vi exempelvis

läget under 1950- och 60-talen med knappt 5 % inflation med en förväntad inflation på ca 10 % under resten av 1970-talet kombinerad med en nedskrivningsrätt på 45 %, framstår försämringen som oacceptabel. I det förra fallet kunde 1 % av volymökningen finansieras via lagerreservbildning, i det senare –3,25 %. Vid en ytterligare reduktion av nedskrivningsrätten till 30 % skulle endast halva prisstegringen finansieras via lagerreserv. Återstående 10 % skulle behöva täckas av banklån och/eller beskattade vinstmedel.

Ville man uppnå samma effekt som i den gamla skatteutredningen vore det i själva verket motiverat med en höjning av nedskrivningsrätten till ca 75 %.

Av flera skäl är det värdefullt att skattemässigt värdera lagren enligt FIFO-reglerna. En LIFO-värdering skulle nämligen medföra ett dubbelarbete såtillvida att FIFO-värdet också måste tas fram för att möjliggöra korrekta vinstberäkningar. Det är emellertid i detta sammanhang av intresse att konstatera att länder som tillämpar LIFO-metoden kan uppnå effekter som är väl jämförbara med nuvarande svenska regler.

Som exempel kan nämnas att de amerikanska stålföretagen US Steel's och Bethlehem Steel's lager är upptagna till endast ca 40 % av FIFO-värdet.

Vid inflation ger LIFO i själva verket skattefördelar framför de svenska reglerna i ett ganska stort antal fall såsom framgår av tab. 4.

Tabell 4 Fördelaktigaste värderingsmetod vid olika kombinationer av inflation och volymökning

	Tillväxt %					
Inflation %	0	1	2	3	4	5
0	–	FIFO	FIFO	FIFO	FIFO	FIFO
1	LIFO	”	”	”	”	”
2	”	LIFO	”	”	”	”
3	”	”	LIFO	”	”	”
4	”	”	”	”	”	”
5	”	”	”	LIFO	”	”
6	”	”	”	”	LIFO	”
7	”	”	”	”	”	”
8	”	”	”	”	”	LIFO

Som synes är de svenska reglerna klart gynnsammare för snabbt växande företag, något som också varit avsikten med bestämmelserna. En försämring av de nuvarande reglerna kommer att ge konkurrensfördelar åt ett ökat antal utländska företag som idag tillämpar LIFO. Rätten till lagerreserveringar fyller därjämte i någon mån ut det tomrum i skattelagstiftningen, som frånvaron av resultatutjämning genom carry back-metoden utgör. Vill man begränsa lagernedskrivningsrätten, bör man också införa denna metod.

Beredningens majoritet förordar en begränsning av lagernedskrivningen och en ny möjlighet till reservering baserad på lönesumman. Jag anser med stöd av den motivering jag ovan lämnat att lagernedskrivningsreglerna bör bibehållas oförändrade. Som jag delar den uppfattningen att de tjänsteproducerande företagen skall ha resultatutjämnings- och konsolideringsmöjligheter finner jag i syfte att nå en så enkel tillämpning som möjligt att

regelsystemet bör utformas på så sätt att företagen äger välja antingen nedskrivning av lager enligt oförändrade regler eller en reservering baserad på lönesumman.

Beredningen har i fråga om den tjänsteproducerande sektorns behov av resultatutjämnings- och konsolideringsmöjligheter inte haft tillgång till någon utredning – en dylik utredning är svår att utföra särskilt som servicesektorn består av många branscher. Enligt min uppfattning bör därför lönereservens storlek bedömas på grundval av det erfarenhetsmaterial som dessa branscher lämnar i samband med remissbehandlingen.

Maskiner och inventarier

De i anledning av företagsbeskattningskommittén på 1950-talet införda bestämmelserna om avskrivning på maskiner och inventarier bedömdes vid då rådande inflationstakt och genomsnittlig ekonomisk livslängd vara tillväxtbefrämjande. Avskrivningsreglerna sänkte alltså kostnaderna för investering i dessa tillgångar och bidrog därigenom till en högre investeringstakt. Samstämmiga uttalanden vittnar om en positiv bedömning av reglernas effekt i detta avseende.

Under 1960- och 70-talen har emellertid fördelarna gradvis urholkats. Stigande återanskaffningskostnader gör att en växande andel av företagens självfinansiering måste användas för att täcka endast prisstegringar. En allt snabbare teknisk utveckling bidrar till att den ekonomiska livslängden idag ligger betydligt närmare den skattemässiga än vad som var fallet på 1950-talet. Delvis kompenseras denna utveckling dock av en ökad användning av investeringsfonder och av investeringsavdrag. De nuvarande reglerna för avskrivningar kan alltså inte sägas ge utrymme för någon allmän konsolideringsreserv på samma sätt som var möjligt på 1950-talet. Detta konstaterande leder till att skäl saknas för en begränsning av avskrivningssystemet.

Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar (11.2.3)

Jag delar inte majoritetens uppfattning beträffande den skattemässiga redovisningen av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar. Den innebär en aktiveringsskyldighet som går långt utöver vad som hittills allmänt praktiserats och det måste ifrågasättas om den inte i vissa hänseenden står i strid med såväl bokföringslagens som kommunalskattelagens bestämmelser. Det bör ankomma på riksskatteverket att sedan utredningsarbetet på skilda håll – t. ex. inom Föreningen Auktoriserade Revisorer – slutförts utfärda anvisningar. Enligt min mening bör därför den slutliga utformningen anstå tills vidare.

Bokslutslager (11.2.4)

Beredningen föreslår att varor som inköpts omedelbart före balansdagen och likaså omedelbart efter denna dag försålts till den ursprunglige säljaren inte skall inräknas i varulagret på balansdagen. Jag tillstyrker detta förslag.

Beredningens majoritet föreslår vidare att nedskrivningsrätten skall be-

gränsas beträffande varupartier som är "främmande för rörelsen" och inköpts omedelbart före balansdagen. De varor som avses är sådana som noteras på internationella varubörser, dvs. i huvudsak rå- och stapelvaror. Här förutsätts att taxeringsmyndigheten skall bedöma om varuinköpet är främmande för rörelsen eller ej. Enligt min mening bör den principen upprätthållas att skatterätten inte skall innehålla regler som förutsätter en bedömning från skattemyndigheternas sida av en affärshandling. Myndigheten skulle tvingas att ta ställning till exempelvis frågan om en ny verksamhetsgren startats eller inte. Den föreslagna regeln leder till onödiga diskussioner och det kommer alltid att bli svårt för parterna att visa i efterhand syftet med inköpet vid bedömning av senare inträffade händelser. Troligen kommer det enda fall där ingripande från myndigheternas sida är möjligt att vara det som ovan nämnts, nämligen där återförsäljning sker. Jag avstyrker därför förslaget till en specialregel om s. k. rörelsefrämmande varupartier.

Pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m fl. (11.7)

Det regelsystem som beredningen föreslår gäller en mångfald av branscher vilka sinsemellan uppvisar olikheter ifråga om avtals- och redovisningspraxis och vilka skulle komma att påverkas i varierande grad av förslaget. Mot bakgrund härav och då jag anser att flertalet företag inom denna mycket heterogena grupp bör kunna lägga en förenklad redovisning till grund för taxering, förordar jag ett system som inte är för betungande för dessa företagare och företag och ej heller leder till ständiga taxeringsrevisioner och utdragna diskussioner om rätt beskattningsår. Med andra ord ett till det praktiska livet knutet system bör eftersträvas.

För att erhålla en fast grund för tillämpningen erfordras en skatterättslig definition av begreppen arbeten på löpande räkning samt till fast pris eftersom marknaden uppvisar en serie varierande former av avtal vilka inte entydigt låter sig definieras med hjälp av allmänna formuleringar. Möjligt är att lagtexten kan begränsas till en legaldefinition beträffande en av dessa kategorier.

Vad först angår arbeten på löpande räkning anser jag i likhet med majoriteten att vinstavräkning bör ske i takt med faktureringen. Detta står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Med detta system uppstår inget annat tillämpningsproblem än frågan om rätt beskattningsår. Tillämpar ett företag konsekvent och kontinuerligt vissa rutiner för fakturering anser jag till skillnad från majoriteten att det saknas anledning för taxeringsmyndigheterna att ingripa om fakturering för t. ex. sista kvartalet sker först det följande räkenskapsåret. Detta motiveras inte minst därav att redovisningssvårigheter föreligger beträffande t. ex. fortlöpande tjänster vilka ej låter sig nedbrytas till avslutade delprestationer.

Rena missbruk torde vara sällsynta då ett uppskjutande av fakturering inte främst gynnar konsulten/hantverkaren utan endast hans kunder. Likviditetshänsyn framtvingar en fakturering i en även för rörelsebeskattningen acceptabel takt.

Beträffande arbeten i fast räkning förordar jag för nu behandlade företagare och företag följande metod. Vinstavräkning skall ske först sedan arbetet slutförts. En sådan regel finner stöd i propositionen om ny bokföringslag

(1975:104): "En vinstavräkning bör i princip inte få äga rum förrän arbetet slutförts och beställaren normalt skiljt sig från uppdraget". Härav följer vidare att aktivering skall ske av pågående arbeten. För att i möjlig mån begränsa omfattningen av dessa företags löpande noteringar under året bör aktiveringen omfatta direkta kostnader, såsom utlägg för material, underkonsult, resor m. m. samt löner och lönebikostnader. För att undvika att taxeringsbasen varierar med företagsform bör från nämnda lönekostnader undantas sådana kostnader för i företaget t. ex. aktiebolaget arbetande delägare. Mitt förslag har sålunda till skillnad från majoritetens den skatterättsliga fördelen att företagsformen saknar betydelse för taxeringen, något som beredningen i andra sammanhang starkt framhävt som ett väsentligt lagstiftningsmål. Med andra ord, taxeringsunderlaget blir detsamma för dessa verksamheter oavsett om de bedrivs som enskild firma, i handelsbolag eller aktiebolag.

Vad majoriteten uttalat om värdering av pågående arbeten som på balansdagen ännu inte vinstavräknats kan jag ansluta mig till. Vad beredningens majoritet anför beträffande undantag från redovisningsskyldighet för visst "grundbelopp" ansluter jag mig även till. Storleken av ett sådant "grundbelopp" bör avvägas så att en verklig förenkling av tillämpningen åstadkommes. Underlag för bedömning härav kan förväntas i remissyttrandena.

Vad gäller större företag med mycket utvecklad redovisning finner jag det materiellt befogat att dessa skall kunna grunda sina deklarationer på denna. Med hänsyn till att en total aktivering sker i dessa företag kan en annan teknisk lösning än de ovan nämnda vara lämpligare. Lagstiftaren kommer säkert att genom remissbehandlingen erhålla erforderligt underlag för en bedömning härav. Även andra redovisningstekniska problem kan därvid komma att aktualiseras.

Vissa frågor angående rätt beskattningsår (11.13)

Majoriteten föreslår att rättelse vid taxering av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall kunna ske av kvarstående fel i vissa balansposter oavsett när felet uppkom. Förslaget förutsätter en närmare analys av ett sådant systems samband med eftertaxeringsreglerna. De straffrättsliga och sanktionsrättsliga frågor som sammanhänger med förslaget har inte tillräckligt klarlagts. Det bör t. ex. inte öppnas möjligheter för skattemyndigheterna att fritt välja beskattningsår och därmed t. ex. maximera skattetillägg.

Mot denna bakgrund anser jag att man bör sträva efter att dra en gräns gentemot eftertaxeringsinstitutet vid de poster i balansschemat vilka enligt god redovisningssed är föremål för särskild granskning i samband med bokslut. Lagtekniskt bör av rättssäkerhetsskäl alla de poster som kan rättas oavsett tidpunkten för felets uppkomst angivas i KL med användning av bokföringslagens definitioner.

Aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning m. m. (11.14)

I de föreslagna anvisningarna till 7 § lagen om statlig inkomstskatt definieras organisationsaktier och indirekt kapitalplaceringsaktier.

Mot bakgrund av det lagstiftningsarbete som förevarit på detta område

under 1950- och 60-talen är det väsentligt att fastslå att kedjebeskattning allenast skall avse utdelning på aktier anskaffade i kapitalplaceringssyfte. Med tidigare och gällande lagstiftning har alltså icke åsyftats en längre gående kedjebeskattning än till sådana aktier. Skulle man gått längre hade man direkt motverkat en ändamålsenlig samverkan mellan bolag och en förnuftig kapitalallokering. Detta är också naturligt eftersom skattefriheten för utdelning är en konsekvens av bolagsskattens struktur och kedjebeskattningen ett principiellt avsteg härifrån, motiverat i ett begränsat antal situationer. Det finns därför enligt min mening ingen anledning att, som beredningens majoritet förordar, skärpa rättstillämpningen. Utdelning på aktier vilkas innehav betingas av ägarbolagets rörelse bör liksom hittills vara skattefri.

Kommissionärsföretag (11.15.3)

Majoriteten har föreslagit vissa begränsningar av de möjligheter gällande rätt ger att skattemässigt godkänna s. k. kommissionärsbolag.

