Reformerad företags beskattning

DEL I
Motiv och lagförslag

Betänkande av
utredningen
om reformerad
företagsbeskattning

SOU 1989:34

Ref

Statens offentliga utredningar
1989:34
Finansdepartementet

Reformerad företagsbeskattning

Del 1 Motiv och lagförslag

Betänkande av utredningen om
reformerad företagsbeskattning
Stockholm 1989

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981—1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM. Best. nr. 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remissexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:
Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet
103 33 STOCKHOLM
Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8^{10}—12^{00} (externt och internt)
08/763 10 05 12^{00}—16^{00} (endast internt)

Produktion Allmänna Förlaget 106 9 004
Omslag Hans Bergman/Roland Ingemarsson
ISBN 91-38-10325-7
ISSN 0375-250X
Svenskt Tryck Stockholm 1989 911206

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom beslut den 6 juni 1985 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla en kommitté med högst sju ledamöter med uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen. Genom beslut den 9 januari och den 11 juni 1986 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla ytterligare en respektive två ledamöter för utredningsuppdraget.

En förteckning över kommitténs ledamöter, sakkunniga och experter samt dess sekretariat bifogas.

Kommittén har antagit namnet utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF).

Som underlag för våra överväganden har vi låtit utföra ett antal undersökningar som presenteras som bilagor i särskild volym. För dessa svarar respektive författare. För bilagorna – förutom bilaga A – i huvudvolymen svarar sekretariatet.

Reservationer har avgivits av ledamöterna von Bahr, Kenneryd, Lundgren och Rexed.

Särskilda yttranden har vidare avgivits av ledamöterna von Bahr, Bargholtz, Edin och Nicolin, av sakkunnige Herrlin samt av experterna Alderin, Lodin, Mattsson och Stenman.

Utredningsarbetet är härmed slutfört.

Stockholm den 14 juni 1989

Erik Åsbrink

Stig von Bahr *Percy Bargholtz* *Per-Olof Edin*

Lars Hedfors *Rolf Kenneryd* *Bo Lundgren*

Curt Nicolin *Knut Rexed* *Bengt Silfverstrand*

Jan Klippmark *Anders Kristoffersson*

Ingrid Melbi *Eva Schön-Engqvist*

Ledamöter, sakkunniga, experter och sekretariat

Ledamot, tillika ordförande

	fr.o.m.	t.o.m.
Statssekreteraren Erik Åsbrink	1985-12-19	*

Ledamöter

Utredningssekreteraren Rolf Andersson	1985-12-19	1987-09-30
Regeringsrådet Stig von Bahr	1985-12-19	*
Chefekonomen Percy Bargholtz	1985-12-19	*
Riksdagsledamoten Jan Bergqvist	1986-06-11	1988-10-24
Ekonomen Per-Olof Edin	1987-10-01	*
Riksdagsledamoten Lars Hedfors	1985-12-19	*
Riksdagsledamoten Rolf Kenneryd	1986-06-11	*
Utredningssekreteraren Karsten Lundequist	1986-01-10	1987-09-30
Riksdagsledamoten Bo Lundgren	1985-12-19	*
Tekn. dr Curt Nicolin	1985-12-19	*
Utredningssekreteraren Knut Rexed	1987-10-01	*
Riksdagsledamoten Bengt Silfverstrand	1988-10-25	*

Sakkunniga

Skattedirektören Klas Herrlin	1985-12-19	*
Departementssekreteraren Anders Kristoffersson	1986-06-11	1986-09-30
Regeringsrådet Leif Lindstam	1986-06-11	1988-12-31
Departementsrådet Leif Pagrotsky	1985-12-19	1986-06-10
Departementsrådet Gustaf Sandström	1985-12-19	*

Experter

Direktören Robert Alderin	1986-06-11	*
Departementsrådet Peder André	1987-01-09	*
Ekonomen Per-Olof Edin	1986-06-11	1987-09-30
Departementssekreteraren Bengt Eklind	1987-04-21	*
Rådmannen Bertil Ekholm	1989-04-01	*
Skattedirektören Mats Henricson	1989-03-01	*
Departementsrådet Svante Holgersson	1985-12-19	*
Skattechefen Bodil Hulgaard	1989-03-01	*

* Förordnad t.o.m. den dag då betänkandet lämnas.

forts. experter	fr.o.m.	t.o.m.
Kammarrättssassessorn		
Eva Lagebrant	1986-06-11	*
Professorn Sven-Olof Lodin	1986-06-11	*
Hovrättsassessorn Annika Lundius	1989-04-14	*
Professorn Nils Mattsson	1985-12-19	*
Direktören Folke Nilsson	1986-06-11	1988-02-25
Departementssekreteraren		
Gunilla Posse	1988-11-01	*
Direktören Staffan Seth	1988-02-26	1989-02-06
Jur. kand. Olle Stenman	1989-02-07	*
Departementsrådet		
Olle Stångberg	1987-10-09	*
Professorn Jan Södersten	1985-12-19	*
Lagmannen Hans Tellander	1988-01-13	*
Departementssekreteraren		
Rolf Tyllström	1988-11-01	*
Departementssekreteraren		
Ann-Marie Wallin	1988-02-26	1988-10-31
Sekreterare		
Regeringsrättssekreteraren		
Jan Klippmark	1988-11-14	*
Departementssekreteraren		
Anders Kristoffersson	1986-10-01	*
Kammarrättsassessorn Ingrid Melbi	1986-08-01	*
Kammarrättsassessorn		
Eva Schön-Engqvist	1986-04-01	*

* Förordnad t.o.m den dag betänkandet lämnas.

Innehåll

Förkortningar 13

Sammanfattning 15

Summary 23

Författningsförslag 31

1 Inledning 155

2 Erfarenheter av dagens system och några mål för den framtida företagsbeskattningen 157
2.1 Inledning 157
2.2 Utnyttjandet av reserveringsmöjligheter – en empirisk bakgrund till inlåsningsfrågan 158
2.3 Inlåsning av kapital – ett dynamiskt effektivitetsproblem 161
2.4 Övriga neutralitetsbrister i dagens system 164
2.5 Erfarenheter av investeringsstyrning 167
2.5.1 Inledning 167
2.5.2 Allmänt om investeringsstyrning 167
2.5.3 Erfarenheter av investeringsfondssystemet 169
2.6 Neutral beskattning av arbets- och kapitalinkomster 175

3 Internationella frågor 179
3.1 Inledning 179
3.2 Konkurrenskraft på skatteområdet 179
3.3 Ländergenomgång 182
3.4 Utvecklingen inom EG 187

4 Alternativa skattemodeller 189
4.1 Inledning 189
4.2 Bruttoskatter och produktionsfaktorskatter 190
4.3 Cash-flowskatter 192
4.3.1 Inledning 192
4.3.2 CF-typer 193
4.3.3 Egenskaper hos CF-skatter 193

4.3.4 CF-argumentet 194
4.3.4.1 Inledning 194
4.3.4.2 Utdelade vinster 195
4.3.4.3 Kvarhållna vinster 195
4.3.4.4 Värdering av CF-argumentet 196
4.3.5 Vissa övriga synpunkter 196
4.3.6 Sammanfattning 197
4.4 Real företagsbeskattning 197
4.4.1 Inledning 197
4.4.2 Innebörden av real företagsbeskattning 198
4.4.3 Förhållandet till beskattningen av hushåll 203
4.4.4 Internationell dubbelbeskattning 203
4.4.5 En preliminär värdering 206

5 Ett nytt bolagsskattesystem 207
5.1 Inledning 207
5.2 Allmänna utgångspunkter 207
5.2.1 Problem i dagens beskattning 207
5.2.2 Begränsade möjligheter till investeringsstyrning 208
5.2.3 Tendenser i omvärlden 209
5.2.4 Val av skattemodell 209
5.2.5 Reserveringsmöjligheter i ett basbreddat nominellt system 211
5.2.6 Likformig beskattning av olika slag av inkomster 211
5.2.7 Val av skattesats och behov av lättnader i dubbelbeskattningen 212
5.2.8 Neutralitet mellan olika branscher 215
5.2.9 Grunderna för inkomstberäkningen 215
5.3 En ny generell reserveringsmöjlighet 216
5.3.1 Inledning 216
5.3.2 Motiv för reserveringsmöjligheter 216
5.3.3 Underlagen för K-SURV och L-SURV m.m. 218
5.3.4 Kopplingen mellan K-SURV och L-SURV 219
5.3.5 Dimensioneringen av K-SURV och L-SURV 220
5.3.6 Extra reserveringsmöjlighet för små företag 225
5.4 Värdering av lager 227
5.4.1 Nuvarande regler 227
5.4.2 Lagervärdering i ett basbreddat system 227
5.4.3 Den närmare utformningen av värderingsreglerna 229
5.5 Avskrivningsregler 231
5.5.1 Inledning 231
5.5.2 De reguljära avskrivningsreglerna 231
5.5.2.1 Nuvarande regler 231
5.5.2.2 Överväganden 233
5.5.3 Nuvärdeavskrivning 236
5.5.3.1 Allmänt 236
5.5.3.2 Ekonomisk innebörd 237

5.5.3.3 Överväganden 244
5.5.4 Periodiseringsfonder 248
5.5.4.1 Allmänt 248
5.5.4.2 Överväganden 248
5.6 Inkomstberäkning och förvärvskällor 250
5.6.1 Inledning 250
5.6.2 Nuvarande regler 250
5.6.3 Överväganden 252
5.7 Fondavsättningar 254
5.7.1 Inledning 254
5.7.2 Nuvarande regler 254
5.7.3 Överväganden 255
5.8 Förlustutjämning 256
5.8.1 Inledning 256
5.8.2 Nuvarande regler m.m. 257
5.8.2.1 Inledning 257
5.8.2.2 Spärregler 258
5.8.3 Internationellt 259
5.8.4 Överväganden 260
5.8.4.1 Inledning 260
5.8.4.2 Förlustutjämning i förvärvskällan 260
5.8.4.3 Spärregler 262
5.9 Koncernbeskattning m.m. 264
5.9.1 Inledning 264
5.9.2 Kedjebeskattningen 264
5.9.2.1 Nuvarande regler 264
5.9.2.2 Överväganden 265
5.9.3 Koncernbidrag 267
5.9.3.1 Nuvarande regler 267
5.9.3.2 Överväganden 268
5.9.4 Förvaltningsföretag 269
5.9.4.1 Nuvarande regler 269
5.9.4.2 Överväganden 270
5.9.5 Överlåtelser av egendom inom koncerner m.m. 271
5.9.5.1 Nuvarande regler 271
5.9.5.2 Överväganden 271
5.10 Särskilda branscher 272
5.10.1 Inledning 272
5.10.2 Investmentföretag och aktiefonder 273
5.10.2.1 Inledning 273
5.10.2.2 Nuvarande regler m.m. för investment-företag 273
5.10.2.3 Nuvarande regler m.m. för aktiefonder 274
5.10.2.4 Utgångspunkter för beskattningen av mellanhandsägare 275
5.10.2.5 Överväganden 278
5.10.3 Banker, fondkommissionsbolag och finansbolag 281
5.10.3.1 Inledning 281

5.10.3.2 Nuvarande regler m.m. 282
5.10.3.3 Särskilda villkor 284
5.10.3.4 Överväganden 285
5.10.4 Skadeförsäkringsbolag 289
5.10.4.1 Inledning 289
5.10.4.2 Nuvarande regler m.m. 290
5.10.4.3 Särskilda villkor 292
5.10.4.4 Överväganden 293
5.10.5 Byggnadsföretag m.m. 294
5.10.5.1 Inledning 294
5.10.5.2 Nuvarande regler 294
5.10.5.3 Överväganden 295
5.11 Särskilda företagsformer 295
5.11.1 Inledning 295
5.11.2 Nuvarande regler 295
5.11.3 Överväganden 296
5.12 Ekonomiska effekter 298
5.12.1 Inledning 298
5.12.2 Effekter på investeringsincitament 298
5.12.3 Förslagets struktureffekter 301
5.12.3.1 Inledning 301
5.12.3.2 Simuleringarnas innebörd m.m. 301
5.12.3.3 Resultat 303

6 Beskattning av enskild näringsverksamhet och handelsbolag 309
6.1 Inledning 309
6.2 Allmänna utgångspunkter 309
6.3 Enskild näringsverksamhet 313
6.3.1 Inledning 313
6.3.2 Reserveringsmöjligheter m.m. 314
6.3.3 Räntebalansproblemet 317
6.3.4 Indelning i förvärvskällor och underskottsavdrag 319
6.3.5 Beskattningsår 320
6.3.6 Reavinstbeskattning av näringsfastigheter 321
6.3.7 Socialavgiftssystemet 321
6.3.8 Särskild redovisningsmetod 322
6.3.8.1 Inledning 322
6.3.8.2 FSK:s förslag 322
6.3.8.3 Andra modeller 323
6.3.8.4 Överväganden 324
6.4 Handelsbolag 326
6.4.1 Inledning 326
6.4.2 Val av skattemodell 327
6.4.3 Handelsbolag som skattesubjekt 329
6.4.3.1 Allmänt 329
6.4.3.2 Bolagsmans beskattning 330

6.4.3.3 Handelsbolaget och socialavgifter 331
6.4.3.4 Underskott 331
6.4.3.5 Upplösning av handelsbolag 332
6.4.3.6 Avyttring av andel i handelsbolag 333
6.4.4 En ny definition av handelsbolaget 334
6.4.4.1 Inledning 334
6.4.4.2 Nuvarande regler 334
6.4.4.3 Registreringen konstituerar handelsbolaget 335
6.4.4.4 Övergångsbestämmelser 336
6.4.5 Enmanshandelsbolag 337

7 Övergången till det nya systemet 341
7.1 Inledning 341
7.2 Några mål för övergången 341
7.3 Val av skattesats för avskattning 342
7.4 Regler för avskattning av lagerreserv och resultatutjämningsfond 345
7.4.1 Perioden 345
7.4.2 Metod för avskattning 345
7.4.3 Reglernas närmare utformning 346
7.4.4 Regler för banker m.fl. 349
7.4.5 Effekter på skattebetalningar 350
7.5 Spärregler mot skattebetingad lageruppbyggnad 351
7.6 Avvecklingen av investeringsfondssystemet 351
7.7 Reavinstregler och ingångsvärden för fastigheter vid beräkning av SURV-underlag 353
7.8 Annellavdragens avveckling 354
7.9 Förlustavdrag m.m. 354

8 Statsfinansiella konsekvenser 355
8.1 Inledning 355
8.2 Icke-finansiella företag 356
8.3 Företag utanför den icke-finansiella sektorn 358
8.4 Sammanfattning 359

9 Specialmotivering 361
9.1 Kommunalskattelagen (1928:370) 361
9.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 376
9.3 Lagen om återföring av obeskattade reserver 382
9.4 Lagen om skatteutjämningsreserv 385
9.5 Lagen om nuvärdeavdrag, m.m. 389
9.6 Lagen om ersättningsfonder 392
9.7 Bokföringslagen (1976:125) 394
9.8 Jordbruksbokföringslagen (1979:141) 394
9.9 Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag 395

9.10 Handelsregisterlagen (1974:157) 396
9.11 Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt 396
9.12 Lagen (1960:63) om förlustavdrag 396
9.13 Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning 397
9.14 Lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier 397
9.15 Lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m. 397
9.16 Lagen (1979:609) om allmän investeringsfond 397
9.17 Lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv 398
9.18 Lagen om upphävande av vissa fondförfattningar, m.m. 398
9.19-9.21 Lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond och lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet 398
9.22 Lagen (1981:296) om eldsvådefonder 398
9.23-9.24 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och lagen (1982:2) om uppfinnarkonto 399

Reservationer och särskilda yttranden 401

Bilagor

A Kommittédirektiv 425
B Skattebelastning, dispositioner m.m. hos icke-finansiella bolag 1979–1986 437
C Inkomster och reserveringar för egenföretagare 1984-1986 453
D Cash-flowskatter 463
E Kapitalkostnader vid nuvärdeavskrivning m.m. 475
F Simuleringar av alternativa skatteregler m.m. 477
G Jämförande skatteberäkningar för enskild firma och aktiebolag 497
H Några principfrågor vid utformningen av staketmodeller 507
I Beräkning av K-SURV och skatt samt av uppskovsbelopp för återföring 511
K Beskattning av handelsbolag i olika länder 515

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
B	Budgetdepartementet
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
Dir	Direktiv
Ds	Departementsserie
EFL	Lagen (1981:296) om eldsvådefonder
EG	Europeiska gemenskapen
FAL	Lagen (1960:63) om förlustavdrag
FBL	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
Fi	Finansdepartementet
FSK	1980 års företagskattekommitté
HBL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IF	Investeringsfonder
JBL	Jordbruksbokföringslagen (1979:141)
Ju	Justitiedepartementet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop	Proposition
RINK	Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska Centralbyrån
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottets betänkande
SFS	Svensk författningssamling
SNI	Svensk standard för näringsgrensindelning
SOU	Statens offentliga utredningar
UppskL	Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst
URF	Utredningen om reformerad företagsbeskattning

Sammanfattning

Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) föreslår i sitt betänkande en genomgripande förändring av den svenska företagsbeskattningen med en kraftigt sänkt skattesats och betydande breddningar av skattebasen. Bakgrunden till reformförslaget är följande.

Bredare skattebas minskar inlåsning

I dagens system för beskattning av aktiebolag tillämpas en hög formell skattesats. Kombinationen av statlig inkomstskatt på 52 % och – i förekommande fall – vinstdelningsskatt på 20 % (på en realt definierad skattebas) ger, då hänsyn tas till att de båda skatterna är avdragsgilla mot varandra, en total skattesats på ca 57 %. Företagen har dock stora möjligheter att genom avsättningar till obeskattade reserver reducera den beskattningsbara inkomsten. Den effektiva skattebelastningen – skatten i relation till resultatet före olika dispositioner – har därigenom historiskt sett legat i intervallet 20–25 %.

Kombinationen av hög skattesats och smal skattebas skapar olika slag av problem. Empiriska uppgifter visar att företagen i allmänhet synes ha ett överskott på resultatreglerande åtgärder. Vid den koppling som i dag råder – och som föreslås råda även i framtiden – mellan företagens redovisning och beskattning medför detta att skatten på kvarhållna vinstmedel kommer att understiga skatten på utdelad vinst. Detta förhållande har – i kombination med en lägre beskattning av reavinster än av utdelningar i ägarledet – bidragit till att låsa in kapital i historiskt sett vinstrika företag. I perioder med krav på omstruktureringar och omallokeringar av riskkapital skapar detta risker för samhällsekonomiska effektivitetsförluster. Ett system med bredare skattebas minskar dessa risker.

Utjämning av finansieringskostnader

Den höga skattesatsen och den smala skattebasen skapar också andra slag av neutralitetsbrister. Den svenska aktiebolagsbeskattningen innebär att avkastningen på det egna kapitalet beskattas två gånger, dels i bolaget, dels hos ägarna. Däremot är kostnaderna för det främmande kapitalet avdragsgilla. Detta ger en väsentligt högre skattebelastning på egenfinan-

sierade investeringar än på lånefinanserade, som förstärks av den höga formella skattesatsen och de inslag av accelererad avskrivning som finns i systemet. Därmed föreligger incitament till låg soliditet.

Systemet med investeringsfonder föreslås avskaffat

Det svenska företagsskattesystemet har historiskt sett försetts med många uppgifter såväl i konjunkturpolitiken som i regionalpolitiken. Studier initierade av oss visar dock att möjligheterna att påverka investeringsbeteendet framstår som begränsade. Detta är delvis en följd av de omfattande reserveringsmöjligheterna men beror också på att effekterna av vidtagna åtgärder först med en avsevärd tidsfördröjning får de åsyftade effekterna. Detta ställer stora – alltför stora – krav på framförhållning i den ekonomiska politiken.

Det mest markerade uttrycket för statsmakternas ambitioner att påverka investeringsverksamheten utgörs av systemet med allmänna investeringsfonder som med varierande utformning funnits sedan 1938. Systemet har inneburit att företagen under goda vinstår med avdragsrätt vid beskattningen har kunnat göra avsättningar till investeringsfond mot att en viss del av det avsatta beloppet deponerats på konto i riksbanken. Denna spärrkontoandel har höjts vid flera tillfällen och uppgår nu till 100 % av avsättningen. Med tillstånd från myndigheterna har fonderna kunnat användas, särskilt under lågkonjunkturår. Systemet är i ekonomiskt avseende i princip likvärdigt med ett system med fria avskrivningar. Erfarenheterna från tillämpningen varierar. För vissa perioder finns indikationer på att en viss omfördelning av investeringar – i tiden och i rummet – har åstadkommits. För andra perioder – där fondfrisläppen storleksmässigt endast kunna finansiera en del av investeringarna – är erfarenheterna mer nedslående.

Mot bakgrund av det allmänna önskemålet att åstadkomma väsentliga basbreddningar – och därmed minska riskerna för inlåsning – och den begränsade möjligheten att uppnå precision i investeringsstyrningen föreslår vi att investeringsfondssystemet avvecklas.

Den internationella utvecklingen på skatteområdet är av central betydelse

Den svenska ekonomin är starkt internationaliserad. Samma avkastningskrav ställs på företag verksamma i Sverige som på företag i andra länder. Bolagsskattereglerna i olika länder – som driver in kilar mellan avkastningskraven på de internationella kapitalmarknaderna och avkastningskravet på investeringar – är av ökande betydelse för i vilket land företag förlägger sin verksamhet. I en omvärld, där företagsskattesystemen förändras i riktning mot sänkta skattesatser och bredare skattebaser, är utrymmet begränsat för nationella avvikelser. Enligt vår bedömning tillmäts också den formella skattesatsen – eller snarare skillnader i skattesatserna – en större vikt än tidigare.

Cash-flowbeskattning avvisas

Utvecklingen i omvärlden har utgjort en viktig restriktion för vår utformning av förslaget till nya skatteregler. Vi har prövat olika alternativa skattemodeller, bl.a. en cash-flowbeskattning, ett slag av utgiftsbeskattning av företagen. Denna skatteform – som uppfyller högt ställda krav på neutralitet i beskattningen – skulle emellertid skapa vissa problem i ett internationellt sammanhang genom sin annorlunda utformning i förhållande till de helt dominerande nettovinstskattesystemen. Andra problem skulle uppkomma i förhållande till en fortsatt inkomstbeskattning av företagens ägare.

Real beskattning avvisas

Vi har också prövat en real nettovinstbeskattning. Även denna skatteform skulle – förutom att den kan skapa tvivel på statsmakternas ambitioner att bekämpa inflationen – kunna föranleda problem i förhållande till omvärlden. Detta gäller särskilt vid utformningen av olika dubbelbeskattningsavtal. Vi avvisar en real nettovinstbeskattning och föreslår också i sammanhanget att den på reala principer uppbyggda vinstdelningsskatten avskaffas fr.o.m. inkomståret 1991.

30 % skattesats för aktiebolag – inga lättnader i dubbelbeskattningen

Vi föreslår att skattesatsen för aktiebolag och andra juridiska personer sänks från dagens 52–57 % till 30 %. En sänkning till denna nivå är i linje med den internationella utvecklingen. Den sänker också det (marginella) skatteuttaget på företagens vinster till den nivå som gäller för arbetsinkomstbeskattningen på företagsnivå (uttaget av socialavgifter). Därmed uppfylls interna krav på likvärdighet i beskattningen av de olika produktionsfaktorerna i företagen.

Vid den valda skattesatsnivån föreligger enligt vår bedömning inget behov av lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen. Med den sänkning av skattesatsen på utdelningsinkomster till 30 % som samtidigt föreslås av utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) sker en betydande sänkning av skatteuttaget på utdelade vinstmedel. Vi föreslår därför att dagens regler om avdrag för utdelningar på nyemitterat kapital (Annellavdraget) avskaffas, liksom det 70-procentiga utdelningsavdraget.

En ny reserveringsmöjlighet

En nominell nettovinstbeskattning med avdragsrätt för nominella räntor och där skatteuttaget sker på en bred bas är förenad med vissa problem. Även vid en sänkt skattesats kvarstår skillnader i kostnaderna för finansiering med eget och lånat kapital. Mot denna bakgrund – och för att ge en indirekt möjlighet till förlustutjämning bakåt – föreslår vi att företagen ges rätt att göra avsättningar till en särskild skatteutjämningsreserv (SURV), baserad på företagens beskattade egna kapital, om maximalt

30 %. Basen för reserven utgörs i princip av olika tillgångars skattemässiga värden med avdrag för företagets skulder enligt utgående balansräkning.

För företag med ett litet eget kapital – särskilt företag i tjänstesektorn – erbjuds en alternativ reserveringsmöjlighet om maximalt 10 % av lönesumman. Som ett stöd för små och nystartade företag ges en förstärkt reserveringsmöjlighet i form av en extra avsättning på 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp (basbeloppet antas 1991 uppgå till ca 30 000 kr.).

Lagernedskrivning slopas

Företag har i dag rätt att göra nedskrivning med 50 % av lagervärdet. För att skapa utrymme för sänkningen av skattesatsen föreslås att denna rätt slopas. Värderingen av lager skall även i framtiden ske enligt FIFO-principen (först in - först ut). Beskattningen av nominella prisvinster vid värdering enligt FIFO begränsas genom sänkningen av skattesatsen. Företagen ges rätt att schablonmässigt ta hänsyn till inkurans i lagret genom en värdering till 95 % av lagrets totala anskaffningsvärde.

Förändrade avskrivningsregler – nuvärdeavskrivning för inventarier

De grundläggande avskrivningsreglerna för *inventarier* – där enligt huvudregeln avskrivning med 30 % av saldovärdet medges – bibehålls. Som ett alternativ föreslås företagen få rätt till ett direktavdrag – s.k. nuvärdeavskrivning – med 84 % av anskaffningsvärdet. Denna alternativa avskrivningsmetod verkar investeringsbefrämjande genom att förstärka företagens likviditet och genom positiva effekter på risktagandet. För företag som avser att göra nuvärdeavskrivning ges en möjlighet till avsättningar till s.k. periodiseringsfonder med maximalt halva årsvinsten före skatt. Avdrag medges med tre gånger det belopp som insätts på räntelöst konto hos riksgäldskontoret. Under investeringsåret kan företaget kvitta bort den upplösta periodiseringsfonden mot nuvärdeavskrivning.

Även för *byggnader* bibehålls de grundläggande avskrivningsreglerna. Dock avskaffas rätten till s.k. primäravdrag, som möjliggör för företagen att under de första fem åren göra extra avskrivningar om två procent per år.

Full nominell beskattning av realisationsvinster

Sänkningen av skattesatsen till 30 % medger en likformig beskattning av olika slag av inkomster i aktiebolagen. Till skillnad från i dag – där beskattningen av realisationsvinster på aktier och fastigheter bygger på en schablonmetod (aktier) och indexuppräkning (fastigheter) – föreslås full beskattning av den nominella vinsten vid en försäljning. Den sänkta skattesatsen innebär också att olika slag av fonderingsmöjligheter – vars syfte har varit att reducera likviditetspåfrestningen vid byte av tillgångar – kan avskaffas.

Förlustutjämning framåt utan tidsbegränsning

Enligt dagens skatteregler ges aktiebolagen rätt till 10 års förlustutjämning carry-forward. Vi föreslår att tidsbegränsningen slopas och att underskott fastställs löpande. Behovet av förlustutjämning carry-back har bedömts vara begränsat, bl.a. mot bakgrund av den föreslagna allmänna reserveringsmöjligheten.

Koncernbeskattning – vissa särregler tas bort

Vissa mindre justeringar görs i reglerna om kedjebeskattning och koncernbidrag.

Skattefrihet för reavinster hos investmentföretag och aktiefonder

Enligt dagens skatteregler beskattas reavinster hos investmentföretag och aktiefonder (för de senare i begränsad omfattning). Denna beskattning – som försvårar omstruktureringar av aktieportföljen – föreslås avskaffad. I övrigt innebär de föreslagna, för investmentföretag och aktiefonder gemensamma, skattereglerna att mottagen utdelning är skattepliktig och lämnad utdelning avdragsgill. För att uppnå balans mellan direkt aktieägande – hos framför allt hushållen – och indirekt ägande föreslår vi att vid beskattningen påförs en schablonintäkt om 1,5 % av aktiernas marknadsvärde.

Skärpt beskattning av banker och andra finansiella företag

Banker m.fl. har historiskt sett haft en låg skattebelastning genom stora möjligheter att göra avsättningar till obeskattade reserver, knutna till innehavet av lånefordringar, obligationer, valutor m.m. Dessa reserveringsmöjligheter föreslås slopade; dock ges dessa företag en rätt att schablonmässigt ta upp fordringar på allmänheten till 99 % av summa anskaffningsvärden och de får i likhet med övriga företag rätt att avsätta till den nya skatteutjämningsreserven. De förändrade skattereglerna ger en höjd skattebelastning. I kombination med de nya kapitaltäckningsregler som kommer att föreslås i annat sammanhang kommer dock de nya skattereglerna inte att begränsa möjligheterna att bygga upp en tillräcklig kapitalbas.

För skadeförsäkringsbolag begränsas reserveringsmöjligheterna på liknande sätt som för banker.

Förstärkta incitament till egenfinansiering av investeringar

De föreslagna skattereglerna medför en utjämning av skattebelastningen för egen- och lånefinansierade investeringar. Reformen är särskilt betydelsefull för företag som i sin investeringskalkylering arbetar med den

fulla skattesatsen. Avkastningskraven vid egenfinansiering sjunker i proportion till den sänkta skattesatsen.

En utgångspunkt för reformpaketet har varit att skattebelastningen på icke-finansiella företag skall ligga på ungefär den nivå som gäller i dag. Vid särskilda simuleringar har framkommit att begränsningen av reserveringsmöjligheter kommer att utjämna skattebelastningen mellan företagen. För utlandsägda företag – som i mindre utsträckning än andra företag uttnyttjat dagens reserveringsmöjligheter – kommer skattebelastningen att sjunka.

Beskattningen av egenföretagare

Vid dagens skatteregler har egenföretagare ungefär samma reserveringsmöjligheter som aktiebolagen. Liksom för aktiebolagen föreslås dessa reserveringsmöjligheter slopade. Till viss del kompenseras detta av de sänkningar av den personliga inkomstskatten som föreslås av RINK. I övrigt föreslås följande skatteregler.

För egenföretagare, där ingen separation görs mellan näringsverksamheten och privatekonomin, begränsas reserveringsmöjligheterna till 8 basbelopp (ca 240 000 kr.). Begränsningen motiveras utifrån krav på skattemässig neutralitet mellan egenföretagare och löntagare. Inom ramen för denna begränsning ges egenföretagaren rätt att göra avsättningar till skatteutjämningsreserv på ungefär samma sätt som aktiebolag, med 30 % på det egna kapitalet och – samtidigt – med 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp.

För egenföretagare med större behov av reserveringsmöjligheter diskuterar vi två alternativa vägar, som utan krav på bildande av aktiebolag skulle ge egenföretagaren tillgång till samma reserveringsmöjligheter som de som föreslås för aktiebolagen.

Gemensamt för de båda alternativen är att handelsbolaget görs till skattesubjekt – vilket vi också föreslår – med i princip samma skatteregler som för aktiebolagen.

Vad gäller de två alternativens utformning i övrigt lämnar vi inga detaljerade förslag. I det första alternativet förutsätts en möjlighet skapas för en enskild person att bilda handelsbolag. Detta alternativ förutsätter vissa civilrättsliga förändringar – och om jordbrukare fullt ut skall kunna utnyttja denna bolagsform – en översyn av jordförvärvslagstiftningen.

I det andra alternativet – en särskild redovisningsmetod – förutsätts egenföretagaren utan några civilrättsliga förändringar få tillgång till aktiebolagets reserveringsmöjligheter. Villkoret är dock att näringsverksamheten redovisningsmässigt och skattemässigt separeras från privatekonomin. Vi förutsätter att detta alternativ utreds vidare så att slutlig ställning kan tas till detaljer under 1990.

Övergångsfrågor

Det nya skattesystemet föreslås i sin helhet införas den 1 januari 1991. Vid övergången till det nya systemet aktualiseras en rad övergångsfrågor. Dessa gäller i första hand gäller avvecklingen av de gamla reserverna – de

öppna reserverna exkl. investeringsfonder uppgår för de icke-finansiella aktiebolagen till ca 100 miljarder kr. Vi föreslår att de återförda reserverna – med hänsyn tagen till möjligheten att göra avsättningar till SURV – beskattas med den nya, lägre skattesatsen. Det första året fastställs ett belopp, som skall återföras till beskattning på i normalfallet 5 år med en viss fastställd tidsfördelning. De företag som så önskar kan dock återföra reserverna snabbare, varvid en rabatt utgår. För banker och andra finansiella företag – med i normalfallet ett litet eget kapital i förhållande till återförda reserver – som kommer att lyda under kapitaltäckningsregler skall återföringen ske på högst 3 år med en större rabatt.

Det faktum att de gamla reserverna skall skattas av med den lägre skattesatsen skulle i frånvaro av olika spärregler skapa ett betydande utrymme för skatteanpassning inför övergången till det nya systemet. Vi föreslår därför spärregler för uppbyggnaden av lagerreserver. Dessutom föreslår vi att avsättningar till investeringsfonder ej får göras för inkomståret 1990.

Budgeteffekter

De nya skattereglerna i kombination med den slopade vinstdelningsskatten kommer enligt våra – visserligen osäkra – bedömningar att ge ungefär samma skatteuttag för gruppen icke-finansiella aktiebolag som i dag. För de finansiella företagen skärps skattebelastningen. Den löpande beskattningen kommer vid de nya reglerna att ge en budgetförstärkning på ca 1 (en) miljard kr. Till detta kommer effekten av de upplösta och avskattade gamla reserverna, som kan förväntas ge en ytterligare budgetförstärkning på ca 1,8 miljarder kr. Totalt sett ger detta en höjning av det totala skatteuttaget med ca 10 % (i dag uppgår juridiska personers skattebetalningar till ca 25 miljarder kr.).

Summary

In its report, the committee on business tax reform (URF) proposes far reaching changes in Swedish business taxation, including a substantially reduced tax rate and significant broadening of the tax base. The background to the reform proposal is as follows.

Broader tax base reduces locking-in effects

In the current corporate tax system a high statutory tax rate is applied. The state income tax is 52 percent and the profit sharing tax is 20 percent, applied on a real income tax base. Taking into account that the two taxes are mutually deductible, this gives an overall statutory tax rate of approximately 57 %. On the other hand, corporations have a wide range of opportunities to reduce their taxable income through allocations to untaxed reserves. Therefore, the actual tax burden – tax in relation to income before various allocations – has been between 20 and 25 percent.

The combination of a high tax rate and extensive tax allowances creates a variety of problems. Empirical data indicate that, in general, corporations appear to have a surplus of tax allowances. Considering the current relationship between corporate accounting and corporate taxation – proposed to remain in effect in the future as well – this means that the tax on retained earnings will be less than the tax on distributed profits. This situation, combined with a lower taxation on capital gains than dividends distributed to shareholders, has contributed to locking in capital in historically profitable corporations. During periods demanding restructuring and reallocation of risk capital, this creates the risk of diminishing the efficiency of the economy. A tax system that employs a broader tax base decreases such risks.

Reducing distorsions

In addition, the high tax rate and narrow tax base create other types of neutrality deficiencies. Swedish corporate taxation entails double taxation of corporate income: first for the company and again for the owners. In contrast, the cost of debt finance is tax deductible. This places a tax burden on equity-financed investments that is much heavier than on loan-financed investments, a situation reinforced by the high statutory tax rate and the

elements of accelerated depreciation that are part of the Swedish tax system. Accordingly, there is an incentive for having a high debt-equity ratio.

Discontinuation of the investment funds system proposed

Historically, the Swedish corporate tax system has fulfilled a variety of purposes as a part of national and regional economic policy. Studies commissioned by the committee seem to indicate, however, that the possibilities to affect corporate investment behavior must be considered limited. This is attributable to the existence of unused tax allowances and to the fact that there is a considerable time delay before firms adjust their behaviour to tax measures.

The clearest expression of the government's ambition to influence investment activities in Sweden is the investment funds system (IF-system) which, in a variety of forms, dates back to 1938. The system allows corporations, during years of high profits, to make tax deductible allocations to investment funds. With permission from the appropriate authorities, it has been possible to utilize these funds, especially during periods of economic recession. From an economic point of view, the system is in principle the equivalent of a system of free depreciation. The experience gained in the use of the IF-system varies. There are indications that a certain redistribution of investments in time and scope, during certain periods, was accomplished. For other periods, when the funds released sufficed to finance only a portion of the investments, the results were less encouraging.

Considering the common goal of achieving a substantial broadening of the tax base, which would diminish the risks of locking-in effects, and the limited likelihood of succeeding with precision control of investments, we recommend discontinuation of the investment funds system.

International developments in taxation of primary importance

The Swedish economy has a strongly international character. Profitability requirements for companies active in Sweden are the same as those for companies in other countries.

The corporate tax rules in various countries, which tend to widen the gap between after-tax profitability requirements determined on international capital markets and pre-tax profitability requirements on investments, are an increasingly important factor when a company decides in what country it will establish operations. In an international environment favoring a change of corporate tax systems toward lower tax rates and broader tax bases, there is little room for divergence by individual countries. We also believe that the statutory tax rate, or rather, the differences in the various tax rates, is now given greater importance.

Cash-flow tax rejected

International conditions imposes significant restrictions on the formulation of our proposal for new tax rules. We have considered a variety of alternative tax models, such as taxing of the cash flow, among others. While this form of taxation certainly meets high demands for neutrality of taxation, it would nevertheless create certain problems internationally, due to its divergent structure in relation to the internationally totally dominant net income tax systems. Additional problems would arise in combining cash flow taxation of firms with a continued income tax levied on the owners (shareholders) of companies.

Real taxation rejected

We also considered real net-profit taxation. In addition to raising doubts concerning the government's determination to fight inflation, this form of taxation might cause problems in an international context. Such problems would most likely arise when formulating double-taxation agreements. Accordingly, we reject real net-profit taxation. We further recommend abandoning the profit-sharing tax, which is built on real tax principles, starting with fiscal year 1991.

30-percent tax rate for corporations – no mitigation of double taxation

We recommend that the tax rate for corporations and other legal persons be lowered from the current 52–57 percent, to 30 percent. A reduction to this level would be in line with international tax trends. This would also reduce the marginal tax on corporate profits to the level currently applicable to labour income in the form of payroll taxation. This would meet internal requirements for equality of taxation for a company's various production factors.

Given the proposed low statutory tax rate of 30 percent, there will be no need for mitigation of current double taxation. The reduction of the tax rate for dividend income to 30 percent recommended by the committee on income-tax reform (RINK), will result in a substantial lowering of the tax on distributed profits on the shareholder level. Accordingly, we recommend that the current rules for partial deductions for dividends on newly issued shares (the Annell deduction) be abolished.

New reserve option

Taxation of nominal corporate profits, with entitlement to deductions for nominal interest and in which the tax is levied on a broad base, would give rise to certain problems. Even a lower tax rate would not eliminate differences in financing costs between equity capital and borrowed capital. With this in mind, and in order to allow indirectly loss carry-back, we recommend that corporations be granted the right to allocate funds to a special tax equalization reserve (SURV), to be based on the corporations'

equity capital, to a maximum of 30 percent. The reserve will, in principle, be based on the tax accounting values of various assets, less deductions for corporate liabilities in accordance with closing balance sheets.

Companies with a small equity capital, especially companies in the service sector, will be offered a reserve option to a maximum of 10 percent of their payroll. Additional support of small and newly started companies will be provided through a reserve option allowing an extra allocation of 20 percent of the payroll to a maximum of 25 base-amounts, with the base-amount to amount to approximately SEK 30,000 by 1991.

Inventory write-downs abolished

Today, corporations have the right to deduct up to 50 percent of the inventory value. We recommend rescinding this right to make possible a lowering of the tax rate. Valuation of inventories will continue in accordance with the FIFO principle. Taxation of nominal price gains will be limited by the reduction of the tax rate. Companies will have the right to a standard deduction for obsolescence through a valuation at 95 percent of the inventory's total acquisition value, or historical cost.

Change in depreciation rules – first-year-recovery depreciation of equipment

The basic depreciation rules for equipment, allowing depreciation of up to 30 percent of the remaining balance value in accordance with the main rule, will continue to apply. As an alternative, we recommend granting corporations the right to a direct deduction, the so-called first-year-recovery, of up to 84 percent of the acquisition value of equipment. This alternative depreciation method promotes investments by strengthening corporate liquidity and exerting a favorable influence on risk-taking. Corporations intending to use the first-year-recovery option, will be permitted to make allocations to so-called periodization funds (PF), where the annual allocations are limited to a maximum of 50 percent of pre-tax profits. Such allocations are not to exceed three times the amount deposited in interest-free accounts with the National Swedish Debt Office. When investments are undertaken, assets may be written off against the PF.

The basic rules for depreciation of buildings will continue to apply. However, the right to so-called primary deductions, which allows corporations extra depreciation of two percent annually during the first five years, will be revoked.

Full nominal taxation of capital gains

A reduction of the tax rate to 30 percent will allow uniform taxation of various types of income in incorporated companies. The current practice of taxing capital gains from stock and property through a mix of nominal and real principles is replaced by full taxation of the nominal gain at the time of sale. The reduced tax rate also means that various reserve

allocation possibilities – whose purpose was to mitigate effects on corporate liquidity during the process of exchanging assets – can be abolished.

Loss carry-forward without time limit

Current tax rules allow companies a 10-year loss carry-forward. We recommend dropping this time limit in favor of determining losses on a continuous basis. The need for loss carry-back equalization is considered limited, partly due to the proposed tax equalization reserve.

Group taxation – certain special regulations eliminated

Certain minor adjustments in the regulations governing chain taxation and group contributions are proposed.

Tax exemptions on capital gains for investment companies and mutual funds

Current Swedish tax rules impose taxes on capital gains of investment companies and, to a limited degree, mutual funds. It is proposed that this taxation – which complicates realignments of the share portfolio – should be abolished. In other respects, the proposed tax rules, common for investment companies and mutual funds, are that dividends received are taxable and dividends paid are deductible. To achieve a balance between direct share ownership – primarily by households – and indirect ownership, we propose that investment companies and mutual funds be taxed on an imputed income of 1.5 percent on the market value of the shares.

Higher taxation of banks and other financial institutions

Historically, banks and similar financial institutions have had a low tax burden as a result of the large possibilities to make allocations to untaxed reserves, linked to holdings of loan receivables, bonds, currencies and other items. It is proposed that these reserve possibilities be eliminated, except for a right to a deduction on loan receivables through a valuation at 99 percent of the acquisition value, and that financial institutions, the same as other companies, be entitled to allocations to the new tax equilization reserve. This results in an increased tax burden. However, combined with the new capital coverage rules that will be proposed in another context, the new tax rules will not limit the possibilities to build an adequate capital base.

The reserve possibilities for general (non-life) insurance companies are to be limited in the same manner as for banks.

Strengthened incentive for equity-financing of investments

The proposed tax rules result in an equalization of the tax burden on equity- and loan-financed investments, particularly for those companies that take the statutory tax rate into account in their investment calculations.

The rate of return requirement on equity-financing then declines in proportion to the reduced tax rate.

A basic assumption for the reform package has been that the tax burden on non-financial companies shall be at about the same level as today. Special simulations further indicates that limiting of the reserve possibilities will equalize the tax burden between companies. For foreign-owned companies – which use currently available reserve possibilities to a lesser extent than other companies – the tax burden will decrease.

Taxation of unincorporated businesses

The current tax rules provide an unincorporated business nearly the same reserve possibilities as an incorporated company. In the same manner as for corporations, it is proposed that these reserve possibilities be dissolved. To a certain extent, this measure is offset by the reductions in personal income tax proposed by RINK. In other respects, the following tax rules are proposed.

For unincorporated businesses, where no accounting separation is made between commercial operations and private economy, reserve possibilities are limited to 8 base amounts (app. SEK 240,000). The limitation is justified based on the demand for equality of taxation between an unincorporated business and a wage earner. Within the framework of this limitation, the business is entitled to make allocations to a tax equalization reserve in approximately the same manner as an incorporated company, 30 percent of equity capital and – at the same time – 20 percent of the payroll amount up to 25 base amounts.

We discusses two alternative approaches for unincorporated businesses with a great need for the reserve possibilities which, without requiring the formation of a corporation, would give the business access to the same reserve possibilities as those proposed for companies.

A common element in both alternatives is that a partnership (handelsbolag) would be subject to taxation – which we also propose – with, in principle, the same rules as for incorporated companies.

We are not providing detailed proposals for the two alternatives. The first alternative presupposes the possibility of a "one-man partnership" (enmanshandelsbolag). This alternative is conditional on certain changes in civil law and, if the possibility shall be provided for farmers to form such a company, on a review of land purchase legislation.

The second alternative, involving a special accounting method, is conditional on unincorporated businesses being provided access to the reserve possibilities available to a corporation, without any changes in civil law. However, one condition is that commercial activity is separated, for accounting and tax purposes, from the individual's private economy. We assume that this alternative will be studied further, so that a final position can be presented in detail during 1990.

Transition issues

The new tax system is proposed to be fully introduced at January 1st, 1991. During transition to the new system a number of issues arise, which are related mainly to the large now existing reserves – the free reserves, excluding investment reserves, amount to approximately SEK 100 billion for non-financial incorporated companies. We propose that these reserves will be recovered for taxation at the new, lower tax rate, taking into account the possibility to transfer a part of the old reserves to the new reserve, normally for 5 years, with a certain fixed time distribution. However, those companies that desire can recover the reserves at a faster pace, whereby a discount would be provided. For banks and other financial institutions – with normally a small equity capital in relation to recovered reserves – that will be governed by the capital coverage rules, the reserves shall be recovered in 3 years with a larger discount.

The fact that the prior reserves shall be taxed at the lower tax rate would, in the absence of various restrictions, create substantial scope for tax planning measures prior to the transition to the new system. Accordingly, we propose restrictions on increases in inventory reserves. In addition, we propose that allocations to investment funds not be permitted for fiscal year 1990.

Budget effects

The new tax rules, combined with eliminating the profit-sharing tax, will in our – admittedly uncertain – estimation yield approximately the same tax revenues for the sector of non-financial corporations as today. The tax burden on financial companies is heavier. Under the new rules, annual revenue will rise by about SEK 1 billion. In addition, the effect of the recovered now existing reserves is expected to provide about SEK 1.8 billion in revenue. In total, this represents an increase in the total tax levy of about 10 percent (today, tax payments from legal entities amounts to approximately SEK 25 billion.)

Författningsförslag

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

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

dels att 28–30 §§, 38 § 2 mom., 39 § 2 mom., 41 d §, 46 § 1 mom., anvisningarna till 3 §, punkt 2 av anvisningarna till 19 §, punkterna 2–10 och 12–16 av anvisningarna till 21 §, punkterna 8–10 av anvisningarna till 24 §, punkterna 1–5 och 7–10 av anvisningarna till 25 §, punkterna 1–5 av anvisningarna till 27 §, punkterna 1–3, 5, 6 och 9–11 av anvisningarna till 28 §, punkterna 1–12 och 15–21 av anvisningarna till 29 §, punkt 4 av anvisningarna till 38 § samt punkterna 1–3 a av anvisningarna till 41 § skall upphöra att gälla,

dels att 3 §, 21–27 §§, 53 § 2 mom., punkt 1 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1–9 och 11 av anvisningarna till 22 §, punkterna 1, 2, 4 och 5 av anvisningarna till 24 § samt punkt 10 av anvisningarna till 53 § skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 22 § skall införas fyra nya punkter, 10 och 12–14, i anvisningarna till 23 § trettio nya punkter, 1–30, och i anvisningarna till 24 § en ny punkt, 3.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 §[2]
Med taxeringsår förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans *verkställes*, och med beskattningsår det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, *eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med* kalenderår *(brutet räkenskapsår), det* räkenskapsår, som *gått till ända* närmast före *den 1 mars under* taxeringsåret.	Med taxeringsår förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans *sker*, och med beskattningsår det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret. *När räkenskapsår i samband med att näringsverksamhet påbörjats eller avslutats skiljer sig från* kalenderår, *utgörs dock beskattningsåret av det* räkenskapsår som *slutat* närmast före taxeringsåret.
	21 §[3]
	Med näringsverksamhet förstås i denna lag yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet som inte är att hänföra till tjänst. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav och avyttring av näringsfastighet och bostadsrätt som inte utgör privatbostad.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	22 §[4] *Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vad som av näringsverksamheten kommit näringsidkaren till godo m.m. på sätt framgår av anvisningarna.*
	23 §[5] *Från intäkterna i en näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna.*
	24 §[6] *Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt framgår av anvisningarna.*
(30 §) Vad som återstår av *intäkt* av *rörelse,* sedan avdrag enligt *29 § gjorts och* hänsyn tagits till in- och utgående balans, *(nettointäkten)* utgör *inkomst* av *rörelse*. Beträffande makar *gäller* särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §. (jfr 23 § och 26 §)	25 §[7] Vad som återstår av *intäkterna* av *en förvärvskälla* sedan avdrag *gjorts* enligt *23 §,* hänsyn tagits till in- och utgående balans *enligt 24 § och avdrag gjorts enligt 26 §* utgör *inkomsten* av *förvärvskällan*. Beträffande makar *finns* särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §.
	26 §[8] *Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla medges avdrag för underskottet från intäkterna i förvärvskällan närmast följande beskattningsår.* *Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller vad som sägs i 3 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*
	27 § *Summan av inkomsterna av olika förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet utgör inkomst av näringsverksamhet. Vid summeringen beaktas inte förvärvskälla som visar underskott.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
53 §	
2 mom[9]. Inkomst hos *vanliga handelsbolag, kommanditbolag,* enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.*	2 mom. Inkomst hos enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst.
Anvisningar	
till 21 §	
(28 § andra stycket) Ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är att anse såsom intäkt av rörelse, *såvitt* inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt *av fastighet eller* av tjänst.	1.[10] *Näringsverksamhet anses föreligga om en skattskyldig erhåller* ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, *såvida* inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av tjänst.
(anv. till 27 § p. 5) *Rörelse* anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av *rörelse* om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.	*Näringsverksamhet* anses *också* föreligga om en delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av *näringsverksamhet* om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.
till 22 §	
	1.[11] *Intäkter av näringsverksamhet består främst av ersättning för avyttrade tillgångar och utförda tjänster och för upplåtelse av verksamheten eller enstaka tillgångar, av värdet av uttag av tillgångar och tjänster samt av ränta på fordringar som hör till verksamheten.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2.[12] *Vinstberäkning vid avyttring av fastigheter, bostadsrätter, fordringar och aktier m.m. som utgör anläggningstillgångar (jfr punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 §) sker enligt bestämmelserna i 24–.. §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*
(anv. till 28 § p. 1 sista stycket) Avyttras fastighet som utgör omsättningstillgång i *rörelse* skall värdeminskningsavdrag som belöper på tid före avyttringen återföras till beskattning i *rörelsen*.	3.[13] Avyttras fastighet som utgör omsättningstillgång i *näringsverksamhet* skall värdeminskningsavdrag *som inte har gjorts i räkenskaperna och* som belöper på tid före avyttringen återföras till beskattning i *näringsverksamheten*.
(anv. till 21 § p. 5 fjärde stycket) Övergår avverkningsrätt till skog till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses som om avverkningsrätten avyttrats för ett vederlag motsvarande dess marknadspris vid övergången och som om vederlaget betalats kontant. (jfr anv. till 28 § p. 5 andra stycket)	4.[14] Övergår avverkningsrätt till skog till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses som om avverkningsrätten avyttrats för ett vederlag motsvarande dess marknadspris vid övergången och som om vederlaget betalats kontant.
(anv. till 29 § p. 1 andra stycket) Har den skattskyldige i *rörelse, som har utövats av honom, för förädling eller förbrukning* tillgodogjort sig produkter från *eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet,* skall, *som framgår av 21 och 24 §§,* värdet av sådana produkter *eller råämnen i vissa fall* tas upp som intäkt *av fastigheten. I sådant fall får samma värde dras av som omkostnad i rörelsen. Detta gäller också, om han i rörelsen har tillgodogjort sig produkter av annan av honom utövad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla.* (jfr anv. till 21 § p. 7 och anv. till 22 § p. 1 fjärde stycket)	5.[15] Har den skattskyldige i *en viss förvärvskälla* tillgodogjort sig produkter från *en annan av honom bedriven förvärvskälla* skall värdet av sådana produkter tas upp som intäkt *i den sistnämnda förvärvskällan*.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6.[16] *Uttag av bränsle för uppvärmning av privatbostad på fastigheten utgör inte intäkt av näringsverksamhet.*

(anv. till 38 § p. 2 andra stycket)

Har *bostad eller annan* förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag *i denna hans egenskap och är det inte fråga om upplåtelse som avses i tredje stycket,* skall värdet av *bostaden eller* förmånen inte räknas som skattepliktig intäkt för *delägaren. Till följd* härav får avdrag *inte* ske, *såvitt det inte är fråga om en till rörelse hänförlig utgift,* för *medlemmens eller delägarens* inbetalningar till föreningen eller bolaget *eller för andra omkostnader som hänför sig till innehavet av bostaden eller förmånen.*

7.[17] Har förmån av fastighet tillkommit *näringsidkare i dennes egenskap av* medlem av *sådan* bostadsförening eller delägare i *sådant* bostadsaktiebolag *som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* skall värdet av förmånen inte räknas som skattepliktig intäkt för *näringsidkaren. Utan hinder* härav får avdrag ske för *sådana* inbetalningar till föreningen eller bolaget *som utgör kostnader i näringsverksamheten.*

(anv. till 21 § p. 4 andra stycket)

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt *6 andra* stycket av anvisningarna till *22* § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt *av jordbruksfastighet för jordägaren* för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder *jordägaren* innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *jordägaren* för förbättringen, utgör ersättningen intäkt *av jordbruksfastighet* för nyttjanderättshavaren.

8.[18] Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt *15 första* stycket av anvisningarna till *23* § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt *för fastighetsägaren* för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder *fastighetsägaren* innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *fastighetsägaren* för förbättringen, utgör ersättningen intäkt för nyttjanderättshavaren.

(anv. till 19 § p. 2)

Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med återbetalningsskyl-

9.[19] Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med

Nuvarande lydelse

dighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,

b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller

c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. *I*

Föreslagen lydelse

återbetalningsskyldighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,

b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller

c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Är

Nuvarande lydelse

fråga om andra markanläggningar än täckdiken, skogsvägar och sådana som anskaffats av nyttjanderättshavare skall dock såsom anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av bidraget. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats. I den mån ett näringsbidrag enligt vad nyss har föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen göra avdrag för den del som sålunda har utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av *41 § och anvisningarna* till nämnda paragraf den del av lagret för vilken anskaffningsvärdet har täckts av bidraget inte medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett näringsbidrag, som har använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde anses ha ökat med det återbetalade beloppet.

Skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärde–sjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Har stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från en givare som nämns i första eller andra stycket gäller, såvida återbetalningsskyldigheten

Föreslagen lydelse

bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats. I den mån ett näringsbidrag enligt vad nyss har föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen göra avdrag för den del som sålunda har utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av *24 §* den del av lagret för vilken anskaffningsvärdet har täckts av bidraget inte medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett näringsbidrag, som har använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde anses ha ökat med det återbetalade beloppet.

Skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärde–sjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Har stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från en givare som nämns i första eller andra stycket gäller, såvida återbetalningsskyldigheten

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
helt eller delvis efterges följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskningsavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.	helt eller delvis efterges följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskningsavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.
(anv. till 21 § p. 12) Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk räknas som intäkt *av jordbruksfastighet. Vederlaget räknas dock icke som skattepliktig intäkt,* när det *utgår* till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till *sitt jordbruk* eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han *icke* upphört med jordbruket. (jfr anv. till 28 § p. 1 första stycket)	*10.* Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk räknas som intäkt *utom* när det *utgått* till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till *jordbruket* eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han *inte* upphört med jordbruket.
(anv. till 28 § p. 9) Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt *av rörelse* om sjukpenningen grundas på in-	11.[20] Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt om sjukpenningen grundas på inkomst, som

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
komst, som hänför sig till *rörelse* och för sig eller tillsammans med annan sjukpenninggrundande inkomst uppgår till 6 000 kronor eller högre belopp för år. Till intäkt *av rörelse hänföres* under nämnda förutsättningar också ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare. (jfr anv. till 21 § p. 14 och anv. till 24 § p. 9)	hänför sig till *näringsverksamhet* och för sig eller tillsammans med annan sjukpenninggrundande inkomst uppgår till 6 000 kronor eller högre belopp för år. Till intäkt *hänförs* under nämnda förutsättningar också ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare.
(anv. till 28 § p. 11) Förmån av sådan fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. Av 19 § framgår att ej heller ersättning som – i annan form än pension eller livränta – utgår på grund av sådan livförsäkring eller sjukförsäkring räknas som skattepliktig intäkt. Ersättning enligt sådan trygghetsförsäkring som nyss nämnts utgör dock skattepliktig intäkt *av rörelse* utom, såvitt avser trygghetsförsäkring som avses i första meningen, till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och inte överstiger för insjuknandedagen 30 kronor och för övriga tjugonio dagar 6 kronor för dag. (jfr anv. till 21 § p. 16)	*12.* Förmån av sådan fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna *i ett år 1978 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt och* i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna *i ett år 1986 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund på ena sidan och vederbörande försäkringsanstalt på den andra sidan och* i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. Av 19 § framgår att ej heller ersättning som – i annan form än pension eller livränta – utgår på grund av sådan livförsäkring eller sjukförsäkring räknas som skattepliktig intäkt. Ersättning enligt sådan trygghetsförsäkring som nyss nämnts utgör dock skattepliktig intäkt utom såvitt avser trygghetsförsäkring som avses i första meningen till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och inte överstiger för insjuknandedagen 30 kronor och för övriga tjugonio dagar 6 kronor för dag.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
(anv. till 28 § p. 10)	
Till intäkt *av rörelse* räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt *9 a* av anvisningarna till *29* § samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av *nettointäkten* av *rörelsen* – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter. (jfr anv. till 21 § p. 15)	*13.* Till intäkt räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt *18* av anvisningarna till *23* § samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av *inkomsten* av *förvärvskällan* – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.
(28 § fjärde–åttonde stycket)	
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.*	*14.* Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt, om avdrag för avsättning till stiftelsen *medgetts.*
Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av *rörelse* räknas som intäkt *av rörelsen.*	Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av *näringsverksamhet* räknas som intäkt.
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 beskattningsåret, 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	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 *19 d* jämfört med punkt *19 e* av anvisningarna till *23* § denna lag. Är vad som sålunda skall redovisas mindre än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, räknas skillnaden som intäkt. Finns disponibla pensionsmedel vid utgången av beskattningsåret, 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

Nuvarande lydelse

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.

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 statligförmögenhetsskatt. Disponibla pensionsmedel skall dock icke upptagas till högre belopp än som motsvarar vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik.

(jfr anv. till 21 § p. 4 tredje och fjärde styckena och anv. till 24 § p. 8)

Föreslagen lydelse

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 *verksamhet*, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt det beskattningsår då *verksamheten* 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 statligförmögenhetsskatt. Disponibla pensionsmedel skall dock icke upptagas till högre belopp än som motsvarar vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	till 23 §
	1. Kostnaderna i en näringsverksamhet består främst av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar och av räntor.
(anv. till 29 § p. 1 andra stycket) Har den skattskyldige i *rörelse, som har utövats av honom, för förädling eller förbrukning* tillgodogjort sig produkter från *eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet, skall, som framgår av 21 och 24 §§,* värdet av *sådana produkter eller råämnen i vissa fall tas* upp som intäkt *av fastigheten. I sådant fall* får samma värde dras av som *omkostnad* i *rörelsen. Detta gäller också, om han i rörelsen har tillgodogjort sig produkter av annan av honom utövad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla.* (jfr anv. till 21 § p. 7 och anv. till 22 § p. 1 fjärde stycket)	*2.* Har den skattskyldige i *en viss förvärvskälla* tillgodogjort sig produkter från *en annan av honom bedriven förvärvskälla och har* värdet av *produkterna tagits* upp som intäkt *i den sistnämnda förvärvskällan* får samma värde dras av som *kostnad* i *den förstnämnda förvärvskällan.*
(anv. till 29 § p. 17) *Lika med kostnader* för reparation och underhåll *behandlas i avdragshänseende* kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som *äro normalt påräkneliga* i den bedrivna verksamheten, *såsom* upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, *såsom* då en verkstadsbyggnad *ombygges* för att i stället användas för helt annat ändamål, *äro dock ej att jämställa med* reparation och underhåll. (jfr anv. till 22 § p. 1 andra stycket och anv. till 25 § p. 4 andra stycket)	*3. Avdrag som* för reparation och underhåll *får göras för* kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som *normalt kan påräknas* i den bedrivna verksamheten, *som* upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, *som* då *ett djurstall eller* en verkstadsbyggnad *byggs* om för att i stället användas för ett helt annat ändamål, *hänförs inte* till reparation och underhåll.
(anv. till 39 § p. 5) Avdrag *såsom* för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt	*4.* Avdrag *som* för ränta får göras vid återbetalning av sådant

Nuvarande lydelse

bidrag som avses i punkt *7* av anvisningarna till *24* §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

(25 § 2 mom. första stycket b)
Avdrag får *icke* göras för:
– – –
b) kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m.m., kungörelsen (1974:255) om tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättringslån, bostadslånekungörelsen (1967:552) eller ombyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:693), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

(anv. till 25 § p. 8 andra stycket)
I fråga om kostnad för reparation och underhåll som avses i 25 § 2 mom. första stycket b) gäller följande. Beviljas vid ärendets slutliga avgörande hos lånemyndigheten inte sådant lån eller bidrag som *där avses* eller begränsas långivningen till att avse bara visst slag av ombyggnadsarbeten och skall på grund härav avdrag medges för kostnad för reparation och underhåll, får sådant avdrag ske efter den skattskyldiges eget val för det beskattningsår då slutligt beslut meddelas

Föreslagen lydelse

statligt bidrag som avses i punkt *3* av anvisningarna till *19* §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Avdrag får *inte* göras för kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m.m., kungörelsen (1974:255) om tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättringslån, bostadslånekungörelsen (1967:552) eller ombyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:693), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

Beviljas vid ärendets slutliga avgörande hos lånemyndigheten inte sådant lån eller bidrag som *nyss nämnts* eller begränsas långivningen till att avse bara visst slag av ombyggnadsarbeten och skall på grund härav avdrag medges för kostnad för reparation och underhåll, får sådant avdrag ske efter den skattskyldiges eget val för det beskattningsår då slutligt beslut meddelas i låneärendet eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även för-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
i låneärendet eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa år på sätt den skattskyldige önskar. Har värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna i punkt *2 a* av anvisningarna tidigare medgivits skall motsvarande belopp avräknas från de kostnader, för vilka avdrag får ske enligt vad nyss sagts. Underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag skall därvid minskas med belopp motsvarande det på vilket avdraget beräknats.	delas mellan dessa år på sätt den skattskyldige önskar. Har värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna i punkt *6* av anvisningarna tidigare medgivits skall motsvarande belopp avräknas från de kostnader, för vilka avdrag får ske enligt vad nyss sagts. Underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag skall därvid minskas med belopp motsvarande det på vilket avdraget beräknats.
(anv. till 25 § p. 8 tredje stycket) Innebär det nya beslutet att lån eller bidrag beviljas med högre belopp än som följer av det tidigare beslutet, eller ändras det tidigare beslutet på sådant sätt att avdrag för reparation eller underhåll för tidigare beskattningsår av annat skäl medgivits med för högt belopp, skall därav föranledda tillägg till den för tidigare år fastställda inkomsten och övriga ändringar i stället vidtagas för det beskattningsår under vilket det nya beslutet om lån eller bidrag meddelats.	Innebär det nya beslutet att lån eller bidrag beviljas med högre belopp än som följer av det tidigare beslutet, eller ändras det tidigare beslutet på sådant sätt att avdrag för reparation eller underhåll för tidigare beskattningsår av annat skäl medgivits med för högt belopp, skall därav föranledda tillägg till den för tidigare år fastställda inkomsten och övriga ändringar i stället vidtagas för det beskattningsår under vilket det nya beslutet om lån eller bidrag meddelats.
(25 § 2 mom. första stycket c) Avdrag får *icke* göras för: – – – c) kostnad för reparation och underhåll av sådan fastighet som ägs av tre eller flera, *antingen direkt eller indirekt genom handelsbolag,* och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (andelshus), i den mån den på delägare belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret.	*5.* Avdrag får *inte* göras för kostnad för reparation och underhåll av sådan fastighet som ägs av tre eller flera och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (andelshus), i den mån den på delägare belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret.
(anv. till 29 § p. 7) Utgifter för anskaffande av en byggnad, *som är avsedd för användning i ägarens rörelse,* dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.	*6.* Utgifter för anskaffande av en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till

Nuvarande lydelse

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning *för rörelseändamål* (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i en industribyggnad 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 anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för

Föreslagen lydelse

viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning *i näringsverksamheten* (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier *i jordbruk sådana tillgångar 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. Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande.* I en industribyggnad *räknas som byggnadsinventarier* 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 anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rull-

Nuvarande lydelse

en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning *för rörelseändamål* som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar *rörelseändamålet* respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till *rörelseändamålet*. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna *3–5* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt *16* tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. *För-*

Föreslagen lydelse

trappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning *i driften* som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar *driften* respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till *driften*. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna *12–14* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt *7* tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad *samt värde av byggnad som enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. Till anskaff-*

Nuvarande lydelse

värvades byggnaden tillsammans med den mark på *vilken den* är *belägen*, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på *byggnaden*, som det vid fastighetstaxeringen fastställda *byggnadsvärdet* utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på *byggnaden* kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för *byggnaden* erhålls. *Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas.* Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en *investeringsreserv* e.d. *eller näringsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften

Föreslagen lydelse

ningsvärdet hänförs vidare utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkt 4 eller 5 och för vilka bidrag inte har utgått. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. *Har byggnader förvärvats* tillsammans med den mark på *vilka de* är *belägna*, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på *särskilda byggnader eller byggnadsbestånd* som det vid fastighetstaxeringen fastställda *eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd* utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på *byggnader* kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för *byggnader* erhålls. *Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som har förvärvats.* Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en *ersättningsfond* e.d. tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden

Nuvarande lydelse

för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för *rörelsen* begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i *rörelse*, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av *jordägaren*.

Skattskyldig får i fråga om en byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom med årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare, får denne tillgodogöra sig de primäravdrag som återstår för den förre ägaren.

Utrangeras en *i rörelse använd* byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaff-

Föreslagen lydelse

minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för *verksamheten* begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i *verksamhet*, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av *fastighetsägaren*.

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen. (jfr anv. till 22 § p. 3 och anv. till 25 § p. 2 a)	den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen.
(anv. till 29 § p. 16)	
Utgifter för anskaffande av *sådana markanläggningar* på fastighet, avsedd för användning i ägarens *rörelse, som avses i andra stycket*, dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av *tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde*. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.	*7.* Utgifter för anskaffande av *en markanläggning* på *en* fastighet, avsedd för användning i ägarens *näringsverksamhet*, dras – *om annat inte följer av punkt 8 andra stycket* – av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av *andra eller* sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan *till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och* till 5 procent för år räknat av *anskaffningsvärdet av andra markanläggningar*. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.
Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e.d. samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e.d.	Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e.d., *täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg* samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra

Nuvarande lydelse

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i *rörelse* eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e.d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt

Föreslagen lydelse

till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e.d. *Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.*

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i *näringsverksamhet* eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e.d., industrispår, traversbanor, *gödselbassäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning* samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt

Nuvarande lydelse

punkterna *3–5* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en *investeringsreserv* e.d. *eller näringsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för *markanläggningen* minskad med *fyra tredjedelar av* det ianspråktagna beloppet.

Övergår en *rörelsefastighet* till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av *det avskrivningsbara* anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna *rörelsen* läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

(jfr anv. till 22 § p. 4)

(anv. till 29 § p. 1 tredje stycket)

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för *yrkesmässig* frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen *i sin helhet det år då inköpet eller planteringen har ägt rum* eller genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt *16* sjätte och sjunde styckena skall tillämpas.

(jfr anv. till 22 § p. 1 tredje stycket)

Föreslagen lydelse

punkterna *12–14* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en *ersättningsfond* e.d. tagits i anspråk för anskaffning av *en markanläggning* skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för *anläggningen* minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en *fastighet* till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna *verksamheten* läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

8. Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen *omedelbart* eller genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt *7* sjätte och sjunde styckena skall tillämpas.

Nuvarande lydelse

(anv. till 22 § p. 7)

Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt *8* föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv),

Föreslagen lydelse

Avdrag får vidare göras för utgifter för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruket.

9. Avdrag på grund av avyttring av skog *på jordbruksfastighet (skogsavdrag)* medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt *10* föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv),

Nuvarande lydelse

medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om *handelsbolag och* dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, beräknas avdraget för *bolaget respektive* boet.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än *5 000* kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst *5 000* kronor,

Föreslagen lydelse

medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas,beräknas avdraget för boet.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än *15 000* kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst *15 000* kronor,

Nuvarande lydelse

avdraget för varje delägare uppgå till lägst *1 000* kronor.

(anv. till 22 § p. 8)

Har *fastighet* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista meningen – som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens förvärvskälla, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken

Föreslagen lydelse

avdraget för varje delägare uppgå till lägst *3 000* kronor.

10. Har *jordbruksfastighet* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista meningen – som anskaffningsvärde *enligt punkt 9* så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens förvärvskälla, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken

Nuvarande lydelse

utgör av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om ett företag har förvärvat fastigheten från ett annat företag inom samma koncern.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt 7 anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.

Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Skall ersättning för skog och skogsmark *beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 §*, anses vid tillämpningen av det föregående stycket som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse. Bestämmelserna i femte stycket gäller också

Föreslagen lydelse

utgör av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om ett företag har förvärvat fastigheten från ett annat företag inom samma koncern.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt *9* anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.

Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Har sådan ersättning *som avses i 25 § 2 mom. andra eller tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt erhållits* för skog och skogsmark, anses vid tillämpningen av det föregående stycket som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
i fall då fastighet enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § har blivit omsättningstillgång i en av den skattskyldige bedriven tomtrörelse. Sådan fastighet skall därvid anses ha förvärvats av ny ägare.	
(anv. till 22 § p. 9)	
Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.	*11.* Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.
För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.	För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.
Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.	Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.
Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 §	Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 §

Nuvarande lydelse

1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat

Föreslagen lydelse

1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt [punkt 2 a av anvisningarna till 36 §] om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt [punkt 2 a av anvisningarna till 36 §].

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat

Nuvarande lydelse

sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i *47* § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket f fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

(jfr anv. till 25 § p. 10 och anv. till 29 § p. 8)

(anv. till 29 § p. 3)

Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt *4* eller om restvärdeavskrivning i punkt *5*. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Har ett fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, medges inte avdrag på grund av anskaffningen.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *sista* stycket av anvisningarna till *41* §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att

Föreslagen lydelse

sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i *4* § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket f fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

12. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt *13* eller om restvärdeavskrivning i punkt *14*. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Har ett fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, medges inte avdrag på grund av anskaffningen.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *sjunde* stycket av anvisningarna till *24* §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att

Nuvarande lydelse

den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av *förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om förlustavdrag*. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.
(jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

(anv. till 29 § p. 4)

Skattskyldig *kan efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anförts, hos länsrätt medges rätt att tills vidare få* avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt

e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvär-

Föreslagen lydelse

den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av *underskott*. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

13. Skattskyldig *har rätt till* avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt

e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvär-

Nuvarande lydelse

vet. Dock skall följande iakttas. Har inventarierna ingått i en *rörelse*, som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har 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 det kan antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget. Detta skall gälla även när *investeringsreserv* e.d. tagits i anspråk för anskaffning av inventarier under beskattningsåret.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde *rörelsen*. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Har inventarier, som har anskaffats före beskattningsårets ingång, avyttrats under beskattningsåret eller har den skattskyldige rätt till försäkringsersättning för inventarier, som har gått förlorade under beskattningsåret, medges ett särskilt

Föreslagen lydelse

vet. Dock skall följande iakttas. Har inventarierna ingått i en *näringsverksamhet*, som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har 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 antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget. Detta skall gälla även när *ersättningsfond* e.d. tagits i anspråk för anskaffning av inventarier under beskattningsåret.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde *näringsverksamheten*. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Har inventarier, som har anskaffats före beskattningsårets ingång, avyttrats under beskattningsåret eller har den skattskyldige rätt till försäkringsersättning för inventarier, som har gått förlorade under beskattningsåret, medges ett särskilt

Nuvarande lydelse

avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Avdraget får dock inte överstiga underlaget för beräkning av avdrag enligt fjärde stycket. Har den skattskyldige fått avdrag som nu sagts skall nämnda underlag fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög utgift för inventarier berott på att de skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, medges för det beskattningsår, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagts har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i fjärde stycket beräknas på därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde *rörelsen*, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur *rörelsen* för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i *punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §* framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av

Föreslagen lydelse

avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Avdraget får dock inte överstiga underlaget för beräkning av avdrag enligt fjärde stycket. Har den skattskyldige fått avdrag som nu sagts skall nämnda underlag fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög utgift för inventarier berott på att de skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, medges för det beskattningsår, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagts har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i fjärde stycket beräknas på därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde *näringsverksamheten*, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur *näringsverksamheten* för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i *22 §* framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas

Nuvarande lydelse

inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av *rörelse*.

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället, sedan taxeringen i fråga har blivit slutligt avgjord, dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

(jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

Föreslagen lydelse

upp som intäkt av *näringsverksamhet*.

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället, sedan taxeringen i fråga har blivit slutligt avgjord, dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Nuvarande lydelse

(anv. till 29 § p. 5)

Vid restvärdeavskrivning medges den skattskyldige avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret med tillägg av anskaffningsvärdet för inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde *rörelsen*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som föreskrivs om räkenskapsenlig avskrivning i punkt *4* andra och tredje samt femte, sjätte och åttonde styckena gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning.

(jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

(anv. till 22 § p. 6)

Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 medges endast skattskyldig ägare av tillgången, om inte annat följer av andra och tredje styckena.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *jordägaren* omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa

Föreslagen lydelse

14. Vid restvärdeavskrivning medges den skattskyldige avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret med tillägg av anskaffningsvärdet för inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde *näringsverksamheten*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som föreskrivs om räkenskapsenlig avskrivning i punkt *13* andra och tredje samt femte, sjätte och åttonde styckena gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning.

15. Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *fastighetsägaren* omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa

Nuvarande lydelse

utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. *Dessutom har nyttjanderättshavaren – såvitt gäller byggnader – rätt till primäravdrag enligt punkt 3 tionde stycket.* I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *jordägaren* omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *punkt 5.*

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *jordägaren* för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

(anv. till 29 § p. 6)

Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna *4* och *5* får även göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om *rörelseidkaren* har 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. Ock-

Föreslagen lydelse

utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *fastighetsägaren* omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *punkterna 12–14.*

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *fastighetsägaren* för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

16. Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna *13* och *14* får även göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om *näringsidkaren* har 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. Ock-

Nuvarande lydelse

så utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.
(jfr anv. till 22 § p. 5 tredje stycket)

(anv. till 22 § p. 11)
Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkt 5*.
(jfr anv. till 25 § p. 2 b första stycket och anv. till 29 § p. 20)

(anv. till 29 § p. 9 a)
Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *rörelsen*.

Fysisk person, som bedrivit *rörelse* här i riket, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges *nettointäkt av rörelsen*, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt *9* av anvisningarna till *28* §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, och

Föreslagen lydelse

så utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

17. Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkterna 13 och 14*.

18. Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *näringsverksamheten*.

Fysisk person, som bedrivit *näringsverksamhet* här i riket, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) *eller jordbruksbokföringslagen (1979:141)* är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges *inkomst av förvärvskällan*, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt *10* av anvisningarna till *22* §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, och

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.	3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.
Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.	Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.
Vad som har sagts i första–fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av en här i riket bedriven rörelse och att delägaren genom bolaget har drivit rörelsen. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.	
Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för en del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.	Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.
Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.	Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.
(jfr anv. till 22 § p. 2 a)	
(anv. till 29 § p. 2)	
a. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	*19.* a. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen *(1967:531)* om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
Har fåmansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.	Har fåmansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Nuvarande lydelse

b. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv för sådana pensionsåtaganden, som tryggas av stiftelsen och för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e, efter avdrag för den skuld stiftelsen själv kan ha ådragit sig.

c. Arbetsgivare får avdrag enligt bestämmelserna i e för kostnader för pensionsförsäkring för att trygga pensionsåtagande.

d. Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning och är vad som enligt 30 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall redovisas under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden och avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e större än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, får han avdrag för skillnaden mellan de båda beloppen.

e. Arbetsgivare har – under de förutsättningar som anges i tredje stycket – rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan icke föreligger, även

a) pensionsåtagande för pen-

Föreslagen lydelse

b. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv för sådana pensionsåtaganden, som tryggas av stiftelsen och för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e, efter avdrag för den skuld stiftelsen själv kan ha ådragit sig.

c. Arbetsgivare får avdrag enligt bestämmelserna i e för kostnader för pensionsförsäkring för att trygga pensionsåtagande.

d. Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning och är vad som enligt 30 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall redovisas under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden och avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e större än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, får han avdrag för skillnaden mellan de båda beloppen.

e. Arbetsgivare har – under de förutsättningar som anges i tredje stycket – rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan icke föreligger, även

a) pensionsåtagande för pen-

Nuvarande lydelse

sionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggande genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring,

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Kommunernas Pensionsanstalt, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

c) pensionsåtagande som har lämnats av statligt företag och för vilket staten har tecknat borgen.

Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta att även annat pensionsåtagande vid tillämpning av denna lag skall anses som allmän pensionsplan. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Avdragsrätt enligt första stycket föreligger endast under förutsättning dels att högsta pensionsgrundande lön enligt den allmänna pensionsplanen icke överstiger trettio gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret eller det högre pensionsgrundande belopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977, dels att livsvarig ålders-

Föreslagen lydelse

sionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggande genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring,

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Kommunernas Pensionsanstalt, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

c) pensionsåtagande som har lämnats av statligt företag och för vilket staten har tecknat borgen.

Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta att även annat pensionsåtagande vid tillämpning av denna lag skall anses som allmän pensionsplan. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Avdragsrätt enligt första stycket föreligger endast under förutsättning dels att högsta pensionsgrundande lön enligt den allmänna pensionsplanen icke överstiger trettio gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret eller det högre pensionsgrundande belopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977, dels att livsvarig ålderspen-

Nuvarande lydelse

pension vid full intjänandetid enligt planen icke avses komma att överstiga 15 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp, 70 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger sju och en halv men icke tjugo gånger nämnda basbelopp och 40 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp eller det högre pensionsbelopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977. Det förhållandet att planen ger rätt till ålderspension utöver 15 procent av den pensionsgrundande lön som icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp utgör dock icke hinder för avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att utgöra ersättning för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avdragsrätt enligt första stycket får – även om detta ej har medgivits i allmän pensionsplan – i pensionsåtagande inräknas såväl arbetstagares anställningstid hos samma arbetsgivare innan åtagandet lämnats som anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Vid beräkning av avdrag för tryggande av åtagandet skall härvid dock avräknas sådan pension åt arbetstagaren, som tidigare har utfästs och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknas i åtagandet.

Avdrag för kostnad avsedd att trygga pensionsåtagande som innebär rätt till pension före 65 års ålder – härunder inbegripet kostnad avsedd att vid arbetstagarens avgång före 65 års ålder trygga samma pensionsförmåner som skulle ha tillkommit honom vid avgång vid nämnda ålder – medges i den utsträckning sådana förmåner kan utgå enligt allmän pensionsplan och med beaktande jämväl av bestäm-

Föreslagen lydelse

sion vid full intjänandetid enligt planen icke avses komma att överstiga 15 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp, 70 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger sju och en halv men icke tjugo gånger nämnda basbelopp och 40 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp eller det högre pensionsbelopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977. Det förhållandet att planen ger rätt till ålderspension utöver 15 procent av den pensionsgrundande lön som icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp utgör dock icke hinder för avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att utgöra ersättning för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avdragsrätt enligt första stycket får – även om detta ej har medgivits i allmän pensionsplan – i pensionsåtagande inräknas såväl arbetstagares anställningstid hos samma arbetsgivare innan åtagandet lämnats som anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Vid beräkning av avdrag för tryggande av åtagandet skall härvid dock avräknas sådan pension åt arbetstagaren, som tidigare har utfästs och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknas i åtagandet.

Avdrag för kostnad avsedd att trygga pensionsåtagande som innebär rätt till pension före 65 års ålder – härunder inbegripet kostnad avsedd att vid arbetstagarens avgång före 65 års ålder trygga samma pensionsförmåner som skulle ha tillkommit honom vid avgång vid nämnda ålder – medges i den utsträckning sådana förmåner kan utgå enligt allmän pensionsplan och med beaktande jämväl av bestäm-

Nuvarande lydelse

melserna i tionde stycket. Är fråga om arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget, är dock kostnad som här avses och som hänför sig till avgång före 60 års ålder avdragsgill endast efter beslut enligt elfte stycket. Till grund för bedömande om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i 35 § 3 mom. nionde stycket denna lag.

För medel, som avsatts enligt b eller d, medges sålunda avdrag intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv, och för pensionsförsäkring medges avdrag för så stor del av kostnaderna som behövs för att trygga pensionsåtagande, allt med iakttagande av bestämmelserna i första–femte styckena och beslut enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt.

Dock medges avdrag även utöver vad som anges i föregående stycke, om pensionsutfästelserna avser förmåner som innebär smärre avvikelser från allmän pensionsplan. Detta gäller dock endast under förutsättning att utfästelserna till den del de avser sådana avvikelser har tryggats genom pensionsförsäkring. Vidare fordras att utfästelserna har lämnats före utgången av år 1977 eller att de lämnats till arbetstagare som därefter erhållit anställning hos arbetsgivare och motsvarar utfästelser som har lämnats av arbetsgivaren till andra arbetstagare före utgången av år 1977. Med smärre avvikelser förstås sådana förmånsbelopp som utgår utöver allmän pensionsplan men inom ramen för högsta pensionsgrundande lön enligt planen under förutsättning att den genomsnittliga kostnaden för förmånsbeloppen icke överstiger åtta procent av kostnaden för pensionsåtagande enligt

Föreslagen lydelse

melserna i tionde stycket. Är fråga om arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget, är dock kostnad som här avses och som hänför sig till avgång före 60 års ålder avdragsgill endast efter beslut enligt elfte stycket. Till grund för bedömande om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i 35 § 3 mom. nionde stycket denna lag.

För medel, som avsatts enligt b eller d, medges sålunda avdrag intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv, och för pensionsförsäkring medges avdrag för så stor del av kostnaderna som behövs för att trygga pensionsåtagande, allt med iakttagande av bestämmelserna i första–femte styckena och beslut enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt.

Dock medges avdrag även utöver vad som anges i föregående stycke, om pensionsutfästelserna avser förmåner som innebär smärre avvikelser från allmän pensionsplan. Detta gäller dock endast under förutsättning att utfästelserna till den del de avser sådana avvikelser har tryggats genom pensionsförsäkring. Vidare fordras att utfästelserna har lämnats före utgången av år 1977 eller att de lämnats till arbetstagare som därefter erhållit anställning hos arbetsgivare och motsvarar utfästelser som har lämnats av arbetsgivaren till andra arbetstagare före utgången av år 1977. Med smärre avvikelser förstås sådana förmånsbelopp som utgår utöver allmän pensionsplan men inom ramen för högsta pensionsgrundande lön enligt planen under förutsättning att den genomsnittliga kostnaden för förmånsbeloppen icke överstiger åtta procent av kostnaden för pensionsåtagande enligt

Nuvarande lydelse

den allmänna pensionsplanen. Med genomsnittlig kostnad för förmånsbeloppen förstås den merkostnad som motsvarande förmåner skulle medföra, om de skulle lämnas åt samtliga som omfattas av den allmänna pensionsplanen. Överstiger kostnaden för förmånsbeloppen vad nu sagts, skall emellertid ingen del av den kostnad som överstiger kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen vara avdragsgill. För att erhålla avdragsrätt skall arbetsgivaren med intyg av försäkringsgivaren styrka att endast smärre avvikelser från allmän pensionsplan föreligger. Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta att avdrag som avses i detta stycke skall medges även i andra fall. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Har arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan men föreligger icke avdragsrätt enligt första stycket eller har arbetsgivare gjort pensionsåtagande för arbetstagare som icke omfattas av allmän pensionsplan, får han – under förutsättning att åtagandet tryggats genom pensionsförsäkring – avdrag för kostnaderna för sådant åtagande med högst ett belopp motsvarande summan av 35 procent av vad arbetsgivaren utgivit i lön till arbetstagaren intill en lön som motsvarar tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt 25 procent av lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget får beräknas på lön som arbetsgivaren utgivit till arbetstagaren antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret.

Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. är skyldig

Föreslagen lydelse

den allmänna pensionsplanen. Med genomsnittlig kostnad för förmånsbeloppen förstås den merkostnad som motsvarande förmåner skulle medföra, om de skulle lämnas åt samtliga som omfattas av den allmänna pensionsplanen. Överstiger kostnaden för förmånsbeloppen vad nu sagts, skall emellertid ingen del av den kostnad som överstiger kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen vara avdragsgill. För att erhålla avdragsrätt skall arbetsgivaren med intyg av försäkringsgivaren styrka att endast smärre avvikelser från allmän pensionsplan föreligger. Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta att avdrag som avses i detta stycke skall medges även i andra fall. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Har arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan men föreligger icke avdragsrätt enligt första stycket eller har arbetsgivare gjort pensionsåtagande för arbetstagare som icke omfattas av allmän pensionsplan, får han – under förutsättning att åtagandet tryggats genom pensionsförsäkring – avdrag för kostnaderna för sådant åtagande med högst ett belopp motsvarande summan av 35 procent av vad arbetsgivaren utgivit i lön till arbetstagaren intill en lön som motsvarar tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt 25 procent av lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget får beräknas på lön som arbetsgivaren utgivit till arbetstagaren antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret.

Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. är skyldig

Nuvarande lydelse

att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kostnaden för sådan försäkring om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget.

Vid beräkning av avdrag för kostnader avsedda att trygga arbetsgivares pensionsåtaganden får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt första och femte styckena ovan. Mot sådant beslut får talan ej föras.

(jfr anv. till 22 § p. 1 femte och sjätte styckena och anv. till 25 § p. 7)

(anv. till 29 § p. 10)

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 första stycket om förlust tillämpas också på förlust, som kan beräknas uppkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått

Föreslagen lydelse

att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kostnaden för sådan försäkring om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget.

Vid beräkning av avdrag för kostnader avsedda att trygga arbetsgivares pensionsåtaganden får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl föreligga, får riksskatteverket besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt första och femte styckena ovan. Mot sådant beslut får talan ej föras.

20. Avdrag får göras för avgift för pensionsförsäkring i den omfattning som anges i punkt 6 av anvisningarna till 46 §.

21. 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 första stycket om förlust tillämpas också på förlust, som kan beräknas uppkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avdrag som avses i detta 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 tas upp som *skattepliktig* intäkt av rörelse hos den som haft vinsten.	avdrag som avses i detta 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 tas upp som intäkt hos den som haft vinsten.
(anv. till 29 § p. 9) *Såsom* speciella för *rörelse* utgående skatter *eller* avgifter till det allmänna *må nämnas vissa tillverkningsskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder m.m. dyl.* Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).	*22. Avdrag får göras för skogsvårdsavgift och fastighetsskatt och* speciella för *näringsverksamheten* utgående skatter *och* avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).
Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss *rörelse*, utgör avdragsgill omkostnad i *rörelsen*. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i *rörelsen*.	Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss *näringsverksamhet*, utgör avdragsgill omkostnad i *verksamheten*. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i *verksamheten*.
Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.	Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.
Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *rörelse*.	Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.
Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *rörelse*. (jfr anv. till 22 § p. 2, 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom.)	Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.

Nuvarande lydelse

(anv. till 29 § p. 18)

Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges *rörelse*. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i denna lag får avdragas endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges *rörelse*.

(jfr anv. till 22 § p. 1 åttonde stycket)

(anv. till 29 § p. 18 a)

Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

(anv. till 29 § p. 18 b)

En *fysisk person* som driver *rörelse* har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före *rörelsens* påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då *rörelsen* påbörjades och det närmast föregående året, såvida rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan under denna tid haft karaktär av *rörelse*.

Vid beräkningen av avdraget

Föreslagen lydelse

23. Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges *näringsverksamhet*. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i denna lag får avdragas endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges *näringsverksamhet*.

24. Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

25. En *skattskyldig* som driver *näringsverksamhet* har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före *verksamhetens* påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då *verksamheten* påbörjades och det närmast föregående året, såvida rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan under denna tid haft karaktär av *näringsverksamhet*.

Vid beräkningen av avdraget

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skall utgifterna minskas i den mån 1) avdrag för utgifterna har gjorts i annan förvärvskälla, 2) utgifterna inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar vilka tillförts *rörelsen* när denna påbörjades eller 3) inkomster som inte tagits upp till beskattning har uppkommit i verksamheten under den tid som avses i första stycket. Har avdraget inte kunnat helt utnyttjas vid taxeringen för det första beskattningsåret, får resterande belopp dras av vid taxeringen för något eller några av de fem följande beskattningsåren. Avdrag medges inte för något beskattningsår med så högt belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan. Avdrag medges endast i den mån den skattskyldige visar att förutsättningar för avdrag föreligger.	skall utgifterna minskas i den mån 1) avdrag för utgifterna har gjorts i annan förvärvskälla, 2) utgifterna inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar vilka tillförts *näringsverksamheten* när denna påbörjades eller 3) inkomster som inte tagits upp till beskattning har uppkommit i verksamheten under den tid som avses i första stycket. Har avdraget inte kunnat helt utnyttjas vid taxeringen för det första beskattningsåret, får resterande belopp dras av vid taxeringen för något eller några av de fem följande beskattningsåren. Avdrag medges inte för något beskattningsår med så högt belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan. Avdrag medges endast i den mån den skattskyldige visar att förutsättningar för avdrag föreligger.
(anv. till 29 § p. 11) Har som arbetsrum för *rörelsen* använts sådan del av den skattskyldiges bostad som särskilt inrättats för ändamålet, medges avdrag för skälig del av bostadskostnaden. Även om särskilt arbetsrum inte inrättats medges avdrag för bostadskostnad om arbete utförts i bostaden minst 800 timmar under beskattningsåret. Vid beräkning av antalet timmar beaktas endast arbete som det med hänsyn till verksamhetens art varit motiverat att utföra i bostaden. I timantalet får jämte arbete för *rörelsen* även inräknas tillfälligt arbete som har nära samband med *rörelsen* men är att hänföra till tjänst. Arbete som utförts av den skattskyldiges barn tillgodoräknas endast om barnet fyllt 16 år och arbete som utförts av den skattskyldiges make endast om makarna drivit *rörelsen* gemensamt. Avdrag medges med 2 000	*26.* Har som arbetsrum för *näringsverksamheten* använts sådan del av den skattskyldiges bostad som särskilt inrättats för ändamålet, medges avdrag för skälig del av bostadskostnaden. Även om särskilt arbetsrum inte inrättats medges avdrag för bostadskostnad om arbete utförts i bostaden minst 800 timmar under beskattningsåret. Vid beräkning av antalet timmar beaktas endast arbete som det med hänsyn till verksamhetens art varit motiverat att utföra i bostaden. I timantalet får jämte arbete för *verksamheten* även inräknas tillfälligt arbete som har nära samband med *verksamheten* men är att hänföra till tjänst. Arbete som utförts av den skattskyldiges barn tillgodoräknas endast om barnet fyllt 16 år och arbete som utförts av den skattskyldiges make endast om makarna drivit *verksamheten* gemensamt. Avdrag

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
kronor om arbetet utförts i bostad på den skattskyldiges egen eller hans makes fastighet och med 4 000 kronor i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas timantalet och avdragsbeloppet med hänsyn härtill.	medges med 2 000 kronor om arbetet utförts i bostad på den skattskyldiges egen eller hans makes fastighet och med 4 000 kronor i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas timantalet och avdragsbeloppet med hänsyn härtill.
Den omständigheten att avdrag medgetts enligt andra stycket för kostnad för bostad på egen fastighet, medför inte att fastigheten vid tillämpning av 24, 25 och 29 §§ skall anses använd i rörelsen.	
(anv. till 29 § p. 12) Vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten. Kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.	*27.* Vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten. Kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.
(anv. till 29 § p. 19) Yrkesfiskare som under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske äger åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han därvid kan *hava* fått vidkännas på den grund att han vistats utom sin vanliga hemort. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår belopp motsvarande högsta normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn vid havsfiske och annat yrkesfiske.	*28.* Yrkesfiskare som under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske äger åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han därvid kan *ha* fått vidkännas på den grund att han vistats utom sin vanliga hemort. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår belopp motsvarande högsta normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn vid havsfiske och annat yrkesfiske.
(anv. till 22 § p. 1 sjunde stycket) Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete *på fastigheten,* som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Den skattskyldiges kostnad får med motsvarande begränsning dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som inte har fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas	*29.* Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete *i näringsverksamheten* som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Den skattskyldiges kostnad får med motsvarande begränsning dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som inte har fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall

Nuvarande lydelse

upp som inkomst för barnet.
(jfr anv. till 29 § p. 20)

(anv. till 25 § p. 5)

Därest brandförsäkring tagits för all framtid, *må* avdrag *enligt 25 § 1 mom.* för under året erlagd försäkringspremie ske med 5 procent av dennas belopp, om den enligt försäkringsavtalet erlägges på en gång.