Tillkomsten och användningen av kommissionärsbolag är uttryck för det praktiska livets behov eller med andra ord en metod att organisera affärsverksamhet. Att man vid dessa samgåenden valt ett aktiebolag i stället för ett handelsbolag är även det betingat av affärsmässiga skäl. Dessa faktiska förhållanden samt att rättspraxis sedan lång tid tillbaka godkänt dessa förfaranden utgjorde också motivet för 1965 års lagstiftning vilken endast behandlade det vanligast förekommande fallet samtidigt som lagstiftaren uttryckligen angav att även andra varianter borde skattemässigt godtagas. Varken den till grund för lagstiftningen verkställda utredningen eller departementschefen ansåg att de samtidigt införda reglerna om koncernbidrag utgjorde ett principiellt eller materiellt hinder för att inta den angivna ståndpunkten vilket klart uttrycktes av departementschefen (prop 1965:126 sid 65):

"Det förhållandet, att frågan om beskattningen av kommissionärsbolags vinst författningsmässigt reglerats i vissa fall, utesluter inte att beskattningen kan ske hos huvudföretaget även om de angivna villkoren inte är uppfyllda. Såsom utredningen antytt kan det mången gång av praktiska skäl vara motiverat att beskattningen får ske hos huvudföretaget, om detta förhållande inte medför några obehöriga skattelättnader. En förutsättning bör dock vara att huvudföretaget och kommissionärsbolagets räkenskaper avslutas vid samma tidpunkt."

Beredningens majoritet tar avstånd från motiven för gällande lagstiftning ävensom gällande praxis. Skälen härför är att man uppfattar kommissionärsbolaget som ett koncernbolag i aktiebolagsrättslig mening. En sådan parallell är inte juridiskt och än mindre reellt motiverad. Detta framträder klart i de fall något ägandeförhållande inte föreligger. Däremot kan det vara skäl att för skattemässigt godkännande uppställa vissa formella krav på avtalen med kommissionärsbolag för att ge skattemyndigheterna ett fast underlag för sin kontroll.

Som jag inte kan finna att majoriteten anfört skäl för ändring av gällande rätt föreslår jag att liksom tidigare kommissionärsbolag skall skattemässigt godkännas oavsett ägarförhållandet. Ett eller flera aktiebolag (ekonomiska föreningar) skall sålunda med skatterättslig verkan kunna begagna sig av

kommissionärsbolag – oavsett ägareförhållandet. Det primära är inte ägareförhållandet utan avtalet.

Avdrag för avsättning till internvinstkonto (11.15.4)

Rätten att göra avdrag för avsättning till internvinstkonto är enligt nuvarande regler förbehållen svenskt moderföretag, som sålt varor till utländskt dotterbolag. Beredningens majoritet motsätter sig att avdragsrätten vidgas till att omfatta inte endast moderföretaget utan även annat företag inom svensk koncern, som säljer varor till utländskt koncernföretag. Som huvudskäl härför anförs befarade svårigheter att kontrollera avdragsrättens tillämpning.

Enligt min mening kan inte dessa kontrollsvårigheter gärna vara större då försäljningen sker från ett dotterföretag än då den sker från ett moderföretag, i vilket fall svårigheterna hittills synes ha kunnat bemästras. Vidare kan försäljningen inom en koncern givetvis i och för sig alltid organiseras så att den sker från moderföretaget. En vidgad avdragsrätt medför sålunda i sig inte något ökat utrymme för avdrag, vilket visar att några principiella invändningar ej kan resas mot en utvidgning. Däremot medför den nuvarande begränsningen av avdragsrätten att koncernerna tvingas organisera försäljningen på visst sätt för att vara berättigade till avdrag. Eftersom det sålunda egentligen inte är fråga om att ge koncernerna en ökad avdragsrätt utan endast en avdragsrätt som är organisationsneutral kan jag inte finna annat än att majoritetens motiv mot att vidta den ifrågasatta ändringen saknar bärkraft.

Representationskostnader (11.16)

Det äger sin riktighet att kostnaderna för representation erbjuder svårigheter från kontrollsynpunkt. En viss grad av schablonisering behöver därför tillgripas och en sådan avdragsbegränsande schablon tillämpas också för närvarande. Majoritetens förslag grundas emellertid på värderingar som ligger utanför de allmänna principer som gäller för företagsbeskattningen. Den schablon majoriteten förordar saknar därför realism. Jag kan därför inte stödja förslaget till ändring.

4 Reservation av ledamoten *Magnusson*

Beträffande rätten till avdrag för representationskostnader

Beredningen föreslår att avdrag för representation begränsas till högst 50 kr per person. Vid 1963 års riksdag beslöts om begränsning och krav på uppgiftslämnande i deklarationen för erhållande av sådant avdrag. Dessa begränsningsregler kompletteras årligen genom bestämmelser som utfärdas av riksskatteverket. Den princip som har fastslagits är att inget avdrag godkännes som inte har samband med företagets verksamhet och inte heller till högre belopp än som framgår av riksskatteverkets beslut.

Problemet är naturligtvis i inte ringa mån en fråga om kontroll. Den kommer emellertid att bli lika nödvändig i det system som beredningen föreslår. I den mån som de nuvarande bestämmelserna har följts kan det

inte göras gällande att någon överdriven representation har kunnat förekomma.

Sedan gammalt är det sed att representation förekommer såväl inom affärslivet som inom offentlig verksamhet både när det gäller kommuner och staten. Inom affärslivet spelar den rent personliga kontakten en stor roll, vilket inte minst gäller för den alltmer ökande internationella affärskontakten. Det torde därför inte vara möjligt att inom det enskilda näringslivet i någon avsevärd grad minska ned den representation som tillåtes inom de nuvarande ramarna. Om man sålunda inte kan vara med på att godkänna dessa så kommer företagen att tvingas till att betala denna med beskattade pengar, vilket i sin tur kommer att innebära ökade kostnader för det svenska näringslivet. I nuvarande läge anser jag inte att det är möjligt att lägga ytterligare bördor på vår produktion. Med det anförda anser jag mig sålunda inte kunna vara med om att ändra på de nuvarande bestämmelserna.

5 Särskilt yttrande av ledamoten *Dahlström*

Vid sidan om den reservation jag lämnat tillsammans med Sune Israelsson vill jag härmed föra fram en del synpunkter av allmänt slag som inte direkt innebär konkret ställningstagande till vissa reformer eller rekommendationer. Det gäller vissa allmänna åsikter om ändamål och medel i företagsbeskattningen samt en del praktiska och skattetekniska synpunkter. I dessa avseenden anser jag att betänkandets text kräver en komplettering eller i något fall en gensaga.

Nettovinstskattens samband med konkurrenssituationen

Kommittén diskuterar i avsnitt 8.4 dubbelbeskattningsprincipen samt ändringar i nettovinstbeskattningen av bolag och specialregler, som är ägnade att modifiera graden av dubbelbeskattning. Jag kan i stora drag acceptera denna text, men har en avvikande mening beträffande vissa betoningar och slutsatser. Beträffande inkomstbildningen för bolagen efterlyser jag inverkan av konkurrensbegränsningar. Om allmän fri konkurrens förutsätts råda, kan man utgå från att vinstkvoten i varje fall på längre sikt skulle bli i stort sett densamma i olika företag och företagsformer. En sådan utjämning av vinstkvoten och av kapitalplacerarnas avkastningskrav *mellan olika länder* antas som trolig i betänkandets resonemang.