Därest premien för försäkring för all framtid enligt försäkringsavtalet erlägges under ett bestämt antal år med lika belopp för år räknat, *må* för vart och ett av dessa år avdrag *enligt 25 § 1 mom.* ske med så många procent av under året erlagd premie, som angives i nedanstående tabell:

Det hela antal år, varunder premien enligt försäkringsavtalet skall erläggas från avtalets avslutande	Avdrag i procent av den för året erlagda premien
högst 4 år	5 %
5 till och med 7 år	10 "
8 " " " 10 "	15 "
11 " " " 13 "	20 "
14 " " " 16 "	25 "
17 " " " 19 "	30 "
20 " " " 23 "	35 "
minst 24 år	40 "

Föreslagen lydelse

då inte heller tas upp som inkomst för barnet.

30. Om brandförsäkring tagits för all framtid, *får* avdrag för under året erlagd försäkringspremie ske med 5 procent av dennas belopp, om den enligt försäkringsavtalet erlägges på en gång.

Om premien för försäkring för all framtid enligt försäkringsavtalet erlägges under ett bestämt antal år med lika belopp för år räknat, *får* för vart och ett av dessa år avdrag ske med så många procent av under året erlagd premie, som angives i nedanstående tabell:

till 24 §

(anv. till 41 § p. 1)

Inkomst av *jordbruksfastighet eller rörelse* skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående *lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings-* och skuldposter. Värdet av utgåen-

1.[21] Inkomst av *näringsverksamhet* skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt *och i punkterna 2–5*. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående *tillgångs-* och skuldposter. Värdet av utgående *tillgångs-* och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets

Nuvarande lydelse

de *lager, pågående arbeten samt fordrings-* och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående *lager, pågående arbeten samt fordrings-* och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående *lager, pågående arbeten samt fordrings-* och skuldposter. *Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).*

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 mom. är tillämpliga det året.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen *enligt denna lag*. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas

Föreslagen lydelse

utgång. Som värde av ingående *tillgångs-* och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående *tillgångs-* och skuldposter. *Som tillgångsposter räknas här inte anläggningstillgångar (jfr punkt 2 första stycket) i form av fastigheter, bostadsrätter, fordringar och aktier m.m.*

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det

Nuvarande lydelse

i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – *genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller* genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också 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 ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på

Föreslagen lydelse

är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett *eller större avsättning enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv än som gjorts* skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också 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 ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på

Nuvarande lydelse

lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet *varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom.* gäller även punkt *8* av anvisningarna till *25* §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Föreslagen lydelse

lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt *4 tredje och fjärde styckena* av anvisningarna till *23* §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

2.[22] *I denna punkt har begreppen anläggningstillgång och omsättningstillgång den innebörd som anges i bokföringslagen (1976:125) och jordbruksbokföringslagen (1979:141). Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i bokföringslagen.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

I fråga om näringsverksamhet, för vilken bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen föreligger med skyldighet att upprätta årsbokslut, skall de värden till vilka sådana tillgångar som avses i punkt 1 första stycket har tagits upp i bokslutet godtas vid inkomstberäkningen. En förutsättning för detta är dock att värdesättningen inte strider mot bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller i punkt 3. Beträffande annan näringsverksamhet gäller motsvarande.

Andra tillgångar än sådana som avses i fjärde stycket och punkt 3 får inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14–16 §§ bokföringslagen. En tillgång skall dock inte tas upp till högre värde än det bokförda värdet på grund av bestämmelserna i sista styckena av 14 och 15 §§ bokföringslagen. Tillgångar som avses i 17 § andra stycket bokföringslagen omfattas inte av bestämmelserna i första och andra meningarna. Vid bestämmande av anskaffningsvärde för lagertillgång skall de lagertillgångar, som ligger kvar i lagret vid utgången av beskattningsåret, anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.

Inventarier m.m., som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, får inte tas upp till lägre värde än vad som följer av bestämmelserna om avdrag för värdeminskning i punkterna 13 och 14 av anvisningarna till 23 §.

Utan hinder av vad som sägs i tredje stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar (värdepapper) tas upp till lägst 95 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

(anv. till 41 § p. 2 femte stycket)

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte

Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatte-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av *produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 50 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.*	verket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av *produktionskostnad för djur i jordbruk och renskötsel. I fråga om djur, för vilka produktionskostnaden kan beräknas med ledning av föreskrifterna, skall kostnaden anses som anskaffningsvärde.*
(anv. till 41 § p. 2 sista stycket) Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, *eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick.* Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, *eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.*	Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.
(anv. till 41 § p. 3 sjätte stycket) Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör *omsättningstillgång*, och är	Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör *lagertillgång*, och är det inte

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp 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 motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.	uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp 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 motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.
(anv. till 41 § p. 3 a) I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med	*3.* I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med

Nuvarande lydelse

bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, åttonde och nionde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

Värdet av pågående arbeten som utförs till fast pris får, såvitt gäller byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse, tas upp till lägst ett belopp motsvarande *85* procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. I fråga om konsultrörelse får värdet av pågående arbeten, som utförs till fast pris, tas upp till lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. *Från*

Föreslagen lydelse

bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, åttonde och nionde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

Värdet av pågående arbeten som utförs till fast pris får, såvitt gäller byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse, tas upp till lägst ett belopp motsvarande *95* procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. I fråga om konsultrörelse får värdet av pågående arbeten, som utförs till fast pris, tas upp till lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. Har

Nuvarande lydelse

sistnämnda värde får avdrag åtnjutas med högst ett belopp motsvarande det basbelopp som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, dock inte med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Som direkt kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. *Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som direkt kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.*

Uppgår värdet av pågående arbeten i byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse till lägre belopp än medeltalet av värdena av sådana arbeten vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får värdet av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet av pågående arbeten vid nämnda tidpunkt och 15 procent av jämförelseårens medeltalsvärden. Blir skillnaden negativ får bestämmelserna i de två sista meningarna av punkt 2 sjätte stycket tillämpas.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydan-

Föreslagen lydelse

den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Som direkt kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydan-

Nuvarande lydelse

de omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, får inkomsten i skälig utsträckning jämkas nedåt.

(anv. till 41 § p. 1 a)

Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att *rörelsen* är nystartad,

att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,

Föreslagen lydelse

de omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, får inkomsten i skälig utsträckning jämkas nedåt.

4.[23] Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att *näringsverksamheten* är nystartad,

att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,

Nuvarande lydelse

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i första stycket om avdrag för framtida garantiutgifter, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

(anv. till 41 § p. 1 b)

Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o.d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket utfärdar årligen föreskrifter för beräkning av avdraget. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vad i föregående stycke sagts gäller även i fråga om företag, som icke driver kärnkraftsanläggning, såvida företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o.d.

Föreslagen lydelse

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i första stycket om avdrag för framtida garantiutgifter, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

5.[24] Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o.d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket utfärdar årligen föreskrifter för beräkning av avdraget. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vad i föregående stycke sagts gäller även i fråga om företag, som icke driver kärnkraftsanläggning, såvida företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o.d.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	till 53 §
10.[25] Delägare i *vanligt handelsbolag, kommanditbolag,* enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som *å* honom belöper, *huru denna än må hava av* bolaget eller rederiet *använts*, och oberoende av vad han *må hava lyftat* av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.	10. Delägare i enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som *på* honom belöper, *oavsett hur* bolaget eller rederiet *använt vinsten*, och oberoende av vad han *har lyft* av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–14 nedan.

2. Äldre föreskrifter i 3 § med anvisningar tillämpas vid 1992 års taxering. I fråga om sådana skattskyldiga som avses i första stycket c av anvisningarna i den äldre lydelsen gäller detta dock endast under förutsättning att bestämmelserna i de två sista meningarna av ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i bokföringslagen (1976:125) har tillämpats.

3. Har vederlag vid avyttring av tillgång tagits upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet vid 1991 års taxering eller tidigare skall beloppet inte tas upp som intäkt av näringsverksamhet vid 1992 års taxering eller senare.

4. Har en skattskyldig beskattningsåret före det beskattningsår för vilket lagen tillämpas första gången beräknat inkomst av annan fastighet enligt de grunder som anges i äldre föreskrifter i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 41 § skall den skattskyldige vid beräkning av inkomsten för det följande beskattningsåret inte ta upp andra ingående tillgångs- och skuldposter än som framgår av andra och tredje styckena.

Som ingående fordran skall tas upp *dels* intäkt som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men som tagits till beskattning det föregående beskattningsåret, *dels* utgift som betalts i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte dragits av vid beräkningen av inkomsten för det beskattningsåret.

Som ingående skuld tas upp *dels* intäkt som har uppburits i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte tagits till beskattning för det året, *dels* utgift som är obetald vid ingången av beskattningsåret men som dragits av vid beräkningen av inkomsten det föregående beskattningsåret.

5. Äldre föreskrifter i punkt 8 sista stycket av anvisningarna till 22 § tillämpas i fråga om fastigheter som har förvärvats före ikraftträdandet.

6. Äldre föreskrifter tillämpas på markanläggning som har anskaffats före ikraftträdandet.

7. I fråga om utgifter som avses i punkt 15 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

8. I fråga om anslutningsavgift och anläggningsbidrag som avses i punkt 17 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

9. Äldre föreskrifter i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om avdrag för värdeminskning på värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning som har anskaffats före ikraftträdandet.

10. Äldre föreskrifter i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om kostnader för reparation och underhåll som har utförts under beskattningsår för vilket taxering skett år 1991 eller tidigare.

11. Äldre föreskrifter i punkt 7 nionde stycket av anvisningarna till 29 § tillämpas i fråga om byggnad eller byggnadsdel som har färdigställts före ikraftträdandet.

12. Äldre föreskrifter i punkt 4 andra stycket c och tredje stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas vid 1992 års taxering.

13. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 39 § 2 mom. och som inte utnyttjats tidigare förligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet som avses i de nämnda föreskrifterna.

14. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 46 § 1 mom. tredje stycket och som inte utnyttjats tidigare föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse som avses i de nämnda föreskrifterna.

[1] Senaste lydelse av
28 § 1984:1060
29 § 1 mom. 1984:1060
29 § 4 mom. 1967:546
30 § 1986:1113
39 § 2 mom. 1986:465
41 d § 1982:5
46 § 1 mom. 1987:572
anvisningarna till 3 § 1978:942
punkt 2 av anvisningarna till 19 § 1984:1060
punkt 2 av anvisningarna till 21 § 1972:741
punkt 3 av anvisningarna till 21 § 1979:500
punkt 4 av anvisningarna till 21 § 1984:190
punkt 5 av anvisningarna till 21 § 1983:1007
punkt 6 av anvisningarna till 21 § 1972:741
punkt 7 av anvisningarna till 21 § 1972:741
punkt 8 av anvisningarna till 21 § 1975:259
punkt 9 av anvisningarna till 21 § 1984:190
punkt 10 av anvisningarna till 21 § 1981:295
punkt 12 av anvisningarna till 21 § 1972:741
punkt 13 av anvisningarna till 21 § 1972:741

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

punkt 14 av anvisningarna till 21 § 1979:1157
punkt 15 av anvisningarna till 21 § 1981:1150
punkt 16 av anvisningarna till 21 § 1987:121
punkt 2 a av anvisningarna till 22 § 1981:1150
punkt 2 a av anvisningarna till 24 § 1984:190
punkt 8 av anvisningarna till 24 § 1984:190
punkt 9 av anvisningarna till 24 § 1979:1157
punkt 10 av anvisningarna till 24 § 1984:1060
punkt 1 av anvisningarna till 25 § 1953:404
punkt 2 a av anvisningarna till 25 § 1984:1060
punkt 2 b av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 3 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 4 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 5 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 7 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 8 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 9 av anvisningarna till 25 § 1984:1060
punkt 10 av anvisningarna till 25 § 1981:256
punkt 1 av anvisningarna till 27 § 1972:741
punkt 2 av anvisningarna till 27 § 1987:148
punkt 3 av anvisningarna till 27 § 1981:295
punkt 4 av anvisningarna till 27 § 1981:295
punkt 5 av anvisningarna till 27 § 1981:295
punkt 1 av anvisningarna till 28 § 1984:1060
punkt 2 av anvisningarna till 28 § 1984:190
punkt 5 av anvisningarna till 28 § 1979:500
punkt 6 av anvisningarna till 28 § 1943:45
punkt 9 av anvisningarna till 28 § 1979:1157
punkt 10 av anvisningarna till 28 § 1981:1150
punkt 11 av anvisningarna till 28 § 1987:121
punkt 1 av anvisningarna till 29 § 1981:295
punkt 2 a av anvisningarna till 29 § 1976:85
punkt 2 b av anvisningarna till 29 § 1976:1099
punkt 2 c av anvisningarna till 29 § 1976:1099
punkt 2 d av anvisningarna till 29 § 1976:1099
punkt 2 e av anvisningarna till 29 § 1985:1017
punkt 3 av anvisningarna till 29 § 1983:1043
punkt 4 av anvisningarna till 29 § 1985:1017
punkt 5 av anvisningarna till 29 § 1984:1060
punkt 6 av anvisningarna till 29 § 1981:295
punkt 7 av anvisningarna till 29 § 1984:1060
punkt 8 av anvisningarna till 29 § 1981:256
punkt 9 av anvisningarna till 29 § 1987:1303
punkt 9 a av anvisningarna till 29 § 1981:1150
punkt 10 av anvisningarna till 29 § 1984:1060
punkt 11 av anvisningarna till 29 § 1985:225
punkt 12 av anvisningarna till 29 § 1985:225
punkt 15 av anvisningarna till 29 § 1983:311
punkt 16 av anvisningarna till 29 § 1984:1060
punkt 17 av anvisningarna till 29 § 1969:363
punkt 18 av anvisningarna till 29 § 1984:715
punkt 18 a av anvisningarna till 29 § 1983:311
punkt 18 b av anvisningarna till 29 § 1985:225
punkt 19 av anvisningarna till 29 § 1974:294
punkt 20 av anvisningarna till 29 § 1985:225
punkt 21 av anvisningarna till 29 § 1986:465
punkt 4 av anvisningarna till 38 § 1966:729
punkt 1 av anvisningarna till 41 § 1984:1060
punkt 1 a av anvisningarna till 41 § 1973:1057
punkt 1 b av anvisningarna till 41 § 1981:670
punkt 2 av anvisningarna till 41 § 1987:337
punkt 3 av anvisningarna till 41 § 1981:295
punkt 3 a av anvisningarna till 41 § 1982:337.

[2] Senaste lydelse 1986:1304.
[3] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

[4]Senaste lydelse 1984:1060.
[5]Senaste lydelse 1986:1113.
[6]Senaste lydelse av
1 mom. 1984:1060
2 mom. 1980:1054.
[7]Senaste lydelse av
1 mom. 1984:1054
2 mom. 1986:1244
3 mom. 1986:473.
[8]Senaste lydelse 1986:1113.
[9]Senaste lydelse 1986:1113.
[10]Senaste lydelse 1972:741.
[11]Senaste lydelse 1982:323.
[12]Senaste lydelse 1981:1150.
[13]Senaste lydelse 1984:1060.
[14]Senaste lydelse 1984:1060.
[15]Senaste lydelse 1981:295.
[16]Senaste lydelse 1981:295.
[17]Senaste lydelse 1979:500.
[18]Senaste lydelse 1979:500.
[19]Senaste lydelse 1984:1060.
[20]Senaste lydelse 1975:259.
[21]Senaste lydelse 1984:1060.
[22]Senaste lydelse 1954:51.
[23]Senaste lydelse 1981:295.
[24]Senaste lydelse 1972:741.
[25]Senaste lydelse 1977:572.

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

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

dels att 7 § 12 mom. skall upphöra att gälla,

dels att 1 §, 2 § 1–6 och 8–10 mom., 4 §, 6 § 2 mom., 7 § 4–6 och 8 mom. samt 10 a § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt moment, 2 § 12 mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt *i* denna lag *givna bestämmelser.*	*1 mom.* Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt denna lag.
	2 mom. Skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. skall erlägga statlig inkomstskatt dels beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst (skatt på förvärvsinkomst) dels beräknad på inkomst av kapital (skatt på kapitalinkomst).
	3 mom. Skattskyldig som avses i 10 a § skall erlägga statlig inkomstskatt beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet.
Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning *å* aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.	*4 mom.* Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning *på* 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.	*5 mom.* Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen.
2 §	
1 mom.[3] *Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst och om beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt 18–44 §§ kommunalskattelagen (1928:370) är stadgat* i den mån	1 mom. *Bestämmelserna i 3–5, 17–44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
inte annat följer av denna lag.	
Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelningsskatt i den mån avdrag har medgetts för skatten.	
	Tillämpas enligt 12 § bokföringslagen (1976:125) annat räkenskapsår än kalenderår utgörs – i stället för vad som sägs i 3 § kommunalskattelagen – beskattningsåret av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om näringsverksamhet på vilken bokföringslagen inte är tillämplig får, om skattskyldighet enligt kommunalskattelagen inte föreligger, beskattningsåret avse räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, den 1 september–den 31 augusti eller tid som enligt 12 § första stycket bokföringslagen medgivits för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.
	I fråga om skattskyldiga som avses i 10 a § skall all inkomst hänföras till samma förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.
(3 §)	
Bestämmelserna i 3 och 4 §§ samt 64–66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) äger 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, skall likaledes anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till efterrättelse.	I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall 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 ägs	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 ägs

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.	eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.
2 mom.[4] Inkomst av *rörelse* som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning	2 mom. Inkomst av *verksamhet* som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning
a) att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal,	
b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av *ifrågavarande rörelse*,	b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av *den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning*,
c) att *rörelsen* drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,	c) att *verksamheten* drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,
d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt	
e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.	
Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver *rörelse* i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning *rörelsen* drivs.	Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver *verksamhet* i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning *verksamheten* drivs.
Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit *rörelse* för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c–e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd om-	Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit *verksamhet* för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c–e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd om-

Nuvarande lydelse

fattning vid sidan av *rörelse* som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan riksskatteverket dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den *rörelse* som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit *rörelsen*.

3 mom.[5] Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda *dotterbolag*), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt *dotterbolag* eller som sådant *bolag* lämnar till moderföretaget eller till annat helägt *dotterbolag* hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att *den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt,*

Föreslagen lydelse

fattning vid sidan av *verksamhet* som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan riksskatteverket dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den *verksamhet* som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit *verksamheten*.

3 mom. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, *svensk sparbank* eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna *eller andelarna* i ett eller flera svenska aktiebolag *eller svenska ekonomiska föreningar* (helägda *dotterföretag*), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt *dotterföretag* eller som sådant *företag* lämnar till moderföretaget eller till annat helägt *dotterföretag* hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att *varken givare eller mottagare är livförsäkringsanstalt enligt 2 § 6 mom., bostadsföretag enligt 2 § 7 mom., investmentföretag enligt 2 § 10 mom. eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,	
c) att *dotterbolag* som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan *dotterbolaget* började bedriva verksamhet av något slag,	c) att *dotterföretag* som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan *dotterföretaget* började bedriva verksamhet av något slag,
d) att, om bidrag lämnas från *dotterbolag* till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från *dotterbolaget* samt	d) att, om bidrag lämnas från *dotterföretag* till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från *dotterföretaget* samt
e) att, om bidrag lämnas från *dotterbolag* till annat *dotterbolag*, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i *7 § 8 mom. tredje stycket* eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande *dotterbolaget* eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande *dotterbolaget*.	e) att, om bidrag lämnas från *dotterföretag* till annat *dotterföretag*, moderföretaget är *investmentföretag eller* förvaltningsföretag som avses i *a* eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande *dotterföretaget* eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande *dotterföretaget*.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a och b är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Lämnas, i fall som avses i första och andra styckena, bidraget mellan företag som enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) räknas som fåmansföretag och avser givarens huvudsakliga verksamhet annan fastighet, skall bidraget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren endast om något av följande ytterligare villkor är uppfyllt, nämligen att även mottagarens huvudsak-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
liga verksamhet avser sådan fastighet eller att givarens fastighetsinnehav till huvudsaklig del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av mottagaren. Riksskatteverket kan, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från bestämmelserna i detta stycke. Riksskatteverkets beslut i dessa frågor får inte överklagas.	
Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första–tredje styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första–tredje styckena för vidarebefordrat belopp.	
Mottagaren skall redovisa koncernbidraget som intäkt av fastighet eller rörelse.	
Vid tillämpning av 4 § första stycket anses koncernbidrag som intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse endast om bidraget utgör avdragsgill omkostnad för givaren i rörelse av angivet slag.	
Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.	
Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första–fjärde styckena inte är uppfyllda.	
4 mom.[6] Bestämmelserna i andra–*åttonde* styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt	4 mom. Bestämmelserna i andra–*sjunde* styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt
1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) *under förutsättning att inget av bolagen bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse,*	1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 12. kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar *under förutsättning att ingen av föreningarna bedriver handel med fastigheter eller annan penningrörelse än sådan som består i att förvalta medlemmarnas medel,*	2. 12. kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

3. 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1 och 2 §§ föreningsbankslagen (1987:620).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar *i rörelse* hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, får det övertagande företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anförts, hos länsrätt medges rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller, om företaget begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig *realisationsvinst* eller avdragsgill *realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras* tillgångar *som övertagits vid fusionen* skall *vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande* företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan stadshypoteksföre-

Fusionen skall inte *för något av de deltagande företagen* leda till någon skattepliktig *vinst* eller avdragsgill *förlust i fråga om tillgångar som avses i punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Avyttrar det övertagande företaget sådana* tillgångar skall *beskattning ske som om de* företag *som deltagit i fusionen* utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ningar samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.	försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag. *Har ett dotterbolag gått upp i moderbolaget skall avvecklingen av aktieinnehavet inte leda till någon skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust för moderbolaget.*
Restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande företaget, skall i stället utgöra skattepliktig intäkt för det övertagande företaget. Vidare får det övertagande företaget avdrag för skatt som skulle ha varit avdragsgill för det överlåtande företaget enligt 4 §. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte tar upp beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdrag.	
	Bestämmelserna i sjunde stycket gäller också om en juridisk person överlåter tillgångar som avses i punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.
Överlåts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, *skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370) – beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om* moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i *annan* koncernens verksamhet *än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan*	*Bestämmelserna i sjunde stycket gäller vidare om* aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag *överlåts* till *ett* svenskt företag inom samma koncern *såvida* moderföretaget i koncernen är *ett* aktiebolag eller *en* ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. *Sker* överlåtelsen till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från *beskattning för vinst.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall det företag som övertagit aktien eller andelen anses ha förvärvat den vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det företag som överlåtit aktien eller andelen. Om överlåtelsen *sker* till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från *realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttringar av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.*	
Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång *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 till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.	Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång *skall* bolaget eller föreningen *beskattas* som om tillgången sålts till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.
Har aktiebolag eller ekonomisk förening mottagit utdelning i form av tillgång, för vilken det utdelande företaget vid avyttring skulle ha beräknat vinst eller förlust enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen, och är mottagande företag frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom., skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgången liksom värdeminskningsavdrag beräknas som om det utdelande företaget och det mottagande företaget utgjort en skattskyldig.	
5 mom.[7] Har aktiebolag eller ekonomisk förening (företag) helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar	5 mom. Har aktiebolag eller ekonomisk förening (företag) helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag, får *förlust eller* underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen inte avräknas från inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Vad nu har sagts gäller inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och ej heller i fråga om överlåtelser inom en koncern.	till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag, får underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen inte avräknas från inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Vad nu har sagts gäller inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och ej heller i fråga om överlåtelser inom en koncern.

Vad som är att hänföra till huvudsaklig del skall bedömas med hänsyn till omfattningen av hela den verksamhet som bolaget eller föreningen bedrivit vid beskattningsårets ingång, förhållandena efter överlåtelsen samt till verksamhetens allmänna art och inriktning.

Företagets inkomst under det beskattningsår då överlåtelsen ägt rum skall fördelas på tiden före och efter överlåtelsen enligt *motsvarande* grunder som enligt *41* § kommunalskattelagen (1928:370) *tillämpas vid beräkning av inkomst av förvärvskällor av det slag som är i fråga*. Härvid får värdet av återstående tillgångar vid tiden för överlåtelsen inte tas upp till högre belopp än som motsvarar det allmänna saluvärdet vid denna tid, uppskattat efter skälig grund.	Företagets inkomst under det beskattningsår då överlåtelsen ägt rum skall fördelas på tiden före och efter överlåtelsen enligt *de* grunder som *gäller* enligt *24* § kommunalskattelagen (1928:370). Härvid får värdet av återstående tillgångar vid tiden för överlåtelsen inte tas upp till högre belopp än som motsvarar det allmänna saluvärdet vid denna tid, uppskattat efter skälig grund.

Bestämmelserna i detta moment gäller endast i fråga om överlåtelser som fullgjorts efter den 18 maj 1979.

6 mom.[8] Med *livförsäkringsanstalt* förstås i denna lag anstalt vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring). Med *skadeförsäkringsanstalt* förstås annan försäkringsanstalt än livförsäkringsanstalt. Utländsk försäkringsanstalt, som drivit försäkringsrörelse här i riket, bedöms med hänsyn endast till den rörelse som anstalten drivit här.

Understödsförening, vilken enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem, anses i denna lag som livförsäkringsanstalt i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländsk livförsäkringsanstalt*, anses nettointäkten av anstaltens kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Om värdet av tillgångarna i försäkringsrörelse, som drivits av livförsäkringsanstalt, vid beskattningsårets utgång understiger summan av dels försäkringstekniska skulder ökade med 20 procent för sjuk- och olycksfallsförsäkring och med 5 procent för annan försäkring, dels beloppet av de skulder som inte grundar sig på meddelade försäkringar, får ett belopp motsvarande fem gånger skillnaden dras av från nettointäkten.

Vid beräkning av nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av livförsäkringsanstalt skall iakttas vad nedan föreskrivs i sjätte–tionde styckena.

Som bruttointäkt upptas intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning med undantag av den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Som bruttointäkt upptas även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. Vid försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelsen skall punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas. I bruttointäkten upptas vidare hyresvärde av fastighet, som använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får dras av dels ränta på gäld, dels i fråga om fastighetsförvaltning annan enligt 25 § kommunalskattelagen avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet nedskrivits enligt kommunalskattelagen, dels fem procent av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

I fråga om individuell livförsäkring, individuell annan personförsäkring och gruppförsäkring får i varje sådan verksamhet för sig, sedan avdrag åtnjutits enligt föregående stycke, från återstående bruttointäkt göras avdrag med belopp motsvarande för varje direkt tecknad personförsäkring, som inte är pensionsförsäkring eller avgångsbidragsförsäkring som avses i sjätte stycket, tre promille av det basbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring fastställts för taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt krontal så, att öretal bortfaller. Som

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

en försäkring anses dels alla individuella livförsäkringar, som samtidigt tecknats på samma persons eller samma personers liv, dels alla andra individuella personförsäkringar, som samtidigt tecknats med samma person som försäkrad, dels samma persons alla gruppförsäkringar som han har inom en och samma grupp. Sammanlagt avdrag enligt detta stycke får inte överstiga återstående bruttointäkt av den verksamhet till vilken avdraget hänför sig.

Avdrag får inte ske för sådan ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländsk skadeförsäkringsanstalt*, anses överskottet av försäkringsrörelsen. Vid överskottets beräkning får avdrag från bruttointäkten göras för ökning av posten försäkringstekniska skulder för egen räkning och, i den utsträckning som närmare anges nedan, för avsättning till vissa fonder.

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av inländskskadeförsäkringsanstalt,får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i *29* § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanslutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av anstalten bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, för ökning av säkerhetsreserv, för utbetald återbäring *eller* verkställd premieåterbetalning, *för avsättning till sådan regleringsfond, som av trafikförsäkringsanstalt bildas enligt gällande villkor och föreskrifter för utövande av trafikförsäkringsrörelse, ävensom för ökning av utjämningsfonderna, i den mån denna ökning inte överstiger vinsten på själva försäkringsrörelsen. Denna vinst skall beräknas enligt trettonde–femtonde styckena.*

Vinsten utgör, om ej annat följer av fjortonde och femtonde styckena, skillnaden mellan

å ena sidan summan av följande inkomstposter, nämligen:

a) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets ingång,

b) säkerhetsreserv vid årets ingång,

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av inländskskadeförsäkringsanstalt,får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i *23* § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanslutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av anstalten bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, för ökning av säkerhetsreserv *samt* för utbetald återbäring *och* verkställd premieåterbetalning.

Nuvarande lydelse

c) premieinkomst för egen räkning,

d) fyra procent ränta på posterna a och b;

å andra sidan summan av följande utgiftsposter, nämligen:

e) utbetalningar för egen räkning för försäkringsfall, f) utgiven vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning,

g) förvaltningskostnader för egen räkning oavsett om de är avdragsgilla i skattehänseende,

h) beräknad hyra för fastighet som tillhör anstalten och ingår i rörelsen,

i) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets utgång,

j) säkerhetsreserv vid årets utgång.

Från sålunda framräknad vinst skall avräknas ökning av föreskriven regleringsfond för trafikförsäkringsrörelse eller, om fonden nedsatts, tilläggas belopp motsvarande nedsättningen.

Föreslagen lydelse

Driver anstalt försäkringsrörelse även från fast driftställe i annan stat och är inkomst av rörelse som är hänförlig till det fasta driftstället på grund av avtal för undvikande av dubbelbeskattning undantagen från beskattning här i riket, skall vinsten vidare minskas med överskott av den genom driftstället bedrivna verksamheten. Uppkommer underskott i sådan verksamhet får till vinsten läggas ett belopp motsvarande underskottet.

Med försäkringstekniska skulder för egen räkning förstås sådana skulder enligt 7 kap. 1 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) (premiereserv, ersättningsreserv, skadebehandlingsreserv och tilldelad återbäring) minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Med säkerhetsreserv förstås den reserv skadeförsäkringsanstalt får redovisa enligt en av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av försäkringsinspektionen fastställd normalplan.

Med premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. för egen räkning förstås anstaltens premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. minskade med återförsäkringsgivares andelar.

Med utjämningsfond förstås fond, som enligt bolagsordningen eller, i fråga om sådant ömsesidigt bolag på vilket försäkringsrörelselagen inte äger tillämpning, stadgarna för bolaget får användas endast till att helt eller delvis täcka förlust på själva försäkringsrörelsen samt efter sådan

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
disposition kvarstående förlust på rörelsen i dess helhet i den mån inte nämnda bolagsordning eller stadgar föreskriver förlusttäckning genom ianspråktagande av andra till framtida förfogande avsatta medel.	
Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv och av särskild reservfond för ömsesidig försäkringsanstalt för husdjursförsäkring *och regleringsfond för trafikförsäkringsanstalt ävensom minskning av utjämningsfonderna* skall anses som intäkt. *Sker ändring av bolagsordningen, varigenom anstalten får rätt att på annat sätt än ovan sagts disponera en den 1 januari 1929 befintlig utjämningsfond, för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits, eller utjämningsfond, som bildats efter nämnda dag, skall fonden anses härigenom undergå minskning med hela det belopp vartill den uppgick före ändringen.*	Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv och av särskild reservfond för ömsesidig försäkringsanstalt för husdjursförsäkring skall anses som intäkt.

Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.

Bestämmelserna i detta moment om inländsk livförsäkringsanstalt har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som *utländsk livförsäkringsanstalt* drivit här i riket.

Beträffande försäkringsrörelse, som här drivits av *utländsk skadeförsäkringsanstalt*, anses som här i riket skattepliktig nettointäkt ett belopp motsvarande två procent av anstaltens premieinkomst av här bedriven transportförsäkrings- och sjökaskoförsäkringsrörelse samt två procent av anstaltens premieinkomst av annan här bedriven försäkringsrörelse. Med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier.

Blir det på grund av bestämmelserna i detta moment nödvändigt att dela upp intäkt eller avdrag mellan olika delar av en försäkringsanstalts verksamhet, skall fördelningen av intäkten eller avdraget göras på skäligt sätt.

8 mom.[9] Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening, *vars huvudsakliga verksamhet avser rörelse,* har också rätt till avdrag för utdelning *som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt* lagen	En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning *på förlagsinsatser som avses i 5 kap.* lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
(1987:667) om ekonomiska föreningar. *I fråga om andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utdelade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. inte är skattskyldig för utdelningen. Avser denna del av utdelningen högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.*	
Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, *vilkas verksamhet huvudsakligen avser rörelse,* har centralorganisationen – även om den inte är kooperativ enligt tionde–tolfte styckena nedan – rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. *Om centralorganisationens verksamhet huvudsakligen avser rörelse medges avdrag vid beräkning av inkomst härav. I annat fall medges avdrag vid beräkning av inkomst av kapital.* Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. *tredje* stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.	Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, har centralorganisationen – även om den inte är kooperativ enligt tionde–tolfte styckena nedan – rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. *andra* stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.
Avdrag för utdelning *får göras i endast en förvärvskälla och* skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till.	Avdrag för utdelning skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till.
Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.	

Sparbank får göra avdrag för bidrag till sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa får göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag får göra avdrag för belopp, som avsatts till reservfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två procent av inrättningens skulder. Hypoteksförening får göra avdrag för belopp, som avsatts till reserv- eller säkerhetsfond, i den mån avsättningen är nödvändig

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två och en halv procent av föreningens skulder.

Har reserv- eller säkerhetsfond som avses i *åttonde* stycket satts ned skall – om avdrag för fondavsättningen har medgetts – ett belopp motsvarande det nedsatta beloppet tas upp som intäkt.

Har reserv- eller säkerhetsfond som avses i *sjunde* stycket satts ned skall – om avdrag för fondavsättningen har medgetts – ett belopp motsvarande det nedsatta beloppet tas upp som intäkt.

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

För att en förening skall anses vara *öppen* fordras inte bara att den enligt sina stadgar är berättigad att när som helst anta nya medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att anta 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 antas komma att som medlem bidra 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 inte besitter nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betar inte föreningen dess egenskap av öppen. I det fall att en förening säljer till utomstående kan den som regel inte utan att förlora sin öppna karaktär vägra att motta som medlem någon som kan visa, att han brukar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden inte 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 ha skyldighet att i *ekonomiskt hänseende* jämställa honom med medlem, det vill säga ge honom samma återbäring på köpta varor som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer är att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fyller av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, och även om endast ett enda företag inom varje område antas såsom medlem. Vad angår kravet på *lika rösträtt* så berövas en centralorganisation inte dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

9 mom.[10] Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening upptagit lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av företagets utdelning eller av dess vinst (vinstandelslån), medges avdrag för räntan i den utsträckning som anges nedan.

För sådan ränta på vinstandelslån som inte är beroende av det

För sådan ränta på vinstandelslån som inte är beroende av

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i *22, 25, 29, 36 och 39 §§* kommunalskattelagen (1928:370).	det låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i *23 §* kommunalskattelagen (1928:370).
Ränta, vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta), anses som avdragsgill omkostnad för företaget *i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts* endast under förutsättning att	Ränta, vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta), anses som avdragsgill omkostnad för företaget endast under förutsättning att

a) lånet har utbjudits till teckning på den allmänna marknaden eller

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § *eller i 57 § 3 mom.* kommunalskattelagen samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen – inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget eller	b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen – inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i tredje stycket c skall det låntagande företaget dock som intäkt *i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts uppta* ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tas till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.	I fall som avses i tredje stycket c skall det låntagande företaget dock som intäkt *ta upp* ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tas till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket, under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets upptagande får antas ha bestämts på affärsmässig grund, besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får inte överklagas.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen, gäller – oberoende av bestämmelserna i tredje och fjärde styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, inte är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen.

Har svenskt aktiebolag utgivit skuldebrev förenat med optionsrätt till nyteckning eller köp av aktie medges bolaget ej avdrag för skillnaden mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde.

10 mom.[11] *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.

10 mom. *Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,*

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier m.m.,

2. att som intäkt tas upp 1,5 procent av värdet vid utgången av beskattningsåret av de aktier m.m. som företaget innehar då samt

3. att avdrag får göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att underskott uppkommer.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för aktiefonder.

12 mom. Banker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag får ta upp lager av lånefordringar till lägst 99 procent av det samlade anskaffningsvärdet. Detta gäller dock inte beträffande fordringar på finansiella företag eller på staten, landstingskommun eller kommun.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §[12]	
Från det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag göras för underskott i förvärvskälla med de begränsningar som anges i 46 § 1 mom. andra–femte styckena kommunalskattelagen (1928:370). Vad som sägs i tredje stycket av nyssnämnda moment gäller dock inte i fråga om svenskt aktiebolag vars aktier noteras på börs eller är föremål för liknande notering eller i fråga om dotterföretag till sådant bolag.	
Vidare medges avdrag för vinstdelningsskatt som har påförts den skattskyldige under året före taxeringsåret.	
Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier m.m. i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen.	Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier m.m. i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen *(1928:370)*.
Att avdrag inte är medgivet för underskott som uppkommit före eller i samband med vissa företagsöverlåtelser framgår av 2 § 5 mom.	
6 §	
2 mom.[13] *Vanliga handelsbolag, kommanditbolag,* enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Inte heller skall s.k. gruv-*	2 mom. Enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

bolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

7 §

4 mom.[14] Understödsförening som inte bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet eller som enligt sina stadgar inte får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem,

akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond, regleringsförening som avses i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, pensionsstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., personalstiftelser som avses i samma lag 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 utge avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att utge permitteringslöneersättning, bolag eller annan juridisk person som avses i lagen (1984:1009) om beslutanderätt för bolag eller annan juridisk person med uppgift att lämna permitteringslöneersättning, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

Allmänna pensionsfonden, Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Bryggeristiftelsen, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, handelsprocedurrådet, Jernkontoret och SIS – Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsut-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

veckling, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Produktionstekniskt Centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, Stiftelsen Småföretagsfonden, Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet – SUN, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Aktiebolaget Tipstjänst och Aktiebolaget Trav och Galopp

frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet.	frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av *näringsverksamhet som hänför sig till innehav av* fastighet.

Vad som sägs i 6 mom. tredje och femte styckena har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse som avses i detta moment. Att pensionsstiftelse lägger avkastning till kapitalet medför dock skattskyldighet för all inkomst endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

5 mom.[15] Ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor frikallas från skattskyldighet för *all annan inkomst än* inkomst av fastighet *och* rörelse. Sådana föreningar är också frikallade från skattskyldighet för inkomst *av* fastighet som tillhör föreningen och som har använts på sätt anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och för sådan inkomst *av* fastighet *och av* rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd *utnyttjas* som finansieringskälla för ideellt arbete. *Övriga inkomster av* fastighet, utom *inkomster* som avses i 7 mom., och *av* rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen.	5 mom. Ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor frikallas från skattskyldighet för inkomst av *näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av* fastighet *eller till* rörelse. Sådana föreningar är också frikallade från skattskyldighet för inkomst *som hänför sig till innehav av* fastighet som tillhör föreningen och som har använts på sätt anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och för sådan inkomst *som hänför sig till innehav av* fastighet *eller till* rörelse *och* som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd *utnyttjats* som finansieringskälla för ideellt arbete. *Annan inkomst som hänför sig till innehav av* fastighet, utom *inkomst* som avses i 7 mom., och *till* rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen.

Inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, t.ex. hyror som en samlingslokalägande förening uppbär på grund av upplåtelse

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

av lokaler för allmännyttigt ändamål, entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang o.d., skall anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Detsamma gäller inkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, t.ex. om en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Detta får exempelvis anses vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål.

Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

En ideell förening är skattebefriad enligt första stycket om

a) föreningen har till huvudsakligt syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål,

b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ändamål som anges under a,

c) föreningen inte vägrar någon inträde som medlem, om inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak särskilda skäl motiverar det, samt

d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Länsskattemyndigheten kan efter ansökan medge att förening, som avser att anskaffa fastighet eller annan anläggning avsedd för den ideella verksamheten, skall kunna anses hänförlig under detta moment utan hinder av att föreningen inte uppfyller under fjärde stycket d angivet villkor. Medgivande av detta slag får avse högst fem beskattningsår i följd och kan förenas med villkor om ställande av säkerhet e.d. för den inkomst- eller förmögenhetsskatt som enligt sjunde stycket kan komma att påföras föreningen på grund av taxering för det eller de beskattningsår medgivandet avser. Beslut i anledning av sådan ansökan får överklagas genom besvär hos riksskatteverket. Besvären skall ha kommit in till riksskatteverket inom en månad från det föreningen fick del av det överklagade beslutet. Beslut

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

av riksskatteverket i fråga som avses här får inte överklagas.

Medgivande enligt föregående stycke får lämnas även då en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som brukas av föreningen.

Har förening inte inom föreskriven tid genomfört den investering för vilken medgivande enligt femte eller sjätte stycket lämnats eller har föreningen underlåtit att iaktta annat i sådant beslut angivet villkor, skall föreningen taxeras för de beskattningsår som medgivandet avsett efter de regler som skulle ha gällt om något medgivande inte hade lämnats. I fråga om sådan taxering gäller bestämmelserna i 115 och 116 §§ taxeringslagen (1956:623) i tillämpliga delar.

Det förhållandet, att en ekonomisk förening med stöd av 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad förening, utgör inte hinder mot att föreningen vid tillämpning av denna lag behandlas såsom ideell förening.

Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan förklara att 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 förening som avses i första stycket. Sådant beslut får, när omständigheterna ger anledning till det, av riksskatteverket återkallas. Beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, får inte överklagas.

6 mom.[16] Kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, kapitalsparfonder som avses i lagen (1983:890) om allemanssparande, stiftelser som har 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 samt hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer

frikallas från skattskyldighet för *all annan inkomst än inkomst av* fastighet eller rörelse.

frikallas från skattskyldighet för *inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av* fastighet eller *till* rörelse.

Med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e.d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom.

Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

Stiftelse som i sin verksamhet främjar flera ändamål anses hänförlig under detta moment, om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som sägs i första stycket. Detta anses vara fallet, om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst.

Vad som sägs i 5 mom. nionde stycket har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse.

8 mom.[17] *Svenska* aktiebolag och *svenska ekonomiska föreningar frikallas* från *skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska företag i den omfattning som anges nedan.*

I det följande förstås med företag svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Med utdelning förstås sådan utdelning *på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening* som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i *fjärde—sjätte styckena* nedan gäller inte sådan utdelning för förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

Företag, som *uteslutande eller så gott som uteslutande* förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av *den utdelning som företaget har uppburit under beskattningsåret* motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår *eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med* investmentföretag *förstås förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.*

Företag, som bedriver bank- eller

8 mom. *Utdelning från svenskt* aktiebolag, *svensk ekonomisk förening* och *utländskt företag är i den omfattning som anges nedan frikallad från beskattning.* Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i *tredje stycket* nedan gäller inte sådan utdelning för förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom *och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet* (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av *utdelningen* motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår. *Som förvaltningsföretag anses inte* investmentföretag *som avses i 2 § 10 mom.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
annan penningrörelse eller sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet, är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller därmed likartad lös egendom.	
Företag som bedriver försäkringsrörelse är frikallat från skattskyldighet för utdelning under förutsättning att företaget är skadeförsäkringsanstalt och utdelningen belöper på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets försäkringsrörelse.	
Företag som inte avses i tredje—femte styckena är frikallat från skattskyldighet för utdelning på *sådan* aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att	*Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening* är, *om företaget inte är en livförsäkringsanstalt eller ett förvaltningsföretag,* frikallat från skattskyldighet för utdelning på *näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Med näringsbetingad aktie eller andel avses* aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att
a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller	
b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av *jordbruk, skogsbruk eller rörelse* som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.	b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av *verksamhet* som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.
Skattefrihet enligt *sjätte* stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det	Skattefrihet enligt *tredje* stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.	företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.
Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket medge dels att företag, som inte är förvaltningsföretag enligt tredje stycket men vars verksamhet till inte 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, inte skall i beskattningshänseende behandlas som förvaltningsföretag. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.	
Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets *rörelse eller kapitalförvaltning*, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.	Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets *verksamhet*, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag. Med utländskt företag förstås utländskt aktiebolag och annat utländskt bolag som i den stat där det är hemmahörande behandlas som skattskyldigt vid inkomstbeskattningen.

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller

a) att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan i detta moment sagts för det fall det utdelande företaget hade varit svenskt och

b) att den inkomstbeskattning som det utländska företaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

Förklaring som nyss sagts får inte lämnas i de fall då skattebefrielse eller nedsättning av skatt kan följa av bestämmelse i överenskommelse enligt

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
20 §.	
Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får överklagas hos regeringen genom besvär.	
	10 a §[18]
För svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar familjestiftelser, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag, utländska juridiska personer, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst utgör grundbeloppet, om inte annat föreskrivs i andra stycket, 52 procent av den beskattningsbara inkomsten.	
För *skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. och* andra skattskyldiga än *dem* som avses i 10 § 1 mom. *eller i första stycket här ovan utgör grundbeloppet 40* procent av den beskattningsbara inkomsten. *För livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen utgör dock grundbeloppet 50 procent av den beskattningsbara inkomsten.*	För andra skattskyldiga än *sådana* som avses i 10 § 1 mom. utgör *statlig inkomstskatt 30* procent av den beskattningsbara inkomsten.
Med familjestiftelse avses i denna lag stiftelse, som enligt de för densamma gällande stadgar har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen.	

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–5.

2. Vid taxering för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet beräknas inkomsten för sådan fastighet som avses i föreskrifterna i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990 enligt dessa äldre föreskrifter. Inkomsten skall dock hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

3. Vad som sägs om avdrag för underskott i punkterna 13 och 14 av

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i kommunalskattelagen tillämpas på motsvarande sätt i fråga om sådana underskott enligt den äldre lydelsen av 4 § första stycket.

4. Avdrag för realisationsförlust, som hänför sig till 1991 och tidigare års taxeringar men som inte dragits av tidigare, får göras av skattskyldig som avses i 10 a § vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast det sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hänförlig. Härvid tillämpas föreskrifterna i punkt 3 andra stycket och punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen i deras lydelse intill den 1 juli 1990. Avdrag får dock göras endast i den mån den skattskyldige redovisar sådan vinst vid försäljning av egendom som enligt 35 § 1 mom. nämnda lag i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skulle ha tagits upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

5. Äldre föreskrifter i 4 § andra stycket tillämpas även vid 1992 och senare års taxeringar.

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770 7 § 12 mom. 1985:263.
[2]Senaste lydelse 1986:1307.
[3]Senaste lydelse 1986:1114.
[4]Senaste lydelse 1986:1233.
[5]Senaste lydelse 1984:1061.
[6]Senaste lydelse 1987:1149.
[7]Senaste lydelse 1984:1061.
[8]Senaste lydelse 1985:249.
[9]Senaste lydelse 1987:1149.
[10]Senaste lydelse 1985:308.
[11]Senaste lydelse 1984:1061.
[12]Senaste lydelse 1986:1114.
[13]Senaste lydelse 1984:1061.
[14]Senaste lydelse 1988:1211.
[15]Senaste lydelse 1987:1149.
[16]Senaste lydelse 1985:263.
[17]Senaste lydelse 1984:1061.
[18]Senaste lydelse 1986:1226.

3 Förslag till Lag om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 januari 1991 har obeskattade reserver kan i den omfattning som anges i denna lag få uppskov med beskattningen vid återföringen av reserverna. Med företag avses såväl fysiska som juridiska personer.

Med obeskattade reserver avses reserver i lager, pågående arbeten, resultatutjämningsfond och – såvitt avser skadeförsäkringsanstalter – regleringsfond för trafikförsäkringsfond och utjämningsfonder. Reserv i lager och pågående arbeten skall anses föreligga i den mån tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av 24 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1990.

2 § Uppskov kan medges vid taxeringen till statlig inkomstskatt och – såvitt avser fysiska personer – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Uppskov medges endast om den skattskyldige framställer ett yrkande om detta hos taxeringsnämnden eller, såvida besvär har anförts, hos länsrätten.

En förutsättning för uppskov är att företaget yrkat avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv med det högsta belopp som det är berättigat till. I fråga om företag i intressegemenskap gäller denna förutsättning för företagens sammanlagda avdrag. Avviker avdraget eller det sammanlagda avdraget endast i mindre mån från högsta möjliga avdrag kan uppskov ändå medges.

3 § Uppskovsbeloppet skall fastställas vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering.

I fråga om handelsbolag skall uppskovsbeloppet fastställas på grundval av företagets obeskattade reserver vid utgången av det beskattningsår som avses i 1 § första stycket.

4 § Uppskovsbeloppet skall beräknas som skillnaden mellan å ena sidan de obeskattade reserverna enligt 1 § första stycket och å andra sidan den avsättning till skatteutjämningsreserv som företaget har gjort enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv. Ger beräkningen ett negativt resultat bortses från detta.

5 § Beskattning av uppskovsbeloppet skall fördelas så att minst 30 procent av beloppet tas upp vid 1992 års taxering,

sammanlagt minst 50 procent av beloppet tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar,

sammanlagt minst 70 procent av beloppet tas upp vid 1992–1994 års taxeringar,

sammanlagt minst 90 procent av beloppet tas upp vid 1992–1995 års taxeringar,

hela beloppet tas upp vid 1992–1996 års taxeringar.

Taxeras inte företaget ett visst år skall motsvarande större del av uppskovsbeloppet tas upp vid taxeringen det följande året. Till detta belopp skall läggas ett tillägg om tio procent av beloppet.

En fysisk person behöver inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet vid 1992 års taxering. Utnyttjas denna möjlighet gäller vid följande års taxeringar vad som sagts i första och andra styckena.

Har den förvärvskälla till vilken de obeskattade reserverna hänför sig upphört skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Vad nu sagts gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till en juridisk person. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos den juridiska personen enligt bestämmelserna i denna lag.

6 § Har hela uppskovsbeloppet tagits upp senast vid 1993 års taxering medges ett särskilt avdrag. Har hela uppskovsbeloppet tagits upp vid 1992 års taxering medges avdrag vid denna taxering med 13,5 procent av uppskovsbeloppet. Har hela uppskovsbeloppet eller återstående del av uppskovsbeloppet tagits upp vid 1993 års taxering medges vid denna taxering avdrag med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan den del av uppskovsbeloppet som har tagits upp vid denna taxering och å andra sidan 110 procent av skillnaden mellan 86,5 procent av hela uppskovsbeloppet och den del av uppskovsbeloppet som har tagits upp vid 1992 års taxering.

7 § I fråga om bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag gäller – i stället för vad som sägs i 5 § första stycket och 6 § – följande.

Uppskovsbeloppet är 74,53 procent av beloppet enligt 4 §. Beskattning av uppskovsbeloppet fördelas så att

minst 25 procent av beloppet enligt 4 § tas upp vid 1992 års taxering,

sammanlagt minst 50 procent av beloppet enligt 4 § tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar och

sammanlagt minst 74,53 procent av beloppet enligt 4 § tas upp vid 1992–1994 års taxeringar.

Har hela uppskovbeloppet tagits upp senast vid 1993 års taxering medges ett särskilt avdrag. Har hela uppskovsbeloppet tagits upp vid 1992 års taxering medges avdrag vid denna taxering med 6,53 procent av beloppet enligt 4 §. Har hela uppskovsbeloppet eller återstående del av uppskovsbeloppet tagits upp vid 1993 års taxering medges vid denna taxering avdrag med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan den del av uppskovsbeloppet som har tagits upp vid den taxeringen och å andra sidan 110 procent av skillnaden mellan 68 procent av hela beloppet enligt 4 § och den del av beloppet enligt 4 § som har tagits upp vid 1992 års taxering.

8 § Är företaget i intressegemenskap med annat företag bortfaller rätten att tillämpa 6 § och 7 § tredje stycket i samma mån som en beräkning enligt 4 § ger ett negativt belopp för det andra företaget. En sådan beräkning skall göras även i det fall att det andra företaget inte har några obeskattade reserver.

Intressegemenskap skall anses råda mellan företag som vid utgången av året före taxeringsåret är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

9 § Inkomst, som avses i denna lag skall vid tillämpning av 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt 3 kap. 4 och 8 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter, även om den ingår i en förvärvskälla som är att hänföra till aktiv näringsverksamhet, behandlas som inkomst av passiv näringsverksamhet, om den skattskyldige inte yrkar annat.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

4 Förslag till Lag om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet får svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker, svenska ömsesidiga skadeförsäkringsbolag, sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst, utländska juridiska personer samt fysiska personer göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till skatteutjämningsreserv. Avdraget får göras vid taxeringen till statlig inkomstskatt och – i fråga om fysiska personer – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Aktiebolag som bedriver livförsäkringsrörelse och sådana företag som avses i 2 § 7 mom., 2 § 10 mom., 7 § 4 mom. och 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är inte berättigade till avdrag.

2 § Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknas på ett kapitalunderlag och ett löneunderlag.

3 § Kapitalunderlaget är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten.

Som tillgång räknas inte

1. aktier och andelar hos en juridisk person om dennes röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller denne är frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller andelarna enligt samma stycke b,

2. aktier och andelar hos en fysisk person om denne är i intressegemenskap med ifrågavarande bolag eller förening,

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företagets kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering.

Som skuld räknas

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen har medgetts vid inkomsttaxeringen,

2. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,

3. belopp som har avsatts till ersättningsfond e.d.

Som skuld räknas vidare 30 procent av belopp som har avsatts till periodiseringsfond.

Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

För fysiska personer räknas skatt enligt 1 § uppbördslagen (1953:272) inte som tillgång eller skuld.

4 § Vid värderingen av tillgångarna skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra tillgångar som avses i punkt 1 första stycket andra meningen av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. fastighet som utgör anläggningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

4. sådana aktier m.m. som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. andra stycket samma lag,

5. medel på skogskonto och liknande konto tas upp till halva beloppet,

6. anläggningstillgångar som inte avses i 2–4 tas upp till anskaffningsvärdet.

En fastighet som har förvärvats före ingången av år 1991 får – i stället för vad som sägs i första stycket 1 och 3 – tas upp till viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet. Denna del är i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,

2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet,

3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet,

4. lantbruksenheter 100 procent av den del av taxeringsvärdet som inte utgör bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde för sådan privatbostad som avses i 5 § kommunalskattelagen.

Har ett företag förvärvat fastigheter, aktier m.m. i sådana fall som avses i 2 § 4 mom. åttonde stycket lagen om statlig inkomstskatt skall egendomen tas upp till det värde som skulle ha gällt för det överlåtande företaget om detta företag fortfarande hade ägt egendomen.

5 § Löneunderlaget är summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn tas dock inte till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avser arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

6 § En juridisk person får avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av detta underlag.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst summan av 30 procent av underlaget till den del underlaget inte överstiger 25 basbelopp och 10 procent av överskjutande belopp.

7 § För företag i intressegemenskap får avdrag för avsättning på löneunderlagen tillsammans uppgå till högst summan av 30 procent av den

del av underlagen som inte överstiger 25 basbelopp och 10 procent av överskjutande belopp.

Har ett företag yrkat avdrag för avsättning på kapitalunderlaget bortfaller rätten till avdrag för avsättning på löneunderlaget för företag som är i intressegemenskap med företaget.

För företag i intressegemenskap skall ett kapitalunderlag beräknas för vart och ett av företagen. Företagens sammantagna underlag utgörs av skillnaden mellan de positiva och de negativa underlagen (totalunderlaget). Är totalunderlaget negativt anses detta vara noll.

Överstiger företagens sammanlagda avdrag 30 procent av totalunderlaget, skall ett företag med negativt kapitalunderlag påföras en intäkt vid taxeringen med ett belopp motsvarande avdraget till den del det är för högt. Har fler än ett av företagen negativt kapitalunderlag skall, om inte annat yrkas, intäkten i första hand påföras det företag som har det högsta negativa underlaget.

Beräkningen enligt tredje stycket görs för företag som avses i 1 §. Även ett företag som avses i 1 § andra stycket kan påföras en intäkt enligt fjärde stycket.

Företag som har påförts en intäkt enligt fjärde stycket får nästföljande beskattningsår avdrag med motsvarande belopp.

8 § En fysisk person får i en och samma förvärvskälla avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv med högst summan av 30 procent av kapitalunderlaget och 20 procent av löneunderlaget till den del sistnämnda underlag inte överstiger 25 basbelopp. Avdraget får inte överstiga åtta basbelopp.

9 § Intressegemenskap skall vid tillämpningen av 3 och 7 §§ anses råda mellan företag som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

Med basbelopp avses vid tillämpning av 6–8 §§ det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring gäller för året före taxeringsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

5 Förslag till Lag om nuvärdeavdrag, m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker, svenska ömsesidiga skadeförsäkringsbolag, sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst samt utländska juridiska personer göra nuvärdeavdrag och avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt bestämmelserna i denna lag.

Lagen tillämpas inte på aktiebolag som bedriver livförsäkringsrörelse och inte heller på sådana företag som avses i 2 § 7 mom., 2 § 10 mom., 7 § 4 mom. och 7 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

2 § Nuvärdeavdrag får göras vid anskaffning av inventarier under förutsättning att motsvarande avskrivning görs i räkenskaperna.

Med inventarier avses vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt bestämmelserna i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370). Med inventarier avses dock inte skepp och luftfartyg och inte heller tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till samma paragraf.

Nuvärdeavdraget är 84 procent av inventariets anskaffningsvärde. Har nuvärdeavdrag gjorts skall inventariet anses sakna skattemässigt restvärde. Har inventariet avyttrats eller förlorats gäller i fråga om beskattning av försäljningsintäkten m.m. bestämmelserna i punkt 15 femte stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.

3 § Ett yrkande om nuvärdeavdrag skall framställas senast den dag då deklaration skall lämnas enligt 34 § 1 mom. eller 34 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623). En återkallelse av ett sådant yrkande skall inte beaktas om återkallelsen sker efter nämnda dag.

4 § Hyr ett företag ut inventariet under det beskattningsår för vilket nuvärdeavdrag har yrkats eller något av de två följande beskattningsåren, skall företaget påföras en intäkt. Intäkten är 30 procent av anskaffningsutgiften om uthyrningen sker under det beskattningsår som anskaffningen sker och 20 respektive 10 procent av anskaffningsutgiften om uthyrningen sker under något av de två följande beskattningsåren.

Hyrs inventariet ut av ett företag som tillhör samma grupp av företag som det företag som har gjort nuvärdeavdraget, skall det uthyrande företaget påföras en intäkt enligt första stycket. Vad nu sagts gäller inte om det företag som har gjort nuvärdeavdraget har överlåtit inventariet till ett pris som motsvarar marknadspriset.

Någon intäkt skall inte påföras om

1. inventariet till övervägande del används i företagets eller företagsgruppens egen verksamhet till den del denna avser annat än uthyrning av tillgångar,

2. inventariet har tillverkats av företaget eller av annat företag i företagsgruppen eller

3. den verkliga hyrestiden avser högst sex månader.

Vid tillämpning av andra och tredje styckena förstås med företagsgrupp moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

5 § Avdrag får göras med belopp som i räkenskaperna har avsatts till periodiseringsfond. Avdraget får inte överstiga hälften av den justerade årsvinsten. Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster,

1. ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,

2. ökats med belopp som har avsatts till periodiseringsfond, skatteutjämningsreserv, ersättningsfond eller annan liknande fond,

3. ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål samt

4. minskats med restituerade allmänna svenska skatter.

6 § Avdrag enligt 5 § medges inte med högre belopp än 300 procent av det belopp som senast den 31 mars under taxeringsåret har betalats in på räntelöst konto hos riksgäldskontoret (periodiseringskonto). Inbetalningen skall anses ha gjorts när medlen kommit riksgäldskontortet till handa.

7 § Uttag från periodiseringskonto får inte ske tidigare än den 1 april året efter taxeringsåret. Tidigare inbetalade medel skall anses ha utbetalats före senare inbetalade medel.

Har företaget tagit ut medel från periodiseringskontot skall periodiseringsfonden återföras till beskattning med ett belopp motsvarande 300 procent av de uttagna medlen. Periodiseringsfonden skall vidare återföras till beskattning om fonden har upplösts i räkenskaperna eller

1. företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på periodiseringskonto,

2. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt andra stycket,

3. beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation,

4. beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs,

5. det bestämmande inflytandet över företaget förvärvats av en fysisk eller juridisk person som inte hade ett sådant inflytande när fondavsättningen gjordes.

Regeringen kan, om synnerliga skäl föreligger, medge att första stycket 5 inte skall tillämpas.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, får periodiseringsfonden övertas. Har fonden övertagits skall det anses som om det övertagande företaget har gjort inbetalning till riksgäldskontoret den dag då det överlåtande företaget gjorde inbetalningen.

8 § Om en periodiseringsfond har återförts till beskattning enligt 7 § skall som intäkt tas upp ett särskilt tillägg om 20 procent av det återförda

beloppet. Något tillägg skall inte tas upp i den mån det återförda beloppet motsvaras av ett vid taxeringen medgivet nuvärdeavdrag och ett mot nuvärdeavdraget svarande uttag från periodiseringskontot inte har gjorts före den 1 april under taxeringsåret.

9 § Företag som vid beskattningsårets utgång har periodiseringsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin periodiseringsfond skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fonden.

Riksgäldskontoret skall till länsskattemyndigheten lämna uppgifter om inbetalning till och utbetalningar från periodiseringskonton.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

6 Förslag till Lag om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till

1. ersättningsfond för inventarier,
2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar och
3. ersättningsfond för mark.

I fråga om ersättningsfond för inventarier och ersättningsfond för byggnader och markanläggningar skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Med inventarier, byggnader och markanläggningar förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader och markanläggningar. Som inventarier anses dock inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.

2 § Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse. Sådant avdrag får också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar eller mark i samband med att

1. en fastighet har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller den annars har avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,
2. en fastighet har avyttrats som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering eller
3. en fastighet har avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Avdrag enligt första stycket får vidare göras om den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

3 § Avdrag enligt 2 § får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av en skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller markanläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar reduceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning till ersättningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen.

4 § En ersättningsfond för inventarier får tas i anspråk för avskrivning av inventarier och för reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar.

En ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för avskrivning av byggnader, markanläggningar och inventarier samt för reparations- och underhållsarbeten på sådana tillgångar.

En ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark.

5 § En ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter bokslutsdagen. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen skall tas upp till beskattning. I sådana fall skall anses som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter har tagits i anspråk.

I fråga om avskrivning av byggnader och markanläggningar eller reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar får den skattskyldige, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta fonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om byggnadsinventarier eller markinventarier enligt kommunalskattelagen (1928:370).

6 § En ersättningsfond får tas i anspråk i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att en ersättningsfond som har avsatts i en förvärvskälla får tas i anspråk i en annan förvärvskälla. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

7 § Har en ersättningsfond tagits i anspråk enligt denna lag utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt.

Har fonden tagits i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas den del av utgifterna som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspråk för andra omkostnader får avdrag för dessa omkostnader inte göras.

Har fonden tagits i anspråk för anskaffning av mark skall vid beräkning av ingångsvärdet för marken anskaffningskostnaden reduceras med det ianspråktagna beloppet.

8 § Vid tillämpningen av denna lag skall ett tidigare till ersättningsfond avsatt belopp anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

9 § En ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4–6 §§,
2. den förvärvskälla, där avsättningen till fonden har gjorts, under beskattningsåret har överlåtitis eller verksamheten har upphört,
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt femte stycket,
4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs eller

6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att hela eller en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nye ägare. I fråga om sådant medgivande tillämpas bestämmelserna i 11 § tredje stycket.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättning har gjorts.

Riksskatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att en fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, får en fond övertas. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

Mot riksskatteverkets beslut enligt andra och fjärde styckena får talan inte föras.

10 § Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts, tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot trettio procent av det återförda beloppet.

Riksskatteverket kan, om det finns synnerliga skäl, medge befrielse från det särskilda tillägget. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

11 § Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För ett sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

Har en fond övertagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen.

12 § En skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång har en ersättningsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin ersättningsfond skall vid självdeklaration lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

7 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 12 § bokföringslagen (1976:125) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
12 §[1]	
Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader skall utgöra räkenskapsår.	Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. *För enskild näringsidkare och dödsbo samt sådana juridiska personer som avses i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall räkenskapsåret avse kalenderår. Annan bokföringsskyldig får tillämpa* annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). *Brutet räkenskapsår* skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader skall utgöra räkenskapsår.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsskattemyndigheten.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. I fråga om enskilda näringsidkare och dödsbon samt sådana juridiska personer som avses i 53 §

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) gäller följande. Ett brutet räkenskapsår, som har börjat löpa före ikraftträdandet och som omfattar del av år 1991, skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990. Ett brutet räkenskapsår som börjar löpa efter ikraftträdandet skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990 eller förlängas så att det slutar den 31 december 1991.

[1]Senaste lydelse 1987:463.

8 Förslag till Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141)

Härigenom föreskrivs att 8 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 §[1]	
Räkenskapsåret skall *omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än* kalenderår *(brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.*	Räkenskapsåret skall *avse* kalenderår.
När redovisningsskyldighet inträder *eller räkenskapsåret läggs om,* får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.	När redovisningsskyldighet inträder får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.
Tillämpas brutet räkenskapsår får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsskattemyndigheten.	
Den som är skyldig att föra räkenskaper i fråga om flera verksamheter av sådant slag som avses i denna lag eller som samtidigt med skyldighet att föra räkenskaper för sådan verksamhet är bokföringsskyldig för annan näringsverksamhet skall använda samma räkenskapsår för de olika verksamheterna. Föreligger synnerliga skäl, kan riksskatteverket medge undantag härifrån. För att få samma räkenskapsår för flera verksamheter får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Ett brutet räkenskapsår, som har börjat löpa före ikraftträdandet och som omfattar del av år 1991, skall

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

avkortas så att det slutar den 31 december 1990. Ett brutet räkenskapsår som börjar löpa efter ikraftträdandet skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990 eller förlängas så att det slutar den 31 december 1991.

[1]Senaste lydelse 1986:1299.

9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag att 1 kap. 1 och 3 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
1 §	
Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att *gemensamt* utöva *näringsverksamhet* i bolag.	Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva *verksamhet* i bolag *och bolaget registrerats i handelsregistret.*
Första stycket gäller inte i fråga om verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen(1979:41).	

Bestämmelser om firma för handelsbolag finns i firmalagen (1974:156) och handelsregisterlagen (1974:157).

3 §	
Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera avtalat att utöva verksamhet i bolag *utan att handelsbolag föreligger enligt 1 §.*	Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera avtalat att utöva verksamhet i bolag.
Ett enkelt bolag blir ett handelsbolag, om bolaget förs in i handelsregistret.	

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

2. I fråga om handelsbolag som bildats före den 1 januari 1991 gäller 1 kap. 1 § i sin äldre lydelse till utgången av år 1992. Om ett sådant handelsbolag vid utgången av år 1992 inte registrerats i handelsregistret är bolaget upplöst. Bolagsmännen i sådant bolag svarar solidariskt för förpliktelser som handelsbolaget ingått före den 1 januari 1992. Bolagsmännen inträder i bolagets ställe som part i de avtal bolaget slutit med tredje man.

10 Förslag till Lag om ändring i handelsregisterlagen (1974:157)

Härigenom föreskrivs i fråga om handelsregisterlagen (1974:157) att 2 och 4 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §[1]	
I handelsregister införs enskild näringsidkare och handelsbolag samt ideell förening eller stiftelse som idkar näring.	
Handelsbolag skall söka registrering, innan bolaget börjar sin verksamhet. Detsamma gäller enskild näringsidkare, ideell förening och stiftelse som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929:117), om denna gällt även efter utgången av år 1976.	*Enskild* näringsidkare, ideell förening och stiftelse, som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929:117) om denna gällt även efter utgången av år 1976, *skall söka registrering innan verksamheten börjar.*
Enkelt bolag får införas i handelsregister *i den ordning som föreskrives för handelsbolag. Vad i denna lag sägs om handelsbolag gäller även i fråga om sålunda registrerat enkelt bolag.*	Enkelt bolag får införas i handelsregister *med verkan att bolaget enligt lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag utgör ett handelsbolag.*
4 §	
Handelsregister skall innehålla följande uppgifter om:	
Enskild näringsidkare:	
1. näringsidkares firma,	
2. näringsidkarens fullständiga namn, bostads- och postadress samt telefon,	
3. näringsverksamhetens art,	
4. den ort där huvudkontoret är inrättat samt kontorets postadress och telefon.	
Handelsbolag:	Handelsbolag:
1. bolagets firma,	1. bolagets firma,
2. *näringsverksamhetens* art,	2. *verksamhetens* art,
3. den ort där huvudkontoret är inrättat samt kontorets postadress och telefon,	3. den ort där huvudkontoret är inrättat samt kontorets postadress och telefon,
4. bolagsmännens fullständiga namn, bostads- och postadresser samt telefon,	4. bolagsmännens fullständiga namn, bostads- och postadresser samt telefon,
5. av vem och hur bolagets firma tecknas, när ej firman får tecknas av varje bolagsman ensam,	5. av vem och hur bolagets firma tecknas, när ej firman får tecknas av varje bolagsman ensam,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
6. om bolaget utgör kommanditbolag, vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.	6. om bolaget utgör kommanditbolag, vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.

Ideell förening och stiftelse:

1. den firma under vilken föreningen eller stiftelsen idkar näring,
2. föreningens eller stiftelsens namn, om det ej sammanfaller med firman,
3. näringsverksamhetens art,
4. den ort där föreningens eller stiftelsens styrelse har sitt säte samt föreningens eller stiftelsens postadress och telefon,
5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, bostads- och postadresser samt telefon,
6. av vem och hur föreningens eller stiftelsens namn tecknas, om ej namnet tecknas av styrelsen ensam.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1]Senaste lydelse 1976:128.

11 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar. Bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i den upphävda lagen tillämpas även vid 1992 års taxering vid taxering till särskild vinstskatt enligt lagen (1989:000) om särskild vinstskatt.

12 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs att lagen (1960:63) om förlustavdrag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om skattskyldig som avses i 10 a § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller följande. Förlust för vilken rätt till avdrag enligt den upphävda lagen skulle ha förelegat vid 1992 års taxering får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid taxering till statlig inkomstskatt det nämnda året. Om den skattskyldige på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år gäller det sagda vid 1993 års taxering för förlust för vilken rätt till avdrag skulle ha förelegat då.

13 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

Har t.o.m. 1991 års taxering avdrag inte medgetts med hela det belopp som har inbetalats för aktierna gäller följande i fråga om det outnyttjade beloppet. Vid taxeringen för vart och ett av åren 1992–1996 får avdrag göras med högst 15 procent av det outnyttjade beloppet (årsbeloppet). Avdrag får göras oavsett om utdelning sker eller ej.

Rätten till avdrag bortfaller i samma mån som 7 § i den upphävda lagen skulle ha varit tillämplig i fråga om utdelning på aktierna. Därvid skall antas att utdelningen uppgått till belopp motsvarande det maximala årsbeloppet, att avdrag för utdelningen inte skulle ha varit utesluten enligt andra bestämmelser i den upphävda lagen samt att utdelningen fördelats mellan de kategorier av ägare som anges i 7 § i förhållande till respektive ägarkategoris andel av aktiernas aktiernas nominella värde. Vid tillämpningen av 7 § skall vidare med utdelningstillfället avses beskattningsårets ingång och med förvaltningsföretag företag som avses i 2 kap. 10 § och 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1990:000) om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

14 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

15 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m. skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

Har avdrag medgetts enligt den upphävda lagen skall bestämmelserna i 2 § lagen tillämpas även vid senare års taxeringar. Beskattning skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

16 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Härigenom föreskrivs att lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Lagen tillämpas alltjämt vid 1990 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Ianspråktagande av investeringsfond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid tillämpning av 11 § första stycket e skall företagets verksamhet bedömas enligt de bestämmelser om inkomstslag som gäller t.o.m. 1991 års taxering.

Kvarstående avsättningar till allmän investeringsfond skall återföras till beskattning vid 1996 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1997 års taxering. Återförs en avsättning som gjorts i bokslut till ledning för 1990 års taxering vid taxeringen något av åren 1992–1995 skall som skattepliktig intäkt – i stället för vad som anges i 12 § – tas upp 50 procent av det återförda beloppet.

17 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs att lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Lagen tillämpas alltjämt vid 1990 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar.

18 Förslag till Lag om upphävande av vissa fondförfattningar, m.m.

Härigenom föreskrivs att följande lagar skall upphöra att gälla vid utgången av år 1997, nämligen

1. lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning,
2. lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,
3. lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
4. lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto.

Kvarstående avsättningar enligt nämnda lagar skall återföras till beskattning vid 1996 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1997 års taxering. Något särskilt tillägg skall inte tas upp vid återföringen.

Ianspråktagande av fond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid prövning av frågan om företagets verksamhet förändrats på sådant sätt att återföring till beskattning skall ske tidigare än som sägs i föregående stycke skall företagets verksamhet bedömas enligt de bestämmelser om inkomstslag och förvärvskällor som gäller t.o.m. 1991 års taxering.

19 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1954:40) om särskild fartygsfond

Härigenom föreskrivs att lagen (1954:40) om särskild fartygsfond skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Ianspråktagande av särskild fartygsfond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

20 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond skall upphöra att gälla vid utgången av år 1996. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar.

21 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Med uttrycket rörelse skall därvid avses sådan näringsverksamhet som hänför sig till rörelse.

22 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder

Härigenom föreskrivs att lagen (1981:296) om eldsvådefonder skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990.

Den upphävda lagen tillämpas alltjämt vid 1990 och tidigare års taxeringar såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar och vid 1991 och tidigare års taxeringar såvitt avser eldsvådefond för inventarier, eldsvådefond för byggnader och eldsvådefond för markanläggningar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid taxering som sker efter år 1990 respektive 1991.

23 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

Härigenom föreskrivs att lagen (1979:611) om upphovsmannakonto skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om belopp för vilket uppskov medgetts enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Beskattning skall därvid ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

24 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1982:2) om uppfinnarkonto

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:2) om uppfinnarkonto skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om belopp för vilket uppskov medgetts enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Beskattning skall därvid ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

1 Inledning

Vårt uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen har varit omfattande och täcker ett stort område.

I våra direktiv (bilaga A) berörs bl.a. det för vissa frågor nära sambandet med inkomstbeskattningen av fysiska personer. Sommaren 1987 tillsattes en kommitté (Fi 1987:07) med uppdrag att göra en översyn av inkomstskattesystemet (RINK). I vissa frågor finns uppenbara beröringspunkter mellan vårt arbete och den kommitténs arbete. Detta har resulterat i samråd kring ett antal tvärfrågor bl.a. rörande beskattningen av enskilda näringsidkare. I och med tillkomsten av RINK har vi valt att inte behandla frågan om uppskov med beskattningen av fysiska personers utdelningsinkomster m.m.

Vårt betänkande är disponerat på följande sätt. Inledningsvis behandlar vi i kapitel 2 vissa erfarenheter av dagens system och några mål för den framtida företagsbeskattningen. I kapitel 3 lägger vi ett internationellt perspektiv på företagsbeskattningen och beskriver den internationella utvecklingen på detta område. I vårt arbete har vi prövat alternativa skattemodeller till den av oss föreslagna. Dessa presenteras i kapitel 4. I kapitel 5 följer vårt förslag till ett nytt bolagsskattesystem. Beskattningen av enskild näringsverksamhet och handelsbolag behandlas i kapitel 6. I kapitel 7 behandlar vi olika övergångsfrågor och i kapitel 8 redovisas en bedömning av de statsfinansiella konsekvenserna av våra förslag. Avslutningsvis kommenterar vi i kapitel 9 våra författningsförslag.

Med bakgrund av vårt omfattande uppdrag har vi – i enlighet med vad som förutsatts i direktiven – inte haft möjlighet att utarbeta detaljerade förslag på alla områden. Bl.a. har ändringar av konsekvenskaraktär underlåtits i viss utsträckning (se kapitel 9). Med den tidsram som gällt för vårt arbete har det inte heller varit möjligt för deltagarna i kommittéarbetet att ta ställning till den slutliga detaljutformningen av alla förslag och konsekvenserna av dessa.

2 Erfarenheter av dagens system och några mål för den framtida företagsbeskattningen

2.1 Inledning

Som bakgrund till våra förslag i kapitel 5 och 6 redovisar vi i detta kapitel vissa erfarenheter av dagens system för beskattning av företag. De frågor vi valt att behandla och de brister vi uppmärksammar kan relateras till ett antal angelägna mål för reformarbetet. I detta inledande avsnitt anger vi kortfattat dessa mål. Vi återkommer till målfrågan i avsnitt 5.2 och 6.2, där vi mer preciserat anger utgångspunkterna för våra förslag.

Enligt direktiven skall vi för det första söka utforma vårt förslag till nytt skattesystem så att *inlåsningen* av kapital i företagen reduceras. Innebörden av denna inlåsning, och de effektivitetsbrister den ger upphov till, beskriver vi närmare i avsnitt 2.3.

Som framgår av avsnitt 2.3 är inlåsningen bl.a. beroende av i vilken utsträckning företagen kan utnyttja dagens omfattande möjligheter att genom avsättning till obeskattade reserver reducera den beskattningsbara inkomsten. I avsnitt 2.2 belyses denna fråga empiriskt.

En annan effektivitetsfråga gäller den olikartade behandling av investeringar i olika slag av tillgångar (lager, maskiner och byggnader) och av olika finansieringsformer (låne- och egenfinansiering) som utmärker dagens skattesystem. Denna bristande *neutralitet* – som på lång sikt får antas vara betydelsefull för företagens val av investeringsobjekt och finansiering – beskriver vi i avsnitt 2.4.

Dagens skattesystem är i vissa delar ett uttryck för högt ställda ambitioner från statsmakternas sida vad gäller önskemål att styra den ekonomiska utvecklingen. Det främsta uttrycket för dessa ambitioner är systemet med investeringsfonder. I avsnitt 2.5 redovisas vissa erfarenheter av fondsystemet och där behandlas också den mer allmänna frågan om möjligheterna att genom ekonomisk politik styra investeringsverksamheten i näringslivet.

En sista fråga – av mer renodlad målkaraktär än de tidigare – gäller det relativa skatteuttaget på arbets- och kapitalinkomster i företagssektorn. Enligt direktiven har vi som ett centralt uppdrag att ge förslag till skatteregler som bättre än dagens ger en likvärdig beskattning i detta avseende. Vi behandlar denna fråga i avsnitt 2.6.

Utöver de nu antydda målen för reformarbetet ställs på detta ett antal andra krav. Sålunda är det angeläget att komplexiteten i dagens system – med en blandning av olika beskattningsprinciper – reduceras inte minst

för att de rent administrativa kostnaderna skall nedbringas. Vidare lägger den internationella utvecklingen på skatteområdet vissa restriktioner på det svenska reformarbetet (se kapitel 3). Slutligen ställs fiskala krav på företagsbeskattningen.

2.2 Utnyttjandet av reserveringsmöjligheter – en empirisk bakgrund till inlåsningsfrågan

Vid dagens skatteregler kan såväl aktiebolag och andra juridiska personer som enskilda näringsidkare genom avsättningar till olika slag av obeskattade reserver reducera den beskattningsbara inkomsten[1]. Den effektiva skattesatsen – skatten i procent av resultatet före dispositioner – kommer därmed att understiga den nominella. Som kommer att framgå av avsnitt 2.3 utgör detta en potentiell risk för inlåsning av kapital i företagen med en därav följande risk för samhällsekonomiska effektivitetsförluster. Det har därför ett givet intresse att studera företagens utnyttjande av dagens olika skatteregler. I detta avsnitt redovisar vi vissa uppgifter som belyser denna fråga. Framställningen baseras på uppgifter från en särskilt uppbyggd databas, som täcker en betydande del av de icke-finansiella bolagen i det svenska näringslivet. Uppbyggnaden av databasen och mer disaggregerade uppgifter redovisas i bilaga B.

I *diagram 2.1* anges för enskilda år under perioden 1979-1986 olika bokslutsdispositioner i procent av resultatet före dispositioner. Uppgifterna avser samtliga icke-finansiella bolag med positivt resultat under enskilda år[2].

Av diagrammet framgår att de totala dispositionerna täckt en betydande del av resultatet, något som särskilt gällde för högkonjunkturåren 1980 och 1983-1984. Vidare framkommer vissa förändringar i dispositionsmönstret. Mest markerat är omsvängningen för avsättningar till lagerreserv, med stora avsättningar fram t.o.m. inkomståret 1983 och därefter kraftigt minskade avsättningar. En väsentlig orsak till detta torde vara införandet av vinstdelningsskatten inkomståret 1984, eftersom avdrag för avsättningar till lagerreserv ej medges vid vinstdelningsskatten till skillnad från vad som gäller för överavskrivningar och avsättningar till investeringsfond. De senare dispositionerna ökade kraftigt mellan 1983 och 1984.

I diagram 2.1 redovisas alltså de *faktiska* dispositionerna i relation till resultatet. Av större intresse för inlåsningsfrågan är i vilken utsträckning

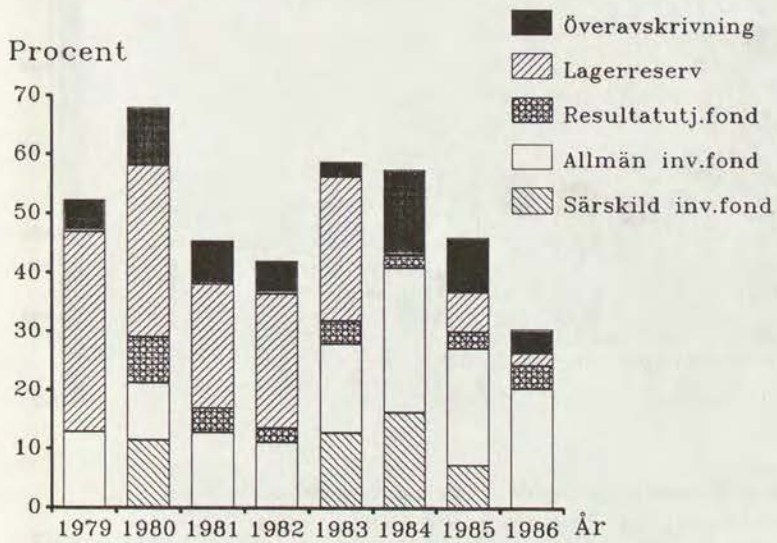
---

[1] Förutom av olika bokslutsdispositioner påverkas också den beskattningsbara inkomsten av dels förekomsten av olika lågbeskattade inkomster (reavinster på aktier och fastigheter), dels olika deklarationsavdrag (bl.a. Annellavdrag och förlustavdrag). För den effektiva skattesatsen är också förekomsten av skattefri utdelning från dotterbolag av betydelse. Se rapport av Rolf Rundfelt i *Skatt på vinst och skatt på utdelning* (Ds Fi 1984:13).

[2] Begränsningen till företag med positivt resultat har gjorts för att bilden skall bli mer rättvisande. Om förlustföretagen inkluderas överskattas dispositionernas betydelse för resultatregleringen. Motsvarande uppgifter för olika slag av företag framgår av tabeller i bilaga B.

företagen maximalt kunnat utnyttja gällande regler. En belysning av detta ges i *diagram 2.2*, där maximalt *outnyttjade* dispositioner relaterats till resultatet före dispositioner[3].

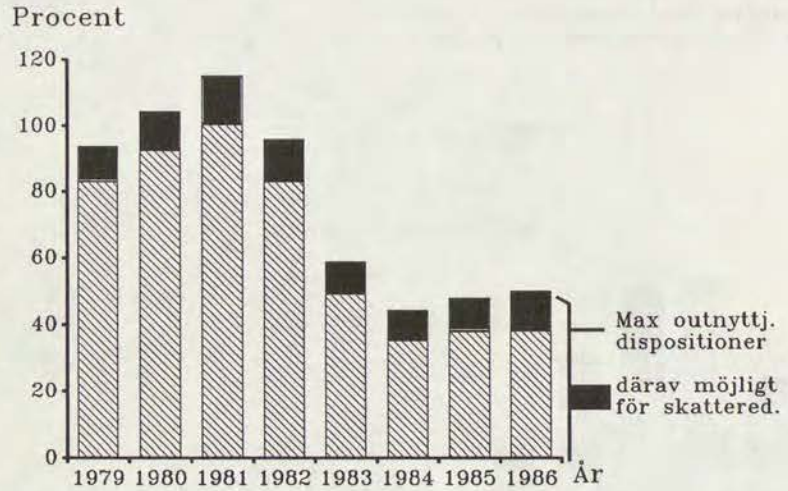
Diagram 2.1 Olika bokslutsdispositioner i förhållande till resultatet före dispositioner. Icke-finansiella bolag med positivt resultat. 1979-1986.
Procent



Den bild som framkommer ur diagram 2.2 är att företagen under perioden haft tillgång till resultatreglerande åtgärder i väsentligt större omfattning än vad de kunnat utnyttja med hänsyn till vinstläget. Som framgår av bilagan finns visserligen stora skillnader mellan företagen i utnyttjandet av olika regler – särskilt markerat vad gäller avsättningar till investeringsfonder. Men bilden av stora avdragsmöjligheter är ändå entydig.

[3] För definitioner och en mer detaljerad redovisning hänvisas till bilaga B.

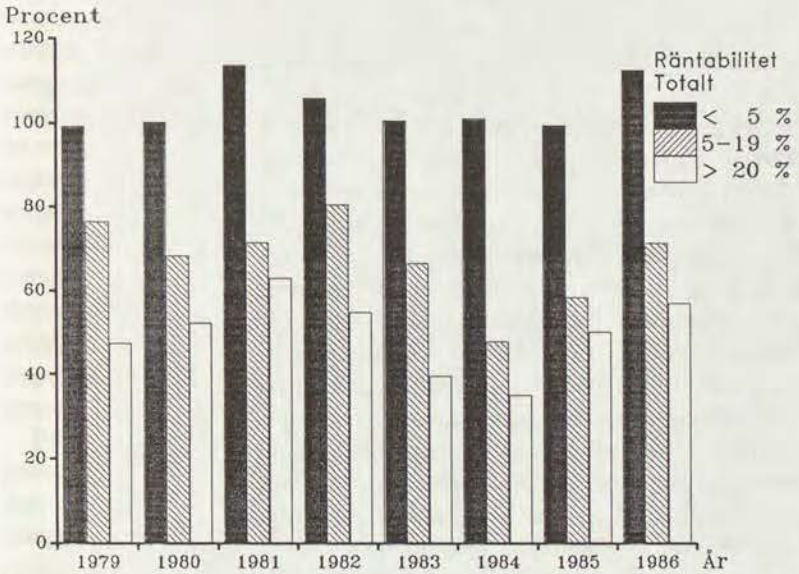
Diagram 2.2 Maximalt outnyttjade dispositioner i förhållande till resultatet före dispositioner. Icke-finansiella bolag med positivt resultat. 1979-1986.
Procent



I diagrammet har särskilt markerats de delar av de outnyttjade utrymmena som hade behövts användas för att företagen under de olika åren skulle ha eliminerat skatten – en i och för sig osannolik situation med tanke på bl.a utdelningskraven (se avsnitt 2.3). Som framgår utgör denna del endast en mindre del av det outnyttjade utrymmet. Detta förstärker ytterligare bilden av omfattande avdragsmöjligheter i dagens skattesystem.

Det är naturligt att förvänta sig att företagens utnyttjande av olika dispositionsmöjligheter beror på deras resultat, där företag med hög lönsamhet i större utsträckning än företag med låg lönsamhet kan använda skattereglerna. Detta framgår också av *diagram 2.3*, där maximalt outnyttjade dispositioner relaterats till maximalt möjliga dispositioner för företag i olika räntabilitetsklasser. En klar samvariation mellan utnyttjandegrad och räntabilitet kan utläsas ur diagrammet.

Diagram 2.3 Maximalt outnyttjade dispositioner i förhållande till maximala dispositioner. Icke-finansiella bolag i olika räntebilitetsklasser. 1979-1986.
Procent



Ovanstående har gällt förhållanden för aktiebolag. I bilaga C redovisas en särskild kartläggning av enskilda näringsidkares utnyttjande av reserveringsmöjligheter under åren 1984-1986. Enskilda näringsidkare har i princip samma möjligheter som aktiebolagen att göra avsättningar till obeskattade reserver. Ett par intressanta resultat kan utläsas. Å ena sidan är de årliga förändringarna i avsättningar till olika reserver – det som är av betydelse för effekterna på skattebasen – förhållandevis små för den genomsnittlige egenföretagaren. Å andra sidan finns – liksom för aktiebolagen – en betydande spridning i utnyttjandegrad. Det gäller såväl lagernedskrivning som avsättningar till investeringsreserver, egenföretagarnas motsvarighet till aktiebolagens investeringsfonder.

2.3 Inlåsning av kapital – ett dynamiskt effektivitetsproblem

En viktig förutsättning för att uppnå en snabb ekonomisk tillväxt – eller en given tillväxt till lägsta kostnad – är att sparanderesurserna inom företagssektorn kanaliseras till branscher och företag med de samhällsekonomiskt mest räntabla investeringsprojekten. Detta förutsätter i allmänhet att olika företag för sina investeringsbeslut tillämpar i stort sett ett och samma räntabilitetskrav före skatt. Kapitalbeskattningens utformning – såväl nettovinstbeskattningen av företagen som beskattningen av företagens ägare och långivare – är i dag en komplicerande faktor då det gäller att

uppnå en sådan effektivitet i resursfördelningen.

Till de effektivitetsproblem beskattningen ger upphov till hör de s.k. inlåsningseffekter, som har uppmärksammats i den ekonomisk-politiska debatten under senare år. En inlåsningseffekt föreligger, allmänt uttryckt, då ett beslut att flytta vinstmedel – inom företagssektorn eller till andra sektorer i ekonomin – genom ökade utdelningar utlöser en ökad beskattning.

Inlåsningseffekten gör det privatekonomiskt – men inte nödvändigtvis samhällsekonomiskt – rationellt att behålla vinstmedel inom de företag där de en gång genererats för att finansiera även sådana investeringsobjekt, som ger en avkastning före skatt som är lägre än den som skulle krävas om finansieringen i stället skett med utifrån kommande riskkapital. Hur mycket lägre avkastning som kan accepteras bestäms av storleken av den extra beskattning som utlöses om vinstmedlen i stället delas ut.

Avkastningen på riskkapitalet i företagssektorn beskattas i två omgångar, först hos företaget och sedan hos ägarna. Båda dessa led i beskattningen kan ge upphov till inlåsningseffekter. Den mest välkända mekanismen för inlåsning ligger i beskattningens andra led och gäller den omständigheten att utdelningar i allmänhet är väsentligt hårdare beskattade i ägarnas händer än den värdestegring för företagets aktier som kan förväntas som ett resultat av att företaget behåller vinstmedel för investeringar.