I praktiken råder dock avsevärda monopolistiska inslag på skilda marknader, både inhemska och internationella. Graden av konkurrensbegränsning är varierande. Men så snart konkurrensbegränsning förekommer i samband med oligopol eller monopol uppstår vinstkvotsskillnader. Ett dominerande företag eller en mindre grupp företag med sammantagen dominerande ställning, som har en prisledande ställning, tenderar att få en relativt hög vinstkvot. Det blir också en tendens till mindre vinstfluktuationer i samband med konjunkturväxlingar.

I det här sammanhanget anser jag det inte lämpligt att gå in på en karakteristik av olika marknader med avseende på konkurrensbegränsnings-

graden. Det kan i alla fall konstateras att för industrins del är det fråga om att *både* bedöma inhemska marknader dels för färdiga insatsvaror och halvfabrikat, dels för färdigprodukter för slutlig användning *och* utländska marknader. På exportmarknaderna råder i det här avseendet en ytterst splittrad bild. Genom stark specialisering har en del svenska företag på mycket begränsade marknader en relativt stark, i några fall dominerande ställning. Förändringstendenser är också påtagliga. Vid en allmän höjning av svenska producenters kostnader per enhet under en längre tid ökar det konkurrenselement som ligger i substituerande import. Vidare minskar graden av självständighet i prispolitiken för större svenska exportföretag.

Vid beskattningen är det önskvärt att motverka "övervinster" till följd av konkurrensbegränsning. Bolagsskatten spelar en roll av det slaget, trots att det finns en enhetlig skattesats. Med andra ord är bolagsskattens existens motiverad av konkurrensinskränkningar. Som en grov approximation har bolagen juridiskt sett en gynnad ställning, avsiktligt skapad för att gynna koncentration och kapitalökning. De innefattar också alla stora företag, med undantag av föreningsrörelsernas som har ett särskilt ursprung.

Den idealiska metoden skulle enligt min mening vara att låta vinstskatten vara differentierad efter monopoliseringsgraden, vilken skulle vara bedömd på ett ingående sätt. En extra skattebelastning av vinster i företag med dominerande eller oligopolistisk marknadställning skulle i princip inte behöva begränsas till bolag. Det finns nu vissa praktiska hinder för den skatteprincip jag förordar. För att kartlägga och publicera konkurrensbegränsningsförhållanden fordras stora resurser och en politisk inriktning hos statsmakterna, som inte råder idag. Före år 1938 var bolagsskatten progressiv, dvs. skattesatsen steg med stigande vinstkvot. Detta är dock en alltför grov metod. Andra faktorer än konkurrensbegränsningsgraden kan tillfälligt ge hög vinst, t. ex. skicklig företagsledning, lyckosamt produktval m. m. Som jag ser det bör en differentiering just utgå från konkurrenssituationen på respektive marknad.

Det vore enligt min mening angeläget att denna synpunkt kom att beaktas vid utformningen av företagsskattesystemet i framtiden, särskilt vid avvägningen av skattesats, revision av regler som påverkar bolagsskattesatsens effektivitet samt dubbelbeskattningen. Framsteg beträffande konkurrens- och marknadsövervakningen kan också bidra till att hinder, som man ser i dag för en riktig differentiering, kommer att undanröjas. Något yrkande i den riktningen gör jag inte i det här sammanhanget.

Avskrivning på maskiner och inventarier

Beträffande betänkandets behandling av maskinavskrivningar samt av inventariebegreppet har jag inga ändringsförslag. Däremot vill jag resonemangsvis föra fram frågan om procentsatsen vid räkenskapsenlig avskrivning, som kommer att bli huvudregel för alla slags företag enligt beredningens förslag. Det är angeläget att det kommer till stånd en diskussion om nivån för avskrivningarnas höjd. Det kan ifrågasättas om avskrivningssatsen skall vara 30 % eller 25 %.

Grunden är att avskrivningarna skall avspegla faktisk förslitning och produktionsutrustningens ekonomiska livslängd. För maskiner och inventarier

är den ekonomiska livslängden relativt lång i genomsnitt. Situationen för det enskilda företaget växlar starkt, beroende på hur sammansättningen av maskiner och övrig utrustning är. Ett avskrivningssystem nära verkligheten skulle fordra att anläggningstillgångarna delades upp på flera kategorier med olika livslängd. Detta är dock olämpligt skattetekniskt sett.

En annan synpunkt är att man via framför allt avskrivningen vid anskaffningstidpunkten vill stimulera investeringsviljan genom hög avskrivning. Särskilt i ett läge med svaga industriinvesteringar och låg tillväxttakt vinner den synpunkten i kraft. Å andra sidan talar vi här om ett fast inslag i bolagsskattesystemet som inte skall växla. Stabiliseringspolitiska instrument existerar på annat sätt, framför allt i form av investeringsfonderna.

Vid den nivå för avskrivningssatsen som här diskuteras – dvs. 25 eller 30 % av utrustningens bokföringsmässiga restvärde – är frågan närmast hur pass stort utrymme som skall ges till dold reservering genom överavskrivning. Det gäller knappast graden av soliditet utan närmast hur avvägningen ska göras mellan dolda och öppna reserver i företaget. För egen del anser jag att överavskrivningar inte skall ges alltför stora proportioner.

En illustration till innebörden av olika avskrivningssatser är att restvärdet en sjättedel av anskaffningsvärdet uppnås under femte året efter anskaffningsåret vid avskrivningsprocenten 25 och under fjärde året vid en avskrivningsprocent om 30.

Även om lång ekonomisk livslängd innebär låg årlig kapitalkostnad får den inte uppfattas som ett självändamål. En snabb ekonomisk tillväxt med relativt stark produktivitetsökning kännetecknas av snabbare teknikväxling och därmed kortare livslängd hos produktionsutrustningen. Då svenskt näringsliv når tillbaka till snabbare produktionsstegring och högre rationaliseringstakt är en lägre avskrivningsprocent än 30 inte någon nackdel. Lönsamheten torde bedömas tillräckligt positivt för att kapital till nya investeringar skall komma fram spontant. Omfattningen av dolda reserver genom överavskrivningar har ingen större betydelse, utan det är de totala reserverna som kan ha det.

Inkomstfördelningskonto för kulturarbetare

Utredningsmajoriteten föreslår här att kulturarbetare som upphovsmän enligt vederbörande lag skulle få göra avsättning från inkomsten med upp till 50 %, dock lägst 10 000 kr. Nettoinkomsten efter avsättning skulle inte få nedbringas under 50 000 kr. Avsatta medel skulle få uppskov med beskattning under högst fem år. Förslaget liknar det som gäller för avsättning till skogskonto.