Denna skillnad i skattebelastningen skapar ett starkt incitament för företaget att hålla utdelningarna på en låg nivå i en strävan att låta aktieägarnas avkastning utgå i form av värdestegring. Annorlunda uttryckt blir kostnaden – räntabilitetskravet före skatt – för att utnyttja innehållna (i företaget beskattade) vinstmedel som finansieringskälla lägre än för att använda nyemitterat aktiekapital. En viktig aspekt på detta är att nyetablerade företag missgynnas jämfört med etablerade företag med goda vinster på sin redan existerande kapitalstock. De senare företagen kan i stor utsträckning finansiera investeringar med behållna vinstmedel.

Den inlåsningseffekt som skapas av bolagens nettovinstbeskattning är långt mindre uppmärksammad. Dagens bolagsskatt kombinerar en hög formell skattesats med generösa regler för beräkning av beskattningsbar vinst. Den andel av den "verkliga" nettovinsten som faktiskt betalas i skatt blir härigenom ofta väsentligt lägre än som svarar mot den formella skattesatsen.

Gapet mellan formell och "effektiv" skattesats skapar i sig dock inget effektivitetsproblem. Genom utnyttjandet av t.ex. snabb skattemässig avskrivning blir kapitalkostnaden – räntabilitetskravet före skatt – lägre. Så länge kapitalkostnaden reduceras lika mycket för olika företag och investeringsprojekt snedvrides inte resursallokeringen.

Problemet uppkommer i stället om det faktiska utnyttjandet av olika vinstreglerande åtgärder dels är lågt, dels varierar mycket mellan olika företag. Som framgått av avsnitt 2.2 tycks många företag betala bolagsskatt, trots att de skattemässiga dispositioner lagstiftningen erbjuder inte är fullt utnyttjade. En tänkbar förklaring till detta beteende är den koppling som i dag gäller mellan redovisning och beskattning. Företagen tycks sträva efter att långsiktigt finansiera utdelningarna med beskattade

vinstmedel. Härigenom föreligger, åtminstone tidvis, en restriktion vad gäller möjligheten att utnyttja skattemässiga dispositioner.

Implikationerna av en "utdelningsrestriktion" på utnyttjandet av olika vinstreglerande åtgärder har studerats inom skatteforskningen med hjälp av olika teoretiska modeller. En återkommande slutsats är att vid en effektiv utdelningsrestriktion blir den effektiva skattebelastningen noll "på marginalen". Företagets kapitalkostnad (räntabilitetskrav före skatt för marginella investeringsprojekt) påverkas därmed inte av beskattningen. Intuitionen bakom detta resultat är enkel: När "utdelningsrestriktionen" begränsar utnyttjandet av skattemässiga dispositioner leder en utdelningsökning också till ökad bolagsskatt. När marginella investeringsprojekt finansieras med behållna vinstmedel, alltså uteblivna utdelningar, blir kostnaden för företagets ägare därmed mindre än 1 krona, räknat per investerad krona. På marginalen uppväger denna reduktion i "uppoffrat" belopp kostnadsmässigt precis den framtida bolagsskatten på nyinvesteringarnas avkastning. Vinstmedel låses härigenom in i de företag där de genereras.

Effektivitetsproblemet gäller just ojämnheten i utnyttjandet av dispositionsmöjligheterna, dvs. att vissa företag med stort "vinstutrymme" kan göra maximalt tillåtna avdrag, medan andra företag fortlöpande har marginaler av outnyttjade konsolideringsmöjligheter. Ojämnheten resulterar i motsvarande skillnader mellan företagen i kapitalkostnad, dvs. den lägsta avkastningen före skatt som krävs av ett marginellt investeringsprojekt för att ge en given avkastning efter skatt åt företagets ägare.

Skillnader i kapitalkostnader mellan olika företag innebär att prövningen av ett och samma investeringsprojekt kan variera från företag till företag. Detta skapar en risk för att projekt med en lägre samhällsekonomisk lönsamhet kan komma att realiseras före projekt med högre lönsamhet helt enkelt därför att kapitalkostnaden i det företag som överväger det relativt sett olönsamma projektet är lägre än i företaget med det bättre projektet.

Omfattningen av det effektivitetsproblem vi skisserat är i grunden en empirisk fråga, som är svår att besvara. Vi vill dock göra en allmän observation. Dagens smalbasiga skattesystem med omfattande reserveringsmöjligheter kan sägas bygga på ett antagande att företag med god historisk lönsamhet – och därmed lägre skattebelastning och lägre kapitalkostnader – också är de företag som genererar de för framtiden mest lönsamma investeringsprojekten. I tider med mer stabila marknader är ett sådant antagande mer rimligt än i tider med turbulens på olika marknader. Det senaste decenniets utveckling med stora omstruktureringar talar därmed för förändringar av företagsbeskattningen i riktning mot en bredare skattebas och en lägre skattesats. En mer direkt beskattning genom mindre reserveringsmöjligheter kan bidra till en minskning av riskerna för samhällsekonomiskt ineffektiv inlåsning.

2.4 Övriga neutralitetsbrister i dagens system

Den bristande neutraliteten i behandlingen av olika investeringsprojekt som beror av den inlåsning som beskrivits i föregående avsnitt förutsätter en situation där företagen inte på ett likformigt sätt kan utnyttja olika resultatreglerande åtgärder. Denna situation kännetecknas av att skattereglerna i mindre eller större utsträckning inte påverkar bedömningen av det marginella investeringsprojektet. I detta avsnitt skall vi i stället beskriva sådana neutralitetsbrister som uppkommer när skattereglerna "biter", dvs. när företagens vinstläge är sådant att man fullt ut kan utnyttja olika skatteregler. Frågan blir därmed vilka *incitamentseffekter* dagens skatteregler ger företaget inför valet av investeringsobjekt och valet av finansieringsform.

De i och för sig traditionella investeringskalkyler som presenteras i det följande bygger på ett centralt antagande, nämligen att företagen vid sina investeringsbeslut beaktar inte bara skattesatsens nivå utan även alla de skatteregler som bestämmer *skattebasens* storlek. Frågan gäller huruvida och i vilken utsträckning företagen vid sina investerings- och finansieringsbeslut tar hänsyn till de möjligheter dagens skatteregler ger att ta upp skattekrediter, genom lagernedskrivning, genom överavskrivningar på inventarier och genom användning av investeringsfonder.

Det torde vara så att vid stora strategiska investeringar spelar skatteöverväganden en förhållandevis liten roll. Marknadsbedömningar och allmänna policyöverväganden är i stället avgörande. I den mån skattehänsyn tas torde det vara frågan om tillämpning av vissa "tumregler". Det är naturligt att så är fallet: I den stora osäkerhet som ofta är förknippad med stora investeringsbeslut "drunknar" så att säga den mer detaljerade utformningen av skattelagstiftningen i den allmänna osäkerheten.

Förutom ovanstående osäkerhetsargument finns ytterligare ett skäl till varför skattereglerna har en begränsad inverkan vad gäller valet av olika typer av realkapital. Åtminstone på kort sikt utgör den existerande teknologin en restriktion på företagets möjligheter att välja kapitalstruktur med hänsynstagande till olika skatteregler. På lång sikt torde dock sannolikheten öka för ett genomslag av skattereglerna.

Ett exempel där skattereglerna redan på kort sikt direkt påverkar företagens realekonomiska beteende är anskaffande av nedskrivningsbara lagertillgångar inför bokslut.

Även om de mer detaljerade skattereglerna inte beaktas vid investeringsbeslut utesluter inte detta att dessa regler påverkar företagens beteende på kort sikt i andra avseenden. En möjlig tolkning är att företagens investeringsbeslut är separerade från finansieringsbesluten. Detta skulle innebära att, givet en viss investeringsvolym, företaget söker finna billigast tänkbara finansiering, där de möjligheter skattelagstiftningen medger beaktas på ett helt annat sätt än vid investeringsbesluten.

Ovanstående tolkning innebär att företagen vid investeringsbesluten använder vissa tumregler, som i allmänhet torde indikera en *högre* skattebelastning än den som blir följden av de efterföljande finansieringsbesluten, då finansieringen åtminstone till viss del sker genom skattekrediter. Följaktligen får företagen ett större kassaflöde än det som framkom ur den ursprungliga investeringskalkylen.

Frågan är hur en sådan avvikelse i kassaflödena hanteras. Visserligen kan utfallet av en investering avvika från det prognostiserade av andra orsaker än att skattebetalningarna blir lägre än vad som förutsetts. Det är alltså möjligt att avvikelsen inte utlöser några som helst feed-back-reaktioner av betydelse för framtida investeringsbeslut. Samtidigt är det svårt att tänka sig att de signaler som sänds ut från skattesystemet skulle sakna betydelse för företagens realekonomiska beteende på lång sikt.

I det följande förutsätter vi alltså att skattereglerna i sin helhet påverkar företagens kapital- och finanseringsstruktur på lång sikt.

För att bedöma hur skattesystemet inverkar på lönsamheten av en investeringsökning – och därmed på incitamenten att investera – fordras beräkningar av storleken av den "kil" skattesystemet skjuter in mellan avkastningen före skatt på marginella investeringsobjekt och det avkastningskrav som företagens finansiärer ställer på företagen. Som kommer att framgå av kapitel 3 (se även avsnitt 2.6) finns skäl att vid en diskussion av skattesystemets effekter på *investeringsincitamenten* i en liten öppen ekonomi som den svenska bortse från beskattningen av ägarna och långivarna. Beskattningen i detta led är däremot betydelsefull för sparmönstret och vidare torde beskattningen av olika ägarkategorier – hushåll och olika institutioner – spela en roll för ägarstrukturens utseende (för en diskussion av beskattningen av direkt och indirekt ägande se avsnitt 5.10.2).

Nedan redovisar vi beräkningar av skattesystemets effekter på företagens kapitalkostnader, dvs. det förräntningskrav som ställs på en nyinvestering för ett företag som fullt ut utnyttjar dagens skatteregler och som har att uppfylla ett visst förräntningskrav – alltså före ägarskatter – från företagets ägare och långivare[4].

I beräkningarna förutsätts att ägarnas och långivarnas *reala* avkastningskrav före skatt är 3 %. Med denna förutsättning beräknas det likaledes reala avkastningskrav som investeringen – efter avskrivningar – måste uppfylla för att realavkastningen efter bolagsskatt på 3 % skall kunna lämnas.

Beräkningarna förutsätter att investeringarna finansieras med lån, nyemission och behållen vinst i samma utsträckning som faktiskt gäller i industrin och tar dessutom hänsyn till den faktiska fördelningen av realinvesteringarna mellan maskiner, byggnader och lager.

I *tabell 2.1* redovisas nederst i tabellen den genomsnittliga kapitalkostnaden. Som framgår ligger denna mycket nära den reala räntan på 3 %. Genomsnittligt avviker alltså den nuvarande bolagsskatten inte nämnvärt från en neutralt utformad beskattning, som inte slår in någon "kil" mellan avkastningen före och efter skatt.

---

[4] Metodiken utvecklades i början av 1980-talet i samband med en komparativ undersökning av kapitalbeskattningen i Storbritannien, USA, Sverige och Västtyskland och finns dokumenterad i boken *The Taxation of Income from Capital* (eds M.A. King och D. Fullerton. University of Chicago Press, 1984). Den svenska delen av studien presenteras i Södersten, J.-Lindberg, T.: *Skatt på bolagskapital*. Forskningsrapport nr 20, Industriens Utredningsinstitut 1983.

Tabell 2.1
Reala kapitalkostnader för investeringar i olika tillgångsslag och för olika finansieringsformer samt genomsnittliga kapitalkostnader enligt dagens skatteregler vid olika inflationstakter. Enbart bolagsskatt. Realränta 3 %. Procent.

	Inflationstakt 0	4	8
Tillgångsslag			
Lager	3,3	3,7	3,8
Maskiner	3,0	2,9	2,7
Byggnader	3,6	3,4	2,9
Finansieringsform			
Lån	2,3	1,3	0,4
Nyemission	2,7	2,7	2,8
Kvarhållen vinst	4,0	4,7	4,9
Genomsnitt	3,3	3,3	3,0

Den genomsnittliga kapitalkostnaden döljer emellertid stora skillnader mellan de olika finansieringskällorna och mellan de tre typerna av investeringsobjekt.

En genomsnittlig lånefinansierad investering är nettosubventionerad – kapitalkostnaden ligger under den reala räntan om 3 %. Förklaringen ligger i kombinationen av accelererad skatteavskrivning och ränteavdrag, som gör det möjligt för företaget att för den marginella investeringen göra avdrag som överstiger nuvärdet av förväntade framtida intäkter. Genom att ränteavdragen är nominellt utformade växer dessutom subventionsgraden med ökande inflation, trots att inflationen samtidigt gröper ut skatteavskrivningarnas realvärde.

Avkastningen från investeringar som finansieras med eget kapital i form av behållna vinstmedel är däremot hårdare beskattad än vad som skulle gälla vid ett neutralt system. Vid nyemission mildras skatten genom Annellavdraget, som medger avdrag för utdelningar på nyemitterat kapital inom en ram som svarar mot emissionsbeloppet. Avdraget är maximerat till högst 10 % årligen av emissionsbeloppet och får utnyttjas under en tjugoårsperiod.

Spridningen i kapitalkostnader är tydlig vid en jämförelse mellan olika typer av investeringsobjekt och denna spridning ökar dessutom med inflationen. För maskiner och byggnader är de nominella ränteavdragen för den del av investeringarna som är lånefinansierade tillräckliga för att driva ned skattebelastningen vid ökande inflation. Denna effekt är särskilt markerad för maskiner, som ju får skrivas av snabbare än byggnader. För lagerinvesteringar däremot innebär inflationen en skärpt beskattning (dvs. ökad kapitalkostnad) och förklaringen är den beskattning av inflationsvinster som uppkommer då lagervärderingen baseras på FIFO-principen (se avsnitt 5.4).

Tabell 2.1 visar på en stor brist på enhetlighet i beskattningen. Skattekilarna varierar på ett systematiskt sätt beroende på vilken typ av realkapital företaget investerar i och hur investeringarna finansieras. De

påverkas dessutom kraftigt av inflationen, vilket framgår vid en jämförelse mellan tabellernas olika kolumner.

Tolkat i "signaltermer" innebär den bild av incitamentseffekterna av dagens skatteregler som ges i tabell 2.1 att skattesystemet bl.a. premierar investeringar i maskiner och uppmuntrar till lånefinansiering. Det finns också indikationer på att lånefinansiering är särskilt frekvent vid lagerinvesteringar.

Bilden i tabell 2.1 behöver dock modifieras något. En första fråga gäller hur vår tidigare redovisning av stora outnyttjade reserveringsmöjligheter skall tolkas. Förekomsten av outnyttjade reserveringsmöjligheter innebär att skattereglerna för dessa företag inte driver in några kilar mellan avkastningskravet före skatt och den reala räntan på 3 %. Detta förändrar inte bilden av ett genomsnittligt neutralt system – jfr. uppgifterna om genomsnittliga kapitalkostnader i tabell 2.1 – men däremot elimineras spridningen i kapitalkostnader mellan olika investeringsobjekt och finansieringsformer.

En andra fråga gäller återigen realismen i de redovisade kalkylerna. För ett företag som inte beaktar möjligheten till skattekreditfinansiering – utan som använder sig av enkla tumregler med t.ex. en fokusering på den formella skattesatsen – kan bilden av bolagsskattesystemets incitamentseffekter framstå som väsentligt oförmånligare än den som framkommer ur tabell 2.1. Det gäller det genomsnittliga förräntningskravet men framför allt förräntningskravet på egenfinansierade investeringar. Dagens höga skattesats driver enligt en sådan förenklad kalkyl in en kraftig kil mellan förräntningskravet före och efter skatt. Enligt internationella näringslivsbedömningar krävs i dag för att företagen skall expandera att avkastningen på eget kapital efter full skatt överstiger den långa obligationsräntan med minst 3-4 procentenheter (det senare utgör en riskpremie). I detta perspektiv har en sänkning av den formella skattesatsen ett egenvärde (se också kapitel 3).

2.5 Erfarenheter av investeringsstyrning

2.5.1 Inledning

I det följande avsnittet diskuterar vi möjligheten att genom skattesystemet – i första hand naturligtvis företagsbeskattningen – påverka näringslivets investeringar. I avsnitt 2.5.2 tar vi upp mer allmänna frågor kring finanspolitikens möjligheter i detta avseende. Därefter redovisar vi i avsnitt 2.5.3 erfarenheter av dagens investeringsfondssystem.

2.5.2 Allmänt om investeringsstyrning

Som vi tidigare har framhållit har statsmakterna på olika sätt sökt påverka näringslivets investeringar. Detta gäller såväl den allmänna investeringsnivån, som investeringarnas förläggning till olika år under en konjunkturcykel och deras regionala fördelning. Den senare frågan gäller framför allt användningen av investeringsfondssystemet till vilken vi återkommer i nästa avsnitt.

För att få en belysning av möjligheterna till investeringsstyrning genom skattepolitiken har vi givit docent Villy Bergström, Fackföreningsrörelsens institut för ekonomisk forskning, och professor Jan Södersten, Uppsala universitet, ett särskilt uppdrag. Deras rapport redovisas som bilaga 1 till vårt betänkande.

Sambandet mellan skattepolitiken och näringslivets investeringar är komplicerat. Frågan, som gäller hur en skatteförändring påverkar investeringsvolymen under en viss tidsperiod, har tre komponenter. Den första rör sambandet mellan förändrade skatteregler och företagens kapitalkostnader[5]. Den andra gäller sambandet mellan förändringar i kapitalkostnaden och företagens efterfrågan på realkapital. Den tredje gäller hur en förändrad kapitalstocksefterfrågan påverkar investeringarna under åren efter skatteförändringen.

Kring samtliga av de tre nämnda sambanden finns, som Bergström och Södersten framhållit, oklarheter av olika slag som gör det svårt att med bestämdhet uttala sig om skattepolitikens effekter.

Av författarnas kvantitativa uppskattningar av olika samband framgår följande. Vad gäller sambandet mellan kapitalefterfrågan och dess olika bestämningsfaktorer finner de – i likhet med vad som framkommit vid andra studier – att produktionsvolymen, med något undantag, är den viktigaste faktorn. Elasticiteten i kapitalefterfrågan är ungefär 1. Detta innebär att vid en förändring av produktionsvolymen med en procent är den procentuella förändringen i kapitalefterfrågan av samma storleksordning. Elasticiteten med avseende på kapitalkostnaden är numeriskt betydligt lägre och ligger i intervallet 0,25-0,50.

Av större intresse för frågan om skattepolitikens verkningar är de uppskattningar av effekterna på investeringarna som redovisas och där effekterna på kapitalefterfrågan så att säga översätts till förändrade investeringar åren efter en tänkt förändring av politiken. Författarna redovisar resultaten i form av dels den maximala nivåeffekten och när denna inträffar, dels en bestående nivåeffekt – den kvardröjande effekten – och när denna inträffar.

Effekterna av *förändrad (höjd) produktionsvolym* – eller av den allmänna efterfrågenivån – med en procent ger en maximal nivåeffekt på 3-4 % efter 3-4 år och en bestående nivåeffekt på ca 1 % som inträffar efter 5-7 år. Effekterna vid en *förändrad (sänkt) kapitalkostnad* med 10 % ger en maximal nivåeffekt på 10-20 % efter 5 år och en permanent effekt på 2-5 % efter 8 år.

Huvudresultatet är att politikförändringar slår igenom på investeringarna med en avsevärd tidsfördröjning. Detta gäller särskilt sådana skatte-

---

[5] Som framgår av Bergström-Söderstens rapport är kapitalkostnaden inte den enda faktor som påverkar kapitalefterfrågan och investeringar. En viktig faktor är också produktionsvolymen eller snarare den allmänna efterfrågenivån i ekonomin. Av detta framgår att den allmänna ekonomiska politiken – inte bara den direkta skattepolitiken gentemot företagen – är potentiellt betydelsefull.

politiska förändringar som via förändrade kapitalkostnader påverkar investeringarna.

Vid tolkningen av resultaten – vad gäller tidsfördröjningen – bör beaktas att författarna studerat effekter av tänkta engångsförändringar i olika investeringsbestämmande faktorer, förändringar som förutsätts vara bestående för all framtid. Denna – metodologiskt motiverade – begränsning till bestående politikförändringar gör att man får tolka resultaten med viss försiktighet. Den bild av skattepolitikens ineffektivitet – med mycket stora krav på framförhållning i den ekonomiska politiken – skulle eventuellt komma att förändras om effekterna av tidsbegränsade politikförändringar studeras och därigenom hänsyn kunde tas till förskjutningar över tiden i investeringarna.

2.5.3 Erfarenheter av investeringsfondssystemet

Det främsta instrumentet för statsmakternas investeringsstyrning under efterkrigstiden har varit systemet med investeringsfonder (IF) som kom till redan 1938. Reglerna ändrades dock i väsentliga avseenden 1955 och det är först från denna tidpunkt man brukar räkna med att det haft någon betydelse som styrmedel. I detta avsnitt granskar vi de gångna årens erfarenheter av IF-systemet, som medel både till att utjämna svängningarna i investeringsaktiviteten över konjunkturcykeln och till att generellt höja investeringsnivån, oberoende av konjunkturläge.

Den enkla grundtanken med IF-systemet är att förmå företagen att under goda år spara en del av sina vinster för att använda till investeringar under dåliga år. Det investeringsincitament som är inbyggt i systemet är jämförbart med det som gäller vid s.k. fri avskrivning, dvs. då företagen får omedelbart avdrag för sina investeringsutgifter. Investeringsfondssystemet kan i själva verket uppfattas som en möjlighet att under de goda åren göra 100 procents avskrivning av (en del av) *framtida* investeringar. Denna omedelbara avskrivning minskar företagets skatt. Genom den speciella fondkonstruktionen får dock huvuddelen av skatteminskningen disponeras av företaget först då investeringarna genomförs.

Tekniskt fungerar systemet så att företaget vid beskattningen medges avdrag från löpande vinst för avsättningar till investeringsfond. Fonden är en post på balansräkningens skuldsida.

Bara en mindre del av den skattereduktion som uppnås genom avsättningen får som nämnts direkt disponeras av företaget. Huvuddelen måste deponeras på ett räntelöst konto i riksbanken. När företaget sedan vid någon framtida tidpunkt – och i allmänhet efter tillstånd av myndigheterna – tar sin fond i anspråk återbetalas denna deposition. Återbetalningen av depositionerna vid fondutnyttjandet är i själva verket den mekanism varigenom statsmakterna skapat incitament för företagen att förändra tidslokaliseringen av sina investeringar.

Själva ianspråktagandet har formen av en ren bokföringstransaktion: Investeringar som finansieras genom fondutnyttjande skrivs av direkt mot fonden. Denna fondavskrivning har ingen omedelbar inverkan på företagets skatt, men liksom vid fri avskrivning gäller att företaget går miste om

reguljära framtida skattemässiga avskrivningar.

Enligt de regler som infördes 1955 fick den avdragsgilla fondavsättningen uppgå till högst 40 % av årsvinsten före skatt – räknat efter reguljära avskrivningar och eventuella avsättningar till lagerreserver. Bolagsskatten under andra hälften av 1950-talet var 56–57 % och varje avsatt krona sänkte därför företagets skatt med 56–57 öre. 40 % av avsättningarna – dvs. drygt 70 % av denna skattereduktion – måste deponeras hos riksbanken.

Genom fondavsättning med åtföljande insättning på riksbankskonto gjorde företaget således en vinst på 16–17 procentenheter per avsatt krona jämfört med alternativet att betala bolagsskatt. Då avsättningen senare togs i anspråk kunde företaget ta ut 40 öre per utnyttjad och investerad krona från riksbanken. Mot denna fördel vid utnyttjandet stod, som nyss påpekats, bortfallet av möjligheten till reguljära skatteavskrivningar.

Fondbestämmelserna har ändrats vid flera tillfällen sedan 1955. 1960 höjdes inbetalningskravet till riksbanken från 40 till 46 % i syfte att begränsa likviditetsvinsten vid fondavsättningen. 1980 ökades kravet på deposition hos riksbanken ytterligare till 50 %, samtidigt som den maximalt tillåtna fondavsättningen höjdes till 50 % av årsvinsten före skatt. Likviditetsvinsten i samband med fondavsättningen blev därmed ca 8 procentenheter vid den då gällande bolagsskattesatsen på ca 58 %. Genom de senaste årens förändringar – fr.o.m. 1985 höjdes insättningskravet till 75 % och fr.o.m. 1987 till 100 % – leder fondavsättning numera till en försämrad likviditet för företaget jämfört med alternativet att betala bolagsskatt.

Storleken av den skatteförmån som utgår genom IF-systemet kan illustreras genom några räkneexempel. Resultaten har tagits fram genom enkla nuvärdeberäkningar och återges i *tabell 2.2*, som visar förmånen per investerad – och IF-finansierad – krona.

Som framgår är det väsentligt förmånligare att utnyttja fondavsättningarna för byggnadsinvesteringar än för maskininvesteringar. Skillnaden i skatteförmån beror på att företaget genom fondutnyttjandet går miste om reguljära skattemässiga avskrivningar. Denna förlust är mindre för byggnader än för maskiner, eftersom byggnader skrivs av över en mycket längre tidsperiod.

Att skatteförmånen ökar med inflationen hänger på motsvarande sätt samman med bortfallet av reguljära avskrivningar. Vid stigande priser urholkas ju realvärdet av avskrivningarna eftersom dessa baseras på tillgångarnas historiskt givna anskaffningsvärden.

Kravet på inbetalning till riksbanken saknar givetvis betydelse för effekten om fondavsättningarna omedelbart får utnyttjas för investeringar. En sådan möjlighet till omedelbart utnyttjande förelåg i praktiken från mitten av 1970-talet till mitten av 1980-talet då fonderna i princip var helt frisläppta.

Då depositionskravet överstiger bolagsskattesatsen, vilket gällt sedan 1985, blir skatteförmånen mindre ju längre företaget får vänta med fondutnyttjandet. Även vid en 100-procentig deposition hos riksbanken och 2 1/2 år mellan avsättning och utnyttjande kvarstår dock en betydande

effekt för byggnadsinvesteringar, medan för maskininvesteringar fondutnyttjandet framstår som ett olönsamt alternativ.

Tabell 2.2
Skatteförmån per investerad krona vid utnyttjande av investeringsfondssystemet. Procent.

	Depositionskrav (%)					
	50 (1980–84)		75 (1985–86)		100 (1987–)	
A. Byggnadsinventering						
Spärrtid (år)	0	2,5	0	2,5	0	2,5
Inflation (%)						
0	19,2	19,5	19,2	16,5	19,2	13,6
4	26,5	26,9	26,5	21,8	26,5	16,7
8	31,4	32,0	31,4	24,5	31,4	17,1
B. Maskininvestering						
Spärrtid (år)	0	2,5	0	2,5	0	2,5
Inflation (%)						
0	4,7	4,9	4,7	2,0	4,7	-1,0
4	7,2	7,6	7,2	2,5	7,2	-2,6
8	9,4	9,9	9,4	2,5	9,4	-4,9

Anm:

Depositionskrav: Den andel av IF-avsättningen som måste deponeras hos Riksbanken.
Spärrtid: Tid mellan avsättning och utnyttjande.

Förmånseffekten, S, har beräknats med hjälp av uttrycket:

$$S = (\tau\text{-}b)e^{ew} + b - \tau.PV$$

där τ (bolagsskattesatsen) är 0,52, b är depositionskravet, w är spärrtiden, e är företagets nominella diskonteringsränta efter skatt och PV är nuvärdet av reguljära skattemässiga avskrivningar. Diskonteringsräntan antas vara ett vägt genomsnitt av kostnaden för lån och eget kapital:

$$= i(1\text{-}\tau)h + r(1\text{-}h)$$

där skuldkvoten h = 0,5, i = 0,04 + inflationstakten och r = i + 0,03.

Den enkla grundtanken bakom fondsystemet är alltså att förmå företagen att spara en del av sina vinster under goda år för att använda till investeringar under dåliga år. Systemet gavs följdriktigt namnet investeringsfonder för konjunkturutjämning.

En huvudprincip har varit att fonderna får utnyttjas för investeringar först efter tillstånd av myndigheterna[6]. Ett undantag från denna princip tillkom dock redan 1955. För att öka intresset för fondsystemet infördes då en s.k. fri sektor, vilken innebär att företagen efter 5 år fritt får ta i anspråk 30 % av avsatta fondmedel.

Efter hand har IF-systemet tillförts ytterligare uppgifter. Genom vissa

[6] Ursprungligen låg ansvaret för den löpande tillståndsgivningen på arbetsmarknadsstyrelsen, men 1983 överflyttades handläggningen av fondsystemet till statens industriverk. Ansvaret för frisläppspolitiken och viktigare tillståndsbeslut (dispenser m.m.) ligger hos regeringen (finansdepartementet).

lagändringar sedan slutet av 1950-talet (prop. 1959:6) öppnades t.ex. möjligheter för regeringen att ge specialinriktade tillstånd att utnyttja ännu ej använda fondavsättningar och att utsträcka utnyttjandetiden vid frisläpp utöver den vanliga på 1–2 år. Det uttalade syftet var att underlätta för exportindustrin att genomföra stora och tidskrävande investeringar. Den lokaliseringspolitiska aspekten blev aktuell från 1963 (prop. 1963:159) då nya regler gav möjlighet till extra frisläpp inom de s.k. stödområdena, ofta med förmånligare villkor än vid de generella frisläppen. Det regionalpolitiska utnyttjandet tog också – från 1964 – formen av s.k. kombinationsbeslut. Dessa innebar att företagen kunde få tillstånd att utnyttja fonderna även under perioder utan generellt frisläpp som kompensation för att en del av investeringarna förlades till något stödområde.

Investeringsfonderna släpptes fria för första gången 1958. Från maj 1958 till oktober 1959 godkände AMS nästan alla ansökningar om fondutnyttjande, som till den dominerande delen gällde byggnadsinvesteringar. Fonderna fick i allmänhet utnyttjas i upp till 2 år efter att tillstånd beviljats, vilket bör ha inneburit att en del av stimulanseffekten kom att infalla under den följande konjunkturuppgången.

I samband med högkonjunkturen i början av 1960-talet utnyttjades fondsystemet också för att dämpa tendenser till överhettning. I syfte att minska likviditeten inom företagssektorn erbjöds särskilda skatteförmåner åt företag som frivilligt ökade depositionerna hos riksbanken vid fondavsättning från obligatoriska 46 % till 100 %. Fondavsättningarna ökade också mycket kraftigt som svar på de tillfälliga skattestimulanserna.

Nästa frisläpp kom 1962 och då med en tydlig strävan att nå en tidsmässigt bättre avgränsad stimulanseffekt än 1958–59. Fonderna fick utnyttjas för byggnadsinvesteringar som påbörjades före november detta år och avslutades senast i april 1963. Tillståndet förlängdes senare till att gälla även perioden november 1963 – mars 1964. Genom beslut i november 1962 fick fonderna utnyttjas också för maskiner och inventarier som beställdes före maj 1963.

1967 inleddes den tredje omgången konjunkturpolitiskt motiverade frisläpp. Efter förnyade beslut våren 1968 fick fonderna denna gång utnyttjas för både maskin- och byggnadsinvesteringar, under förutsättning av leverans resp. färdigställande före utgången av mars 1969.

Under 1970-talet kom utnyttjandet av IF-systemet att förändras i viktiga avseenden. I samband med konjunkturnedgången 1971–72 släpptes fonderna fria för byggnadsinvesteringar i maj 1972 och detta tillstånd kom sedan successivt och med varierande motiveringar att förlängas i nästan 15 år. Först fr.o.m. 1987 begränsades fondutnyttjandet för byggnadsinvesteringar till att gälla enbart utanför storstadsområdena. Från juni 1975 fick fonderna utnyttjas även för maskiner och inventarier och detta tillstånd kom att utsträckas i olika omgångar t.o.m. mars 1985. För närvarande omfattar frisläppet för byggnadsinvesteringar och investeringar i inventarier endast investeringar som syftar till att begränsa störningar i den yttre miljön och investeringar i stödområdena.

De i praktiken permanenta frisläppen från maj 1972 resp. juni 1975 får självfallet ses mot bakgrund av krisen i den svenska ekonomin som

utvecklades efter mitten av 1970-talet. Det var bl.a. fråga om en stagnerande eller fallande industriproduktion och en drastisk minskning i företagens investeringar i maskiner och fast anläggningskapital. Produktionsnivån inom industrin 1982 var exempelvis inte mycket högre än tio år tidigare och under hela perioden 1976–82 minskade maskininvesteringarna årligen med i genomsnitt 5 % och byggnadsinvesteringarna med 12 %. Fortgående fondfrisläpp i kombination med andra allt generösare skatterabatter och framför allt ett mycket omfattande statligt direktstöd till krisföretag var de medel varigenom statsmakterna sökte hejda industrins tillbakagång från 1970-talets mitt.

Statsmakternas möjligheter att styra företagens investeringar via investeringsfonderna beror av i vilken utsträckning företagen valt att delta i systemet och speciellt hur fondavsättningarna räckt till för att finansiera investeringarna.

I detta sammanhang är återigen den empiriska redovisningen i avsnitt 2.2 och i bilaga B av intresse.

Av *tabell B.3* i bilaga B framgår att aggregatet av industriföretag döljer stora skillnader mellan de enskilda företagen. För perioden 1979–85 gjorde för varje år minst 50 % av företagen över huvud taget inte några IF-avsättningar. Samtidigt har under flertalet år minst 25 % av företagen gjort maximala avsättningar.

Ett viktigt indicium på fondsystemets effektivitet ur styrsynpunkt är i vilken utsträckning frisläppen av fonderna räckt för att finansiera företagens investeringar i maskiner och byggnader.

Av *tabell 2.3* – som bygger på tabell B.5 i bilaga B – framgår att fondutnyttjandet svarat för en väsentligt större andel av byggnadsinvesteringarna än av maskininvesteringarna. Skillnaden är väntad med hänsyn till att förmånseffekten för byggnader är långt större. IF-finansieringen av industrins byggnadsinvesteringar varierade mellan 35 och 50 % 1979–83. Genom de kraftigt ökade fondavsättningarna i samband med vinstuppgången 1983–84 kom sedan också fondfinansieringens betydelse att växa.

Tabell 2.3
Andel av industrins investeringar i maskiner och byggnader som finansierats genom IF-utnyttjande.
Procent

Investeringstyp	År 1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Byggnader	43,8	48,3	49,0	35,0	42,2	58,7	64,2	66,7
Maskiner	7,7	10,8	13,8	5,6	4,9	23,4	30,5	25,1

De uppgifter som ges i tabell 2.3 är dock svåra att värdera. Vi kan å ena sidan konstatera att fondutnyttjande för 5 av de 8 åren under den aktuella perioden svarat för mindre än hälften av investeringskostnaden för byggnadsinvesteringar och en betydligt mindre andel för maskiner. Dessa

resultat kan tyda på att företagen vid överväganden om investeringsökningar måste lita till andra källor än investeringsfonderna för investeringarnas finansiering. Å andra sidan måste siffrornas aggregerade natur beaktas. Benägenheten att sätta av vinster till investeringsfonderna har ju som nämnts varierat kraftigt mellan företagen och man skulle därför kunna spekulera i motsvarande skillnader mellan olika grupper av företag också i fråga om fondutnyttjandet. Det faktum att IF använts även för maskininvesteringar för vilka den förmånliga effekten är relativt begränsad kan tyda just på att fonderna för vissa företag varit mer än väl tillräckliga för att finansiera samtliga byggnadsinvesteringar. "Överskottet" av fonder har då använts för maskininvesteringar.

Motsvarande uppgifter om fondutnyttjandets betydelse som finansieringskälla som tagits fram av AMS för tiden från 1975 ger i stort sett samma bild. Data från tidigare år, då fonderna utnyttjades som konjunkturpolitiskt medel med klart avgränsade perioder av frisläpp, finns dock inte tillgängliga. Det är naturligtvis tänkbart att företagen då frisläppen kommit först efter flera år av fonduppbyggnad kunnat finansiera en väsentligt större andel av sina investeringar via fondsystemet än som var fallet åren efter mitten av 1970-talet då utnyttjandet i praktiken var helt fritt.

Frågan är då hur fondsystemet påverkat företagens investeringsbeteende.

Investeringar som finansieras genom fondfrisläpp ger, som framgått ovan, en kraftig skatteförmån som är jämförbar med den som utgår vid fri avskrivning. Det ligger då nära till hands att dra slutsatsen att frisläpp av investeringsfonderna också medför en kraftig reduktion i företagens kapitalkostnader och att det därmed skapas incitament till ökade investeringar.

Denna konventionella syn på fondfrisläppens incitamentseffekter bygger dock på ett par tveksamma förutsättningar. För att tolkningen skall gälla måste för det första företagen räkna med att kunna finansiera sina marginella investeringsobjekt via fondsystemet. De uppgifter om fondfrisläppens omfattning vi tidigare presenterat kan tyda på att så inte varit möjligt, åtminstone inte under 1970- och 1980-talens "permanenta" frisläpp. En förutsättning är då att fondutnyttjande är den finansieringsform som prioriteras av företagen, vilket skulle innebära att företagen "på marginalen" räknar med att skriva av investeringsobjekten via reguljära avskrivningsregler snarare än genom IF-systemet.

Med direkt hänvisning till fondfrisläppens otillräckliga omfattning sedan mitten av 1970-talet har Bergström-Södersten[7] lanserat en nytolkning av IF-systemets inverkan på företagets kapitalkostnad. Utgångspunkten är att företagen för sina marginella investeringsobjekt trots pågående fondfrisläpp måste utnyttja de reguljära avskrivningsreglerna. Fondsystemet påverkar dock ändå investeringskalkylen, eftersom vinsterna från nya projekt enligt

---

[7] Bergström, Villy och Södersten, Jan," Do Tax Allowances Stimulate Investment?" *The Scandinavian Journal of Economics*, vol.86 (1984), pp.244-268.

gällande regler delvis kan disponeras för IF-avsättningar. Då fondsystemet är i ett skede med "permanenta" frisläpp kan dessa nya avsättningar omgående utnyttjas för (intramarginella) investeringar. Den förmån företaget härigenom kommer i åtnjutande av är likvärdig med en viss generell reduktion i vinstbeskattningen.

Denna nytolkning av fondfrisläppens betydelse för företagens kapitalkostnader under tiden med "permanenta" frisläpp från mitten av 1970-talet är dock inte fri från problem. En särskilt kritisk punkt är förutsättningen att företagen gör så stora IF-avsättningar som lagstiftningen medger. Tidigare presenterade data ger inte stöd för detta antagande. Företagen synes i allmänhet ha överskott på vinstreglerande åtgärder, trots att de betalar bolagsskatt.

Som framgått av avsnitt 2.3 medför ett överskott på vinstreglerande åtgärder att skattereglerna inte påverkar företagens kapitalkostnad. För IF-systemets del förutsätter denna slutsats om skattemässig neutralitet dels att avsättningarna inte är så stora som lagstiftningen medger, dels att företagen räknar med permanenta frisläpp.

Det finns alltså flera alternativa sätt att tolka IF-systemets betydelse för företagens kapitalkostnader och därmed för incitamenten att investera i realkapital.

Enligt den konventionella synen medför frisläppen av investeringsfonderna en kraftig reduktion i den reala kapitalkostnaden som är jämförbar med den som gäller vid en övergång till omedelbar avskrivning. Enligt den nytolkning av IF-frisläppens betydelse under perioder med permanenta frisläpp som diskuteras i bl.a. Bergström-Södersten (1984) är dock fondutnyttjandets betydelse högst marginell med en väsentligt mindre reduktion av kapitalkostnaden.

Vid ett överskott på vinstreglerande åtgärder ligger också kapitalkostnaden högre än vad som gäller enligt den konventionella analysen. I samma mån som stora grupper av företag har ett outnyttjat underlag för skattemässiga dispositioner har statsmakterna därmed förlorat möjligheten att styra deras investeringsbeslut.

Sammanfattningsvis synes alltså IF-systemets inverkan på företagens investeringar bero, dels på statsmakternas frisläppspolitik, dels huruvida överskott på vinstreglerande åtgärder förelegat. Vid en generell frisläppspolitik och vid överskott på vinstreglerande åtgärder har möjligheten att via IF-systemet styra investeringarna varit starkt begränsade.

2.6 Neutral beskattning av arbets- och kapitalinkomster

I våra direktiv framhålls önskvärdheten av en neutral beskattning av arbets- och kapitalinkomster. Frågan uppkommer då vad som skall avses med neutralitet samt huruvida denna är önskvärd eller ej. Som ett underlag för våra överväganden har vi gett ett särskilt uppdrag till professor Peter Englund, Uppsala universitet. Hans rapport redovisas som bilaga 2 till vårt betänkande.

Englund inleder sin principiellt hållna diskussion med att behandla effektivitetsaspekter – dvs. i vilken utsträckning produktionen i vid mening är den största möjliga – på neutralitetsfrågan genom att i ett första steg utgå från en modell, där hushållen direkt äger kapitalstocken i ekonomin. Frågan om neutralitet blir i ett sådan modellvärld beroende av storleken på de kilar som skattesystemet driver in mellan inkomster före och efter skatt, antingen det är frågan om arbets- och kapitalinkomster. Problemet är här att den relativa storleken på skattekilarna vid de olika inkomstslagen inte direkt kan översättas till slutsatser om skattesystemets effektivitet. Orsaken är att hushållen kan vara olika känsliga för prisförändringar på arbets- och kapitalmarknaderna.

Vid en diskussion av effektivitetsverkningarna bör också beaktas återverkningar från produktionssystemet som påverkar lönenivån och räntan i ekonomin. Englund redovisar i detta sammanhang vissa resultat från simuleringsstudier som visar att en rörelse från inkomstskatt till en utgifts- eller löneskatt, dvs. ett avskaffande av kapitalinkomstbeskattningen, skulle ge en högre kapitalintensitet i ekonomin, en högre lönenivå, en lägre ränta och en högre sparkvot. Med reservation för att en högre kapitalstock inte nödvändigtvis är att föredra finner Englund ändå att vissa effektivitetshänsyn talar för en lägre beskattning av kapitalinkomster än av arbetsinkomster.

De slutsatser som vi hittills refererat bygger på förutsättningen att ekonomin är sluten. Denna förutsättning är betydelsefull eftersom ingen distinktion behöver göras mellan den personliga kapitalinkomstbeskattningen och företagsbeskattningen. Om ekonomin i stället antas vara öppen – ett betydligt mer realistiskt antagande för svenskt vidkommande – är denna distinktion nödvändig. För den öppna ekonomin kan nämligen hävdas att besluten om sparande är separerade från investeringsbesluten. Den personliga kapitalinkomstbeskattningen blir då en skatt på inhemskt sparande medan företagsbeskattningen är en skatt på inhemska investeringar. I den öppna ekonomin blir därmed frågan om neutralitet – vad gäller effektivitetsaspekten (bl.a effekterna på den inhemska lönenivån) – i beskattningen av arbets- och kapitalinkomster beroende av i vilket led kapitalskatten tas ut. Något hårdraget påverkar personbeskattningen det inhemska sparandet men inte investeringarna, medan motsatsen gäller för företagsbeskattningen.

Under de renodlade antaganden som karakteriserar en liten öppen ekonomi får företagsbeskattningen och personbeskattningen av kapitalinkomster olika effekter. Detta gäller också i fördelningshänseende, där en skärpt företagsbeskattning – låt vara i ett långsiktigt tidsperspektiv – via effekter på kapitalbestånd och lönenivå övervältras på löntagarna, medan bördan av en skärpt personbeskattning bärs av de inhemska kapitalägarna.

Som Englund själv framhåller gäller ovanstående slutsatser vid en starkt idealiserad beskrivning av skattesystemet och den ekonomi det tänkes fungera i. Även om dynamiska effektivitetsskäl talar för en lägre skattesats på kapital- än på arbetsinkomster – såvitt gäller den del av kapitalskatten som tas ut på företagen – talar andra skäl för att någorlunda lika skattesatser bör tillämpas på båda slagen av inkomster. Det starkaste skälet

till detta är att många skattskyldiga har möjlighet att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Därmed skulle olikheter i skattesatser för de olika slagen av inkomster på företagsnivå skapa problem i form av skatteanpassning.

Sammanfattningsvis aktualiseras alltså en avvägning mellan å ena sidan dynamiska effektivitetshänsyn – som talar för ett lågt skatteuttag på kapitalinkomster i företagen – och å andra sidan önskemål att undvika olika former av skatteanpassning. Till denna fråga, som till vissa delar är gemensam angelägenhet för oss och RINK, återkommer vi i kapitel 3, där internationella aspekter på reformarbetet diskuteras, och i kapitel 5, där vi lägger fast utgångspunkterna för bolagsskattereformen.

3 Internationella frågor

3.1 Inledning

Omvärldens skattesystem förändras snabbt. Detta gäller inte minst på företagsbeskattningens område. Den svenska ekonomins öppenhet och beroende av utvecklingen på internationaliserade marknader för kapital, arbete, varor och tjänster gör det naturligt att i reformarbetet fästa uppmärksamhet vid dessa förändringar. Den svenska företagsbeskattningen bör utformas så att den bidrar till en effektiv resursanvändning och en tillräcklig storlek på de delar av den svenska ekonomin som arbetar i internationell konkurrens.

I avsnitt 3.2 behandlas ett antal principfrågor om konkurrenskraft på skatteområdet. Därefter redovisas i avsnitt 3.3 vidtagna och planerade förändringar i några olika länder. Avslutningsvis behandlas i avsnitt 3.4 utvecklingen inom EG.

3.2 Konkurrenskraft på skatteområdet

I den internationella skattedebatten[1] har frågan om skattereglernas betydelse för nationella ekonomiers konkurrenskraft uppmärksammats. Bakgrunden ges av en fortgående internationalisering av olika marknader, orsakad av trendmässigt sjunkande kostnader för att flytta varor, tjänster, kapital, arbete och information. Samtidigt med detta har skett en avreglering av kapitalmarknaderna.

Internationaliseringen medför att skillnader i skatteregler mellan olika länder får en ökande betydelse för företags och individers val av var en verksamhet skall bedrivas. Skatter har visserligen alltid varit ett betydelsefullt element i bl.a. företagens produktionskostnader. Vid en mindre rörlighet av arbete och kapital över gränserna än i dag fick emellertid skillnader i skattekostnader först med en viss fördröjning realekonomiska konsekvenser och då i första hand genom en förändring i den internationella handeln. I dag sker den realekonomiska anpassningen i större utsträckning genom rörlighet av produktionsfaktorer genom kapitalrörelser, förändrad lokalisering av investeringar och migration.

---

[1] Se V. Tanzi, *Tax Reform in Industrial Countries and the Impact of the U.S. Tax Reform Act of 1986*, IMF Working Paper 87/61 för en beskrivning.

Även om skillnader i skatteregler är mer betydelsefulla än tidigare, är andra faktorer också viktiga, som geografiskt läge och de allmänna förutsättningarna för företagande. Följaktligen finns ett visst utrymme för nationella avvikelser. Utrymmet har dock minskat.

Skattereglernas ökande betydelse som konkurrensfaktor aktualiserar en allmän fråga. I den svenska ekonomin kommer under överskådlig framtid nivån på de offentliga utgifterna och den därav följande skattekvoten att avvika från förhållandena i flertalet länder i omvärlden. Frågan gäller då vilka skatter det ur konkurrenssynpunkt är mest angeläget att anpassa och omvänt vilka skatter som ger de minsta effektivitetsförlusterna vid avvikelser från omvärlden. En viktig faktor är här lättrörligheten hos de aktiviteter som påverkas av olika skatter.

Produktion och realinvesteringar i näringslivet torde höra till de ekonomiska aktiviteter som är mest lättrörliga. Följaktligen är det vid beskattningen av kapital som *används* i Sverige angeläget att avvikelserna från omvärlden inte blir för stora. Däremot torde utrymmet för avvikelser vara större vid beskattningen av svenskt kapital*ägande*, åtminstone så länge uppmärksamheten begränsas till effekterna på produktion och realinvesteringar (se Peter Englunds rapport). Saken kan dock komma i ett annat läge om man har ambitioner att upprätthålla ett svenskt aktieägande och ett tillräckligt inhemskt sparande. Detta gäller särskilt i en situation när valutaregleringen har avvecklats.

Frågan är då vad som mer precist skall avses med en konkurrenskraftig företagsbeskattning. I ett tillväxtperspektiv är det naturligt att koncentrera intresset till hur beskattningen påverkar företagen via effekter på de s.k. kapitalkostnaderna, dvs. förräntningskraven på investeringar.

Förräntningskraven på investeringar bestämmer på lång sikt företagens kapitalbestånd. Exempelvis leder höjda kapitalkostnader till att företagen justerar ned sitt totala kapitalbestånd genom en neddragning av investeringsverksamheten. Ett minskat kapitalbestånd och minskad kapitalintensitet i ekonomin får vidare på lång sikt antas påverka reallönerna negativt.

Kapitalkostnaden är visserligen inte den enda faktor som påverkar investeringar och kapitalbestånd i ekonomin. I ett kortare tidsperspektiv spelar också den allmänna efterfrågenivån en roll. Utformningen av den allmänna ekonomiska politiken har emellertid endast ett perifert intresse i en diskussion av skattesystemets internationella konkurrenskraft.

I det korta tidsperspektivet kan beskattningen också resultera i vissa *likviditets*effekter, genom att det genomsnittliga skatteuttaget påverkar företagens möjligheter att finansiera investeringar. Dessa likviditetseffekter torde emellertid ha minskat i betydelse i takt med avregleringen av kapitalmarknaderna.

I princip utgör kapitalkostnaden det förräntningskrav på investeringar *före alla skatter* som skall vara uppfyllt för att de förräntningskrav, *efter alla skatter*, som företagens finansiärer, ägare och långivare, ställer på sitt sparande i näringslivet, skall uppfyllas. De olika delarna av skattesystemet – bolagsskatten och skatten på räntor, utdelningar och kapitalvinster – driver in kilar mellan dessa två förräntningskrav. Sammantaget utgör dessa

skattekilar ett mått på den totala skattebelastningen på nyinvesteringar.

I de jämförande studier som har gjorts av skattebelastningen på investeringar i olika länder[2] uppmärksammas i allmänhet såväl bolagsskatten som finansiärernas beskattning. Det är emellertid inte självklart att hänsyn skall tas till finansiärernas beskattning vid en bedömning av den internationella konkurrenskraften för en liten öppen ekonomi som den svenska. Frågan gäller vad beskattningen av svenska aktieägare och svenska långivare betyder för förräntningskraven på investeringar i Sverige.

För det fall svenska företag (1) enbart hade verksamhet i Sverige och (2) för sin kapitalförsörjning enbart kunde förlita sig på den svenska kapitalmarknaden och (3) denna svenska kapitalmarknad var isolerad från omvärlden skulle beskattningen av räntor, aktieutdelningar och kapitalvinster på aktier vara omedelbart betydelsefull för förräntningskraven. I en sluten ekonomi finns nämligen en direkt koppling, åtminstone på lång sikt, från sparande till realinvesteringar. Skatt på svenskt sparande i näringslivet påverkar därigenom investeringarna i företag i Sverige.

Ett ökande antal företag har verksamhet i flera länder och därmed tillgång till de internationella kapitalmarknaderna. Detta och liberaliseringen av den svenska valutalagstiftningen har försvagat sambandet mellan svenskt sparande och realinvesteringar i Sverige. Räntenivån i Sverige är därför i hög grad internationellt bestämd. Liberaliseringen av aktiehandeln innebär också – åtminstone på lång sikt – att det utbildas ett internationellt bestämt förräntningskrav på riskkapitalplaceringar.

De internationella förräntningskraven för långivning och aktieplaceringar bestäms genom en komplicerad sammanvägning av reala avkastningskrav på sparande efter skatt, inflationsförväntningar och skatteregler för räntor, utdelningar och kapitalvinster i de olika nationella ekonomierna. Av naturliga skäl är den svenska vikten i denna sammanvägningsprocess liten. Följaktligen spelar beskattningen av svenska ägare och långivare en liten roll för förräntningskraven på de internationella kapitalmarknaderna. Detta innebär i sin tur att dessa skatteregler också har en begränsad inverkan på incitamenten för realinvesteringar i Sverige.

Det just sagda innebär inte att beskattningen av svenska ägare och långivare är betydelselös i andra avseenden än vad gäller dess inverkan på investeringar i Sverige. Den har stor betydelse för *sparmönstren* i Sverige och för sammansättningen på svenska sparares portföljer av olika tillgångar. Sålunda är skatteuttaget på investeringar i aktier (bestämd av beskattningen av utdelningsinkomster och kapitalvinster) i förhållande till skatteuttaget på dels andra icke-räntebärande tillgångar, framför allt bostäder, dels räntebärande tillgångar, betydelsefull för nivån på det framtida svenska aktieägandet.

Vid en för hård beskattning av svenskt aktieägande, relativt andra placeringar, kommer svenska sparare på lång sikt att tendera att föredra sparande i bostäder och räntebärande tillgångar. Ett sådant scenario är i och för sig förenligt med en tillfredsställande storlek på investeringar och

---

[2] Se King-Fullerton, op.cit., och dess efterföljare.

konkurrensutsatt sektor i Sverige, under förutsättning att *bolagsbeskattningen* får en konkurrenskraftig utformning. Huruvida en låg andel svenskt aktieägande av andra skäl är acceptabelt är en bedömning som det inte i första hand ankommer på oss att göra.

Förräntningskraven på de internationella kapitalmarknaderna uttrycker den genomsnittlige internationelle aktörens avkastningskrav på investeringar i bolag *efter* bolagsskatt. Bolagsskattereglerna i de olika ekonomierna adderar skattekilar till dessa förräntningskrav och resulterar i förräntningskrav på nyinvesteringar i bolagen *före* bolagsskatt. Skillnader i dessa skattekilar får antas vara betydelsefulla för var internationellt verksamma företag väljer att investera.

Skattekilarnas storlek beror på dels den formella skattesatsen, dels de regler som bestämmer skattebasens storlek. Den *relativa* betydelsen av formell skattesats och skattebasreglerna beror emellertid på typen av skatt.

Vid s.k. *neutrala* skatter sammanfaller förräntningskraven på nyinvesteringar med de av kapitalmarknaderna bestämda förräntningskraven. Vid sådana skatter spelar den formella skattesatsen ingen roll. Vid neutrala skatter definieras skattebasen så väl – antingen genom en konsekvent real inkomstprincip (med avdrag för reala finansieringskostnader) eller genom en konsekvent utgiftsskatteprincip – att skattesatsen blir ointressant för skattebelastningen på marginella investeringar[3].

Vid *icke-neutrala skatter* där av olika skäl avsteg görs från ovanstående principer är däremot såväl skattesats som skattebas av betydelse för skattekilarnas storlek. För en given "ofullkomlighet" i skattebasen, exempelvis att nominella prisvinster på lager inkluderas eller att accelererad avskrivning medges, leder en förändring av skattesatsen till en ändring i skattekilens storlek.

Då omvärldens företagsskattesystem (se avsnitt 3.3) även i framtiden kommer att utmärkas av definitionsmässiga icke-neutraliteter, är det för svenskt vidkommande nödvändigt att beakta såväl skattesats som skattebas vid utformningen av den svenska bolagsskatten.

Enligt vår bedömning ger dock den internationella utvecklingen skäl att tillmäta den formella skattesatsen en större betydelse än tidigare vid bedömning av företagsbeskattningens "internationella konkurrenskraft". Samtidigt bör dock även beaktas kvarstående olikheter i skattebaserna.

3.3 Ländergenomgång

Australien

Bolagsskattesatsen har sänkts från 49 % till 39 % fr.o.m. inkomståret 1988/89. Vidare har införts ett system med full avräkning av bolagsskatt på utdelad vinst.

---

[3] Ur likviditetssynpunkt kan emellertid en "för hög" skattesats vara problematisk.

Belgien

Belgiska bolag beskattas efter en progressiv skala. Den lägsta skattesatsen är 30 % och den högsta (för vinster över 16,6 milj. Bfrcs) 43 %. Enligt ett utredningsförslag skall i fortsättningen en enhetlig skattesats tillämpas. Det innebär också att de nuvarande lättnaderna i den ekonomiska dubbelbeskattningen skall avskaffas.

Inventarier skrivs i regel av planenligt. Procentsatserna varierar med hänsyn till inventariernas livslängd. Vidare medges ett investeringsavdrag om normalt 5 %.

Förluster får utnyttjas mot vinster under de fem följande åren. Vissa särregler finns. Bl.a. gäller ingen tidsbegränsning för förluster under företagets fem första år.

Canada

Den canadensiska regeringen har lagt fram ett förslag till en omfattande skattereform. Inom ramen för ett oförändrat totalt skatteuttag skärps företagsbeskattningen och den indirekta beskattningen samtidigt som den personliga inkomstbeskattningen lindras.

Den federala bolagsskattesatsen är ännu så länge 36 %. På grund av förekomsten av rad olika avdrag, särregler för småföretag och provinsskatter varierar skatteuttaget för olika företag kraftigt. Enligt förslaget sänks den federala skattesatsen till 28 %. För småföretag blir skattesatsen 12 %.

Dubbelbeskattningen av bolagsvinster lindras för närvarande genom att en aktieägare som är fysisk person får en skattereduktion som motsvarar en viss andel av den mottagna utdelningsinkomsten. Enligt förslaget sänks denna andel från en tredjedel till en fjärdedel.

Förslaget innebär också en breddning av basen för företagsbeskattningen. Bl.a. försämras avskrivningsmöjligheterna.

I det canadensiska systemet finns förlustutjämning både framåt och bakåt. Carry-forwardperioden är sju år och carry-backperioden tre år.

Danmark

Danska bolag beskattas med en statlig inkomstskatt om 50 %. Bolagen beskattas inte kommunalt.

Beskattningen av utdelad bolagsvinst lindras genom ett avräkningssystem. För närvarande gäller att 25 % av utdelningen får räknas av. En översyn av reglerna pågår.

Inventarier skrivs av enligt en restvärdemetod med 30 % per år. Industribyggnader skrivs av med 6 % per år under de första tio åren och därefter med 2 % per år. För bostads- och kontorsbyggnader är avskrivningsreglerna mer restriktiva.

Förluster får utnyttjas mot vinster under de följande fem åren. Förlustutjämning mot tidigare vinster förekommer inte.

Finland

För finska aktiebolag har skattesatsen vid den statliga taxeringen varit 43 %. Vidare har en kommunal inkomstskatt på i genomsnitt 16 % och en kyrkoskatt om ca 1 % tagits ut. Den formella sammanlagda bolagsskattesatsen har alltså varit ungefär 60 % medan den effektiva skattesatsen varit väsentligt lägre.

En omfattande skattereform har nu beslutats. Bl.a. sänks den statliga bolagsskattesatsen till i första hand 33 %. En ytterligare sänkning till 28 % sker år 1990.

Enligt de ännu gällande reglerna lindras dubbelbeskattningen genom att ett utdelande bolag får avdrag med 60 % av utdelningen vid den statliga taxeringen (i vissa fall är hela utdelningen avdragsgill). Fysiska personer kan ta emot utdelning upp till 5 200 Fmark skattefritt. Dessa regler ersätts nu med ett avoir fiscalsystem som ger skattskyldiga bosatta i Finland rätt till full avräkning av finsk bolagsskatt.

Inventarier skrivs av enligt i princip samma regler som i Sverige (30 % degressiv avskrivning). Byggnader får skrivas av med i vissa fall upp till 20 % per år. Avskrivningsreglerna ändras inte genom reformen. Däremot begränsas avsättningarna till investeringsfond. I fortsättningen får endast 20 % av årsvinsten sättas av (mot tidigare 50 %).

Förlustutjämningsperioden är fem år. Förluster som uppkommit under de första fem åren får dock dras av under en tioårsperiod.

Frankrike

Skattesatsen för franska bolag sänktes inkomståret 1986 från 50 % till 45 % och inkomståret 1988 till 42 %. Förslag föreligger om en ytterligare sänkning av skattesatsen till 39 % (till detta kommer lokala skatter). Omfattande skattelättnader gäller för nystartade företag.

I Frankrike tillämpas sedan länge ett avräkningssystem. Tidigare (när skattesatsen var 50 %) medgavs avräkning med halva bolagsskatten på utdelad vinst. Skattesatssänkningen har lett till att avräkning nu sker med större andel.

Det finns åtskilliga regler för bestämmande av skatteunderlaget som saknar motsvarighet i Sverige. Nämnas kan dock att byggnader och inventarier skrivs av på basis av anskaffningsvärdet. Avskrivningarna sker antingen enligt plan eller enligt räkenskapsenlig metod. Planenlig avskrivning av maskiner sker i allmänhet med 10-20 % per år.

Förlustutjämningsperioden är fem år vid carry-forward resp. tre år vid carry-back.

Förenta Staterna

I Förenta Staterna genomfördes en omfattande skattereform med verkan fr.o.m. 1987. Liksom det tidigare bolagsskattesystemet är det nya systemet – såsom detta slutligen kom att utformas – ett klassiskt system (utan lättnader i dubbelbeskattningen).

För bolagens del har reformen totalt sett inneburit ett ökat skatteuttag.

Finansiella företag tillhör de företag som har förlorat på reformen. De finns också företag som har fått ett sänkt skatteuttag (bl.a. högteknologiska företag).

Bolagsskattesatsen var tidigare 46 %. Reformen innebär en sänkning av skattesatsen till 34 %. Liksom tidigare är skatteskalan progressiv. För vinster under 75 000 $ är skatteuttaget 15 % eller 25 %.

Tidigare gav de amerikanska reglerna utrymme för en snabbare avskrivning av anläggningstillgångar än som svarade mot det företagsekonomiska behovet. Målsättningen är numera att värdeminskningsavdrag skall medges i takt med den ekonomiska förslitningen. Därtill kommer att investeringsstimulanser i form av reglerna om Investment Tax Credit har avskaffats.

I det nya systemet finns också en federal minimiskatt om 20 %. Vid beräkning av underlaget för minimiskatten återförs olika typer av skattesubventioner (reglerna är komplicerade). Minimiskatten tas inte ut i den mån den ordinarie skatteberäkningen ger ett högre skattebelopp.

Genom sänkningen av bolagsskattesatsen har det ansetts möjligt att beskatta reavinster på fastigheter och aktier enligt samma skattesats som andra vinster (reavinster beskattades tidigare med 20 %). En särregel gäller alltjämt för reaförluster. Dessa får under obegränsad tid dras av mot framtida reavinster (under en 5-årsperiod).

Förluster får utnyttjas under femton år efter förluståret. Förluster får även utnyttjas mot vinster under de tre åren närmast före förluståret.

Nederländerna

Bolagsskattesatsen har nyligen sänkts från 42 % till 35 %. Liksom i flera andra länder gäller en annan skattesats för vinster upp till en viss nivå. I Nederländerna är denna skattesats – i motsats till vad som gäller i andra länder – högre (40 % i stället för 35 % upp till 250 000 FFl).

I Nederländerna tillämpas det klassiska systemet för beskattningen av bolagsvinster. Några lättnader i dubbelbeskattningen förekommer inte.

Tidigare har den skattepliktiga inkomsten reducerats med ett särskilt avdrag om 1 % på det skattemässiga egna kapitalet. Detta avdrag avskaffades 1988.

Anläggningstillgångar skrivs av planenligt eller enligt räkenskapsenlig metod.

Förluster får utnyttjas under åtta år efter förluståret. Förluster som uppkommit under de sex första åren får utnyttjas utan tidsbegränsning. Förluster får även utnyttjas mot vinster under de tre närmast tidigare åren.

Norge

Norska bolag beskattas efter en sammanlagd skattesats om 50,8 % (statligt och kommunalt). En utredning arbetar nu med att förbereda en omfattande skattereform.

Bolaget får avdrag för utdelad vinst vid den statliga beskattningen. Mottagaren betalar inte kommunalskatt på utdelningsbeloppet.

Inventarier skrivs av enligt en restvärdemetod. De årliga avdragen är normalt 30 % (25 % för skepp och 15 % för luftfartyg). Byggnader skrivs årligen av med procentsatser som varierar från 3 (kontorsbyggnader i vissa områden) till 11 (flertalet rörelsebyggnader som har högst 20 års återstående livslängd).

Förluster får kvittas mot vinster under en följande tioårsperiod och – i samband med nedläggning av bolagets verksamhet – mot vinster under de två närmast tidigare åren.

Nya Zeeland

Bolagsskattesatsen har med verkan fr.o.m. den 1 april 1988 sänkts från 48 % till 28 %. Samtidigt har ett avräkningssystem införts som ger i Nya Zeeland bosatta aktieägare full avräkning av bolagsskatt på utdelade vinster.

Storbritannien

En genomgripande reform av bolagsbeskattningen genomfördes 1984. Reformen innefattade bl.a. en sänkning av bolagsskattesatsen från 52 % till 35 % för stora bolag. Skattesatsen är 25 % för små bolag.

Storbritannien tillämpar sedan länge ett avräkningssystem. Tidigare räknades ungefär hälften av bolagsskatten av vid utdelning. Skattesatssänkningen har (liksom i Frankrike) lett till att avräkning nu sker med en större andel.

Sänkningen av skattesatsen kombinerades med en breddning av skatteunderlaget. Tidigare fanns stora möjligheter till skattemässig konsolidering vid investeringar i lager och anläggningstillgångar. Maskininvesteringar fick t.ex. skrivas av direkt och industribyggnader med 75 % redan första året. Maskiner och industribyggnader får numera skrivas av med 25 % (saldometod) resp. 4 % årligen.

En förlust får utan tidsbegränsning utnyttjas mot senare inkomster från samma verksamhet. Vidare kan förlusten utnyttjas mot vinster under det närmast föregående året.

Västtyskland

Ett västtyskt bolag beskattas enligt en split-ratemetod. Tidigare var skattesatsen för kvarhållen vinst 56 % och skattesatsen för utdelad vinst 36 %. Dubbelbeskattningen av utdelad vinst elimineras helt genom att aktieägaren får avräkning av den 36-procentiga bolagsskatten. Till bolagsskatten kommer en mindre förmögenhetsskatt och en kommunal näringsskatt (Gewerbesteuer) om ca 15 %.

En skattereform genomförs nu med full verkan fr.o.m. år 1990. Den innebär bl.a. att skattesatsen på kvarhållen vinst sänks till 50 % och att vissa speciella avdrag avskaffas. Reglerna för värdeminskningsavdrag på byggnader har emellertid gjorts mer generösa.

De västtyska förlustutjämningsreglerna innebär att en förlust i första

hand skall utnyttjas mot vinster under de två närmast föregående åren (dock endast upp till 10 milj. DM). Förluster får – enligt en nyligen genomförd ändring – kvittas mot framtida vinster utan någon begränsning i tiden.

Österrike

Österrikiska bolag har hittills beskattats progressivt efter en skattesats i intervallet 30-55 %. Utdelad vinst beskattas lindrigare. Vid sidan av bolagsskatten finns (liksom i Västtyskland) en kommunal Gewerbesteuer.

En skattereform genomförs nu i två steg. De progressiva skattesatserna kommer 1991 att ha ersatts av en enhetlig skattesats om 30 %. Denna skattesats gäller för såväl kvarhållen som utdelad vinst.

Skattesatssänkningen kombineras med en basbreddning. Investeringsincitament i form av överavskrivningar, investeringsavdrag och investeringsfondsavsättningar tas bort eller begränsas.

Förluster får utnyttjas mot vinster under en kommande sjuårsperiod.

3.4 Utvecklingen inom EG

EG-kommissionen har under lång tid arbetat med att harmonisera beskattningen i medlemsländerna. Intresset har i första hand knutits till de indirekta skatterna. En rad direktivförslag har tagits fram av kommissionen och åtskilliga av dem har också antagits av ministerrådet. Harmoniseringen av de indirekta skatterna är en viktig del i arbetet med att förverkliga EG:s inre marknad.

Vad gäller företagsbeskattningen har resultaten varit betydligt mer blygsamma. Sedan 1969 har kommissionen lagt fram ett knappt tiotal direktivförslag. Det har gällt ämnen som beskattningen av utdelningar från dotterbolag i annat medlemsland, beskattningen vid samgåenden mellan företag i olika medlemsländer och skiljeförfarande i internationella skattetvister. Mest uppmärksammat är 1975 års direktivförslag om en harmonisering av bolagsskattesystemen. Enligt förslaget skulle bolagsskattesatsen i medlemsländerna bestämmas i intervallet 45-55 % och den ekonomiska dubbelbeskattningen lindras genom avräkning av ungefär halva (45-55 %) bolagsskatten på utdelad vinst. Av senare datum är 1984 års förslag om förlustutjämningsregler. Det förslaget innebär att förluster skall få kvittas framåt utan tidsbegränsning och i viss utsträckning också mot tidigare års vinster.

Inget av direktivförslagen har antagits av ministerrådet. Flera av de äldre direktivförslagen – bl.a. 1975 års förslag om bolagsskattesystemen – saknar numera direkt aktualitet.

Avsikten var tidigare att 1985 års vitbok om den inre marknaden skulle följas av en särskild vitbok om företagsbeskattningen. Någon sådan vitbok blev dock aldrig publicerad. I stället inriktades arbetet i kommissionen på att lägga fram ett förslag om en harmonisering av basen för företagsbeskattningen. Syftet var bl.a. att skapa förutsättningar för en förenklad och

"transparent" företagsbeskattning i medlemsländerna. Ett utkast till direktivförslag remitterades under våren 1988.

Utkastet innehåller 35 artiklar. En del av dessa är allmänt hållna medan andra är mer detaljerade. Här skall bara några punkter refereras.

Vad gäller avskrivningsreglerna tillåts enligt 1988 års utkast såväl linjär som degressiv avskrivning. Den tillämpade procentsatsen vid degressiv avskrivning får vara högst tre gånger så hög som den som tillämpas vid linjär avskrivning och får inte heller överstiga 50 %. Vid lagervärderingen tillåts såväl FIFO- som LIFO-värdering som andra värderingsmodeller.

Reavinster på fastigheter, aktier m.m skall enligt utkastet beskattas som annan inkomst (utan indexering). Å andra sidan ges det möjligheter att uppskjuta beskattningen genom investeringar i liknande eller andra tillgångar. Investeringen skall ske inom en tvåårsperiod eller (om investeringen avser byggnader, fartyg eller luftfartyg) en fyraårsperiod från avyttringsåret. Beskattning sker då i den formen att avskrivningsunderlaget för den anskaffade tillgången reduceras.

Någon särskild skattemässig konsolidering (motsvarande de svenska bokslutsdispositionerna) finns inte i utkastet.

Det bör framhållas att kommissionens förslag är av preliminär karaktär. Det bereds nu vidare i kommissionen. Vad det slutliga resultatet av projektet blir är ovisst. Uppenbart är att det kommer att bli svårt att uppnå den enighet som krävs för ett slutligt antagande. Till svårigheterna bidrar bl.a. de skillnader i bolagsskattesystem som i utgångsläget finns mellan medlemsländerna. Svårigheterna har naturligtvis inte minskat när nya medlemmar med andra traditioner på skatteområdet antagits.

4 Alternativa skattemodeller

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlar vi olika alternativ till dagens nettovinstbeskattning av företag.

Det med nettovinstbeskattningen förknippade inlåsningsproblemet (se kapitel 2) är bl.a beroende på kombinationen av hög nominell skattesats/smal skattebas och i normalfallet stora outnyttjade reserveringsmöjligheter. Skattemodeller som bygger på en bredare skattebas än dagens system erbjuder en principiell möjlighet när det gäller att minska inlåsningsproblemet. Bredbasiga skatter har tidigare behandlats av bl.a. bruttoskattekommittén i betänkandet Allmän produktionsfaktorskatt (Ds B 1981:15). Vi kommenterar dessa kortfattat i avsnitt 4.2.

Med en viss tolkning kan en bruttoskatt av s.k. K-promstyp – där underlaget utgörs av företagens bruttoförädlingsvärde med avdrag för utgifter för bruttoinvesteringar – ses som en kombination av en löneskatt och en s.k. cash-flowskatt. Cash-flowskatter – där skattebasen definieras med hjälp av företagets olika betalningsströmmar – har rönt ett intresse i skattedebatten bl.a. mot bakgrund av att dessa skatter uppfyller högt ställda krav på neutralitet vid beskattningen. Detta motiverar en prövning huruvida denna skatteform kan vara ett realistiskt alternativ. Vi behandlar cash-flowskatten i avsnitt 4.3.

Förutom cash-flowskattens goda neutralitetsegenskaper finns ett annat – närmast utredningstekniskt – skäl till vårt intresse för denna skatteform som har att göra med den just konstaterade kopplingen till K-promsen. Egenskaper hos cash-flowskatterna är i stor utsträckning möjliga att överföra på denna proms.

Om cash-flowskatten visar sig vara ett intressant alternativ finns skäl att överväga promsen som ett realistiskt alternativ. Därmed skulle det vara möjligt att uppnå den i direktiven åsyftade likformiga behandlingen av arbets- och kapitalinkomster i företagsledet inom en och samma skatteform, något slag av proms där dagens system med arbetsgivaravgifter/egenavgifter integreras med en eller annan form av cash-flowskatt.

Om å andra sidan starka skäl skulle visa sig tala mot en cash-flowbeskattning av företagen är detta också ett tungt argument mot olika promser. Det innebär i sin tur att den likformiga behandlingen får uppnås genom en separat kalibrering av dagens avgiftssystem med en eller annan

form av nettovinstbeskattning.

Vad gäller nettovinstbeskattningen skall vi enligt direktiven pröva vilket vinstbegrepp som – inom ramen för en mer likformig beskattning av de olika produktionsfaktorerna – skall ligga till grund för beskattningen. En central fråga gäller därvid huruvida man skall behålla dagens nominella system eller om en övergång till en real (inflationskorrigerad) beskattning skall ske.

Förutsättningarna för vårt uppdrag i ovannämnda avseende har förändrats sedan vi fick våra direktiv. Regeringen har låtit tillsätta en särskild utredning (dir. 1988:69) med uppgift att studera och lämna förslag till hur en inflationskorrigerad beskattning, såväl för företag som för hushåll, skall utformas.

Som närmare redovisas i vårt förslag till ny företagsbeskattning – se avsnitt 5.2 – har vi funnnit att övervägande skäl talar mot en inflationskorrigering av skattebasen för företagen. Som en bakgrund till detta ställningstagande redovisar vi i avsnitt 4.4 – utan att presentera någon modell – vissa allmänna överväganden.

4.2 Bruttoskatter och produktionsfaktorskatter

Bredbasiga skatter, knutna till företagens förädlingsvärde, har tidigare utförligt behandlats i företagsskatteberedningens slutbetänkande Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87) och bruttoskattekommitténs betänkanden Bruttoskatter (Ds B 1979:3) och Allmän produktionsfaktorskatt (Ds B 1981:15).

Utgångspunkten för bruttoskattekommitténs arbete var i ett väsentligt avseende annorlunda än vad som gäller för vårt arbete. Tanken var att en på ett eller annat sätt definierad bruttoskatt skulle komplettera dagens system med socialavgifter, nettovinstbeskattning och mervärdeskatt. Vi har i stället tolkat vårt uppdrag som mer förutsättningslöst i den meningen att vi – om vi finner skäl därtill – i princip har möjlighet att föreslå att en bruttoskatt skall ersätta existerande skatteformer, särskilt nettovinstbeskattningen och mervärdeskatten. Dessa skilda förutsättningar är av betydelse för bedömningen av bruttoskattekommitténs förslag (se nedan).

Det finns olika slag av bruttoskatter och de kan klassificeras i två dimensioner, där den första gäller skattebasens bredd och den andra behandlingen av export och import. En karakteristik av dagens mervärdeskatt kan tjäna som utgångspunkt för denna dubbla klassificering.

Mervärdeskatten är utformad så att den skall träffa konsumtion i Sverige. Detta uppnås på två sätt. För det första definieras skattebasen så att man från omsättningen får dra samtliga utgifter för varor – inklusive investeringsvaror – som momsbelagts i tidigare led[1]. Därigenom kommer enbart konsumtionen att ingå i underlaget och dagens mervärdeskatt

[1] I tekniskt avseende beräknas visserligen skatten direkt – genom en avdragsprincip – som innebär att företagen från skatten på försäljningen får dra all skatt som påförts företagens leverantörer men detta har ingen principiell betydelse för definitionen av underlaget.

brukar därför benämnas K-moms. För det andra sker en begränsning till konsumtion i Sverige genom att exportörer befrias från moms på sin försäljning utomlands medan importen beläggs med moms.

En produktionsfaktorskatt skiljer sig från dagens mervärdeskatt i det att ingen begränsning till konsumtion i Sverige skall ske. Syftet med en produktionsfaktorskatt – proms – är i stället att samtliga faktorinkomster skall skattebeläggas oberoende av om produktionen sker för inhemskt bruk eller för export.

En produktionsfaktorskatt kan också – i princip – skilja sig från mervärdeskatten vad gäller skattebasens bredd. K-promsen, dvs. den ickegränskorrigerade motsvarigheten till mervärdeskatten, är den smalaste av tre tänkbara baser. Om man till K-promsbasen lägger nettoinvesteringarna erhålls företagens nettoförädlingsvärde och motsvarande skatt benäms I-proms (inkomstproms). En ytterligare basbreddning uppnås om också avskrivningarna inkluderas.

Den dubbla klassificeringen ger alltså upphov till inte mindre än sex olika slag av bruttoskatter. Momsvarianterna är emellertid av skäl som tidigare anförts mindre intressanta i sammanhanget[2]. Vad gäller de tre promsalternativen skiljer de sig åt i ekonomiskt avseende, där de mer bredbasiga alternativen, som inkluderar antingen netto- eller bruttoinvesteringarna, anses innebära större risker för negativa effekter på investeringarna[3]. Inte minst mot den internationella bakgrund som tecknats i kapitel 3 har alltså K-promsen en viss fördel jämfört med de andra alternativen.

Nu kompliceras emellertid ett eventuellt val mellan de olika promsalternativen av tekniska faktorer. Beräkningsmässigt kan nämligen skatteuttaget ordnas på två olika sätt, antingen genom en additionsmetod eller genom en subtraktionsmetod (se bruttoskattekommitténs betänkanden). Vid additionsmetoden adderas de olika faktorinkomsterna (löner, räntor och vinst), medan man vid subtraktionsmetoden använder en avdragsprincip som liknar den vid mervärdeskatten, där från omsättningen (försäljningsintäkterna) dras en större eller mindre del av företagens kostnader/utgifter.

Bruttoskattekommittén föreslog i sitt slutbetänkande att en allmän produktionsfaktorskatt borde utformas som en I-proms, dvs. att skattebasen skulle utgöras av företagens hela nettoförädlingsvärde inkl. nettoinvesteringar. Detta val av skattebas var i stor utsträckning praktiskt betingat och motiverades av att man av vissa skäl förordade additionsmetoden.

Valet av additionsmetoden motiverades av ett krav på att begränsa de

---

[2] Vad gäller ekonomiska effekter anses också momserna skilja sig från promserna genom att de senare i högre grad anses övervältras bakåt och reducera faktorinkomsterna medan exempelvis dagens moms – bl.a på grund av den tekniska konstruktionen – antas övervältras framåt.

[3] Se vidare företagsskatteberedningens och bruttoskattekommitténs betänkanden med dessas olika bilagor.

adminstrativa kostnaderna vid hanteringen av den nya skatten[4]. Flera remissinstanser hade vid behandlingen av kommitténs delbetänkande – där också en proms som byggde på subtraktionsmetoden skisserades – framhållit att en subtraktionsmetod skulle medföra väsentligt större kostnader i detta avseende.

Bruttoskattekommitténs förslag avsågs tillämpas i en skattemiljö, där nuvarande nettovinstbeskattning och uttag av socialavgift i princip skulle bestå. Det var därför naturligt att man för hanteringen av den nya, kompletterande skatten, förespråkade en anslutning till existerande rutiner vid inkomsttaxeringen. Bedömningen av de administrativa merkostnaderna vid en en utformning enligt subtraktionsmetoden bör ses mot denna bakgrund.

För vår del – där i princip inte samma restriktioner är för handen – är valet av skattebas en mer öppen fråga. Vissa skäl – effekter på investeringarna (se ovan) – talar för att en eventuell enhetlig produktionsfaktorskatt utformas som en K-proms, dvs. med en bas där samtliga investeringsutgifter exkluderas.

Förordet för en K-proms får enbart ses som en arbetsteknisk utgångspunkt för den fortsatta diskussionen. Alltså, om det av olika skäl skulle finnas anledning att föredra beskattning av de olika produktionsfaktorerna inom en och samma skatteform finns vissa skäl som talar för att en K-proms väljs.

K-promsen – vars bas alltså utgörs av företagets bruttoförädlingsvärde med avdrag för bruttoinvesteringar – har en särskild egenskap. Om man från basen för K-promsen drar lönekostnader erhålls nämligen en speciell typ av cash-flowskatt. Cash-flowskatten, som omvänt kan tolkas som kapitalinkomstdelen av K-promsen, behandlas i nästa avsnitt.

4.3 Cash-flowskatter

4.3.1 Inledning

Under senare år har cash-flowskatter tilldragit sig ett betydande intresse i debatten utomlands och i Sverige. Denna kategori av skatter (i det följande benämnd "CF") har intressanta egenskaper. Vi har därför försökt skapa oss en bild av om någon skatt av CF-typ kan utgöra ett realistiskt alternativ till den nuvarande inkomstbeskattningen av näringsverksamhet eller i vart fall till bolagsskatten och vinstdelningsskatten. Diskussionen i det följande inriktas närmast på det senare alternativet, alltså en CF i bolagssektorn.

I bilaga D lämnas en redogörelse med fackekonomisk ansats för olika CF-typer samt deras inbördes relationer och egenskaper. Vår framställning är förhållandevis översiktlig i dessa delar och syftar till att ge en bakgrund till våra ställningstaganden.

---

[4] Dessutom skapar behandlingen av byggnader särskilda problem vid tillämpningen av subtraktionsmetoden.

4.3.2 CF-typer

Det finns två huvudtyper av CF. Den ena tar sikte på försäljningar och anskaffningar av realtillgångar (CF av R-typ, CFR). I beskattningsunderlaget ingår som tillkommande poster inkomster vid försäljning av färdigvaror, tjänster och anläggningstillgångar. Utgifter för anskaffning av insatsvaror, tjänster och anläggningstillgångar samt löner och lönebikostnader utgör avgående poster. Underlaget för CFR överensstämmer i princip med underlaget för mervärdeskatten om från det senare undantas löner och lönebikostnader.

Den andra huvudtypen av CF erhålls om underlaget för CFR utökas med vissa finansiella flöden (CFR+F). Det gäller två slag av in- och utflöden. För det första skall underlaget ökas med ränteinkomster och (i princip, jfr 4.3.5) mottagna utdelningar samt minskas med ränteutgifter. För det andra skall underlaget ökas med en minskning av finansiella tillgångar som t.ex. kassa, banktillgodohavanden, fordringar och aktier i andra bolag samt minskas med en ökning av finansiella tillgångar (skuldökning är en tillkommande post och skuldminskning en avgående post).

Som framgår av bilaga D är det nämnda underlaget för CFR+F i stort sett identiskt med lämnade utdelningar minus vad som influtit vid nyemission. I anslutning härtill används i det följande i allmänhet benämningen CFU för en CF med detta underlag.

Sambandet mellan nuvarande bolagsskatt och CFR resp. CFU är på ett principiellt plan relativt okomplicerat. Om man utgår från underlaget för bolagsskatten erhålls underlaget för CFR genom att hänsynstagandet till ränteinkomster m.m., ränteutgifter och avskrivningar ersätts med ett hänsynstagande till utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar.

Underlaget för CFU erhålls om hänsynstagandet i bolagsskatten till avskrivningar ersätts med ett hänsynstagande till utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar och till förändringar av finansiella poster.

Det finns också CF-typer som utgör varianter av de nämnda. Beträffande dessa hänvisas till bilaga D.

4.3.3 Egenskaper hos CF-skatter

I fråga om investeringar i maskiner och annat realkapital fungerar både CFR och CFU så att avdrag omedelbart medges för anskaffningsutgiften och bruttoavkastningen upptas till beskattning. Beträffande CFR framgår detta omedelbart av underlaget. I fråga om CFU framgår förhållandet indirekt genom att skatten kan uppfattas som en CFR i vilken underlaget kompletterats med hänsynstagande till vissa finansiella flöden (CFR+F).

Den nämnda konstruktionen ger skatterna speciella egenskaper. Förhållandet utvecklas närmare i bilaga D. Här skall det belysas med hjälp av ett exempel som bygger på följande förutsättningar:

(1) Ett företag investerar vid ingången av ett år i en maskin för 100. Maskinen lämnar under året en avkastning efter avskrivningar på 10.
(2) Företaget har tillgång till eget kapital med ett avkastningskrav på 10 %.
(3) Beskattning sker med en CF-skatt efter skattesatsen 30 %.

Avdragsrätten för investeringsutgiften medför att investeringen finansieras med 70 av företaget och med 30 av staten (avdraget antas medföra en skattelättnad i anslutning till tidpunkten för investeringen). Avkastningen på 10 delas mellan företaget och staten. Företaget får behålla 7 efter skatt och staten får 3 i skatt.

Efter skatt har företaget satsat 70 och fått en avkastning på 7. I procent räknat är alltså avkastningen 10, dvs. densamma som före skatt. Vad som hänt är att den egna insatsen har reducerats från 100 till 70. Slutsatsen blir att någon effektiv skatt inte utgår för en investering som lämnar en avkastning som sammanfaller med avkastningskravet (*normalavkastning*).

Ändras exemplet så att maskinen i stället avkastar 20, dvs. utöver normalavkastningen på 10 lämnar en "*ren vinst*" på 10, får företaget behålla 14 efter skatt och staten får 6 i skatt. Av dessa 6 kan 3 hänföras till normalavkastningen. Dessa 3 medför som nyss visades inte någon effektiv beskattning. Resterande 3 kan hänföras till den rena vinsten. Härav framgår att denna däremot blir effektivt beskattad efter den nominella skattesatsen.

Ger maskinen en avkastning som understiger normalavkastningen blir den effektiva skatten negativ.

Det förhållandet att CF-skatter lämnar normalavkastning på realkapital obeskattad brukar uttryckas så att skatten på den marginella investeringen är noll. Häri ligger att en investering som är lönsam före skatt är det efter skatt också. En CF-skatt verkar därför inte hämmande på investeringsnivån.

En CFU behandlar investeringar i finanskapital på samma sätt som investeringar i realkapital. Rena vinster beskattas således men inte normalavkastning. Vid fastställandet av beskattningsunderlaget för CFR tas däremot inte hänsyn till investeringar i finanskapital. Avkastning på finanskapital beskattas därför inte alls med denna CF-typ.

4.3.4 CF-argumentet

4.3.4.1 Inledning

Det är av olika skäl önskvärt att marginella investeringar inte belastas med skatt (jfr kapitel 2). Som framgått nyss skulle med en CF-skatt hos aktiebolag (första ledet i den ekonomiska dubbelbeskattningen) inte effektivt utgå på sådana investeringar. Detta förhållande har anförts som argument för en CF ("*CF-argumentet*"). I det följande redovisas våra synpunkter angående bärkraften av CF-argumentet.

Vid en värdering av CF-argumentet kan enligt vår uppfattning perspektivet inte begränsas till beskattningen i bolagssektorn, utan det måste omfatta den totala skattebelastningen på en investering, alltså även

andra ledet i dubbelbeskattningen. Hänsyn måste således tas till beskattningen både hos bolaget och hos aktieägarna. Enligt förslaget från RINK kommer utdelningar och realiserade aktievinster även i framtiden att inkomstbeskattas (gäller hushåll m.fl.).

Ett alternativt system, utgiftsskatt, har också utretts (SOU 1986:40). Med en utgiftsskatt utgår i princip inte någon effektiv skatt på avkastning av sparande.

I ett system med utgiftsbeskattning av hushåll och CF-beskattning av företag skulle den *totala* skattebelastningen på marginella investeringar i princip vara noll. CF-argumentet skulle då komma till sin fulla rätt.

CF-argumentet måste därför bedömas mot bakgrund av en fortsatt inkomstbeskattning av hushåll. Vid bedömningen är det lämpligt att behandla effekterna såvitt avser bolagsvinster som delas ut till aktieägarna och vinster som kvarhålls och reinvesteras i bolaget var för sig.

4.3.4.2 Utdelade vinster

I fråga om vinster som delas ut till aktieägarna skulle, såvitt gäller normalavkastning, ett införande av en CF innebära att det första ledet i den nuvarande dubbelbeskattningen av bolagsvinster föll bort. Ett likartat resultat skulle kunna uppnås på andra sätt, t.ex. genom att bolagen fick avdrag för lämnade utdelningar eller aktieägarna fick räkna av bolagsskatt som belöper på utdelade vinster från sin egen skatt på mottagen utdelning. En sådan lösning – om lättnader bedömdes som angelägna (jfr avsnitt 5.2.7) – skulle ansluta till vad som gäller i andra länder och innebära en långt mindre genomgripande förändring än ett ersättande av den nuvarande bolagsskatten med en CF. Lösningen skulle dessutom vara flexibel, eftersom lättnaden i det första ledet av dubbelbeskattningen kunde göras mer eller mindre långtgående.

Visserligen skulle inte erhållas den olikartade behandling av normalavkastning och rena vinster som är utmärkande för CF-skatter. Bl.a. det förhållandet att någon skillnad mellan normalavkastning och rena vinster inte görs i aktieägarledet medför emellertid enligt vår uppfattning att invändningen inte har större tyngd.

4.3.4.3 Kvarhållna vinster

Såvitt gäller normalavkastning innebär en CF som nämnts att någon skatt effektivt inte utgår i bolagssektorn (en CFR beskattar inte alls avkastning på finansiellt kapital). I fråga om kvarhållna vinster får detta återverkningar på inkomstbeskattningen av aktieägarna. Förhållandet kan belysas med ett exempel.

Antag att ett fåmansaktiebolag har 100 i överskott. Huvudaktieägaren P har 50 % i marginalskatt och skattedelen i arbetsgivaravgifterna antas uppgå till 27 % (på en bas som inkluderar avgiften), vilket ger en total skatt på 63,5. Räntor i hushållssektorn beskattas med 30 %. P överväger om han (1) skall ta ut överskottet i lön och sätta in nettot efter skatt, 36,5, på bankräkning eller (2) låta bolaget sätta in bruttot 100 på bankräkning

och ta ut beloppet med ackumulerad ränta som lön senare. Räntesatsen är i båda fallen 10 %. Pengarna står inne på bankräkningen i 5 år. Efter denna tid lyfts de som lön i fall (2).

I fall (1) har P efter de 5 åren ett kapital på 51 kr., i fall (2) ett kapital på 59 kr.

Exemplet visar att avkastning av sparande i form av underlåtet uttagande av vinstmedel ur en CF-sektor kommer att beskattas lägre än avkastning på sparande utanför denna sektor. Detta gäller oavsett om kapitalet placeras i realtillgångar eller finansiella tillgångar. Sparande i den nämnda formen kommer därmed att behandlas enligt principerna för en utgiftsskatt i motsats till den inkomstskatteprincip som eljest i allmänhet gäller för sparande.

Liknande utgiftsskatteöar finns visserligen i dagens system. Som exempel kan nämnas sparande i pensionsförsäkringar och på skogskonto o.d. Sådana sparformer är emellertid kringgärdade av begränsningar av olika slag och olika förslag från RINK och oss syftar också till att reducera utgiftsskatteeffekten. Den nämnda formen av sparande i CF-sektorn skulle knappast kunna regleras på något motsvarande sätt. Enligt vår uppfattning finns det anledning att befara att "utgiftsskatteeffekten" skulle medföra spänningar och snedvridningar i ett system med CF-beskattning i företagssektorn och inkomstbeskattning i hushållssektorn.

4.3.4.4 Värdering av CF-argumentet

Med en CF skulle första ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster försvinna såvitt gäller normalavkastning. Beträffande utdelade vinster kan ett likartat resultat, om ett sådant skulle befinnas önskvärt, uppnås genom begränsade ingrepp i det nuvarande systemet för beskattning av bolagsvinster. En CF skulle medföra att sparande i form av kvarhållande av vinster i bolagen kom att behandlas enligt principerna för en utgiftsskatt. Det finns anledning att befara att detta skulle medföra ogynnsamma effekter.

Vår slutsats blir att CF-argumentet inte har bärkraft såvitt gäller ett skattesystem i vilket hushållen beskattas för inkomster.

4.3.5 Vissa övriga synpunkter

Med en CFR skulle något beskattningsunderlag inte uppkomma för banker och andra penningrörelsedrivande företag, eftersom räntenetto inte ingår i beskattningsunderlaget. För andra företag skulle ett motsatsförhållande uppkomma mellan försäljningsinkomster (skattepliktiga) och ränteinkomster (skattefria). Företagen skulle få ett incitament att sänka de formella priserna på levererade varor och i stället höja räntesatserna på leverantörskrediter. Något system med "normalräntor" på leverantörskrediter skulle sannolikt bli nödvändigt.

Både CFR och CFU bygger på ett extremt (obligatoriskt) utnyttjande av latenta skatteskulder. Detta strider mot den internationella tendensen som går mot minskade reserveringsmöjligheter och bredare skattebaser.

När det gäller CFR finns det risk för att den omedelbara avdragsrätten

för investeringar i realkapital leder till onödiga investeringar som görs endast i syfte att minska skatten.

Med en CFU kan skatteskulder grundas redan på fordringar och likvida medel. Det torde inte kunna bortses från att möjligheten att skjuta upp beskattningen på obegränsad tid medför risk för missbruk och oegentligheter.

I en CFU sådan den beskrevs i 4.3.2 får avdrag göras för vad som influtit vid nyemission. Utgifter som ett bolag har för förvärv av aktier behandlas inte som en tillkommande post. Med denna ordning skulle bolag kunna minska sina beskattningsunderlag genom att direkt eller indirekt emittera aktier till varandra. Denna effekt skulle i och för sig kunna undvikas om utgifter för aktieförvärv ingick i skatteunderlaget och, i konsekvens härmed, avdrag medgavs för inkomster av aktieförsäljningar. Emellertid skulle då systemet få det egenartade inslaget att en *vinst*givande aktieaffär *minskade* beskattningsunderlaget och en *förlust*affär *ökade* det. Ett bolag skulle t.ex. kunna neutralisera ett beskattningsunderlag härrörande från en industrirörelse genom vinstgivande aktieaffärer.

Såvitt bekant har inte något land infört en CF. Om Sverige skulle införa en CF skulle svårigheter av inte minst pedagogisk natur kunna uppkomma i vårt internationella ekonomiska umgänge. Internationellt verksamma investeringsbedömare skulle t.ex. få svårigheter att värdera svenska företag och investeringar i Sverige. Eftersom underlagen för en CF och en bolagsskatt av traditionellt snitt skiljer sig i grundläggande hänseenden skulle vedertagna principer för undvikande av internationell dubbelbeskattning av bolagsinkomster inte kunna tillämpas i dubbelbeskattningsavtal med Sverige som avtalspart. Nya principer skulle behöva utarbetas och avtalen omförhandlas.

4.3.6 Sammanfattning

Enligt vår uppfattning motiverar det argument som anförts till förmån för CF-skatter inte ett införande av någon skatt av denna typ i ett skattesystem som det svenska, där hushållen beskattas för sina inkomster (i motsats till utgifter). En CF och övergången till en sådan skatt skulle för övrigt vara förenade med betydande problem och svårigheter av olika slag.

4.4 Real företagsbeskattning

4.4.1 Inledning

Som framgår av vårt förslag till ny företagsbeskattning – se särskilt avsnitt 5.2 – har vi funnnit att övervägande skäl talar mot en inflationskorrigering av skattebasen för företagen. Som en bakgrund till vårt ställningstagande redovisar vi i detta avsnitt – utan att presentera någon principmodell – vissa allmänna överväganden.

I avsnitt 4.4.2 tar vi upp vissa frågor kring den principiella innebörden av real företagsbeskattning och redovisar huvuddragen i de lösningar som tidigare förslagits i betänkanden från realbeskattningsutredningen (SOU

1982:1) och vinstdelningsgruppen (Ds Fi 1983:13). Därefter redovisar vi i avsnitt 4.4.3 synpunkter på relationen mellan en real företagsbeskattning och det av RINK presenterade förslaget till kapitalbeskattning. I avsnitt 4.4.4 beskrivs vissa frågor som uppkommer i anslutning till internationell dubbelbeskattning. En sammanfattande preliminär värdering ges i avsnitt 4.4.5.

4.4.2 Innebörden av real företagsbeskattning

Ett problem med nuvarande i huvudsak nominella beskattning är att företagens beskattningsbara inkomst – skattebasen – på ett komplicerat sätt påverkas av inflationen. Detta medför att såväl den genomsnittliga skattebelastningen som skattebelastningen på marginella investeringar i olika slag av tillgångar varierar med inflationstakten. Inflationskänsligheten innebär att beskattningens effekter på investeringsincitamenten varierar med inflationen, effekter som dessutom förstärks genom den olika skattebehandlingen för olika slag av finansieringskällor.

Det faktum att skattebelastningen varierar med inflationen i nuvarande system innebär emellertid inte att företagen på något entydigt sätt vare sig missgynnas eller gynnas av inflationen. Problemet är i stället att inflationen på ett systematiskt sätt gynnar vissa företag, vissa slag av investeringar och vissa finansieringsformer och missgynnar andra företag, investeringsslag och finansieringsformer. Olikbehandlingen är det stora problemet.

En konsekvent realt utformad företagsbeskattning innebär att skattebelastningen på företagens reala vinst – eller på den reala avkastningen på olika investeringar – blir oberoende av inflationstakten. Ingen skatt utgår på rent nominella vinster – dvs. "vinster" som enbart bibehåller den reala förmögenheten i företagen. Att den reala beskattningen inte urholkar förmögenhetsvärdet får anses vara ett centralt argument för en real beskattning. Detta motiv påminner om det som brukar anföras för att företagen skall tillämpa inflationsredovisning: En sådan innebär nämligen att det beräknade resultatet ger en korrekt bild av vad företaget kan dela ut utan att den reala förmögenheten urholkas.

Så långt det centrala motivet för en real företagsbeskattning. Vi återkommer i kapitel 5 (avsnitt 5.2.4) till mer övergripande aspekter på vad införandet och förekomsten av en real beskattning på företagen skulle innebära.

En beskrivning av innebörden av real företagsbeskattning kan utformas på olika sätt. En första fråga gäller med vilket alternativt skattesystem den reala beskattningen skall jämföras. Det har vissa fördelar – bl.a. för att tydligare kunna beskriva olika principproblem – att jämföra med en nominell beskattning av mer renodlad karaktär än vad som kännetecknar dagens skattesystem.

Ett annat beskrivningsproblem gäller kopplingen mellan *beskattning* och *redovisning*. I dagens huvudsakligen nominella system finns en sådan koppling och det är därför rimligt att förutsätta en bibehållen koppling.

En real beskattning som bygger på en koppling till en redovisning med inflationskorrigering av renodlat nominellt värderade tillgångar och skulder

är förenad med stora principiella och praktiska problem. En eventuell real beskattning bör i stället bygga på en från redovisningen fristående korrigering av företagens nominella resultat enligt gällande redovisningsregler.

En renodlad nominell beskattning förutsätter med bibehållen koppling mellan bokföring och beskattning också en renodlad nominell redovisning. En sådan redovisning kännetecknas av att samtliga tillgångar och skulder tas upp till verkliga nominella värden i löpande priser. Detta innebär en värdering till *återanskaffningspriser*. I tider av prisstegringar medför detta att företagens resultat – mätt som (den nominella) förändringen i det egna kapitalet – kommer att överstiga resultatet enligt dagens värderingsregler.

En nominell redovisning av ovanstående slag är av olika skäl svår att tillämpa. Vid sidan av de praktiska svårigheterna att löpande *värdera* företagets olika tillgångar strider detta slag av redovisning mot två etablerade redovisningsprinciper, realisationsprincipen och lägsta värdets princip. Den strider mot realisationsprincipen därför att det i företagens resultat kan komma att ingå orealiserad värdestegring, dvs. resultatet innehåller en komponent som inte är möjlig att fritt disponera för exempelvis utdelningar. Vid prisstegring strider den dessutom mot lägsta värdets princip – eller försiktighetsprincipen – som ålägger företagen att göra en "konservativ" värdering av tillgångarna.

Av olika skäl är alltså en renodlad nominell redovisning utesluten och av delvis samma skäl är en renodlad nominell *beskattning* svår att tillämpa. En sådan beskattning skulle exempelvis innebära att företagen skulle betala skatt på orealiserade värdestegringsvinster.

Det faktum att en renodlad nominell redovisning/beskattning kan framkalla för höga utdelningskrav och beskattning av orealiserade värdesteringar skulle vidare skapa *likviditetsproblem* för företagen.

För att företagen inte skall utsättas för omotiverade krav på utdelningar och för hög skattebelastning har man i såväl redovisning som i dagens skatteregler gjort avsteg från ovanstående renodlade nominella princip. Maskiner och byggnader värderas till anskaffningspriser, de reguljära avskrivningsreglerna är förhållandevis generösa, lagertillgångar värderas enligt lägsta värdets princip och kan dessutom skrivas ned och aktier värderas till anskaffningsvärden. Dessa inslag ger delvis ett skydd mot inflation i ett i sina huvuddrag nominellt skattesystem.

Till viss del torde avstegen från den renodlat nominella principen vara ett resultat av den förhållandevis höga formella skattesatsen, som inte kan tillämpas på en på detta sätt beräknad nominell vinst. Men även i en ekonomi utan skatter skulle problemet med det nominella resultatet som ett mått på utdelningskapaciteten kvarstå. Även i en sådan ekonomi skulle försiktighetsprincipen och realisationsprincipen komma att väljas framför den renodlat nominella principen.

Frågan uppkommer då hur situationen blir i ovannämnda avseenden vid en konsekvent *real* redovisning och beskattning. Skapas samma typer av problem som vid den nominella motsvarigheten?

Frågan kan belysas genom ett studium av ett antal starkt stiliserade balansräkningar och de vinster som framkommer ur dessa. Balansräk-

ningarna avser inte att ge någon "realistisk" beskrivning av några mer eller mindre representativa företag utan presenteras enbart som illustration till vissa principiella effekter. I *tabell 4.1* ges balansräkningar enligt (1) "dagens" system, (2) en renodlat nominell princip och (3) en konsekvent real princip. Två alternativa ingående balanser ges längst upp i tabellen. Tillgångarna uppgår till 100. I fall A har företaget inga skulder. I fall B, däremot, har företaget skulder på 50 och eget kapital på 50. Därefter följer de utgående balanserna och vinsterna vid de olika redovisningsprinciperna.

Vinsten vid stabila priser antas vara 10. Med ett undantag antas värdestegringen på tillgångar och inflationstakten genomgående sammanfalla och uppgå till 10 % under året. Undantaget är fall (3b), där värdestegringen antas uppgå till 15 %. Detta fall har konstruerats för att illustrera betydelsen av en avvikelse mellan specifik prisutveckling och allmän infationstakt vid real redovisning och beskattning.

Inflationskorrigeringen i fall 3a – b antas ske genom ett inflationsavdrag på ingående tillgångsvärde och genom – i förekommande fall – ett inflationstillägg på skulderna. I de utgående balanserna redovisas tillgångar och skulder netto efter avdrag/tillägg. Tillgångarna brutto värderas till återanskaffningsvärden.

Metoden för inflationskorrigering – avdrag på tillgångar och tillägg på skulder – ger samma resultat som en inflationsuppräkning av det ingående egna kapitalet.

Med dagens redovisningsprinciper redovisar alltså företaget vinster på 10 resp. 5. Vid en konsekvent nominell princip – där tillgångarna tas upp till återanskaffningsvärden – skulle den redovisade vinsten stiga till 20 resp. 15. Dessa vinster innehåller en orealiserad värdestegring på 10, som företaget, om det vill behålla sin kapacitet, inte kan dela ut.

Vid en real redovisning – där värdestegring och inflationstakt sammanfaller (3a) – blir den redovisade vinsten 10 om företaget inte har några skulder, dvs. samma som i dagens system: Med gjorda antaganden tar omvärderingen till återanskaffningsvärden och inflationsavdraget ut varandra. I skuldsättningsfallet blir vinsten likaledes 10, som dock är högre än i dagens system, en följd av inflationstillägget på skulderna.

För det fall värdestegring och inflationstakt sammanfaller – eller i det fall "inflationskorrigeringen" av realtillgångarna görs med specifika prisindex – kan den reala redovisningen inte sägas strida mot realisationsprincipen (under förutsättning att man inte tolkar inflationstillägget på skulderna som stridande mot denna princip). Däremot är det naturligtvis av praktiska skäl – behovet av löpande värdering av företagets tillgångar – svårt att avgöra *när* värdestegring och inflationstakt sammanfaller. Vidare kan *likviditetsproblem* uppkomma beroende på inflationstillägget på skulderna.

Tabell 4.1
Företagets resultat vid olika redovisningsprinciper

		A		B	
INGÅENDE BALANS					
Tillgångar	100	Skulder	0	Skulder	50
		EK	100	EK	50
UTGÅENDE BALANS					
1. Dagens regler					
A. Tillgångar	110	Skulder	0		
		Vinst	10		
		EK	100		
B. Tillgångar	105			Skulder	50
				Vinst	5
				EK	50
2. Nominell redovisning					
A. Tillgångar	120	Skulder	0		
		Vinst	20		
		EK	100		
B. Tillgångar	115			Skulder	50
				Vinst	15
				EK	50
3a. Real redovisning, värdestegring = 10 %					
A. Tillgångar	110	Skulder	0		
		Vinst	10		
		EK	100		
B. Tillgångar	105			Skulder	45
				Vinst	10
				EK	50
3b. Real redovisning, värdestegring = 15 %					
A. Tillgångar	115	Skulder	0		
		Vinst	15		
		EK	100		
B. Tillgångar	110			Skulder	45
				Vinst	15
				EK	50

För det fall där värdestegringen överstiger inflationstakten, (3b), kommer de redovisade vinsterna att bli högre än i föregående fall och innehålla en orealiserad (real) värdestegring på 5. I detta fall kommer alltså den reala redovisningen – och beskattningen – att leda till förstärkta likviditetsproblem och dessutom strida mot realisationsprincipen (oavsett hur man tolkar inflationstillägget på skulderna, se ovan).

Av ovanstående kan följande slutsatser dras. I förhållande till dagens system kan vid en konsekvent real beskattning likviditetsproblem uppstå, dels genom inflationstillägget på skulderna, dels om inflationskorrigeringen av tillgångarna knyts till ett allmänt prisindex och inte till något specifikt index.

En konsekvent real redovisning – och en till denna kopplad real beskattning – är vidare inte förenlig med lägsta värdets princip och realisationsprincipen, såvida inte inflationskorrigeringar görs med företagsspecifika index. Den senare lösningen är emellertid problematisk

av praktiska värderingsskäl.

Vid beskrivningen av den principiella innebörden av real beskattning har vi förutsatt att denna är kopplad till en konsekvent genomförd real redovisning. Nu kräver en real företagsbeskattning i och för sig inte att inflationsredovisning genomförs. Såväl realbeskattningsutredningen (RBU) som vinstdelningsgruppen (VDG) valde att konstruera en real beskattning, som utgick från företagens nominella resultat enligt gällande redovisningsregler. De olika utredningarnas val av lösningar redovisas kortfattat i *tabell 4.2*.

Tabell 4.2
Inflationskorrigering för olika slag av tillgångar samt skulder enligt realbeskattningsutredningen (RBU) och vinstdelningsgruppen (VDG)

	RBU	VDG
Lager	Inflationsavdrag på nedskrivet lager	Inflationsavdrag på ej nedskrivet lager
Maskiner	Inflationsavdrag på skattemässigt restvärde	Samma som RBU
Byggnader	Värdeminskningsavdrag på uppräknat anskaffningsvärde	Samma som RBU
Monetära tillgångar och skulder	Beskattning och avdrag för positiva realräntor	Inflationsavdrag på nettot av tillgångar och skulder

Det finns stora likheter mellan de båda förslagen till lösningar. Att vinstdelningsgruppen valde en annan bas för inflationsavdraget på *lager* än RBU hade en teknisk motivering genom att avsättningen till lagerreserv inte gjordes avdragsgill vid beräkning av vinstdelningsskatt. Det finns sålunda inte någon principiell skillnad mellan de båda lösningarna.

Beträffande *maskiner* valde de båda utredningarna samma lösning. Inflationsavdrag på det skattemässiga restvärdet kan visas ge samma resultat som värdeminskningsavdrag på återanskaffningsvärderade tillgångar[5]. Dock blir avskrivningsprofilen förmånligare genom att avskrivningarna tidigareläggs. Värdeminskningsavdrag på återanskaffningsvärderade tillgångar – eventuellt baserad på en schablonuppräkning (se byggnader nedan) – är emellertid inte möjlig då flertalet företag redovisar inventarietillgångar kollektivt i räkenskaperna.

Även för *byggnader* valde de båda utredningarna samma lösning, alltså värdeminskningsavdrag på schablonmässigt beräknade återanskaffningsvärden (inflationsuppräknade anskaffningsvärden).

För *monetära tillgångar och skulder* finns den mest markanta skillnaden mellan de olika lösningarna. RBU valde en lösning som skulle harmoniera

[5] Se Jungenfelt-Lindgren i *Ekonomisk Debatt (1983:2)*

med den konstruktion som av olika skäl föredrogs för den reala *hushålls*-beskattningen. Denna lösning, som inte beaktar negativa realräntor, är problematisk ur symmetrisynpunkt. Därutöver innebär vinstdelningsgruppens lösning – där inflationskorrigeringen görs på balansräkningsposter – att man får samma behandling av monetära tillgångar och skulder som av lagertillgångar. Detta är en fördel då dessa tillgångar är förhållandevis lätt utbytbara. Vid RBU:s lösning finns risk för otillbörliga transaktioner.

Mot bakgrund av vår tidigare diskussion av problemen med en renodlat real princip – med inflationskorrigering av en skattebas som inkluderar orealiserad prisstegring – är gjorda avsteg motiverade. Ur neutralitetssynpunkt föreligger dock ett visst problem. Vi har tidigare kunnat konstatera att maskiner är relativt förmånligt behandlade vid dagens skatteregler, ett resultat av kombinationen av accelererad avskrivning och avdrag för nominella räntor. Inflationsavdrag på skattemässiga restvärden bevarar denna förmånsbehandling. Visserligen begränsas subventioneringen av lånefinansierade investeringar genom inflationstillägget på skulder, men subventioneringen kvarstår genom att avdraget inte görs på återanskaffningsvärden.

4.4.3 Förhållandet till beskattningen av hushåll

Enligt förslaget från RINK skall kapitalinkomster beskattas proportionellt med en skattesats på 30 %. En real beskattning av företag med samma procentsats – vi förutsätter att skattesatsen även i ett realt system skulle komma att ligga på denna nivå med hänsyn till internationella överväganden – skapar vissa problem. Vi tänker här på den olikartade behandlingen av räntor i de båda sektorerna.

Vid hög inflation skulle den nominella räntan efter skatt i företagssektorn komma att överstiga räntan efter skatt i hushållssektorn. Detta ger en viss inlåsning av vinstmedel i företagen genom att exempelvis uppskjuten utdelning ger en större behållning efter skatt för ägaren än omedelbar utdelning. Ett räkneexempel illustrerar. Vid 8 % inflation och med en realränta på 3 % är den nominella räntan 11 %. Vid uppskjuten utdelning i 5 år erhåller ägaren 79,3 av en vinst på 100, medan behållningen efter 5 år vid omedelbar utdelning – som placeras på bankräkning – är 71,0. En sparbösseeffekt liknande den vid cash-flowskatt uppkommer alltså[6].

4.4.4 Internationell dubbelbeskattning

I detta avsnitt aktualiserar vi vissa problem rörande internationell dubbelbeskattning som uppkommer och som kräver en lösning för det fall

---

[6] Den av oss föreslagna SURVEN på eget kapital (se avsnitt 5.3) ger en liknande effekt – genom att den effektiva skatten på nominella räntor ligger på ca 23 % – men av betydligt mindre omfattning. Vid utdelning av sparade vinstmedel som grundat SURV-avsättningar tvingas nämligen företaget lösa upp SURVEN till beskattning. Med i övrigt samma antaganden som i räkneexemplet ovan blir behållningen 72,9.

en real företagsbeskattning skulle införas i Sverige. Gemensamt för de olika problemen är att de härrör från de förstärkta skillnader i skattesatser i förhållande till omvärlden som skulle föreligga jämfört med de som råder i dag.

Det är svårt att värdera på vilket sätt dessa skillnader skulle hanteras i dubbelbeskattningssammanhang, bl.a. därför att detta kommer att bero på den reala beskattningens mer exakta utformning. En real beskattning med värdering till återanskaffningsvärden – det vi tidigare kallat en konsekvent real beskattning – torde sålunda skapa större problem än andra, mer schablonistiska former, där korrigering görs av det nominella resultatet enligt gällande redovisning. Den följande redovisningen utgår från en konsekvent real beskattning där orealiserad värdestegring beskattas.

Internationell dubbelbeskattning kan uppkomma när ett företag i ett land är skattskyldigt i ett annat land på grund av att företaget bedriver verksamhet där. Ett företag i ett land kan också bli skattskyldigt i ett annat land därför att det uppbär sådana inkomster som beskattas i källstaten (t.ex. royalty, ränta och utdelning).

När verksamheten i en främmande stat drivs genom en utländsk juridisk person beskattas resultatet av den utländska verksamheten enligt den främmande statens regler. Svensk beskattningsrätt blir tillämplig när utdelning eller andra inkomster överförs till det svenska bolaget. Om verksamhet i utlandet drivs utan förmedling av juridisk person beräknas i normalfallet resultatet av verksamheten i Sverige och i den främmande staten gemensamt som en förvärvskälla. Undanröjande av dubbelbeskattning kan ske på olika sätt. Den utländska inkomsten kan undantas från beskattning i hemlandet. Avräkning kan medges för i utlandet erlagd skatt. Avdrag kan medges för den utländska skatten som omkostnad i förvärvskällan.

Ett införande av en real företagsbeskattning förutsätter att de regler som idag finns för att undanröja internationell dubbelbeskattning anpassas så att dubbelbeskattning kan undanröjas även i de fall skatt uttagits i utlandet efter en nominell metod.

De problem som kan uppkomma kan vara olika för svenska företag med utlandsinkomster resp. utländska företag med svenska inkomster. Tre huvudsakliga problem synes emellertid föreligga och dessa kan beskrivas som periodicitetsproblemet, identifikationsproblemet och accepterandeproblemet.

Periodicitetsproblemet

När två stater beskattar företagen nominellt kan den situationen uppstå att en vinst hänförlig till exempelvis en filial som ett bolag med hemvist i en av staterna har i den andra, beräknas till olika belopp. Denna situation kan emellertid komma att bli vanligare om företagen beskattas nominellt i en stat och realt i en annan. Problemet skulle även kunna bli av större omfattning.

Följande exempel kan illustrera problemet. Ett svenskt företag bygger ett hotell i Nederländerna. Verksamheten i Nederländerna bedrivs under

sådana förhållanden att ett fast driftställe föreligger. Enligt dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna skall dubbelbeskattning undvikas genom att den i Nederländerna erlagda utländska skatten skall avräknas i Sverige. Bolaget finansierar inköp av marken och byggnationen med lån. När hotellet färdigställts efter fem år kommer fastigheten att säljas. Under de första fyra åren kommer ett negativt resultat att redovisas i Nederländerna. År fem redovisas en vinst. I Sverige kan inflationskorrigeringen på skulderna leda till att bolaget varje år redovisar ett positivt resultat. Följden skulle därför kunna bli att den skatt som uttas på försäljningsinkomsten i Nederländerna endast delvis kan avräknas på grund av att den skatt som utgår i Sverige vid försäljningen är lägre. Det finns således inte tillräcklig svensk skatt att använda för avräkning.

Problemet kan avhjälpas genom att man medger bolaget rätt att räkna av utländsk skatt ett tidigare eller ett senare år, carry-back eller carry-forward. Denna möjlighet till utjämning finns i vissa länder men långt ifrån i alla. När ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige och hemviststaten använder avräkningsmetoden och beskattar företagen nominellt kan därför motsvarande periodicitetsproblem uppkomma. Om hemviststaten inte har ett system med carry-back eller carry-forward kan fullständig avräkning endast ske de år då vinstberäkningarna ger ungefär samma resultat.

Identifikationsproblemet

Enligt de nuvarande reglerna för avräkning av utländsk skatt bestäms den del av den svenska skatten som belöper på en utländsk inkomst genom en proportionering där den utländska inkomsten ställs i relation till den skattskyldiges till statlig inkomstskatt sammanräknade inkomst. Avräkning medges med högst den del av den svenska skatten som beräknas belöpa på den utländska inkomsten.

Vid en real beräkning av företagets resultat skall eventuella skulder inflationskorrigeras. Ett problem kan då vara att bestämma hur eventuella skulder skall fördelas och hur stor del av inflationskorrigeringen på dessa som skall hänföras till den utländska inkomsten. Skulderna och skuldkorrigeringen kan exempelvis fördelas med hänsyn till intäkterna från olika projekt. Ett annat alternativ är att försöka konstatera till vilket projekt skulderna naturligen hör. Frågan om hur skulderna skall fördelas uppkommer även i de fall den utländska inkomsten skall undantas från beskattning.

Accepterandeproblemet

Undanröjande av dubbelbeskattning genom avräkning av i utlandet erlagd skatt innebär i princip att skyldigheten att erlägga skatt till hemstaten anses fullgjord genom att en liknande skatt erlagts till en annan stat. Den främmande skatten skall emellertid uppfylla vissa krav för att hemviststaten skall godta den. Ett krav som ofta uppställs är att det är fråga om en nettoskatt, dvs. att den beräknats på ett netto som framkommit efter att bruttointäkterna minskats med hänförliga kostnader. Skatten skall också ha

utgått på realiserade nettoinkomster.

Huruvida en realt beräknad bolagsskatt skulle godtas av andra stater för avräkning är oklart. Klargörande av denna fråga förutsätter att ett konkret förslag föreligger. Godtas inte en realt beräknad bolagsskatt för avräkning i utlandet får detta betydelse i första hand för de utländska bolag som bedriver verksamhet i filialform i Sverige.

I Sverige undviks kedjebeskattning genom att bolag inte beskattas för mottagen utdelning. I de flesta svenska dubbelbeskattningsavtalen har dessa regler också gjorts tillämpliga på utdelningar från bolag i den andra avtalsslutande staten. Saknas avtal kan RSV medge sådan befrielse från skattskyldighet. Vissa stater, exempelvis USA och Storbritannien, använder i stället avräkningsmetoden för att undanröja kedjebeskattning när utdelning erhålls från utlandet. Metoden innebär att utdelningen beskattas hos det mottagande bolaget men att skatten nedsätts genom avräkning av såväl den kupongskatt som erlagts på utdelningen som den bolagsskatt som utgått på den vinst av vilken utdelningen betalats.

Även i det fall ett utländskt bolag bedriver verksamhet i Sverige genom ett dotterbolag är det således av betydelse att hemlandet accepterar en realt beräknad bolagsskatt. Avräkning kan annars komma att vägras för den svenska bolagsskatt som utgått på den vinst av vilken utdelningen betalats.

Utöver de problem som diskuterats beträffande den internationella dubbelbeskattningen kan också nämnas frågan om beskattning av utländska filialers verksamhet i Sverige. Vid beräkning av den inkomst som skall beskattas i Sverige skall skulderna inflationskorrigeras. Utländska bolag torde därvid ha intresse att hänföra så stor del av skulderna som möjligt till den verksamhet som bolaget bedriver utanför Sverige. Det kan ifrågasättas om det finns möjlighet att avvika från den fördelning av skulderna som bolaget gjort.

4.4.5 En preliminär värdering

Vår kortfattade behandling visar att vissa problem skulle föreligga vid en real företagsbeskattning. En viss obalans i förhållande till beskattningen av hushåll, särskilt vid hög inflation, skulle uppkomma. Därutöver aktualiseras olika problem i anslutning till gällande dubbelbeskattningsavtal. Beträffande vår slutliga värdering av önskvärdheten och möjligheten av en real företagsbeskattning hänvisar vi till våra överväganden i avsnitt 5.2.4.

5 Ett nytt bolagsskattesystem

5.1 Inledning

Vi har tidigare redovisat erfarenheter av dagens bolagsskattesystem mot bakgrund av direktiven och de mål som kommittén lagt fast (kapitel 2), den internationella utvecklingen på företagsskatteområdet och de restriktioner denna lägger på det svenska reformarbetet (kapitel 3) samt olika principmodeller för beskattning av företag (kapitel 4). Mot denna bakgrund presenterar vi i detta kapitel ett förslag till reformerat bolagsskattesystem.

I avsnitt 5.2 redogör vi för de allmänna utgångspunkterna för förslaget och för grunddragen i det nya bolagsskattesystemet. I de följande avsnitten behandlas de olika inslagen i förslaget.

I avsnitt 5.3 beskrivs hur en generell reserveringsmöjlighet – som inte är knuten till innehavet av vissa tillgångar – kan utformas, i avsnitt 5.4 behandlas reglerna för värdering av lager och i avsnitt 5.5 avskrivningsreglerna för inventarier, byggnader m.m. Vidare behandlas reglerna om inkomstberäkning och förvärvskällor i avsnitt 5.6, vissa fondavsättningar i avsnitt 5.7, förlustutjämning i avsnitt 5.8 och beskattningen i koncerner m.m. i avsnitt 5.9. Beskattningen av investmentföretag och aktiefonder, banker och andra finansiella företag, försäkringsföretag och byggnadsföretag tas upp i avsnitt 5.10.

Framställningen är i första hand inriktad på aktiebolagens beskattning. I avsnitt 5.11 diskuteras i vilken utsträckning reglerna kan tillämpas också på andra juridiska personer. Det bör tilläggas att beskattningen av enskild näringsverksamhet och handelsbolag behandlas först i kapitel 6.

Kapitlet avslutas med en genomgång av de ekonomiska effekterna av förslaget på olika typer av företag i avsnitt 5.12.

5.2 Allmänna utgångspunkter

5.2.1 Problem i dagens beskattning

Dagens företagsskattesystem utmärks av stora icke-neutraliteter. Skattebelastningen varierar på ett systematiskt sätt beroende på vilket slag av tillgångar företaget investerar i och hur företaget väljer att finansiera dessa investeringar. Skatteuttaget är också känsligt för inflationens nivå. Det är angeläget att minska spridningen i skattebelastning för olika slag av

investeringar och för olika slag av finansiering och minska systemets inflationskänslighet.

I kapitel 2 har konstaterats att det nuvarande skattesystemet bidrar till att låsa in kapital i historiskt lönsamma företag. Detta beror till en betydande del på beskattningen av företagens ägare genom att skatteuttaget på utdelningsinkomster är väsentligt högre än skattebelastningen på reavinster. Men till inlåsningen bidrar också förekomsten av stora reserveringsmöjligheter hos företagen. Den empiriska kartläggningen i kapitel 2 indikerar att företagen inte fullt kan utnyttja dessa reserveringsmöjligheter. Detta i kombination med att företagen tycks sträva efter att betala utdelningar med beskattade vinstmedel låser in kapital i företagen. Det är angeläget att man i det nya skattesystemet begränsar denna orsak till inlåsning genom en kraftig neddragning av reserveringsmöjligheterna.

Förekomsten av omfattande reserveringsmöjligheter har också vissa nackdelar i ett stabiliseringspolitiskt perspektiv. De kan ge en relativt sett högre effektiv skattebelastning i låg- än i högkonjunkturer vilket kan bidra till att förstärka svängningarna i konjunkturen. En neddragning av reserveringsmöjligheterna skulle ge en stabiliseringspolitiskt bättre fördelning av skatteuttaget.

5.2.2 Begränsade möjligheter till investeringsstyrning

Vi har kunnat konstatera att möjligheterna att genom skattepolitiken på ett effektivt sätt kunna påverka den ekonomiska utvecklingen i näringslivet av olika skäl är starkt begränsade. Det är t.ex. förenat med stora svårigheter att i rätt tid åstadkomma en i och för sig önskad utveckling. Bl.a. ställs orimligt stora krav på framförhållning och informationsunderlag i det ekonomisk-politiska beslutsfattandet.

I kapitel 2 har vi särskilt prövat erfarenheterna av systemet med investeringsfonder. Slutsatserna av denna prövning är visserligen inte entydiga utan beror i hög grad på vilken period som studeras. Bl.a. de just konstaterade svårigheterna att åstadkomma en tidsmässigt korrekt fördelning av investeringsstimulansen talar dock emot att systemet behålls i det framtida skattesystemet. Ett slopande av investeringsfondssystemet är dessutom en förutsättning för att skattesatsen skall kunna sänkas till en nivå som av andra skäl är lämplig.

Mot bakgrund av att det även i framtiden kan finnas behov av investeringsstyrning, särskilt i regionalpolitiken, har vi dock prövat möjligheterna att konstruera mer direktverkande system utan myndighetsprövning och företagsanknuten fondbildning. System av ett sådant generellt slag – exempelvis olika former av investeringsavdrag – är emellertid förenade med olika slag av problem vad gäller möjligheten att uppnå den önskvärda precisionen. Detta gäller den regionalpolitiska användningen av sådana system, där det förhållandet att företag har verksamhet på olika orter i landet gör det svårt att inom företagsbeskattningens ram och med generellt verkande medel åstadkomma effektiva stimulanser.

5.2.3 Tendenser i omvärlden

Den internationella kartläggningen har visat att Sverige inte är unikt vad gäller erfarenheterna av smalbasiga skattesystem med höga skattesatser. I vår omvärld sker nu en omprövning och i många länder har redan mer eller mindre långtgående reformer beslutats och genomförts. Ett genomgående drag är en breddning av skattebasen och en sänkning av skattesatsen. Detta innebär att utrymmet för avvikelser, såväl vad gäller valet av skattemodell som valet av skattesats, är begränsat om Sverige även i framtiden skall ha ett företagsskattesystem som är internationellt konkurrenskraftigt.

5.2.4 Val av skattemodell

Frågan är då vilken allmän inriktning som skall väljas för omläggningen mot bakgrund av konstaterade neutralitetsbrister, andra historiska erfarenheter och den internationella utvecklingen. I kapitel 4 har olika principmodeller för beskattning analyserats. Av denna diskussion framgår att man vid valet av skattemodell ställs inför två strategiska frågor.

Den första gäller om beskattningen även i framtiden skall bygga på beskattning av inkomsterna eller om en övergång skall ske till utgiftsskatt.

Den andra gäller om man inom ramen för ett inkomstskattesystem skall bygga beskattningen på nominella eller reala principer.

För valet mellan inkomst- och utgiftsskatt har vi i anslutning till behandlingen av s.k. cash-flowskatter kunnat konstatera följande. En cash-flowskatt (CF-skatt) uppfyller högt ställda krav på neutralitet vid beskattningen. Den är i själva verket en av de två modeller för beskattning som är helt neutral (den andra utgörs av en real inkomstbeskattning med reala avskrivningar och med avdragsrätt för normalavkastning till ägarna).

Samtidigt har vi noterat att CF-skatten i sin egenskap av utgiftsskatt skapar problem i förhållande till en inkomstbeskattning av företagens ägare och långivare. Kännetecknande för CF-skatten är nämligen att den lämnar den "normala" avkastningen på i företagen kvarhållna vinstmedel obeskattad. Detta skapar problem särskilt då företagen utnyttjar vinstmedel för finansiella placeringar. Genom s.k. sparbösseeffekter uppkommer obeskattade förmögenhetsökningar hos företagens ägare. Visserligen ger även dagens inkomstskattesystem upphov till sparbösseeffekter. Dessa är dock i normalfallet knutna till investeringar i realtillgångar. Vid CF-skatten uppkommer sådana effekter också vid finansiella placeringar.

Den konstaterade svagheten utgör ett avgörande argument mot CF-skatten. Skatten skulle också skapa problem i förhållande till vår omvärld.

Vårt ställningstagande mot CF-skatten innebär samtidigt att en allmän produktionsfaktorskatt avvisas som ett beskattningsalternativ. CF-skatten utgör nämligen kapitaldelen av en sådan produktionsfaktorskatt. Detta innebär att vi inte bedömer det som möjligt att inom ramen för en och samma skatteform åstadkomma den likvärdighet i beskattningen av kapital- och arbetsinkomster i företagsledet som diskuteras i direktiven. Inriktningen får i stället vara att åstadkomma en likvärdig faktorbeskattning

genom en avvägning mellan skatteuttagen i dels företagsskattesystemet, dels socialavgiftssystemet.

Därmed återstår att välja mellan en nominell och real princip vid företagsbeskattningen. I kapitel 4 har det reala alternativet diskuterats. Det har ett försteg framför det nominella i den meningen att det definitionsmässigt skulle eliminera inflationskänsligheten i skattesystemet. En real beskattning av företag är emellertid av andra skäl förenad med stora problem.

RINK grundar sitt förslag till beskattning av företagens ägare och långivare på i huvudsak nominella principer. En kombination av real beskattning av företag och nominell beskattning av företagens ägare skulle skapa – i och för sig relativt begränsade – möjligheter till skattearbitrage.

I förhållande till vår omvärld kan en real företagsbeskattning skapa problem. Endast undantagsvis – och då i länder med mycket hög inflation – har real beskattning tillämpats. I det internationella reformarbetet på företagsskatteområdet saknas exempel på att real beskattning införts. Frågan har utretts ingående i Förenta Staterna men ställningstagandet där blev att inte införa reala principer i beskattningen. Detta ställningstagande torde i sin tur ha spelat en viktig roll för att andra länder i sina skattereformer valt att även fortsättningsvis utgå från nominella principer. En real beskattning av företag i Sverige skulle skapa pedagogiska problem i förhållande till utländska investerare och skattemyndigheter. Dessutom aktualiseras en rad tekniska problem.

En grundläggande invändning mot att i större omfattning börja tillämpa reala principer – oavsett om detta gäller inom företagsbeskattningen, inom skattesystemet i övrigt eller på andra områden – är att det skulle kunna tolkas som att ambitionerna att hålla nere inflationen är låga. Ett införande av reala principer skulle kunna ses som en signal om att den ekonomiska politiken mera skulle syfta till en anpassning till en fortvarig hög inflation snarare än på att söka nedbringa inflationen. En ökad användning av reala principer skulle också riskera att spridas till andra områden.

Vidare torde det paradoxalt nog vara så att möjligheterna att *införa* real beskattning är minst när behovet framstår som störst, dvs. i tider av hög inflation.

Svårigheten att vidmakthålla reala principer i beskattningen har i grunden att göra med de politiskt-pedagogiska problemen i förhållande till de skattskyldiga. För de skattskyldiga är det exempelvis svårt att förstå att skatt kan utgå på ett resultat, som i nominella termer är negativt, även om skatten i någon teoretisk mening är korrekt beräknad. Här uppkommer också en avvikelse i förhållande till företagens redovisning som i allt väsentligt bygger på nominella principer.

Sammanfattningsvis anser vi att real beskattning, trots dess förtjänster i vissa avseenden, inte bör införas. Det innebär också att vi föreslår att dagens vinstdelningsskatt upphör när det nya skatteförslaget träder i kraft. Enligt direktiven skall vi pröva ändamålsenligheten av en kombination av nominell och real inkomstbeskattning. Kraven på enkelhet i det nya skattesystemet talar också mot att en kombination av det slag som finns i dag behålls i framtiden.

5.2.5 Reserveringsmöjligheter i ett basbreddat nominellt system

Därmed återstår nominell beskattning som det enda möjliga alternativet. Valet av denna skattemodell innebär visserligen att ett visst avkall får göras på ambitionerna att uppnå neutralitet i beskattningen. Som kommer att framgå av det följande blir dock neutralitetsproblemet mindre besvärande genom att den formella skattesatsen sänks.

För att möjliggöra en kraftig sänkning av skattesatsen fordras stora basbreddningar genom slopade reserveringsmöjligheter. Vi föreslår att dagens möjlighet till 50 % nedskrivning på varulager slopas (se avsnitt 5.4).

En fullständig eliminering av alla reserveringsmöjligheter tenderar emellertid att öka inflationskänsligheten i systemet. Även om skatteutaget i förhållande till en nominellt definierad inkomst kommer att variera mindre än i dagens smalbasiga system kan svängningarna i det reala resultatet efter skatt komma att bli större. Dagens omfattande reserveringsmöjligheter fungerar nämligen delvis som en metod att minska beskattningen av rent nominella vinster (se avsnitt 5.4.2).

Mot denna bakgrund finns anledning att behålla vissa reserveringsmöjligheter. I frånvaro av en öppen inflationskorrigering av skattebasen är det önskvärt att söka uppnå liknande resultat som de vid en real beskattning (eller en CF-beskattning). Detta kan uppnås genom att en reserveringsmöjlighet knuten till företagens egna kapital införs i systemet (se avsnitt 5.3).

En skattelättnad för eget kapital reducerar den olikhet i den skattemässiga behandlingen av olika finansieringskällor som består i att låneräntor till skillnad från ersättningen till det egna kapitalet är fullt avdragsgilla. En reserv kopplad till det egna kapitalet förstärker incitamenten till en förbättrad soliditet utöver vad som mekaniskt följer av en sänkt skattesats.

Ett bibehållande av vissa reserveringsmöjligheter innebär också att företagen kan jämna ut de skattemässiga resultaten mellan olika år (se avsnitten 5.3 och 5.8).

Vid dimensioneringen av den nya reserveringsmöjligheten bör emellertid beaktas att ett bibehållande av reserver samtidigt innebär att vissa sparbösseeffekter och viss inlåsning kommer att finnas kvar. Det har sin grund i att avkastningen på tillgångar i bolaget genom nämnda reserveringsmöjlighet beskattas lägre än utanför bolaget (se avsnitt 5.2.7). Detta gör det förmånligt för ägarna att behålla vinstmedel i företaget.

5.2.6 Likformig beskattning av olika slag av inkomster

I ett nominellt system, med bl.a. full avdragsrätt för nominella räntor, är det naturligt att beskatta nominella kapitalvinster fullt ut. En sådan beskattning kan emellertid skapa två problem.

Det första problemet gäller inflationens inverkan. Vid hög inflation kommer en stor del av beskattningen att träffa rent nominella vinster.

Problemet har uppmärksammats i debatten kring den amerikanska skattereformen (se kapitel 3). I den har redovisats skepsis inför möjligheten att hålla fast vid den nominella principen vid en högre inflationstakt än dagens.

Det andra problemet gäller riskerna för inlåsning (se avsnitt 5.7.3) i tillgångar som är föremål för en snabb värdeökning. Denna inlåsning innebär en långsammare omsättning av tillgångarna än vad som skulle vara såväl företags- som samhällsekonomiskt motiverat.

Å andra sidan har en full nominell beskattning av försäljningsvinster en klar fördel i den förenklade vinstberäkningen som möjliggör en likabehandling med beskattningen av löpande inkomster. En likabehandling genom full nominell beskattning förutsätter dock att skattesatsen inte är för hög.

5.2.7 Val av skattesats och behov av lättnader i dubbelbeskattningen

Av kapitel 4 framgår att företagsbeskattningen inte kan ses isolerat från beskattningen av företagens ägare och långivare. Detta är helt uppenbart för direktägd näringsverksamhet där beskattningen sker genom ett löpande skatte- och avgiftsuttag. Men även andra samband finns.

För möjligheten att lösa inlåsningsproblemet är den *relativa* beskattningen av utdelad vinst och kvarhållen vinst – där hänsyn tas till beskattningen i såväl företags- som ägarleden – av betydelse. Denna fråga är i sin tur intimt förknippad med frågan om beskattning i framtiden skall ske i såväl företagsledet som i ägarledet (ekonomisk dubbelbeskattning). En sista fråga gäller det totala skatteuttaget på arbets- och kapitalinkomster.

För valet av bolagsskattesats måste därför bl.a. beaktas de skattesatser för arbets- och kapitalinkomster samt kapitalvinster som föreslås av RINK. Av RINK:s förslag framgår att det stora flertalet skattskyldiga kommer att betala 30 % i skatt på såväl arbetsinkomster (enbart kommunalskatt) som kapitalinkomster (inkl. utdelningar) och (nominellt beräknade) kapitalvinster vid aktieförsäljningar. Personer med arbetsinkomster överstigande 200 000 kr. i 1991 års penningvärde får därutöver betala en statlig tilläggsskatt på 20 %.

De av RINK föreslagna reglerna innebär att i det stora flertalet fall kommer arbetsinkomster, utdelningar och kapitalvinster på aktier att beskattas med samma skattesats, 30 %. För beskattningen av utdelningar och kapitalvinster innebär detta en stor fördel i förhållande till dagens system i och med att en del av det inlåsningsproblem som är hänförlig till olikbehandling i ägarledet elimineras. Argumenten för att i bolagsledet beskatta vinstmedel som utdelas med en lägre skattesats än kvarhållna vinstmedel försvagas därmed. Det bör därför vara möjligt att tillämpa en enhetlig skattesats på aktiebolag.

Flera skäl talar för att skattesatsen på aktiebolag sätts till 30 %. Skatteuttaget kommer då att ligga i nivå med uttaget av arbetsgivaravgifter

(vid full skatteandel i avgifterna uppgår skattesatsen till ca 27 %[1]). En avvikelse på 3 procentenheter är acceptabel. I nästa led upprätthålls neutraliteten i stort sett genom att arbetsinkomster för flertalet skattskyldiga beskattas med samma skattesats som utdelningar och kapitalvinster.

En bolagsskattesats på 30 % innebär också att avkastningen på bankspararande och andra räntebärande tillgångar i bolagen kommer att beskattas på samma sätt som hos hushållen. Denna likabehandling av finansiellt sparande i och utanför bolagen är betydelsefull. Likabehandlingen ger neutralitet mellan omedelbart och uppskjutet uttag från bolag vilket eliminerar ytterligare en grund för inlåsning.

I de bedömningar som gjorts här har inte beaktats den möjlighet företagen har att göra avsättningar till den på det egna kapitalet baserade reserven som föreslås. Detta sänker den effektiva skatten på kvarhållna vinstmedel och avkastningen på dessa. Med den dimensionering som föreslås i det följande (avsnitt 5.3.5) med möjlighet att göra avsättningar med upp till 30 % av det egna kapitalet, sänks den effektiva skattesatsen till ca 23 %. Skatteuttaget kommer då något under skattesatsen på räntor i hushållssektorn och under nivån för arbetsgivaravgiftsuttaget.

Den just illustrerade olikformigheten utgör ett visst motiv att överväga en högre bolagsskattesats än 30 % på kvarhållna vinstmedel och en lägre skattesats på utdelade vinstmedel. Olikformigheten är emellertid ganska begränsad. Den bör relateras till dagens betydligt större olikformigheter och inlåsningsproblem och till de andra krav som bör ställas på valet av skattesats.

Sålunda är möjligheten att tillämpa full nominell beskattning av försäljningsvinster på aktier och fastigheter i bolagssektorn beroende av att skattesatsen inte sätts för högt. Vidare kan en skattesats som väsentligt överstiger 30 %[2] komma i konflikt med önskemålen att den svenska bolagsskattesatsen skall vara internationellt konkurrenskraftig (jfr kapitel 3).

Den olikformighet som konstaterats skulle kunna motivera lättnader i beskattningen av utdelade vinstmedel på antingen bolagsnivå eller ägarnivå. Först kan konstateras att det av likformighetsskäl inte är lämpligt med lättnader under nivån för arbetsgivaravgiftsuttaget, dvs. 27 %. Det skulle med andra ord bli frågan om en mycket begränsad lättnad.

Mot ovanstående bakgrund föreslår vi att den nuvarande lindringen i dubbelbeskattningen i form av rätt för företagen att dra av utdelningar på nyemitterat kapital (s.k. Annellavdrag) avskaffas liksom det beloppsbegränsade 70-procentsavdraget för utdelningar. Systemet med Annellavdrag har i och för sig varit ändamålsenligt i dagens system med dess höga bolagsskattesats. I förhållande till mer generella lättnader, antingen på bolagsnivå

---

[1] Vid en jämförelse med bolagsskattesatsen, som ju utgår på vinsten inkl. skatten, bör även arbetsgivaravgifterna relateras till arbetsinkomster inkl. avgifter. Med arbetsgivaravgifter på 37,47 % på en bas exkl. avgift erhålls 27,3 % på basen inkl. avgift.

[2] Gjorda beräkningar visar att en med hushållen likformig beskattning av ränteintäkter skulle kräva en skattesats på ca 38 %.

genom generella utdelningsavdrag eller s.k. split-rate system eller på ägarnivå (avräkningssystem), har knytningen till nyemissioner fördelen att den åstadkommer en reduktion av företagens kostnader för nyemissionsfinansiering till en lägre statsfinansiell kostnad.

Frågan om lättnader i dubbelbeskattningen på utdelad vinst bör särskiljas från två andra sinsemellan närbesläktade frågor. Det gäller nivån på aktiebeskattningen i Sverige och den mer generella frågan om hur kapitalinkomster skall beskattas i en liten öppen ekonomi som den svenska.

Frågan om det totala skatteuttaget på svenskt aktieägande gäller i första hand beskattningens höjd i förhållande till beskattningen av andra investeringsalternativ som är aktuella för potentiella aktieägare. Denna fråga om beskattningens effekter på svenska hushålls sammansättning av sina förmögenhetsportföljer är en fråga som prövats av RINK och som styrt dess förslag till kapitalbeskattning.

Beskattningen av kapitalinkomster i en liten öppen ekonomi är däremot en fråga som berör såväl oss som RINK. Som framgår av Peter Englunds expertrapporter till de båda kommittéerna gäller problemet avvägningen mellan beskattningen av kapital som används i Sverige och beskattningen av kapital som ägs i Sverige. Problemet har tidigare behandlats bl.a. i det internationella avsnittet (kapitel 3). Som framgår där finns i ett konkurrenskraftsperspektiv, vad gäller effekterna på investeringar och sysselsättning i den konkurrensutsatta sektorn, skäl att koncentrera skatteuttaget till ägarledet. Ett för högt skatteuttag i företagsledet kan få negativa återverkningar i en starkt internationaliserad ekonomi.

Internationella överväganden talar alltså för ett förhållandevist lågt skatteuttag på företag verksamma i Sverige. Interna likformighetskäl bestämmer å andra sidan ett "golv" för skatteuttaget på företagen. Kravet gäller det totala skatteuttaget på arbets- och kapitalinkomster.

Tidigare har konstaterats att de skattesatser som valts av RINK resp. URF ger en tillfredsställande likformighet för det stora flertalet skattskyldiga. Ett problem föreligger dock för en person som ligger i det progressiva skiktet för arbetsinkomstbeskattningen och som har möjlighet att kanalisera sina arbetsinkomster till bolag som kontrolleras av denne (fåmansbolag). Ett uttag av vad som i praktiken är arbetsinkomster i form av utdelning eller genom försäljning av aktierna i bolaget är klart förmånligare än uttag i form av lön. För en person med 50 % i marginalskatt blir den totala skattebelastningen vid ett löneuttag 63 % medan skattebelastningen vid exempelvis ett uttag som utdelning blir 51 %. För att motverka denna typ av skatteanpassning genom fåmansbolag är det nödvändigt att begränsa möjligheten till förmånliga uttag genom ett tak för möjliga utdelningar och reavinster. Regler med denna innebörd föreslås av RINK.

En bolagsskattesats på 30 % framstår alltså som en rimlig sammanvägning av olika interna och internationella krav. Med de föreslagna basbreddningarna är en skattesats på denna nivå också förenlig med kravet att skatteuttaget på aktiebolagen i stort sett skall vara oförändrat (se kapitel 8).

5.2.8 Neutralitet mellan olika branscher

Den kraftiga breddningen av skattebasen och motsvarande sänkning av skattesatsen kommer att medföra en omfördelning och utjämning av det totala skatteuttaget (se avsnitt 5.12). I den mån dessa effekter beror på att olika företag i olika stor utsträckning utnyttjat dagens reserveringsmöjligheter är detta en önskvärd följd av en reform som syftar till att ge en mer neutral beskattning.

Den föreslagna reformen kommer att öka skatteuttaget för företag som av strukturella skäl har ett litet eget kapital. Särskilt gäller detta de finansiella företagen, bl.a. bankerna (se avsnitt 5.10.3). Det övergripande resultatet blir dock en minskad spridning i skattebelastningen eftersom de finansiella företagen i dagens system har en låg skattebelastning i förhållande till icke-finansiella företag.

5.2.9 Grunderna för inkomstberäkningen

Den skattemässiga beräkningen av inkomst av näringsverksamhet utgår från den civilrättsliga redovisningen. Till grund för denna ligger bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125), BFL, och god redovisningssed. Värderingsreglerna i BFL syftar till att förhindra att företagen redovisar ett alltför högt resultat. De har därför karaktär av maximiregler. Vid den skattemässiga inkomstberäkningen ersätts de av minimivärderegler som hindrar att ett alltför lågt resultat redovisas.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning medför en inlåsningseffekt om ett företag har outnyttjat reserveringsutrymme. Rörelseresultatet kan nämligen då sparas i företaget i form av en obeskattad reserv men träffas av beskattning om det redovisas som årsresultat för att kunna delas ut. Detta förhållande utgör ett argument för att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske fristående från den civilrättsliga redovisningen.

De förslag som vi har redovisat i det föregående innebär att basen för bolagsskatten breddas och skattesatsen sänks till 30 %. Förslaget medför att inlåsningseffekten försvagas väsentligt. Med hänsyn härtill har vi inte fördjupat analysen av frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning. Vi föreslår därför inte någon ändring av det nuvarande sambandet.

I detta sammanhang kan nämnas att vi inom ramen för det gällande sambandet mellan redovisning och beskattning har gjort en teknisk översyn av värderingsreglerna i kommunalskattelagen (1928:370), KL. Syftet har varit att få en mer enhetlig terminologi och begreppsbildning i KL och BFL. Beträffande den närmare innebörden av ändringarna hänvisar vi till punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL i lagförslaget och till specialmotiveringen.

5.3 En ny generell reserveringsmöjlighet

5.3.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas utformningen av en ny generell reserveringsmöjlighet.

I avsnitt 5.3.2 redovisas motiven för att behålla vissa reserveringsmöjligheter i det nya systemet. En sammanvägning av dessa motiv jämte de problem dagens lagervärderingsregler kan medföra gör att vi funnit att dagens system med en tillgångsbaserad reserv i form av lagernedskrivning bör ersättas med en reserv knuten till företagets egna kapital. Som ett alternativ kan i stället avsättningar göras till en reserv baserad på lönesumman (jfr dagens resultatutjämningsfond). Som en sammanfattande benämning för de båda reserverna används fortsättningsvis beteckningen SURV (skatteutjämningsreserv).

I avsnitt 5.3.3 presenteras kortfattat den tekniska utformningen av den till det egna kapitalet knutna reserven (K-SURV). Kopplingen mellan K-SURVEN och den alternativa reserven, knuten till lönesumman (L-SURV), behandlas i avsnitt 5.3.4 och dimensioneringen av de båda reserverna i avsnitt 5.3.5. Slutligen diskuteras i avsnitt 5.3.6 behovet och utformningen av en extra reserveringsmöjlighet för små företag.

5.3.2 Motiv för reserveringsmöjligheter

Som framgått av avsnitt 5.2 är en utgångspunkt för vårt reformförslag att en omfattande basbreddning skall skapa utrymme för en kraftig sänkning av skattesatsen. Detta förutsätter bl.a. att systemet med investeringsfonder avskaffas. Även möjligheten att skriva ned lagret tas bort.

Den mest långtgående åtgärden skulle vara att avskaffa alla typer av reserver utan att ersätta dem med något nytt. Det finns emellertid skäl att behålla vissa reserveringar i det framtida företagsskattesystemet. För det första är det angeläget att åstadkomma en utjämning av kostnaderna för finansiering med eget och främmande kapital utöver den som följer av skattesatssänkningen. För det andra finns anledning att i frånvaro av öppen förlustutjämning bakåt (se avsnitt 5.8) göra det möjligt för företagen att genom reserveringar åstadkomma en viss kvittning av förluster mot tidigare års vinster.

Detta dubbla syfte får följder för såväl vilka reserveringsbaser som skall väljas som storleken på de olika reserveringsmöjligheterna.

En utjämning av finansieringskostnaderna förutsätter att reserven på ett eller annat sätt knyts till företagets *egna kapital*. En sådan reserv har en klar förtjänst framför tillgångsspecifika reserver, exempelvis knuten till lagertillgångar. En reserveringsmöjlighet knuten till lager är ur *neutralitetssynpunkt* – vad avser skattebelastningen på en marginell investering (jfr kapitel 2) – motiverad enbart i det fall lagret har egenfinansierats (se avsnitt 5.4.2).

För anläggningstillgångar gäller samma förhållande. Skattemässiga avskrivningsmöjligheter som går utöver ekonomiskt korrekta avskrivningar

kan vara motiverade enbart vid egenfinansierade investeringar, ej vid lånefinansierade.

Med tillgångsspecifika reserver är det inte möjligt att koppla utnyttjandet till finansieringsformen. Vid en reserv knuten till det egna kapitalet sker en sådan koppling automatiskt.

Konsultföretag och andra tjänsteföretag har ett begränsat eget kapital. Balansomslutningen är liten i förhållande till omsättningen. Investeringsverksamheten är i stor utsträckning knuten till de anställda. Utgifterna för dessa investeringar är omedelbart avdragsgilla trots att en periodisering skulle kunna motiveras med tanke på varaktigheten. En särskild reserveringsmöjlighet kan här enbart motiveras med behovet av förlustutjämning.

Frågan är då hur en reserv som är knuten till det egna kapitalet bidrar till en utjämning av finansieringskostnaderna för eget och främmande kapital. Mekanismen är följande. Vid en egenfinansierad investering kan företaget ta upp en skattekredit. Denna utgörs av anskaffningsutgiften multiplicerad med reserveringsprocenten och skattesatsen. Vid en reserveringsprocent på 30 och en skattesats på 30 utgör skattekrediten 9 % av anskaffningsutgiften. Denna skattekredit amorteras av i takt med att tillgångens skattemässiga restvärde sjunker. Värdet av denna räntefria skattekredit kan tolkas som ett partiellt avdrag för ägarnas förräntningskrav.

Vid lånefinansiering föreligger inte denna möjlighet att ta upp en skattekredit. Tvärtom är det så att en investering finansierad med främmande kapital i normalfallet torde ge en negativ skattekredit[3].

Följaktligen innebär en reserv knuten till det egna kapitalet en utjämning av finansieringskostnaderna. Reserven har alltså delvis samma funktion som ett inflationsavdrag på det egna kapitalet. I och med att ägarnas förräntningskrav i nominella termer ökar med inflationen kommer också det partiella avdraget att öka med stigande inflation.

Till skillnad från ett definitivt avdrag har dock reserven en begränsning i det att den förutsätter att företagets vinstläge är sådant att maximala avsättningar till reserven alltid kan göras. I jämförelse med ett definitivt avdrag ger alltså reserven en betingad utjämning av finansieringskostnaderna.

Så långt det första motivet och det krav detta ställer på reserveringsbasen. En reserv knuten till det egna kapitalet, K-SURV, ger också en naturlig möjlighet till *förlustutjämning bakåt*. Det kan nu hävdas att även företag, där det egna kapitalet av branschspecifika skäl är litet i förhållande till omsättningen, har ett behov av förlustutjämning som inte tillfredsställande kan uppfyllas genom detta slag av reserv. I *tabell 5.1* redovisas några uppgifter för olika näringsgrenar som ger en bild av de olika relationerna mellan olika balans-, resultat- och kostnadsposter.

---

[3] Förutsättningen är att tillgångens skattemässiga restvärde genom avskrivningar sjunker i snabbare takt än vad lånet amorteras.

Tabell 5.1
Några relationstal för industri (SNI3), varuhandel (SNI6), samfärdsel (SNI7), uppdragsverksamhet (SNI8) och personliga och sociala tjänster (SNI9). 1986. Procent.

	SNI3	SNI6	SNI7	SNI8	SNI9
Omsättning/balansomsl	90	231	126	133	218
Lager/balansomsl	16	27	1	7	11
Maskiner-byggnader-mark/balansomsl	19	17	34	23	29
Löner/balansomsl	14	16	18	31	41
Anställda/företag(antal)	35	9	14	8	9
Andel av anställda i icke-finansiella bolag	45	24	7	6	5
Soliditet*	32	20	19	18	25

* Eget kapital + hälften av obeskattade reserver i förhållande till balansomslutningen
Källa: SCB Företagen 1986.

Uppgifterna i tabell 5.1 talar för att reserveringssystemet även bör innehålla en reserv knuten till en alternativ bas. Lönesumman är här ett naturligt och enkelt komplement. Därmed fångas de arbetskraftsintensiva företagen med ett lågt eget kapital in. En lönebaserad reserv finns redan i dag (resultatutjämningsfonden) och den är enkel och lätt att administrera.

5.3.3 Underlagen för K-SURV och L-SURV m.m.

Enligt 41 d § KL beräknas avsättning till resultatutjämningsfond (RUF) på vad som under beskattningsåret erlagts i lön till arbetstagarna. Det finns ingen anledning att i det här sammanhanget ändra reglerna för bestämmande av underlaget för avsättning till en ny lönebaserad reserv (L-SURV).

En avsättning till L-SURV skall återföras vid varje års taxering. Återföringen kan mötas med en ny avsättning som baseras på lönekostnaderna under det gångna beskattningsåret. Motsvarande bör gälla för avsättningen till K-SURV. Även den kapitalbaserade reserven bör alltså återföras årligen.

Underlaget för avsättning till K-SURV är företagets på visst sätt definierade egna kapital. Beräkningen skall göras på grundval av de skattemässiga värdena.[4] Har företaget exempelvis fått avdrag för värdeminskning på en byggnad blir underlaget (och därmed den högsta möjliga skattekrediten) lägre än om avdrag inte gjorts.

En särskild fråga är om avsättning till K-SURVEN skall baseras på det in- eller utgående egna kapitalet. Om reserven baseras på det ingående kapitalet kommer årets vinst att exkluderas från underlaget. För snabbt expanderande och lönsamma företag utgör detta en nackdel. Om årets vinst får räknas in i underlaget kommer det totala reserveringsutrymmet

[4] I bilaga I redovisas räkneexempel som illustrerar – den samtidiga – bestämningen av K-SURV-avsättning och skatt.

att omfördelas till förmån för dessa företag. Ur tillväxtsynpunkt är denna effekt önskvärd.

En annan fråga är om man vid beräkning av underlaget för K-SURV skall behandla SURV-avsättningen som eget kapital eller som skuld. Enkelhetsskäl talar för att underlaget definieras inkl. SURVEN. Denna rent tekniska förutsättning skall inte tolkas som att reserven i sin helhet skulle utgöra eget kapital. Valet att inkludera SURVEN i underlaget är i stället praktiskt betingat.[5]

I princip skall alla typer av tillgångar och skulder beaktas vid beräkning av underlaget för K-SURV. I koncerner m.m. måste dock en justering göras så att dubbelräkningseffekter undviks. Om ett moderbolag tecknar aktier i sitt dotterbolag ökar dotterbolagets underlag. Eftersom något nytt kapital inte tillförts bolagssektorn bör moderbolagets underlag minska med motsvarande belopp. Detta förutsätter att dotterbolagsaktierna undantas från moderbolagets underlag. Motsvarande bör gälla i fråga om andra aktier i den mån det aktieägande bolaget inte beskattas för utdelning på aktierna (jfr avsnitt 5.9).

Det kan förekomma negativa underlag för K-SURVEN. Inte minst gäller detta i fråga om företag som innehar sådana aktier som skall exkluderas vid beräkning av underlaget. I den mån andra företag i samma koncern eller företagsgrupp har positiva underlag måste en samordning ske så att koncernen (gruppen) som helhet inte får möjlighet att sätta av större belopp till reserven än om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag.

5.3.4 Kopplingen mellan K-SURV och L-SURV

I det nya systemet skall företagen kunna göra avsättning till K-SURV och till L-SURV. Frågan är hur dessa reserveringsmöjligheter skall samordnas. Vissa lärdomar kan dras från dagens system.

I dag finns en koppling mellan företagens möjligheter att göra avsättningar till lagerreserv och till resultatutjämningsfond. Kopplingen innebär att avsättning till lagerreserv begränsas i det fall avsättning görs till resultatutjämningsfond.

Frågan är om en liknande begränsningsregel skall gälla i det nya systemet. En mer central fråga gäller om det över huvud taget skall vara möjligt att använda de olika reserverna parallellt.

Dagens resultatutjämningsfond kom till på förslag av företagsskatteberedningen (SOU 1977:86). I förhållande till tidigare regler (enbart lagernedskrivning med 60 %), föreslogs en RUF på 20 % och en neddragning av maximal lagernedskrivning till 45 %. Reserverna skulle få användas parallellt. Detta innebar för det typiska industriföretaget (med en lönesumma på 75 % av lagervärdet) oförändrade möjligheter till avsättningar, för lagerintensiva företag en begränsning och för tjänsteföretagen en utvidgning.

---

[5] Om SURV-talen, uttryckta som andelar, vid en definition inklusive är A och vid en definition exklusive B gäller att B = A/(1-A).

I prop. 1978/79:210 föreslogs att alternativen med oförändrade procentsatser *inte* skulle få användas parallellt. Detta innebar en begränsning av de lagerintensiva företagens reserveringsmöjligheter.

De slutliga reglerna innebar att maximal lagernedskrivning bestämdes till 60 % (alltså ingen förändring av då gällande regler), att RUF-avsättning medgavs med 20 % *samt* att lagernedskrivningen begränsades till 45 % i de fall avsättning till RUF gjorts.

Riksdagsbeslutet gav för typföretaget samma resultat som beredningens ursprungliga förslag men med andra skatteregler. Vad beredningen uppnådde genom *sänkt lagernedskrivning* och möjlighet till parallell användning *utan begränsning*, uppnådde riksdagen med *oförändrad lagernedskrivning* och *begränsning* vid parallell användning. Vinnarna på den slutliga utformningen (i förhållande till beredningens förslag) var lagerintensiva företag vilkas lönesumma utgjorde mindre än 75 % av lagervärdet.

Det finns alltså olika principlösningar, parallell användning utan begränsningar, rena alternativ där endast ett får användas samt parallell användning med begränsningsregler. Vilken lösning som skall väljas får bedömas utifrån bl.a. de önskemål som finns om att reglerna skall bidra till en utjämning mellan egen- och lånefinansierade investeringar och till att företag i olika branscher får likartade möjligheter till förlustutjämning. Viktigt är också att undvika regler som leder till tillämpningssvårigheter.

De olika alternativen har var för sig för- och nackdelar. Enkelhetsskäl och ambitionen att ha likartade regler för juridiska personer och för egenföretagare (se avsnitt 6.3.2) talar för lösningen med parallell användning utan begränsningar. En svaghet med den lösningen är att – givet ett visst totalt reserveringsutrymme – procentsatsen för K-SURVEN måste sättas relativt lågt. Det gäller i någon mån också för lösningen med parallell användning med begränsningsregler. Lösningen med rena alternativ är i den meningen mer effektiv.

Enligt vår mening talar övervägande skäl för lösningen med rena alternativ. Det innebär alltså att företaget får välja mellan att göra avsättning till K-SURV eller till L-SURV. I fråga om företag i koncerner m.m. får reglerna utformas så att alla företagen hänvisas till att tillämpa samma reserveringsform.

5.3.5 Dimensioneringen av K-SURV och L-SURV

Frågan är vilken dimensionering av de olika reserverna som är lämplig med hänsyn till dels de dubbla motiven (utjämning mellan egen- och lånefinansierade investeringar och förlustutjämningsfunktionen) och dels statsfinansiella hänsyn. För att bl.a. utröna den senare frågan har simuleringar genomförts för ett antal olika alternativ. Uppläggningen redovisas i bilaga F och diskuteras också i avsnittet om ekonomiska effekter (avsnitt 5.12). Simuleringarna, som baseras på data för icke-finansiella bolag under perioden 1981-1986, har gjorts för två huvudalternativ. I det ena alternativet finns en K-SURV på 40 % och en L-SURV på 20 % och i det

andra alternativet en K-SURV på 20 % och en L-SURV på 10 %[6].

I *tabell 5.2* har sammanställts vissa av de uppgifter som framkommit vid simuleringarna. Där redovisas storleken på nya reserver i förhållande till de gamla, relationen mellan baserna för K-SURV och L-SURV, förluster i förhållande till nettoresultat samt nya reserver i förhållande till förluster – allt för olika indelningar av bolagssektorn. Uppgifterna avser ett hypotetiskt alternativ med en K-SURV på 30 % och en L-SURV på 15 %[7]. Detta alternativ uppfyller den statsfinansiella restriktionen (se kapitel 8).

Uppgifterna i tabellens första kolumn indikerar storleksordningen på de reserver en kombination med K-SURV 30/L-SURV 15 ger i förhållande till de borttagna reserverna[8]. De ger också en grov bild av i vilken utsträckning det är möjligt för "genomsnittsföretaget" i olika näringar och andra indelningar att "föra över" de gamla reserverna till de nya. Detta är en viktig fråga vid bedömningen av effekterna vid en övergång till det nya systemet (se kapitel 7).

Vid tolkningen av uppgifterna bör beaktas att vid simuleringarna av nya reserver och av basen för K-SURV har förutsatts att det nya systemet varit i funktion en längre tid (se avsnitt 5.12)[9].

---

[6] Valet av procentsatser vid simuleringarna har baserats på vissa överslagsberäkningar på aggregerade data. Alternativa procentsatser möjliggör interpoleringar av olika resultat (se nedan).

[7] Uppgifterna har erhållits genom en interpolering av resultaten för de olika huvudalternativen vid simuleringarna.

[8] Det bör framhållas att måttet avser förhållandet mellan *faktiska* reserver i de olika systemen. Här ej redovisade beräkningar visar att reservutnyttjandet i det nya systemet ligger på 70-80 % av maximalt utrymme. Då reservutnyttjandet i dagens system ligger väsentligt lägre (se kapitel 2) överskattar tabellvärdena det maximala reserveringsutrymmet i det nya systemet i förhållande till det gamla.

[9] Detta innebär bl.a. att basen för K-SURV antas innehålla "normala" skattemässiga restvärden på olika tillgångar. För företag som före övergången till det nya systemet i stor utsträckning utnyttjat investeringsfonder kan de skattemässiga restvärdena vara betydligt mindre. Därmed överskattar tabelluppgifterna möjligheten att utan avskattning föra över befintliga reserver. För en diskussion av avskattningseffekterna hänvisas till kapitel 7 där olika övergångsfrågor behandlas.

Tabell 5.2
Nya reserver i förhållande till gamla upplösta reserver (1986) (A), relationer mellan baser för K-SURV och L-SURV (1986) (B), förluster i förhållande till nettoresultat (1981- 1986) (C) samt nya reserver i förhållande till förluster (1986) (D). Olika indelningar. K-SURV30/L-SURV15.
Procent.*

	(A)	(B)	(C)	(D)
Totalt	43	151	11	164
Industri	45	175	72	252
Varuhandel	34	143	20	121
Samfärdsel	49	43	12	108
Uppdragsverksamhet	51	34	11	272
Pers/sociala tj.	50	44	16	208
Familjeföretag				
20-199 anställda	35	96	10	226
>200 anställda	24	81	15	75
Börsföretag				
20-199 anställda	30	174	21	60
>200 anställda	45	192	44	25
Utlandsägda	35	169	14	124
Familjeföretag				
Industri	36	98	20	118
Varuhandel	33	116	8	283
Tjänster (SNI7-9)	54	36	9	173
Börsföretag				
Industri	44	193	4	416
Varuhandel	38	191	13	119
Tjänster (SNI7-9)	46	78	32	71

*Nya reserver beräknade som genomsnittet för a) K-SURV40/L-SURV20 och K-SURV20/L-SURV10 och de tekniska alternativen med b) oförändrad utdelning och maximalt förändrad (ökad) utdelning. Gamla reserver avser lagerreserv, RUF och investeringsfonder. K-SURV-basen beräknad som genomsnittet för samma alternativ som för nya reserver. Förluster/resultat beräknade som summa förluster för åren 1981-1986 i relation till summa nettoresultat för samma år.

Den andra kolumnen visar att för flertalet indelningar kommer genomsnittsföretaget vid den hypotetiska kombinationen av K-SURV och L-SURV att föredra K-SURVEN. För typföretaget i totala bolagssektorn är K-SURV-basen sålunda drygt 50 % större än basen för L-SURVEN. Den kapitalbaserade reservens överlägsenhet är mest markerad för industriföretagen. Även det genomsnittliga varuhandelsföretaget har emellertid en väsentligt större K-SURV-bas. Däremot är L-SURV-basen väsentligt större för de tre tjänstesektorerna.

Alternativet med K-SURV är också förhållandevis förmånligare för börsföretagen (och för de utlandsägda företagen) än för familjeföretagen[10]. Till viss del beror detta på att börsföretagen domineras av industriföretag medan familjeföretagen innehåller fler tjänsteföretag. Av relationstalen för de olika företagstyperna (givet näringsgrenstillhörighet) i nederdelen av tabellen framgår emellertid att K-SURVEN är att föredra för samtliga typer av börsföretag. Den viktigaste förklaringen till detta torde vara att börsföretagen i allmänhet är större vad gäller kapitalintensiteten – kapitalvärden i förhållande till löner – oavsett vilken näringsgren det är frågan om.

I den tredje kolumnen redovisas förluster i förhållande till nettoresultatet för olika indelningar. Dessa tal indikerar det relativa *behovet* av förlustutjämning i olika branscher. Uppgifterna för näringsgrenar antyder att de branscher som skulle föredra L-SURV har ett större behov av förlustutjämning (se dock varuhandel).

Av den fjärde kolumnen, där nya reserver relateras till förlusterna i syfte att indikera reservernas *möjlighet* att fylla förlustutjämningsfunktionen, framgår dock att dessa möjligheter ligger i nivå med behovet (undantaget är SNI 7, Samfärdsel).

Vid den relativa dimensioneringen av K-SURV och L-SURV och därmed fördelningen av reserveringsutrymmet på olika företag måste en vägning göras av de dubbla motiven för reserver, utjämning av skattebelastning på eget och lånat kapital och carry-backfunktionen.

Inför den slutliga avvägningen bör beaktas att vid de bakomliggande simuleringarna har K-SURVEN förutsatts baserad på det ingående, ej det utgående kapitalet. På grund av tillväxt i underlaget medför kravet på statsfinansiell neutralitet att procenttalet för K-SURV bör dras ned något. Av simuleringarna framgår att för alternativet med en K-SURV om 30 % på det ingående kapitalet var den genomsnittliga årliga tillväxten för hela undersökningspopulationen 13 %. En oförändrad statsfinansiell kostnad kräver sålunda en nedjustering av procentalet med 3-4 procentenheter (30/1,13). Fortsättningsvis förutsätts den intäktsneutrala K-SURVEN på utgående kapital uppgå till 26,5 %.

Frågan är om det finns anledning att omfördela det totala reserveringsutrymmet i förhållande till en kombination med K-SURV 26,5/L-SURV 15. Här bör beaktas följande. Vid en hög värdering av det första

---

[10] I den bakomliggande statistiken är familjeföretagen definierade som en restpost (se bilaga B).

motivet för reserver framstår en K-SURV på 26,5 % som något låg. Vidare kan konstateras att de rena tjänsteföretagen har fördelar av skattereformen i stort genom den kraftiga skattesatssänkningen. En neddragning från 20 % till 15 % framstår därför som alltför begränsad.

Vidare är det motiverat att starkare koncentrera reserveringsutrymmet till K-SURVEN genom en viss uppjustering av det maximala procenttalet för denna reserv, nämligen till 30 %. Detta medför en viss underfinansiering och denna motiverar en nedjustering av L-SURVEN. Då det totala reserveringsutrymmet i utgångsläget till stor del ligger på K-SURVEN fordras emellertid en kraftig reduktion av L-SURVEN för att ge statsfinansiell kompensation. Fördelningen av reserveringsutrymmet på de båda reserverna framgår av *tabell 5.3*[11].

I tabellens första kolumn anges förhållandet mellan basen för K-SURV och basen för L-SURV sedan uppgifterna i tabell 5.2 justerats med hänsyn till att K-SURVEN antas baserad på det utgående kapitalet.

Tabell 5.3
Fördelningen av reserveringsutrymmet på K–SURV och L–SURV i olika näringsgrenar och totalt vid en K–SURV på 26,5 % och en L–SURV på 15 %.*

	Underlag K–SURV/ underlag L–SURV	Normlön	K–SURV	L–SURV
Industri	1,98	46,3	24,3	
Varuhandel	1,62	22,8	9,8	
Samfärdsel	0,49	7,0	–	1,1
Uppdragsverksamhet	0,38	7,5	–	1,1
Personliga o soc. tjänster	0,50	4,7	–	0,7
Total K–SURV och L–SURV			34,1	2,9
Procent för K–SURV och L–SURV			92	8

* K–SURV–talen i tabellen erhålls genom att normlönen multipliceras med förhållandet mellan K–SURV– och L–SURV–underlag och med K–SURV–procenten, L–SURV–talen genom att normlönen multipliceras med enbart procenttalet för L–SURV. Företag där K–SURV–underlaget utgör minst 50 % av L–SURV–underlaget antas välja K–SURV, övriga L–SURV. Totalt avser totalen bestående av de i tabellen förekommande näringsgrenarna.

Som framgår ligger över 90 % av reserveringsutrymmet på K-SURV. En ökning av procenttalet till 30 % ökar reserveringsutrymmet i K-SURVEN till 38,6 (från 34,1). Detta innebär att inte ens ett totalt borttagande av L-SURVEN kan kompensera för den högre kostnaden. En alltför kraftig reduktion av L-SURVEN innebär å andra sidan att förlustutjämningsfunktionen försvagas för de rena tjänsteföretagen. En neddragning till 10 % ger ett visst bidrag till finansieringen. Det återstående underskottet får anses

[11] Vid beräkningarna har relationerna mellan lönesummorna för typföretagen i olika näringsgrenar normerats. De normlöner som anges i tabellen definieras som lönesumman i den aktuella näringsgrenen i procent av lönesumman för samtliga företag i den icke-finansiella sektorn 1986 (SCB Företagen 1986), som uppgick till 209 mdr.

acceptabelt inom ramen för den allmänna osäkerheten i beräkningarna.

Sammanfattningsvis föreslår vi en reserv om maximalt 30 % på det (utgående) egna kapitalet, K-SURV, och en alternativ reserv om maximalt 10 % på företagets lönesumma, L-SURV.

5.3.6 Extra reserveringsmöjlighet för små företag

Små, nystartade företag har ett större reserveringsbehov än större, väletablerade företag. Ofta är de små företagen mer riskexponerade än de stora företagen. Ett skäl till detta är att de små företagen bedriver ett färre antal verksamheter. Därigenom är rörelserisken större än i stora företag. En förstärkt reserveringsmöjlighet för små företag bör därför övervägas.

Allmänt sett är det angeläget att begränsa antalet reserveringsformer. En eventuell extrareserv bör därför knyta an till de föreslagna normalreserverna K-SURV och L-SURV. Vad först gäller en extrareserv knuten till det egna kapitalet (MINI-K-SURV) kan två olika modeller övervägas.

I den första förutsätts att företag med ett eget kapital understigande en viss gräns inte behöver återföra K-SURVEN varje år (ackumuleringsbar MINI-K-SURV). I den andra får företagen göra en större avsättning på ett underlag understigande X kronor (exempelvis 1 milj. kr.), varefter normala K-SURV-avsättningar kan göras (regressiv MINI-K-SURV).

Vid bedömningen av dessa modeller bör först konstateras att en K-SURV baserad på det utgående kapitalet väsentligt minskar behovet av en MINI-K-SURV för små, expansiva företag i förhållande till om reserven i stället baseras på det ingående egna kapitalet. För dessa företag är nämligen vinsterna stora i förhållande till det ingående egna kapitalet.

Den *ackumuleringsbara MINI-K-SURVEN* förutsätter att ingående reserv inte behöver återföras till beskattning. I stället skall reserven få ackumuleras genom att en viss procent av årsvinsten – högre än det normala SURV-procenttalet – skall få avsättas till K-SURV. Sådan ackumulering skall få fortgå till dess att procenttalet nått en viss storlek.

Konstruktionen med ackumulering och högre avsättning ur årsvinsten är svårförenlig med kravet på en begränsning av skatteplaneringsmöjligheterna i det nya skattesystemet. Särskilt angeläget är det att begränsa möjligheterna att åstadkomma en lägre beskattning av arbetsinkomster genom att ta ut dessa i form av lägre beskattade utdelningar eller som realisationsvinst (jfr avsnitt 5.2.6).

Modellen med ackumuleringsbar MINI-K-SURV ger ett utrymme för skatteplanering i fåmansbolag. Utan återföring och med stora avsättningar ur årsvinsten kan den effektiva skatten på inkomster i bolaget komma att ligga långt under den formella skattesatsen på 30 %. Denna extra skattekredit ger en utgiftsskatteeffekt. Arbetsinkomster i bolaget kan få en löpande beskattning som ligger under nivån för arbetsgivaravgiftsuttaget, som utgör en kritisk gräns. Vi avvisar därför detta alternativ.

Vad gäller den *regressiva MINI-K-SURVEN* har inte denna den ackumuleringsbara reservens uppenbara nackdelar. I modellen förutsätts företaget få göra avsättning till K-SURV med ett högre procenttal än det

normala, exempelvis 40 %, för eget kapital upp till en viss nivå (t.ex. 1 milj. kr.).

För ett nystartat företag skulle konstruktionen innebära att företaget, vid ett takbelopp på 1 milj. kr., skulle kunna göra en extraavsättning på 100 000 kr. Den extra skattekrediten är begränsad till 30 000 kr.

I tekniskt avseende kan konstateras att alla takregler ger upphov till tröskeleffekter och ger incitament till bolagisering. Detta ställer krav på spärrar för företag som ingår i en företagsgrupp.

Det finns alltså svagheter även med den regressiva modellen för MINI-K-SURV samtidigt som det ekonomiska värdet är begränsat. Ytterligare ett motiv att avvisa en MINI-K-SURV är att redan den normala reserven sänker skatten på löpande inkomster till ca 23 %, vilket i bl.a. ett internationellt perspektiv (jfr kapitel 3) är en låg skattebelastning.

Därmed återstår alternativet att i stället koppla den extra reserveringsmöjligheten till lönesumman, en MINI-L-SURV.

Inom ramen för den allmänna alternativkonstruktionen kan en sådan reserv utformas på följande sätt.

Företagen kan välja mellan antingen normal K-SURV på 30 % eller normal L-SURV på 10 %. Företag med L-SURV får därutöver en extra reserveringsmöjlighet på lönesumman upp till ett visst belopp.

Dimensioneringen av MINI-L-SURVEN gäller taket för lönesumman och procentsatsen. För en viss totaldimensionering av den maximala reserven finns ett utbytesförhållande. Ett lågt takbelopp för lönesumman möjliggör en högre procentsats och vice versa. Det finns av enkelhetsskäl anledning att välja samma konstruktion som för enskild näringsverksamhet (se avsnitt 6.3.2). Detta innebär att takbeloppet fixeras till 25 basbelopp och procentsatsen till 20 %. Detta ger en extra reserveringsmöjlighet på maximalt 5 basbelopp och en skattekredit på 1,5 basbelopp (0,3*5), dvs. 45 000 kr. vid ett basbelopp på 30 000 kr.

Vid ett basbelopp på 30 000 kr. får alltså företag med L-SURV göra en extra avsättning på 20 % av lönesumman upp till 750 000 kr. Vid en genomsnittslön på 120 000 kr. är den extra reserven ett särskilt stöd för företag med upp till ca 6 anställda.

En koppling av mini-reserven till lönesumman torde utgöra ett tillräckligt stöd för små bolag, som typiskt sett har ett litet eget kapital vid starten. Förmånen bör ges endast till företag som använder sig av normal L-SURV. För denna begränsning talar enkelhetsskäl och önskemål om effektivitet och begränsning av den statsfinansiella kostnaden. Det framstår som omotiverat att det stora antalet K-SURV-företag (beloppsmässigt dominerade av stora företag) skall ges en extra reserveringsmöjlighet. Det kan tilläggas att *alternativa* minireserver, där valet av alternativ minireserv skulle kopplas till valet av normal reserv, skulle öka komplexiteten i alltför hög grad.

5.4 Värdering av lager

5.4.1 Nuvarande regler

Med lager avses i skattesammanhang tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL). Huvudregeln är att den i räkenskaperna gjorda värderingen accepteras vid beskattningen. En värdering under den i KL angivna nivån godtas dock inte.

Lager beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst på varorna tas fram till beskattning först när varorna säljs (eller förbrukas). Vinsten utgörs av skillnaden mellan vad som erhålls vid försäljningen och lagervärdet av de sålda varorna. Har lagret under innehavstiden skrivits ned återförs nedskrivningen till beskattning och vinsten ökar i motsvarande mån.

Nedskrivning får ske med högst 50 % av det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet. Har avdrag gjorts för avsättning till resultatutjämningsfond begränsas nedskrivningen till högst 35 % av samma värde. Det finns dessutom vissa alternativa lagervärderingsregler (supplementärregel I och II och en regel för prisfallsrisk) och särskilda regler för värdering av fastigheter, värdepapper m.m.

Det belopp med vilket lagret skrivits ned skall i räkenskaperna i princip redovisas öppet som en lagerreserv. Innan nedskrivning görs får ett schablonmässigt avdrag för inkurans göras med 5 %. Större inkuransavdrag kan få göras om det finns skäl till det.

5.4.2 Lagervärdering i ett basbreddat system

I ett lager finns normalt tillgångar som anskaffats vid olika tillfällen och till olika priser. För att kunna bestämma lagrets faktiska anskaffningsvärde krävs att man vet när och till vilka priser de olika varorna anskaffats.

Enligt KL:s regler skall lager värderas enligt FIFO-principen (först in-först ut). De inneliggande varorna värderas till de priser som gällde när varor senast köptes in. En tillämpning av FIFO-principen leder till att prisökningar på varorna slår igenom på det utgående lagervärdet och därmed också på den skattepliktiga vinsten.

De nuvarande reglerna om nedskrivning med upp till 50 % har främst syftat till att ge företagen en möjlighet till konsolidering och resultatutjämning. Rätten till nedskrivning har emellertid också minskat problemet med beskattning av prisvinster på lagret. Inriktningen av reformen mot en lägre skattesats och en bredare skattebas innebär att reserveringsmöjligheterna inskränks. Frågan är vad detta leder till för beskattningen av prisvinster.

I ett nominellt system kan det i och för sig hävdas att det är konsekvent att beskatta prisstegringsvinster på lager. En sådan beskattning aktualiserar emellertid två problem.

Det första är ett *neutralitetsproblem* som består i en mer oförmånlig skattebehandling av lagerinvesteringar än av investeringar i maskiner och byggnader. För de senare tillgångarna beskattas inte motsvarande

"prisstegringsvinster" (den nominella värdeökningen) under den tid tillgångarna innehas.

Det andra problemet gäller effekter på företagens *likviditet.* Beskattningen kan försvåra företagens återanskaffning av de lagervaror som fordras för den fortsatta verksamheten.

Som framgått av kapitel 2 är neutraliteten i beskattningen beroende av dels tillgångsvärderingen och dels finansieringen.

Vid en FIFO-värdering motverkas beskattningen av prisvinster vid lånefinansiering av den fulla avdragsrätten för nominella räntor. I dessa fall är en möjlighet till nedskrivning omotiverad av neutralitetsskäl.

Vid egenfinansierade lager är förhållandet annorlunda. Här krävs en 100-procentig nedskrivning för att motverka beskattningen av prisvinster. Dagens nedskrivningstal på 50 % kan sägas bygga på förhållandet att lager till lika delar är finansierade med eget kapital och lån.

En prisstegring på 5 % leder till att lagervärdet ökar med motsvarande belopp. Av detta kommer 30 % att beskattas. Vid en skattesats på 30 % utgör skatten ca 1,5 % av lagervärdet.

Beträffande beskattningens *likviditetseffekter* har redan konstaterats att en FIFO-värdering i frånvaro av nedskrivning försvårar återanskaffningen av lager. Denna likviditetspåfrestning är dock beroende av lagrets omsättningshastighet[12]. Behovet av alternativa metoder bör bedömas med den utgångspunkten att en FIFO-värdering medför en begränsad skatteeffekt. Ett villkor för att någon annan metod ska utgöra ett intressant alternativ är att en sådan är hanterlig och begriplig.

Ett alternativ till FIFO-metoden är *LIFO* (last in - first out). Utgångspunkten är att de varor som vid årets slut finns i lager är de som fanns vid årets början. Är lagervolymen konstant kommer lagervärdet att vara konstant även vid prisökningar. Den bokföringsmässiga vinsten påverkas således inte av prisökningar.

LIFO-metoden innebär i sin renodlade form att en LIFO-beräkning görs för varje vara. För ett företag som ändrar varusortimentet måste en ny beräkning ske med utgångspunkt från de nya anskaffningsvärden som gäller för de nyförvärvade varorna.

---

[12] Antag att ett företags lager inte förändras volymmässigt under ett räkenskapsår och att samtidigt priset på lagervaror stiger. Vid en FIFO-värdering av lagret innebär detta att en prisvinst på lagret blir föremål för beskattning.

Om den in- och utgående lagervolymen är L och priserna stiger med p % under året blir prisvinsten pL. I detta uttryck ingår inte omsättningshastigheten. För en *given lagervolym* saknar alltså omsättningshastigheten betydelse för beskattningen av prisvinster. Men uttrycket kan skrivas om på följande sätt. Om försäljningsvolymen betecknas med F kan omsättningshastigheten T definieras som F/L. Detta innebär i sin tur att prisvinsten pL kan skrivas som pF/T. Följaktligen är prisvinsten *för en given försäljningsvolym* beroende av omsättningshastigheten och är lägre ju högre den senare är.

Antagandet om en given försäljningsvolym är alltså centralt för ovanstående slutsats. Ur *finansieringssynpunkt* förefaller detta vara ett rimligt antagande. Den grundläggande frågan gäller ju hur företagets förmåga att finansiera en viss verksamhetsvolym påverkas av FIFO-värderingen av lagret och den beskattning av prisvinster som därigenom uppkommer.

För att undvika bl.a. dessa problem har utarbetats modifierade LIFO-metoder som inte mäter förändringar i lagervolymen i fysiska enheter utan utgår från att förändringar i lagrets reella, ekonomiska värde kan användas som ett approximativt mått på en ökning resp. minskning i lagervolymen. En minskning av en varukvantitet kan alltså uppvägas av en ökning av en annan varukvantitet (även om det fordras ett visst samband mellan de olika varuslagen). Varje år omräknas lagervärdet med index och detta omräknade värde jämförs med ett tidigare års värde. Därigenom får man ett approximativt mått på den fysiska förändringen i lagret.

Inte heller en modifierad form av LIFO-modellen är utan komplikationer. Några av de problem som måste lösas är fastställande av index och behandlingen av koncerninterna lageröverlåtelser samt tillfällig lagerupplösning.

Vi har även undersökt om lagret kan värderas enligt en s.k. *medelvärdemetod*. Enligt denna metod får lagret tas upp till antingen FIFO-värdet eller till ett värde motsvarande medelvärdet beräknat för en viss given period. Vid pris- och/eller volymökningar kommer medelvärdet att vara lägre än FIFO-värdet vilket ger möjlighet till reservering.

Även medelvärdemetoden har nackdelar. Nackdelarna kan sammanfattas i två huvudpunkter. Genom att reserveringsutrymmet utgörs av skillnaden mellan FIFO-värdet och medelvärdet beräknat för en viss angiven period kan det ha betydelse om verksamhet läggs i ett nystartat bolag eller i ett redan befintligt bolag. Ett nystartat bolag kan det första verksamhetsåret inte utgå från tidigare års lagervärden vid medelvärdeberäkningen. Ett befintligt bolag som föregående år haft låga lagervärden kan däremot redovisa ett lägre medelvärde vilket ger utrymme för en högre reservering. Vidare kan, om inga åtgärder vidtas, bedrivande av verksamhet i flera företag ge en större reservering än om motsvarande verksamhet bedrivits i ett och samma företag. Detta inträffar om ett företag har sjunkande lagervärden och ett annat ökande lagervärden.