Till denna del av företagsskatteberedningens förslag vill jag i det här sammanhanget anföra att det inte bör genomföras nu i denna form. Beredningen går här in på ett område där en person som självständig yrkesutövare blir ett slags företag genom att äganderätten till visst konstverk – och därmed till konstverkets avkastning – regleras i en särskild lag. Det är tveksamt om den personbeskattning det egentligen är fråga om borde ha behandlats av beredningen.

Årsbeskattningsprincipen skulle, om förslaget tänkts genomfört, bli urholkad. Flera andra kategorier har problem med kastningar mellan åren

i fråga om inkomsten. Vissa anordningar, däribland regeln om ackumulerad inkomst, bidrar till en utjämning så att inte progressiviteten skall bli orättvist hög.

De föreslagna reglerna berör närmast kulturarbetare, som blivit väl etablerade och erkända. Eftersom vederbörande ofta torde ha möjlighet att genom avtal själv påverka inkomstens tidsförläggning och ev. skattefördelar för man in en sådan individuell handlingsfrihet i skattereglerna att det skulle komma att saknas motsvarighet i skatterätten i övrigt. Beträffande skogskonto finns yttre bestämmande faktorer såsom skogsbeståndets existens, mognad, tillväxttakt och beräknad prisutveckling i olika avseenden. Analogin med förebilden blir haltande.

Om beredningens förslag på den här punkten genomförs är det troligt att ändringen senare kommer att åberopas av andra grupper med oregelbunden inkomst och att systemet sprids till allt flera kategorier. Man för ett läge där allt flera ges skatteuppskov med halva inkomsten, varvid visserligen medlen är bundna men ändå ger ränteavkastning. Då jag talar om anstånd med beslut på denna punkt är det närmast för att möjliggöra en debatt huruvida alla inkomsttagare med A-inkomst skall ha denna uppskovsrätt eller årsbeskattningsprincipen bör behållas. Det är rimligt att kulturarbetarnas och andra gruppers problem med oregelbundna inkomster utreds vidare. I sammanhanget bör både skatter och sociala förmåner beaktas, eftersom element i det sociala trygghetssystemet mer eller mindre kan kompensera för oregelbundenheter i inkomstutvecklingen.

Avdrag för representation

Beredningen har beträffande representationsavdraget lagt fram ett förslag om förhållandevis starkt reducerade avdragsmöjligheter och delvis nya principer som skall bli vägledande för vad som är avdragsgill representation resp. utlägg som inte bör anses betingade av inkomstförvärvet. Den ingående behandlingen av frågan som görs i betänkandet bör kunna ge underlag för nya anvisningar från riksskatteverkets sida till taxeringsnämnderna.

I bereningens arbete har jag ställt mig bakom den begränsning av representationsavdragen som föreslagits. Med hänvisning till den ganska drastiska inverkan en sådan begränsning får på restaurangbranschen i övergångsskedet har jag förordat att en reform i detta avseende genomförs i flera steg under en övergångstid, som medger branschen rimlig anpassningstid. Denna synpunkt har vunnit gehör i beredningen men tyvärr inte kommit med bland dess rekommendationer och förslag.

Samtidigt med beredningen har arbetat en utredning angående branschens struktur- och utvecklingsproblem. Dess arbete har inte beaktats av företagsskatteberedningen. En rad faktorer bidrar nu samtidigt till att påverka lönsamheten och en sund rationalisering inom restaurangnäringen på ett negativt sätt. Oberoende av hur man bedömer frågan om representationsavdrag är det utan tvekan så att en del restauranger är starkt beroende av och fyller funktionen att arrangera representationsmåltider och liknande. Hur pass kraftigt de kommer att påverkas av den föreslagna omläggningen är inte utrett.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan är jag i detta särskilda yttrande benägen att förorda *anstånd* till 1980-talet med skärpningen av representationsavdragsreglerna. Vidare upprepar jag mitt förslag från beredningens diskussioner om en successiv *övergång i etapper* till den åsyftade nya ordningen. Jag kan samtidigt inte precisera vilka beloppsgränser för högsta avdragsgilla måltidskostnad som bör motsvara det som företagsskatteberedningen föreslår, uttryckt i 1977 års prisläge. Den fortsatta restaurangprisutvecklingen är svår att bedöma, likaså är ju tidpunkten för fullt genomförande något obestämd (tidigast år 1983) i mitt förslag.

Effektivare inkomstbeskattning av internationellt verksamma företag

Liksom beredningen i sin helhet gjort i betänkandet vill jag här särskilt erinra om den framställning till dåvarande finansdepartementet som LO gjorde i april 1973 angående effektivare inkomstbeskattning av internationellt verksamma företag. Det gäller 43 § 1 mom. KL, som är avsedd motverka att genom speciell internprissättning o. d. företagsinkomst förskjuts från ett land till ett annat. Under de år som gått sedan LO gjorde denna framställning har problemet ytterligare vuxit. Det har därmed en växande betydelse för den ekonomiska politikens effektivitet. Jag vill därför förorda att den ifrågavarande paragrafen i kommunalskattelagen görs effektiv i överensstämmelse med den ursprungliga syftningen.

Aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning

Det är en grupp av frågor som bara i mindre grad kunnat behandlas i företagsskatteberedningens arbete. Det gäller sammanslagning av företag och övertaganden. Som bekant har det skett en mycket stark utveckling av det slaget att mindre företag, rörelser eller bolag av familjeföretagstyp, köps upp av större företag. Förändringen har varit så snabb att man ännu inte kan överblicka om det här rör sig om en trend som är klart negativ ur tillväxt- och utvecklingssynpunkt eller inte.

Åtskilliga skatteregler inverkar på frekvensen av företagsöverlåtelser och liknande. Det gäller t. ex. realisationsvinstreglerna, arvsskatteregler, regler om värdering av företags tillgångar och aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning. Det hade naturligtvis varit värdefullt om beredningen kunnat göra en allsidig genomgång av alla de *skattemässiga* regler som påverkar företagsöverlåtelser på ett främjande eller hindrande sätt. Å andra sidan har inte företagsskatteberedningen haft direktiv att göra en sådan genomgång.

Det är dock ett ganska fundamentalt krav att vi borde veta om och i vilken grad skattereglerna sammantaget driver på företagssammanslagningarna. Sedan fordras det en tvärvetenskaplig och mångsidig analys för att bedöma om detta är positivt eller negativt ur industri- och näringspolitisk synvinkel. För närvarande får samhällets agerande på detta område grundas på osäkert underlag och antaganden. Många har nog gjort den iakttagelsen att ett övertagande ofta motiveras mer av skatteskäl än verklig branschrationalisering.