Båda de nu diskuterade metoderna medför problem av sådan omfattning och karaktär att vi inte funnit skäl att ändra regeln om att lager skall värderas enligt FIFO-metoden.

5.4.3 Den närmare utformningen av värderingsreglerna

I samband med att den generella rätten till lagernedskrivning slopas måste ställning tas till hur värderingsreglerna skall utformas mer i detalj.

En naturlig utgångspunkt för diskussionen är bestämmelserna i BFL. Värderingen av lager (och andra omsättningstillgångar) regleras i 14 § BFL.

14 § BFL ger uttryck för lägsta värdets princip. Den innebär att lagret skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Som verkligt värde anses nettoförsäljningsvärdet. Om anledning finns får verkliga värdet bestämmas som återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans. Vidare gäller att en värdering över anskaffningsvärdet får ske i speciella fall. I BFL finns därutöver inga bestämmelser om värderingen av lager.

Värderingsreglerna i BFL är alltså förhållandevis korta och enkla. Reglerna i KL är betydligt mer komplicerade.

Till att börja med kompletteras huvudregeln om 50 % nedskrivning av två supplementärregler. Den ena – supplementärregel I – syftar till att ge företagen en möjlighet att vid en lagerminskning behålla en uppbyggd lagerreserv. Tekniskt sker detta genom att värderingen av lagret får grundas på genomsnittsvärdet för lagret de två senaste åren. I och med att rätten till generell nedskrivning slopas finns det inte skäl att behålla denna regel.

Den andra supplementärregeln – supplementärregel II – innebär att s.k. rå- och stapelvaror får tas upp till 70 % av det lägsta marknadspriset för varorna under de närmast föregående nio beskattningsåren. Det innebär att varor som anskaffats för t.ex. 200 och som vid bokslutet har ett högre återanskaffningsvärde får tas upp till 70 om det lägsta marknadspriset för den aktuella typen av varor under den närmast föregående nioårsperioden varit 100.

Supplementärregel II omfattar varor som erfarenhetsmässigt svänger kraftigt i pris. Regeln ger alltså utrymme för nedskrivning av lagret med hänsyn till att varorna notoriskt är utsatta för risk för prisfall. Regeln har samma syfte som den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk som innebär att "..... det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat". Av vad nu sagts följer att bedömningen av om det är motiverat att behålla supplementärregel II och den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk bör göras i ett sammanhang.

Den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk tillämpas sällan. Skälet är att eventuella prisfallsrisker i de allra flesta fall täcks av en nedskrivning med 50 % enligt huvudregeln. Tas möjligheten till nedskrivning enligt huvudregeln bort – samtidigt som bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk behålls – förändras situationen. Man kan räkna med att det ofta skulle göras gällande att en risk för framtida prisfall föreligger som motiverar att lagret värderas till lägre belopp än som svarar mot det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena. Det ligger i sakens natur att det skulle vara mycket svårt för skattemyndigheterna att bedöma förekomsten och omfattningen av en sådan eventuell prisfallsrisk.

Redan hanteringsmässiga skäl talar för att bestämmelsen om prisfallsrisk inte behålls i det nya systemet. Ett mer avgörande skäl för att slopa bestämmelsen är att någon motsvarighet inte förekommer i BFL. Något krav på att i vissa fall värdera lager under lägsta värdet finns inte där. Utgångspunkten bör vara att man i ett basbreddat system med låg skattesats inte skall ge möjlighet till en mer försiktig värdering än som föreskrivs i BFL.

Slutsatsen är att bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk bör slopas. Detsamma gäller i fråga om supplementärregel II.

Som redan framgått (avsnitt 5.2.9) överensstämmer inte terminologin i KL och BFL helt. Ett exempel är definitionen av lägsta värdet i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL och i 14 § BFL. Enligt KL gäller att lagret skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet.

Från detta värde får i normalfallet göras ett schablonmässigt avdrag för inkurans med fem procent. Enligt BFL får lagret inte tas upp till högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen. Som verkliga värdet anses nettoförsäljningvärdet eller – om det finns särskilda skäl till det – återanskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell inkurans.

BFL innehåller inga schablonregler för bestämmande av inkurans. Vidare beaktas inte inkuransen i de fall att värderingen grundas på anskaffningsvärdet. I redovisningspraxis har dock en anpassning skett till skattereglerna (jfr FAR:s rekommendation nr 2 om varulagervärdering och lagerreserv). Det är alltså vanligt att lagrets värde i balansräkningen schablonmässigt reduceras med skattemässigt tillåten inkurans.

Det schablonmässiga inkuransavdraget ger en lägre värdering av lagret än som följer av en direkt tillämpning av bestämmelserna i 14 § BFL. Tillämpningsskäl talar dock för att man vid beskattningen bör tillåta att hänsyn tas till inkurans på ett schablonmässigt sätt. Reglerna bör utformas så att lagret får värderas antingen strikt enligt lägsta värdets princip (som denna definieras i 14 § BFL) eller till 95 % av lagrets totala anskaffningsvärde. I det helt övervägande antalet fall ger schablonregeln ett lägre värde än en värdering enligt 14 § BFL. Lösningen innebär att man vid beskattningen har anledning att pröva storleken av nettoförsäljningsvärden och återanskaffningsvärden (efter inkurans) bara i de undantagsfall då den skattskyldige väljer att inte åberopa schablonregeln.

5.5 Avskrivningsregler

5.5.1 Inledning

I det följande behandlas de skattemässiga avskrivningsreglerna för inventarier, byggnader och andra anläggningstillgångar. I avsnitt 5.5.2 redovisas utformning och ekonomisk innebörd av dagens regler för de olika slagen av tillgångar. Som framgått tidigare (avsnitt 5.2) är avsikten att dagens system med investeringsfonder skall avskaffas. Möjligheten att skriva av mot investeringsfond kan tolkas som en form av direktavskrivning för inventarier och byggnader. I avsnitt 5.5.3 och 5.5.4 diskuteras om vissa av de effekter som investeringsfondssystemet ger i stället kan uppnås genom nuvärdeavskrivning och därtill kopplade periodiseringsfonder.

5.5.2 De reguljära avskrivningsreglerna

5.5.2.1 Nuvarande regler

Inventarier m.m.

Utgifterna för anskaffning av inventarier fördelas genom ett avskrivningsförfarande och varje enskilt beskattningsår belastas därigenom med viss del av anskaffningsutgiften. Patent, goodwill och andra immateriella rättigheter skrivs av på samma sätt. Korttidsinventarier (inventarier med en ekonomisk livslängd på upp till tre år) och inventarier av mindre värde

får omkostnadsföras direkt.

Värdeminskningsavdragen för inventarier kan beräknas enligt två olika metoder, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdemetod.

En förutsättning för att *räkenskapsenlig avskrivning* skall få tillämpas är att företaget har ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och att värdeminskningsavdragen överensstämmer med avskrivningarna i räkenskaperna.

Huvudregeln innebär att avdrag för avskrivning får göras med maximalt 30 % av inventariernas restvärde. Avskrivningen görs alltså kollektivt på hela inventariebeståndet och den framkommer som en restpost efter det att lägsta utgående balans beräknats. Denna uppgår till 70 % av det ingående balansvärdet på de inventarier som finns vid årets början + anskaffningsutgiften för under året anskaffade inventarier som finns kvar vid årets slut. Inventarier som anskaffats och sålts under beskattningsåret går inte in i avskrivningsförfarandet utan kostnadsförs och intäktsförs direkt.

I fråga om avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång får *nettometoden* användas. Den innebär att den beskattningsbara inkomsten inte påverkas på annat sätt än att underlaget för framtida ordinarie inventarieavskrivningar reduceras med försäljningsintäkten (under förutsättning att företaget har inventarier med ett skattemässigt restvärde som inte understiger den erhållna försäljningsintäkten). Avskrivningarna på kvarvarande inventarier blir därigenom lägre i framtiden. Beskattningen av försäljningsvinsten skjuts alltså upp.

När huvudregeln tillämpas kommer viss del av anskaffningsutgiften för inventarierna att förbli oavskrivet. Möjlighet finns därför att tillämpa *kompletteringsregeln*. Den innebär att inventarierna får skrivas av med 20 % av anskaffningsutgiften per år.

Restvärdemetoden är en förenklad variant av räkenskapsenlig avskrivning. Skillnaden är i första hand att det inte finns något krav på överensstämmelse mellan skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde. Maximalt värdeminskningsavdrag är 25 %.

En lägre värdering av inventarieinnehavet än som följer av huvudregeln och kompletteringsregeln är tillåten om den skattskyldige kan visa att en sådan nedvärdering är företagsekonomiskt motiverad (punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § KL). Rätten till värdeminskningsavdrag inträder i princip när inventarierna har levererats till köparen. I vissa fall kan dock avdrag medges redan på kontraktsstadiet. Avdrag för avskrivning av värdet på *rättigheter till leverans* av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier får nämligen göras om det kan visas att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det avtalade priset eller om det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras (punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL). Har sådan kontraktsavskrivning skett skall anskaffningsvärdet minskas med motsvarande belopp och värdeminskningsavdrag beräknas på det reducerade beloppet.

Utöver de allmänna reglerna i KL finns särskilda bestämmelser för avskrivning på kontrakt avseende skepp och luftfartyg. Avdrag för

avskrivning på ej fullgjorda köpekontrakt medges generellt med totalt högst 30 % av det avtalade priset. Även en sådan avskrivning reducerar det framtida avskrivningsunderlaget.

Byggnader och markanläggningar

Värdeminskningsavdrag för *byggnader* bestäms med hänsyn till byggnadens antagna användningstid. När det gäller rörelsebyggnader är de årliga avdragen 2–5 % av anskaffningsvärdet (RSV Dt 1974:30). Vidare medges – inom avskrivningsplanen – primäravdrag med 2 % per år under de fem första beskattningsåren efter färdigställandet. Dessa regler får också tillämpas för en fastighet som redovisas i inkomstslaget annan fastighet i den mån fastigheten används för rörelseändamål e.d. Används fastigheten för annat är värdeminskningsavdraget begränsat till 1,5–1,75 % (punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL). Värmepannor, hissmaskinerier m.m. och annan sådan maskinell utrustning får dock brytas ut och skrivas av i snabbare takt än byggnaden i övrigt.

För *markanläggningar* får avdrag för värdeminskning göras med 5 % om året beräknat på 75 % av anskaffningsvärdet. Avdrag för värdeminskning på skogsvägar och täckdiken på jordbruksfastighet får göras med 10 % per år beräknat på ett oreducerat anskaffningsvärde.

5.5.2.2 Överväganden

Vid redovisningen i kapitel 2 av de ekonomiska effekterna hos dagens skattesystem har framgått att investeringar i *inventarier* behandlas förhållandevis generöst i förhållande till investeringar i byggnader och lager. För en marginell investering ger kombinationen av överavskrivning och full avdragsrätt för nominella räntor t.o.m. en subventionering. Denna är särskilt markerad vid hög inflation. I en skattereform som syftar till basbreddning, en ökad neutralitet i behandlingen av investeringar i olika slag av realkapital och en eliminering av sådan skattekonsolidering som är knuten till specifika tillgångsslag kan därför i princip övervägas en begränsning av värdeminskningsavdragen.

En möjlig begränsning skulle vara en mer restriktiv utformning av reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. I dag saknar det betydelse när under beskattningsåret inventarierna anskaffats. Även för de inventarier som anskaffats den 31 december får maximal avskrivning med 30 % ske. Regeln kan sägas bygga på en presumtion att alla inventarier anskaffas vid beskattningsårets början och den utgör därför ett starkt incitament till handel med avskrivningsunderlag strax före utgången av beskattningsåret.

En förändring innebärande att den faktiska innehavstiden beaktas skapar praktiska problem eftersom den förutsätter en proportionering av utgiften för varje enskild anskaffning. Ett annat alternativ skulle vara att presumera att anskaffningarna är jämnt fördelade över året. En sådan presumtion skulle motivera en generell halvering av avdraget under det första innehavsåret.

En regel med ovanstående innebörd skulle dock medföra vissa komplikationer. En särredovisning för förstaårsinventarier krävs. En sådan särredovisning förutsätts dock ske redan i dag vid tillämpning av kompletteringsregeln (inte bara för ett års utan för fem års anskaffningar). Halveringen av 30-procentsschablonen kan emellertid också innebära att de skattemässigt tillåtna avskrivningarna för inventarier kan komma att understiga vad som är ekonomiskt motiverat. Problemet uppkommer i första hand i företag där inventarieanskaffningarna inte sker med jämn fördelning över åren utan koncentreras till vissa år. En halvering av förstaårsavskrivningen skulle därför kunna leda till en mer frekvent tillämpning av bestämmelsen i punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § KL.

Skäl av ekonomisk art kan också anföras mot en förändring av dagens regler. Sålunda synes värdenedgången av inventarier trendmässigt ha ökat[13]. En accelererad teknisk utveckling har förkortat den ekonomiska livslängden.

Det finns alltså vissa skäl att tro att inslaget av överavskrivning vid dagens värderingsregler har minskat. Å andra sidan saknas empirisk grund för att påstå att överavskrivning inte skulle föreligga.

Intresset för handel med avskrivningsunderlag kommer vidare att minska i ett system med lägre formell skattesats.

Vid en internationell jämförelse (se kapitel 3) framgår också att de svenska reglerna inte på något markant sätt avviker från de i omvärlden.

Det element av överavskrivning som finns kvar vid oförändrade regler är en följd av att schabloner med nödvändighet tenderar att bli generöst utformade. En omläggning till ett system med skattemässiga värdeminskningsavdrag, som bättre än dagens approximerar ekonomiskt korrekta avskrivningar, skulle medföra ökad komplexitet och därav följande tillämpningsproblem (jfr USA). Till bilden hör slutligen också att momentet av "överavskrivning" sannolikt är väl så stort i vissa "immateriella investeringar" (FoU, marknadsföring, utbildning m.m.). Sådana investeringar kostnadsförs normalt direkt.

Vi anser att övervägande skäl talar mot förändringar av dagens avskrivningsregler för inventarier.

Som motiv för de särskilda bestämmelserna om rätt till avskrivning på skeppskontrakt och kontrakt avseende luftfartyg har anförts bl.a. att förhållandena inom rederi- och luftfartsnäringarna är särpräglade. Investeringarnas storlek i förening med den långa tid som förflyter mellan beställning och leverans ställer mycket stora krav på företagens finansiella styrka. Reglerna om kontraktsavskrivning ger företagen ökade möjligheter till resultatutjämning och kan därmed förbättra likviditeten på kort sikt. Vad gäller fartygspriserna reagerar dessa kraftigt även på små ändringar i balansen mellan utbud och efterfrågan på fraktmarknaden.

---

[13] Vid redovisningen av kapitalkostnader i kapitel 2 har förutsatts en depreciering sfaktor på 12,3 %, där uppgifter hämtats från en förhållandevis aktuell studie avseende amerikanska förhållanden. Som jämförelse kan nämnas att Södersten-Lindberg (op. cit.) arbetade med ett lägre tal, nämligen 7,7 %.

Redan det förhållandet att det här är fråga om en generell rätt till avskrivning (utan en därtill kopplad värdeminskning) gör att bestämmelsen utgör ett tveksamt inslag i ett basbreddat system. Behovet av konsolidering och finansiering tillgodoses i det nya systemet av möjligheten att göra K-SURV-avsättning.

Vi anser att bestämmelsen om rätt till avskrivning på skeppskontrakt och kontrakt avseende luftfartyg bör slopas.

Även för *byggnader* föreligger vissa skäl att förändra värdeminskningsavdragen i åtstramande riktning och därigenom uppnå en ytterligare breddning av skattebasen. Vi har sålunda övervägt en koncentration av avdragen till den senare delen av byggnadernas ekonomiska livslängd. Olika argument kan anföras för en sådan senareläggning, åtminstone för vissa slag av byggnader.

För det första förekommer det att vissa byggnader under tiden närmast efter anskaffningen inte är föremål för någon värdeminskning.

För det andra skulle en senareläggning minska den likviditetspåfrestning som uppkommer vid avyttring av fastigheter genom att man undviker återläggning av avdrag.

För det tredje kan hävdas att om dagens regler lämnas oförändrade för sådana byggnader vilkas värde stiger under ett antal år efter uppförandet kommer intresset för detta slag av tillgångar (med stora dolda reserver) att öka i ett system där de öppna reserveringarna har begränsats kraftigt. Resultatet skulle kunna bli en felaktig resursanvändning.

I princip är det inte motiverat att medge avdrag för den tid en byggnad inte minskar i värde. Ett problem är dock att det saknas systematiska studier av i vilken utsträckning fenomenet förekommer[14].

I vad mån intresset för dolda reserver i fastigheter kommer att öka i det nya systemet kan diskuteras. Begränsningen av reserveringsmöjligheter talar möjligen för att så kommer att bli fallet. Den sänkta skattesatsen minskar dock generellt intresset för att skapa reserver.

Mot en senareläggning kan följande anföras. För det första uppkommer gränsdragningsproblem i det fall man arbetar med en schablonmässig begränsning till exempelvis kontors- och bostadsbyggnader. Systemet kan inte tillämpas generellt eftersom det finns ett stort antal byggnader utanför storstadsområdena och/eller med en specifik användning (där en andrahandsmarknad i stort sett saknas) och där dagens regler på ett rimligt sätt approximerar den ekonomiska värdeminskningen. En senareläggning skulle därutöver innebära en avvikelse från vad som i allmänhet gäller i utlandet[15].

---

[14] Frågan förefaller inte heller ha studerats. En förklaring kan vara att befintliga studier inriktats på att beräkna en *genomsnittlig* deprecieringsfaktor för byggnaders *hela* ekonomiska livslängd. Därmed uppmärksammas inte värdeförändringar under olika delperioder.

[15] Detta gäller inte för Storbritannien, där avdrag över huvud taget inte medges för "icke-industriella" fastigheter som kontor, detaljhandelslokaler och vissa bostadsbyggnader.

Vi anser mot denna bakgrund att övervägande skäl talar mot en generell senareläggning av värdeminskningsavdragen. Det finns dock skäl att ta ett mindre steg i denna riktning. Sålunda framstår rätten till *primäravdrag* – som ju innebär en tidigareläggning av avskrivningarna för byggnader som används för rörelseändamål – som omotiverad. Vi föreslår därför att rätten till primäravdrag avskaffas. Ett borttagande av denna rätt innebär också en viss basbreddning.

I det nya systemet bör enhetliga avskrivningsregler gälla för olika typer av byggnader. Inte bara primäravdragen för rörelsebyggnader utan också de särskilda reglerna om avskrivning på *maskinell utrustning* i inkomstslaget annan fastighet bör därför slopas. Värmepannor, hissmaskinerier och annan maskinell utrustning bör alltså i fortsättningen alltid ingå i byggnadens avskrivningsunderlag. Utgifter vid utbyte av sådan utrustning kan dras av omedelbart som reparationsavdrag.

Som tidigare nämnts är avdrag för värdeminskning på *markanläggningar* begränsat till 75 % av anskaffningsvärdet. I förarbetena till 1969 års lagstiftning motiverades denna begränsning med att vissa markanläggningar har ett bestående värde. Den tekniska utvecklingen och strukturrationaliseringar inom näringslivet torde ha bidragit till att i varje fall vissa typer av markanläggningar fått en mer begränsad ekonomisk varaktighet än tidigare (jfr SkU 1980/81:25 s. 118).

Vi föreslår att värdeminskningsavdrag får beräknas på ett oreducerat underlag, dvs. på hela anskaffningsvärdet.

5.5.3 Nuvärdeavskrivning

5.5.3.1 Allmänt

Vi har föreslagit att dagens system med investeringsfonder skall avskaffas (avsnitt 5.2.2). Systemet är likvärdigt – bortsett från ränteförluster på spärrkontomedel i riksbanken – med omedelbar avskrivning av hela anskaffningsutgiften för en investering. Detta är en extrem form för accelererad avskrivning (jfr kapitel 2) som kraftigt förbättrar utfallet av investeringskalkylen. Vid de i dag gällande skattesatserna, 52–57 %, innebär ett frisläpp av fonden också ett inte obetydligt likviditetstillskott.

Ur såväl lönsamhets- som likviditetssynvinkel har fondsystemet haft vissa positiva effekter. Det finns alltså anledning fråga sig om det inom ramen för det nya, basbreddade systemet finns utrymme att ta till vara en del av effekterna av ett fondsystem. Att behålla lönsamhetsfördelen i form av accelererad avskrivning utöver den som ligger i de reguljära avskrivningsreglerna (för inventarier) är av neutralitetsskäl tveksamt. Däremot kan finnas skäl att även i det framtida systemet behålla vissa likviditetsförstärkande inslag. Vidare finns anledning att diskutera om man med någon alternativ avskrivningsmetod kan åstadkomma positiva effekter på risktagandet.

Mot ovanstående bakgrund har vi uppmärksammat den form av avskrivningsmetod som ursprungligen föreslogs av ekonomerna Auerbach

och Jorgenson[16], den s.k. nuvärdeavskrivningen. Metoden utgör en form av partiell direktavskrivning. En viss procentandel av anskaffningsutgiften får dras av omedelbart. I likhet med vad som gäller vid utnyttjandet av investeringsfonder anses tillgången därefter sakna skattemässigt restvärde.

Den procentandel som skall tillämpas bestäms genom en diskontering av de framtida avskrivningarna med en viss ränta. De framtida avskrivningarna kan antingen avse ekonomiskt korrekta avskrivningar (som hos Auerbach och Jorgenson) eller de reguljära skattemässiga avskrivningarna. Den använda diskonteringsräntan kan antingen vara real (som hos Auerbach och Jorgenson) eller nominell.

I avsnitt 5.5.3.2 behandlas närmare den ekonomiska innebörden av nuvärdeavskrivningar. Därefter diskuteras vissa tekniska aspekter på metoden, bl.a. om nuvärdeavskrivning skall medges vid uthyrning av tillgångar. Våra överväganden redovisas i avsnitt 5.5.3.3.

5.5.3.2 Ekonomisk innebörd

Vid en diskussion av metoden för nuvärdeavskrivningar är det naturligt att jämföra med de reguljära avskrivningsreglerna vad gäller effekterna på företagens incitament att investera. Metoden kännetecknas av att förräntningskravet på investeringar är oberoende av företagets förväntningar om den framtida inflationen. Vidare behandlas den inverkan nuvärdeavskrivningen har på företagens *risktagande*. Slutligen diskuteras metodens effekter på investeringarna via dess påverkan på företagens *likviditet*.

I det följande presenteras ett antal räkneexempel. Detaljerade beräkningstekniska förutsättningar och använda samband redovisas i bilaga E.

Effekter på förräntningskrav

I kapitel 2 har redovisats kapitalkostnader vid investeringar i olika slag av tillgångar och vid olika finansieringsformer i dagens skattesystem. Materialet visar bl.a. att skattebelastningen på investeringar i maskiner och byggnader på ett komplicerat sätt beror av den inflationstakt som investeraren förväntar sig skall råda under investeringens livslängd.

Å ena sidan finns en tendens att skattebelastningen stiger med ökande inflation genom att de framtida skattemässiga avskrivningarnas realvärde urholkas. Detta följer av att avskrivningarna enligt skattereglerna skall baseras på tillgångarnas anskaffningsvärde. De är därmed fixerade i nominella termer. Vid hög inflation är den nominella räntan med vilken företaget diskonterar värdet av framtida avskrivningar högre än vid låg inflation. Detta ger ett med inflationen sjunkande (nu-)värde hos avskrivningarna. Urholkningen av avskrivningarnas värde innebär i sin tur att företagets nettokostnad för en investering – anskaffningsutgiften

---

16 Inflation-proof depreciation of assets i *Harward Business Review*, September-October 1980.

reducerad med det skattemässiga värdet av avskrivningar – stiger med inflationen. Detta driver upp förräntningskravet (kapitalkostnaden).

Detta gäller entydigt för investeringar som finansieras med *eget* kapital. Vid lånefinansiering motverkas denna urholkningseffekt av rätten till avdrag för med inflationen stigande nominella räntor. Som framgår av kapitel 2 är denna motverkande kraft så stark att (de reala) förräntningskraven på investeringar *sjunker* med stigande inflation.

Frågan är då hur ett system med nuvärdeavskrivningar förändrar denna bild. I *tabell 5.4* redovisas de reala förräntningskraven på en marginell investering för en maskininvestering (i princip gäller detsamma för investeringar i byggnader). Förutom för nuvärdeavskrivning och de reguljära avskrivningsreglerna – enligt 30-regeln – ges resultat för ett realt skattesystem (med avskrivningar på återanskaffningsvärden och med avdrag enbart för reala ränteutgifter).

Finansiärernas reala avkastningskrav antas vara 5 % vid såväl egen- som lånefinansiering (här bortses alltså från riskpremie vid egenfinansiering). För presentation av förutsättningar och använda samband hänvisas till bilaga E.

Tabell 5.4
Reala förräntningskrav på maskininvesteringar vid dagens avskrivningsregler (30-regeln), nuvärdeavskrivning (NVA) och real företagsbeskattning vid olika inflationstakter.
Enbart bolagsskatt (skattesats 30 %). Egen- och lånefinansiering.

	Inflation 0	3	7	10
Utan skatt	5,0			
Egenfinansiering				
30-regeln	5,9	6,3	6,7	7,0
NVA(90)	5,9			
NVA(85,3)	6,3			
NVA(80)	6,7			
NVA(75)	7,1			
Realt	7,1			
Lånefinansiering				
30-regeln	4,1	3,4	2,5	1,7
NVA(90)	4,3	3,4	2,1	1,2
NVA(85,3)	4,7	3,7	2,4	1,5
NVA(80)	5,1	4,1	2,8	1,8
NVA(75)	5,5	4,5	3,2	2,2
Realt	5,0			

För *30-regeln* framgår det tidigare refererade förhållandet. Vid egenfinansiering stiger förräntningskravet med inflationen. Urholkningen av de skattemässiga avskrivningarnas värde vid lånefinansiering kan inte motverka det stigande värdet av nominella ränteavdrag. Vid lånefinansiering ligger förräntningskraven också *under* den nivå som skulle ha gällt i frånvaro av skatt. Innebörden av detta är att lånefinansierade investeringar subventioneras genom bolagsskatten.

I tabellen redovisas därefter resultat för 4 olika nivåer på nuvärdeavskrivning. Gemensamt för de tre första är att de erhållits genom en diskontering av *dagens 30-regel* med tre olika räntesatser, 5, 8 och 12 %. Det fjärde alternativet – nuvärdeavskrivning med 75 % – har i stället erhållits genom en diskontering av ekonomiska avskrivningar på 15 %[17] med en ränta på 5 %.

Vid *egenfinansierade* investeringar ger nuvärdeavskrivning förräntningskrav som är *oberoende* av inflationstakten. Detta beror på att metoden eliminerar inflationens urholkande inverkan på värdet av framtida avskrivningar. Detta resultat gäller oavsett vilken nivå som väljs på nuvärdeavskrivningen.

Däremot spelar den valda nivån en roll för om utfallet blir förmånligare ur incitamentssynpunkt än de reguljära reglerna. Av tabellen framgår att metoden vid den högsta nivån (90 %) genomgående är förmånligare (utom vid stabila priser där förräntningskraven sammanfaller). Vid de lägre nivåerna är systemet förmånligare först när inflationstakten överstiger 3, 7 resp. (approximativt) 10 %.

Vid *lånefinansiering* varierar förräntningskraven negativt med inflationstakten. Detsamma gäller vid tillämpning av de reguljära reglerna. Denna negativa inflationskänslighet är dock mer markerad vid nuvärdeavskrivning än vid reguljära avskrivningar. Detta beror på att det ökande skattemässiga värdet av fulla ränteavdrag i detta fall inte motverkas av någon urholkning av avskrivningarnas värde.

Hur utfaller då en jämförelse av effekterna vid nuvärdeavskrivning med de vid ett realt system? Vid ett sådant medges avskrivningar på tillgångarnas återanskaffningsvärden samtidigt som nominella prisvinster inte beskattas. Dessutom begränsas ränteavdragen till realräntan.

Det visar sig att det lägsta alternativet för nuvärdeavskrivning, som bygger på en real diskontering av ekonomiska avskrivningar, ger samma resultat som det reala systemet[18]. Detta gäller emellertid bara för *egenfinansierade* investeringar. Vid lånefinansiering ligger förräntningskraven (utom vid stabila priser) under det reala systemets. Förklaringen till denna avvikelse ligger i den fulla avdragsrätten för hela den nominella

---

[17] Denna avskrivningstakt är den högsta genomsnittliga uppskattning som erhållits vid empiriska undersökningar i USA.

[18] Förklaringen till detta ligger i att dagens skattesystem – där nominella prisvinster på anläggningstillgångar inte heller beskattas – kompletterats med en nuvärdeavskrivning som bygger på real diskontering av ekonomiska avskrivningar.

räntan.

De tre "generösare" alternativen av nuvärdeavskrivning ger lägre förräntningskrav än ett realt system. Detta är en följd av att nuvärdeberäkningen utgår från 30-regeln i kombination med nominella ränteavdrag. Vid en sammanfattande värdering av de alternativa avskrivningsreglernas inverkan på det genomsnittliga förräntningskravet krävs en sammanvägning av kostnaderna vid egen- och lånefinansiering. Varje sådan sammanvägning blir godtycklig och resultaten är dessutom känsliga för den valda vikten. I *tabell 5.5* redovisas resultat där den marginella soliditeten vid (maskin-)investeringar antas uppgå till 60 %[19].

Tabell 5.5
Reala förräntningskrav för maskininvesteringar vid dagens avskrivningsregler (30-regeln), nuvärdeavskrivning (NVA) och real företagsbeskattning vid olika inflationstakter.
Enbart bolagsskatt (skattesats 30 %). Soliditet 60 %.

	Inflation 0	3	7	10
Utan skatt	5,0			
30-regeln	5,1	5,1	5,1	4,9
NVA(90)	5,2	4,8	4,4	4,0
NVA(85,3)	5,6	5,2	4,8	4,3
NVA(80)	6,1	5,6	5,2	4,8
NVA(75)	6,5	6,0	5,6	5,2
Realt	6,3			

[19] Uppgiften är hämtad från Södersten-Lindberg (op. cit., sid 81) och avser tillverkningsindustri (59,5). Av två skäl är detta sannolikt en underskattning. För det första finns anledning tro att maskininvesteringar är egenfinansierade i större utsträckning än byggnads- och framför allt lagerinvesteringar. För det andra kommer förmodligen soliditeten att stiga vid en sänkt skattesats. Men i frånvaro av underlag för hållbara kvantitativa korrigeringar väljs detta antagande.

Vid den valda finansieringsvikten ger 30-regeln ett nära nog neutralt resultat. Det viktade förräntningskravet är så gott som oberoende av inflationstakten och överenstämmer väl med förräntningskraven i frånvaro av skatter. De olika alternativen för nuvärdeavskrivning ger som förväntat förräntningskrav som ligger lägre ju högre inflationen är.

Resultatet påverkas givetvis om finansieringsvikten förändras. Vid ett antagande om högre soliditet erhålls högre och "oneutrala" förräntningskrav vid 30-regeln. För alternativen med nuvärdeavskrivningar ger en högre soliditet, dels högre genomsnittliga förräntningskrav, dels en mindre markerad negativ inflationskänslighet.

Nuvärdeavskrivning tenderar sålunda att förstärka såväl subventioneringen av lånefinansierade investeringar vid hög inflation som den negativa inflationskänsligheten. Vid en sammanfattande värdering bör dock beaktas den motverkande effekten av sänkt skattesats. Effekterna av en negativ inflationskänslighet i skattesystemet är svår att bedöma. Å ena sidan är det knappast önskvärt att införa inslag i skattesystemet som innebär att vissa aktörers motiv att motverka inflationen försvagas. Å andra sidan kan en negativ inflationskänslighet delvis motverka den allmänt sett större osäkerhet som råder vid hög inflation. En sådan osäkerhet kan verka återhållande på investeringarna.

Effekter på företagens risktagande

Av det föregående har framgått att ett system med nuvärdeavskrivningar – under förutsättning att nivån sätts tillräckligt högt – sänker förräntningskraven på investeringar vid hög inflation jämfört med dagens 30-regel. Elimineringen av inflationens urholkande effekt på avskrivningarna bidrar till att minska en del av den osäkerhet som är förknippad med investeringsverksamhet.

Utöver garderingen mot inflation kan följande sägas om nuvärdeavskrivningens effekt på risktagandet. Systemet förändrar det "kontrakt" som råder mellan företaget och staten och som styr fördelningen av kostnader och intäkter vid investeringar. Vid dagens regler råder oklarhet om denna fördelning. Osäkerhet råder om avskrivningarnas värde och i vad mån de skattemässiga reglerna kan utnyttjas fullt ut i framtiden (risker för otillräcklig vinstnivå och förändrade utdelningskrav). Nuvärdeavskrivningen förtydligar detta oklara kontraktsförhållande. Metoden kan nämligen tolkas som att staten går in som delfinansiär i ett investeringsprojekt samtidigt som man erhåller en garanterad andel av framtida bruttoavkastning. Med en nuvärdeavskrivning på exempelvis 85 % och en skattesats på 30 % blir statens andel vid finansieringen 25,5 % medan den garanterade andelen av framtida avkastning blir 30 %.

Situationen är i princip densamma som vid den i kapitel 4 behandlade CF-skatten. Skillnaden är dock att statens intäkter överstiger det finansiella bidraget. Detta pris kan företaget vara berett att betala eftersom osäkerheten om värdet av och om möjligheten att kunna utnyttja framtida värdeminskningsavdrag elimineras. Detta kan få positiva effekter på företagens risktagande.

Allt risktagande och riskexponering är emellertid inte av godo. Mot den positiva effekten kan ställas den förlustrisk som också är förknippad med nuvärdeavskrivning. I och med att det skattemässiga restvärdet från början är noll träffas försäljningsintäkten vid en förtida försäljning i princip av full beskattning.

Ett räkneexempel kan illustrera skillnaden i effekter vid nuvärdeavskrivning och reguljära avskrivningar. Ett företag antas anskaffa ett inventarium eller en byggnad värt 100 000 i slutet av år 1. Tillgången säljs för samma belopp i slutet av år 2. Under år 2 antas avkastningen uppgå till antingen 0, 10 eller 15 %.

I *tabell 5.6* redovisas vinster och förluster vid en sådan förtida försäljning, dels i ett fall med egenfinansiering, dels i ett fall där investeringen lånefinansieras till 50 %.

Tabell 5.6
Vinster/förluster vid förtida avyttring efter 1 år av investering på 100 000 i maskiner och byggnader vid nuvärdeavskrivning (90 % maskiner och 60 % byggnader) och reguljär avskrivning (30-regel maskiner och 30-årig byggnad). Investeringens avkastning under innehavsåret 0, 10 och 15 %.
Egenfinansiering och lånefinansiering (50 %). Absoluta tal och i % av satsat kapital.

	Avkastning 0 %	10 %	15 %
Maskininvestering			
Nuvärde, egenfinans	–1 110	5 890	9 310
	–1,5	8,1	12,9
Reguljärt, –"–	1 822	8 822	12 322
	2,0	9,7	13,5
Nuvärde, lånefinans	-4 610	2 390	5 890
	–20,0	10,4	25,6
Reguljärt, –"–	–1 678	5 322	8 822
	–4,1	13,0	21,5
Byggnadsinvestering			
Nuvärde, egenfinans	–10 740	–3 740	–240
	–13,1	–4,6	–0,3
Reguljärt, –"–	112	7 112	10 612
	0,1	7,2	10,8
Nuvärde, lånefinans	–14 240	–7 240	–3 740
	–44,5	–22,6	–11,7
Reguljärt, –"–	–3 388	3 612	7 112
	–7,0	7,5	14,7

I tabellen framkommer systematiska skillnader i utfallen vid användning av nuvärdeavskrivning och de reguljära reglerna. Generellt sett är förlusterna vid nuvärdeavskrivning klart större vid investeringar i byggnader

än i maskiner. Detta beror på att skattevinsten vid anskaffningstillfället är betydligt mindre än den extraskatt företaget får erlägga vid avyttringen. Speciellt stora blir förlusterna vid partiellt lånefinansierade byggnadsinvesteringar. Även vid egenfinansiering kan emellertid noteras betydande gap i utfallet i jämförelse med reguljär avskrivning. Vid maskininvesteringar är skillnaderna i utfall mindre[20]. Även här är det vid lånefinansiering som riskexponeringen ökar kraftigast vid tillämpning av nuvärdeavskrivning.

Effekter via företagens likviditet

Avslutningvis skall metodens likviditetseffekter kommenteras. Innebörden och värderingen av denna likviditetseffekt är dock inte självklar.

Likviditetens betydelse som en viktig bestämningsfaktor för företagens investeringar torde allmänt sett ha minskat i takt med avregleringen av kapitalmarknaden. I princip är det i dag möjligt att till en given kostnad låna upp de belopp som är erforderliga för finansiering.

Samtidigt kan det hävdas att det föreligger ett behov för företagen att kunna använda internt genererade medel för särskilt riskfyllda projekt. Trots avregleringen av kapitalmarknaden kan det finnas projekt som inte är möjliga att underkasta en marknadsprövning (från långivare och aktieägare). För dessa projekt är det nödvändigt att ställa lägre förräntningskrav än marknadens. Ett lägre förräntningskrav på investeringsprojekt än det marknaden ställer innebär definitionsmässigt en inlåsning av kapital i befintliga företag[21]. Ett system med nuvärdeavskrivning förefaller därmed stå i strid med kravet att eliminera inlåsning. Så behöver emellertid inte vara fallet.

Frågan är om det kan finnas samhällsekonomiskt motiverade projekt som inte tål marknadsprövning. Svaret är inte nödvändigtvis nekande. I den vetenskapliga litteraturen kring investeringar i forskning och utveckling finns resultat som antyder att den rena marknadslösningen ger en för låg nivå på dessa investeringar. Projekt av denna karaktär, där kostnaden skall bäras av en enskild producent, riskerar att inte genomföras eftersom intäkterna sprids ut över marknaden.

Nu finns visserligen skillnader mellan å ena sidan investeringar i forskning och å andra sidan normala investeringar i materiella anläggningstillgångar. De senare innehåller oftast inte något större inslag av kunskapsmonopol. För extremt kunskapsintensiva investeringar har argumentet dock bärkraft.

---

[20] Tabellvärdena överskattar också förluster för det fall företaget använder nettometoden. Skatten på försäljningsintäkter skjuts därmed på framtiden.

[21] Vid ett givet nuvärdetal ger nuvärdemetoden ett lägre förräntningskrav än marknadens i det fall nuvärdetalet bestämts utifrån ett antagande om inflationstakten som ligger under de rådande förväntningarna om inflationen vid investeringstillfället.

5.5.3.3 Överväganden

Ekonomiska frågor

Som utgångspunkt för bedömningen av systemet med nuvärdeavskrivning kan först konstateras att det starkaste kvalitativa argumentet – metodens positiva effekter på risktagandet – framför allt är tillämpligt för *inventarier*.

För *byggnader* framstår de "negativa" risker som är förknippade med nuvärdeavskrivning och som består i att hela försäljningsintäkten vid en förtida avyttring blir föremål för beskattning som besvärande. Merbeskattningen vid en förtida avyttring av en byggnad i förhållande till en situation där de reguljära avskrivningsreglerna använts är väsentligt kraftigare, såväl beloppsmässigt som vad avser andel av anskaffningsutgiften, än vad som gäller för inventarier. Förlusternas storlek vid förtida avyttring av byggnader beror på de relativt låga nuvärdetal som blir aktuella vid tillämpning av en nominell diskonteringsränta. Nuvärdetalen är i storleksordningen 50 %. Vid nuvärdeavskrivning på byggnader blir det vidare nödvändigt med en begränsning till rörelsebyggnader. Detta skapar i sig besvärliga gränsdragningsproblem.

Vad nu sagts talar för att alternativet med nuvärdeavskrivning begränsas till *inventarier*. Däremot anser vi inte att det finns skäl att medge nuvärdeavskrivning av skepp och luftfartyg.

Nästa fråga är med vilket procenttal nuvärdeavskrivning för inventarier skall medges. Avgörande är dels vilka avskrivningar som skall diskonteras (de skattemässiga eller någon form av ekonomisk avskrivning) och dels vilken diskonteringsränta som skall tillämpas.

I tre av de fyra alternativen för nuvärdeavskrivningar som beskrivits tidigare har avskrivningsprocenten bestämts genom en diskontering av dagens skattemässiga avskrivningsregler. Detta är inte det enda tänkbara valet. Från neutralitetssynpunkt har det svagheten – en svaghet som finns även hos dagens reguljära regler – att skattebelastningen varierar beroende på tillgångens faktiska ekonomiska livslängd. Tillgångar med längre livslängd får lägre skattebelastning än tillgångar med kortare livslängd.

I det ursprungliga förslaget till nuvärdeavskrivningar föreslog Auerbach och Jorgenson att översättningen (med en realränta på 4 %) i stället skulle ske med utgångspunkt i avskrivningstakter som i princip skulle beakta den specifika tillgångens ekonomiska livslängd. Krav på enkelhet talar dock för att man väljer en schablon.

Vi föreslår att diskonteringen skall avse de *skattemässiga* avskrivningarna. Dessa utgör också den naturliga jämförelsenormen för investeraren.

Nästa fråga gäller om en *real* räntesats eller en *nominell* ränta skall tillämpas. Övervägande skäl talar för att en nominell ränta används. Investeraren arbetar vid sin kalkylering med det *nominella* avkastningskrav som marknaden (ägare och långivare) ställer på företaget. Reguljär avskrivning och nuvärdeavskrivning blir därför från lönsamhetssynpunkt likvärdiga alternativ för företaget vid det nuvärdetal som erhålls genom diskontering med denna nominella ränta efter skatt.

Vad gäller räntesatsen bör denna bestämmas genom en sammanvägning av kalkylräntorna vid egenfinansiering och lånefinansiering. Kalkylräntan

vid egenfinansiering utgör summan av realränta, riskpremie och inflation medan riskpremien bortfaller vid lånefinansiering. I det senare fallet skall dessutom hänsyn tas till avdragsrätten för räntor.

I RINK:s betänkande redovisas bedömningar av den historiska realräntan. Med utgångspunkt i dessa bör en realränta på 3 % ingå i diskonteringsräntan.

Olika undersökningar av riskpremiens storlek har gett vitt skilda resultat inom ett brett intervall på mellan 3 och 9 %[22]. Mot denna bakgrund väljs en riskpremie på 8 %.

Inflationsantagandet är särskilt strategiskt. Som framgått tidigare (avsnitt 5.5.3.2) kommer nämligen nuvärdeavskrivning från företagets synpunkt att framstå som den förmånligare metoden i det fall förväntningarna om den framtida inflationen vid investeringstillfället överstiger det inflationstal som ligger till grund för bestämningen av nuvärdetalet. Omvänt kommer vid lägre förväntad inflation metoden att framstå som oförmånligare.

Det är inte vår sak att ge prognoser om den framtida inflationen och inte heller att formulera några målsättningar. För bestämningen av nuvärdetalet antas inflationen uppgå till 4 %. Tillsammans med tidigare antaganden om realränta och riskpremie ger detta en kalkylränta vid *egenfinansiering* på 15 %.

Vid *lånefinansiering* blir räntesatsen lägre, nämligen summan av realränta och inflation, dvs. 7 %, justerat för det faktum att räntor är avdragsgilla för företaget. Detta ger en räntesats på 4,9 %.

Med samma antagande om den marginella soliditeten som tidigare använts, 60 %, erhålls en diskonteringsränta på 11 %. Om denna diskonteringsränta tillämpas på de skattemässiga avskrivningarna enligt 30-regeln under ett antagande att det genomsnittliga inventariet anskaffas 1 juli anskaffningsåret erhålles ett nuvärde på ca 77 %[23].

En uppjustering av det erhållna nuvärdetalet är motiverad. Vid jämförelsen mellan de båda avskrivningsmetoderna kommer företaget att beakta värdet av den i och för sig osäkra skattekredit som kan tas upp vid användande av reguljär avskrivning genom att underlaget för K-SURV-avsättning ökar. Skattekrediten tas upp vid anskaffningstillfället och betalas av i takt med de skattemässiga avskrivningarna.

Ovanstående gäller visserligen bara för de företag som använder sig av reserveringar i form av K-SURV och ej för L-SURV-företagen. Med de procenttal som valts för de alternativa reserveringarna kommer dock det stora flertalet företag att föredra avsättningar till K-SURV. Detta talar för att man vid bestämningen av nuvärdetalet beaktar bortfallet av skattekredit

---

[22] Enligt Sven-Erik Johansson (se *Begreppet normal vinst*, Ds Fi 1983:14) torde inte riskpremien understiga 3-4 %. I den senaste studien av svenska förhållanden, gjord av Adri de Ridder (Ekonomisk Debatt 1989:1), noteras en riskpremie på 8,9 %.

[23] Nuvärdetalet NV ges av NV = a(100+0,5*R)/(a+R), där a är procenttalet för räkenskapsenlig avskrivning och R diskonteringsräntan.

i form av K-SURV.

Det tillägg till nuvärdetalet som är motiverat av den bortfallna K-SURV-avsättningen kan värderas till ca 7 % av anskaffningskostnaden[24].

Mot ovanstående bakgrund föreslår vi att nuvärdeavdraget bestäms till 84 % av inventarievärdet.

Tekniska frågor

Nuvärdeavdraget är bestämt så att valet mellan de reguljära reglerna och nuvärdemetoden (vid "normalinflation") i princip är skattemässigt likvärdigt för det enskilda företaget. Detta förutsätter emellertid att företaget redovisar sådan vinst att nuvärdeavdraget i sin helhet kan utnyttjas det år avdraget görs. Det är därför inte rimligt att utgå från att företaget för all framtid ska vara bundet till nuvärdemetoden när man en gång valt att utnyttja den. Företagen måste i vart fall ha möjlighet att byta avskrivningsmetod från en taxering till en annan.

Ett metodbyte innebär att företaget samtidigt kommer att inneha inventarier för vilka olika avskrivningsmetoder tillämpats. Detta kan leda till problem. Problemen blir sannolikt inte större om företagen fritt får välja avskrivningsmetod för varje nyanskaffat inventarium. Vi har därför stannat för det alternativet att företaget för varje nyanskaffat inventarium utan begränsningar får välja om värdeminskningsavdrag skall beräknas enligt de reguljära reglerna eller enligt nuvärdemetoden.

Företag som tillämpar den räkenskapsenliga metoden har alltid möjlighet att tillämpa nettometoden när inventarier säljs. Företaget kan därigenom sägas få en viss skatteförmån. En förutsättning för att nettometoden skall kunna utnyttjas fullt ut är att företaget har inventarier med ett skattemässigt restvärde som inte understiger den erhållna försäljningsintäkten.

Efter avdrag för nuvärdeavskrivning är det skattemässiga restvärdet noll. Försäljningsintäkten blir därmed skattepliktig i sin helhet. Frågan är om man skall tillåta att beskattningen av denna intäkt skjuts upp genom en tillämpning av nettometoden mot inventarier som inte nuvärdeavskrivits.

Om nettometoden får tillämpas vid försäljning av nuvärdeavskrivna inventarier kan det i vissa fall leda till att företaget anskaffar inventarier enbart i syfte att öka avskrivningsunderlaget och på så sätt undgå beskattning av försäljningsvinster. Trots detta bör nettometoden få användas eftersom alternativet att beskatta hela försäljningsintäkten kräver att man för varje tillgång som säljs kan utröna enligt vilken metod denna skrivits av. En sådan ordning skulle skapa betydande kontrollproblem.

I dagens system förekommer det att företag med stora vinster och maximalt utnyttjat reserveringsutrymme söker investeringsobjekt för att få del av de 30-procentiga värdeminskningsavdragen. Som tidigare nämnts är

---

[24] Talet erhålles genom uttrycket 0,85*d*R/(a+R), där faktorn 0,85 fångar in det faktum att SURV-krediten för ett inventerium anskaffat den 1 juli tas upp med viss eftersläpning, d är procenttalet för SURV, a procenttalet för räkenskapsenlig avskrivning och R diskonteringsräntan.

avsikten med nuvärdeavskrivningar inte att ge en skattemässig favör utan att ge företagen ett likviditetstillskott och att minska risktagandet. Möjligheten till ett direktavdrag vid nyanskaffning kan emellertid leda till att företag med stora vinster anskaffar tillgångar i syfte att skjuta upp beskattningen.

För att begränsa möjligheten till sådan skatteplanering finns skäl att införa restriktioner beträffande möjligheten till nuvärdeavskrivning. Ett alternativ är att utesluta inte bara skepp och luftfartyg utan också andra tillgångar som erfarenhetsmässigt används i skatteplaneringssyfte. Alternativet är dock inte särskilt gångbart eftersom skatteplaneringsobjekten växlar från tid till annan. Dessutom kommer de ifrågavarande objekten i vissa företag att utgöra en "naturlig" tillgång i den verksamhet företaget bedriver och i sådana fall är det rimligt att nuvärdeavskrivning medges.

Vi har i stället valt att begränsa möjligheten till nuvärdeavskrivning i de fall inventarierna hyrs ut (leasing). Olika former av leasing förekommer.

Operationell leasing kan sägas motsvara det traditionella hyresavtalet. Uthyrningen karaktäriseras av att hyrestiden är kort i förhållande till den uthyrda utrustningens livslängd och hyresavtalet innehåller också åtaganden om service m.m. Avtalsförhållandet innefattar vanligen endast två parter, tillverkaren eller en säljare och brukaren.

Finansiell leasing är en alternativ finansieringsform vid investeringar. Nyttjaren står den ekonomiska risken. Finansbolagens förening har framhållit att finansiell leasing är en lämplig finansieringsform för små och medelstora företag som ofta inte är så välkonsoliderade att de har möjlighet att egenfinansiera en önskad investering. Vidare har anförts att om leasingföretag inte ges samma avskrivningsmöjligheter som andra företag kommer konkurrensneutraliteten att påverkas. Resultatet kan bli att de företag som är hänvisade till att leasingfinansiera sina investeringar får betala ett högre pris för investeringen än de företag som har möjlighet att själva nuvärdeavskriva sina inventarier.

En invändning mot de av föreningen framförda synpunkterna är att möjligheten till nuvärdeavskrivning i princip inte skall ändra kalkylsituationen. Syftet med nuvärdeavskrivning är framförallt att ge ett likviditetstillskott och att minska risktagandet. Finansbolagens risktagande är emellertid i princip av en annan typ än för det företag som avser att företa en större investering. Som utvecklats tidigare (avsnitt 5.5.3.2) består risktagandet i det senare fallet i att företaget inte har full visshet om de framtida värdeminskningsavdragen kan utnyttjas skattemässigt. Risktagandet för ett finansbolag består snarare i att man inte har full säkerhet i huruvida leasetagaren kommer att fullföja leasingavtalet. Denna osäkerhet beaktas vid fastställande av leasingavgifterna och den är oberoende av om möjlighet till nuvärdeavskrivning ges eller ej.

En tänkbar skiljelinje är att tillåta nuvärdeavskrivning vid operationell leasing men inte vid finansiell leasing. Gränsen mellan operationell och finansiell leasing är emellertid i viss mån flytande. Rätten till nuvärdeavskrivning bör därför knytas till andra och mer konstaterbara fakta.

Vi föreslår att nuvärdeavskrivning skall kunna medges i tre fall. Ett första fall är det då inventariet inte i sin helhet hyrs ut utan det till större

delen används i företagets egen verksamhet (eller i ett närstående företags verksamhet). Vidare bör nuvärdeavskrivning kunna medges om företaget självt (eller ett närstående företag) har tillverkat inventariet. Slutligen bör nuvärdeavskrivning medges om den faktiska hyrestiden uppgår till högst sex månader.

Av praktiska skäl bör sanktionen i de "otillåtna" uthyrningsfallen inte vara att företaget – i vissa fall kanske långt efter det att yrkandet om nuvärdeavskrivning har framställts – hänvisas till att tillämpa de reguljära avskrivningsreglerna. I stället bör ett tillägg tas ut vid taxeringen i form av en särskild intäkt. Intäkten bör sättas i relation till anskaffningsutgiften och vara 30 % av denna om uthyrning sker under anskaffningsåret och 20 % resp. 10 % om uthyrning sker under något av de två följande beskattningsåren.

Ett yrkande om nuvärdeavskrivning bör av processuella skäl framställas senast i samband med att deklaration skall lämnas. Yrkandet bör därefter inte kunna ändras.

5.5.4 Periodiseringsfonder

5.5.4.1 Allmänt

Ett av syftena med nuvärdeavskrivning är att ge företaget ett likviditetstillskott vid investeringstillfället. För att detta likviditetstillskott skall erhållas måste nuvärdeavdraget kunna utnyttjas med full skattemässig effekt. Överstiger nuvärdeavdraget årets skattepliktiga vinst (före avdraget) uppkommer ett underskott som ger en skatteeffekt först det år underskottet kan utnyttjas som förlustavdrag.

Finansieringen av större kapitalkrävande investeringar kräver i många fall att flera års vinster tas i anspråk. Vid investeringstillfället blir nuvärdeavdraget då så stort att årets vinst inte är tillräcklig för att avdraget skall kunna utnyttjas fullt ut. Möjligheten att använda nuvärdeavskrivning kan också begränsas av att företagen önskar redovisa sådan vinst efter avskrivningar och dispositioner att den täcker en viss utdelning.

Vinst- och utdelningsrestriktionerna begränsar alltså företagens användning av nuvärdeavskrivningen. Restriktionerna upphävs visserligen till en del av möjligheten att under goda vinstår bygga upp en stor K-SURV som under investeringsåret löses upp och kan användas för nuvärdeavskrivning. Denna årliga fonderingsmöjlighet är dock begränsad till ca 23 % av årsvinsten. För att nuvärdeavskrivning skall kunna användas för stora investeringar krävs maximala K-SURV-avsättningar under många år. Det finns därför anledning att överväga en förstärkt fonderingsmöjlighet för att ge företagen ökade möjligheter att utnyttja systemet med nuvärdeavskrivning.

5.5.4.2 Överväganden

Enligt vår uppfattning bör systemet med nuvärdeavskrivning – för att det skall få den avsedda effekten – kompletteras med särskilda periodiserings-

fonder.

Den lösning vi föreslår innebär följande. Företaget får inför kommande investeringar göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst hälften av den redovisade vinsten före skatt och SURV-avsättning. Fondavsättningen minskar årets beskattningsbara vinst.

En förutsättning för avdrag är att en inbetalning görs till räntelöst spärrkonto. Vid den närmare utformningen av reglerna måste man se till att periodiseringsfonderna inte används på icke avsett sätt. För att hindra att företagen rutinmässigt gör avsättning till periodiseringsfond i stället för att betala skatt bör inbetalningskvoten vara något högre än bolagsskattesatsen eller 33 1/3 %. Det innebär att avdrag kan medges med tre gånger det inbetalade beloppet. Med hänsyn till riksbankens speciella funktion och uppgifter bör inte – som fallet är i investeringsfondssystemet – inbetalningen göras till riksbanken utan till riksgäldskontoret.

Den skattemässiga effekten av ett uttag från kontot är att motsvarande del av fonden (tre gånger uttagsbeloppet) återförs till beskattning. Om företaget efter nuvärdeavdraget skulle ha redovisat ett underskott innebär fondutnyttjandet att nuvärdeavdraget kan utnyttjas med full skattemässig effekt. För att utan tillgång till periodiseringsfond uppnå motsvarande resultat skulle krävas ett carry-backsystem (årets underskott får kvittas mot tidigare års vinst).

Trots den högre inbetalningskvoten kan företagen anse det skattemässigt lönsamt att göra avsättning till periodiseringsfond för att i en eventuell framtida underskottssituation kunna utnyttja carry-backeffekten. Det gör att det finns anledning att överväga ett krav på en effektiv beskattning – utan möjlighet till kvittning mot underskott – vid återföring av fonden i de fall uttaget inte görs i samband med att företaget gör en nuvärdeavskrivning. Sådana regler fanns i 19 § andra stycket lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Dessa regler innebär emellertid praktiska komplikationer. Vi föreslår i stället att en intäkt om 20 % av det återförda beloppet tas ut om uttaget inte görs i samband med en nuvärdeavskrivning (motsvarande intäkt finns i det nuvarande investeringsfondssystemet). På samma sätt som gäller i annan fondlagstiftning skall periodiseringsfonden återföras (med tillägg) vid överlåtelse av kontomedel, likvidation, konkurs m.m.

Reglerna bör också utformas så att de inte leder till handel i företag med periodiseringsfonder. Som ett exempel kan nämnas att det uppköpta företaget har en periodiseringsfond och går med nollresultat. Det köpande företaget har däremot ett löpande underskott. Förlustverksamheten förs över till det uppköpta företaget som därefter gör en nuvärdeavskrivning som – med full skattemässig effekt – kan kvittas mot den upplösta fonden. Fondutnyttjandet ger ett likviditetstillskott på 33 1/3 % av det återförda beloppet.

För att motverka förfaranden av detta slag bör fonden återföras till beskattning (med tillägg) i de fall det bestämmande inflytandet över företaget förvärvats av någon som inte hade ett sådant inflytande vid avsättningstillfället. En dispensmöjlighet bör dock finnas. För att dispens skall lämnas bör synnerliga skäl föreligga i den meningen att en återföring

av periodiseringsfonden skulle lägga hinder i vägen för från allmän synpunkt angelägna investeringar.

Betraktat på projektnivå är den föreslagna fonderingsmöjligheten statsfinansiellt neutral. I ett vidare perspektiv ger den dock en viss minskning av skattebasen och därmed en minskning av skattebetalningarna. Mekanismen är följande. Som närmare motiveras i det följande (avsnitt 8.2) ger nuvärdeavskrivning i sig en minskning av skattebasen jämfört med reguljära avskrivningar under förutsättning att tillväxten i bruttoinvesteringar överstiger en viss kritisk nivå. En möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond ökar andelen nuvärdeavskrivna inventarier. Därmed reduceras skattebasen utöver vad som följer av själva nuvärdeavskrivningen. Denna merkostnad genom periodiseringsfonden torde dock vara relativt begränsad.

Sammanfattningsvis ger periodiseringsfonden möjlighet att redovisningsmässigt utjämna årsresultaten och att med full skattemässig effekt utnyttja möjligheten till nuvärdeavskrivning även i de fall vinsten det år investeringen genomförs inte motsvarar nuvärdeavdraget.

5.6 Inkomstberäkning och förvärvskällor

5.6.1 Inledning

Som framgått tidigare (avsnitt 5.2.6) är avsikten att de särskilda reavinstreglerna för bl.a. fastigheter skall tas bort. Detta aktualiserar frågan om principerna för inkomstberäkningen och vilka inkomstslag och förvärvskällor som skall kunna finnas i ett aktiebolag.

5.6.2 Nuvarande regler

Huvudregeln i BFL är att den som bedriver näringsverksamhet (näringsidkare) är bokföringsskyldig (1 §). Någon uttrycklig definition av begreppen näringsverksamhet och näringsidkare finns inte i BFL. Av förarbetena framgår dock att med näringsidkare avses "var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art.." (prop. 1975:104 s. 140).

Ett aktiebolag är alltid bokföringsskyldigt. Det ställs inga krav på att bolaget bedriver näringsverksamhet. Bokföringsskyldighet föreligger alltså även om bolagets verksamhet är av mycket begränsad omfattning och enbart avser uthyrning av någon enstaka lägenhet eller förvaltning av ett litet kapital.

Det finns ingen direkt koppling mellan reglerna om bokföringsskyldighet och skattereglerna. För en viss verksamhet kan det i vissa fall föreligga bokföringsskyldighet enligt BFL trots att inkomsten av verksamheten inte beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Skattereglerna bygger inte heller på begreppet näringsverksamhet.

För att en inkomst skall vara skattepliktig skall den kunna hänföras till något av de inkomstslag som anges i 17 § KL. Inkomstslagen är jordbruksfastighet (21-23 §§), annan fastighet (24-26 §§), rörelse (27-30 §§), tjänst (31-34 §§), tillfällig förvärvsverksamhet (35-37 §§) och kapital (38-40 §§).

Ett aktiebolag kan ha inkomster i alla dessa inkomstslag utom tjänst.

Inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att bokföringen läggs till grund för beskattningen.

Inkomst av annan fastighet beskattas ibland – men inte alltid – enligt bokföringsmässiga grunder. Innehar ett aktiebolag schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter (24 § 2 mom. KL) är kalenderåret beskattningsår och räntor dras av enligt kontantprincipen, dvs. när de betalas. Allmännyttiga bostadsföretags fastighetsinnehav schablonbeskattas också (2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL). I dessa fall kan inkomstberäkningen – trots schablonbeskattningen – ske enligt bokföringsmässiga grunder (ränteinkomster och ränteutgifter periodiseras). All annan fastighetsförvaltning beskattas konventionellt (24 § 1 mom. KL). Vid konventionell beskattning kan bolaget välja mellan att beskatta inkomsten enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 41 § KL).

I fråga om inkomstslaget kapital tillämpas alltid kontantprincipen. Det innebär att t.ex. ett investmentföretag inte direkt kan lägga den redovisade vinsten till grund för beskattningen.

Även vad gäller realisationsvinster – som beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet – kan det bli en avvikelse mellan bokföringen och beskattningen. Skattskyldighet för vinsten vid en fastighets- eller aktieförsäljning inträder inte redan i och med att vinsten redovisas i bokföringen. Vinsten beskattas först när någon del av likviden betalas ("första kronans princip"). Därtill kommer att särskilda regler gäller för beräkningen av den skattepliktiga vinsten (indexuppräkning av anskaffningsvärdet resp. reducering av den skattepliktiga vinsten till 40 % efter två års innehav).

I varje inkomstslag – utom tjänst – kan beskattning ske i flera *förvärvskällor* (18 § KL). Även om det inte är särskilt vanligt kan ett aktiebolag exempelvis ha två rörelsegrenar som är så artskilda att de beskattas i olika förvärvskällor. Uppdelningen i förvärvskällor saknar emellertid numera i stort sett betydelse för aktiebolagens del. Så länge bolagen beskattades kommunalt var gränsdragningen mellan förvärvskällor däremot viktig.

Alltjämt finns dock vissa regler som begränsar möjligheten att utnyttja *avdrag för underskott* (46 § 1 mom. KL). Underskott av rederirörelse och luftfartsrörelse kan kvittas bara mot överskott i verksamheten under en följande sexårsperiod (begränsningen gäller inte för börsbolag). Motsvarande regel finns för underskott av fastighet och rörelse i utlandet. Förluster på standardiserade optioner får kvittas bara mot vinster på sådana optioner under samma år.

De här refererade reglerna tillämpas på både fysiska och juridiska personer. Detsamma gäller *reavinstreglerna*. Som redan nämnts innebär dessa regler att inte hela den nominella vinsten träffas av skatt om egendomen innehafts viss tid. Dessutom gäller att reaförluster får kvittas enbart mot reavinster under en följande sexårsperiod (punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL). Det bör tilläggas att reavinstreglerna inte tillämpas om fastighets- eller värdepappershanteringen har karaktär av rörelse.

5.6.3 Överväganden

Mellan inkomstslagen jordbruksfastighet, (konventionellt beskattad) annan fastighet och rörelse finns vissa skillnader vad gäller de materiella reglerna. Behovet av särregler är emellertid inte så stort att det motiverar att uppdelningen på inkomstslag behålls. Har ett aktiebolag i dag inkomst i mer än ett av dessa inkomstslag bör inkomsterna i fortsättningen beskattas i inkomstslaget *näringsverksamhet*. Beskattningen i detta inkomstslag bör ske enligt bokföringsmässiga grunder.

En viktig fråga för aktiebolagens del är om det vid sidan av inkomstslaget näringsverksamhet också skall finnas något annat inkomstslag. Som framgått av den inledande beskrivningen kan ett rörelsedrivande aktiebolag beskattas enligt bokföringsmässiga grunder för rörelsen och enligt kontantprincipen för sina eventuella kapitalinkomster (och reavinster). Rörelseinkomsten kan beskattas på ett brutet år (t.ex. den 1 juli – den 30 juni) medan kapitalinkomsterna beskattas per kalenderår. Detta leder till komplikationer både i redovisningen och beskattningen. Det är angeläget att reglerna om inkomstslag m.m. utformas så att komplikationer av detta slag kan undvikas.

Vad nu sagts talar för att all beskattning i ett aktiebolag sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Ett aktiebolag som bedriver såväl en tradionell rörelse som förvaltning av kapital skall alltså – likaväl som ett aktiebolag som enbart bedriver kapitalförvaltning – beskattas enbart för inkomst av näringsverksamhet.

Inom inkomstslaget näringsverksamhet kan man tänka sig såväl en enda förvärvskälla som en uppdelning i flera förvärvskällor. Innan ställning tas till vilken lösning som bör väljas finns det anledning att undersöka i vilken utsträckning det i det nya systemet kommer att finnas behov av särskilda inkomstberäkningsregler.

Som framgått av den tidigare redogörelsen kan fysiska personer och andra aktiebolag än börsbolag inte fritt kvitta underskott av *rederirörelse och luftfartsrörelse* mot annan inkomst. Det som motiverat begränsningsregeln är i första hand möjligheten att – t.o.m. redan på kontraktsstadiet – skattemässigt skriva av fartyg och luftfartyg i väsentligt snabbare takt än som svarar mot den faktiska värdenedgången. Saken kommer i ett annat läge med slopandet av kontraktsavskrivningsreglerna (jfr avsnitt 5.5.2.2). Vi föreslår att begränsningsregeln tas bort.

Regeln att underskott av verksamhet i utlandet får kvittas bara mot framtida överskott av verksamheten har motiverats av kontrollskäl. Regeln är tillämplig bara i de förhållandevis få fall då det är fråga om en självständig rörelse (eller fastighet) utomlands. Det ligger i sakens natur att avdrag för uppgivna kostnader kan vägras om det finns brister i verifikationsmaterialet. Tillräckliga skäl att behålla den ifrågavarande begränsningsregeln synes inte föreligga. Vi föreslår att också denna begränsningsregel – och därmed också den till denna regel kopplade dispensregeln i punkt 21 av anvisningarna till 29 § KL – slopas.

Motsvarande begränsning gäller vidare för reaförluster. Reaförluster får kvittas bara mot reavinster. Regeln gäller lika för fysiska personer och

aktiebolag. Särskilt i fråga om vinster och förluster på aktier finns det skäl som talar för att ha i huvudsak enhetliga regler för båda kategorierna av skattskyldiga.

Inom RINK har arbetats fram en s.k. portföljmetod för beskattning vid försäljning av marknadsnoterade aktier. Portföljmetoden innebär att beskattningen vid avyttring av marknadsnoterade aktier m.m. inte görs beroende av anskaffningskostnaden för just dessa aktier (eller för aktierna i just det ifrågavarande bolaget). Vad som avgör det skattemässiga utfallet är i stället hur värdet av hela aktieportföljen har utvecklats. Det innebär bl.a. att en försäljning av aktier som har minskat i värde kan leda till beskattning om värdet av övriga aktier har stigit mer. Metoden förutsätter att portföljens anskaffningskostnad bestäms årligen (vad gäller reglernas närmare utformning hänvisas till RINK:s betänkande).

En stor fördel med portföljmetoden är att den förenklar deklarerandet och granskningen av aktieförsäljningar i och med att individuella anskaffningskostnader inte behöver tas fram. Portföljmetoden innebär också att det inte längre blir möjligt att skjuta upp beskattningen genom att realisera förlustaktier och ligga kvar med aktier som stigit i värde. I den mån portföljmetoden införs bara i hushållssektorn – och aktiebolagen har kvar sin möjlighet att realisera förlustaktier med full skattemässig effekt – skulle denna brist i neutralitet sannolikt leda till att större aktieplacerare flyttade över sin aktiehantering till bolag. Vi föreslår mot denna bakgrund att en eventuell portföljmetod tillämpas inte bara i hushållssektorn utan också i bolagssektorn för företagens innehav av kapitalplaceringsaktier.

Av vad nu sagts följer sammanfattningsvis att de speciella reglerna för vissa typer av underskott kan slopas men att en särredovisning bör ske av innehav och försäljningar av aktier i marknadsnoterade bolag. En sådan särredovisning förutsätter dock inte att aktieinnehavet klassificeras som en särskild förvärvskälla. Det gör knappast heller den omständigheten att vissa verksamheter – t.ex. försäkringsrörelse – beskattas enligt delvis schablonartade regler. Sådana avvikelser bör kunna hanteras inom ramen för en och samma förvärvskälla. Vi föreslår att inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolagens del får utgöra en förvärvskälla.

Företagsbeskattningen bygger för närvarande till stor del på bokföringen. Viktiga undantag föreligger dock. Avyttringar av fastigheter och aktier m.m. som utgör anläggningstillgångar behandlas således enligt reavinstreglerna, som inte är baserade på bokföringen. I det nya systemet kommer detta slag av tillgångar – utom portföljaktier – att behandlas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet. Detta aktualiserar frågan om man vid beskattningen skall godta orealiserade förluster på tillgångarna, för vilka avskrivning sker i räkenskaperna. Ett sådant hänsynstagande skulle överensstämma med principerna i det nya systemet. Ofta är det emellertid mycket svårt att med rimlig grad av säkerhet värdera fastigheter och aktier som inte marknadsnoteras. Med hänsyn till den praktiska tillämpningen bör därför även i fortsättningen krävas att en förlust på fastigheter och icke marknadsnoterade aktier konstaterats genom realisation.

5.7 Fondavsättningar

5.7.1 Inledning

I dagens skattesystem har företagen möjlighet att göra avsättningar till olika typer av fonder. Som redan framgått (avsnitt 5.2.2) är vår uppfattning att de allmänna investeringsfonderna bör avskaffas.

Övriga fonder är av en annan karaktär. Syftet med dessa fonder är att göra det möjligt för företaget att undvika ett besvärande skatteuttag om vissa tillgångar realiseras och återinvestering därefter sker i samma slag av tillgångar.

I det följande behandlas först i avsnitt 5.7.2 kortfattat nuvarande regler för återanskaffningsfond för fastighet, särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och eldsvådefonder samt reglerna för uppskov vid tvångsmässiga avyttringar av fastigheter. Därefter redovisar vi i avsnitt 5.7.3 vårt förslag.

5.7.2 Nuvarande regler

De olika fondlagarna bygger på i huvudsak samma teknik. Den skattepliktiga vinst som uppkommer när en viss tillgång realiseras får sättas av till en särskild fond. För att avsättningen skall vara avdragsgill krävs i vissa fall (vad gäller återanskaffningsfond för fastighet och särskild fartygsfond) att den skattskyldige genom en garantiförbindelse lämnar säkerhet för den skatt som belöper på vinsten. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i samma slags tillgångar inom tre år. Tidsrymden kan efter dispens förlängas med tre år. När fonden tas i anspråk för en viss tillgång reduceras tillgångens avskrivningsunderlag.

Har en rörelsefastighet avyttrats får ett belopp motsvarande den skattepliktiga reavinsten sättas av till *återanskaffningsfond för fastighet*. Bestämmelser om detta finns i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Fonden skall tas i anspråk för byggnadsinvesteringar i rörelsen.

På motsvarande sätt kan enligt bestämmelserna i lagen (1954:40) om *särskild fartygsfond* vinsten vid avyttring av ett fartyg eller luftfartyg sättas av till en särskild fond.

Enligt lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond kan ett företag som avyttrar hela sin rörelse eller del av den efter tillstånd av regeringen få avdrag för avsättning till *särskild nyanskaffningsfond*. Tillstånd förutsätter bl.a. att det är fråga om en strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i den återstående verksamheten eller i en ny verksamhet. Antalet ärenden hos regeringen är mycket litet (något enstaka varje år).

Lagen (1981:296) om *eldsvådefonder*, EFL, ersatte 1959 års förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Avsättning till eldsvådefond kan göras av ett företag som bedriver rörelse, jordbruk eller (konventionellt beskattad) annan fastighet och som i samband med brand eller annan olyckshändelse fått ersättning

för inventarier, byggnader, markanläggningar eller lager. En eldsvådefond finns för vart och ett av tillgångsslagen. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i den typ av tillgångar som fonden är avsedd för.

En annan teknik att skjuta upp beskattningen är den som används i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, UppskL. Uppskovet innebär att reavinsten för en avyttrad fastighet beskattas först när en fastighet som anskaffats i stället för den avyttrade fastigheten (ersättningsfastighet) i sin tur avyttras. Anskaffningen skall ske inom fyra år. Tidsrymden kan förlängas med tre år. Reavinsten för den avyttrade fastigheten (uppskovsbeloppet) beskattas genom att beloppet beaktas vid beräkningen av reavinst (eller reaförlust) vid avyttringen av ersättningsfastigheten.

Uppskov med beskattningen kan medges både vid tvångsmässiga avyttringar och i vissa fall av frivilliga avyttringar. Uppskov på grund av tvångsmässig avyttring kan avse alla typer av fastigheter och ägargrupper. I begreppet tvångsavyttring inbegrips i första hand olika former av mer eller mindre tvångsmässiga övertaganden av eller förfoganden över en fastighet (expropriation m.m.).

5.7.3 Överväganden

För ställningstagandet till de olika uppskovsförfaranden som finns i dagens system är en bedömning av inlåsningseffekten central. Det kan visserligen hävdas att förekomsten av uppskovsmöjligheter i själva verket skapar en större inlåsning genom att man vid den slutliga försäljningen tvingas utgå från ett mycket lågt anskaffningsvärde. Vid bytet av en viss tillgång dämpar dock en uppskovsmöjlighet likviditetspåfrestningen.

Vid bedömningen av risken för ökad inlåsning bör följande beaktas. I det föregående har vi föreslagit att skattesatsen för aktiebolag skall sänkas till 30 %. Vid avyttring av tillgångar blir därmed skatteeffekten relativt begränsad. I praktiken kommer den effektiva skattesatsen på nominell vinst att bli mindre än 30 % genom att den realiserade vinsten ökar företagets SURV-underlag. Vid full avsättning till K-SURV på (den beskattade) reavinsten sjunker den effektiva skatten till ca 23 %[25]. Det är värt att notera att så blir fallet även om den försålda tillgången inte omedelbart ersätts. Det ökade SURV-underlaget utgörs i detta fall typiskt sett av en monetär tillgång (kassa, bankmedel).

K-SURVEN kommer alltså delvis att fylla samma funktion som de fonder som finns i dag. Det finns mot denna bakgrund – och mot bakgrund av att undvika förekomsten av skattekrediter och komplicerande inslag i skattesystemet – inte tillräckliga skäl att behålla reglerna om fartygsfonder, särskilda nyanskaffningsfonder och återanskaffningsfonder för fastighet. Dessa fonder bör alltså slopas.

---

[25] K-SURV-avsättningen, som alltså baseras på den beskattade reavinsten efter SURV-avsättning, bestäms samtidigt med skatten och utgör liksom denna 23,1 % av reavinsten (se bilaga I). Ett byte av tillgångar som är föremål för löpande värdestegring ger en möjlighet att öka skattekrediten genom K-SURV (som ju baseras på tillgångens skattemässiga restvärde).

Eldsvådefonderna har en speciell karaktär. Det typiska för eldsvådefonderna är att avsättningen görs i en force majeure-situation. Vi anser att det även i det nya systemet bör finnas en möjlighet att skjuta upp beskattningen i sådana extraordinära fall.

Fonderna bör vidare kunna användas även av företag som av tvång eller liknande måste avyttra sin fastighet. Vi föreslår att vissa av de fall som nu omfattas av UppskL arbetas in i EFL. Det gäller avyttringar vid (eller under hot av) expropriation e.d., avyttringar som utgör led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering, avyttringar som föranleds av att fastigheten inte längre kan bebos på grund av flygbuller samt fall där reavinsten föranletts av en inskränkning i förfoganderätten till fastigheten enligt t.ex. naturvårdslagen (1964:822). Däremot bör avsättning inte medges generellt vid alla typer av fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, och inte heller vid frivilliga upplåtelser av nyttjanderätt eller servitutsrätt på obegränsad tid.

Med hänsyn till det utvidgade tillämpningsområdet är det lämpligt att fonderna i fortsättningen benämns *ersättningsfonder*. Vårt förslag innebär att det kommer att finnas en ersättningsfond för *inventarier*, en för *byggnader och markanläggningar* samt en för *mark*. Med hänsyn till att lagernedskrivningen avskaffas finns det inte tillräckliga skäl att ha en särskild fond för lager.

De olika ersättningsfonderna bör – på samma sätt som dagens eldsvådefonder – användas för samma typ av tillgång som avsättningen avsett. En ersättningsfond för inventarier bör alltså inte få användas för investering i en byggnad eftersom avskrivningstiden för byggnader är väsentligt längre än för inventarier. Ett undantag från huvudregeln bör emellertid kunna göras i det motsatta fallet. En ersättningsfond för byggnader och markanläggningar bör alltså kunna användas för investeringar i inventarier.

5.8 Förlustutjämning

5.8.1 Inledning

I ett framtida basbreddat system uppkommer förluster oftare än i dagens system med stora reserveringsmöjligheter. Frågan om särskilda förlustutjämningsregler får därför ökad aktualitet.

I det följande redovisas först i avsnitt 5.8.2 allmänna principer för resultatutjämning m.m. och de nuvarande förlustutjämningsreglerna. Därefter följer i avsnitt 5.8.3 en begränsad internationell överblick avseende främst spärreglernas utformning. I avsnitt 5.8.4 redovisas vårt förslag om en tidsmässigt obegränsad förlustutjämning i förvärvskällan.

Vi har vidare behandlat de spärregler som finns i förlustutjämningslagstiftningen. Vår ambition har varit att åstadkomma regler som bättre än de nuvarande förhindrar handel med förluster men som samtidigt är enhetliga för såväl fåmansägda bolag som för större bolag. Med den tidsram vi haft för vårt arbete har det inte varit möjligt att lägga fram konkreta förslag och inte heller att ta ställning till det förslag som riksdagens revisorer har

lämnat i fråga om förluster i statliga bolag (jfr avsnitt 5.8.2). Vi redovisar emellertid i avsnitt 5.8.4 de slutsatser beträffande spärreglerna som vi kommit fram till.

5.8.2 Nuvarande regler m.m.

5.8.2.1 Inledning

Den svenska skattelagstiftningen bygger på principen om beskattningsårets slutenhet. Detta innebär att vad som för ett visst beskattningsår skall tas till beskattning är de på det året belöpande intäkterna efter avdrag för de på samma tid belöpande kostnaderna. Varje års resultat skall beskattas för sig oberoende av resultatet under andra år.

Såväl i KL som på annat håll har emellertid införts regler som innebär avsteg från principen om beskattningsårets slutenhet. Reglerna för värdering av lager och möjligheten till avsättningar till fonder av olika slag är exempel på detta.

Sedan år 1960 finns också en allmän rätt till öppen förlustutjämning mellan olika beskattningsår. Förlustutjämningslagstiftningen, som tillkom på förslag av 1957 års skatteutredning (SOU 1958:35), finns i lagen (1960:63) om förlustavdrag, FAL.

FAL gäller alla skattskyldiga. Fysiska personer kan få utnyttja en skattemässig förlust under en följande sexårsperiod. För aktiebolag och ekonomiska föreningar är tidsfristen tio år. Den skattskyldige kan själv välja hur förlustavdraget skall utnyttjas inom perioden.

Förlust uppkommer när underskotten i förvärvskällor och övriga allmänna avdrag ett beskattningsår överstiger det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor under samma år.

Förlusten beräknas på grundval av den för förluståret avgivna deklarationen. Prövningen av förlustens storlek sker emellertid först vid den taxering då förlustavdrag yrkas (och då bara till den del förlusten utnyttjas). När förlustavdraget utnyttjas reduceras den beskattningsbara inkomsten med motsvarande belopp.

Skatteförenklingskommittén har föreslagit att förluster enligt FAL skall fastställas redan vid taxeringen för förluståret (SOU 1985:42 och SOU 1988:21). Skattemyndighetens beslut skall kunna ändras på den skattskyldiges initiativ inom fem år efter taxeringsåret och inom ett år till den skattskyldiges nackdel på initiativ av skattemyndigheten. Finns förutsättningar för eftertaxering kan förlustbeslutet ändras inom fem år efter taxeringsåret. Förslaget utgår från de förlustutjämningsperioder som nu gäller. Detta innebär att tiden för att ompröva förlustbeslutet kan ha utgått när förlustavdrag yrkas. För att förhindra att förlustavdrag ändock skall medges i situationer där den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter i förlustdeklarationen föreslås att ett förlustavdrag även efter femårsperiodens utgång skall kunna vägras om förlusten i förlustbeslutet bestämts till för högt belopp på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter.

Vid sidan av de allmänna förlustavdragsreglerna finns också vissa

speciella regler om förlustutjämning i förvärvskällan (realisationsförluster, underskott i rederirörelse m.m., underskott av fastighet och rörelse i utlandet).

5.8.2.2 Spärregler

När möjligheten till förlustutjämning infördes 1960 ansågs det nödvändigt att i största utsträckning förhindra att denna möjlighet skulle missbrukas. Reglerna skulle vara sådana att bolag och föreningar utan andra "värden" än en skattemässig rätt till förlustavdrag skulle hindras från att bli föremål för handel. Därför föreslogs att förlustavdrag inte skulle få utnyttjas fritt efter ägarskiften.

Risken för missbruk ansågs i första hand föreligga beträffande förluster som uppkommit i *fåmansägda företag*. För dessa företag ställdes därför särskilda krav på en i huvudsak oförändrad ägarkrets från förlustårets ingång till utgången av det beskattningsår då förlusten skulle utnyttjas. Om någon under mellantiden förvärvade någon eller några aktier och hans förvärv inte påverkade inflytandet i bolaget, skulle det dock inte föreligga något hinder för företaget att erhålla förlustavdrag.

FSK gjorde en översyn av dessa regler (Ds Fi 1983:1). Förslaget resulterade i lagstiftning 1983 (prop. 1983/84:63, SkU 15, SFS 1983:987). Rätten till förlustavdrag utvidgades genom att ägarbyten tilläts ske i större omfattning än tidigare men å andra sidan utvidgades kretsen av berörda företag från familjeföretag till fåmansföretag.

Spärregeln finns i 8 § FAL. Bestämmelsen är tillämplig om företaget utgjort ett fåmansföretag vid endera ingången av förluståret (ingångsdagen) eller utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen). Man skiljer på två fall.

För det första går rätten till förlustavdrag förlorad om aktier (andelar) med mer än hälften av röstetalet i företaget på utgångsdagen ägs av en person som inte ägde aktier (andelar) med så stor del i röstetalet på ingångsdagen.

Förlustavdragsrätten upphör vidare om aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget på utgångsdagen ägs av några som på ingångsdagen inte ägde de aktuella aktierna. Det finns vidare en närstående- och en företagsledarregel som kompletterar spärregeln.

Vid indirekta innehav blir det nödvändigt att genomföra en total genomsyn mellan förlustbolaget och de fysiska personer som utgör dess slutliga ägare. Det kan här vara fråga om förändringar i ett inskjutet företags ägarkrets, som avgör om förlustbolaget skall gå miste om sin rätt till förlustavdrag eller inte. Genomsynen medför vidare att en juridisk person aldrig kan anses ha det bestämmande inflytandet i förlustbolaget. Vid tillämpning av spärreglerna kan endast fysiska personer räknas som egentliga ägare.

1983 års lagstiftning tog också sikte på förlustavdrag i *flermansägda bolag*. Aktier i bolag med spritt ägande kunde enligt tidigare regler överlåtas fritt utan att någon inskränkning gjordes i bolagets rätt till förlustavdrag. En spärregel infördes för att förhindra handel i s.k.

skalbolag, dvs. flermansägda bolag utan egentlig verksamhet eller reella tillgångar men med outnyttjade förlustavdrag (9 § första stycket FAL). Skalbolagsregeln gäller endast om den nye ägaren får mer än 50 % av röstvärdet i skalbolaget. Departementschefen framhöll (prop. 1983/84:63 s. 19) att tillämpningen av skalbolagsregeln bör vara restriktiv och att regeln inte tar sikte på sådana fall då förlustbolaget faktiskt bedriver verksamhet och förvärvaren också har för avsikt att fortsätta rörelsen.

Att bolaget är verksamt kan exempelvis ta sig uttryck i att det finns anställda i bolaget. Även andra faktorer kan tala för att det inte är fråga om ett skalbolag, t.ex. att bolaget har "fysiska" och inte endast monetära tillgångar. Med uttrycket "särskilt värde" avses att markera att tillgångar bestående av enbart kassa, bankmedel och immateriella rättigheter kan utlösa en tillämpning av spärregeln. Något krav på att tillgångarna skall ha ett naturligt samband med förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning uppställs inte (RÅ 1988 ref. 48).

Förlustutjämningsreglerna innehåller ytterligare två spärregler. Den första gäller för aktiebolag eller ekonomiska föreningar som helt eller till huvudsaklig del har överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar till staten, kommun eller till ett statligt eller kommunalt bolag ("lex Kockum", 3 § sista stycket FAL). En sådan överlåtelse kan medföra att avdragsrätten för förluster som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen bortfaller. Enligt den andra spärregeln får underskott som uppkommit i ett schablonbeskattat allmännyttigt bostadsföretag inte utnyttjas i form av förlustavdrag om en överlåtelse av aktier eller andelar i företaget eller annan ändring i fråga om företaget föranleder att godkännandet som allmännyttigt bostadsföretag skall återkallas.

Riksdagens revisorer har gjort en granskning av verkningarna från statsfinansiell synpunkt av statligt stöd till förlusttäckning hos statliga bolag (Förslag 1987/88:17). Enligt revisorerna innebär nuvarande praxis vid beskattningen att bolagen ges kompensation dels genom det statliga stödet och dels i form av rätt till avdrag för motsvarande förluster. Skattereglerna bör enligt revisorerna ändras så att rätten till förlustavdrag reduceras med ett belopp som motsvarar det statliga stöd som företaget erhållit. Sedan riksdagen uttalat sig för att revisorernas utredning bör beaktas i det pågående utredningsarbetet på företagsbeskattningens område, har regeringen överlämnat revisorernas förslag till oss.

5.8.3 Internationellt

Förlustutjämning kan ske genom tillämpning av två olika metoder, carry-forward och carry-back. Förlustutjämningen i FAL är av typen carry-forward. En rätt till carry-forward innebär att ett underskott vid ett visst års taxering får dras av vid taxeringen ett eller flera år senare. Carry-forward är internationellt sett den vanligast förekommande förlustutjämningsmetoden.

I flera länder används carry-back i kombination med carry-forward (så t.ex. i Frankrike, Nederländerna, Storbritannien, Västtyskland, Canada, Japan och USA). Vid *carry-back* får underskottet vid ett visst års taxering

föras tillbaka för att utnyttjas mot tidigare års taxeringar. Detta sker genom omräkning av beskattningsunderlaget för tidigare års vinstår. För företaget innebär detta att ett tidigare års beskattningsbara inkomst minskas med förlustavdraget. Skatten på den omräknade inkomsten jämförs med den skatt som ursprungligen betalats. Skillnaden återbetalas i regel till företaget. Ett alternativ till återbetalning är att företaget får ett skattetillgodohavande som kan avräknas mot framtida skattekrav.

Vid carry-forward varierar kvittningsperiodens längd från obegränsad tid ned till fem år. Den vanligaste kvittningsperioden är fem år.

Spärregler förekommer liksom i Sverige. De flesta länder har en spärregel motsvarande skalbolagsregeln. Spärreglerna hänför sig till största delen till förlustutjämning *carry-forward*. Ett genomgående drag i dessa är att förändringar på ägarsidan i vissa fall kan medföra att förluster hänförliga till tiden före ägarbytet inte får kvittas mot vinster som hänför sig till tiden därefter. Krav avseende bolagets verksamhet, både till art och omfattning och till utsträckning i tiden, uppställs i vissa fall.

I vissa länders förlustutjämningssystem är rätten till förlustavdrag efter ägarbyte beroende bl.a. av att det skall vara fråga om *samma verksamhet* före och efter ett ägarbyte.

I *Storbritannien* kan rörelseförluster under obegränsad tid föras framåt för kvittning mot inkomster i samma rörelse. Yrkande om förlustavdrag skall dock alltid framställas inom sex år räknat från förlustperioden, oavsett om det då kan utnyttjas. Förluster som uppkommit före ett ägarbyte får inte kvittas mot inkomster som hänför sig till räkenskapsår som slutar efter ägarbytet om det under en tre-årsperiod sker ett ägarbyte som föregåtts av eller efterföljts av en större förändring av rörelsens natur eller skötsel. Inte heller får kvittning ske om bolagets verksamhet minskat i omfattning och ägarbytet sker innan verksamheten ökar i omfattning.

För förluster som uppkommit före ett ägarbyte gäller i *USA* en beloppsmässig begränsning som knyter an till värdet av det överlåtna förlustbolaget. Förlustbolagets rörelse måste fortsättas i två år. Om så inte sker är någon förlustutjämning inte möjlig.

5.8.4 Överväganden

5.8.4.1 Inledning

I det följande behandlas först de överväganden som gjorts avseende valet av förlustutjämningsmetod och kvittningsperiodens längd (avsnitt 5.8.4.2). Därefter diskuterar vi – utan att lägga något förslag – spärreglerna vid ägarbyten (avsnitt 5.8.4.3).

5.8.4.2 Förlustutjämning i förvärvskällan

Vår utgångspunkt har varit att även den framtida företagsbeskattningen skall innehålla regler om förlustutjämning carry-forward. Diskussionen har, förutom själva tekniken, gällt frågan huruvida i ett basbreddat system dessa regler skall kompletteras med förlustutjämning carry-back eller om de

behov som kan finnas av en sådan förlustutjämning kan tillgodoses genom SURVEN.

SURVEN kan sägas utgöra ett alternativ till carry-back. Ett system med SURV innebär vissa fördelar ur såväl materiell som administrativ synpunkt jämfört med carry-back. Vad först gäller de materiella reglerna finns anledning anta att ett införande av carry-back skulle komma att påverka företagens beteende i icke önskvärd riktning. Så skulle t.ex. en återbetalning av tidigare erlagd skatt kunna utgöra ett attraktivt moment för vissa företag att söka framkalla förluster enbart för att få pengar utbetalda. Ett införande av carry-back skulle mot bakgrund av dessa beteendeförändringar ställa krav på olika typer av spärregler som inte skulle behövas vid en SURV.

Mot ett SURV-system kan å andra sidan hävdas att det inte alltid tillgodoser de önskemål företagen ställer beträffande förlustutjämning. Ibland kan således ett företags förluster inte helt täckas av en SURV-avsättning. Möjligheten till förlustutjämning genom carry-forward finns dock.

När det gäller den administrativa sidan skulle ett införande av carry-back ställa krav på bl.a. nya administrativa rutiner med avseende på såväl taxerings- som uppbördssidan. Förlustutjämning carry-back innebär alltid att tidigare års taxeringar måste "rivas upp". Problem kan förutses om taxeringen ändras ett visst år för vilket förlustavdrag utnyttjats. Det framtida omprövningsförfarandet minskar inte dessa problem.

På grund av de skäl som ovan redovisats anser vi att förlustutjämning skall ske enbart genom *carry-forward*.

Behovet av förlustutjämning ökar allmänt sett i ett basbreddat system. Detta i kombination med att SURVEN i vissa fall inte kan fylla carry-back-funktionen fullt ut talar för en förlängning av nuvarande förlustutjämningsperiod. Den ekonomiskt riktiga kvittningsperioden är företagets livslängd. Vi föreslår att förlustutjämning skall få göras utan några begränsningar i tiden.

En sådan förlustutjämning kan ske genom tillämpning av olika metoder. I nuvarande system får i regel underskott i en förvärvskälla kvittas mot överskott i annan förvärvskälla samma år. Uppkommer underskott avseende hela deklarationen får förlusten i stället sparas för att utnyttjas mot inkomster under senare år.

Förlusten prövas i gällande förlustutjämningssystem först det år då förlustavdrag yrkas. Skatteförenklingskommitténs förslag innebär att förluster skall fastställas löpande. Vi anser – i likhet med RINK – att en sådan modell bör införas.

Av tidigare avsnitt (5.6.3) har framgått att all beskattning av ett aktiebolags inkomster kommer att ske i inkomstslaget näringsverksamhet och att detta inkomstslag för aktiebolagen utgör en förvärvskälla. De begränsningsregler som i dag gäller för vissa typer av underskott har slopats. Uppkommer underskott skall detta få kvittas mot senare års inkomster utan någon begränsning i tiden.