I bl. a. ett avseende går beredningen in på en i sammahanget relevant fråga, nämligen skattefriheten i vissa fall för utdelningar på dotterbolags aktier. Utredningen föreslår en viss vidgning av skattefriheten. För egen del vill jag anmäla tveksamhet på denna punkt och efterlysa ytterligare prövning och debatt. I beredningens diskussioner har jag angivit att skattefriheten skulle begränsas till majoritetsinnehav av aktier, dvs. att skatt skulle utgå på utdelning om innehavet är 50 % eller mindre. Då min inställning inte kommit till uttryck i betänkandet vill jag härmed upprepa den. Skulle man genomföra en revision i den riktningen vore det påkallat att också medge en övergångstid för att ge berörda företag möjlighet till rimlig anpassning.

Här vill jag samtidigt understryka att undantag ska kunna medges om än restriktivt, vilket det råder enighet om i utredningen. Sådan skattefrihet bör komma "i fråga endast om aktieinnehavet utgör ett alternativ till förvärv av själva rörelsen – t. ex. om fem bolag gemensamt bildar ett aktiebolag med uppgift att svara för viss rörelsefunktion – eller om det utdelande bolagets verksamhet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för ägarbolaget".

6. Särskilt yttrande av ledamoten *Magnusson*

Beträffande arbetsgivaravgifter

Jag har i beredningen hävdat att en utredning borde göras som syftar till att sänka arbetsgivaravgifterna för den del av vårt näringsliv som i sin produktion är särskilt arbetsintensiv. Det borde inte vara omöjligt att uttaga dessa avgifter med en lägre procentsats när den manuella arbetskraften utgör en betydande del av kostnaden i produkten eller tjänsten.

Nu har regeringen emellertid föreslagit att den egentliga arbetsgivaravgiften skall sänkas till 2 % vid årsskiftet 1977/1978 samt att avsikten är att inom en snar framtid låta den helt försvinna. Utöver denna avgift utgår emellertid avgifter som inte har något samband med utgående förmåner.

Detta gäller vissa småavgifter t. ex. avgifter för barnstugeverksamhet m. m. samt i särskilt hög grad det överuttag av socialförsäkringsavgifter som blivit följden av att taket för uttag av dessa borttagits. Jag har sålunda den principiella uppfattningen att arbetsgivaravgifter inte skall uttagas i vidare utsträckning än att svara för utgående förmåner till de anställda. Detta innebär att jag anser att sedan den egentliga arbetsgivaravgiften avskaffats så måste också i första hand taket för uttagande av socialförsäkringsavgifterna återinföras.

Beträffande dubbelbeskattningen

Som beredningen visat har det övervägande antalet medlemsländer i den Europeiska Gemenskapen övergått till det s. k. avräkningssystemet vid beskattning av bolagsvinst. Detta innebär delvis eller fullständig övergång från dubbelbeskattning till enkelbeskattning. Beredningen som påpekat olikheterna i EG-ländernas tillämpning av avräkningssystemet och konstaterat

att någon högre grad av harmonisering ej skett, har förordat en viss förbättring av det s. k. Annell-avdraget samt anfört att en framtida omläggning till avräkningssystemet inte medför några tekniska problem. För egen del vill jag framhålla att man inte borde avvakta utvecklingen av avräkningssystemets tillämpning i Västeuropa utan redan nu i Sverige övergå till ett sådant system med helt slopande av dubbelbeskattningen, liksom Väst-Tyskland redan gjort.

Beträffande avskrivning på maskiner och inventarier

Efterkrigstiden har karakteriserats av en ständigt pågående inflationistisk utveckling. Detta har medfört att återanskaffning av maskiner och inventarier inte kan göras till anskaffningspriset. Härtill kommer att denna tid också har kännetecknats av snabb teknisk utveckling som innebär att återanskaffning av produktionsmedlen blir dyrare. Behov av att få göra avskrivningarna på återanskaffningspriset har därför gjort sig allt mer gällande. Vid beräkning av förräntningsvärdet på investeringar tillämpas också i allmänhet dagsvärdet såväl när det gäller enskilda som offentliga insatser. För att bevara det svenska näringslivets konkurrenskraft har jag därför alltid ansett att avskrivningar på maskiner och inventarier bör ske med ett system som underlättar återanskaffning av produktionsmedlen till det nya dagsvärdet. Sålunda har jag i ett flertal motioner i riksdagen föreslagit detta.

Beredningen har nu i viss mån beaktat denna princip genom att föreslå förmånligare regler när investeringsfondsmedel användes för inköp av maskiner och inventarier. Detta är emellertid inte tillräckligt varför avskrivning på återanskaffningspriset i framtiden bör kunna tillåtas.

Beträffande lager av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet

Beredningen har under punkt 11.2.7 redogjort för värdering av s. k. stamdjur i nötkreatursbesättningarna. Dessa behandlas som en lagertillgång, vilket innebär att jordbrukarna för varje år blir beskattade för inflationsvinsten. För att i någon mån minska olägenheterna av inflationens påverkan vid värderingen av stamdjuren föreslår beredningen att dessa skall få upptagas till något av de senaste fem årens värde. Detta torde emellertid inte helt kunna förhindra att inflationsvinster blir beskattade då valet av värderingsår behövde varit något längre. En annan metod skulle vara att betrakta djuren som inventarietillgångar för produktionens bedrivande, varigenom den berörda olägenheten av värdestegring på grund av inflation helt skulle försvinna.

7 Särskilt yttrande av experten *Nils Langborn*

Supplementärregel I

Supplementärregel I har i vissa fall utnyttjats för att uppnå skattekrediter på ett sätt som inte kan motiveras med syftet med lagstiftningen. Beredningen lägger därför fram förslag till vissa begränsningar i reglernas till-

lämpning. Förslaget har dock inskränkts till sådana fall, där varupartier överförs mellan koncernföretag eller andra företag i intressegemenskap och där resultatreglering kan antas vara det egentliga skälet till överföringen. Enligt min mening borde möjligheterna att tillämpa supplementärregeln begränsas ytterligare.

En ledande princip vid utformningen av skatteregler som berör koncernförhållanden har varit att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än om koncernbolagen varit sammanlagna till ett enda bolag. Likaså har det ansetts obefogat, att en sammanslagning skall kunna ge upphov till några särskilda skatteförmåner. Som visas nedan kan emellertid supplementärregeln I medföra skatteförmåner.

B och C är helägda rörelsedrivande dotterbolag till A.

Lagervärden efter inkurans:

	År 1	År 2	År 3
A	500	700	200
B	300	200	500
C	200	100	300
	1 000	1 000	1 000

Om A, B och C hade varit sammanslagna till ett företag, skulle lagret med tillämpning av den av företagsskatteberedningen föreslagna huvudregeln fått upptas till 550.