Frågan är då vilken teknik som skall väljas. En i tiden obegränsad förlustutjämning torde enklast åstadkommas genom att underskott i

förvärvskällan fastställs vid inkomsttaxeringen för att sedan återkomma som ett avdrag i förvärvskällan nästkommande år. Vårt förslag är att denna metod för förlustutjämning skall tillämpas. Förluster kommer på detta sätt att ackumuleras till dess full kvittning uppnås.

5.8.4.3 Spärregler

Utgångspunkten är alltså att ackumulerade underskott skall få utnyttjas. Går ett företag med vinst skall det beskattas men går det med underskott skall i regel avdrag härför få göras. Rätten till sådant avdrag kan sedan av olika skäl behöva begränsas i vissa fall.

Vårt arbete har varit inriktat på att försöka konstruera en generell spärregel i den meningen att den skulle gälla för såväl fåmans- som flermansföretag.

Utgångspunkten för en sådan generell regel har varit den nuvarande skalbolagsregeln. Den regeln har emellertid i praxis visat sig ha ett alltför snävt tillämpningsområde för att kunna förhindra en inte önskvärd handel med förlustavdrag. Arbetet har därför även inriktats på att ändra regeln i skärpande riktning.

En möjlighet att skärpa skalbolagsregeln är att höja den nuvarande låga "tillgångs-tröskeln". En sådan ny regel skulle ställa krav på att reella tillgångar övertogs. Utöver de tillgångsslag som enligt dagens regler undantas (kassa, bankmedel, immateriella rättigheter etc.) skulle även fastigheter och värdepapper undantas. Vidare skulle krävas att tillgången används i förlustbolagets verksamhet såväl före som efter ägarbytet.

Det visar sig emellertid att det är svårt att konstruera en sådan regel. En ny regel skulle också behöva kompletteras med spärregler för att förhindra att sådana tillgångar förvärvas i nära anslutning till en överlåtelse.

Lösningar bör i stället sökas genom att knyta an till den *verksamhet* som bedrivs i företaget. Kriterier på att verksamhet finns och att denna fortsätter är exempelvis att det finns anställda i företaget och att förvärvaren övertar skulder. Av det internationella avsnittet har framgått att vissa länders spärregler kräver att den verksamhet som bedrivs i det överlåtna företaget skall vara av viss omfattning och även bestå viss tid efter överlåtelsen.

En tänkbar lösning är att det för att rätten till avdrag för underskott skall vara bibehållen skall krävas att förvärvaren fortsätter att driva samma verksamhet efter överlåtelsen. En sådan regel ger dock gränsdragningsproblem. Vidare motverkas affärsmässigt betingade förändringar av ett företags verksamhet.

Genom att i stället göra avdragsrätten beroende av att *verksamhet av samma omfattning* bedrivs i företaget efter ägarbytet undviks till viss del dessa problem. Omfattningen av en verksamhet kan bedömas utifrån olika faktorer. Antalet anställda eller företagets totala lönekostnader utgör exempel på faktorer som kan ligga till grund för en sådan bedömning. Genom en regel som innebär att avdrag tidigast kan komma i fråga två år efter ett ägarbyte underlättas bedömningen av om en verksamhet har

samma omfattning före som efter ett ägarbyte. En sådan regel kräver dock särregler avseende själva förfarandet, eftersom fastställande av underskott och avdrag härför i det nya systemet kommer att ske automatiskt utan yrkande av den skattskyldige.

För att effektivare kunna förhindra handel med underskott bör en på så sätt utvidgad spärregel kompletteras med en beloppsmässig begränsning. För att inte de seriösa överlåtelserna skall drabbas krävs emellertid att en sådan beloppsmässig gräns är förhållandevis generös gentemot företagen.

Att såsom i USA låta värdet på förlustbolaget utgöra gräns för avdragsrätten skapar problem bl.a. ur värderingssynpunkt. Svårigheter uppkommer när det gäller att dels hitta ett "rättvisande" sådant värde, dels förhindra att detta värde "blåses upp" inför en överlåtelse.

Ett bättre alternativ är att låta *årslönekostnaderna vid tiden för överlåtelsen* vara utgångspunkt för en beloppsmässig begränsningsregel. Dessa lönekostnader skall sedan multipliceras med det antal år som anses lämpligt. En period på tre till fem år skulle kunna vara en lämplig avvägning.

För att bättre kunna tillgodose kapitalintensiva företag med få anställda bör en sådan regel kompletteras med en alternativ regel, som i stället utgår från de *verkliga förlusternas* storlek det antal år som anses lämpligt. Genom den av oss föreslagna modellen med fastställande varje år av årets och tidigare års outnyttjade underskott krävs dock att man vet vilket belopp respektive års underskott uppgår till.

En sådan utvidgad skalbolagsregel skulle sammanfattningsvis innebära följande. Ackumulerade underskott får i regel utnyttjas om verksamhet av icke obetydlig omfattning bedrivs i ett företag och fortsättes att bedrivas efter ett ägarbyte. Det behöver visserligen inte vara fråga om samma verksamhet men den skall ha samma omfattning som före ägarbytet. Avgörande för bedömningen härvidlag bör normalt vara om den nye ägaren övertar anställningsansvaret för den personal som skall ligga till grund för lönesummeberäkningen enligt begränsningsregeln. Denna innebär att avdrag medges med högst årslönekostnaderna vid tiden för ägarbytet multiplicerat med årsfaktorn (3–5). Alternativt kan avdrag medges med upp till fem av de senaste årens förluster om förvärvaren kan visa att verksamheten fortsättes i samma omfattning och att dessa förluster har samband med denna verksamhet. Avdrag får inte i något fall medges tidigare än två år efter det beskattningsår då ägarbytet sker. Detta innebär att vid taxeringen för det år ägarbytet sker får avdrag inte göras för underskott från föregående år. I stället får avdraget göras andra året efter ägarbytet.

I dag omfattar skalbolagsregeln endast flermansföretagen. När regeln infördes framfördes kritik från bl.a. fiskalt håll mot att fåmansföretagen inte skulle komma att omfattas. Bl.a. pekades på att totala ägarskiften skulle kunna förekomma inom närståendekretsen där enda syftet var att utnyttja gamla förlustavdrag.

Om den nya skalbolagsregeln skall omfatta även fåmansföretagen uppkommer frågan om den nuvarande fåmansföretagsspärregeln därmed blir obehövlig. Den nuvarande spärregeln utgår från två olika situationer

då det bestämmande inflytandet, och därigenom företagets identitet, förändras i ett fåmansföretag. Den tar sikte på *fysiska personers* aktieinnehav. En total genomsyn medför att en juridisk person aldrig i dessa fall kan ha det bestämmande inflytandet i ett fåmansföretag.

Vid tillämpning av skalbolagsregeln är det däremot en *juridisk person* som skall ha fått det bestämmande inflytandet i ett skalbolag, som är ett flermansbolag. Det bestämmande inflytandet skall i dessa fall ha övergått på *en* ny ägare. Om två flermansbolag förvärvar 50 % var av aktierna i ett skalbolag blir inte skalbolagsregeln tillämplig. När det gäller fåmansföretagen är förlustavdrag utesluten i motsvarande situation vid förvärv av fysiska personer. Förvärvas aktierna i ett skalbolag av ett fåmansföretag blir skalbolaget ett fåmansföretag och spärregeln i 8 § FAL tillämplig.

Frågan om fåmansföretagsspärregeln bör tas bort eller ändras om en utvidgad skalbolagsregel enligt vår modell införs är inte alldeles okomplicerad. Det är dessutom inte lätt att genomskåda de komplikationer som i sig kan vara förenade med en utvidgning av skalbolagsregeln. Vi anser dock att det skulle vara en fördel om en för alla företag gemensam spärregel som ovan beskrivits kunde införas. Det har inte varit möjligt för oss att i sin helhet belysa vare sig denna fråga eller de ändrade regler som i övrigt kan behövas på detta område. Därför föreslår vi inte några ändringar i gällande spärregler. Vi har dock erfarit att frågan om en sammanslagning av spärreglerna kommer att beredas vidare i finansdepartementet.

5.9 Koncernbeskattning m.m.

5.9.1 Inledning

Det finns ett nära samband mellan reglerna om kedjebeskattning av utdelningar och koncernbidragsreglerna. I det följande diskuteras i vilken utsträckning ändringar bör göras i dessa båda regelsystem och i skattereglerna för s.k. förvaltningsföretag. Vidare behandlas frågan om det finns behov av särskilda skatteregler vid avyttring av egendom inom koncerner m.m.

5.9.2 Kedjebeskattningen

5.9.2.1 Nuvarande regler

Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att beskattning sker i både företagsledet och ägarledet. Skatt kan också tas ut flera gånger inom företagsektorn innan utdelningen beskattas hos den slutlige ägaren. I sådana fall talar man om kedjebeskattning.

Kedjebeskattning gäller inte generellt (7 § 8 mom. SIL). Det har ansetts rimligt att inte beskatta ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tar emot utdelning om aktieinnehavet utgör ett alternativ till den verksamhet som företaget självt bedriver (vad som i det följande sägs om aktier gäller också andelar). Skattefrihet för utdelningen har däremot inte ansetts motiverad om innehavet har karaktär av ren kapitalplacering.

Mellan de två ytterlighetsfallen finns fall där anknytningen mellan verksamheten i ägarföretaget och det utdelande företaget är svagare. I det nuvarande systemet har gränsen för skattefrihet schablonmässigt satts vid ett innehav motsvarande 25 % av röstetalet i det utdelande företaget. Utdelningen kan dock bli skattefri även vid lägre röstetal. En förutsättning för skattefrihet är i dessa fall att "det görs sannolikt att innehavet av aktien... betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära." Är utdelningen skattefri enligt dessa bestämmelser brukar man tala om rörelsebetingade aktier. En lämpligare benämning på sådana aktier är – framför allt efter en hopslagning av inkomstslagen – näringsbetingade aktier.

Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier innefattar inte aktier som i skattehänseende utgör omsättningstillgångar. Utdelning på sådana aktier är alltid skattepliktig. Det innebär bl.a. att ett företag som bedriver t.ex. byggnadsrörelse är skattskyldigt för utdelning på aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag så snart någon fastighet skulle ha behandlats som omsättningstillgång om den ägts direkt av moderföretaget. Skattefria reavinster i dotterbolaget kan alltså inte delas ut utan beskattning. Klassificeringen av aktierna som omsättningstillgångar gör samtidigt att aktierna kan ligga till grund för en skattemässig konsolidering i byggnadsföretaget.

För företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse finns särskilda regler. De tidigare beskrivna reglerna om skattefrihet för utdelning på rörelsebetingade aktier gäller alltså inte här. I fråga om företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse – eller sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet – är utdelning på aktier som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet skattefri. Den verksamhet till vilken aktierna "hör" får inte avse förvaltning av fastighet, värdepapper m.m. I fråga om företag som bedriver försäkringsrörelse krävs för skattefrihet att det är fråga om skadeförsäkringsrörelse i aktiebolagsform och att aktierna innehas som ett led i organisationen av denna rörelse. Vad gäller hypoteksinstituten – vilkas framtida ställning för närvarande utreds (dir. 1988:48) – har kreditmarknadskommittén föreslagit (SOU 1988:29) att Sveriges allmänna hypoteksbank och Konungariket Sveriges stadshypotekskassa på samma villkor som bankerna skall kunna ta emot skattefri utdelning.

För s.k. förvaltningsföretag gäller särskilda regler. Dessa regler behandlas i ett särskilt avsnitt (avsnitt 5.9.4).

5.9.2.2 Överväganden

Införandet av nya bolagsskatteregler motiverar i sig inte några grundläggande ändringar av kedjebeskattningsreglerna. Utdelning på näringsbetingade aktier bör således inte träffas av skatt medan utdelning på andra aktier bör beskattas. Gränsen mellan de båda kategorierna av aktier bör dras på samma sätt som för närvarande.

Särreglerna för företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse har ifrågasatts vid flera tillfällen. Bl.a. har Svenska bankföreningen och Svenska Försäkringsbolags Riksförbund i skrivelser till regeringen hemställt att särreglerna skall tas bort och att frågan om skattefrihet eller ej skall bedömas enligt de allmänna reglerna om utdelning på näringsbetingade aktier. Skrivelserna och remissyttranden över dem har överlämnats till oss.

Räckvidden av den nuvarande särregeln för banker har prövats i RÅ 1987 ref. 7. Målet gällde den skattemässiga behandlingen av utdelning från bl.a. ett engelskt bolag som ombesörjde leveranser och likvider i samband med handel i internationella obligationer. Bankens andel av röstetalet i det engelska bolaget var 3,3 %. Regeringsrätten fann att utdelningen inte skulle beskattas. Däremot beskattades utdelning från utländska bankbolag där den svenska bankens andel av röstetalet var av motsvarande begränsade storleksordning.

Skattefriheten för utdelning från det engelska bolaget i 1987 års rättsfall visar att kravet på organisatoriskt samband inte ställs särskilt högt vid tillämpningen av särregeln för banker m.fl. Det är t.o.m. tveksamt om man generellt kan säga att förutsättningarna för skattefrihet är större enligt regeln om näringsbetingade aktier än enligt särregeln.

Det finns knappast något skäl att vid utdelningsbeskattningen behandla företag på olika sätt beroende på arten av deras verksamhet. Vi föreslår därför att särregeln för banker m.fl. slopas liksom motsvarande regel för skadeförsäkringsbolag. I stället bör reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier tillämpas även på företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller skadeförsäkringsrörelse.

Som framgått är utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar alltid skattepliktig. Ett värdepappershandlande företag som förvärvar 25 % eller mer av röstetalet i ett aktiebolag beskattas alltså för utdelning från bolaget. Det kan i och för sig diskuteras om det i det nya bolagsskattesystemet finns anledning att i alla lägen beskatta utdelning på omsättningsaktier. I det nya systemet har distinktionen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar mindre betydelse än tidigare i och med att såväl nedskrivningsreglerna som de särskilda reavinstreglerna tas bort (jfr avsnitt 5.6). Mot detta står att det framstår som naturligt att beskatta hela handelslagret enhetligt oavsett storleken av aktieinnehavet i individuella bolag. Till bilden hör också att beskattningen av utdelningen motsvaras av en möjlighet att skriva ned värdet på aktierna om detta värde – till följd av utdelningen eller av annat skäl – sjunker under anskaffningsvärdet (jfr dock punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL). Övervägande skäl synes tala för att behålla principen om skatteplikt för utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar. För byggnadsföretagens del får denna princip dock minskad betydelse om gränsen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar dras på det sätt som görs i BFL (se vidare specialmotiveringen till de upphävda bestämmelserna i anvisningarna till 27 § KL).

För närvarande gäller möjligheten att ta emot utdelning skattefritt endast aktiebolag och ekonomiska föreningar. I den tidigare nämnda

skrivelsen från Svenska Försäkringsbolags Riksförbund har framförts önskemål om att ömsesidiga skadeförsäkringsbolag skall få möjlighet att ta emot skattefri utdelning på samma villkor som företag som bedriver skadeförsäkringsrörelse i aktiebolagsform. I en annan skrivelse – som också den har överlämnats till oss – har Svenska sparbanksföreningen hemställt att även sparbanker skall kunna få ta emot utdelning skattefritt.

Syftet med bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL har primärt varit att undanta vinster från kedjebeskattning. Detta talar för att rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier inte bör utvidgas till att gälla även ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och sparbanker eftersom denna typ av företag saknar ägare. Å andra sidan förefaller det omotiverat att skattereglerna skall avhålla sådana företag från att lägga vissa funktioner i ett dotterbolag eller från att samverka med andra i gemensamägda bolag.

Mot bakgrund av vad som nu sagts föreslår vi att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgas till att gälla också utdelning som tillfaller ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och sparbanker.

Bolagsbildning förekommer också i stiftelser och ideella föreningar. Beskattningen av stiftelser och ideella föreningar ses över i särskild ordning (dir. 1988:6, jfr avsnitt 5.11) och i det sammanhanget aktualiseras också utdelningsbeskattningen. Vilka regler som skall gälla för hypoteksinstitutens utdelningar får prövas när ställning har tagits till den framtida organisationen av hypoteksrörelsen. Vi tar därför inte ställning till frågan om det finns skäl att ytterligare utvidga kretsen av företag som skall kunna få ta emot skattefri utdelning.

5.9.3 Koncernbidrag

5.9.3.1 Nuvarande regler

Varje företag inom en koncern utgör ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. På olika sätt tas dock hänsyn till koncernförhållandet. Det mest tydliga exemplet på detta är reglerna om öppna koncernbidrag.

Koncernbidrag innebär en renodlad vinstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. I 2 § 3 mom. SIL anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall få lämnas med skattemässig verkan. Moderföretaget skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag. Dotterföretaget skall vara ett aktiebolag. Den huvudsakliga verksamheten för båda företagen skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. Ingetdera av företagen får vara förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL. Vidare ställs ett antal ytterligare krav, bl.a. att en 90-procentig ägargemenskap förelegat mellan företagen under hela beskattningsåret.

Bestämmelserna om koncernbidrag har försetts med spärregler för att hindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna. Spärrarna blir aktuella att tillämpa om ett dotterföretag lämnar koncernbidrag till sitt moderföre-

tag eller till ett systerbolag. En förutsättning för avdrag för koncernbidrag till moderföretaget är att detta företag skulle ha kunnat ta emot utdelning skattefritt från dotterföretaget. Koncernbidrag mellan systerföretag godtas om moderföretaget är ett förvaltningsföretag eller moderföretaget inte beskattas för utdelning från det företag som lämnar koncernbidraget eller är skattskyldigt för utdelning från det företag som mottar koncernbidraget.

En annan spärregel gäller koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag. Bakgrunden till den regeln är att man velat förhindra att de begränsningar som gäller för löneuttag i fastighetsförvaltande företag kringgås. Spärregeln gör det omöjligt att via koncernbidrag föra över vinster från fastighetsförvaltningen till ett fåmansföretag som bedriver annan verksamhet.

I det här sammanhanget bör nämnas att försäkringsverksamhetskommittén har föreslagit (SOU 1987:58) att avdrag för koncernbidrag inte skall medges i vissa fall då dotterföretaget bedriver skadeförsäkringsrörelse. Det förekommer nämligen att ett industriföretag äger ett skadeförsäkringsbolag och att överskottet i industriföretagets verksamhet via koncernbidrag kvittas mot ett underskott på skadeförsäkringsrörelsen som uppkommit till följd av stora skattemässiga reserveringar. Vidare bör nämnas att kreditmarknadskommittén föreslagit att koncernbidrag skall kunna ges i koncerner där Sveriges allmänna hypoteksbank eller Konungariket Sveriges stadshypotekskassa är moderföretag.

5.9.3.2 Överväganden

Den allmänna omläggningen av bolagsbeskattningen föranleder inga principiella ändringar i koncernbidragsreglerna. I några hänseenden finns det dock anledning att justera reglerna.

Som framgått tidigare finns en koppling mellan reglerna om undantag från kedjebeskattning och koncernbidragsreglerna. Koncernbidrag från ett dotterbolag till moderföretaget förutsätter att moderföretaget inte är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Förslaget att sparbanker inte skall beskattas för utdelning på näringsbetingade aktier (avsnitt 5.9.2) bör kompletteras med regler som gör det möjligt att ge koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en sparbank.

Det förekommer – om än inte särskilt ofta – att en ekonomisk förening är dotterföretag i en koncern. Innehavet av andelar i en sådan förening kan vara så koncentrerat att mer än 90 % av innehavet faller på en juridisk person (jfr SkU 1987/88:30 s.25). För närvarande gäller att koncernbidrag inte kan ges mellan företagen i en sådan koncern eftersom dotterföretaget inte är ett aktiebolag. Vi föreslår att den begränsningen slopas så att det blir möjligt att ge koncernbidrag även i de fall att dotterföretaget är en ekonomisk förening.

Det finns också anledning att ompröva den nuvarande spärregeln för koncernbidrag från fastighetsförvaltande företag. Enligt det förslag som RINK lägger fram ger det i princip inga skattemässiga fördelar att ta ut ett överskott från ett fastighetsförvaltande företag som lön i stället för som

utdelning. De skäl som motiverat spärregeln gäller inte längre. Spärregeln bör därför kunna tas bort.

Ett av villkoren för att få tillämpa koncernbidragsreglerna är att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. I det nya systemet bör villkoret formuleras så att varken givare eller mottagare får vara livförsäkringsanstalt, schablonbeskattat bostadsföretag eller (jfr avsnitt 5.9.4 och 5.10.2) förvaltningsföretag eller investmentföretag.

5.9.4 Förvaltningsföretag

5.9.4.1 Nuvarande regler

Med förvaltningsföretag avses i skattesammanhang ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). En särskild form av förvaltningsföretag är investmentföretaget. Skattereglerna för investmentföretag behandlas i annat sammanhang (avsnitt 5.10.2).

I stort sett finns det – vid sidan av investmentföretagen – två typer av förvaltningsföretag. Det är för det första fråga om koncerner där innehavet av aktier i rörelsedrivande och fastighetsförvaltande dotterbolag har samlats i ett bolag. I den mån moderföretaget inte anses som rörelsedrivande beskattas företaget enligt reglerna för förvaltningsföretag. Det andra typfallet är det där privatpersoner eller andra väljer att lägga sina aktieinnehav i ett bolag och bolaget inte (vad gäller spridning av ägandet m.m.) uppfyller villkoren för att klassificeras som ett investmentföretag.

Behandlas företaget som ett förvaltningsföretag tillämpas särskilda regler vid utdelningsbeskattningen. Utdelning som företaget har uppburit ett beskattningsår är inte skattepliktig i den mån den motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Status som förvaltningsföretag leder också till att företaget inte kan få Annellavdrag eller ge eller ta emot koncernbidrag.

Till bestämmelserna om förvaltningsföretag är två dispensregler knutna. Enligt den ena kan RSV (nämnden för rättsärenden) medge att ett företag som inte utgör ett förvaltningsföretag skall beskattas som ett sådant företag under förutsättning att verksamheten "till inte oväsentlig del" består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Ansökningar om dispens enligt denna regel är sällsynta. Den andra dispensregeln tar sikte på sådana moderföretag som ombesörjer vissa gemensamma funktioner för koncernens räkning. Regeln innebär att RSV kan medge att företaget inte skall behandlas som ett förvaltningsföretag. En sådan dispens innebär att moderföretaget utan krav på vidareutdelning kan ta emot utdelningar från dotterbolagen skattefritt. Dispensen innebär också att företaget även i andra avseenden – vad gäller Annellavdrag, koncernbidrag m.m. – behandlas som rörelsedrivande.

Tidigare förekom hos RSV ett stort antal ansökningar enligt den andra dispensregeln. Situationen förändrades emellertid genom RÅ 1986 ref. 72.

Regeringsrätten konstaterade i det rättsfallet att en sådan koncerngemensam verksamhet som utgör en förutsättning för bifall enligt den andra dispensregeln i sig konstituerar rörelse.

5.9.4.2 Överväganden

Även i det nya bolagsskattesystemet bör det finnas utrymme för en aktieförvaltning i bolagsform utan kedjebeskattningseffekter. Ett bolag som förvaltar poster i t.ex. börsaktier bör på samma villkor som i dag kunna vidareutdela mottagen utdelning utan att utdelningen träffas av skatt i bolaget. Detta förutsätter att dagens regler om skattefrihet för vidareutdelad utdelning behålls. Status som förvaltningsföretag innebär också att företaget inte kan ge eller ta emot koncernbidrag eller göra avsättning till SURV.

Det finns anledning att i det här sammanhanget överväga vissa justeringar i de nuvarande reglerna. Enligt den praxis som lagts fast genom 1986 års rättsfall skall ett moderföretag som utför gemensamma funktioner för koncernföretagens räkning anses som rörelsedrivande. Dessa funktioner kan vara mycket begränsade och kanske inte kräva mer än en enstaka anställd. Saknas å andra sidan dessa funktioner torde företaget beskattas som ett förvaltningsföretag. I det enskilda fallet kan klassificeringen som rörelsedrivande företag eller förvaltningsföretag ha mycket stora ekonomiska konsekvenser. Ett moderföretag som känner praxis anpassar sig därför så att de önskade skatteeffekterna kan uppnås. Normalt har moderföretaget inget att förlora på att bli beskattat som ett rörelsedrivande företag. Har företaget vid sidan av aktierna i dotterbolagen en större börsportfölj kan emellertid skattefriheten för vidareutdelad utdelning väga så tungt att företaget hellre väljer förvaltningsföretagsalternativet.

Från allmän synpunkt förefaller det mer lämpligt att bortse från i vad mån någon "egen" verksamhet bedrivs i moderföretaget utan i stället se till förhållandena i hela koncernen. Den lösningen innebär att man beaktar dotterbolagens verksamhet vid prövningen av om moderföretaget "uteslutande eller så gott som uteslutande" förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Bedriver dotterbolaget t.ex. industriell verksamhet av viss omfattning beskattas företaget enligt de regler som gällt om moderföretaget självt hade bedrivit verksamheten. Lösningen innebär i princip att moderföretag i koncerner regelmässigt kommer att beskattas enligt vanliga regler – och inte enligt reglerna för förvaltningsföretag – även om moderföretaget inte utför några koncerngemensamma funktioner. Vad nu sagts innebär att gränsdragningen mellan förvaltningsföretag och övriga företag kommer att göras på ett något annorlunda sätt än vad som nu är fallet.

Med de här beskrivna reglerna (och de utvidgade möjligheterna att ge koncernbidrag som beskrivits i avsnitt 5.9.3) finns det inte längre anledning att dispensvägen ge ett företag rätt att inte behandlas som förvaltningsföretag. Den dispensregeln bör alltså kunna tas bort. Den andra dispensregeln har tillämpats ytterst sällan. Även den regeln bör kunna slopas.

5.9.5 Överlåtelser av egendom inom koncerner m.m.

5.9.5.1 Nuvarande regler

I skatteförfattningarna finns bara ett fåtal bestämmelser som reglerar beskattningen vid överlåtelser av tillgångar mellan företag i samma koncern eller mellan företag som på annat sätt är närstående till varandra. Flera frågor har i stället fått lösas genom praxis.

Det finns i och för sig skäl för att en avyttring av lager eller andra rörelsetillgångar till underpris generellt bör utlösa en beskattning (uttagsbeskattning) hos överlåtaren. Praxis är emellertid på denna punkt generös. I stor utsträckning godtas att tillgångar överförs från ett företag till ett annat till skattemässiga restvärden även om marknadsvärdena är betydligt högre. Vissa förutsättningar skall dock vara uppfyllda. Tillgångarna får inte föras ut ur bolagssektorn. Det får inte vara fråga om omsättningstillgångar som hos förvärvaren skiftar karaktär till anläggningstillgångar. Vidare förutsätts normalt att det finns en hög grad av ägargemenskap mellan de båda företagen.

Även egendom som reavinstbeskattas (fastigheter, aktier m.m.) kan avyttras till underpris. Någon beskattning av "förtäckt reavinst" förekommer inte.

Vissa särskilda regler finns på området. Ett exempel är de felprisregler i anvisningarna till 22, 25 och 29 §§ KL som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för sådana byggnader och inventarier som har förvärvats till för högt pris. Felprisregler finns också i 1976 års lagstiftning om fåmansföretag (jfr SOU 1989:2). Av annan karaktär är bestämmelserna om internvinstkonto i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. Genom en avsättning till internvinstkonto kan beskattningen av vinsten vid en varuförsäljning till ett utländskt koncernföretag skjutas upp till dess att detta företag har sålt varorna vidare.

Av intresse i det här sammanhanget är vidare den uppskovsregel som finns i 2 § 4 mom. SIL. Den innebär att koncerninterna avyttringar av organisationsaktier och -andelar inte utlöser någon beskattning (eller någon avdragsgill reaförlust). Det företag som förvärvar aktien eller andelen övertar den tidigare ägarens anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt. I 2 § 4 mom. SIL finns också bestämmelser som reglerar beskattningen vid utskiftning av rörelsebeskattad egendom och utdelning av reavinstbeskattad egendom.

5.9.5.2 Överväganden

I det nya bolagsskattesystemet finns ingen egendom som beskattas enligt särskilda reavinstregler. De problem i den nuvarande koncernbeskattningen som hänger samman med reavinstreglerna faller alltså bort. Ett exempel på detta är att regeln i 2 § 4 mom. SIL om skatteeffekterna vid utdelning av fastigheter, aktier m.m. kan tas bort. En sådan utdelning kommer i fortsättningen att uttagsbeskattas hos det utdelande bolaget.

Vid behandlingen av allmänna frågor kring inkomstberäkningen (avsnitt 5.6) diskuterades bl.a. i vilken utsträckning en icke realiserad värdenedgång på anläggningstillgångar skulle beaktas vid beskattningen. Den slutsats som drogs var att starka tillämpningsskäl talade för att i fråga om anläggningstillgångar i form av fastigheter, aktier m.m. upprätthålla kravet på att värdenedgången skall ha realiserats.

Enbart ett formellt krav på att värdenedgången skall ha realiserats kan kringgås genom att egendomen avyttras till ett annat företag i samma företagsgrupp. En förlust vid en sådan avyttring bör därför inte vara avdragsgill. Avdrag bör komma i fråga först när egendomen säljs till en köpare utanför gruppen.

Bestämmelsen i 2 § 4 mom. SIL om koncerninterna avyttringar av organisationsaktier eller -andelar gäller oavsett om avyttringen sker med vinst eller förlust. För förlustfallen blir bestämmelsen överflödig i och med att regleringen görs mer generell. Bestämmelsen har dock alltjämt en funktion att fylla i de fall då aktierna eller andelarna avyttras med vinst. I och för sig kan en beskattning vid den koncerninterna avyttringen undvikas genom att avräkningspriset sätts till anskaffningspriset (om förutsättningarna i övrigt är sådana att en överföring till underpris godtas utan skatteeffekter). En sådan låsning till anskaffningspriset kan emellertid vara olämplig. För att behålla uppskovsregeln talar också att en vinst vid avyttringen i annat fall skulle träffas av full 30-procentig skatt i och med att koncernen som helhet inte får några ökade möjligheter att göra avsättningar till SURV.

I övrigt synes det inte finnas något behov av särskilda regler för koncerninterna avyttringar. Det innebär bl.a. att reglerna om intervinstkonto bör kunna slopas. Dessa regler har i första hand motiverats med att koncernen inte skall komma i ett sämre läge vid en försäljning till ett utländskt koncernföretag än vid en motsvarande försäljning till ett svenskt koncernföretag. En vinst vid en varuförsäljning till ett svenskt koncernföretag kan – för koncernen som helhet – neutraliseras genom att det köpande företaget skriver ned det köpta lagret. Denna möjlighet har normalt inte det utländska företaget. I och med att rätten till lagernedskrivning slopas bortfaller det motivet för att särbehandla försäljningar till utländska koncernföretag.

5.10 Särskilda branscher

5.10.1 Inledning

I detta avsnitt föreslår vi nya skatteregler för företag i branscher för vilka gäller särskilda villkor. I avsnitt 5.10.2 behandlas investmentföretag och aktiefonder, i avsnitt 5.10.3 banker, finansbolag och fondkommissionsbolag, i avsnitt 5.10.4 skadeförsäkringsbolag och i avsnitt 5.10.5 byggnadsföretag m.m.

5.10.2 Investmentföretag och aktiefonder

5.10.2.1 Inledning

I det följande behandlas beskattningen av investmentföretag och aktiefonder. Frågan är på vilka punkter den grundläggande modellen, med bl.a. SURV och beskattning av utdelning på kapitalplaceringsaktier, bör modifieras för sådana mellanhandsägare. I avsnitt 5.10.2.2 och 5.10.2.3 redovisas skattereglerna för olika slag av mellanhandsägare, med koncentration till investmentbolag och aktiefonder. I avsnitt 5.10.2.4 behandlas principiella frågor kring beskattningen av mellanhandsägare. Avslutningsvis presenterar vi i avsnitt 5.10.2.5 vårt förslag till nya skatteregler.

5.10.2.2 Nuvarande regler m.m. för investmentföretag

Med nuvarande definition tillhör investmentföretagen den större gruppen förvaltningsföretag, dvs. företag (aktiebolag och ekonomiska föreningar) som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). Vad som är speciellt för ett investmentföretag är dels att det har ett välfördelat innehav av värdepapper och därigenom erbjuder ägarna riskspridning, dels att det ägs av ett stort antal fysiska personer. Investmentföretagen har ibland – vid sidan av en portfölj med börsaktier – egna rörelsedrivande dotterbolag.

Kravet på ett stort antal fysiska personer utesluter inte juridiska personer i ägarkretsen. Inte heller ställs några krav på den storleksmässiga relationen mellan ägarna. Flera av investmentföretagen domineras ägarmässigt av juridiska personer. I praktiken medför kravet på ett stort antal fysiska personer att samtliga investmentföretag är aktiebolag vars aktier är inregistrerade på Stockholms fondbörs eller föremål för motsvarande notering.

Investmentföretagen förekommer till skillnad från aktiefonderna ofta som innehavare av stora minoritetsposter i enskilda företag. Det är väl känt att investmentföretagen utgör ett viktigt instrument för vissa ägares möjligheter att kontrollera andra företagsgrupper. Denna faktor har bl.a. utgjort ett av skälen till varför det ansetts att investmentföretag inte skall ha samma skattesituation som aktiefonder.

Investmentföretagen kan skattefritt fondera 20 % av uppburen utdelning. De är nämligen befriade från skattskyldighet för utdelning om de under samma beskattningsår delar ut ett belopp som motsvarar 80 % av utdelningsbeloppet. Motivet för detta fonderingsprivilegium var ursprungligen att investmentföretagen tar vissa risker i samband med omstruktureringar inom näringslivet och att det gör det lättare för företagen att hålla en jämn egen utdelning. Därefter har som ytterligare skäl anförts att orealiserade förluster på aktieportföljen skattemässigt inte kan utnyttjas och att realiserade förluster bara kan utnyttjas mot realiserade vinster.

Investmentföretagen reavinstbeskattas enligt samma regler som gäller för fysiska personer. Vid försäljning av yngre aktier (kortare innehavstid än två år) beskattas hela vinsten. Vid försäljning av äldre aktier beskattas

40 % av vinsten. Eventuell förlust är numera alltid avdragsgill till bara 40 %.

Investmentföretagens skatteregler har tidigare behandlats av bl.a. kapitalvinstkommittén (SOU 1986:37). Kapitalvinstkommittén ansåg inte att de skäl som för aktiefondernas del motiverade en skattefrihet ägde samma relevans för investmentföretag. En skattebefrielse skulle öka bolagens möjligheter att förvärva kontrollposter i andra företag och därigenom skulle dessas roll som maktinstrument inom näringslivet stärkas. Kapitalvinstkommittén pekade också på att det för ett investmentföretag – i motsats till vad som gäller för en aktiefond – inte kan bli aktuellt med en inlösen av andelarna (aktierna) med åtföljande krav på utförsäljning av aktieinnehavet.

5.10.2.3 Nuvarande regler m.m. för aktiefonder

Med aktiefond avses enligt 1 § aktiefondslagen (1974:931) en fond som huvudsakligen består av aktier eller andra värdepapper. En aktiefond är inte en juridisk person men väl ett särskilt skattesubjekt. Fonden skall ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägas endast av dem som tillskjutit kapitalet.

Avkastning av tillgångar i fonden utgör intäkt av kapital för fonden. Fonden får göra avdrag för egen utdelning till fondandelsägarna (2 § 10 mom. SIL). Avdragsrätt föreligger oavsett hur vinstmedel uppkommit hos fonden. Avdraget skall anses belöpa på det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till även om utdelningen utbetalas till andelsägarna först under nästföljande räkenskapsår. Reavinster på yngre aktier beskattas fullt ut. Aktiefonder är sedan 1979 inte skattskyldiga för reavinster på s.k. äldre aktier (7 § 12 mom. SIL). Skattesatsen är liksom för aktiebolag 52 % (10 a § SIL).

Andelsägarna beskattas för utdelning och är också skattskyldiga för vinst vid försäljning av andelarna på samma sätt som vid försäljning av aktier.

Motivet för utformningen av skattereglerna har varit att skattebelastningen inte skall bli större än vid direkt ägande. Vidare skulle en oinskränkt skattskyldighet kunna leda till svårigheter när det gäller att värdera andelarna med hänsyn till den betydande latenta skatteskuld som i ett sådant fall skulle åvila fonderna. En fullständig befrielse från reavinstbeskattning skulle å andra sidan medföra att aktiefonder kom i ett gynnsammare läge än enskilda aktieägare.

En grundläggande princip är att fondens medel skall placeras så att riskerna för förluster fördelas på ett så lämpligt sätt som möjligt. En aktiefond får därför inte inneha värdepapper från en och samma utfärdare i vidare mån än att dessa totalt representerar 10 % av fondens värde. Vidare får i aktiefond inte ingå mer än 5 % av röstvärdet för samtliga aktier i ett och samma aktiebolag.

Kapitalvinstkommittén föreslog vissa justeringar av aktiefondsreglerna, bl.a. att skattskyldighet för reavinster på yngre aktier skulle tas bort.

Aktiesparfonderna omfattas i huvudsak av 1974 års aktiefondslag. Aktiesparfonder tillåts dock i princip endast att förvärva svenska aktier

inregistrerade vid Stockholms fondbörs. Vid allemanssparandets införande upphörde möjligheten till nya insättningar.

Aktiesparfonder är inte skattskyldiga för avkastningen på tillgångarna i fonden [3 § första stycket lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer]. Reavinstbeskattning sker enligt samma regler som för aktiefonder. Dock kan aktiesparfond inte undgå beskattning av reavinster på yngre aktier genom vidareutdelning.

Andelsägarna i *allemansfonderna* är helt befriade från skattskyldighet för den vinst som kan uppkomma vid en inlösen av fondandelarna. Även allemansfondernas verksamhet grundar sig i stort på 1974 års aktiefondslag. De får placera förvaltade medel även i olika typer av statspapper. Det sammanlagda värdet av dessa får dock inte överstiga 25 % av fondförmögenheten. I likhet med övriga aktiefonder får allemansfonderna inte inneha värdepapper från en och samme utfärdare motsvarande mer än 10 % av fondens värde.

Allemansfonderna är liksom aktiesparfonderna inte skattskyldiga för utdelnings- och ränteinkomster. Allemansfonderna är även helt befriade från reavinstbeskattning av aktier och andra värdepapper. Fonden är skattskyldig endast för inkomst av annan fastighet och inkomst av rörelse (7 § 6 mom. SIL).

5.10.2.4 Utgångspunkter för beskattningen av mellanhandsägare

Investmentföretag och aktiefonder utgör två slag av mellanhandsägare. Frågan gäller i vilken utsträckning sådana över huvud taget skall beskattas. Här finns olika möjliga synsätt. Mellanhänderna kan för det första ses enbart som förvaltare av de slutliga finansiärernas sparande. Med ett sådant synsätt finns skäl att eliminera all kedjebeskattning. I praktiken skulle detta innebära att all mottagen utdelning och alla realiserade kapitalvinster skulle vara skattefria. Å andra sidan är det nödvändigt att med en eller annan metod beskatta *avkastningen* på de inkomster mellanhanden erhåller, så att inte indirekt ägande får en förmånligare behandling än direkt ägande.

Med ett annat synsätt ifrågasätts själva utgångspunkten för ovanstående lösning, nämligen att mellanhanden ses som en ren kapitalförvaltare. Som framgått av tidigare avsnitt har exempelvis kapitalvinstkommittén framhållit att investmentföretagen spelar en aktiv roll på kapitalmarknaden och i ekonomin genom att agera aktivt gentemot företagen och delta i bl.a. olika omstruktureringsbeslut. I detta avseende skiljer de sig från exempelvis aktiefonder. Aktiefondernas agerande på marknaden är mer passivt.

För kapitalvinstkommittén utgjorde investmentföretagens karaktär av "monitorer" med aktiv kontroll av företagen ett argument *mot* lättnader i beskattningen. I synen på investmentföretagen avviker ägarutredningen (SOU 1988:38) från kapitalvinstkommittén. Utifrån en kartläggning av senare års förändringar i ägarstrukturen konstateras att dessa företags ställning försvagats medan det korsvisa ägandet mellan rörelsedrivande bolag förstärkts. Ur samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt kan denna förskjutning vara mindre önskvärd i och med att den externa kontrollen av

företagen försvagas. Mot denna bakgrund ansåg ägarutredningen att förändringar i investmentföretagens beskattning borde övervägas, liksom för övrigt även för fysiska personers aktieinnehav.

För vår del är det naturligt att betona kravet på neutralitet i beskattningen, mellan olika slag av mellanhandsägare men också mellan indirekt och direkt ägande. I ett sådant perspektiv är det problematiskt att utan förändringar tillämpa den grundläggande modellen för mellanhandsägare. Särskilt gäller detta den föreslagna fulla nominella beskattningen av realisationsvinster på aktier för juridiska personer, som skulle innebära en icke oväsentlig skatteskärpning. Ett räkneexempel avseende investmentföretagen kan illustrera.

Enligt dagens regler beskattas en realisationsvinst på äldre aktier till 40 %. Vid en skattesats på 57 % (inkl. vinstdelningsskatt) ger detta en beskattning av den nominella vinsten på 22,8 %. En full nominell beskattning skulle innebära en beskattning på 30 %, dvs. reavinstbeskattningen ökar med ca 40 %. Detta torde försvaga investmentföretagens möjligheter att spela en aktiv roll på aktiemarknaden och gentemot de ägda företagen. Omstruktureringar av aktieportföljen blir mer kostsamma.

För aktiefonder – med dessas skattefrihet vid försäljning av äldre aktier – skulle den grundläggande modellen medföra en ännu kraftigare skärpning av reavinstbeskattningen. En isolerad skattefrihet för aktiefondernas reavinster skulle å andra sidan skapa en obalans i förhållande till investmentföretagen.

Mellan direkt och indirekt ägande föreligger i dag olika slag av bristande neutralitet. Direkt ägande är sålunda förmånligare än indirekt ägande via sådana mellanhänder som beskattas i ett eller annat avseende. Å andra sidan är vissa former av indirekt ägande – genom allemansfonder – förmånligare behandlat än direkt ägande.

Till ovannämnda icke-neutraliteter bidrar också den olikartade behandlingen av utdelningsinkomster och realisationsvinster i olika led.

Frågan om neutraliteten mellan direkt och indirekt ägande ligger inom både vårt och RINK:s ansvarsområde. Av betydelse för vårt ställningstagande är RINK:s förslag till ny aktiebeskattning för fysiska personer. I första hand gäller detta den större likabehandlingen mellan beskattningen av utdelningsinkomster och realisationsvinster. Av RINK:s förslag följer också en större likabehandling av direkt och indirekt *sparande* genom den föreslagna beskattningen av avkastningen på indirekt sparande. Ett visst avsteg från strikt likformighet görs dock i syfte att åstadkomma en sparstimulans, dels genom att avkastningen på pensionssparande beskattas med 20 %, dels genom att allemanssparandet, såväl i bank som i allemansfond, beskattas med samma 20 %.

Mot denna bakgrund kan följande krav ställas på beskattningen av olika mellanhänder. För det första kräver neutralitet mellan direkt och indirekt ägande att beskattningen hos mellanhanden i princip elimineras. För det andra bör skattereglerna utformas så att det inte blir förmånligare med indirekt än med direkt ägande. För det tredje bör olika mellanhänder beskattas på ett och samma sätt. För det fjärde bör beskattningen av mellanhänder möjliggöra omplaceringar av aktieinnehavet.

Det är förenat med vissa svårigheter att utforma skatteregler som samtidigt uppfyller alla de fyra krav som formulerats ovan. Vi har här övervägt olika modeller.

Gemensamt för de olika modellerna är en skattefrihet för utdelningar, antingen genom en formell skattefrihet för mottagen utdelning eller genom skatteplikt för mottagen utdelning och avdragsrätt för lämnad utdelning. Vidare antas intäktsräntor vara skattepliktiga (och utgiftsräntor avdragsgilla). Den senare regeln är nödvändig så att avkastningen på sparandet hos mellanhanden blir föremål för beskattning (liksom hos den slutlige ägaren).

Frågan är då hur reavinstbeskattningen skall utformas. En möjlighet är att tillämpa den portföljmodell som föreslås av RINK och som också skall tillämpas för övriga juridiska personers kapitalplaceringsaktier. För att möjliggöra mellanhandens omplaceringar i aktieportföljen är det emellertid nödvändigt att införa lättnader, exempelvis genom någon form av avdrag. En sådan lösning kan av naturliga skäl inte eliminera kostnaden för omplaceringar.

Mot denna bakgrund har vi valt att föreslå skattefrihet för reavinster hos mellanhandsägare. Denna skattefrihet ger emellertid en förmån för indirekt ägande jämfört med direkt ägande genom en s.k. sparbösseeffekt och strider därmed mot det andra av de krav som ställts upp.

Sparbösseeffekten kan beskrivas på följande sätt. En potentiell aktieägare har att välja mellan att (a) förvärva aktier direkt som läggs in i en portfölj som beskattas enligt RINK-förslaget, dvs. utan möjligheter till skattefri omplacering, och (b) att förvärva en aktie i ett investmentbolag/andel i en aktiefond. Mer precist gäller följande förutsättningar.

Vid fall (a) – *direktägande* – köper slutägaren aktier som läggs in i en portfölj. Denna omsätts med 10 (20, 50) % av portföljvärdet per år. Efter 10 (20) år avvecklas portföljen i sin helhet[26].

Vid fall (b) – *indirekt ägande* – köper ägaren aktie/andel i en mellanhand, där reavinster ej beskattas. Efter 10 (20) år försäljs aktien/andelen och reavinstbeskattas hos ägaren (dennes egen "portfölj" består då bara av aktien/andelen som inte omsätts under de 10 (20) åren)[27].

I båda fallen hålls utdelningsinkomsterna vid sidan av (exempelvis konsumeras de av ägaren efter beskattning med 30 %).

Man kan nu jämföra den årliga avkastningen efter skatt vid direkt och indirekt ägande enligt ovan. I *tabell 5.7* ges resultat för två olika antaganden om den nominella värdeförändringen före skatt på aktier, nämligen 12 och 6 %[28].

---

[26] För en investerad krona gäller att behållningen efter T år (då portföljen avvecklas) ges av exp [(1-tq)RT] [1 - t(1-q)], där t=0,3 (kapitalskattesatsen), R den nominella värdeförändringen på aktierna och q portföljens avdragskvot.

[27] Behållningen efter T år ges av exp [RT) [1 - t(1 - exp(-RT)] .

[28] 12 % kan sägas avspegla den historiska utvecklingen inräknat 1980-talet medan 6 % svarar mot den reala värdeförändringen under 1954-1981 med tillägg för inflation på 4 %.

Tabell 5.7
Årlig nominell avkastning efter skatt (exklusive utdelningar) vid direkt och indirekt aktieägande. Olika omsättningshastigheter vid direkt ägande, olika tidpunkter för slutavveckling av aktieinnehavet och olika antaganden om nominell värdeförändring. Procent.

		Omsättningshastighet 10%	20%	50%
12 % värdeförändring				
Avyttring efter				
10 år	Direkt ägande	8,6	8,6	8,5
	Indirekt ägande	9,6		
20 år	Direkt ägande	9,4	9,1	8,8
	Indirekt ägande	10,4		
6 % värdeförändring				
Avyttring efter				
10 år	Direkt ägande	3,7	3,9	4,1
	Indirekt ägande	4,5		
20 år	Direkt ägande	4,3	4,3	4,2
	Indirekt ägande	4,8		

Skillnaden i årlig avkastning till det indirekta ägandets fördel beror på vilken nominell värdeförändring som antas och vilken omsättning hos aktieportföljen vid direktägande som antas. En omsättningshastighet på 10 % vid direktägande framstår som det mest realistiska alternativet.

Skillnaderna ökar intresset för indirekt ägande. För aktiesparande genom investmentbolag blir visserligen skillnaden i avkastning inte bestående, då man får räkna med en anpassning uppåt i aktiekursen som gör att avkastningen efter skatt på marginalen är lika med vad som gäller vid direkt ägande. Sparbösseeffekten kapitaliseras i ett högre marknadsvärde för aktierna. För aktiefonderna, däremot, påverkas inte andelarnas värde. Gemensamt är dock att andelen indirekt aktieägande ökar på det direkta ägandets bekostnad.

5.10.2.5 Överväganden

Vid skattefrihet för reavinster på aktier hos mellanhänderna krävs kompenserande åtgärder med syfte att likställa indirekt och direkt ägande. Ett enkelt alternativ är någon form av schablonbeskattning av aktieinnehavet. Nivån på denna schablonbeskattning skall väljas så att sparbösseeffekten enligt föregående avsnitt elimineras. Mot denna bakgrund föreslås följande, för investmentföretag och aktiefonder gemensamma, skatteregler.

(1) intäktsräntor skattepliktiga och utgiftsräntor avdragsgilla (även förvaltningskostnader)
(2) mottagen utdelning skattepliktig
(3) lämnad utdelning avdragsgill, dock ej så att skattemässigt underskott uppkommer

(4) reavinster på aktier skattefria
(5) schablonintäkt på 1,5 % av aktiernas marknadsvärde vid beskattningsårets ingång

Den principiella skattefriheten för investmentföretag och aktiefonder gör vidare att det saknas motiv för möjlighet till SURV-avsättningar för dessa företag.

Beträffande punkt (5) kan följande sägas. I föregående avsnitt har konstaterats att sparbösseeffekten i frånvaro av kompenserande beskattning består i en skillnad i årlig avkastning på ca 0,5 procentenheter[29] till det indirekta ägandets förmån. En förmögenhetsskatt i denna storleksordning motverkar denna effekt. För att underlätta beräkningen av skattepliktig inkomst och för att möjliggöra bl.a. avdrag för utgiftsräntor föreslås att förmögenhetsskatten utformas som en skattepliktig schablonintäkt. Med en skattesats på 30 % blir motsvarande schablonintäkt ca 1,5 %.

Genom punkt (3) föreslås en begränsning av avdragsrätten för lämnad utdelning så att skattemässigt underskott ej uppkommer (likvärdigt med att förlustavdrag ej medges).

Med de föreslagna reglerna kan mellanhanden reducera skatten, även på schablonintäkten, på två sätt.

För det första kan mellanhanden genom upplåning till 15 % av aktievärdet (vid 10 % ränta) skaffa sig avdragsgilla räntor som kan kvittas mot schablonintäkten. Skattereglerna ger alltså incitament till viss belåning hos mellanhanden[30] och därmed till viss expansion.

För det andra kan mellanhanden genom utdelning av reavinster upp till ett belopp motsvarande schablonintäkten eliminera skatten på schablonintäkten. Detta medför emellertid att avkastningen för den slutlige ägaren reduceras genom att en del av reavinsterna på de indirekt ägda aktierna blir föremål för omedelbar beskattning som utdelning hos ägaren. Om reavinster svarande mot 1,5 % av aktievärdet delas ut "flyttas" förmögenhetsbeskattningen på 0,5 % till den slutlige ägaren genom att utdelningar beskattas med 30 %.

Sammanfattningvis uppfyller de föreslagna skattereglerna på ett rimligt sätt de olika krav som formulerats i föregående avsnitt. Kedjebeskattningen är i princip eliminerad, mellanhanden har möjlighet till skattefria omplaceringar av sitt aktieinnehav och reglerna ger i kombination med de regler som föreslås av RINK en rimlig balans vid behandlingen av direkt och indirekt aktieägande. Reglerna är också i förhållande till andra alternativ enkla. Priset för enkelheten ligger i det schablonmässiga inslaget. Vid

---

[29] Ett genomsnitt för de olika alternativen i tabell 5.7 vad gäller antagandena om nominell värdeförändring, givet en omsättningshastighet på 10 % vid direktägande.

[30] En belåning hos mellanhanden ger också – om avkastningen på placeringarna överstiger låneräntan – en positiv hävstångseffekt som ökar avkastningen på aktie/andelen hos mellanhanden. Det relevanta jämförelsealternativet är emellertid att man även vid direktägande genom belåning kan uppnå en liknande hävstångseffekt. Det är oklart om sparbösseeffekten återintroduceras genom incitamenten till belåning hos mellanhanden.

förändringar av de förutsättningar som schablonen grundas på kan i princip justeringar aktualiseras. Behovet av stabila skatteregler gör emellertid att det först vid avsevärda förändringar är motiverat med sådana justeringar av den föreslagna procentsatsen.

Avslutningsvis redovisas vissa beräkningar av de föreslagna reglernas effekter på investmentföretagens och aktiefondernas skatter under perioden 1981–1986. De överslagsmässiga beräkningarna bygger på senast tillgängliga offentliga statistik[31] och avser hela gruppen investmentföretag och samtliga aktiefonder. Uppgifterna redovisas i *tabellerna 5.8* (investmentföretag) och *5.9* (aktiefonder).

Tabell 5.8
Skatter enligt nya och gamla skatteregler mm för investmentföretag 1981–1986.
Milj. kr.

	År 1981	1982	1983	1984	1985	1986
Aktievärde	9 332	13 918	19 944	32 908	35 448	41 221
Schablonintäkt	140	209	299	494	532	618
Utdelningsink.	604	687	875	1 078	1 301	1 537
Ränteintäkter	223	272	317	400	699	1 029
Övriga intäkter	34	51	64	16	52	59
S:a skatte–pliktig intäkt	1 001	1 219	1 555	1 987	2 583	3 244
Räntekostnader	185	244	382	782	1 450	1 441
Övriga kostnader	47	64	116	137	117	448
Lämnad utdelning	483	550	700	862	1 041	1 230
S:a avdrags–gilla kostnader	715	858	1 198	1 781	2 608	3 119
Beskattningsbar inkomst	286	361	357	206	–25	125
Beräknad skatt	86	108	107	62	0	38
Faktisk skatt	134	138	540	174	195	330
Differens	–48	–30	–433	–112	–195	–292
Rearesultat, netto	1 150	903	3 204	3 777	2 937	4 328

Av tabell 5.8 framgår att för hela perioden skulle investmentföretagen vid de nya reglerna betalat 401 milj. kr. i skatt, vilket kan jämföras med faktiska skatter på 1 511 milj. kr. Vid beräkningarna har antagits att lämnad utdelning – som är avdragsgill enligt de föreslagna reglerna – utgör 80 % av mottagen utdelning. Vid högre utdelning – genom exempelvis vidareutdelning av reavinster (jfr sista tabellraden) – skulle skatten ha varit lägre. En skattesänkning skulle också ha blivit följden av högre belåning.

[31] K 15 SM 8701.

Tabell 5.9
Skatter enligt nya och gamla skatteregler m.m. för aktiefonder 1981–1986.
Milj. kr.

	År 1981	1982	1983	1984	1985	1986
Aktievärde	1 239	3 096	6 496	12 669	11 477	16 821
Schablonintäkt	18	46	97	190	172	252
Utdelningsink.	72	135	284	723	409	590
Ränteintäkter	30	82	454	666	1 850	3 598
Övriga intäkter	0	0	0	75	219	637
S:a skatte-pliktig intäkt	121	264	836	1 654	2 650	5 078
Avdragsgilla kostnader	102	124	428	1 024	1 606	3 427
Beskattningsbar inkomst	19	140	408	630	1 044	1 651
Beräknad skatt	6	42	122	189	313	445
Faktisk skatt	17	12	29	22	24	12
Differens	–4	+30	+93	+167	+289	+433
Rearesultat, netto	76	108	850	820	970	2 699

Vid tolkningen av uppgifterna i tabell 5.9 bör beaktas att gruppen aktiefonder omfattar förutom de traditionella aktiefonder även allemansfonder och aktiesparfonder. Vidare bör noteras att till aktiefonderna hänförs olika obligationsfonder (avkastningsfonder, räntefonder m.m.), vilket förklarar de stora ränteintäkterna[32].

De föreslagna reglerna skulle – till skillnad från vad fallet är för investmentföretagen – ha medfört en väsentlig skatteskärpning för aktiefonderna under den studerade perioden med en ökning av skatten från 116 milj. kr. till 1 167 milj. kr. Detta är en reflex av att aktiefonderna enligt dagens skatteregler behandlas förmånligare än investmentföretagen bl.a. avseende reavinstbeskattningen av äldre aktier.

Med de nya skattereglerna skulle även aktiefonderna kunnat sänka skatten genom ökad utdelning. Relativt sett torde dock en enhetlig tillämpning av de föreslagna reglerna på såväl investmentföretag som aktiefonder innebära en mer neutral skattemässig behandling av de två slagen av mellanhänder.

5.10.3 Banker, fondkommissionsbolag och finansbolag

5.10.3.1 Inledning

I det följande presenteras vårt förslag till skatteregler för banker, fondkommissionsbolag och finansbolag.

32 Av den totala fondförmögenheten i tabellens "aktiefonder" 1986 på 66,3 miljarder kr. utgjorde aktier enbart 27,1 miljarder kr.

Först lämnas en redogörelse för gällande regler och för den historiska skattebelastningen för banker, finansbolag och fondkommissionsbolag. Därefter beskrivs de särskilda villkor som de finansiella företagen arbetar under. En särskild tonvikt läggs vid de s.k. kapitaltäckningskraven. Därefter redovisas vårt förslag.

Vi har gett jur. kand. Claes Norberg, Uppsala universitet, i uppdrag att belysa bl.a. bakgrunden till de nuvarande skattereglerna för bankerna, kapitaltäckningsreglerna m.m. Hans rapport har tagits in som bilaga 3 till betänkandet.

5.10.3.2 Nuvarande regler m.m.

Reglerna i 14 § BFL om värdering av omsättningstillgångar är i huvudsak tillämpliga på de finansiella företagen. Det innebär att lägsta värdets princip gäller (lagret får inte tas upp till högre värde än som motsvarar det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet).

Bankernas innehav av statsobligationer får dock enligt 4 kap. 4 § bankrörelselagen (1987:617) i vissa fall värderas över verkliga värdet (men inte över anskaffningsvärdet).

Vid beskattningen gäller inte de allmänna nedskrivningsreglerna i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL. I stället gäller att lager i form av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar (värdepapper) inte "får tas upp till lägre värde än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstår som skäligt".

RSV har utfärdat anvisningar för värdering av lager hos banker och andra finansiella företag.

För *banker* gäller enligt anvisningarna följande. Lånefordringar får skrivas ned med högst 4,5 % av beviljat belopp. Har lånen bundits till en fast ränta för minst ett år finns alternativregler. Är bindningstiden högst fyra år får lånen tas upp till lägst marknadsvärdet. Är bindningstiden längre får lånen värderas enligt vad som gäller för obligationer.

Svenska obligationer får lägst tas upp till 85 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden. Med obligationer jämställs bl.a. statsskuldväxlar, kapitalmarknadsreverser, bankcertifikat och förlagslån.

Utländska obligationer och valutor får tas upp till lägst 70 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden.

Nedskrivningar på fordringar hos utländska bankföretag och bankirer får ske med högst 30 % av beviljat belopp i utländsk valuta och med högst 15 % av beviljat belopp i svensk valuta.

Aktier i ett visst företag får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 60 % av summa marknadsvärden. Övriga värdepapper får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 95 % av summa marknadsvärden.

För garantiförbindelser godtas en reservering om 2 % av utestående garantiförbindelser.

Finansbolagen har i princip samma reserveringsmöjligheter som bankerna. Under åberopande av att de anses ha en mer riskfylld verksamhet har de dock getts möjligheter till större nedskrivningar av sina

lånefordringar än bankerna. Kontokortsfordringar får skrivas ned med 6 % och övriga lånefordringar (inkl. factoring) får skrivas ned med 5,5 % på beviljat belopp. Lånefordringar som har säkerhet i fastighetsinteckning inom 75 % av uppskattat värde får skrivas ned med 4 %.

Värdepapper får tas upp till lägst 95 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden på balansdagen.

Fondkommissionsbolagen får göra nedskrivningar på lånefordringar som uppstått i samband med fondkommissionärsverksamheten. Vidare får handelslager av aktier tas upp till lägst anskaffningsvärdet eller 60 % av summa marknadsvärden på balansdagen. För övriga värdepapper gäller samma regler som för finansbolagen.

Av anvisningarna framgår att värderingen i räkenskaperna bör godtas om denna inte leder till ett lägre sammanlagt värde på tillgångarna än som svarar mot summan av de lägsta värden som följer av anvisningarna.

Nedskrivningar av finansiella tillgångar förekommer i bankernas redovisning i form av tre olika värderegleringskonton, för utlåning, valuta och obligationer. Som framgår av Norbergs rapport är dessa inte helt "rena" i den meningen att de alltid kan jämställas med lagerreserven i ett icke-finansiellt företag. Uppgifterna i *tabell 5.10* om storleken på bankernas värderegleringskonton i 1986 och 1987 års bokslut ger ändå en ungefärlig bild av storleken på förekommande skattekonsolidering.

Tabell 5.10
Värderegleringskonton för olika bankgrupper 1986 och 1987. Milj. kr.

		Värderegleringskonto för			
		Utlåning	Valuta	Obligationer	Summa
Affärsbanker	1986	29 050	728	6 625	36 403
	1987	34 429	728	6 686	41 843
Sparbanker	1986	9 206	34	1 965	11 205
	1987	10 170	34	1 962	12 166
Fören.banker	1986	1 673	0	532	2 205
	1987	1 940	0	535	2 475

Förekomsten av värderegleringskonton ger bankerna stora möjligheter till resultatreglering. Detta har historiskt sett gett en förhållandevis låg effektiv skattebelastning (*tabell 5.11*).

Tabell 5.11
Skatter i procent av resultat före bokslutsdispositioner för olika bankgrupper.

	År 1982	1983	1984	1985	1986	1987
Affärsbanker	15,1	14,8	13,1	9,9	36,9	16,1
Fören.banker	7,3	5,8	7,4	8,5	9,5	15,5
Sparbanker	6,0	7,3	7,0	7,2	29,6	26,0

Av tabellen framgår att bankerna t.o.m. inkomståret 1985 har haft en relativt låg skattebelastning. Skatterna steg 1986 mycket kraftigt framförallt beroende på en hög vinstdelningsskatt. Den låga skatten 1987 kan bl.a. förklaras av att 1986 års höga vinstdelningsskatt var avdragsgill mot 1987 års inkomstskatt.

Finansbolag och *fondkommissionsbolag* har också goda möjligheter att reglera resultatet. Den effektiva skattebelastningen på företagsnivå varierar dock beroende på givna och mottagna koncernbidrag.

5.10.3.3 Särskilda villkor

I jämförelse med icke-finansiella företag utmärks de finansiella företagen av att de har större delen av sina tillgångar placerade monetärt. Risker är knutna till kreditgivningen, såväl den inhemska som utlåningen till utlandet (länderrisker).

Den finansiella verksamheten innebär också att bankerna har ränterisker, kursrisker och valutarisker. Därutöver finns likviditetsrisker (bristande omsättningsbarhet) och administrativa risker. Även övriga finansiella företag är exponerade för en del av dessa risker beroende på verksamhetens inriktning.

Bankerna har ett lågt beskattat eget kapital. Däremot har de byggt upp stora obeskattade reserver genom avsättningar till värderegleringskonton. Dessa är i dag cirka fyra gånger så stora som det beskattade egna kapitalet.

Kreditmarknadskommittén (SOU 1988:29) har angett ett antal krav som ställs på banker. En bank skall bedriva finansieringsverksamhet. Den skall tillhandahålla allmänheten ett brett utbud av finansiella tjänster. Allmänheten skall erbjudas så gott som riskfria placeringar (insättarskyddet). Vidare skall en bank kunna agera oberoende av inflytelserika intressenter.

På samhällsnivå är bankernas uppgift att tillhandahålla betalningsmedel och fungera som en kanal för riksbankens penningpolitik.

Banker och liknande institut har att uppfylla säkerhetskrav i form av *kapitaltäckningsregler*. Mot krav på kapitaltäckning för olika slag av tillgångar, differentierade efter placeringsrisken, skall svara en *kapitalbas*. I dag utgörs kapitalbasen dels av det egna kapitalet definierat som det beskattade egna kapitalet, dels av förlagslån och obeskattade reserver. Förlagslånens storlek får inte överstiga det egna kapitalet. Högst 40 % av de obeskattade reserverna får ingå i kapitalbasen och detta belopp får sin

tur inte överstiga det egna kapitalet.

För bankaktiebolag utgörs det egna kapitalet av det beskattade egna kapitalet. För sparbankerna betraktas de egna fonderna som eget kapital. Föreningsbankernas medlemsinsatskapital och övrigt beskattat eget kapital räknas som eget kapital.

På förslag av den s.k. Cooke-kommittén har centralbankscheferna inom 10-gruppen utfärdat rekommendationer om nya kapitaltäckningsregler. I Sverige har rekommendationerna översatts i ett förslag från kapitaltäckningsgruppen (Ds 1988:70). Enligt detta förslag delas det egna kapitalet in i primärt och sekundärt kapital.

Till *primärt kapital* skall räknas beskattat eget kapital. Vidare får 50 % av värderegleringskontona räknas till primärt kapital. Värderegleringskonton räknas med utan begränsning till det beskattade egna kapitalets storlek.

Till *sekundärt kapital* räknas förlagslån. Dessa måste löpa på minst fem år för att räknas in i kapitalbasen. Förlagslånen får tillsammans inte överstiga primärkapitalet. Enligt kapitaltäckningsgruppens förslag kan regeringen ge bankinspektionen bemyndigande om att ytterligare reserver/nya instrument får räknas till sekundärt kapital. Sekundärt kapital får inte överstiga primärt kapital.

Det nya förslaget innebär skärpningar jämfört med gällande regler vad avser kravet på kapitaltäckning. Samtidigt innebär det att kapitalbasen utvidgas.

5.10.3.4 Överväganden

Det är angeläget att den nya modellen för beskattning av företag, så långt möjligt, kan tillämpas generellt. Möjligheten till avdragsgilla avsättningar av konsolideringskaraktär bör därför tas bort. I tidigare avsnitt har vi föreslagit att dagens tillgångsbaserade reserver skall ersättas med bl.a. en SURV på det egna kapitalet. Starka skäl talar för att liknande förändringar även görs för de finansiella företagen. Reserveringsmöjligheter knutna till enskilda tillgångsslag innebär att placeringsstrategierna kan påverkas av skattereglerna, vilket i sin tur kan leda till en ekonomiskt inoptimal sammansättning av tillgångsportföljerna med därav följande effektivitetsförluster.

Förslaget omfattar de företag som lyder under kapitaltäckningsregler, dvs. banker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag. Hypoteksinstituten omfattas också av kapitaltäckningsregler men eftersom deras framtida civilrättsliga ställning är under utredning berörs de ej närmare i detta avsnitt.

Vi föreslår att bankers m.fl. innehav av fordringar och värdepapper skall värderas enligt generella regler (jfr punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL, lagförslaget och specialmotivering). Detta innebär att tillgångarna inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt BFL. I den mån en fordran är osäker på grund av en s.k. länderrisk får detta beaktas inom ramen för denna regel.

I fråga om varulager i allmänhet föreslår vi av praktiska skäl en alternativ värderingsgrund. Enligt denna får varulager tas upp till lägst

95 % av det samlade anskaffningsvärdet. Även i fråga om bankers m.fl. *fordringar på allmänheten exkl. utlåning till staten och kommuner* talar praktiska hänsyn för en sådan regel. Procenttalet bör i detta fall vara 99. I posten utlåning till allmänheten ingår all utlåning utom utlåning till andra finansinstitut. Företagscertifikat räknas som värdepapper.

Effekter

Frågan är då hur de föreslagna skatterna förändrar skattebelastningen för de berörda företagen. Vissa överslagsmässiga beräkningar har gjorts. Det bör betonas att osäkerheten i dessa beräkningar är förhållandevis stor, särskilt som de nya skattereglernas effekter på företagens beteende ej kunnat beaktas.

För de olika bankgrupperna har gjorts en jämförelse i *tabell 5.12* av den effektiva skattebelastningen vid nya och gamla skatteregler för perioden 1982–1986. En längre period har valts eftersom enstaka år kan ge missvisande resultat, då variationerna i skatt mellan de olika åren kan vara stora.

Tabell 5.12
Skatt i förhållande till resultat före bokslutsdispositioner samt summa skatt vid gamla skatteregler för olika bankgrupper för perioden 1982–1986.
Procent och milj. kr.

	Nya skatte-regler	Gamla skatte-regler	Faktiskt betald skatt *)
Affärsbanker	21,5	18,1	5 860
Sparbanker	25,5	13,1	1 171
Föreningsbanker	16	7,7	155

*) Hänsyn tagen till att vinstdelningsskatten för 1986 är avdragsgill i kommande års deklaration.

Tabellen indikerar att de föreslagna skattereglerna kommer att ge en höjd skattebelastning för samtliga bankgrupper. Detta skall ses i relation till den låga skattebelastningen vid dagens regler, särskilt under periodens tidigare år (jfr tabell 5.11).

Skattebelastningen ökar särskilt vad gäller spar- och föreningsbanker. En väsentlig orsak till denna skillnad mellan de olika bankgrupperna torde vara att spar- och föreningsbankerna inte behöver skatta fram något resultat för att kunna lämna utdelning. Därigenom har en förhållandevis större del av vinsten kunnat avsättas till värderegleringskonton, vilket lett till en lägre effektiv skattebelastning än för affärsbankerna. Av tabell 5.11 har tidigare framgått att bankernas skattebelastning steg kraftigt inkomståren 1986 och 1987. En förlängd jämförelseperiod, omfattande även 1987, skulle ge mindre skillnader mellan de nya och de gamla skattereglerna.

Som tidigare framgått är de reserver som föreslås avskaffade betydligt större i förhållande till det egna kapitalet för bankerna än för övriga företag. Det har därför ett särskilt intresse att se på effekterna av en avskattning. I *tabell 5.13* har för de avskattningsregler vi föreslår i kapitel 7 beräknats den skattepliktiga intäkt som de olika bankgrupperna skulle ha påförts vid en tänkt övergång till det nya systemet den 1 januari 1987.

Tabell 5.13
Beräknade skattepliktiga intäkter för olika bankgrupper vid en hypotetisk övergång till de nya skattereglerna 1 januari 1987. Milj. kr.

	Upplösta reserver	SURV	Skattepliktig intäkt
Affärsbanker	29 012	10 628	18 384
Sparbanker	9 894	3 456	6 438
Föreningsbanker	1 465	640	825
SUMMA	40 371	14 724	25 647

Vårt förslag till övergångsregler innebär att om den skattepliktiga intäkten i sin helhet återförs det första året i stället för fördelat på en treårsperiod, skall den skattepliktiga intäkten rabatteras med 32 %. Om skatten på den rabatterade skattepliktiga intäkten relateras till de summerade faktiska skattebetalningarna för perioden 1982–1986 erhålls följande bild. Affärsbankernas skatt på upplösta reserver i förhållande till summerad skatt för perioden 1982–1986 utgör 64 %, för sparbankerna blir motsvarande procenttal 113 % och för föreningsbankerna 109 %.

Tabell 5.14
Faktisk skatt 1986 i jämförelse med en avskattning i samband med en hypotetisk övergång till ett nytt skattesystem den 1 januari 1987. Milj. kr.

	Faktisk skatt 1986 1)	Avskattning 2)
Affärsbanker	2 993	3 750
Sparbanker	728	1 313
Föreningsbanker	50	168

1. Hänsyn har tagits till att årets vinstdelningsskatt är avdragsgill nästkommande år.
2. Avskattningen förutsätter att bankerna betalar in hela beloppet år 1 och därmed får en rabatt på 32 %.

Av *tabell 5.14* framgår att avskattningsbeloppet för affärsbankerna utgör 130 % av 1986 års faktiska skatt och motsvarande relation för sparbankerna är 180 % och för föreningsbankerna 340 %.

Liksom för bankerna har avskattningsberäkningar gjorts för fem olika *finansbolag* av varierande storlek.

Tabell 5.15
Beräknade skattepliktiga intäkter för fem olika finansbolag vid en hypotetisk övergång till de nya skattereglerna 1 januari 1987. Milj. kr.

Finansbolag	Upplösta reserver	SURV	Skattepliktig intäkt
1	214	117	97
2	0	26	0
3	139	76	63
4	94	43	51
5	0	4	0

Det råder stora skillnader i upplösta reserver och SURV för de olika finansbolagen. De finansbolag som inte har några reserver att lösa upp har reglerat resultatet med lämnade koncernbidrag. Relationen mellan faktisk skatt och avskattning (för de bolag som har värderegleringskonton) blir väsentligt högre för finansbolagen än för bankerna. För vissa bolag kan avskattningen bli tio gånger så hög som den faktiska skatten för 1987. En förklaring till denna skillnad är att finansbolagen har haft en lägre skattebelastning än bankerna. Finansbolagen får skriva ned sina lånefordringar med 5,5 % (kontokortsfordringar 6 %) jämfört med 4,5 % för bankerna. Enligt de nya skattereglerna kommer nuvarande nedskrivningsregler kraftigt att begränsas.

För *fondkommissionsbolagen* blir det i likhet med finansbolagen stora skillnader mellan olika företag beroende på om resultatet reglerats med värderegleringskonton eller lämnade koncernbidrag. Vissa fondkommissionsbolag kommer att få en avskattning som är upp till tio gånger den faktiskt erlagda skatten för 1987, medan andra fondkommissionsbolag inte har några reserver att lösa upp.

För banker m.fl. som lyder under kapitaltäckningsregler har det stor betydelse hur de nya skattereglerna i kombination med de föreslagna kapitaltäckningsreglerna (se avsnitt 5.10.3.3) kommer att inverka på kapitalbasen. Beräkningar av kapitalbasens storlek har gjorts för bankerna och redovisas i *tabell 5.16*. Utgångspunkten är att det föreslagna skattesystemet antas ha varit genomfört under en följd av år. Vinstmedel avsatta till värderegleringskonton förutsätts löpande ha beskattats med den nya skattesatsen.

En fördel med de nya skattereglerna är att beskattat eget kapital kan tas fram till en kostnad av 30 % i stället för som i dag till 52 %. Beskattat eget kapital räknas dessutom till 100 % in i primärkapitalet till skillnad från värderegleringskontona som bara får tas upp till 50 %. En annan fördel är att beskattat eget kapital är mer lättvärderat ur externa bedömares synvinkel än obeskattade reserver.

Det är oklart hur SURVEN på det egna kapitalet kommer att betraktas i kapitaltäckningshänseende. I beräkningarna har förutsatts att SURVEN hänförs till sekundärt kapital. Därmed får SURVEN i sin helhet ingå i kapitalbasen under förutsättning att inte det sekundära kapitalet därmed kommer att överstiga det primära kapitalet.

Tabell 5.16
Kapitalbasberäkningar för 1986. Milj. kr.

	Affärs-banker	Spar-banker	Förenings-banker
1. Nuvarande skatteregler och nuvarande kapitalbasberäkningar			
Beskattat eget kapital	8 667	2 605	690
Kapitalbas	26 001	6 384	1 431
2. Nuvarande skatteregler och nya kapitalbasberäkningar			
Beskattat eget kapital	8 667	2 605	690
Kapitalbas	37 056	9 126	1 963
3. Nya skatteregler och nya kapitalbasberäkningar			
Beskattat eget kapital	19 817	6 273	1 163
Kapitalbas	40 247	10 703	1 868

Nuvarande skatte- och kapitaltäckningsregler ger en betydligt lägre kapitalbas än de nya reglerna. Å andra sidan kommer i framtiden en större kapitalbas att krävas med hänsyn till de av kapitaltäckningsgruppen föreslagna skärpningarna av kapitaltäckningskraven.

Ur kapitalbassynvinkel ger de föreslagna skattereglerna i kombination med nya kapitaltäckningsregler ett något bättre utfall än de nya kapitaltäckningsreglerna i kombination med nuvarande skatteregler.

Även kapitaltäckningsgruppen har dragit en liknande slutsats. Om bankerna skulle tvingas avskatta större delen av värderegleringskontona kommer kapitalbasens storlek vid i *övrigt oförändrade skatteregler* att bli i princip oförändrad eftersom beskattade reserver ingår ograverat i kapitalbasen.

Det beskattade egna kapitalet kommer att öka dels genom avskattningen och dels genom den lägre skattesatsen. Det leder till att primärkapitalet kommer att öka och därmed minskar risken för att det sekundära kapitalet begränsas av primärkapitalets storlek.

5.10.4 Skadeförsäkringsbolag

5.10.4.1 Inledning

I det följande behandlas reserveringsmöjligheterna för skadeförsäkringsbolag.

Först beskrivs gällande skatteregler. Därefter diskuteras de speciella villkor försäkringsbranschen arbetar under. Framställningen bygger på bl.a. de rapporter som avdelningsdirektör Kurt Norell, RSV, och avdelningsdirektör Åke Svensson, försäkringsinspektionen, har lämnat till kommittén (bilagorna 4 och 5). Slutligen redovisas vårt förslag.

5.10.4.2 Nuvarande regler m.m.

Ett skadeförsäkringsbolag beskattas för överskott av försäkringsrörelsen (2 § 6 mom. SIL). Det är alltså fråga om en nettovinstbeskattning. Vid beräkning av överskottet värderas lagret i form av värdepapper m.m. enligt samma principer som för de finansiella företagen.

Det som skapar särskilda svårigheter vid vinstberäkningen är inte lagervärderingen utan de avsättningar till olika typer av fonder som görs för att täcka förpliktelserna enligt försäkringsavtalen. Utgångspunkten för dessa avsättningar är den av försäkringsinspektionen fastställda *normalplanen.*

I normalplanen görs uppskattningar av sannolika skadeutfall för de olika försäkringsområdena. Den slutgiltiga skaderegleringen kan i vissa fall göras lång tid efter skadans inträffande. Normalplanen reglerar därför att hänsyn skall tas till utgiftsstegringar på grund av lönehöjningar, inflation m.m. Bedömningen av utgiftstegringarnas storlek görs av respektive försäkringsbolag. Normalplanen skall garantera att försäkringsbolagen gör tillräckligt stora avsättningar så att förpliktelserna kan fullgöras.

Summan av avsättningarna motsvarar vad som brukar kallas för *försäkringstekniska skulder.* De försäkringstekniska skulderna utgörs av följande poster.

Premiereserven är den del av premieinkomsterna vid bokslutet som hänför sig till nästkommande år.

Ersättningsreserven utgör det beräknade värdet av ännu inte utbetalda försäkringsersättningar avseende redan inträffade skador. Ersättningsreserven skall även täcka inträffade men ännu ej inrapporterade skador.

Skadebehandlingsreserven är reserveringen för de förvaltningskostnader av ersättningen, som skadorna i ersättningsreserven kan medföra innan slutreglering har skett.

Utöver dessa försäkringstekniskt motiverade avsättningar har försäkringsbolagen möjligheter att göra andra reserveringar med skattemässig verkan. Svårigheter i att förutse kostnaderna för förväntat/befarat skadeutfall har lett till att försäkringsbolagen har fått extra reserveringsmöjligheter genom *säkerhetsreserven.* Den utgör ett komplement till de försäkringstekniska skulderna och syftar också till att utjämna ett skadebolags stora resultatvariationer år från år.

Maximala avsättningar till säkerhetsreserven enligt normalplanen beräknas genom att premieinkomsten för egen räkning inom de olika verksamhetsgrenarna multipliceras med vissa fastställda procentsatser. I dag ligger denna procentsats på 50 %. För premier på återförsäkringskontrakt ligger procentsatsen på 200 %. Det finns vissa återförsäkringskontrakt där procentsatsen kan uppgå till 1 000 %. Maximal avsättning till säkerhetsreserven torde, enligt försäkringsinspektionens bedömning, ofta innebära att ett bolag kan ha två svåra förlustår i följd och fortfarande fullgöra sina förpliktelser mot försäkringstagarna.

Utjämningsfonden är en annan reservering med skattemässig verkan. Den kan utnyttjas för att utjämna resultatet mellan goda och dåliga år. Avsättning får göras endast när det uppstått en vinst på själva försäkrings-

rörelsen. Vinsten skall beräknas på ett särskilt och från redovisningsmässig synpunkt främmande sätt. Den största skillnaden jämfört med den normala vinstberäkningen är det mycket försiktiga antagandet om en förräntning på 4 % på de försäkringstekniska skulderna. Fonden får tas i anspråk endast för att täcka förluster på försäkringsrörelsen.

Avsättning till *regleringsfond för trafikförsäkring* är obligatorisk. Avsättning och ianspråktagande regleras i trafikförsäkringsförordningen. Regleringsfonden får användas endast för att täcka förluster inom trafikförsäkring.

Värderegleringsreserven är skillnaden mellan placeringstillgångarnas bokförda värde enligt lägsta värdets princip och utnyttjat lägsta skattemässiga värde enligt RSV:s anvisningar.

Säkerhetsreserven bör enligt de bedömningar som gjorts i bilaga 4 inte innehålla några skattekonsoliderande moment. Förutsättningen är dock att försäkringsinspektionens normalplan fortlöpande revideras och anpassas till den faktiska skadeutvecklingen. Vidare görs bedömningen att vid maximal avsättning till säkerhetsreserven är utjämningsfonden att betrakta som en skattemässig konsolidering. Fonden får dock användas bara för täckande av förlust på själva försäkringsrörelsen.

Det finns en viss dubblering av reserveringsmöjligheterna. Avsättning kan göras till regleringsfond för trafikförsäkring och vidare kan 50 % av trafikförsäkringspremierna avsättas till säkerhetsreserven. Dock är reglerna för avsättningar och ianspråktagande av tvingande natur. Det är således inte någon skattemässig konsolidering i vanlig bemärkelse.

Avsättning till säkerhetsreserven har markant ökat under perioden 1983–1986. Av bilaga 5 framgår att försäkringsbolagen under 1986 endast utnyttjat drygt 50 % av säkerhetsreserven. Försäkringsbolagen har i princip haft möjligheter att fullt ut reglera sina resultat. Försäkringsbolag i aktiebolagsform får dock ibland skatta fram ett resultat som motsvarar utdelningarna.

Tabell 5.17
De större skadebolagens avsättningar till försäkringstekniska skulder och obeskattade reserver enligt försäkringsinspektionens statistik 1986.
Milj. kr.

Försäkringstekniska skulder	46 756
Värderegleringsreserv	4 888
Säkerhetsreserv	12 500
Utjämningsfond	2 012
Regl.fond trafikförs.	1 464
Övriga obesk. reserver	198

Tabell 5.18
Skadeförsäkringsbolagens skatt i procent av resultat före bokslutsdispositioner.
Milj. kr och procent.

	År 1983	1984	1985	1986
Skatt	289	125	44	55
Resultat före bokslutsdispositioner	3 368	1 395	–239	3 239
Skatt i % av resultat före bokslutsdispositioner	8,6	9,0	*)	1,71

*) negativ skatt

De goda möjligheterna till reserveringar leder till en låg effektiv skattebelastning (se *tabell 5.18*).

5.10.4.3 Särskilda villkor

Försäkringsföretagens främsta uppgift är att bereda enskilda såväl som företag möjlighet att köpa "en andel i en kollektiv trygghet". Förvaltningen av försäkringstagarnas medel skall ske så att avtalen mot dessa kan uppfyllas. Den främsta risken med försäkringsverksamhet ligger i svårigheten att förutsäga framtida skadeutfall och kostnaderna för dessa har lett till stora oförutsedda variationer i årsresultatet. Mot bakgrund av dessa särdrag har försäkringsbolagen, vid sidan av avsättningar av försäkringsteknisk karaktär, fått gynnsamma resultatreglerande möjligheter.

Försäkringsrörelselagen (1982:713) föreskriver att försäkringsverksamhet skall bedrivas i två former – *ömsesidiga bolag* och *försäkringsaktiebolag*.

De ömsesidiga bolagen ägs av sina försäkringstagare. Försäkringstagarna är både fordringsägare och ansvariga för bolagets förpliktelser. Dessa begränsas ofta beloppsmässigt till några årspremier. Eventuella överskott ska tilldelas försäkringstagarna i form av återbäring. Reglerna för försäkringsaktiebolagen finns i försäkringsrörelselagen som till stor del är samordnad med aktiebolagslagen.

Utöver dessa former har vissa industrikoncerner interna försäkringsbolag s.k. captivebolag. Ett sådant bolag försäkrar industribolagets/koncernens risker.

En försäkringskoncern som tillhandahåller både liv- och sakförsäkringar skall enligt försäkringsrörelselagen delas upp i två separata bolag. Försäkringsbolagens kapitalförvaltning är också placerad i ett separat bolag. Indelningsgrunden för denna verksamhetsgren finns dock inte reglerad i försäkringsrörelselagen.

Försäkringsrörelselagen tillåter inte finansiella koncerner bestående av både bankverksamhet och försäkringsrörelse. Denna typ av koncerner finns utomlands.

Ett ömsesidigt försäkringsbolag är skattskyldigt för alla utdelningsinkomster. En förutsättning för avdrag för koncernbidrag från dotterföretag

till moderföretag är att moderföretaget skulle ha kunnat ta emot utdelning skattefritt från dotterföretaget. Ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag kan därför få avdrag för ett lämnat koncernbidrag men kan aldrig vara mottagare av ett avdragsgillt koncernbidrag (2 § 3 mom. första stycket d SIL, jfr avsnitt 5.9.2.2).

En industrikoncern som äger ett skadeförsäkringsbolag kan genom att lämna koncernbidrag däremot kvitta sitt överskott mot ett underskott i skadeförsäkringsrörelsen som uppkommit till följd av stora skattemässiga reserveringar.

5.10.4.4 Överväganden

I linje med vad som föreslagits för banker m.fl. föreslår vi att möjligheten att bygga upp en obeskattad värderegleringsreserv slopas.

Avsättningarna till såväl *regleringsfond för trafikförsäkring* som *utjämningsfond* bygger på en resultatberäkning som varken stämmer överens med "normal" resultatberäkning eller med ett på rent försäkringstekniska grunder beräknat resultat. Vidare finns element av dubbelreservering i regleringsfonden för trafikförsäkring. Vi föreslår att avdragsrätten för avsättning till dessa fonder slopas.

Vårt förslag medför en viss breddning av skattebasen för skadeförsäkringsbolagen. En kvarstående oklarhet gäller dock eventuella inslag av skattekonsolidering i säkerhetsreserven. Vi föreslår att en närmare granskning görs av grunderna för denna avsättning.

Skadeförsäkringsbolagen föreslås få möjlighet till SURV-avsättningar. Mot bakgrund av oklarheter kring säkerhetsreserven kan efter den föreslagna granskningen förslaget i denna del behöva omprövas. Krav på enhetlighet i skattereglerna talar dock för att SURV-avsättning får göras även av dessa bolag.

Översiktliga beräkningar har dels gjorts för effekterna av en avskattning i samband med övergången till de nya skattereglerna och dels för den löpande beskattningen enligt de nya reglerna för några av de större skadeförsäkringsbolagen.

Den löpande beskattningen ökar något genom att avdragsrätten slopas för avsättningar till utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring samt att värderegleringsreserven slopas. Det är dock svårt att bedöma hur mycket skattebelastningen ökar eftersom många skadeförsäkringsbolag har möjlighet till ytterligare avsättningar till säkerhetsreserven. Skadeförsäkringsbolagen torde följaktligen även med de nya skattereglerna till stor del kunna reglera resultaten.

Effekterna av avskattningen av de upplösta reserverna torde bli mycket varierande från bolag till bolag. Det finns bolag med ett beskattat eget kapital som är fyra gånger så högt som de upplösta reserverna. I detta fall eliminerar möjligheten till SURV-avsättning helt och hållet avskattningen. För andra bolag uppgår det beskattade egna kapitalet till endast 3 % av de upplösta reserverna. I detta fall blir avskattningen av de upplösta reserverna stor eftersom möjligheten till SURV-avsättning är liten på grund av lågt beskattat eget kapital.

5.10.5 Byggnadsföretag m.m.

5.10.5.1 Inledning

Reglerna för beskattning av byggnadsverksamhet är komplicerade. En första svårighet är att avgöra om verksamheten har karaktär av rörelse eller inte. Är det väl klarlagt att rörelsereglerna skall tillämpas återstår bl.a. att ta ställning till vilken värdering av tillgångarna som skall godtas skattemässigt.

I det följande sammanfattas först de nuvarande reglerna för värdering av byggnadsföretagens lager m.m. Därefter tar vi ställning till vilka konsekvenser den nya bolagsskattemodellen bör få för byggnadsföretagens del.

På vårt uppdrag har lagmannen Hans Tellander undersökt beskattningen av byggnadsföretag m.m. Tellanders rapport har fogats till betänkandet som bilaga 6.

5.10.5.2 Nuvarande regler

De allmänna värderingsreglerna i KL är inte tillämpliga på lager i form av fastigheter (omsättningsfastigheter). I stället gäller att sådana fastigheter får tas upp till lägst 85 % av anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet räknas såväl direkta som indirekta kostnader in. 85-procentsregeln gäller inte bara byggnadsföretagens omsättningsfastigheter utan också omsättningsfastigheter i företag som driver handel med fastigheter, tomtrörelse eller försäkringsrörelse.

Har ett företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får omsättningsfastigheterna tas upp till lägst 90 % av anskaffningsvärdet.

En betydande del av byggnadsföretagens tillgångar består av pågående arbeten, dvs. ännu inte avslutade projekt. Vid beskattningen skiljer man på pågående arbeten som utförs till fast pris resp. på löpande räkning.

Det normala är att arbetet vid den skattemässiga bedömningen anses som ett arbete till *fast pris*. Skattereglerna för fast pris-arbeten knyter an till de regler som gäller för omsättningsfastigheter. En aktivering av arbetena skall ske i bokslutet. Arbetena får tas upp till lägst 85 % av nedlagda kostnader. Till skillnad mot vad som gäller för omsättningsfastigheter får de indirekta kostnaderna dras av direkt. Den skattemässiga konsolideringen kan alltså uppgå till högst summan av nedlagda indirekta kostnader och 15 % av de direkta kostnaderna.

I fråga om arbeten som utförs på *löpande räkning* gäller andra regler. Direkta och indirekta kostnader för sådana arbeten dras av löpande. Resultatredovisningen sker i takt med faktureringen.

I det här sammanhanget bör nämnas att pågående arbeten förekommer även i konsultrörelse. I sådan verksamhet ersätts nedskrivningen med 15 % av de direkta kostnaderna med ett avdrag om ett basbelopp. Indirekta kostnader behöver inte aktiveras.

Det bör också nämnas att enskilda näringsidkare med en omsättning normalt understigande 20 basbelopp får tillämpa reglerna för löpande räkning även på arbeten till fast pris.

5.10.5.3 Överväganden

Den allmänna inriktningen på reformen innebär att alla inslag av skattemässig konsolidering tas bort vid värdering av lager och liknande tillgångar. Mot denna bakgrund finns det inte någon anledning att i det nya systemet behålla möjligheten till nedskrivning av omsättningsfastigheter (vad gäller gränsdragningen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar hos byggnadsföretag m.fl. hänvisas till specialmotiveringen).

Förhållandena är något annorlunda när det gäller pågående arbeten som utförs till fast pris. En beräkning av det verkliga värdet på bokslutsdagen är förenad med stora svårigheter. Liksom i fråga om vanliga lagertillgångar anser vi att värdet – som ett alternativ till en värdering enligt BFL:s regler – schablonmässigt bör få bestämmas till 95 % av nedlagda direkta kostnader. Möjligheten att vid värderingen beakta medelvärdena av de två närmast föregående beskattningsåren bör däremot slopas. De indirekta kostnaderna bör liksom för närvarande få dras av direkt.

Det finns också anledning att ompröva basbeloppsavdraget i konsultrörelse. Vi anser att detta avdrag bör avskaffas, särskilt som de indirekta kostnaderna får dras av direkt och dessa kostnader ofta är betydande.

5.11 Särskilda företagsformer

5.11.1 Inledning

Diskussionen i detta kapitel har hittills varit inriktad på aktiebolagens beskattning. Det återstår att ta ställning till i vilken utsträckning de nya reglerna kan tillämpas på andra juridiska personer.

En första fråga är om skattesatsen 30 % skall gälla även för andra företagsformer. Vidare måste ställning tas till vilka företagsformer som skall ha rätt till SURV och nuvärdeavskrivning och om särregler om utdelningsavdrag skall behållas eller avskaffas. En mer teknisk fråga är om principen att all verksamhet skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet kan tillämpas generellt.

Den följande genomgången är inte fullständig. Den omfattar t.ex. inte investmentföretag och aktiefonder eftersom beskattningen av dessa redan har behandlats (avsnitt 5.10.2). Beskattningen av livförsäkringsanstalter, pensionsstiftelser m.m. gås inte heller igenom eftersom RINK här lägger fram förslag om ändrade regler. Beskattningen av handelsbolag tas upp i kapitel 6.

5.11.2 Nuvarande regler

Skattesatsen för aktiebolag är 52 %. Enligt 10 a § SIL gäller samma skattesats för ekonomiska föreningar (exkl. sambruksföreningar), sparbanker, familjestiftelser, ömsesidiga försäkringsbolag, utländska juridiska

personer, hypoteksföreningar och vissa mark- och regleringssamfälligheter. Även sparbankernas säkerhetskassa, Sveriges allmänna hypoteksbank och Konungariket Sveriges stadshypotekskassa beskattas efter 52 %.

I likhet med aktiebolagen betalar ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsbolag vinstdelningsskatt vid sidan av den statliga inkomstskatten.

Vissa speciella aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. finns med i den s.k. katalogen i 7 § 4 mom. SIL och beskattas efter 40 %. Samma skattesats gäller vidare generellt för sådana juridiska personer som inte beskattas efter 52 %. Det innebär bl.a. att skattesatsen är 40 % för ideella föreningar och andra stiftelser än familjestiftelser.

Särskilda skatteregler gäller för kooperativa föreningar (2 § 8 mom. SIL). En kooperativ förening är en ekonomisk förening som är öppen och tillämpar lika rösträtt. En sådan förening får avdrag för såväl kooperativ utdelning (rabatter, pristillägg) som insatsutdelning (vad gäller insatsutdelning krävs att föreningens huvudsakliga verksamhet avser rörelse). Avdrag för insatsutdelning medges oavsett om det är fråga om utdelning på medlemsinsatser eller förlagsinsatser. Avdragsrätten för kooperativ utdelning gäller också sambruksföreningar (2 § 11 mom. SIL).

Rätt till avdrag för utdelning har också sådana mark- och regleringssamfälligheter som är särskilda skattesubjekt (2 § 11 mom. SIL). Hos delägaren beskattas utdelningen i den förvärvskälla till vilken delägarfastigheten hör (punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL).

En juridisk person är normalt skattskyldig för alla slags inkomster. Reavinst och kapitalinkomst beskattas alltså i samma utsträckning som fastighetsinkomst och rörelseinkomst. Principen gäller emellertid inte utan undantag. Allmännyttiga stiftelser, kyrkor m.fl. beskattas enbart för rörelse- och fastighetsinkomst (7 § 6 mom. SIL) och de subjekt som finns med i den s.k. katalogen i 7 § 4 mom. SIL enbart för fastighetsinkomst.

För ideella föreningar gäller särskilda regler (7 § 5 mom. SIL). En ideell förening är skattebefriad för all annan inkomst än inkomst av fastighet och rörelse om föreningen främjar sådana ändamål som leder till skattefrihet för stiftelser. Inkomst av fastighet och rörelse undantas i vissa fall från beskattning. Skattebefrielse gäller bl.a. om inkomsten härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.

Den beskattningsbara inkomsten för en juridisk person beräknas på sedvanligt sätt som skillnaden mellan intäkter och kostnader. En form av schablonbeskattning förekommer hos allmännyttiga bostadsföretag och s.k. äkta bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Som intäkt av fastighetsinnehavet skall schablonmässigt tas upp 3 % av fastigheternas taxeringsvärde. Avdrag får göras bara för räntekostnader och tomträttsavgäld.

5.11.3 Överväganden

Enligt vår mening bör en enhetlig skattesats gälla för de proportionellt beskattade subjekten. Skattesatsen bör alltså vara 30 % oavsett om skatt i dag tas ut med 52 % eller 40 %.

Ett väsentligt inslag i det nya skattesystemet är den nya reserveringen baserad på det egna kapitalet (K-SURVEN). SURVEN bidrar till att reducera skillnaden i beskattningen mellan eget och lånat kapital. Samtidigt ger SURVEN en möjlighet till skattemässig utjämning av resultaten mellan olika år.

Med hänsyn till syftet med SURVEN bör den inte få användas för sådan kapitalförvaltande verksamhet som bedrivs av förvaltningsföretag (jfr avsnitt 5.9.4) eller investmentföretag och aktiefonder (jfr avsnitt 5.10.2). Vad gäller stiftelser pågår överväganden om såväl den civilrättsliga som den skatterättsliga regleringen (jfr Ds Ju 1987:14 och dir. 1988:6). En central fråga i det sammanhanget är i vilken utsträckning stiftelser skall få bedriva rörelse. Det finns därför inte skäl att nu ge stiftelser tillgång till SURV. Detsamma gäller ideella föreningar eftersom beskattningen av dessa ses över samtidigt med stiftelsebeskattningen.

Vad gäller de företag som diskuteras här bör SURV-avsättning få göras av ekonomiska föreningar (inkl. sambruksföreningar), sparbanker, ömsesidiga skadeförsäkringsbolag, utländska juridiska personer, samt mark- och regleringssamfälligheter. Rätten till nuvärdeavskrivning bör förbehållas samma företagsformer.

Som framgår av avsnitt 5.11.2 tillhör Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungarikets Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningarna den kategori av skattskyldiga som för närvarande beskattas efter 52 %. De har också (i stället för avsättningar till värderegleringskonton) möjlighet att göra avdragsgilla avsättningar till reserv- eller säkerhetsfond (2 § 8 mom. SIL). Frågan om SURV skall tillämpas på de ifrågavarande instituten är beroende av vad den pågående översynen av hypotekslagstiftningen m.m. leder fram till.

Som tidigare nämnts har kooperativa föreningar rätt till avdrag för utdelning på medlemsinsatserna. Rätten till avdrag för sådan utdelning kan ses som en lättnad i beskattningen av det egna kapital som används i verksamheten. Vi anser inte att en förening skall ha rätt till avdrag för både utdelning på medlemsinsatserna och avsättning till SURV. Här bör också betonas att medlemmens insats – såvitt medlemmen bedriver näringsverksamhet – är SURV-grundande även hos denne. Vi föreslår att avdraget för utdelning på medlemsinsatser slopas. Avdragsrätten för utdelning på förlagsinsatser kan däremot behållas eftersom dessa insatser bör betraktas som en skuldpost vid beräkning av underlaget för avsättning till K-SURV. Avdragsrätten för kooperativ utdelning bör också behållas.

Utdelning från mark- och regleringsamfälligheter beskattas i allmänhet i inkomstslaget näringsverksamhet och inte som kapitalinkomst. Utdelningen träffas då av både inkomstskatt och socialavgifter. Rätten till utdelningsavdrag bör därför inte leda till att dessa samfälligheter undantas från möjligheten att göra avsättning till SURV.

För aktiebolagens del är avsikten att all verksamhet skall beskattas i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Som framgått tidigare (avsnitt 5.6) förutsätter en sådan lösning att man i vissa fall ändå beskattar del av verksamheten (t.ex. aktieförsäljningar) enligt särskilda regler. Vi anser att principen om en förvärvskälla bör tillämpas även för andra

juridiska personer. Inkomsten bör alltså beräknas enligt enhetliga regler oavsett om det är fråga om vad som med den nuvarande terminologin betecknas som inkomst av fastighet, rörelse eller kapital. Det innebär inte att vi föreslår att skattskyldigheten för stiftelser, ideella föreningar m.fl. skall utvidgas. Vårt förslag innebär i stället att man i förekommande fall får fördela inkomsten på en skattepliktig och en skattefri del. Vilken lösning som skall väljas på sikt får bedömas av den kommitté som för närvarande utreder beskattningsreglerna för stiftelser och ideella föreningar.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar är enligt BFL alltid bokföringsskyldiga oavsett vilken verksamhet som bedrivs. Detsamma gäller enligt annan lagstiftning för t.ex. sparbanker. I dessa fall är det inte särskilt ingripande att föreskriva att all inkomst (inkl. t.ex. kapitalinkomster) skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vi anser emellertid att man bör gå längre än så och generellt tillämpa bokföringsmässiga grunder i fråga om juridiska personer som beskattas för inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att stiftelser och ideella föreningar kommer att beskattas enligt bokföringsmässiga grunder även om verksamheten avser ren kapitalförvaltning.

Med hänsyn till schablonbeskattningen av allmännyttiga bostadsföretag, bostadsföreningar och bostadsaktiebolag bör dessa företag inte ha rätt till SURV. På sikt anser vi att schablonbeskattningen av dessa företag bör ersättas med en konventionell beskattning. I sammanhanget kan nämnas att en särskild utredningsman nyligen har tillsatts (dir. 1989:27) för att utreda bl.a. frågan om fastighetstaxering av bostadsrätter och av fastigheter som ägs av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag.

5.12 Ekonomiska effekter

5.12.1 Inledning

I det följande redovisar vi vissa ekonomiska effekter av det föreslagna bolagsskattesystemet. I ett första avsnitt 5.12.2 behandlas förslagets effekter på företagens investeringsincitament. I avsnitt 5.12.3 redovisas effekter på den genomsnittliga skattebelastningen för företag i olika branscher och av olika slag. Till grund för denna redovisning ligger simuleringar för icke-finansiella företag gjorda på en särskilt uppbyggd databas.

5.12.2 Effekter på investeringsincitament

I kapitel 2 har bl.a. diskuterats de icke-neutraliteter som utmärker dagens skattesystem för aktiebolag. Frågan är då hur de nya skatteregler som föreslagits i föregående avsnitt förändrar denna bild. I *tabell 5.19 och 5.20* redovisas kapitalkostnaderna, dvs. förräntningskraven på nyinvesteringar, enligt gamla och nya skatteregler. Vid en jämförande tolkning bör följande beaktas.

Till grund för tabelluppgifterna ligger traditionella investeringskalkyler.

I dessa kalkyler förutsätts att företagen vid investeringstillfället fullt ut beaktar gällande skatteregler och att företagens vinstläge är sådant att dessa skatteregler "biter". Vad gäller det senare finns dock ett undantag som gäller investeringsfondssystemet. Som framgått av kapitel 2 har sedan 1970-talets mitt fonderna i princip varit frisläppta. Detta har medfört att fonderna inte räckt till för att finansiera en marginell investering. I stället har fondsystemet fungerat som en generell subvention som kan tolkas som en sänkning av av den effektiva skattesatsen. Vid beräkningen av kapitalkostnader enligt gamla regler har detta förhållande beaktats.

Vid kalkylerna har förutsatts att ekonomins realränta är 3 % och att denna realränta gäller oberoende av inflationstakten (det s.k. Fisherantagandet). Avvikelser i kapitalkostnader enligt tabellerna från denna 3-procentsnivå utgör ett mått på de kilar som skattesystemet driver in mellan den reala avkastning före skatt på en marginell investering och den reala marknadsräntan. Avvikelser uppåt anger att det föreligger en positiv skattebelastning och avvikelser nedåt att skattereglerna subventionerar marginella investeringar.

Vid kapitalkostnadsberäkningarna har enbart beaktats inverkan av bolagsskattereglerna. Som framgått av kapitel 3 och diskussionen av nationella skattereglers inverkan på investeringsincitamenten är detta ett rimligt synsätt. Den antagna realräntan på 3 % får förutsättas vara bestämd på de internationella kapitalmarknaderna.

Tabell 5.19
Reala kapitalkostnader för investeringar i olika tillgångsslag och för olika finansieringsformer samt genomsnittliga kapitalkostnader enligt dagens skatteregler vid olika inflationstakter.
Enbart bolagsskatt. Realränta 3 %. Procent.

	Inflationstakt 0	4	8
Tillgångsslag			
Lager	3,3	3,7	3,8
Maskiner	3,0	2,9	2,7
Byggnader	3,6	3,4	2,9
Finansieringsform			
Lån	2,3	1,3	0,4
Nyemission	2,7	2,7	2,8
Kvarhållen vinst	4,0	4,7	4,9
Genomsnitt	3,3	3,3	3,0

Tabell 5.20
Reala kapitalkostnader för investeringar i olika tillgångsslag och för olika finansieringsformer samt genomsnittliga kapitalkostnader enligt föreslagna skatteregler vid olika inflationstakter.
Enbart bolagsskatt. Realränta 3 %. Procent.

	Inflationstakt 0	4	8
Tillgångsslag			
Lager	3,5	4,3	5,0
Maskiner	2,9	2,8	2,6
Byggnader	3,4	3,3	3,0
Finansieringsform			
Lån	2,7	2,1	1,4
Nyemission	3,6	4,1	4,1
Kvarhållen vinst	3,6	4,1	4,1
Genomsnitt	3,2	3,3	3,3

Vad gäller effekterna på investeringar i olika *tillgångsslag* kan följande konstateras. Borttagandet av lagernedskrivningen kompenseras inte av möjligheten till SURV-avsättningar utan leder till en viss höjning av kapitalkostnaderna vid *lager*investeringar, särskilt vid hög inflation. Incitamenten för investeringar i *maskiner* är ungefär oförändrade. Detsamma gäller för investeringar i *byggnader*.

Kapitalkostnaderna vid olika *finansieringsformer* förändras något mer än för tillgångsslagen. Sålunda minskar subventionen vid lånefinansiering, ett resultat av den sänkta skattesatsen och införandet av SURV. Av samma skäl sjunker kapitalkostnaden vid finansiering med kvarhållen vinst. SURVEN kan däremot inte kompensera borttagandet av Annellavdragen vilket ger högre kapitalkostnader vid nyemissionsfinansiering. Dessa sammanfaller vid de nya reglerna med de vid finansiering med kvarhållen vinst. Att kapitalkostnaderna sammanfaller för de olika slagen av egenfinansiering beror på att beskattade vinstmedel och nyemissioner ger samma tillskott till SURV-underlaget.

De genomsnittliga kapitalkostnaderna är i stort sett oförändrade jämfört med dagens regler. Förräntningskraven på den genomsnittliga marginella investeringen överstiger med ett fåtal tiondedels procentenheter ekonomins realränta.

Vidare kan konstateras att inflationskänsligheten i det nya systemet är något mindre markerad än i dagens. Detta är ett resultat av den sänkta skattesatsen.

Enligt vår mening finns anledning att komplettera ovanstående bedömning. Kalkylerna bygger på att företagen fullt ut beaktar alla skatteregler vid sina investeringsbeslut. Erfarenhetsmässigt finns anledning att tro att företagen i många fall på ett betydligt mer schablonmässigt sätt tar hänsyn till skattereglerna och enbart beaktar den formella skattesatsen. Med ett sådant synsätt kan vårt förslag förväntas få mer positiva effekter på incitamenten att investera än vad som tidigare redovisats i tabellerna

5.19 och 5.20. Ett räkneexempel kan illustrera.

Vid en realränta på 3 % och en inflation på 4 % ger dagens skattesats på 57 % (inkl. vinstdelningsskatt) ett nominellt avkastningskrav efter avskrivningar på egenfinansierade investeringar[33] på 16,3 %. En sänkning av skattesatsen till 30 % reducerar detta avkastningskrav till 10 %. För det fall företagen tillämpar en schablonberäkning ger den av oss föreslagna skatteomläggningen en betydande förbättring av investeringsincitamenten.

5.12.3 Förslagets struktureffekter

5.12.3.1 Inledning

Vi redovisar här det föreslagna systemets struktureffekter. Till grund för detta ligger ett antal simuleringar som gjorts på den speciellt uppbyggda SCB-databasen. Simuleringsförutsättningarna redovisas i bilaga F. Där diskuteras också frågor av mer renodlat metodiskt slag, bl.a lämpliga mått på (effektiv) skattebelastning.

Resultaten redovisas i avsnitt 5.12.3.3. Före detta behandlas i avsnitt 5.12.3.2 olika frågor kring tolkningen av gjorda simuleringar, de studerade regelförändringarna och i korthet kalkylernas uppläggning.

5.12.3.2 Simuleringarnas innebörd m.m.

Vid förändringar av skattesystemet i riktning mot bredare skattebas och lägre skattesats aktualiseras *två* frågor som i princip kan belysas genom simuleringar på historiskt datamaterial. Den första gäller det statsfinansiella sambandet mellan basbreddning och skattesatssänkning. Mer precist gäller denna fråga vilken skattesats som skulle ha gett samma skatteinkomster under en given tidsperiod vid ett bredbasigare skattesystem än dagens.

Den andra frågan – av större samhällsekonomisk betydelse – gäller olika intäktsneutrala reformpakets *struktureffekter*, dvs. hur skattebelastningen förändras för olika typer av företag. För enskilda företag kan man förvänta sig högst varierande resultat beroende på *vinstläge* (möjlighet att utnyttja dagens olika resultatreglerande åtgärder), *branschtillhörighet* (intresset för och olika tillgång till enskilda reserveringsmöjligheter) och *ägartillhörighet* (olika krav på utdelningar). Vilka som blir reformens "vinnare" och "förlorare" kommer på ett systematiskt sätt att bero på bl.a. dessa faktorer.

Förutom ovanstående statiska dimension har struktureffekterna också *dynamiska* dimensioner, som bl.a. gäller hur skattebetalningarna omfördelas mellan enstaka år i en konjunkturcykel.

Simuleringar på historiskt datamaterial är förknippade med vissa begränsningar, som bör beaktas vid tolkningen av olika resultat.

För det första är "historia alltid historia", där ingående data avspeglar olika historiska inflytanden, bl.a. av skattesystemet. Resultaten får inte uppfattas som prognoser över effekter av en tänkt reform. En orsak är att

---

[33] Hänsyn har här ej tagits till riskpremie.

det inte varit möjligt att basera simuleringarna på en modell för företagens finansiella och reala beteende. Detta innebär att de förändrade skattereglernas effekt på skattebetalningarna *via* återverkningar på företagens finansieringsmönster och realinvesteringar *inte* har beaktats. Beräkningarna är rent mekaniska och fångar bara in de effekter som skulle ha inträffat om företagen inte anpassat sitt beteende till de nya reglerna.

De "initialeffekter" som registreras vid simuleringarna överskattar de verkliga effekterna; hänsynstagande till finansiella och reala återverkningar – dvs. anpassningen till det nya skattesystemet – torde med större eller mindre fördröjning motverka de initiala effekterna.

Effektberäkningarna får alltså inte uppfattas som prognoser av vad som kommer att hända med skattebelastningen för olika slag av företag efter en framtida reform. De kan inte ens tolkas som en "prognos-i-efterhand" av vad som skulle ha hänt om man gjort en viss förändring år 1981 (det första året i simuleringsperioden). Simuleringarna söker i stället besvara följande fråga: Hur skulle skattebetalningarna för företagen i databasen varit under perioden 1981–1986 om de nya reglerna gällt under en längre tid före och efter periodens slut?

Koncentration på bestående "effekter" innebär att simuleringarna i största möjliga utsträckning bygger på eliminering av olika *engångseffekter*.

Denna speciella innebörd av kalkylerna kan illustreras med effekterna vid ett slopande av lagernedskrivningen. Den bestående effekten – för ett företag med tillräckligt stora vinster – beror bl.a. på en effektivt breddad skattebas. Men därutöver inträder en engångseffekt, även denna särskilt markerad för företag med goda vinster och kraftigt nedskrivna lager, nämligen en upplösning av lagerreserven som i den utsträckning lagerreserven inte kan föras över till den nya reserven i många fall kan ge en engångseffekt som svarar mot många års bestående effekter.

Engångseffekterna har vid simuleringar eliminerats genom särskilda antaganden om reservernas storlek under året närmast före simuleringsperioden.

De nya regler som simulerats avser slopande av lagerreserver och investeringsfonder (såväl de allmänna som de särskilda) samt begränsning av resultatutjämningsfond. Vidare har företagen antagits ha möjlighet till SURV-avsättningar. Datamaterialet har däremot inte tillåtit något hänsynstagande till förändrade förlustavdragsregler, av full reavinstbeskattning och ej heller av ett borttagande av Annellavdragen. Ej heller har ett eventuellt utnyttjande av nuvärdeavskrivning på inventarier beaktats.

Två huvudalternativ har studerats. Gemensamt för dessa är slopade lagerreserver och slopade investeringsfonder. I det ena alternativet behålls dagens resultatutjämningsfond med möjlighet till avsättning med 20 % av lönesumman. Som ett alternativ kan företaget i detta fall göra avsättning med 40 % av det egna kapitalet.

I det andra alternativet halveras dagens resultatutjämningsfond till 10 % och som ett alternativ kan företagen göra avsättningar med maximalt 20 % av det egna kapitalet.

När simuleringarna planerades och genomfördes förutsattes K-SURVEN baserad på det ingående, ej det utgående egna kapitalet. Vid

tolkningen av resultaten i avsnitt 5.12.3.3 bör detta beaktas.

För att underlätta tolkningen av resultaten finns anledning att kort beskriva kalkylernas tekniska uppläggning.

Hänsyn måste för det första tas till att det statistiska materialet inte innehåller vare sig några säkra uppgifter om låg- eller obeskattade inkomster eller några uppgifter överhuvudtaget om olika deklarationsavdrag (Annellavdrag, förlustavdrag, FOU-avdrag m.m.). Dessa okända inkomster och avdrag påverkar företagens beskattningsbara inkomst. Beräkningarna kan därför inte grundas på uppgifter om företagens resultat före dispositioner utan måste baseras på en uppskattning av den beskattningsbara inkomsten – skattebasen – och förändringarna i skattebetalningarna definieras med hjälp av förändringar i denna uppskattade skattebas och i skattesatsen.

Beräkningen av skatteeffekter görs i två steg. I det första beräknas effekten av skattesatssänkningen på den oförändrade skattebasen. Därefter beräknas effekten av basbreddningen vid den nya, lägre, skattesatsen.

Vid beräkningarna förutsätts att företagen om möjligt söker hålla *resultatet efter skatt* oförändrat vid de nya skattereglerna[34].

Simuleringarna för de två huvudalternativen har gjorts med alternativa kombinationer av antaganden om tröskelvinst och utdelningsbeteende, nämligen

(1) Tröskelvinst och ökade utdelningar
(2) Tröskelvinst och oförändrade utdelningar
(3) Ej tröskelvinst och ökade utdelningar
(4) Ej tröskelvinst och oförändrade utdelningar

För de olika alternativa simuleringarna har en intäktsneutral skattesats bestämts, definierad som den skattesats som givit approximativt samma skattebetalningar som enligt gällande regler. Den intäktsneutrala skattesatsen bestäms *för hela den studerade perioden*, inte för enstaka år.

5.12.3.3 Resultat

I *tabell 5.21* redovisas de intäktsneutrala skattesatser som framkommit vid simuleringarna av de två huvudalternativen under alternativa simuleringsförutsättningar (se föregående avsnitt).

---

[34] Antagandet att företagen söker hålla resultatet efter skatt oförändrat utgör en slags generaliserad tröskelvinsthypotes. Även om hypotesen är förenlig med resultat från empiriska undersökningar kan dess giltighet ifrågasättas. För att få en uppfattning av vad hypotesen betyder för resultaten har därför kompletterande simuleringar gjorts, där detta antagande inte tillämpats.

Tabell 5.21
Intäktsneutrala skattesatser för de två huvudalternativen vid olika simuleringsförutsättningar.
Hela simuleringspopulationen. Procent.

	Oförändrad utdelning		Förändrad utdelning	
	Tröskel–vinst	Ej tröskel–vinst	Tröskel–vinst	Ej tröskel–vinst
K-SURV40/ L-SURV20	33	34	31	31
K-SURV20/ L-SURV10	28	28	27	27

Alternativet med K-SURV 40/L-SURV 20 ger alltså skattesatser på 31–34 % medan alternativet med K-SURV 20/L-SURV 10 ger skattesatser på 27–28 %. Antagandet om tröskelvinst visar sig betydelselöst för resultaten. Däremot ger ett antagande om oförändrade utdelningar (en snabbare tillväxt i underlaget för K-SURV) högre skattesatser än om förändringar i resultatet efter skatt antas slå igenom i förändrade utdelningar.

I *tabellerna 5.22–24* jämförs den effektiva skattebelastningen under perioden 1981–1986 enligt gällande skatteregler med skattebelastningen enligt nya regler. Vid tolkningen av uppgifter för nya regler bör följande beaktas. Uppgifterna har erhållits genom en genomsnittsberäkning för de två simuleringsalternativen. Genom detta uppkommer en begränsad missvisning då enligt vårt förslag avsättning till L-SURV medges med 10 % och inte 15 %.

För det andra avses med skattebelastning enligt gällande regler *inkomst*skatten i förhållande till resultatet. Detta ger en viss underskattning på grund av att vinstdelningsskatt under periodens senare år ej beaktas.

För det tredje har hänsyn ej tagits till den fulla nominella beskattningen av reavinster, nuvärdeavskrivningen på inventarier och de slopade Annell-avdragen. Missvisningen på grund av detta torde dock vara begränsad. Tabelluppgifterna fångar in de väsentliga förändringarna, de stora basbreddningarna och de därav motiverade kraftiga skattesatssänkningarna.

I tabellerna redovisas resultat för två olika mått på skattebelastning. I det första – orensade måttet – relateras faktisk skatt till hela resultatet före dispositioner. I det andra – rensade måttet – har från faktisk skatt frånräknats en schablonmässigt bestämd skatt på reavinster på fastigheter och aktier[35] och dessa reavinster samt skattefria utdelningsinkomster har eliminerats från resultatet. Det senare måttet ger en bättre bild av skattebelastningen på företagens löpande inkomster. Som framgår av tabellerna ger borttagandet av de lägre beskattade reavinsterna m.m. en högre skattebelastning.

[35] Därvid antas att 20 % av aktievinsterna och 35 % av fastighetsvinsterna beskattas (se bilaga F).

Vad gäller jämförelser mellan olika näringar och företagstyper för ett *givet* regelsystem kan följande sägas. Som framgår av tabellerna finns vid gällande regler relativt stora skillnader i skattebelastningen mellan olika näringsgrenar. Varuhandel och uppdragsverksamhet (SNI 8) har en högre skattebelastning än det av industriföretag dominerade genomsnittet.

Tabell 5.22
Effektiv skattebelastning för olika näringsgrenar vid gällande regler (enbart inkomstskatt) och nya regler.
Orensade och rensade mått. 1981–1986. Procent.

	Totalt	SNI3	SNI6	SNI7	SNI8	SNI9
Gällande regler						
Orensat	14,6	13,4	22,8	10,0	20,7	14,4
Rensat	17,7	16,6	25,4	10,0	22,9	14,6
Nya regler						
Orensat	15,2	13,9	24,9	11,6	19,9	16,9
Rensat	20,0	18,9	29,4	13,8	23,9	17,6

Anm. SNI3 = Industri
SNI6 = Varuhandel
SNI7 = Samfärdsel
SNI8 = Uppdragsverksamhet
SNI9 = Personliga och sociala tjänster

Tabell 5.23
Effektiv skattebelastning för familjeföretag, börsföretag och utlandsägda företag vid gällande regler (enbart inkomstskatt) och nya regler.
Orensade och rensade mått. 1981–1986. Procent.

	Familjeföretag		Börsföretag		Utlandsägda företag
	Antal anställda				
	20-199	>200	20-199	>200	
Gällande regler					
Orensat	20,2	16,3	17,7	10,5	32,6
Rensat	21,1	19,0	20,3	12,8	34,5
Nya regler					
Orensat	22,0	17,0	17,1	12,2	24,2
Rensat	23,6	21,4	21,0	17,9	25,7

Tabell 5.24
Effektiv skattebelastning för familje- och börsföretag i olika näringsgrenar vid gällande regler (enbart inkomstskatt) och nya regler.
Orensade och rensade mått. 1981–1986. Procent.

	Familjeföretag			Börsföretag		
	SNI3	SNI6	SNI7–9	SNI3	SNI6	SNI7–9
Gällande regler						
Orensat	18,9	22,0	11,6	10,4	15,8	9,3
Rensat	21,2	23,5	12,4	12,9	18,3	8,1
Nya regler						
Orensat	21,1	23,9	11,5	12,2	14,8	15,2
Rensat	25,4	26,2	13,5	18,0	19,3	19,3

För varuhandelns del beror detta till en del på de större förlusterna i denna bransch än övriga (se tabell F.3 i bilaga F). Den höga skattebelastningen i uppdragsverksamhet, där de mest rena tjänsteföretagen finns, torde delvis kunna förklaras med att dessa har relativt små reserveringsmöjligheter i dagens system. Här kan dock noteras den väsentligt lägre skattebelastningen i en annan skenbart typisk tjänstebransch, SNI9, personliga och sociala tjänster. I den senare branschen finns dock vissa lagerintensiva företag, exempelvis bilhandeln, som kan förklara den lägre skattebelastningen.

Den stora avvikelsen nedåt står samfärdsel (SNI7) för. En viktig förklaring är rederiernas utnyttjande av förlustavdrag, hänförliga till förluster under senare delen av 1970-talet. Vidare har under perioden rederierna redovisat stora aktievinster och åkerierna stora fastighetsvinster.

Man kan alltså notera en betydande spridning i skattebelastning mellan näringsgrenar vid gällande regler. Denna spridning påverkas inte heller nämnvärt av vilket mått som används.

Av större intresse är att notera att de nya skattereglerna inte i någon större utsträckning förändrar bilden av stor spridning i skattebelastningen mellan olika *näringsgrenar*.

I tabell 5.23 jämförs resultat för olika *företagstyper* – familjeföretag, börsföretag och utlandsägda företag. Vid gällande regler kan noteras systematiska skillnader med högre skattebelastning för familjeföretag än för börsföretag. De utlandsägda företagen har en markant högre skattebelastning än andra företag.

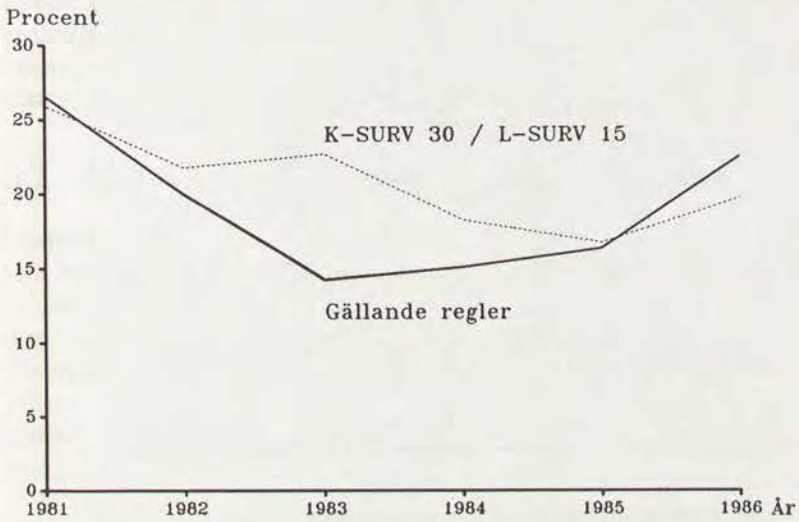
Vid de nya skattereglerna kan noteras en viss utjämning av skattebelastningen mellan det typiska börsföretaget – med mer än 200 anställda – och det typiska familjeföretaget – med mellan 20 och 200 anställda. De utlandsägda företagen skulle få en väsentligt sänkt skattebelastning. Flera av dessa företag har i dagens system valt att inte utnyttja reserveringsmöjligheterna och blir följaktligen vinnare på skattereformen.

De förändringar som registreras i tabell 5.22–24 kan framstå som relativt begränsade. Då bör noteras att uppgifterna avser *aggregat* av företag, där uppgifterna om skattebelastningen avser *hela* perioden

1981–1986. När man dels studerar effekterna för *enskilda* år, dels ser på spridningen *inom* de olika aggregaten, förändras bilden väsentligt.

I *diagram 5.1* beskrivs effekterna på skattebelastningen för totala bolagssektorn för enskilda år. Av detta diagram framgår att de nya skattereglerna skulle ha givit en annan fördelning av skattebetalningarna än dagens regler. Man kan registrera en förskjutning av skattebetalningarna till åren 1983–1984, särskilt till högvinståret 1983. Detta indikerar att de nya skattereglerna skulle ha gett ett stabiliseringspolitiskt bättre utfall än dagens regler.

Diagram 5.1
Effektiv skattebelastning vid gällande regler och vid K-SURV 30 / L-SURV 15. Icke-finansiella bolag 1981–1986.
Rensade mått. Procent.



Av olika tabeller i bilaga F, där företagen i de olika indelningarna delats upp med hänsyn till *procentuella förändringar i skattebetalningar*, framgår vidare att många företag skulle ha haft väsentligt annorlunda skattebetalningar vid de nya reglerna. Uppgifterna från bilagan har komprimerats i *tabell 5.25*. I tabellen anges de andelar av företagen i de olika indelningarna som skulle ha fått skatteminskningar resp. skatteökningar. Vidare anges uppgifterna för dessa företags andelar av indelningens totala resultat och bolagsskatt (enligt gällande regler).

Tabell 5.25
Andel företag med skatteminskning och skatteökning vid nya regler samt dessa företags andel av resultat och skatt (enligt gällande regler).

	Andel företag	Andel av resultat	Andel av skatt
Totalt			
Skatteminskning	48	42	62
Skatteökning	52	58	38
Industri			
Skatteminskning	42	41	60
Skatteökning	58	59	40
Varuhandel			
Skatteminskning	45	39	66
Skatteökning	55	61	34
Tjänster (SNI7-9)			
Skatteminskning	59	40	52
Skatteökning	46	60	48
Familjeföretag 20-99			
Skatteminskning	40	32	50
Skatteökning	60	68	50
Familjeföretag >200			
Skatteminskning	41	43	50
Skatteökning	59	57	50
Börsföretag 20-99			
Skatteminskning	51	46	71
Skatteökning	49	54	29
Börsföretag >200			
Skatteminskning	51	36	49
Skatteökning	49	64	51
Utlandsägda företag			
Skatteminskning	57	72	88
Skatteökning	43	28	12

Tjänsteföretag och utlandsägda företag framstår som vinnare med större andelar företag med skatteminskning än genomsnittet. En jämförelse mellan familjeföretag och börsföretag i samma storleksklasser visar att en större andel av börsföretagen skulle ha fått skatteminskningar. För de större företagen med mer än 200 anställda beror detta på att företagen med skatteminskning i börsföretagsgruppen enligt gällande regler betalat relativt sett mer skatt än motsvarande familjeföretag.

Ett huvudresultat är att de nya skattereglerna i allmänhet skulle ha jämnat ut skattebelastningen mellan företag. Företag med låg skattebelastning och med stora dispositioner i förhållande till resultatet enligt dagens regler skulle ha fått de största skatteökningarna.

Omvänt skulle företag med enligt gällande regler hög skattebelastning och små dispositioner fått lägre skattebetalningar.

6 Beskattning av enskild näringsverksamhet och handelsbolag

6.1 Inledning

I detta kapitel behandlar vi skattereglerna för egenföretagare. Efter en genomgång av de allmänna utgångspunkterna för våra ställningstaganden i avsnitt 6.2 går vi in på den närmare utformningen av regelsystemen för enskild näringsverksamhet i avsnitt 6.3 och handelsbolag i avsnitt 6.4.

6.2 Allmänna utgångspunkter

I kapitel 5 har vi föreslagit nya skatteregler för sådan näringsverksamhet som bedrivs i aktiebolagets form. Där föreslås en kraftig basbreddning, innebärande bl.a. att dagens omfattande reserveringsmöjligheter ersätts med möjlighet till K-SURV-avsättning (alternativt L-SURV-avsättning). Basbreddningen förenas med en kraftig sänkning av skattesatsen till 30 %. Frågan uppkommer då hur skattereglerna för näringsverksamhet som bedrivs i direktägd form och som handelsbolag skall utformas. Vissa avvägningsproblem aktualiseras i det sammanhanget.

Problemen har sin grund i att sådan näringsverksamhet i skattemässigt hänseende har gränsytor såväl mot beskattningen av fysiska personer som mot beskattningen av aktiebolag. De framtida skattereglerna för egenföretagare bör ge en rimlig neutralitet både visavi beskattningen av fysiska personer (lika beskattning av arbetsinkomster) och beskattningen av aktiebolag (lika beskattning av kapitalinkomster).

Vid dagens regler gäller följande beträffande de olika slagen av neutralitet. För löntagare och egenföretagare är beskattningen av *inkomster* likvärdig genom att egenavgiftsuttaget ungefär svarar mot uttaget av arbetsgivaravgifter (som på lång sikt "betalas" av löntagarna). Eftersom egenföretagarna i likhet med bolagen har möjligheter att ta upp skattekrediter föreligger emellertid en bristande neutralitet gentemot löntagarna vad gäller *konsumtionsmöjligheter* i den utsträckning egenföretagaren har möjlighet och väljer att konsumera en del av dessa skattekrediter.

I dag har egenföretagarna i stort sett samma reserveringsmöjligheter som aktiebolagen. Avskrivningsreglerna är desamma liksom reglerna om

lagernedskrivning och lönebaserad avsättning till resultatutjämningsfond.[1] En motsvarighet till aktiebolagens investeringsfonder finns i egenföretagarnas investeringsreserver.

Ovanstående jämförelse avser den skattemässiga neutraliteten mellan löntagare och de olika slagen av näringsverksamhet. I princip är det möjligt att anlägga ett näringspolitiskt perspektiv vid tolkningen av dagens skatteregler och vid utformningen av de framtida skattereglerna. Mellan de olika grupperna finns exempelvis vissa skillnader vad gäller graden av risktagande i den ekonomiska verksamheten, i tillgång till krediter m.m.

Frågan är vilka krav den föreslagna bolagsskattereformen och förslagen från RINK ställer på utformningen av egenföretagarnas beskattning. Frågan gäller i grunden avvägningen mellan olika skattepolitiska principer. Följande principer kan formuleras.

1) Skatteneutralitet mellan egenföretagare och löntagare med visst beaktande av risktagande.
2) Likvärdig beskattning av all näringsverksamhet, oavsett företagsform.
3) Likvärdig beskattning av alla aktiebolag oberoende av ägarkrets och typ av bolag (fåmansbolag, marknadsbolag och börsbolag).
4) Likvärdig beskattning av fåmansaktiebolagsägare och löntagare.

De två senare principerna rör frågor om beskattningen av utdelning och realisationsvinst på aktier i olika slag av aktiebolag och likvärdighet i beskattningen av olika slag av arbetsinkomster. Dessa frågor ligger inom RINK:s ansvarsområde och kommenteras därför inte i detta sammanhang.

Av de två första principerna har den första en fördelningspolitisk karaktär medan den andra framför allt är motiverad av enkelhetsskäl, där det gäller att undvika olika regeluppsättningar och olika gränsdragningsproblem.

De två principerna lägger var för sig olika restriktioner på den framtida utformningen av egenföretagarnas beskattning.

I dagens system betalar egenföretagarna på inkomster i förvärvskällan dels egenavgifter, dels progressiv inkomstskatt. Särskilt för egenföretagare med små intäkter utgör avgifterna en förhållandevis stor del av det totala skatte-avgiftsuttaget. Förslag har därför i olika sammanhang väckts om en nedsättning av egenavgiftsuttaget. Enligt vår mening är en sådan åtgärd olämplig mot bakgrund av kravet om skatteneutralitet mellan egenföretagare och löntagare. En nedjustering förutsätter motsvarande förändringar i uttaget av arbetsgivaravgifter.

Vid en strikt tillämpning av den första principen är möjligheter till konsumtion av skattekrediter uteslutna. Den talar också för starkt begränsade reserveringsmöjligheter för egenföretagare såvida inte en åtskillnad görs mellan egenföretagarens privata ekonomi och näringsverksamheten.

---

[1] Därutöver har egenföretagaren möjlighet att göra avsättningar om 15 % av nettointäkten i förvärvskällan (inkomstbaserad resultatutjämningsfond), som i likhet med den lönebaserade fonden återförs nästa år, varefter ny avsättning kan göras.

Enligt den andra principen bör å andra sidan neutralitet råda mellan olika företagsformer. Detta talar för att egenföretagarna skall ges samma reserveringsmöjligheter som aktiebolagen, såväl i kvantitativt som i kvalitativt avseende.

Kravet på lika reserveringsmöjligheter i kvalitativt avseende talar för att de reserveringsmöjligheter som föreslås avskaffade för aktiebolagen också tas bort för egenföretagarna. Vi föreslår sålunda att rätten till lagernedskrivning avskaffas liksom den lönebaserade resultatutjämningsfonden i dess nuvarande utformning och den inkomstbaserade resultatutjämningsfonden. I konsekvens med avskaffandet av de allmänna investeringsfonderna föreslås också att möjligheten att avsätta till allmän investeringsreserv slopas. På samma sätt som för aktiebolagen bör vidare rätten att sätta av till återanskaffningsfond för fastighet, fartygsfond och särskild nyanskaffningsfond tas bort och reglerna om eldsvådefonder och tvångsuppskov ge plats för regler om ersättningsfonder.

I det följande föreslår vi att egenföretagarna får möjligheter till avsättningar på det egna kapitalet och lönesumman. Av olika skäl föreslås dock att dessa reserveringsmöjligheter ges en något annorlunda utformning än för aktiebolagen (se avsnitt 6.3.2).

I *kvantitativt* avseende är det med tanke på gränsytan till löntagarbeskattningen problematiskt att ge samma reserveringsmöjligheter för enskild näringsverksamhet som för aktiebolag. En betydande konsumtion av skattekrediter skulle bli möjlig. Här bör dock beaktas att möjligheten till konsumtion av skattekrediter i det nya systemet blir mer begränsade än i dagens system beroende på att reserven är knuten till det egna kapitalet, ej till lager. Skattekrediter baserade på tillgångar är mer tillgängliga för konsumtion.

Ett totalt borttagande av reserveringsmöjligheter för egenföretagare skulle innebära negativa effekter på nyföretagandet. I ett dynamiskt perspektiv kan uppbyggnaden av en näringsverksamhet antas genomgå ett antal faser. I ett inledningsskede bedrivs den som enskild firma utan strikt separation mellan företagarens egen ekonomi och verksamhetens. Ett byte av företagsform aktualiseras när verksamheten nått en viss volym. I ett sådant perspektiv skulle en strikt tillämpning av den första neutralitetsprincipen vara förenad med nackdelar.

Mot denna bakgrund har vi gjort följande avvägningar. Önskemålet att begränsa möjligheten till konsumtion av skattekrediter talar för en beloppsmässig begränsning av de generella reserveringsmöjligheterna. I avsnitt 6.3.2 föreslås en begränsning till 8 basbelopp.[2] En egenföretagare med mer omfattande och/eller växande verksamhet bör ges möjlighet till expansion på i princip samma villkor som aktiebolagen. En förutsättning för detta bör dock vara att näringsverksamheten skattemässigt separeras från privatekonomin.

Det bör erbjudas en uppsättning skatteregler som utan krav på den

---

[2] Förutom de öppna reserveringsmöjligheterna i form av K-SURV och L-SURV bibehålls, liksom för aktiebolagen, möjligheten till överavskrivningar på inventarier. Däremot medges ej nuvärdeavskrivning för inventarier.

strikta civilrättsliga reglering som gäller för aktiebolaget ger samma expansionsmöjligheter. Därmed aktualiseras olika slag av s.k. staket-modeller.

Inom ramen för den allmänna principen om uppskjuten dubbelbeskattning kan staketmodeller utformas på olika sätt. Vid valet av metod aktualiseras ett antal principfrågor av ekonomiskt slag (dessa frågor utvecklas vidare i bilaga H). Vi återkommer till detta vid vår diskussion om olika varianter av en särskild redovisningsmetod (avsnitt 6.3.8).

1980 års företagsskattekommitté (FSK) har utformat en modell för enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70) och en för handelsbolag (SOU 1986:44). Utan att i detta sammanhang gå in på detaljer i FSK:s modeller och alternativa modeller (se vidare avsnitt 6.3.8 och 6.4.2) kan konstateras att valet står mellan att upprätta ett staket för enbart handelsbolaget eller för såväl handelsbolaget som enskild näringsverksamhet.

Gemensamt för bägge dessa lösningar är alltså att verksamhet i handelsbolag beskattas för sig (med någon form av staket). Det bästa sättet att åstadkomma detta är enligt vår uppfattning att göra handelsbolaget till skattesubjekt. Vi föreslår att så sker och vidare – i likhet med vad FSK tidigare föreslagit – att status som handelsbolag såväl civilrättsligt som skatterättsligt skall förutsätta registrering.

Civilrättsligt gäller i dag att ett handelsbolag skall ha flera delägare. För att handelsbolagsmodellen skall erbjuda ett verkligt alternativ för egenföretagaren krävs därför civilrättsliga förändringar, så att det i framtiden blir möjligt att bilda och driva enmanshandelsbolag (se vidare avsnitt 6.4.3).

En annan fråga som aktualiseras i fråga om handelsbolagen gäller sådana bolags – och övriga juridiska personers – starkt begränsade möjligheter att förvärva jordbruksfastigheter. För att modellen fullt ut skall kunna tillämpas på jordbruksföretag krävs därför en förändring av jordförvärvslagstiftningen.

Handelsbolagslösningen förutsätter sålunda ingrepp i såväl den civilrättsliga lagstiftningen som i jordförvärvslagstiftningen. En ändring som inte inkräktar på dagens materiella innehåll i jordförvärvslagstiftningen skulle innebära att den prövning som i dag görs vid fysiska personers förvärv av jordbruksfastigheter i fortsättningen också får göras vid handelsbolags (och ev. också aktiebolags) förvärv av sådana fastigheter och vid förvärv av andel i bolag som äger jordbruksfastigheter. En sådan ändring övervägs i samband med den översyn av jordförvärvslagstiftningen som för närvarande görs inom jordbruksdepartementet.

Ett alternativ till att införa enmanshandelsbolag är att skapa en möjlighet för enskilda näringsidkare att utan bolagsbildning få tillgång till mer omfattande reserveringsmöjligheter. Detta alternativ – en särskild redovisningsmetod – har den fördelen framför handelsbolagslösningen att kraven på förändringar i annan lagstiftning är begränsade. Samtidigt innebär bristen på civilrättslig reglering av förhållandet mellan den fysiske personen och näringsverksamheten problem såväl vad gäller förståelsen av metoden som kontrollen av att staketet mellan den privata ekonomin och näringsverksamheten upprätthålls.

En särskild redovisningsmetod kan utformas på olika sätt. Den naturliga

utgångspunkten är FSK:s förslag till staketmodell för enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70). Den modellen måste emellertid i olika avseenden kompletteras och modifieras så att den går att förena med den nya bolags- och löntagarbeskattning som vi och RINK lägger fram.

Vi har alltså att utgå från andra förutsättningar än de som gällde för FSK. Vi måste bl.a. ta hänsyn till den generella reserveringsmöjligheten i form av SURV och den separata beskattningen av kapitalinkomster utanför bolagssektorn. Till skillnad mot FSK skall vi vidare utgå från att egenföretagare även i fortsättningen kan bedriva näringsverksamhet utan att gå in i en särskild redovisningsmetod. Remissutfallet på FSK:s förslag och den allmänna debatten visar nämligen att den komplexitet i reglerna som följer av ett särskiljande av privatekonomin och näringsverksamheten inte skulle accepteras av en stor del av företagare som har en begränsad omfattning på sin verksamhet. En särskild redovisningsmetod måste alltså – på samma sätt som verksamhetsordningen i Danmark – göras frivillig.

Vid konstruktionen av en särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet är alltså en utgångspunkt att det därutöver finns regler för aktiebolag (och ekonomiska föreningar), för enskild näringsverksamhet utan särskild redovisningsmetod samt för handelsbolag, de senare med regler som visar stora likheter med aktiebolagen. I en skattereform som allmänt syftar till enkla och enhetliga regler är det angeläget att antalet uppsättningar av regelsystem hålls nere. Detta begränsar möjligheten att förse den särskilda redovisningsmetoden med särregler som inte återfinns i regelsystemen för näringsverksamhet som bedrivs i annan form.

Olika former av staketmodeller har tidigare mötts med skepsis från de organisationer m.m. som företräder egenföretagarna och frågan om en särskild redovisningsmetod har först på ett sent stadium kommit upp i vårt utredningsarbete. Med de tidsmässiga begränsningar som gäller för vårt arbete har det därför inte varit möjligt för oss att lämna detaljerade förslag. Vi får därför inskränka oss till att i avsnitt 6.3.8 beskriva och kommentera några varianter av särskild redovisningsmetod som har diskuterats i kommittén. Vi anser det dock angeläget att den särskilda redovisningsmetoden blir föremål för fortsatt utredning. Detta kan ske genom att regeringen tillkallar en särskild utredare med uppgift att lägga förslag till tekniska lösningar. Arbetet med detta bör ske skyndsamt och förslag presenteras i sådan tid att ställningstagande kan ske under 1990.

6.3 Enskild näringsverksamhet

6.3.1 Inledning

I detta avsnitt presenterar vi skatteregler för enskild näringsverksamhet. Vi inleder i avsnitt 6.3.2 med att föreslå en basbeloppsbegränsad reserveringsmöjlighet, knuten till det egna kapitalet i verksamheten och till lönesumman. I avsnitt 6.3.3 behandlas vissa kompletterande åtgärder i syfte att uppnå neutralitet mellan privatekonomi och näringsverksamhet vad gäller behandlingen av ränteintäkter och ränteutgifter. Förvärvskällor och underskott behandlas i avsnitt 6.3.4. Beskattningen vid avyttring av

näringsfastigheter behandlas i avsnitt 6.3.5. Frågan om annat beskattningsår än kalenderår skall tillåtas tas upp i avsnitt 6.3.6. I avsnitt 6.3.7 behandlas socialavgiftssystemet. Avslutningsvis redovisar vi i avsnitt 6.3.8 frågor kring den särskilda redovisningsmetoden.

6.3.2 Reserveringsmöjligheter m.m.

Vid utformningen av reserveringsmöjligheter för enskild näringsverksamhet är det av enhetlighetsskäl naturligt att knyta an till den konstruktion som valts för aktiebolagen. Beträffande valet av reserveringsbaser är samma skäl som för aktiebolagen giltiga. För att utjämna skattebelastningen mellan egen- och lånefinansierade investeringar bör sålunda en reserv knuten till det egna kapitalet väljas. För företag med litet eget kapital är lönesumman en naturlig alternativ bas.

Av avsnitt 6.2 har framgått att det finns vissa skäl att avvika från den modell som föreslagits för aktiebolagen. Det gäller bl.a dimensioneringen av reserveringsmöjligheten. Önskemålet att förhindra konsumtion av skattekrediter talar här för en begränsning.

Även i ett annat avseende kräver gränsytan till privatekonomin en annan konstruktion vad gäller kopplingen mellan de olika reserveringsalternativen än för aktiebolagen. Problemet gäller den olikartade behandlingen av utgiftsräntor i privatekonomi och näringsverksamhet. Detta s.k. räntebalansproblem behandlas närmare i nästa avsnitt.

Beträffande begränsningen av reserveringsmöjligheterna kan en utgångspunkt baseras på en jämförelse mellan egenföretagarens konsumtionsmöjligheter med den genomsnittlige löntagarens.

Med en genomsnittlig lön på 120 000 är enligt förslaget från RINK (med 30 % skattesats och med grundavdrag på 12 000) den disponibla inkomsten efter skatt 87 600.

För att kunna fastställa takbeloppet för reserven krävs ett antagande om det totala skatteuttaget i enskild näringsverksamhet. För en nettointäkt i företaget under 7,5 basbelopp kan skatteandelen i egenavgifterna beräknas till 18,37 procentenheter (av 25,10).[3] Vid en inkomstskatt på 30 % ger detta ett totalt skatteuttag på 40,8 % (0,1837 + 0,3*0,749). Detta ger ett takbelopp på ca 215 000, dvs. drygt 7 basbelopp.

Mot denna bakgrund och utifrån önskemål att begränsa antal näringsidkare som får anledning att byta företagsform eller att tillämpa särskild redovisningsmetod föreslår vi att den maximala reserven begränsas till *8 basbelopp*.

För aktiebolagen har föreslagits att företaget inte skall få använda de båda reserveringsmöjligheterna parallellt. Denna lösning är mindre lämplig för enskild näringsverksamhet. Som kommer att framgå av avsnitt 6.3.3 finns en besvärlig gränsyta mellan näringsverksamhet och privatekonomi

---

[3] Uppgifterna bygger på att avgifterna relateras till intäkten inkl. avgifter. Enligt RINK:s förslag sänks det totala egenavgiftsuttaget till 33,51 % varav skattedelen utgör 22,51 procentenheter.

vad gäller fördelningen av skulder och ränteutgifter. I frånvaro av korrigerande mekanismer finns incitament att lägga räntor i näringsverksamheten och därmed få avdrag mot såväl sociala avgifter som full inkomstskatt vilket är en betydande fördel jämfört med alternativet att få avdraget i inkomstslaget kapital. Detta räntebalansproblem dämpas om egenföretagaren ges möjlighet att parallellt använda reserven på det egna kapitalet och reserven på lönesumman. En sådan konstruktion innebär att skulder som förläggs till näringsverksamheten och därmed reducerar det egna kapitalet begränsar skattekrediterna för *samtliga*[4] företagare. Detta kommer att motverka den ökade avdragsrätten för skuldräntor (se vidare avsnitt 6.3.3).

Vi föreslår alltså att de båda reserveringsalternativen får användas parallellt i enskild näringsverksamhet.

Vad beträffar reserven på lönesumman föreslår vi vidare att samma konstruktion och begränsning skall gälla som för aktiebolagens MINI-L-SURV, dvs. avsättning medges med 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp. Motivet för detta är detsamma som för den valda parallellkonstruktionen, dvs. att reservernas räntebalanserande funktion skall bli mer effektiv. I frånvaro av ett takbelopp för lönereserven skulle det för vissa näringsidkare vara möjligt att flytta in lån i näringsverksamheten och utan någon motverkande effekt erhålla ett större skattemässigt avdrag för räntor.

För aktiebolagen har vi föreslagit att K-SURVEN skall baseras på det *utgående* egna kapitalet. Ett alternativ för enskild näringsverksamhet skulle vara att reserven i stället baserades på det ingående egna kapitalet med tillägg för årets nettointäkt reducerad med skatter och avgifter. Därmed skulle i princip även årets uttag vara reservgrundande, vilket kan vara ett stöd för expansion. Förmånen är dock begränsad i och med att högre SURV-avsättningar återförs till beskattning nästa år såvida inte nettointäkten är densamma som föregående år. Önskemål om enhetliga regler talar också för att det utgående kapitalet väljs som bas.

Sammanfattningsvis föreslås alltså att reserven konstrueras på följande sätt, nämligen

(30 % av utgående eget kapital + 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp) < 8 basbelopp

Kapitaldelen av reserven förutsätts alltså liksom för aktiebolagen baseras på det utgående kapitalet. Förutom större enhetlighet i regelsystemet ger detta också en mer effektiv räntekorrektion. Vid beräkning av utgående kapital beaktas inte eventuell fordran eller skuld avseende inkomstskatt och avgifter som hänför sig till näringsverksamheten.

Man kan nu fråga sig vid vilken gräns för det egna kapitalet som begränsningsregeln om maximalt 8 basbelopp får effekt. För ett företag utan några anställda ligger gränsen vid 800 000 (8/0,3*30 000). För ett

---

[4] Förutsättningen är dock att det egna kapitalet och lönesumman har en sådan storlek att företaget utnyttjar reserveringsmöjligheterna maximalt.

företag med en lönesumma på minst 25 basbelopp (750 000) ligger gränsen på 300 000 (3/0,3*30 000). När det egna kapitalet i verksamheten överstiger dessa gränser aktualiseras ett byte av företagsform, antingen till handelsbolag eller till aktiebolag, eller en övergång till särskild redovisningsmetod, om tillgång önskas till ytterligare reserveringsmöjligheter.

Effekterna av de föreslagna reserveringsmöjligheterna belyses ytterligare genom räkneexempel i bilaga G, där reglerna jämförs både med nuvarande regler för enskild näringsverksamhet och med de regler som föreslås för aktiebolagen. I bilagan beskrivs bl.a. relativa expansionsmöjligheter för de olika företagsformerna under förutsättning att ett visst uttag sker från verksamheten för finansiering av privata konsumtionsutgifter. Av bilagan framgår att expansionsmöjligheterna för aktiebolag och enskild näringsverksamhet i stort sett är likvärdiga under förutsättning att begränsningsregeln inte är effektiv. I förhållande till dagens regler förbättras också expansionsmöjligheterna för enskild näringsverksamhet, vilket framför allt är ett resultat av de sänkta inkomstskattesatserna.

Beträffande avskrivningsreglerna för inventarier och byggnader föreslår vi att dessa, liksom för aktiebolagen, inte förändras vad gäller de reguljära reglerna för inventarier. För byggnader avskaffas rätten till primäravdrag.

Vad gäller möjligheten till nuvärdeavskrivning för inventarier föreslår vi att denna avskrivningsmetod inte tillämpas i enskild näringsverksamhet. Det är angeläget att möjligheterna till konsumtion av skattekrediter begränsas och metoden med nuvärdeavskrivning skulle ge sådana möjligheter. En tillämpning av nuvärdemetoden i enskild näringsverksamhet skulle anskaffningsåret ge en betydligt större lättnad i det totala avgifts- och skatteuttaget än vad som gäller för aktiebolaget. Vid inkomstskattesatser på 30-50 % och med egenavgifter på ca 25 % blir lättnaden 40-52 % av inventariets anskaffningsvärde, vilket kan jämföras med ca 25 % för aktiebolaget. Den mindre skattelättnaden i aktiebolaget är inte heller åtkomlig för privat konsumtion.

I det nuvarande systemet har vissa näringsidkare getts rätt att skattemässigt jämna ut sina inkomster. Enligt särskild lagstiftning kan nämligen skogsägare, upphovsmän och uppfinnare fördela sina inkomster över tio år (skogskonto) resp. fem år (upphovsmannakonto och uppfinnarkonto). Kontona står öppna för fysiska personer och dödsbon, dvs. för skattskyldiga som kan träffas av progressiviteten i skatteskalan. Vidare har yrkesfiskare möjlighet att under en sjuårsperiod fördela sina inkomster av yrkesmässigt fiske inom ramen för systemet med allmän investeringsreserv.

Vad gäller upphovsmannakontona har RSV nyligen – efter ett initiativ av skatteutskottet (SkU 1986/87:33) – genomfört en kartläggning. Den visar att antalet konton vid 1988 års utgång var ca 700 (varje års insättning räknas som ett konto och en upphovsman kan därför ha flera konton). Den sammanlagda behållningen uppgick till ca 57 milj. kr.

RSV har kartlagt 165 innehavare av upphovsmannakonton. Av dessa hade 38 % en omsättning i den konstnärliga verksamheten som understeg 100 000 kr. Andelen skattskyldiga med en omsättning mellan 100 000 kr. och 200 000 kr. var 28 %. Nettointäkten före avsättning var för dessa båda kategorier av skattskyldiga i det flesta fall väsentligt lägre än 100 000 kr.

Den taxerade inkomsten var i flertalet fall lägre än 150 000 kr. trots att sidoinkomsterna var relativt höga i dessa omsättningsklasser.

RINK:s förslag till ny skatteskala innebär en generell sänkning av skattesatserna och en minskad progressivitet. Det finns därför anledning att ompröva de särskilda inkomstutjämningsreglerna. Vi anser att de särregler som nu gäller för upphovsmän och för uppfinnare och yrkesfiskare bör tas bort.

Vad gäller skogskontot är läget något annorlunda. En skogsägare som utnyttjar skogskontot kan vid planeringen av sina skogsuttag i princip bortse från att inkomstskatten är progressiv. Förekomsten av skogskontot kan därför bidra till att skogen sköts rationellt och avverkningarna hålls uppe. Reglerna om skogskonto bör enligt vår mening behållas.

Syftet med skogskontot m.m. är som tidigare nämnts att ge en möjlighet till skattemässsig utjämning av inkomster som varierar över åren. Reglerna har emellertid utformats så att de ger förmåner därutöver. I och med att hela det obeskattade beloppet löper med ränta och denna ränta beskattas först vid uttagstillfället ger en insättning på kontot samma skattemässiga favörer som sparande i pensionsförsäkringar. Vi föreslår att villkoren för skogskonto m.m. ändras i konsekvens med vad som enligt förslaget från RINK kommer att gälla för pensionssparande. Räntan på kontomedel bör följaktligen beskattas med 20 % genom att banken årligen för kontoinnehavarens räkning erlägger en källskatt.

En kvarstående fråga gäller hur skogskontona skall behandlas ur SURV-synpunkt. Med hänsyn till den latenta avgifts- och skatteskuld som är knuten till avsättningen föreslår vi att 50 % av kontobehållningen får tillgodoräknas SURV-underlaget.

6.3.3 Räntebalansproblemet

I dagens skattesystem finns olikheter beträffande behandlingen av sparande i privatekonomi och näringsverksamhet. Sociala avgifter utgår för kapitalavkastning i inkomstslagen rörelse och jordbruk men inte för avkastning i inkomstslaget kapital. Därmed diskrimineras bl.a. ränteinkomster i näringsverksamhet i förhållande till ränteinkomster i privatekonomi.

Ränteutgifter ger på motsvarande sätt en större skattelättnad i näringsverksamhet än i privatekonomi. Olikformigheten strider mot målet om skattemässig likformighet mellan löntagare och enskilda näringsidkare samt mot målet om att skatteplanering skall förebyggas.

Genom den av RINK föreslagna separatmodellen för beskattning av fysiska personers kapitalinkomster förstärks olikbehandlingen av räntor i och med att ett extra "avdragsgap" uppkommer för de inkomsttagare som beskattas i det progressiva skiktet.

I frånvaro av särskilda regler innebär detta, liksom vid nuvarande regler, att avdragsbegränsningen för ränteutgifter kan undvikas genom att ränteutgifter redovisas inom näringsverksamhet i stället för inom privatekonomi.

Frågan är då hur skattemässig likformighet skall uppnås avseende behandlingen av ränteutgifter och ränteinkomster i näringsverksamhet och

privatekonomi.

Den i föregående avsnitt föreslagna reserven på eget kapital i näringsverksamhet, K-SURV, bidrar till att dämpa olikbehandlingen av räntor. Intäktsräntor i näringsverksamhet får en lägre beskattning och avdragsrätten för utgiftsräntor begränsas. Överflyttning av ränteutgifter och därmed sammanhängande lån från privatekonomi till näringsverksamhet reducerar det egna kapitalet och ger därmed en mindre reserv och mindre skattekrediter.

För den majoritet av inkomsttagare som betalar enbart kommunalskatt ger den föreslagna dimensioneringen med en reserv på det egna kapitalet med 30 % ungefär skattemässig likformighet i behandlingen av räntor[5]. Effekterna via en minskad reserv på det egna kapitalet sluter det avdragsgap mellan näringsverksamhet och privatekonomi som beror på den extra avdragsrätten mot sociala avgifter.

K-SURVEN:s räntebalanserande funktion fungerar dock endast för näringsidkare som utnyttjar reserven fullt ut utan att begränsningsregeln är effektiv.

För näringsidkare som betalar statlig arbetsinkomstskatt och som därmed får en marginalskatt för arbetsinkomster på 50 % finns ett extra avdragsgap - utöver det som beror på uttaget av sociala avgifter - som gör det skattemässigt lönsamt att flytta ränteutgifter från privatekonomi till näringsverksamhet. I princip kan även detta gap slutas genom att underlaget för den statliga arbetsinkomstskatten (summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet) minskas med en fiktiv ränta beräknad på underlaget för K-SURV. En sådan regel skulle medföra att underlaget för den statliga skatten ej skulle påverkas av om lån flyttades in i näringsverksamheten eftersom den lägre inkomsten av näringsverksamhet skulle balanseras av ett minskat fiktivt ränteavdrag på grund av minskat underlag.

Av framför allt enkelhetsskäl har RINK avstått från att föreslå en regel av ovanstående slag. Däremot har det bedömts som angeläget att motverka ett undvikande av avdragsbegränsningen genom att privata lån flyttas in i näringsverksamheten i sådan utsträckning att ett negativt underlag uppkommer[6]. RINK föreslår därför en metod som innebär att man på ett

---

[5] Antag att en näringsidkare lägger in ett privat lån på 100 000 kr. med räntor på 10 000 kr. i näringsverksamheten. Med en kommunalskatt på 30 % och en skattedel i de sociala avgifterna på 18-25 procentenheter blir den total skattesatsen 41-48 %. Skattelättnaden på grund av ökade ränteavdrag är alltså 4 100-4 800 kr. Men därutöver ger en minskad reserv på eget kapital med 30 000 kr. en förlust av ränta på skattekredit med 1 230-1 440 kr., vilket minskar skattelättnaden i näringsverksamhet till ca 2 900-3 500 kr. Om räntorna dragits av i inkomstslaget kapital hade skattelättnaden varit 3 000 kr.

[6] En näringsidkare kan undgå avdragsbegränsningen genom att lånefinansiera utgifter inom näringsverksamheten i stor utsträckning medan intäkterna används för att amortera lån (eller för att undvika upptagande av lån) inom privatekonomi. Därigenom uppnås kvittning mellan arbetsinkomster och ränteutgifter inom näringsverksamhet, vilket ger omotiverade skattelättnader jämfört med redovisning av arbetsinkomster i inkomstslaget tjänst och ränteutgifter i inkomstslaget kapital.

schablonmässigt sätt skattemässigt överför ränteutgifter motsvarande det negativa underlaget till inkomstslaget kapital. Detta sker genom en räntekorrektion, som beräknas som statslåneräntan multiplicerad med beloppet för underlaget. Räntekorrektionen redovisas som en inkomst av näringsverksamhet samt som ett avdrag i inkomstslaget kapital. Därmed uppnås samma skatt som om motsvarande ränteutgifter redovisas inom privatekonomi[7].

Räntekorrektionen gör det mindre förmånligt att finansiera privat konsumtion genom "uttag" som överstiger nettointäkten i näringsverksamheten. Jämfört med dagens regler begränsas därmed möjligheten att använda överavskrivningar och andra reserveringar i näringsverksamheten för att finansiera privat konsumtion.

6.3.4 Indelning i förvärvskällor och underskottsavdrag

Enligt gällande regler beräknas inkomsten inom de olika inkomstslagen särskilt för varje förvärvskälla. Beträffande jordbruksfastighet och annan fastighet bildar varje fastighet, del av fastighet eller komplex av fastigheter som utgör förvaltningsenhet en förvärvskälla. I fråga om rörelse är varje förvärvsverksamhet som är att anse som självständig rörelse en förvärvskälla.

Förvärvskälleindelningen har betydelse vid statstaxeringen genom att underskott i en förvärvskälla inte får räknas av från överskott i en annan förvärvskälla vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp. Vidare får vid beräkningen av underlag för socialavgifter inte utjämning av underskott och överskott ske mellan olika förvärvskällor.

Ett viktigt mål i RINK:s arbete är att begränsa utrymmet för skatteplanering i det nya skattesystemet. Utformningen av reglerna om förvärvskällor och underskottsavdrag är därvid av stor betydelse. Med hänsyn härtill har dessa frågor hänförts till RINK:s område vid arbetsfördelningen mellan kommittéerna.

RINK föreslår att enskild näringsverksamhet skall indelas i förvärvskällor i huvudsaklig överensstämmelse med de nuvarande reglerna för rörelse. En viss uppmjukning av de nuvarande reglerna sker dock genom att skilda verksamheter får bilda en gemensam förvärvskälla om de har naturlig anknytning till varandra. Vidare föreslås att förvärvskällorna skall hänföras till antingen aktiv eller passiv näringsverksamhet. Denna indelning får betydelse bl.a. i socialavgiftshänseende.

RINK föreslår vidare bl.a. att underskott i förvärvskälla i inkomstslaget

---

[7] Antag att en näringsidkare tar ett lån på 150 000 kr. samtidigt som han investerar 100 000 kr. i tillgångar som inte avskrivs samt har försäljningsintäkter på 70 000 kr. och driftsutgifter på 50 000 kr. Om företagaren tar ut 70 000 kr. för att finansiera privat konsumtion och således lånefinansierar även driftsutgifterna blir det egna kapitalet minus 50 000 kr. Vid 11 % statslåneränta ger detta en räntekorrektion på 5 500 kr. som redovisas som en intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet och som ett motsvarade avdrag i inkomstslaget kapital. Därmed uppkommer samma skattemässiga resultat som om näringsidkaren redovisat ett lån för att finansiera privat konsumtion i inkomstslaget kapital.

näringsverksamhet får kvittas mot framtida överskott i förvärvskällan avseende såväl inkomstskatt som sociala avgifter utan tidsbegränsning. Ackumulerade underskott som utgör en definitiv förlust när förvärvskällan upphör dras av efter 70-procentig kvotering i inkomstslaget kapital. Förslaget innebär att kvittning av underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla inte tillåts.

Från våra utgångspunkter har vi inte något att erinra mot RINK:s förslag.

6.3.5 Beskattningsår

Näringsidkare är som regel bokföringsskyldiga enligt BFL. Räkenskapsåret utgörs av kalenderåret eller annan period av tolv månader (brutet räkenskapsår). Ett brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer har möjlighet att medge att annan period av tolv månader får utgöra räkenskapsår. Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Detsamma gäller beträffande koncerner. Även härvidlag finns en dispensmöjlighet.

Enskild person eller dödsbo som äger eller brukar en jordbruksfastighet är inte bokföringsskyldig enligt BFL. Däremot föreligger skyldighet att som underlag för taxeringen föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141), JBFL. Bestämmelserna i JBFL om räkenskapsår överensstämmer med dem i BFL.

Med taxeringsår avses enligt 3 § KL det kalenderår under vilket taxering sker i första instans. Beskattningsåret utgör det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret eller, vid brutet räkenskapsår, det räkenskapsår som löpt ut närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

För aktiebolag m.fl. juridiska personer kommer i det nya systemet att finnas endast ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Räkenskapsåret kommer därför att utgöra beskattningsår för alla inkomster. Behov av någon särskild avstämningsdag för transaktioner mellan bolaget och aktieägarna föreligger inte. Det saknas på grund av det anförda anledning för oss att ifrågasätta rätten för dessa subjekt att tillämpa brutet räkenskapsår.

I fråga om enskilda näringsidkare är situationen annorlunda. Dessa kommer normalt vid sidan av näringsverksamheten att redovisa inkomst eller underskott av kapital i det nya systemet. Det blir härvid viktigt att tillgångar och skulder liksom inkomst- och utgiftsräntor fördelas korrekt mellan näringsverksamheten och privatekonomin. Detta gör det angeläget att redovisningsperioden för näringsverksamheten och privatekonomin överensstämmer. Vi föreslår därför att räkenskapsåret för enskild näringsverksamhet skall utgöras av kalenderår. Detsamma bör gälla för näringsverksamhet som bedrivs av dödsbo och av juridisk person som förvaltar samfällighet och vars inkomst beskattas hos delägarna. Härigenom kommer all näringsverksamhet som skall beskattas kommunalt att ha kalenderår som beskattningsår.

6.3.6 Reavinstbeskattning av näringsfastigheter

Vårt förslag i det föregående om reformerad bolagsbeskattning innebär bl.a. att reavinster på fastigheter skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Någon uppräkning av ingångsvärdet e.d. skall inte ske.

Frågan om utformningen av reavinstbeskattningen av enskilt ägda fastigheter har behandlats av RINK. Vi har medverkat i diskussionen såvitt gäller fastigheter som används i enskilt bedriven näringsverksamhet. RINK:s förslag beträffande sådana fastigheter innebär följande.

Reavinster redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet och beskattas med progressiv inkomstskatt och grundavgift. Grundregeln för vinstberäkningen är att den skattepliktiga vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och omkostnadsbeloppet. Skatteuttaget begränsas genom en schablonregel om att omkostnadsbeloppet får beräknas som 40 % av skillnaden mellan försäljningsintäkten och utnyttjade avdrag för reparationer under de senaste fem åren, skogsavdrag och andra avdrag för substansminskning. Reaförluster är avdragsgilla till 70 % mot progressiv inkomstskatt och egenavgifter.

Vid utformningen av reavinstbeskattningen av enskilt ägda näringsfastigheter måste ses till att skillnaden i skattebelastning inte blir för stor gentemot å ena sidan fastigheter i bolagssektorn och å andra sidan övriga enskilt ägda fastigheter. Det har visat sig vara förenat med stora svårigheter att finna en lämplig lösning. RINK:s modell får emellertid anses vara den bästa av de modeller som studerats.

6.3.7 Socialavgiftssystemet

För finansieringen av socialförsäkringssystemet utgår socialavgifter. Dessa är av två slag, arbetsgivaravgifter som utgår med ca 37 % och egenavgifter som utgår med ca 34 % av underlaget.

Arbetsgivaravgifter, som en arbetsgivare och i vissa fall även en uppdragsgivare skall betala, beräknas på den lön och de skattepliktiga naturaförmåner som utges till anställda.

Egenavgifter betalas främst av de som har inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet. Till grund för beräkningen av dessa avgifter läggs taxeringen till statlig inkomstskatt.

Utanför det avgiftspliktiga området faller arrendeinkomster och inkomster från upplåtelser av avverkningsrätter och andra s.k. passiva rörelse- och jordbruksinkomster. Utanför faller även pensionsförmåner liksom inkomster från fastighetsförvaltning. För personer som fyllt 65 år utgår varken arbetsgivar- eller egenavgifter.

För 1989 beräknas socialavgifterna uppgå till ca 195 miljarder kr., varav ca 188 miljarder kr. i arbetsgivaravgifter och ca 7,5 miljarder kr. i egenavgifter.

Vid arbetsfördelningen mellan RINK och URF har socialavgifterna hänförts till RINK:s område. RINK har utarbetat ett detaljerat förslag till förändringar i fråga om uttag av socialavgifter. Principen bakom förslaget är att alla förvärvsinkomster skall beläggas med någon typ av socialavgifter.

Inkomster som grundar rätt till socialförsäkringsförmåner skall beläggas med fulla avgifter. För övriga förvärvsinkomster skall en grundavgift motsvarande den s.k. skattedelen av avgifterna tas ut. Skattedelen utgör ca 23 % av underlaget.

Såvitt avser egenföretagare skall grundavgiften tas ut på inkomst av passiv näringsverksamhet, dvs. verksamhet i vilken företagaren inte aktivt medverkat, och på realisationsvinst vid försäljning av näringsfastighet. Vidare skall grundavgiften tas ut på ersättningar till egenföretagare och arbetstagare som fyllt 65 år och vid utbetalning av pensionsförmåner.

Vi kan i huvudsak ansluta oss till RINK:s förslag.

Enligt gällande regler gör en egenföretagare avdrag för premie för pensionförsäkring som allmänt avdrag. Detta medför att avgift kommer att tas ut i två led om avgift utgår vid utbetalning av pension. Vi föreslår därför att – om RINK:s förslag i denna del genomförs – avdraget för premie skall göras i förvärvskällan där det medför en reducering av avgiftsunderlaget.

6.3.8 Särskild redovisningsmetod

6.3.8.1 Inledning

Frågan om en särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet har ägnats betydande uppmärksamhet inte bara i Sverige utan också i Danmark och Norge. I Danmark har med verkan fr.o.m. 1987 genomförts en frivillig "virksamhedsordning". I Norge har en "delningsmodell" utretts i olika omgångar sedan mer än tio år och frågan utreds nu ånyo.

För vår diskussion om en särskild redovisningsmetod är FSK:s förslag (SOU 1984:70) den naturliga startpunkten. I det följande sammanfattar vi först detta förslag och de synpunkter på förslaget som framfördes vid remissbehandlingen (avsnitt 6.3.8.2). Därefter presenterar vi några andra modeller som har tagits upp i vårt utredningsarbete (avsnitt 6.3.8.3). Avslutningsvis redovisar vi våra egna överväganden (avsnitt 6.3.8.4).

6.3.8.2 FSK:s förslag

FSK:s förslag till staketmetod innebär att inkomst av näringsverksamhet träffas av en statlig skatt om 10 %. Uttag av ackumulerade vinstmedel (som träffats av den 10-procentiga skatten) är avdragsgillt. Vid uttag tas full skatt ut (statligt och kommunalt). Beskattning sker i inkomstslaget "eget företag". Egenavgifter beräknas på inkomsten av eget företag.

FSK diskuterade också en alternativ modell. Den innebar att inkomsten innanför staketet löpande skulle beskattas efter 30 % och att denna skatt senare skulle få räknas av vid uttagstillfället. FSK ifrågasatte emellertid om en sådan avräkningsmodell skulle fungera rent tekniskt.

Innanför FSK:s staket finns bara egendom som träffas av full skatt vid en försäljning. Det innebar att själva fastighetsinnehavet ligger utanför staketet. Värdeminskningsavdrag på fastigheten görs alltså i inkomstslaget eget företag. En försäljning av fastigheten beskattas i den privata ekonomin

enligt de förmånliga reavinstreglerna. Löpande utgifter för reparation, räntor m.m. dras emellertid dras av innanför staketet.

Kapitalet innanför staketet delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Det tillskjutna kapitalet kan fritt tas tillbaka medan uttag av ackumulerade vinstmedel träffas av skatt och avgifter. Som uttag av vinstmedel räknas inte bara uttag av kontanter, varor m.m. Användande av verksamhetens tillgångar som säkerhet för privata lån räknas också som uttag.

Företagaren kan få allmänt avdrag om han täcker upp ett underskott i näringsverksamheten. Denna typ av tillskott intäktsförs – i motsats till andra tillskott – i näringsverksamheten.

FSK:s staket är personligt i den meningen att det inte kan övertas av någon annan. Vid ett arvskifte beskattas de ackumulerade vinstmedlen hos dödsboet. Däremot får – enligt samma principer som i dag – tillgångar tas över till sina skattemässiga restvärden.

Remissinstanserna uttryckte i allmänhet ett positivt intresse för modellen som sådan (en sammanställning av remissyttrandena finns i Ds Fi 1986:25). Det betonades dock att modellen i olika avseenden behövde kompletteras och att ett fullt genomarbetat förslag måste utformas innan slutlig ställning kunde tas. Kritik riktades särskilt mot den föreslagna behandlingen av fastigheter. Den omständigheten att fastigheter beskattades både innanför och utanför staketet ansågs komplicera modellen och dessutom skapa utrymme för skatteplanering.

Näringslivets organisationer framhöll att det var viktigt att skattesatsen inte höjdes över den föreslagna nivån 10 %. De underströk också att bl.a. generationsskiftesfrågorna måste hanteras på ett annorlunda sätt. Informationsproblemen i samband med övergången framhölls också.

Från administrativt håll framfördes farhågor att det inte skulle vara möjligt att i alla lägen upprätthålla staketet. Exempelvis skulle det kunna vara svårt att uttagsbeskatta "rullande lån" där företagaren de facto utnyttjade kapital i näringsverksamheten privat men där detta inte framgick av redovisningen vid bokslutstillfällena. Det befarades också att den låga skattesatsen skulle leda till en så stor kapitaluppbyggnad att åtskilliga företagare – genom utflyttning eller på annat sätt – skulle försöka dra sig undan det andra ledet i beskattningen.

6.3.8.3 Andra modeller

De organisationer som företräder egenföretagarna har i ett sent skede i utredningsarbetet presenterat en skiss till särskild redovisningsmetod för egenföretagare. En utgångspunkt för skissen är de förslag som läggs fram av URF och RINK.

I några avseenden avviker modellen från kommittéernas lösningar. Bl.a. sker beskattningen av fastighetsvinster utanför staketet i inkomstslaget kapital. Vinsten träffas alltså av 30 % statlig skatt och inga avgifter. Vid vinstberäkningen får fastighetens anskaffningskostnad räknas upp med halva inflationen. Vid den löpande beskattningen redovisas fastigheten i näringsverksamheten. Räntor och kostnader för reparationer dras alltså av

där liksom värdeminskningsavdragen. Vid avyttringen av fastigheten behandlas värdeminskningsavdragen separat och återförs i näringsverksamheten.

I övrigt gäller att den beskattningsbara inkomsten beräknas på vanligt sätt enligt samma regler som gäller för aktiebolagen. Därefter klyvs inkomsten i en del som avser kapitalinkomst och en del som avser arbetsinkomst. Vid beräkning av kapitalinkomstdelen utnyttjas det ingående K-SURV-underlaget. Som kapitalinkomst räknas statslåneräntan med tillägg av ca fem procentenheter multiplicerat med K-SURV-underlaget.

På kapitalinkomstdelen utgår inga egenavgifter. Inkomsten beskattas som inkomst av kapital, dvs. med en statlig skatt om 30 %. Beskattning sker oavsett om inkomsten tas ut från verksamheten eller ej. Om den inte tas ut förs den efter avskattning till kontot för tillskjutet kapital.

På arbetsinkomstdelen tas egenavgifter ut. Beskattning sker som för lön. På arbetsinkomst som inte tas ut direkt utan behålls (fonderas) i verksamheten tas i stället en statlig näringsskatt ut med 30 % Det fonderade beloppet redovisas på ett särskilt kapitalkonto (näringsvinstkonto).

När fonderad arbetsinkomst tas ut ett senare år beskattas utttaget som arbetsinkomst. Uttaget beläggs inte med egenavgifter eftersom inkomsten redan träffats av 30 % skatt. Uttaget är förmånsgrundande.

Uttag av fonderad inkomst beskattas normalt som arbetsinkomst. I den mån uttagsårets inkomst inte täcker det årets beräknade kapitalavkastning betraktas motsvarande del av uttag av fonderad inkomst som redan beskattad kapitalinkomst.

Uttag som överstiger den skattepliktiga inkomsten räknas som uttag av tillskjutet kapital och kan ske utan skatteeffekter. Tas mer än det tillskjutna kapitalet ut – så att ett negativt värde uppkommer – skall SURVEN innanför staketet återföras till beskattning.

Förluster i verksamheten klyvs enligt samma principer som vinster.

Som nämndes inledningsvis innebär modellen att fastigheter beskattas enligt andra regler än som förutsatts i RINK:s och URF:s förslag. I en modifierad modell som har presenterats för oss behandlas fastigheterna på ett annat sätt. Enligt denna modell beskattas fastighetsvinsten innanför staketet. Ett uttag av fastighetsvinsten beskattas i inkomstslaget kapital (och beskattas med 30 %). Detta gäller oavsett om vinsten tas ut försäljningsåret eller senare. Modellen förutsätter alltså att fastighetsvinster som inte omedelbart tas ut redovisas som en särskild post.

6.3.8.4 Överväganden

Vi redovisar i detta avsnitt våra preliminära överväganden beträffande den särskilda redovisningsmetoden. Som tidigare framgått har de skisserade modellerna aktualiserats på ett förhållandevis sent stadium i utredningsarbetet. Följaktligen har det inte varit möjligt för oss att granska modellerna i detalj. Vi får därför begränsa oss till vissa allmänna kommentarer.

Som framgått av våra utgångspunkter för den framtida utformningen av egenföretagarebeskattningen (avsnitt 6.2) anser vi det angeläget att en möjlighet ges för enskilda näringsidkare att kunna expandera verksamheten

utan att bilda aktiebolag. Den särskilda redovisningsmetoden utgör en sådan principiell möjlighet. I förhållande till det andra huvudalternativet, alltså det där handelsbolaget görs till skattesubjekt, har det en viss fördel i att inga särskilda förändringar krävs i den civilrättsliga lagstiftningen och i annan lagstiftning.

I bilaga H redovisas några principiella frågor av ekonomiskt slag som aktualiseras vid varje slag av skattemodell där på ett eller annat sätt privatekonomin separeras från näringsverksamheten. En av dessa frågor gäller om avsteg skall göras från den allmänna principen om dubbelbeskattning av all inkomst från näringsverksamhet.

Gemensamt för de skisserade modellerna är att en viss andel av näringsinkomsten inte blir föremål för dubbelbeskattning. Detta åstadkoms genom att näringsinkomsten före uttag av näringsskatt klyvs i en kapitalinkomstdel och en arbetsinkomstdel. Kapitalinkomstdelen beräknas genom en schablonmässig ränteberäkning – där valet av räntenivå kan variera – på det kapital som tillskjutits näringsverksamheten.

Frågan är då om detta avsteg från dubbelbeskattningsprincipen kan anses vara berättigat. Enligt vår mening bör frågan bedömas i relation till de övriga lättnader som antas gälla vid beskattningen inom staketet. I den särskilda redovisningsmetoden förutsätts företaget få möjlighet till avsättningar till K-SURV, som bl.a. skulle grundas på samma underlag som utgör beräkningsunderlag för den schablonmässigt uppskattade kapitalinkomsten. Att med denna förutsättning medge avdrag för en ränta till företagaren synes oss tveksamt, då detta skulle ge ett totalt sett för lågt skatteuttag på viss del av näringsinkomsten. Enligt vår mening är ett minimikrav för att medge ett sådant avdrag och en sådan skattelättnad att det tillskjutna kapitalet exkluderas från SURV-underlaget.

I den första av de för oss presenterade modellerna förutsätts reavinstbeskattningen av fastigheter ske, delvis utanför staketet, delvis innanför detta. Räntor och värdeminskningsavdrag m.m. dras av inom staketet medan reavinsten beskattas som inkomst av kapital, där dock värdeminskningsavdragen läggs tillbaka i förvärvskällan (innanför staketet). Reavinsten definieras som försäljningspriset med avdrag för anskaffningsvärdet, till hälften uppräknat. Fastighetens värde ingår i SURV-underlaget.

I tre avseenden är den föreslagna reavinstbeskattningen problematisk. För det första innebär det faktum att reavinsten beskattas i inkomstslaget kapital indirekt att ett led i dubbelbeskattningen bortfaller, då olika avdrag under innehavstiden reducerar uttagen och beskattningen i bägge leden. Till viss del motverkas detta dock av att värdeminskningsavdragen återläggs inom staketet.

För det andra innebär enkelbeskattningen av reavinster i kombination med att fastigheten ingår i SURV-underlaget att det totala skatteuttaget på näringsfastigheter blir för lågt, t.o.m. lägre än för privatbostäder.

För det tredje innebär förslaget att anskaffningsvärdet skall uppräknas med halva inflationen ytterligare en skattelättnad, som förutom att det ger en lägre beskattning än för privatbostäder innebär att dagens asymmetri i skattesystemet – bestående i full avdragsrätt för nominella räntor och beskattning av en reducerad nominell vinst – återintroduceras.

Den modifierade modellen har inte den första modellens svagheter vad gäller reavinstbeskattningens utformning. Fastigheten beskattas i sin helhet innanför staketet, alltså även reavinsten. Vid reavinstberäkningen medges ej uppräkning av anskaffningskostnaden. Den föreslagna lösningen innebär att dubbelbeskattningen upprätthålls.

Vad gäller de tekniska aspekterna kan först konstateras att de nu presenterade modellerna är skatterättsliga konstruktioner utan koppling till den civilrättsliga lagstiftningen. Redan detta förhållande ställer stora krav på redovisningens standard för att beskattningen skall kunna utformas efter de linjer som nu diskuterats. Det är självklart angeläget att en eventuell redovisningsmetod utformas så att de skattskyldiga kan överblicka sin skattemässiga situation och att kontrollen av systemet kan ske med rimliga insatser från det allmännas sida.

I förhållande till FSK:s modell innehåller de nu presenterade modellerna vissa komplicerande inslag. Detta är i första hand en följd av reglerna om klyvning av inkomsten i en arbetsinkomst och en kapitalinkomstdel. Olika inkomstdelar måste särredovisas – både inkomståret och senare – för att reglerna skall bli konsistenta. I avgiftshänseende blir det fråga om en uppdelning mellan uttag av årets arbetsinkomst (avgifter) och tidigare års arbetsinkomster (kvittning mot erlagd skatt). Behandlingen av fastigheter ger – liksom i alla staketmodeller – upphov till svårigheter.

En teknisk analys av de nu presenterade modellerna kan inte göras på det här stadiet. Allmänt kan dock sägas att komplexiteten kan bli betydande när en staketmodell skall utformas i detalj. Inte minst erfarenheterna från Danmark visar detta.

6.4 Handelsbolag

6.4.1 Inledning

Skattereglerna för handelsbolag har på senare tid varit aktuella i olika sammanhang. FSK har lagt fram ett förslag till skattemodell där handelsbolagen görs till särskilda skattesubjekt (SOU 1986:44). Vidare har de s.k. dubbla avdragen (för löpande underskott och i reavinstsystemet) stoppats genom lagstiftning hösten 1988. Det kan också nämnas att FSK:s nya förslag om beskattningen av fåmansföretag (SOU 1989:2) berör bl.a. de fåmansägda handelsbolagen.

I det följande behandlas den framtida beskattningen av handelsbolag. I avsnitt 6.4.2 diskuteras alternativet med fortsatt delägarbeskattning och alternativet med handelsbolaget som skattesubjekt. Vi förordar det senare alternativet och utvecklar i avsnitt 6.4.3 en modell för en sådan beskattning som har anpassats till de förslag som URF och RINK lägger fram i övrigt. I avsnitt 6.4.4 behandlas civilrättsliga frågor. Det gäller i första hand om status som handelsbolag skall förutsätta registrering. Vi diskuterar också förutsättningarna för att tillåta enmanshandelsbolag.

Av tidsskäl lägger vi inte fram ett helt komplett förslag till ändrade skatteregler. I det fortsatta beredningsarbetet får analyseras bl.a. hur övergången till en ny skattemodell för handelsbolagen skall regleras.

6.4.2 Val av skattemodell

Handelsbolag är i dag en juridisk person men inte något självständigt skattesubjekt[8]. Bolagets vinst beskattas alltså inte hos handelsbolaget utan hos bolagsmännen enligt den fördelning som bolagsmännen avtalar. Från civilrättslig synpunkt anses det råda stor frihet för bolagsmännen att fördela vinster och förluster mellan sig. Vid beskattningen kan i speciella situationer en korrigering ske av den civilrättsliga fördelningen.

Bolagsman beskattas enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL för den del av bolagets vinst, som "å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget ... använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets ... under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst." Bolagsmannen behandlas alltså i dag som en egenföretagare såvitt avser bolagsinkomster. Vinstberäkningen sker emellertid i handelsbolaget och inte som förekommer i andra länder hos var och en av bolagsmännen. Någon skattemässig åtskillnad föreligger inte mellan bolaget och bolagsmannen. Delägare i handelsbolag beskattas för sin del i *bolagsinkomsten* oavsett om han har lyft någon del av inkomsten. Att ta bolagets egendom i anspråk för konsumtion utlöser i sig inte någon beskattning.

En fråga är om en åtskillnad mellan bolagsmannens privatekonomi och bolagets ekonomi kan åstadkommas vid en *fortsatt delägarbeskattning*. Avsikten med en sådan åtskillnad är att bolagsmannen inte skall inkomstbeskattas för mer än vad han i någon form har lyft från bolaget. Till skillnad från vad som gäller i dag skall å andra sidan beskattningen knytas till just bolagsmannens ianspråktagande för egen del av bolagsvinsten. Den del av handelsbolagets inkomst som inte omedelbart tas ut förutsätts också bli beskattad, men efter en lägre procentsats än den som gäller för bolagsmans inkomster. Eftersom handelsbolaget inte är något skattesubjekt skulle emellertid beskattningen ske hos bolagsmännen också av den icke uttagna vinsten.

En modell av nu angivet slag kan naturligtvis utformas på olika sätt. Bolagsmännen skulle var och en kunna behandlas som egenföretagare, vilka tillämpar en särskild redovisningsmetod beträffande andelen i bolaget. Bolagsman skulle således av sin andel av bolagsinkomsten bestämma hur stor del som han väljer att ta ut från bolaget och hur mycket han vill spara. Bestämningen av bolagsinkomsten skulle på samma sätt som nu är fallet ske i handelsbolaget. Även de reserveringar i form av SURV-avsättning som nu föreslås bli införda görs i handelsbolaget. Uttagsbeskattningen av bolagsmännen knyts inte till uttag från handelsbolaget utan till uttag från det "egenföretag" som andelen i handelsbolaget utgör.

---

[8]En översikt av civil- och skatterättsliga regler i utlandet ges i bilaga K.

Ett annat alternativ är att inkomsten i bolaget beräknas fram till SURV-avsättning och att resultatet fördelas mellan bolagsmännen som sedan var och en får göra SURV-avsättning. Bolagsmännen bestämmer var för sig hur mycket de vill ta ut direkt.