Om A år 3 tillämpar supplementärregeln kan 70 överföras till lagerregleringskonto (200 ./. 45 % x $\frac{500 + 700}{2}$). Lagervärdena för B och C blir enligt huvudregeln 275 resp. 165 och sammanlagda lägsta lagervärde för koncernen 370. Det föreligger således en betydande differens jämfört med om ett enda företag bedrivit hela koncernens verksamhet. Några ytterlighetsfall har ändå inte valts.

Enligt min mening borde rörelsedrivande bolag inom en koncern samt andra närstående företag som är att betrakta som en enhet tillämpa samma lagernedskrivningsregel, således antingen huvudregeln eller supplementärregeln I.

Ändrat bokslut vid taxering

Innebörden av beredningens förslag är att skattskyldig bör ha möjlighet att förete rättat bokslut för att undgå höjning av taxering på grund av felaktighet som bedömts vara av sådan karaktär att någon obehörig skatteförmån inte erhålles.

Rent principiellt kan diskuteras om ett företag skall ha rätt att bryta upp ett fastställt bokslut. Bokföringslagen och aktiebolagslagen torde inte ange denna möjlighet. Ordinarie bolagsstämma skall fatta beslut om fastställelse av bl. a. resultaträkningen och balansräkningen. Revisionsberättelsen skall framläggas vid stämman. Med hänsyn till dessa formella föreskrifter bör tredje man alltid kunna utgå ifrån att de uppgifter gäller i resultaträkningen och balansräkningen, som på detta sätt beslutats. Frågan om ändring av bokslutet har således inte enbart skatterättsliga aspekter.

I taxeringslagen uppställs krav på att självdeklaration skall avges på heder och samvete. I förordningen om inventering av varulager föreskrivs att försäkran skall lämnas om att inte någon lagertillgång uppsåtligen undantagits vid inventeringen. Dessa båda föreskrifter bidrar till ordning och noggrannhet vid upprättandet av företagens bokslut. En lagregel, som gör ändring av bokslut möjlig, kan befaras få till följd att kvalitén på boksluten blir sämre. Det kan kanske till och med gå så långt i vissa fall att företag har ett nyupprättat bokslut i beredskap om taxeringsnämnden skulle göra invändningar mot det bokslutsutdrag som bifogats självdeklarationen.

Mot dessa kritiska synpunkter på möjligheterna att ändra bokslut står felens karaktär, som i vissa fall klart kan motivera att rättelse bör få göras. Bokslutsfelen kan dessutom ofta avse betydande belopp.

När jag har avvägt fördelar och nackdelar med förslaget till ändrat bokslut har jag kommit fram till att denna möjlighet bör finnas. Däremot är jag mera tveksam om utformningen. Förslaget till lagändring har gjorts i 41 § KL. Enligt min bedömning har en ändring av detta slag inte något egentligt samband med principerna för hur den skattepliktiga inkomsten i olika inkomstslag skall beräknas. En regel om ändrat bokslut har sin rätta plats i taxeringslagen, t. ex. i 30 § 1 mom. En sådan regel bör begränsas på så sätt att den skattskyldige ges möjlighet att komma in med nytt bokslut inom viss angiven tid. I övrigt torde det vara tillräckligt att riksskatteverket utfärdar anvisningar om hur dylika bokslut bör behandlas av taxeringsmyndigheterna. Möjlighet bör då finnas att mera i detalj precisera förutsättningarna för att nyupprättat bokslut skall kunna godtas som underlag för taxering.

Ändring av bokslut kan efter det att taxeringsperioden förlängts till 30 november komma att begäras av företagen i större utsträckning än för närvarande. Detta kan t. ex. bero på ökad kontrollverksamhet särskilt under taxeringsperioden. Enligt min mening bör ändrat bokslut inte få åberopas efter den 31 oktober under taxeringsåret. Taxeringsnämnden får då möjlighet att ta ställning till det nyupprättade bokslutet.

Statens offentliga utredningar 1977

Kronologisk förteckning

1. Totalförsvaret 1977–82. Fö.
2. Bilarbetstid. K.
3. Utbyggd regional näringspolitik. A.
4. Sjukvårdsavfall. Jo.
5. Kvinnlig tronföljd. Ju.
6. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1. B.
7. Rätten till vapenfri tjänst. Fö.
8. Folkhögskolan 2. U.
9. Betygen i skolan. U.
10. Utrikeshandelsstatistiken. E.
11. Forskning om massmedier. U.
12. Kommunal och enskild väghållning. K.
13. Sveriges samarbete med u-länderna. Ud.
14. Sveriges samarbete med u-länderna. Bilagor. Ud.
15. Handelsstålsindustrin inför 1980-talet. I.
16. Handelsstålsindustrin inför 1980-talet. Bilagor. I.
17. Översyn av jordbrukspolitiken. Jo.
18. Inflationsskyddad skatteskala. B.
19. Radio och tv 1978–1985. U.
20. Kommunernas ekonomi 1975–1985. B.
21. Svensk undervisning i utlandet. U.
22. Arbete med näringshjälp. A.
23. Psykiskt störda lagöverträdare. Ju.
24. Näringsidkares avbetalningsköp m. m. Ju.
25. Båtliv 2. Registerfrågan. Jo.
26. Kvinnan och försvarets yrken. Fö.
27. Revision av vattenlagen. Del 4. Förslag till ny vattenlag. Ju.
28. Kortare väntetider i utlänningsärenden. A.
29. Konkursförvaltning. Ju.
30. Elektronmusik i Sverige. U.
31. Studiestöd. U.
32. Konsumentskydd vid köp av begagnad personbil. Ju.
33. Allmänflygplats–Stockholm. K.
34. Inrikesflygplats–Stockholm. K.
35. Inrikesflygplats–Stockholm. Bilagor. K.
36. Ersättning för brottsskador. Ju.
37. Underhåll till barn och frånskilda. Ju.
38. Folkbildningen i framtiden. U.
39. Företagsdemokrati i kommuner och landstingskommuner. Kn.
40. Socialtjänst och socialförsäkringstillägg. S.
41. Socialtjänst och socialförsäkringstillägg. Sammanfattning. S.
42 Kronofogdemyndigheterna. Kn.
43. Koncentrationstendenser inom byggnadsmaterialindustrin. I.
44. Skyddad verkstad–halvskyddad verksamhet. A.
45. Information vid kriser. H.
46. Pensionsfrågor m. m. S.
47. Billingen. I.
48. Översyn av de speciella statsbidragen till kommunerna. B.
49. Översyn av rättshjälpssystemet. Ju.
50. Häktning och anhållande. Ju.
51. Fusioner och förvärv i svenskt näringsliv 1969–73. H.
52. Forskningspolitik. U.
53. Sektorsanknuten forskning och utveckling. Expertbilaga 1. U.
54. Information om pågående forskning. Expertbilaga 2. U.
55. Forskning i kontakt med samhället. Expertbilaga 3. U.
56. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. I.
57. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga A. I.
58. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga B. I.
59. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga C. I.
60. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga D. I.
61. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga E. I.
62. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga F. I.
63. Fortsatt högskoleutbildning. U.
64. STUs stöd till teknisk forskning och innovation. I.
65. Kommunernas gatuhållning. Bo.
66. Patienten i sjukvården – kontakt och information. S.
67. Energi, hälsa, miljö. Jo.
68. Energi, hälsa, miljö: Hälso- och miljöverkningar vid användning av fossila bränslen. Jo
69. Energi, hälsa, miljö: Hälso- och miljöverkningar vid användning av kärnkraft. Jo.
70. Energi, hälsa, miljö: Arbetsmiljö vid energiproduktion. Jo.
71 Vetenskaplig och teknisk informationsförsörjning. U.
72. Affärstiderna. H.
73. U-landsinformation och internationell solidaritet. Ud.
74. Fiskerinäringen i framtiden. Jo.
75. Industrimineral. I.
76. Personalen vid kriminalvårdens anstalter. Ju.
77. Sveriges utvecklingssamarbete på industriområdet. Ud.
78. Kommunerna. Utbyggnad – Utjämning – Finansiering. B.
79. Skatteutjämning. B.
80. Länsdomstolarna. Ställning och organisation. Kn.
81. Vårdpersonal. Utbildning och attityder. S.
82. Att dö på sjukhus. S.
83. Tillsynsdom. Ju.
84. Konsumentförsäkringslag. Ju.
85. Patienter. S.
86. Beskattning av företag. B.

KUNGL. BIBL.
19 DEC 1977
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1977

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Kvinnlig tronföljd. [5]
Psykiskt störda lagöverträdare. [23]
Näringsidkares avbetalningsköp m. m. [24]
Revision av vattenlagen. Del 4. Förslag till ny vattenlag. [27]
Konkursförvaltning. [29]
Konsumentskydd vid köp av begagnad personbil. [32]
Ersättning för brottsskador. [36]
Underhåll till barn och frånskilda. [37]
Översyn av rättshjälpssystemet. [49]
Häktning och anhållande. [50]
Personalen vid kriminalvårdens anstalter. [76]
Tillsynsdom. [83]
Konsumentförsäkringslag. [84]

Utrikesdepartementet

Biståndspolitiska utredningen. 1. Sveriges samarbete med u-länderna. [13] 2. Sveriges samarbete med u-länderna. Bilagor. [14]
U-landsinformation och internationell solidaritet. [73]
Sveriges utvecklingssamarbete på industriområdet. [77]

Försvarsdepartementet

Totalförsvaret 1977–82. [1]
Rätten till vapenfri tjänst. [7]
Kvinnan och försvarets yrken. [26]

Socialdepartementet

Socialutredningen. 1. Socialtjänst och socialförsäkringstillägg. [40] 2. Socialtjänst och socialförsäkringstillägg. Sammanfattning. [41]
Pensionsfrågor m. m. [46]
Patienten i sjukvården – kontakt och information. [66]
Utredningen rörande vissa frågor beträffande sjukvård i livets slutskede. 1. Vårdpersonal. Utbildning och attityder. [81] 2. Att dö på sjukhus. [82] 3. Patienter. [85]

Kommunikationsdepartementet

Bilarbetstid. [2]
Kommunal och enskild väghållning. [12]
Allmänflygplats–Stockholm. [33]
Brommautredningen. 1. Inrikesflygplats–Stockholm. [34] 2. Inrikesflygplats–Stockholm. Bilagor. [35]

Ekonomidepartementet

Utrikeshandelsstatistiken. [10]

Budgetdepartementet

Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1. [6]
Inflationsskyddad skatteskala. [18]
Kommunernas ekonomi 1975–1985. [20]
Översyn av de speciella statsbidragen till kommunerna. [48]
1976 års kommunalekonomiska utredning. 1. Kommunerna. Utbyggnad – Utjämning – Finansiering. [78] 2. Skatteutjämning. [79]
Företagsskatteberedningen. 1. Beskattning av företag. [86]

Utbildningsdepartementet

Folkhögskolan 2. [8]
Betygen i skolan. [9]
Forskning om massmedier. [11]
Radio och tv 1978–1985. [19]
Svensk undervisning i utlandet. [21]
Elektronmusik i Sverige. [30]
Studiestöd. [31]
Folkbildningen i framtiden. [38]
Forskningsrådsutredningen. 1. Forskningspolitik. [52] 2. Sektorsanknuten forskning och utveckling. Expertbilaga 1. [53] 3. Information om pågående forskning. Expertbilaga 2. [54] 4. Forskning i kontakt med samhället. Expertbilaga 3. [55]
Fortsatt högskoleutbildning. [63]
Vetenskaplig och teknisk informationsförsörjning. [71]

Jordbruksdepartementet

Sjukvårdsavfall. [4]
Översyn av jordbrukspolitiken. [17]
Båtliv 2. Registerfrågan. [25]
Energi- och miljökommittén. 1. Energi, hälsa, miljö. [67] 2. Energi, hälsa, miljö: Hälso- och miljöverkningar vid användning av fossila bränslen. [68] 3. Energi, hälsa, miljö: Hälso- och miljöverkningar vid användning av kärnkraft. [69] 4. Energi, hälsa, miljö: Arbetsmiljö vid energiproduktion. [70]
Fiskerinäringen i framtiden. [74]

Handelsdepartementet

Information vid kriser. [45]
Fusioner och förvärv i svenskt näringsliv 1969–73. [51]
Affärstiderna. [72]

Arbetsmarknadsdepartementet

Utbyggd regional näringspolitik. [3]
Arbete med näringshjälp. [22]
Kortare väntetider i utlänningsärenden. [28]
Skyddad verkstad–halvskyddad verksamhet. [44]

Bostadsdepartementet

Kommunernas gatuhållning. [65]

Industridepartementet

Handelsstålsutredningen. 1. Handelsstålsindustrin inför 1980-talet. [15] 2. Handelsstålsindustrin inför 1980-talet. Bilagor. [16]
Koncentrationstendenser inom byggnadsmaterialindustrin. [43]
Billingen. [47]
Delegationen för energiforskning. 1. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. [56] 2. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga A. [57] 3. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga B. [58] 4. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga C. [59] 5. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga D. [60] 6. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga E. [61] 7. Energi – program för forskning, utveckling, demonstration. Bilaga F. [62]
STUs stöd till teknisk forskning och innovation. [64]
Vetenskaplig och teknisk informationsförsörjning. [71]
Industrimineral. [75]

Kommundepartementet

Företagsdemokrati i kommuner och landstingskommuner. [39]
Kronofogdemyndigheterna. [42]
Länsdomstolarna. Ställning och organisation. [80]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen

KUNGL. BIBL.
19 DEC 1977
STOCKHOLM

LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-03751-3
ISSN 0375-250X