En tredje modell är att inte bara inkomstberäkningen fram t.o.m. SURV-avsättning sker i handelsbolaget utan att också bolagsmans skattepliktiga uttag redovisas som ett uttag från handelsbolaget. Vad som återstår efter bolagsmans uttag fördelas bolagsmännen emellan. Skatten på de sparade vinstmedlen, på inkomsten av näringsverksamhet, tas ut hos bolagsmännen.

Ställer man de tre modellerna vid sidan av varandra kan man konstatera att den första och andra modellen står varandra mycket nära. Skillnaden är att reservering sker i bolaget i den första modellen och hos bolagsmännen i den andra. Avsättning till L-SURV grundar sig på den i bolaget utbetalda lönesumman. Av kontrollskäl bör sådan avsättning ske i bolaget. Skäl saknas att dela avsättningsmöjligheterna mellan bolag och bolagsmän. Även K-SURV-avsättning bör därför ske i bolaget. I valet mellan den första och den andra modellen är den första modellen att föredra.

Vad därefter gäller den tredje modellen kan konstateras att en ordning enligt vilken bolagsmännen mellan sig har att fördela bolagsinkomsten efter gjorda uttag inte kan sägas utgöra något verkligt alternativ till handelsbolaget som skattesubjekt. Bolagsmännen skulle var och en ha att redovisa sina uttag från handelsbolaget. Inkomstberäkning och sparande av vinster skulle ske i handelsbolaget. Om skatten på sparade vinster rent debiteringstekniskt läggs på bolaget eller på bolagsmännen är av underordnad betydelse.

Endast den första modellen kan med andra ord sägas utgöra ett alternativ till att göra handelsbolaget till skattesubjekt. Att för varje bolagsandel tillämpa en särskild redovisningsmetod skulle innebära att bolagsmannen först tog upp sin andel av bolagsinkomsten och därefter redovisade hur stor del därav som han avsåg att spara till senare år och hur mycket han tagit ut. Uttaget beskattas enligt vanliga regler medan den sparade inkomsten skulle utgöra lågbeskattad näringsinkomst.

Mot en delägarbeskattning av detta slag kan såväl principiella som tekniska invändningar resas.

Förslag till modell för skattemässig åtskillnad mellan näringsverksamhet och privatekonomi har tidigare lagts fram av FSK (SOU 1984:70). Mycket av kritiken mot det förslaget tog sikte på det förhållandet att den enskilda näringsverksamheten inte utgör någon från näringsidkarens privatekonomi i civilrättslig mening skild verksamhet. Handelsbolagen utgör däremot en särskild juridisk person. Redan detta är ett starkt skäl för att vid en reformering av handelsbolagens beskattning göra bolagen till särskilda skattesubjekt. Det är väl känt att den praktiska tillämpningen av den nuvarande delägarbeskattningen inte är komplikationsfri. Användningen av handelsbolagen i skatteundandragande syfte hänger till stor del samman med den stora frihet bolagsmännen i dag har att fördela vinster och förluster mellan sig.

Ser man till vilka praktiska problem som en delägarbeskattning i förening med en särskild redovisningsmetod skulle medföra utgör räntekorrigeringen vid negativt SURV-underlag en komplikation. Räntekorrigering innebär att bolagsmännen vid negativt underlag som inkomstpost skall ta upp en viss räntesats (kopplad till statslåneräntan) gånger negativt underlag och att en motsvarande avdragspost skall tas upp inom inkomstslaget kapital. Vid en delägarbeskattning skulle bolagsmännen kunna förfara så att effekterna av räntekorrigeringen uteblir. En effekt av tillämpningen av en särskild redovisningsmetod för bolagsandelar skulle också bli att den som är delägare i flera handelsbolag skulle ha att redovisa sparade näringsinkomster från olika bolag. Med hänsyn till det angelägna i att uttag av sparade inkomster inte sker utan beskattning synes delägarbeskattningen vara kontrollkrävande i jämförelse med att all sparad inkomst finns samlad i handelsbolaget.

Vi har med hänsyn till nu anförda omständigheter funnit övervägande skäl tala för att handelsbolagen görs till särskilda skattesubjekt och beskattas enligt i huvudsak samma regler som aktiebolag.

Huvuddragen i FSK:s förslag till ny beskattning av handelsbolag kan sammanfattas på följande sätt. På handelsbolagets inkomst efter bolagsmännens uttag, inkomst av näringsverksamhet, utgår statlig inkomstskatt med 10 %. För handelsbolag med juridiska personer i delägarkretsen är skattesatsen 52 %. Bolagsmans uttag beskattas i sin helhet i nytt inkomstslag, inkomst av handelsbolag, till kommunal och statlig inkomstskatt. Samtliga uttag från handelsbolaget föranleder enligt förslaget uttag av socialavgifter. För tillskott till handelsbolaget som sker för förlusttäckning föreligger rätt till allmänt avdrag.

6.4.3 Handelsbolag som skattesubjekt

6.4.3.1 Allmänt

Utgångspunkten är alltså att handelsbolaget skall beskattas på samma sätt som aktiebolaget. Det innebär bl.a. att handelsbolaget beskattas i enbart ett inkomstslag (näringsverksamhet) och att skattesatsen blir 30 %.

Framträdande drag i företagsskattereformen är ändringar i de nuvarande reglerna för indelning i inkomstslag och förvärvskällor samt en betydande breddning av skattebasen och en därtill kopplad sänkning av skattesatsen.

För handelsbolagens del innebär detta att bolagen liksom övriga utövare av vad som i dag hänförs till inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av rörelse och inkomst av annan fastighet (konventionell metod) framdeles skall redovisa sin verksamhet inom inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen skall ske enligt samma regler som för aktiebolag. Till inkomstslaget näringsverksamhet föreslås också att handelsbolagets övriga inkomster skall föras. Vinst av fastighetsförsäljningar liksom kapitalavkastning skall således redovisas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Ett handelsbolag kommer därmed att redovisa samtliga

inkomster inom ett inkomstslag. Inom inkomstslaget näringsverksamhet föreslås handelsbolaget i likhet med aktiebolagen redovisa all verksamhet i en förvärvskälla.

Sedan handelsbolagets inkomst framräknats återstår att beakta av bolagsmännen gjorda uttag från bolaget. Uttagen är avdragsgilla för bolaget utom såvitt gäller den del av bolagsmans uttag som är att betrakta som avkastning på hans kapitalandel i bolaget. Hur kapitalavkastningsdelen skall beräknas redovisas under avsnittet bolagsmans beskattning nedan.

6.4.3.2 Bolagsmans beskattning

Bolagsman i handelsbolag beskattas i dag för sin andel av bolagets inkomst oavsett hur inkomsten använts och hur mycket av denna som han har lyft.

Sedan handelsbolagen gjorts till skattesubjekt kommer bolagsmannens beskattning att knytas just till vad han har lyft från bolaget.

Bolagsmans uttag skall utöver ersättning för utfört arbete anses innefatta avkastning på det kapital som han har nedlagt i bolaget. Kapitalavkastningen beskattas som inkomst av kapital hos bolagsmannen och skall inte föranleda uttag av socialavgifter. Kapitalavkastningen är, som tidigare angetts, å andra sidan inte avdragsgill för bolaget. Kapitalavkastningen föreslås bli beräknad enligt samma regler som avses gälla i fråga om uttag från fåmansägda aktiebolag (jfr RINK:s förslag). Har bolagsmannen inte varit aktiv i bolaget beskattas hela uttaget som kapitalinkomst.

Vad som därefter återstår av bolagsmans uttag hänförs till arbetsinkomst och beskattas inom inkomstslaget tjänst. Arbetsinkomst skall föranleda uttag av socialavgifter. Är juridisk person bolagsman beskattas uttaget som inkomst av näringsverksamhet. Bolagsman kan naturligtvis ta tillbaka sitt tillskjutna kapital från bolaget utan beskattning och avgifter.

Med uttag avses inte bara uttag av kontanter utan även uttag av varor och tjänster från bolaget. Detta följer av allmänna regler om s.k. naturaförmåner och behöver inte anges särskilt när det gäller handelsbolag. Det kan emellertid antas att det kommer att föreligga intresse av att ta bolagets vinstmedel i anspråk utan att göra uttag från bolaget för att därigenom undgå den personliga inkomstskatten och uttaget av socialavgifter. Ett exempel på ett sådant ianspråktagande är att ta ett lån från handelsbolaget. Mot ett lån föreligger inte några civilrättsliga hinder. Bolaget och bolagsmannen är två skilda rättssubjekt som kan träffa avtal med varandra om en lånetransaktion. Det finns inte något bundet kapital i handelsbolaget varför låneförbud av det slag som finns i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, saknas för handelsbolagens del.

FSK föreslog för sin del ett skatterättsligt "låneförbud". Bolagsmans lån från handelsbolaget betraktas som ett uttag från bolaget och beskattas som ett sådant. Också i vårt förslag till modell för beskattning av handelsbolag föreligger behov av att jämställa lån mellan handelsbolag och bolagsmän med uttag, som föranleder beskattning. Det finns också anledning att behandla lån till bolagsmans närstående som ett bolagsmannens lån vilket skall utlösa beskattning. Behandlingen av lån till närstående bör samordnas

med den översyn av fåmansföretagslagstiftningen som föranleds av FSK:s nyligen avlämnade betänkande.

För s.k. kommersiella lån bör undantag från skatteplikten göras. Bolagsman som också är näringsidkare bör således kunna ta upp ett lån i handelsbolaget i och för sin näringsverksamhet.

6.4.3.3 Handelsbolaget och socialavgifter

Bolagsman i handelsbolag erlägger i dag socialavgifter i form av egenavgifter på sin andel av bolagsinkomsten. En kommanditdelägare som utfört arbete för bolaget betraktas i avgiftssammanhang som anställd, vilket får till följd att bolaget har att erlägga arbetsgivaravgifter för honom. Inkomsten från bolaget skall kommanditdelägaren trots detta redovisa som inkomst av jordbruksfastighet, rörelse eller annan fastighet och inte som tjänst.

Enligt vårt förslag skall bolagsmännen i handelsbolag redovisa sina uttag från bolaget som inkomst av tjänst eller kapital. Frågan är då om detta bör föranleda en omläggning av uttaget av socialavgifter i så måtto att handelsbolaget skall erlägga arbetsgivaravgifter på bolagsmännens uttag. FSK föreslog att den nuvarande ordningen med egenavgifter skulle behållas. FSK anförde som skäl för sitt ställningstagande att bolagsmännen skulle ges möjlighet att utan beskattning återta tillskjutet kapital och att de därför först vid bokslutstillfället kunde avgöra hur stort det skattepliktiga och avgiftspliktiga uttaget varit. Bolagsmännens uttag från ett handelsbolag sker dessutom inte sällan oregelbundet, varför en direkt jämförelse med löneutbetalningar till anställda enligt FSK inte kunde göras. Med hänsyn bl.a. till nu angivna förhållanden kunde det ifrågasättas om det skulle medföra några mera påtagliga administrativa fördelar med ett system där bolagsmännens uttag från handelsbolaget medräknas i underlagen för månadsavgifterna för bolaget.

Handelsbolaget har i det nya systemet ställning som skattesubjekt. Bolagsmännens uttag skall redovisas inom inkomstslagen tjänst och kapital. Dessa omständigheter gör att det enligt vår mening framstår som naturligt att handelsbolaget också skall erlägga socialavgifter på bolagsmännens uttag i form av arbetsgivaravgifter. I den mån som bestämningen av kapitalavkastningen vid årets slut föranleder att handelsbolaget har erlagt för mycket eller för litet i arbetsgivaravgifter under året får bolaget lämna en rättad uppbördsdeklaration.

6.4.3.4 Underskott

Bolagsman får i dag göra avdrag vid sin personliga taxering för förluster som uppkommit i handelsbolaget. Vinst och förlust fördelas i princip bolagsmännen emellan enligt bolagsavtalet. Med begränsningen i det civilrättsliga ansvaret följer inte någon motsvarande begränsning av bolagsmans rätt till avdrag för kommanditbolagets förlust.

Förlust som uppkommer i ett handelsbolag som är skattesubjekt är bolagets förlust och berör skattemässigt i första hand inte bolagsmännen.

Handelsbolaget bör få rätt till förlustutjämning enligt samma regler som skall gälla för aktiebolag.

Bolagsmännens civilrättsliga ansvar för handelsbolagets skulder kvarstår också efter en övergång till att behandla handelsbolaget som skattesubjekt. FSK föreslog att bolagsman skulle medges allmänt avdrag för faktiskt tillskott till bolaget för förlusttäckning vid taxeringen året efter det då tillskottet intäktförts hos bolaget. Vid remissbehandlingen restes vissa invändningar mot den tekniska utformningen av förslaget i denna del. Den principiella inställningen synes emellertid ha varit att bolagsman borde ges tillfälle att med obeskattade medel täcka i handelsbolaget uppkommande förluster.

Vid bedömningen av frågan hur bolagsmans civilrättsliga ansvar för bolagets åligganden skall beaktas vid beskattningen måste den enskilde näringsidkarens möjligheter att kvitta underskott i förvärvskälla mot andra inkomster uppmärksammas. Som framgått av avsnitt 6.3.4 föreslår RINK att en enskild näringsidkare skall ges möjlighet att *inom* förvärvskällan spara uppkommet underskott. Däremot kommer det enligt förslaget inte bli möjligt att kvitta ett underskott i en förvärvskälla mot inkomster i en annan förvärvskälla.

För handelsbolagens del innebär övergången till att behandla handelsbolagen som skattesubjekt att ett underskott som uppkommer i handelsbolaget får balanseras och utnyttjas av bolaget kommande år efter samma regler som föreslås för aktiebolag. Med hänsyn till hur reglerna för enskilda näringsidkare utformats bör bolagsman hänvisas till att inom reavinstsystemet bli kompenserad för den slutliga förlust som hans delägarskap i handelsbolaget ger upphov till. De tillskott som bolagsman kan tänkas göra till bolaget påverkar således i likhet vad som gäller enskilt bedriven verksamhet hans beskattning i samband med att han avyttrar andelen eller att handelsbolaget upplöses.

6.4.3.5 Upplösning av handelsbolag

De skattemässiga konsekvenserna av en likvidation och upplösning av ett handelsbolag idag kan sammanfattas enligt följande. Bolagsman som tillskiftas enskilda tillgångar skall i princip ta upp skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och dess bokförda värde till beskattning. Om bolagsman övertar hela verksamheten och överför denna till en enskild firma eller använder den som apportegendom i samband med aktiebolagsbildning anses överföring kunna ske utan upplösning av reserver. Tillgångarna får emellertid inte ha ändrat skatterättslig karaktär vid utskiftningen. När det gäller upplösning av och utskiftning från fåmansägda handelsbolag utgör den s.k. fåmansföretagslagstiftningen ett hinder mot överföring av reserver utan avskattning.

Enligt det nu framlagda förslaget skall handelsbolagen framdeles behandlas som ett skattesubjekt. Beskattningen i samband med upplösningen av ett handelsbolag förändras därmed. Om tillgångar överförs till bolagsmännen skall skillnaden mellan marknadsvärde och bokfört värde beskattas i likhet med vad som är fallet i dag. Beskattningen kommer

emellertid att ske i bolaget eftersom detta är skattesubjekt. Handelsbolaget skall således ta upp skillnaden som intäkt av näringsverksamhet.

Vinstmedel som utskiftas i samband med handelsbolagets upplösning utgör uppskjutna uttag. Bolagsman bör därför uttagsbeskattas för värdet av tillgångar som tillskiftas honom.

Utskiftning från handelsbolag är att jämställa med en avyttring av andelarna i bolaget och är alltså realisationsvinstgrundande. Bolagsman skall därför taxeras för realisationsvinst/realisationsförlust i anledning av upplösningen enligt de regler som föreslås för avyttring av bolagsandel.

6.4.3.6 Avyttring av andel i handelsbolag

Reglerna rörande beskattningen vid avyttring av andel i handelsbolag ändrades under 1988. Syftet var att förhindra ett fortsatt utnyttjande av de s.k. fiktiva avdragen. De nya reglerna innebär att ingångsvärdet för andel år för år justeras med tillskott och skattepliktiga inkomster (höjer ingångsvärdet) och med uttag och avdragsgilla underskott (sänker ingångsvärdet). När andelen slutligen avyttras jämförs försäljningspriset med det justerade ingångsvärdet. En på detta sätt beräknad vinst är skattepliktig till 100 procent (yngre andelar) eller 40 procent (äldre andelar). En förlust är – oavsett innehavstiden – avdragsgill till 40 procent.

Det kan förekomma att det justerade ingångsvärdet blir negativt. En kommanditdelägare kan tillgodoföras underskott med större belopp än som svarar mot vad han satsat i bolaget. Säljer han andelen kan köpeskillingen vara mindre än den skatt han får betala med anledning av avyttringen.

För att förhindra kringgåenden har regler införts om att upplösning av bolaget och inlösen av andelen skall utlösa reavinstbeskattning. Vidare skall vid gåva, bodelning, arv och testamente en beskattning ske i reavinstsystemet om det justerade ingångsvärdet är negativt.

Övergången till att behandla handelsbolagen som skattesubjekt förändrar på ett radikalt sätt behandlingen av förluster som uppkommer i handelsbolaget. Någon omedelbar möjlighet för bolagsman att vid sin löpande beskattning utnyttja handelsbolagets förlust kommer inte att föreligga. Vinster och förluster som uppkommer i handelsbolaget är i stället i första hand bolagets. Bolaget hänvisas till att utnyttja underskottet mot framtida överskott. Bolagsmans anskaffningsvärde på bolagsandelen kommer därigenom inte att påverkas av bolagets resultat. Anskaffningsvärdet kommer att utgöras av det tillskjutna kapitalet vid avyttringen ökat/minskat med skillnaden mellan köpeskillingen vid förvärvet och det tillskjutna kapitalet vid denna tidpunkt. Delägaren kommer vid avyttringen att reavinstbeskattas för vinst som redan underkastats beskattning i bolaget. Reglerna för beskattning av avyttring av handelsbolagsandelar harmonierar därigenom med dem som gäller för aktieförsäljning. Beskattningen vid andelsförsäljning förutsätts när det gäller andelar i fåmansägda handelsbolag ske efter samma principer som föreslås för avyttring av aktier i fåmansaktiebolag.

Görs handelsbolagen till skattesubjekt föreligger, med hänsyn till hur bolagets förluster behandlas, inte något behov av regler av den typ som infördes genom 1988 års lagstiftning.

6.4.4 En ny definition av handelsbolaget

6.4.4.1 Inledning

En ändring av beskattningsreglerna som innebär att handelsbolaget behandlas som ett särskilt skattesubjekt förutsätter att det finns en klar och entydig civilrättslig definition av handelsbolaget. Det är inte rimligt att hänvisa skattemyndigheterna till att göra en bedömning av en rad olika tolkningsdata för att kunna bestämma hur beskattningen skall ske.

I det följande redovisar vi först i avsnitt 6.4.4.2 den nuvarande civilrättsliga definitionen av handelsbolaget. Därefter presenterar vi i avsnitt 6.4.4.3 en ny definition som bör uppfylla kraven på en klar avgränsning av handelsbolaget gentemot andra företagsformer. Sist tas i avsnitt 6.4.4.4 upp frågan om vilka övergångsregler som bör gälla.

6.4.4.2 Nuvarande regler

Bolagsformerna handelsbolag och enkla bolag regleras i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, som trädde i kraft den 1 juli 1981. Genom denna lag upphävdes lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

Genom HBL utvidgades begreppet handelsbolag medan utrymmet för de enkla bolagen minskade. Den nuvarande gränsdragningen innebär i princip att ett handelsbolag anses föreligga så snart en näringsverksamhet (som detta begrepp används i civilrättslig lagstiftning) utövas av två eller flera i bolagsform medan enkla bolag inte kan bildas och användas för att driva näringsverksamhet. Enligt en övergångsbestämmelse till den nuvarande lagstiftningen, vars övergångstid har förlängts till utgången av år 1989, skall emellertid frågan om det föreligger ett handelsbolag eller ett enkelt bolag bedömas enligt äldre lag avseende bolag som bildats innan den nuvarande lagen trädde i kraft. Vidare har genom en särskild bestämmelse i lagen från den nuvarande definitionen av handelsbolag undantagits näringsverksamhet inom jord- och skogsbruk som drivs av dödsbon eller fysiska personer i bolag. I sådana fall föreligger i stället ett enkelt bolag.

Utmärkande för handelsbolagen är att de räknas som juridiska personer och att delägarna i handelsbolaget svarar solidariskt för bolagets förbindelser. Av att ett handelsbolag är juridisk person följer också att dess borgenärer har företräde till bolagsförmögenheten framför bolagsmännens enskilda borgenärer. I det enkla bolaget, som saknar rättskapacitet, föreligger det däremot inte någon sådan företrädesrätt för bolagsborgenärerna och i normalfallet inget solidariskt ansvar för bolagsmännen. Bolagsman i det enkla bolaget svarar i princip endast för förpliktelser på grund av avtal som han själv deltagit i.

Enligt den nuvarande lagstiftningen föreligger ett handelsbolag om två eller flera har avtalat att gemensamt i bolag driva näringsverksamhet. Ett handelsbolag kan också komma till stånd genom att ett på avtal grundat enkelt bolag omvandlas till handelsbolag genom att registreras i handelsregistret. Det ligger således alltid ett avtal till grund för ett handelsbolag. Avtalet kan slutas helt formlöst, muntligt eller genom konkludent handlande, och mellan i princip alla slags rättssubjekt. Bl.a. personer som är försatta i konkurs eller som har meddelats näringsförbund och vissa utländska rättssubjekt och andra s.k. kontrollsubjekt kan dock inte med giltig verkan träffa avtal om handelsbolag.

Ett handelsbolag blir redan genom själva bolagsavtalet en juridisk person som kan förvärva rättigheter och åtaga sig förbindelser. För detta krävs ingen registrering. En annan sak är att det i 2 § handelsregisterlagen (1974:157) föreskrivs att ett handelsbolag innan bolaget börjar sin verksamhet skall söka registrering i handelsregistret genom en skriftlig ansökan av samtliga bolagsmän med uppgift bl.a. om bolagets firma och näringsverksamhetens art. Bestämmelsen är straffsanktionerad. Det förhållandet att redan bolagsavtalet konstituerar handelsbolaget som juridisk person innebär att en underlåtenhet att registrera ett handelsbolag i handelsregistret inte i sig gör bolagets rättshandlingar ogiltiga.

Den avsevärda utvidgningen i den nuvarande lagstiftningen av användningsområdet för handelsbolagen i förhållande till de enkla bolagen motiverades i förarbetena främst med att de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna – bolagsmännens solidariska ansvar och handelsbolagens rättskapacitet – befrämjade krediten och därför var lämpliga för bolag som idkade näring. Det ansågs också lämpligt att låta bolagsavtalet konstituera handelsbolaget på grund av att det var av största betydelse för tredje man att bolagsmännen svarade solidariskt för bolagets förbindelser och att detta för näringsdrivande verksamhet inte skulle få vara beroende av huruvida bolagsmännen registrerade bolaget.

Sedan den nuvarande lagstiftningen trätt i kraft har det i skilda sammanhang framförts kritik mot att handelsbolagsbegreppet genom den nuvarande definitionen fått en alltför vid omfattning. Det har ansetts att det finns vissa näringsverksamheter som kan tänkas vara lämpliga att undanta från handelsbolagsformen. Kritik har också framförts mot att definitionen av handelsbolagen är oklar och att det kan vara svårt både för bolagsmännen själva och för andra att avgöra bolagets rättsliga status i förhållande till andra samarbetsformer.

6.4.4.3 Registreringen konstituerar handelsbolaget

Ett förslag med handelsbolaget som ett särskilt skattesubjekt fordrar, som tidigare angetts, en klar och entydig definition av begreppet handelsbolag. För att uppfylla denna förutsättning bör definitionen av handelsbolagen ändras så att det utöver bolagsavtalet krävs registrering i handelsregistret. Genom en sådan förändring av definitionen får man en klar och entydig utgångspunkt för bedömningen av vilken företagsform en verksamhet är att hänföra till. En sådan ändring är även till fördel för bolagsmännen och

tredje man som får ett säkert och kontrollerbart underlag för vilka regler som är tillämpliga avseende bolagets inre rättsförhållanden och bolagets ansvarighet gentemot tredje man.

En reform av det angivna slaget skulle i praktiken, med hänsyn till den redan befintliga registreringsskyldigheten för handelsbolagen, inte innebära något större avsteg från hur reglerna tillämpas i dag. Det kan i detta sammanhang även nämnas att handelsbolaget enligt redan gällande skatteregler när det gäller mervärdeskatt, punktskatter, sociala avgifter och ansvaret för anställdas skatter behandlas som ett särskilt skattesubjekt. Detta förutsätter att handelsbolaget är registrerat för att ärenden i skatte- och avgiftssammanhang skall kunna handläggas. Ett handelsbolag, som driver näringsverksamhet, är alltså även av detta skäl vanligtvis registrerat.

En reform av det angivna slaget innebär att näringsverksamhet i större utsträckning än i dag kommer att kunna bedrivas i det enkla bolagets form. Man överlämnar till bolagsmännens eget avgörande huruvida en verksamhet skall bedrivas i form av handelsbolag eller enkelt bolag. Den nu föreslagna utvidgningen av det enkla bolagets användningsområde är inte avsedd att få till följd att näringsverksamhet av större omfattning med flera anställda drivs i denna bolagsform. Med anledning av att kreditmöjligheterna för ett enkelt bolag är begränsade, på grund av att bolagsmännen inte har något solidariskt ansvar, torde det ändå i praktiken inte vara möjligt att driva näringsverksamhet av större omfattning i form av ett enkelt bolag.

En reform där även näringsverksamhet kan drivas i det enkla bolaget kan knappast vara till nackdel för tredje man eftersom denne genom den nu föreslagna definitionen av handelsbolagen alltid kan genom handelsregistret skaffa sig kännedom om det är fråga om ett handelsbolag där bolagsmännen är solidariskt ansvariga eller om endast den eller de bolagsmän som ingår förbindelsen svarar för dess fullgörande.

En utvidgning av det enkla bolagets användningsområde på sätt som nu angetts innebär att man tillmötesgår den kritik som framförts om att den nuvarande definitionen av handelsbolagen gjorts för vidsträckt. De nuvarande undantagen från lagens definition av handelsbolagen blir med en sådan förändring obehövliga och kan tas bort. Detta gör reglerna enklare.

På samma sätt som nu gäller kommer ett bolag som inte driver näringsverksamhet i civilrättslig mening utan verksamhet av annat slag vara handelsbolag om bolaget införs i handelsregistret. Någon prövning av registermyndigheten i fråga om verksamhetens art förutsätts således inte ske.

Om man uppställer krav på registrering i handelsregistret för att ett handelsbolag skall föreligga bör den nuvarande registreringsskyldigheten för handelsbolag avskaffas.

6.4.4.4 Övergångsbestämmelser

En förändring av definitionen av handelsbolagen, på sätt som tidigare redovisats, innebär att bolag som enligt den nuvarande definitionen är handelsbolag, men som inte registrerats i handelsregistret, enligt den nya

gränsdragningen kommer att vara enkla bolag. Med hänsyn bl.a. till den nuvarande registreringsskyldigheten för handelsbolagen kan man utgå från att det endast är ett litet fåtal handelsbolag som kommer att beröras av att definitionen förändras. Frågan är emellertid hur dessa bolags interna rättsförhållanden och ansvarighet gentemot bolagsborgenärerna skall behandlas vid en övergång till ett nytt handelsbolagsbegrepp.

Den nya gränsdragningen mellan handelsbolagen och de enkla bolagen innebär att bolagsmännen i ett oregistrerat handelsbolag på ett mycket enkelt sätt kan åstadkomma att bolaget även enligt de nya reglerna uppfyller kriterierna för ett handelsbolag. För det fall att enighet inte kan nås mellan bolagsmännen om att registrera bolaget torde förutsättningar föreligga för att upplösa bolaget genom likvidation. Mot bakgrund härav kan man inte hävda att det utifrån bolagsmännens intressen kan föreligga ett behov av att ett oregistrerat handelsbolag även efter ikraftträdandet behandlas som handelsbolag.

Däremot är frågan, om vilken företagsform ett sådant bolag hänförs till, av avgörande betydelse för handelsbolagets borgenärer. Med hänsyn till den för handelsbolaget utmärkande regeln om bolagsmännens solidariska ansvar för handelsbolagets förbindelser är det av stor betydelse för dessa borgenärer att denna ansvarighet inte upphör på grund av en ny bolagsdefinition. Det skulle inte vara rimligt, särskilt eftersom bolagsborgenärerna inte har något inflytande över om ett handelsbolag låter sig registreras, att begränsa bolagsmännens solidariska ansvar för förbindelser som ett handelsbolag ingått före ikraftträdandet av en ny gränsdragning mellan handelsbolagen och de enkla bolagen.

En lämplig avvägning mellan borgenärsintresset och betydelsen av att dessa bolag inte fortsätter att bestå under en längre tid uppnås genom att ett sådant handelsbolag efter en kortare övergångstid upplöses och om bolaget fortfarande driver verksamhet rörelsen fortsätter i det enkla bolagets form. Sedan bolaget upplösts bör emellertid bolagsmännens solidariska ansvar kvarstå för förbindelser som bolaget ingått. En sådan övergångsreglering motsvarar i sina huvuddrag de övergångsregler som gällde för äldre aktiebolag med 5 000 kr. i aktiekapital (se prop. 1973:168).

6.4.5 Enmanshandelsbolag

Ett handelsbolag kan inte, som ett aktiebolag, bildas av en enda bolagsman. Det fordras alltid ett avtal mellan minst två personer. Om antalet bolagsmän sedan bolaget bildats går ned till en, genom att en av bolagsmännen förvärvar de övrigas andelar eller en utomstående förvärvar alla bolagsmännens andelar eller genom att alla bolagsmännen utom en utträder eller utesluts, skall handelsbolaget enligt en bestämmelse i lagen om handelsbolag och enkla bolag efter sex månader anses ha trätt i likvidation. Denna ordning med ett mycket litet utrymme för att driva verksamhet med enmanshandelsbolag har främst motiverats med att en person på ett mycket enkelt och formlöst sätt skulle kunna avskilja en del av sin förmögenhet till förmån för vissa borgenärer om man godtog enmanshandelsbolag som en normal företeelse.

Vid utformningen av de nuvarande reglerna har man utgått från att ett handelsbolag alltid förutsätter minst två personer vid bildandet och under bolagets fortsatta existens. Det har tidigare inte övervägts om det kan finnas ett behov av att kunna såväl bilda som driva handelsbolag med endast en bolagsman.

Avgörande för frågan om man kan öppna en möjlighet för en ensam bolagsman att bilda och driva verksamhet i handelsbolag är huruvida antalet bolagsmän är av betydelse för de särskilda egenskaper – bolagsmännens solidariska ansvar och handelsbolagets rättskapacitet – som utmärker handelsbolagen.

Handelsbolaget som rättssubjekt kan, genom behörig ställföreträdare, ikläda sig förbindelser. I 2 kap. 20 § HBL finns reglerad den för handelsbolag karakteristiska ansvarigheten för bolagets skulder som åvilar bolagsmännen och som innebär att bolagsmännen svarar solidariskt och primärt för handelsbolagets förpliktelser. Av detta följer att en bolagsborgenär, utan att först kräva bolaget, kan vända sig direkt mot en bolagsman och av honom ta ut fordringens hela belopp. Regeln om bolagsmännens solidariska ansvarighet är tvingande och kan således inte sättas ur kraft genom bestämmelse i bolagsavtalet. Denna solidariska och primära ansvarighet är naturligtvis mycket förmånlig för bolagets borgenärer och kan därvid även antas vara till fördel för bolaget och bolagsmännen genom att det ökar bolagets kreditmöjligheter.

Fråga är om den nu redovisade utmärkande egenskapen för handelsbolagen är knuten till just det förhållandet att det måste finnas minst två bolagsmän för att ett handelsbolag skall kunna driva verksamhet. Värdet för borgenärerna av bolagsmännens primära och solidariska ansvarighet är beroende av bolagsmännens solvens. En primär och solidarisk ansvarighet är självfallet utan något värde om bolagsmännen saknar betalningsförmåga. Vid en bedömning av värdet av den solidariska ansvarigheten är det avgörande således knappast antalet bolagsmän utan de enskilda bolagsmännens solvens. Att antalet bolagsmän i sig saknar större betydelse vid en sådan bedömning kan även utläsas av reglerna om kommanditbolag. I ett kommanditbolag kan det ju förhålla sig så att endast en av bolagsmännen, komplementären, är fullt ut ansvarig för bolagets skulder medan övriga bolagsmän, kommanditdelägarna, endast bär ett till sin utfästa insats begränsat ansvar. Någon minimigräns för en kommanditdelägares insats föreskrivs inte heller. Denna insats kan alltså vara mycket begränsad. För värdet av den solidariska betalningsskyldigheten är det således utan någon avgörande betydelse att ett handelsbolag måste bestå av flera bolagsmän.

Ett ytterligare utmärkande drag för handelsbolagen är att handelsbolaget är rättssubjekt och därmed juridisk person av vilket följer bl.a. att bolagsborgenärerna äger företräde till handelsbolagets förmögenhet framför bolagsmännens privata borgenärer. Detta betyder att handelsbolaget äger sina tillgångar som juridiskt är skilda från bolagsmännens privata egendom och endast bolagsborgenärerna och inte bolagsmännens enskilda borgenärer kan göra gällande sina fordringar mot bolaget. Däremot följer av regeln om bolagsmännens solidariska och primära betalningsskyldighet för bolagets förbindelser att bolagsborgenärerna kan

konkurrera med bolagsmännens enskilda borgenärer ifråga om att få betalning ur de enskilda bolagsmännens egendom för sina fordringar.

Som redovisats tidigare har den nuvarande ordningen med ett mycket litet utrymme för att driva verksamhet med enmanshandelsbolag främst motiverats med att en person på ett mycket enkelt och formlöst sätt – genom att bilda handelsbolag med sig själv som enda bolagsmannen – skulle kunna avskilja en del av sin förmögenhet till förmån för vissa borgenärer. Lagstiftaren synes därvid ha velat skydda bolagsmannens enskilda borgenärer från godtyckliga åtgärder från bolagsmannens sida till förmån för bolagets borgenärer. Lagstiftaren synes ha menat att förhandenvaron av två eller flera personligt ansvariga bolagsmän borde antas kunna minska risken för sådana åtgärder. Mot skälet för det nu mycket begränsade utrymmet för att driva handelsbolag med en bolagsman kan invändas, vad som redan anförts om att man redan enligt den nuvarande lagstiftningen har möjlighet att enkelt – genom att bilda kommanditbolag med en kommanditdelägare som gör en mindre insats i bolaget – föra över egendom till ett bolag till nackdel för sina enskilda borgenärer. Eftersom lagstiftningen dessutom i princip medger att ett handelsbolag bedrivs med alla rättssubjekt som bolagsmän, såväl fysiska som juridiska personer, kan knappast det ovan redovisade skälet för att inte tillåta enmanshandelsbolag väga särskilt tungt.

Till det anförda kommer att de allmänna civilrättsliga reglerna avseende överlåtelses verkan gentemot överlåtarens fordringsägare ger de enskilda borgenärerna ett visst skydd mot godtyckliga åtgärder till förmån för vissa borgenärer. Av dessa regler följer exempelvis beträffande lösöre som en bolagsman överlåter till ett handelsbolag men som finns kvar i bolagsmannens besittning att överlåtelsen saknar verkan gentemot bolagsmannens borgenärer. Dessa åtnjuter dessutom skydd genom att överlåten egendom i vissa fall kan återvinnas i en konkurs. Mot denna bakgrund kan det inte finnas några avgörande hinder mot att utvidga användningsområdet för handelsbolagen till att även avse enmansbolag.

Man kan däremot ställa sig tveksam till om en sådan utvidgning av handelsbolagsbegreppet även bör göra det möjligt för en juridisk person som ensam bolagsman att bilda och driva handelsbolag. En sådan ordning skulle nämligen göra det möjligt att bl.a. bilda kedjor av handelsbolag, vilket skulle innebära att värdet av det solidariska ansvaret för handelsbolagets förbindelser urholkades. En sådan ordning skulle även kunna medföra att konkurslagens återvinningsregler underminerades. En eventuell reform med en utvidgning av användningsområdet för handelsbolagen till enmanshandelsbolag borde enligt vår uppfattning därför begränsas till att avse endast fysisk person som ensam bolagsman. För sådan bolagsman bör även uppställas kravet på att denne avser att driva näringsverksamhet i handelsbolaget.

7 Övergången till det nya systemet

7.1 Inledning

I tidigare kapitel har föreslagits ett nytt system för beskattning av företag som i förhållande till dagens regler utgör en långtgående förändring. I detta kapitel behandlas hur *övergången* från dagens smalbasiga system till reformpaketets bredbasiga system skall regleras.

Övergångsfrågan rör i första hand hanteringen av de öppna stora obeskattade reserver som byggts upp med dagens skatteregler. Vid övergången till det nya systemet skall i princip dessa reserver återföras till beskattning. Detta gäller såväl lagerreserver och resultatutjämningsfonder som investeringsfonder.

Förutom begränsningen av reserveringsmöjligheter aktualiserar även andra delar av reformpaketet övergångsfrågor. Den föreslagna fulla nominella beskattningen av realisationsvinster kräver särskilda regler.

I avsnitt 7.2 anges ett antal mål för övergången. I avsnitt 7.3 behandlas till vilken skattesats avskattning skall ske och i avsnitt 7.4 reglerna för avskattning av lagerreserv och resultatutjämningsfond. Behovet av spärregler mot skattebetingad lageruppbyggnad diskuteras i avsnitt 7.5. I avsnitt 7.6 behandlas avvecklingen av investeringsfonderna, i avsnitt 7.7 reavinstreglerna och i avsnitt 7.8 avvecklingen av Annellavdragen. Slutligen föreslås i avsnitt 7.9 regler för överföring av gamla förlustavdrag.

7.2 Några mål för övergången

Vid utformningen av övergångsreglerna skall beaktas olika önskemål. Det är väsentligt att övergången sker med minimala realekonomiska störningar vad gäller effekterna på investeringar och tillväxt. Önskemål om minimala störningar utesluter emellertid inte att övergången har vissa realekonomiska effekter. Särskilt aktuellt kan detta bli vid utformningen av de regler som skall styra avvecklingen av befintliga investeringsfonder. Det aktuella konjunkturläget blir här betydelsefullt (se vidare avsnitt 7.6).

För det andra bör beaktas likviditetseffekterna under övergången. En minskad likviditet genom avskattning kan även i en avreglerad kreditmarknad få negativa effekter på företagens reala beteende, särskilt för deras investeringar.

En tredje fråga gäller förmögenhetseffekterna vid avvecklingen av stora

skatteskulder/skattekrediter.

En sista fråga gäller möjligheterna till skatteanpassning före övergången till det nya systemet. Det är angeläget att minimera utrymmet för sådana åtgärder, vars enda syfte är att sänka skattebelastningen på företagen och som inte har några positiva realekonomiska effekter.

Övergångsreglerna bör alltså utformas så att

- realekonomiska störningar minimeras
- negativa likviditetseffekter begränsas
- förmögenhetseffekter begränsas
- utrymmet för skatteanpassning minimeras

Bytet av skattesystem kommer att skapa vinnare och förlorare. Vinnarna utgörs av företag som i dag haft relativt begränsade reserveringsmöjligheter eller valt/tvingats välja att i liten utsträckning utnyttja dessa möjligheter. Förlorarna utgörs omvänt av de företag som haft stora reserveringsmöjligheter och som kunnat utnyttja dessa.

Skatteomläggningen syftar till att ge en mindre spridning i skattebelastningen mellan olika företag. Det finns ingen anledning att vid utformningen av övergångsreglerna söka motverka sådana strukturella effekter som är motiverade med hänsyn till målet om en mer neutral beskattning. Däremot finns anledning att beakta de särskilda villkor som gäller för vissa finansiella företag (jfr avsnitt 5.10.3 om banker m.m.).

7.3 Val av skattesats för avskattning

Vid utformningen av övergångsregler aktualiseras två materiella huvudfrågor, dels om existerande reserver skall skattas av med den gamla eller den nya skattesatsen och dels över vilken period avskattningen skall fördelas. I detta avsnitt behandlas den första frågan.

Dagens reserveringsmöjligheter innebär att företagen vid sin finansiering har möjlighet att ta upp (räntefria) skattekrediter som förr eller senare skall amorteras. Vid investeringar i *maskiner och byggnader* sker denna amortering i takt med att gapet mellan tillgångarnas ekonomiska värde och deras bokförda skattemässiga värden minskar. För investeringar i *lager* amorteras i princip skattekrediten av i slutet av varje år samtidigt som en ny kredit tas upp.

I vilken mån företag i dagens system amorterar av skattekrediter eller ej beror på om de expanderar eller ej. För växande företag är i princip skattekrediterna eviga eftersom expansionen av verksamheten medger en ständigt ökande volym skattekrediter. Även om skattekrediter knutna till enstaka investeringsprojekt amorteras växer på företagsnivå den totala volymen. De samlade skattekrediterna får därmed karaktären av eget kapital och en amortering blir – vid oförändrade skatteregler – aldrig aktuell.

Situationen är annorlunda för företag som stagnerar och/eller uppvisar starkt varierande resultat. Den totala volymen skattekrediter växer och krymper och en avskattning utgör ett "naturligt" inslag i skattesystemet.

Frågan är då hur de nya skattereglerna påverkar de skattekrediter som tagits upp i det gamla systemet.

För redan gjorda investeringar i maskiner och byggnader kommer föreslagna förändringar i avskrivningsreglerna (nuvärdeavskrivning och slopade primäravdrag) att sakna betydelse. Däremot medför *den sänkta skattesatsen* att de skattekrediter som tagits upp i det gamla systemet "skrivs av" i relation till sänkningen av skattesatsen. Detta gäller oberoende av om företagen i sina investeringskalkyler tillämpat tumregler med användande av den gamla nominella skattesatsen eller om de beaktat skattekrediten.

Sänkningen av skattesatsen innebär att en väsentlig förutsättning för investeringskalkylen ändras i efterhand. Vid i övrigt oförändrade förhållanden kommer internräntan på dessa projekt att justeras upp. Den sänkta skattesatsen ökar vinsten efter skatt på projektet genom en s.k. windfall gain. Denna uppkommer genom den asymmetri som uppstår genom att man i efterhand medger beskattning av projektets intäkter med en lägre skattesats än vad kostnaderna före ikraftträdandet har dragits av emot[1].

Ett visserligen extremt exempel kan illustrera. Anta att ett företag omedelbart före reformens ikraftträdande finansierar en maskininvestering med investeringsfonder. Om man bortser från ränteförlusterna på spärrkontomedel i riksbanken (här förutsätts alltså omedelbart frisläpp) är finansiering med investeringsfonder likvärdigt med omedelbar avskrivning. Detta ger en skattelättnad på 52–58 % (det senare om avsättningen sänker underlaget för vinstdelningsskatt) vid investeringstillfället. I det nya skattesystemet kommer (brutto-)avkastningen att beskattas med 30 %. Med ett antagande om en bruttoavkastning på 30 % och ekonomisk depreciering på 15 % blir projektets internränta 22–26 %. Om skattesystemet varit oförändrat skulle internräntan ha blivit 15 %.

För ett reguljärt avskrivet inventarium som anskaffas omedelbart före övergången blir med samma antaganden internräntan 15,2 %. Vid oförändrad skattesats hade den blivit 10,9 %.

Det är alltså frågan om förhållandevis dramatiska uppjusteringar av internräntan. Exemplen är dock extrema då investeringen förutsatts genomföras omedelbart före ikraftträdandet av det nya systemet. Ju äldre projekten är desto mindre blir lyftet i internräntor.

Betraktat isolerat medför de höjda internräntorna på projekt som genomförts före ikraftträdandet att företagens marknadsvärde stiger. Detta motverkas dock – i större eller mindre utsträckning – av att gamla reserver återförs till beskattning (se nedan).

De skattekrediter som tagits upp genom nedskrivning av *lager* i det gamla systemet amorteras i princip varje år varefter en ny kredit tas upp. Denna nya kredit kan vara mindre eller större än den gamla beroende på nominell lagerförändring och företagens resultatläge. Avvecklingen av lagerreserverna kommer att leda till en definitiv amortering av dessa

---

[1] Resonemanget gäller för sådana projekt där vinsterna i dagens system beskattas med den fulla skattesatsen.

skattekrediter. Frågan är då vid vilken skattesats denna amortering (avskattning) skall ske.

För att välja den gamla skattesatsen talar det faktum att skattekrediterna tagits upp till denna skattesats. I ett kortsiktsperspektiv är det inte heller rimligt att krediter som tagits upp omedelbart före övergången skrivs av genom att de amorteras vid den nya skattesatsen. Ett lager på 100 (som inte har karaktären av s.k. bokslutslager) anskaffat omedelbart före övergången ger vid maximal nedskrivning en skattelättnad på 26 (0,5x0,52x100). Skatten vid upplösning blir 15 (0,5x0,3x100).

Å andra sidan talar två skäl för att den nya skattesatsen väljs.

För det första kan hävdas att dagens möjlighet att bilda lagerreserver syftar till att begränsa den beskattning av rent nominella prisvinster på lager som följer av lagervärdering enligt FIFO och som är problematisk vid dagens höga formella skattesats. Att i efterhand återta lättnaden i beskattningen av nominella prisvinster genom en avskattning till den gamla skattesatsen kan framstå som obilligt.

Ett annat skäl att välja den nya skattesatsen ligger i önskemålet att begränsa likviditetseffekterna.

Följaktligen finns vissa skäl för en avskattning till den gamla skattesatsen medan andra skäl talar för att den nya skattesatsen väljs. I relation till de mål för övergången som angetts tidigare (avsnitt 7.2) kan följande bedömning göras.

För de realekonomiska effekterna har valet av skattesats inte så stor betydelse. För en marginell investering är den skattemässiga behandlingen av tidigare uppbyggda skattekrediter ointressant. Endast i den utsträckning investeringarna påverkas av avskattningens likviditetseffekter kan några negativa effekter uppkomma.

Önskemålet att begränsa likviditetseffekterna talar för att den nya skattesatsen väljs. Om den gamla skattesatsen väljs av andra skäl kan dock likviditetseffekten dämpas genom att en längre tidsperiod väljs för avskattning.

Önskemålet att begränsa skatteanpassning talar för att den gamla skattesatsen väljs.

Den sista frågan gäller hur man skall bedöma tidigare diskuterade windfall gains. Övervägande skäl talar för att dessa skall tillmätas en liten vikt. För företag med små reserver i dagens system kan visserligen windfall gains komma att dominera över avskattningseffekten, vilket talar för en avskattning till den gamla skattesatsen.

Problemet är emellertid att kapitalstrukturen är högst varierande mellan olika näringsgrenar och företag. Avskattningen slår olika på olika företag. För företag med stora lagerreserver m.m., särskilt om kapitalbeståndet är gammalt (små windfall gains), kommer avskattningseffekten att dominera, även om man väljer att återföra reserverna till den nya skattesatsen.

Förutom att windfall gains kommer att bli ojämnt fördelade kan hävdas att den av RINK föreslagna skärpta realisationsvinstbeskattningen av aktier medför att det fördelningspolitiska problemet med windfall gains är begränsat.

Sammanfattningsvis anser vi att övervägande skäl talar för att upplösta

reserver skattas av till den nya skattesatsen. Därmed blir det nödvändigt att på olika sätt söka motverka skatteanpassning. Det gäller såväl skattemässigt betingad lageruppbyggnad inför övergången som avsättningar till investeringsfonder som saknar täckning i företagens investeringsplaner (se vidare avsnitt 7.5 och 7.6).

7.4 Regler för avskattning av lagerreserv och resultatutjämningsfond

7.4.1 Perioden

I detta och följande avsnitt presenteras regler för avskattning av dagens lagerreserver och resultatutjämningsfonder[2]. För valet av period är följande faktorer av betydelse.

För det första talar kravet på enkla skatteregler för att perioden för avskattning blir så kort som möjligt. Vårt förslag att de gamla reserverna skall skattas av till den nya, lägre skattesatsen möjliggör också en förhållandevis kort period. Här bör också beaktas att företagen, låt vara i varierande omfattning, har möjlighet att föra över en del av gamla reserver till SURV.

Samtidigt bör beaktas att likviditetspåfrestningen genom avskattning kan variera mycket från företag till företag. För företag med stora reserver i förhållande till redovisat eget kapital absorberar möjligheten till SURV-avsättning endast en liten del av de reserver som skall lösas upp.

Företagen kan av olika skäl önska bli av med reserverna snabbt. Detta talar för en flexibel utformning av övergångsreglerna så att det, för en given maximal avskattningsperiod, ges en möjlighet till snabbare avskattning.

Ett annat krav på avskattningen kan härledas ur önskemål att koncentrera avskattningen till de första åren av den aktuella perioden. Skattereformen i dess helhet bygger på osäkra bedömningar av olika dynamiska effekter som kan förväntas få fullt genomslag först med viss fördröjning. Stabiliseringspolitiska skäl talar för att avskattningen koncentreras till de första åren.

Vi föreslår att avskattningen i normalfallet skall ske på fem år och att avskattningen koncentreras till den tidigare delen av perioden.

7.4.2 Metod för avskattning

I princip finns två olika sätt att åstadkomma en avskattning av de reserver som skall lösas upp i det nya systemet.

Det första alternativet innebär att rätten till lagernedskrivning och rätten att göra avsättningar till RUF successivt begränsas under en följd av år. Det andra innebär att dagens reserver *formellt* löses upp i sin helhet det

---

[2] För resultatutjämningsfonden blir den enbart frågan om partiell upplösning för de företag som i det nya systemet väljer att göra avsättningar till L-SURV.

första året, att det belopp som skall återföras till beskattning fastställs med beaktande av möjligheten till SURV-avsättning och att dessa belopp återförs fördelade på ett antal år.

Ett fastställande första året av belopp för återföring är överlägsen den första metoden genom att man slipper parallella regelsystem under flera år. Den är också mer "genomskinlig" vad gäller marknadens möjlighet att värdera företagen och avskattningseffekten. Metoden med successiv neddragning av dagens reserveringsmöjligheter kan skapa vissa svårigheter vid värderingen.

Vid valet mellan de båda metoderna bör beaktas att det i alla händelser blir nödvändigt att arbeta med omedelbart fastställande för banker m.m. Krav på enhetlighet i reglerna talar för att en metod används generellt. Förekomsten av alternativa metoder skapar tekniska komplikationer.

Vi föreslår att metoden med omedelbart fastställande av de belopp som skall återföras till beskattning väljs. Utöver vad som ovan anförts har följande överväganden gjorts.

Metoden möjliggör att den nya reserveringsmöjligheten kan införas fullt ut i och med reformens ikraftträdande. Den alternativa metoden med successiv neddragning av dagens reserveringsmöjligheter kräver att SURVEN byggs upp successivt. Detta skulle innebära att löpande inkomster skulle träffas av en högre beskattning än vad som avsetts.

Den föreslagna metoden innebär också – till skillnad från den alternativa metoden – att man med enkla regler kan ge möjlighet till snabbare avskattning för de företag som så önskar.

7.4.3 Reglernas närmare utformning

Vårt förslag innebär att lagerreserver och resultatutjämningsfonder återförs till beskattning med den nya skattesatsen på i huvudalternativet 5 år. I huvudalternativet föreslås återföring ske med 30 %, 20 %, 20 %, 20 % och 10 % under taxeringsåren 1992-1996. Detta ger en viss koncentration av avskattningen till det första året. En än större koncentration uppnås genom den alternativa möjlighet till snabbare, rabatterad återföring som föreslås.

Mer precist innebär vårt förslag följande.

Vid 1992 års taxering återförs *formellt* lagerreserver och resultatutjämningsfonder i sin helhet till beskattning och full avsättning till SURV medges.

Med lagerreserver m.m. likställs i detta sammanhang de reserveringar som i skadeförsäkringsbolag gjorts i form av avsättningar till regleringsfond för trafikförsäkring och till utjämningsfond.

Vid 1992 års taxering fastställs på yrkande av den skattskyldige ett särskilt *uppskovsbelopp*[3] bestämt som skillnaden mellan upplösta reserver

[3] Ett alternativ är att *skatten* på det skattepliktiga beloppet fastställs vid 1992 års taxering och avskattningen därmed görs till en uppbördsfråga. Mot detta alternativ talar att det bör kompletteras med regler som möjliggör avräkning av skattedelen av under avskattningsperioden uppkomna förluster mot den fastställda skatteskulden. Vid den valda modellen sker denna kvittning automatiskt.

och årets avsättning till SURV (fortsättningsvis kallas av enkelhetsskäl uppskovsbeloppet för "intäkten"). I bilaga I ges räkneexempel som illustrerar hur uppskovsbeloppet fastställs.

Om faktisk SURV-avsättning är mindre än maximal SURV-avsättning fastställs inget uppskovsbelopp utan hela reserven återförs till beskattning vid 1992 års taxering[4].

Av den fastställda intäkten skall vid 1992 års taxering påföras minst 30 %. För företag som väljer att återföra hela intäkten detta år ges en rabatt i form av ett avdrag med 13,5 % på det återförda beloppet. Rabatten bygger på en nuvärdeberäkning av återföring enligt huvudalternativet, där en diskonteringsränta på 10 % använts. Räntan är vald så att företagen skall ges incitament att föredra en snabbare avskattning/återföring. Med en skattesats på 30 % föredras en förtida återföring om marknadsräntan är lägre än 14,3 % (10/0,7).

Vid *1993 års taxering* kan företagen välja mellan två alternativ. I det första väljer man återföring enligt huvudalternativet, vilket innebär att detta år skall återföras så mycket att summa återförda belopp uppgår till minst 50 % av den fastställda intäkten. Under därpå följande taxeringsår, 1994-1996, återförs därefter så mycket att summa återförda belopp uppgår till minst 70, 90 resp. 100 % av intäkten.

I det andra alternativet återför företaget hela det resterande beloppet. Rent tekniskt utformas detta så att det fullrabatterade beloppet (86,5 % av den fastställda intäkten) med avdrag för återföringen vid 1992 års taxering men före återföringen vid 1993 års taxering räknas upp med 10 %. Uppräkningen med 10 % gör att företag med en lägre kalkylränta har vissa incitament att inom ramen för den förtida 2-åriga avskattningen förlägga större delen till det första året.

> Ett exempel illustrerar innebörden av de föreslagna reglerna. Ett företag väljer att av fastställd intäkt på 100 återföra 60 vid 1992 års taxering och resterande 40 vid 1993 års taxering. Belopp för återföring det senare året blir (86,5-60)1,1 = 29,2.

För aktiebolagens del kommer den skattepliktiga intäkten att beskattas med skattesatsen 30 %. För *enskild näringsverksamhet* skall i princip intäkten grunda egenavgift och träffas av full inkomstskatt. Det finns dock anledning att överväga att ge en möjlighet för de näringsidkare som så önskar att återföra den fastställda intäkten till en något lägre beskattning.

Likviditetspåfrestningen för enskilda näringsidkare kommer att bli större än för aktiebolagen i och med att den skattepliktiga intäkten utöver en kommunalskatt på ca 30 % – svarande ungefär mot bolagsskattesatsen –

---

[4] Utan denna regel skulle de föreslagna reglerna – särskilt vid förtida återföring där rabatt utgår – kunna ge vissa icke önskvärda konsekvenser. Ett företag kan välja att det första året över huvud taget inte göra någon avsättning till K-SURV. Detta ger visserligen en hög skattepliktig intäkt men om denna återförs i sin helhet det första året erhålls en större rabatt. Året därefter gör företaget en maximal SURV-avsättning som kan ge skattebortfall som gör att avskattningen av reserverna blir väsentligt mindre än om företaget gjort maximal SURV-avsättning det första året.

också kommer att belastas med egenavgift och eventuell statlig tilläggsskatt på 20 %[5]. För det andra blir likviditetspåfrestningen större för de näringsidkare, som har ett så stort eget kapital att begränsningen av totala reserver till 8 basbelopp blir aktuell. Första årets avsättning till de nya reserverna kommer att absorbera en mindre del av de upplösta reserverna än för aktiebolag med motsvarande balansräkning.

En möjlighet är att man beskattar den skattepliktiga intäkten separat med en lägre skattesats, exempelvis med enbart kommunalskatt och egenavgifter (ger en total skatt på ca 50 %). Detta alternativ har dock svagheten att det ger utrymme för skatteanpassning före reformens ikraftträdande. I extremfallet kan gapet mellan skattesatsen i det gamla och nya systemet uppgå till 40 procentenheter. Anskaffning av lagertillgångar – eller ytterligare nedskrivning av befintliga lager – före övergången och upplösning därefter kan därmed bli mycket lönande.

Ett bättre alternativ – och vårt förslag – är därför att låta den skattepliktiga intäkten träffas av full inkomstskatt men att – som ett alternativ till fulla egenavgifter och förmåner – ta ut enbart skattedelen av egenavgifterna (jfr RINK:s förslag om grundavgift). Detta minskar likviditetspåfrestningen.

Dessa regler är avsedda att gälla för de enskilda näringsidkare som efter skattereformen väljer att driva verksamheten vidare i form av enskild firma eller enkelt bolag. För näringsidkare som byter företagsform vid eller efter (se nedan) övergången och går över till handelsbolag eller aktiebolag föreslår vi att det ges en möjlighet att lösa upp de gamla reserverna i handelsbolaget eller aktiebolaget till beskattning med 30 %.

Bytet av företagsform bör i princip ske före skattereformens ikraftträdande. Vi anser dock att en senareläggning av detta byte bör kunna medges. Regeln innebär att intäkten på normalt sätt fastställs vid 1992 års taxering men att egenföretagaren inte behöver återföra någon del av intäkten under detta taxeringsår.

Fr.o.m 1993 års taxering sker – om så önskas – återföring i den nya företagsformen. Före återföring vid 1993 års taxering räknas den fullrabatterade intäkten (86,5 %) upp med 10 % och återföring kan ske enligt två alternativ (jfr de normala reglerna). I det första återförs hela beloppet. I det andra alternativet beskattas minst 53 %[6] av fastställd intäkt. Vid de tre därpå följande taxeringarna återförs 20, 20 resp. 10 % av intäkten.

---

[5] Ur strikt neutralitetssynpunkt är visserligen en sådan jämförelse med aktiebolagen missvisande (en korrekt jämförelse skall beakta skatten på uttag från aktiebolaget av beskattade upplösta reserver), men ur expansionssynpunkt föreligger ändå ett problem.

[6] Återföring av 53 % (ej 50 %) krävs för att kompensera för den uteblivna återföringen vid 1992 års taxering (10 % av obligatoriska 30 % ger påslag med 3 procentenheter).

7.4.4 Regler för banker m.fl.

Som framgått av avsnitt 5.10.3 gäller särskilda villkor för vissa företag i den finansiella sektorn. För banker, finansbolag, kreditaktiebolag, fondkommissionsbolag m.fl. kommer relativt snart att ställas skärpta kapitaltäckningskrav.

För bankerna gäller att de har en speciell ställning internationellt. De kan sägas fylla viktiga samhällsfunktioner och de är dessutom föremål för en löpande värdering av olika internationella rating-institut. Skillnaderna mellan bankerna och andra institut på de finansiella marknaderna tenderar dock alltmer att suddas ut.

Sammantaget talar detta för att avskattningsreglerna ges en något förmånligare utformning än för övriga företag. För företag som kommer att lyda under kapitaltäckningsregler föreslår vi följande regler.

Vid 1992 års taxering återförs formellt värderegleringskonton m.m. till beskattning[7]. Full SURV-avsättning får göras detta år. Den skattepliktiga intäkten fastställs på samma sätt som för övriga företag.

De särskilda villkoren för dessa företag motiverar en större rabatt än för övriga företag. Detta kan åstadkommas genom att den nuvärdeberäkning som grundar rabatten görs på en längre tidsperiod. Vi föreslår att beräkningen görs på en period om 10 år, vilket vid en diskonteringsränta på 10 % ger ett nuvärde på 68 % av fastställd intäkt.

Den längre tidsperioden för återföring används enbart för fastställandet av rabatten. Vi föreslår att den skattepliktiga intäkten återförs vid taxeringarna 1992–1994, dvs. under tre år.

Om företaget väljer att återföra hela intäkten vid 1992 års taxering utgår full rabatt genom ett avdrag med 32 % av den skattepliktiga intäkten.

Om företaget inte återför hela intäkten vid 1992 års taxering räknas det som återstår av det fullrabatterade beloppet upp med 10 %, som kan återföras, helt eller delvis vid 1993 års taxering. Den del som sparas till 1994 års taxering räknas före återföring upp med 10 %.

För att garantera att återföringen i sin helhet inte skjuts upp till 1994 års taxering föreslår vi en kompletteringsregel. Av fastställd intäkt skall vid 1992 års taxering minst 25 % återföras och vid 1993 års taxering också minst 25 % av den fastställda intäkten.

Ett exempel illustrerar innebörden av de föreslagna reglerna. Ett företag har en skattepliktig intäkt på 100. Vid 1992 års taxering väljer man återföring av minimalt belopp, dvs. 25. Vid 1993 års taxering sker en uppräkning av 68-25=43 med 10 % till 47,3. Även detta år väljer företaget att återföra minimalt belopp, dvs. 25. Resterande del – 22,3 – räknas inför den slutliga återföringen 1994 upp till 24,5.

---

[7] Genom den föreslagna möjligheten till en avsättning om 1 % av utlåningen kommer en viss del av värderegleringskontot för utlåning ej att återföras. För värderegleringskonto för obligationer återförs endast den del som understiger lägsta värdet (anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet).

7.4.5 Effekter på skattebetalningar

I detta avsnitt avsnitt redovisar vi beräkningar av effekterna på företagens skattebetalningar av de olika avskattningsreglerna.

Till vilken del de upplösta reserverna kommer att skattas av beror på förhållandet mellan eget kapital och upplösta reserver vid övergången till det nya systemet. Ju större det egna kapitalet är i förhållande till upplösta reserver i desto större utsträckning kan företaget föra över de gamla reserverna till de nya.

I nedanstående tablå anges en förenklad balansräkning för samtliga icke-finansiella bolag (SCB Företagen 1986), där storleken på tillgångar, skulder, reserver som skall lösas upp och eget kapital anges för år 1986[8].

Ingående balans 1987 (miljarder kr)

Tillgångar	1200	Skulder	1012
		Reserver att upplösa	99
		Eget kapital	89

Man kan nu beräkna en maximal K-SURV på ingående balans och en skattepliktig intäkt vid ett hypotetiskt ikraftträdande den 1 januari 1987. SURVEN kan beräknas till 52,2 miljarder kr. och den skattepliktiga intäkten till 46,8 miljarder kr. Med en avskattning till den nya skattesatsen blir skattebeloppet, nuvärdeberäknat vid en tänkt återföring enligt huvudalternativet med en diskonteringsränta på 10 %, 12 miljarder kr. Avskattningsbeloppet skulle alltså storleksmässigt uppgå till knappt ett års skattebetalningar för de icke-finansiella företagen, jämfört med år 1986[9].

En motsvarande beräkning för affärsbanker, sparbanker och föreningsbanker ger en total skattepliktig intäkt på 25,6 miljarder kr. (se avsnitt 5.10.3). Nuvärdeberäkning av skatten på denna intäkt ger ett avskattningsbelopp på ca 5 miljarder kr.

[8] För att få ett rättvisande eget kapital vid beräkningen av SURV-avsättningen har från tillgångarna exkluderats värdet av dotterbolagsaktier på 130,1 miljarder kr. Vidare har en schablonmässig reduktion för fondemissioner mot uppskrivning på 20 miljarder kr. gjorts. Till skulder har hänförts kvarvarande obeskattade reserver inkl. avsättningar till investeringsfonder. I tablån har erhållna sifferuppgifter avrundats till jämnt antal miljarder kr.

[9] Summa inkomstskatt och vinstdelningsskatt var inkomståret 1986 14 039 milj. kr.

7.5 Spärregler mot skattebetingad lageruppbyggnad

I diskussionen om valet av skattesats för avskattning konstaterade vi att det faktum att lagerreserver m.m. återförs till beskattning med den nya skattesatsen utgör ett starkt incitament till skattebetingade lagerköp inför boksluten före övergången.

Ett exempel kan illustrera. En ökning av lagerreserv med 1000 omedelbart före övergången ger en skattelättnad på 520. Vid upplösningen belastas den upplösta reserven med en skatt på 231[10]. Ett lagerköp för egna medel på 2000 – vid försäljning omedelbart efter bokslutsdagen – ger därmed en avkastning på 14,5 % ((520-231)/2000). Om lagerköpet lånefinansieras ökar avkastningen dramatiskt.

Reglerna om bokslutslager torde vara otillräckliga för att förhindra ovanstående slag av skatteanpassning.

Enligt vår mening är det angeläget att skattebetingade lagerköp motverkas.

Mest långtgående skulle vara att återföra *all* ökning av lagerreserv fr.o.m en viss stickdag till avskattning med den gamla skattesatsen.

Det kan dock finnas anledning att ge ett visst utrymme för reservökning för expanderande företag. Vi föreslår att lagerreserven vid 1990 års bokslut inte – om särskilda skäl inte kan åberopas – får överstiga 135 % av reservens storlek vid 1987 års bokslut eller 125 % av reservens storlek vid 1988 års bokslut.

7.6 Avvecklingen av investeringsfondssystemet

Frågan är hur dessa fonder skall avvecklas efter övergången till det nya skattesystemet. Efter de inbetalningar som gjorts under våren 1989 (avseende 1989 års taxering) uppgår företagens spärrkonton i riksbanken till ca 24 miljarder kr. Detta svarar mot avsättningar till allmän investeringsfond och konjunkturutjämningsfond på uppemot 30 miljarder kr.

Tidigare har redovisats vissa räkneexempel som beskrev hur internräntan på investeringsprojekt lyfts upp för det fall avdrag för investeringskostnader görs mot en högre skattesats än den med vilken framtida intäkter beskattas. Detta är den situation som kommer att råda inför övergången.

För det fall företagen kan förvänta sig generellt frisläpp efter ikraftträdandet är incitamenten till fondavsättningar starka. I den mån statsmakterna bedömt det som ekonomiskt-politiskt motiverat att ge generella frisläpp skapar inte detta några problem. Det kan emellertid också hävdas att de sänkta internräntorna på olika investeringsprojekt – ett viktigt beslutskriterium som används för att avgöra om ett projekt skall

---

[10] I och med att den upplösta reserven till 70 % kommer att ingå i underlaget för K-SURVEN kommer 231 (0,3*0,7*1000/0,91) att undandras avskattning. Följaktligen blir skatten på den upplösta reserven 231 [0,3*(1000-231)].

genomföras eller ej – kan innebära att samhällsekonomiskt olönsamma projekt kommer att genomföras. Ett generellt frisläpp är därför förenat med vissa risker även vid en svag investeringskonjunktur.

För det fall företagen inte förväntar sig ett generellt frisläpp är situationen annorlunda. Avsättningar till investeringsfonder blir då mer riskfyllda. Ränteförlusten på spärrkontomedel minskar lönsamheten.

Om å andra sidan fonder som tvångsmässigt återförs till beskattning bara träffas av den nya skattesatsen kommer det ändå vid förhållandevis långt tidsavstånd mellan avsättning och återföring att vara lönsamt – vad gäller nuvärdet av skattebetalningar – att göra fondavsättningar före reformens ikraftträdande.

Om vårt förslag följs kommer samtidigt som möjligheten till investeringsfondsavsättningar upphör företagen ges en rätt till nuvärdeavskrivning på inventarier. Introduktionen av nuvärdeavskrivning kommer ett ge ett initialt bortfall av skatteintäkter – utöver det mer begränsade bortfall som gäller i ett fortvarighetstillstånd (jfr kapitel 8). Bortfallet uppgår till ca 16 % av anskaffningskostnaden för nuvärdeavskrivna inventarier[11].

Det resultatmässiga utrymmet för nuvärdeavskrivning kommer också att vara större än normalt åren efter övergången genom att nuvärdeavskrivning kan göras mot de skattepliktiga intäkter som uppkommer genom upplösningen av gamla reserver. De årliga maskininvesteringarna i näringslivet ligger storleksmässigt på samma nivå – ca 45 miljarder kr. –som den beräknade skattepliktiga intäkten för de icke-finansiella företagen (se avsnitt 7.4.5). Vid en 5-årig avskattningsperiod – här bortses från möjligheten till förtida avskattning – innebär detta att redan en ganska liten andel nuvärdeavskrivna inventarier kan eliminera en betydande del av skatten på de återförda beloppen under de aktuella åren. Detta skattebortfall kompenseras visserligen under senare år genom bortfallet av avskrivningsunderlag men i ett stabiliseringspolitiskt perspektiv kan effekten under de första åren vara problematisk.

Det är angeläget att investeringsfonderna återförs så att störningarna i ekonomin blir så små som möjliga. Vi har också tidigare konstaterat att det finns starka incitament att göra fondavsättningar före övergången till det nya systemet. För att motverka detta krävs att en skattepliktig tilläggsintäkt påförs vid återföring av fondmedel.

För att motverka icke önskade effekter krävs att rätten att göra fondavsättningar slopas fr.o.m. 1991 års taxering och att tillägget vid frivillig återföring av belopp som avsatts vid 1990 års taxering höjs från för närvarande 20 % till 50 %. Vid förtida återföring av fonder som avsatts vid 1989 års taxering eller tidigare skall gamla regler gälla. Vid 1996 års taxering bör kvarvarande fonder återföras utan tillägg.

---

[11] I förhållande till reguljär avskrivning enligt 30-regeln minskar skattebasen med 54 % (84-30) av inventariets anskaffningskostnad, vilket ger en skattelättnad på 16,2 %.

7.7 Reavinstregler och ingångsvärden för fastigheter vid beräkning av SURV-underlag

Av RINK:s förslag framgår att vid försäljningar av fysiska personers näringsfastigheter inom 10 år efter 31/12 1990 får som omkostnadsbelopp – med hänsyn tagen till gjorda värdeminskningsavdrag efter 1990 – tas upp det omkostnadsbelopp som skulle ha gällt vid en försäljning 31/12 1990. Vi föreslår att samma regler skall gälla för juridiska personers näringsfastigheter.

En näraliggande fråga gäller vilka fastighetsvärden som skall ingå i underlaget för K-SURV vid övergången till det nya systemet. Här finns olika möjliga synsätt. Närmast till hands ligger att konsekvent låta de skattemässiga restvärdena – även för fastigheter – ingå i SURV-underlaget, då den grundläggande tanken är att reserven skall baseras på realiserat och beskattat eget kapital. En konsekvent tillämpning av denna regel är emellertid förenad med vissa problem.

För det första skulle regeln – i kombination med den ovan refererade övergångsregeln för reavinstbeskattningen – ge incitament till skenförsäljningar i syfte att öka SURV-underlaget.

För det andra skulle regeln för enskilda näringsidkare som innehar fastigheter med mycket lågt eller försumbart skattemässigt restvärde – i förhållande till marknadsvärdet – kunna ge upphov till ett negativt SURV-underlag med åtföljande räntekorrektion.

Följaktligen finns skäl att överväga en kompletteringsregel. Ett första alternativ är att alternativregeln – liksom vid reavinstberäkningen – baseras på omkostnadsbeloppet 31/12 1990. Detta alternativ kan emellertid uteslutas av två skäl. För det första skulle det i många fall innebära en kraftig utvidgning av SURV-underlaget som inte är förenligt med den statsfinansiella restriktion som gäller för våra och RINK:s förslag. För det andra skulle det tvinga fram en beräkning av omkostnadsbelopp för samtliga näringsfastigheter i landet, något som av administrativa skäl är uteslutet.

En bättre lösning är att vid utformningen av alternativregeln utgå från de senast fastställda taxeringsvärdena för olika slag av fastigheter. Därvid bör beaktas att åren för senaste allmänna fastighetstaxering – och därmed nivååren – är olika för olika slag av fastigheter. Vårt förslag är att man för jordbruksfastigheter, där senaste allmänna fastighetstaxering gjordes 1981, som alternativt värde godtar 100 % av taxeringsvärdet.

Hyreshus och industrifastigheter har varit föremål för allmän fastighetstaxering senare än jordbruk, nämligen 1988, och detsamma gäller för småhus, vilka kommer att taxeras 1990. Enligt grova prognoser inom lantmäteriverket beräknas höjningen av taxeringsvärdena i förhållande till 1981 års taxering för hyreshus bli ca 60 % och för industrifastigheter ca 35 %. För småhus beräknas den genomsnittliga höjningen vid 1990 års taxering bli 47 %. Vi föreslår därför att hyreshus alternativt får tas upp till 60 %, industrifastigheter till 75 % och småhus klassade som näringsfastigheter till 70 %, i samtliga fall av senaste taxeringsvärde. Vid utformningen av detta förslag har inte kunnat beaktas att taxeringsvärdet i vissa fall kan innefatta tillgångar som skrivs av enligt inventariereglerna.

7.8 Annellavdragens avveckling

I och med reformens ikraftträdande avskaffas dagens system med Annellavdrag. Frågan är hur avdrag för utdelningar på kapital som nyemitterats före ikraftträdandet skall hanteras. Liksom för övriga övergångsfrågor talar kravet på enkelhet att systemet avvecklas så snabbt som möjligt. Detta talar för att kvarvarande avdrag medges snabbare än om systemet skulle ha funnits kvar.

Enligt Annellreglerna medges avdrag för utdelningar på nyemitterat kapital med högst 10 % av emissionsbeloppet årligen under 20 år, dock ej längre än att det emitterade beloppet tömts ut. En snabbavveckling kan ske genom att ett nuvärde beräknas för kvarvarande, ounyttjade avdrag. Som utgångspunkt för våra fortsatta överväganden skall ges ett räkneexempel. Vid en direktavkastning på 2,5 % och vid en utdelningstillväxt på 10 % om året dröjer det ca 14 år innan maximalt avdrag kan göras. Det återstående beloppet kan beräknas till ca 24 % av emissionsbeloppet. Följaktligen dröjer det 16–17 år innan emissionsbeloppet är utnyttjat i sin helhet. Nuvärdet av avdragen – vid en diskonteringsränta på 7 % – är ca 52 % av emissionsbeloppet. Görs nuvärdeberäkningen i stället efter halva perioden – 8 år – är nuvärdet ca 85 % av kvarvarande belopp.

Frågan är nu vilken precision som skall eftersträvas. Enkelhetsskäl talar för att reglerna utformas schablonmässigt genom att avdrag medges med en viss procent av kvarvarande belopp, oberoende av under vilket år emissionen gjorts. Ju mer schablonen överstiger 52 % (se exemplet ovan) desto mer gynnsam är den för sena nyemissioner och avdraget blir förmånligt för allt äldre emissioner – jämfört med om avdrag medgivits enligt gällande regler.

Avgörande för vilken schablon som skall väljas beror dels på vilken stimulans till nyemissioner under åren omedelbart före övergången som är önskvärd, dels hur man vill behandla äldre emissioner. Vi föreslår att kvarvarande belopp att utnyttja reduceras med 25 % och att det reducerade beloppet får dras av med 20 % per år under taxeringsåren 1992–1996.

7.9 Förlustavdrag m.m.

Vi har i avsnitt 5.8.4.2 i fråga om juridiska personer föreslagit att ett underskott skall få dras av vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret. Vi föreslår här att gamla förluster för vilka rätt till avdrag föreligger enligt FAL får dras av vid taxeringen för det första beskattningsåret i det nya systemet. Uppkommer härvid underskott får detta föras vidare enligt de nya allmänna reglerna.

Frågan om behandlingen av fysiska personers gamla förluster handläggs av RINK.

Vi föreslår vidare att realisationsförluster som inte kunnat utnyttjas (förslaget avser juridiska personer) och vissa förluster i rederirörelse m.m. förs över i det nya systemet på i huvudsak oförändrade premisser. Vi hänvisar beträffande detaljerna till övergångsbestämmelserna och specialmotiveringen.

8 Statsfinansiella konsekvenser

8.1 Inledning

I detta kapitel redovisar vi vår bedömning av det föreslagna reformpaketets statsfinansiella effekter, såvitt avser skattebetalningarna för juridiska personer.[1] Tyngst i denna bedömning väger de kalkyler som görs för de icke-finansiella företagen och som i huvudsak bygger på de simuleringar som tidigare beskrivits i avsnitt 5.12. Dessa kalkyler redovisas i avsnitt 8.2.

I det därpå följande avsnittet (8.3) redovisas kompletterande beräkningar för vissa företag utanför den icke-finansiella sektorn.

Avslutningsvis ger vi i avsnitt 8.4 en totalbild av reformens statsfinansiella effekter, där förutom effekter på den löpande beskattningen också hänsyn tas till avskattningen av de reserver som skall lösas upp vid övergången till det nya systemet.

Inledningsvis bör två påpekanden göras, ett principiellt och ett tekniskt. Vid utformningen av reformpaketet har en av våra utgångspunkter varit att skattebelastningen för den i förädlingsvärdetermer dominerande gruppen av företag, de icke-finansiella, skall bli approximativt densamma som vid dagens skatteregler. De förändringar i skattereglerna som vi föreslår kommer av naturliga skäl att leda till en omfördelning av skatteuttaget inom denna grupp (se avsnitt 5.12). De nya skattereglerna kommer också att förändra skatteuttaget för företag utanför denna grupp (se avsnitt 5.10).

Omfördelningen av skatteuttaget är en följd av att dagens system med stora reserveringsmöjligheter, knutna till olika tillgångar, ersätts med en betydligt mindre reserv knuten till det egna kapitalet. Av tidigare avsnitt har också framgått att det nya systemet kommer att ge minskad spridning i skattebelastningen mellan olika typer av företag och bidrar därmed till en större neutralitet i beskattningen.

Den tekniska frågan gäller den stora osäkerhet som är förknippad med skattejämförelser mellan alternativa skattesystem och som redan diskuterats i avsnitt 5.12. Denna osäkerhet, framför allt beroende på att ingen hänsyn kunnat tas till företagens förändrade beteende i det nya systemet,

---

[1] Effekterna för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet redovisas i RINK:s betänkande.

gör att bl.a. statsfinansiella bedömningar utmärks av en motsvarande osäkerhet.

8.2 Icke-finansiella företag

I detta avsnitt redovisas de statsfinansiella effekterna för de icke-finansiella företagen. Effekterna beskrivs av intäktsneutrala skattesatser med den innebörd som angetts i avsnitt 5.12. Utgångspunkt tas i de skattesatser som framkommit vid simuleringarna för perioden 1981-1986. Därefter görs en separat bedömning av effekterna på skattesatsen av sådana regelförändringar som inte kunnat beaktas vid simuleringarna.

Det har inte bedömts som möjligt att göra beräkningar för åren efter 1986, då kopplingen bakåt till simuleringsresultaten för de dominerande regelförändringarna – avskaffandet av lagerreserv och investeringsfonder – skulle bli för svag. Osäkerheten i detta avseende skall dock inte överdrivas, då den valda simuleringsperioden på ett rimligt sätt täcker år med varierande lönsamhet, den faktor som torde vara mest betydelsefull vid bedömningen av utrymmet för skattesatssänkning vid de föreslagna basbreddningarna.

I tabell 5.21 i avsnitt 5.12 redovisas de intäktsneutrala skattesatserna för de olika alternativa simuleringarna. En genomsnittsberäkning ger en första intäktsneutral skattesats på 29,9 % för kombinationen med 30 % K-SURV och 15 % L-SURV.

Den erhållna skattesatsen innebär av tre skäl en viss underskattning.

I simuleringarna har förutsatts att K-SURVEN baseras på det ingående, ej det utgående egna kapitalet. Detta ger en viss överskattning av skattebasens bredd. Å andra sidan föreslår vi att avsättningar till L-SURV medges med 10 % – ej de 15 % som förutsatts i genomsnittsberäkningen ovan. Detta breddar skattebasen något. Sammantaget motiverar dessa förändringar en uppjustering av skattesatsen till 30,4 %.

För det andra har i simuleringarna ej beaktats den snabbare tillväxten i SURV-underlag genom borttagandet av investeringsfonder. Med hänsyn till att en viss del av maskininvesteringarna skulle ha nuvärdeavskrivits motiverar detta en ytterligare uppjustering till 31,4 %.

Slutligen ligger också en underskattning i att tjänsteföretag med lägre skattebetalningar i det nya systemet är underrepresenterade i simuleringspopulationen. Vidare har ej beaktats tillskottet av reguljärt avskrivningsunderlag på grund av borttagna investeringsfonder före simuleringsperiodens början. Hänsyn har ej heller tagits till riksbankens ränteförluster på uteblivna spärrkontomedel. Dessa missvisningar motiverar en sista schablonmässig uppjustering till 32,9 %.

Därmed återstår att bedöma effekterna på skattebasen och skattesatsen av åtgärder som föreslås av oss och som ej beaktats vid simuleringarna. Det gäller den fulla nominella reavinstbeskattningen på fastigheter och aktier, borttagandet av Annellavdrag och primäravdrag på byggnader samt nuvärdeavskrivningen för inventarier.

Överslagsberäkningar[2] ger vid handen att den fulla nominella reavinstbeskattningen breddar skattebasen med ca 3,5 miljarder kr. Borttagandet av Annellavdragen ger en basbreddning på ca 1,7 miljarder kr. och borttagandet av primäravdragen också ca 1,7 miljarder kr.

Effekten på skattebasen av nuvärdeavskrivning är svår att bedöma. Under förutsättning att tillväxten i maskininvesteringar är tillräckligt hög ger nuvärdeavskrivningen en smalare skattebas. Förutom tillväxttakten är storleken på basminskningen beroende på vilken andel av de totala investeringarna som nuvärdeavskrivs[3]. Den senare beror i sin tur på nuvärdetalets storlek[4]. En försiktig uppskattning – där bl.a. en fjärdedel av de totala investeringarna antas nuvärdeavskrivas – resulterar i en potentiell basminskning på ca 1 miljard kr.

Sammantaget ger detta extra basbreddningar på ca 5,9 miljarder kr. Detta skall läggas till den implicita skattebas, som kan beräknas utifrån skattesatsen på 32,9 % och inkomstskatten 1986, som uppgick till 12,6 - miljarder kr. Den implicita skattebasen före de extra basbreddningarna är ca 38,2 miljarder kr. och efter tillägget ca 44,1 miljarder kr. Detta medger en nedjustering av den intäktsneutrala skattesatsen till 28,6 %.

Vid de nu gjorda bedömningarna har ej beaktats bortfallet av vinstdelningsskatt. Detta bör beaktas i en total kalkyl och motiverar ett påslag på

---

[2] Reavinster på fastigheter och aktier kan efter korrigering för koncerninterna överlåtelser uppskattas till 5-6 miljarder kr. Enligt gjorda bedömningar är i dag 20-25 % av dessa skattepliktiga. Vid beräkningen av Annellavdragen har utgångspunkt tagits i uppgifter om nyemissioner under simuleringsperioden. Borttagandet av primäravdragen för byggnader representerar en senareläggning av avskrivningar som kan uppskattas till ca 7 % av årliga bruttoinvesteringar på ca 25 miljarder kr.

[3] Minskningen i skattebas genom nuvärdeavskrivning, uttryckt som andelen d av årliga bruttoinvesteringar i maskiner, ges av

$$d = p(n - a/(a+g) - sg)$$

där p är andelen nuvärdeavskrivna maskininvesteringar, n nuvärdeavskrivningen som andel av anskaffningskostnaden, a avskrivningstakten enligt 30-regeln, g bruttoinvesteringarnas tillväxt i löpande priser och s SURV-talet (vid nuvärdeavskrivning bortfaller SURV-underlag).

Av uttrycket framgår att det är först när tillväxten överstiger ett visst kritiskt värde som nuvärdeavskrivning ger en mindre skattebas. Vid ett nuvärdetal på 84 % och ett SURV-tal på 30 % ligger den kritiska gränsen vid 6,4 %. I detta avseende är kostnaden för nuvärdeavskrivning mindre än för omedelbar avskrivning med 100 % (n=1 i uttrycket), som ger en mindre skattebas vid varje (positiv) tillväxttakt (ej SURV).

Under 1980-talet har bruttoinvesteringarna i löpande priser ökat med ca 11 % per år. Vid investeringar på ca 45 miljarder kr. och med ett antagande att fjärdedelen av dessa skulle ha nuvärdeavskrivits ger de föreslagna skattereglerna en basminskning på ca 1 miljard kr.

[4] Förutom nuvärdetalets storlek beror andelen nuvärdeavskrivning också av företagens resultatläge. För stora investeringar – utom under extrema högvinstår – torde detta förhindra användande av nuvärdeavskrivning. De av oss föreslagna periodiseringsfonderna upphäver delvis denna restriktion, varvid andelen nuvärdeavskrivna inventarier ökar.

skattesatsen med 2,2 procentenheter[5], vilket ger en slutlig intäktsneutral skattesats på 30,8 %.

Bedömningarna i de olika stegen sammanfattas i *tabell 8.1*

Tabell 8.1
Intäktsneutrala skattesatser och skattebaser vid reformpaketet för de icke-finansiella företagen. Med och utan kompensation för slopad vinstdelningsskatt. Procent och miljarder kr.

	Skattesats	Skattebas (mdr)
1. Från okorrigerade simuleringar	29,9	–
2. Simuleringskorrigeringar	+3,0	–
	32,9	38,2
3. Basförändringar i övrigt	–	+5,9
		44,1
4. Intäktsneutral skattesats		
a) utan kompensation för borttagen VDS	28,6	45,5
b) med kompensation för borttagen VDS	30,8	45,5

Med krav på kompensation för borttagen vinstdelningsskatt innebär en skattesats på 30 % en begränsad underfinansiering. Avvikelsen kan dock inte tillmätas någon betydelse med tanke på den allmänna osäkerhet som finns i beräkningarna. Följaktligen ger reformpaketet approximativt en oförändrad skattebelastning för de icke-finansiella företagen.

8.3 Företag utanför den icke-finansiella sektorn

I detta avsnitt redovisas de statsfinansiella effekterna för företag utanför den icke-finansiella sektorn. Hänsyn tas enbart till effekterna på olika bankgrupper och i viss utsträckning för försäkringsbolag. Aggregerade uppgifter har ej kunnat erhållas för bl.a. fastighetsförvaltning, finansbolag och fondkommissionsbolag.

Beräkningarna för de icke-finansiella företagen har gjorts med utgångspunkt från skattesatser som framkommit genom simuleringar för perioden 1981–1986. Osäkerheten i uppskattningen av de statsfinansiella effekterna ökar ytterligare för de finansiella företagen, eftersom skatten enligt de nya reglerna endast beräknats med utgångspunkt från historiska sifferuppgifter (några simuleringar har således inte gjorts).

[5] Beräkningen har utgått från en vinstdelningsskatt 1986 på 1,4 miljarder kr. och hänsyn har också tagits till att denna är avdragsgill mot nästa års inkomstskatt.

I *tabell 8.2* redovisas skattebetalningar för olika bankgrupper och för försäkringsbolag

Tabell 8.2
Skatt för olika bankgrupper och försäkringsbolag under 1982–1986. Milj. kr.

	Faktisk skatt 1)	Ny skatt 2)
Affärsbanker	5 860	6 829
Sparbanker	1 171	2 335
Föreningsbanker	155	320
Försäkringsbolag	709	– 3)

1). Vid beräkning av den totala skatten har hänsyn tagits till att årets vinstdelningsskatt är avdragsgill nästkommande år.
2). Beräkningar av den nya skatten finns redovisade i avsnitt 5.10.3.
3). Uppgift saknas.

Den nya skatten blir förhållandevis hög i förhållande till den faktiskt betalda skatten för bankerna (se avsnitt 5.10.3). Bankerna hade mycket låga skatter de första åren under perioden 1982–1986. Görs jämförelsen för perioden 1982–1987 blir skillnaderna mindre beroende på att bankernas skatter har stigit för de sista åren.

För försäkringsbolagen har beräkningar av den nya skatten endast gjorts för 1986. Den nya skatten beräknades till 92 milj. kr. jämfört med den faktiska skatten som var 55 milj. kr. Den nya skatten är förmodligen överskattad för försäkringsbolagen. De flesta försäkringsbolagen har fortfarande outnyttjade möjligheter att göra avsättningar till säkerhetsreserven och kan därmed reducera skattebasen.

8.4 Sammanfattning

I tidigare avsnitt har redovisats statsfinansiella kalkyler för olika delsektorer. I en totalbedömning av reformens effekter bör ett par kompletteringar göras.

För det första bör beaktas att beräkningarna bygger på en jämförelse mellan effekterna vid alternativa skatteregler under perioden 1981–1986. För att erhålla en uppskattning av budgeteffekter vid bytet av skattesystem 1991 bör en uppdatering göras. Beräkningar av de olika sektorernas relativa vikt för juridiska personers totala skattebetalningar 1981–1986 visar att banksektorn – den sektor med de största förändringarna – betalat ca 11 % av den totala skatten, medan de icke-finansiella företagens andel var drygt 70 %. En viktning av de procentuella förändringarna för de olika sektorerna (för icke-finansiella sektorn är förändringen 0) med dessa andelstal ger en procentuell förändring för hela gruppen juridiska personer på ca + 4 %.

Under förutsättning att de olika sektorernas vikter även gäller för senare år kan vid en beräknad total skatt på ca 24 miljarder kr. (uppgiften avser budgetåret 1989/1990) budgetförstärkningen beräknas bli ca 1 miljard kr.

De hittills gjorda bedömningarna har avsett effekterna på den löpande beskattningen, där ingen hänsyn tagits till skatten på de reserver som skall lösas upp vid övergången till det nya systemet (exkl. investeringsfonder). I kapitel 7 föreslås att reserverna skall återföras till beskattning med den nya skattesatsen.

För de icke-finansiella företagen skulle detta ha givit extra skatteintäkter på ca 12 miljarder kr. För samtliga bankgrupper (se avsnitt 5.10.3) kan avskattningen – med hänsyn tagen till ökning av reserver fram till 31/12 1990 – beräknas ge ca 6 miljarder kr.

Det totala avskattningsbeloppet uppgår alltså till ca 18 miljarder kr. Den bestående budgeteffekten av detta blir (vid 10 % ränta) ca 1,8 miljarder kr.

Sammanfattningsvis ger gjorda uppskattningar vid handen att den totala budgetförstärkningen genom övergången till det nya systemet blir ca 2,8 miljarder kr. Den dominerande delen utgörs av effekten av upplösta och avskattade reserver.

9 Specialmotivering

Våra förslag föranleder omfattande ändringar i ett flertal lagar. Detsamma gäller RINK:s förslag. I första hand berörs KL och SIL. Redan tidigare har – särskilt i samband med slopandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer – stora omflyttningar skett i förhållande till den ursprungliga systematiken i dessa lagar. Resultatet av de båda utredningarnas arbete skulle i och för sig väl motivera att KL och SIL ersattes med en eller flera helt nya lagar. Med hänsyn till den tidspress som rått vid utarbetandet av lagtextförslagen har det emellertid inte varit möjligt att åstadkomma detta. Ett sådant arbete kräver ingående överväganden om ett tillfredsställande resultat skall kunna uppnås. Ett sådant arbete bör inte heller kombineras med genomgripande materiella ändringar. Det är emellertid angeläget att detta arbete påbörjas så snart lagstiftningen på grundval av URF:s, RINK:s och FSK:s förslag har genomförts.

De lagförslag som läggs fram här är inte fullständiga. Något förslag till ändrade regler för beskattning av skogskontomedel redovisas inte och inte heller spärregler mot lageruppbyggnad. Vad gäller den ändrade beskattningen av handelsbolag har vi begränsat oss till vissa i sammanhanget centrala bestämmelser och justeringar i sådana anvisningspunkter i KL där det av andra skäl görs ändringar. Beskattning av handelsbolagsbeskattade dödsbon och handelsbolag i koncerner regleras inte och inte heller de frågor som aktualiseras vid övergången från delägarbeskattning.

För att underlätta förståelsen hänvisas i vissa fall till bestämmelser som föreslås av RINK.

9.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

3 §

Ändringarna i paragrafen ansluter till ändringar i 12 § BFL och 8 § JBFL och innebär att beskattningsåret för näringsverksamhet som skall beskattas kommunalt kommer att utgöras av kalenderår (se avsnitt 6.3.5). I samband med att näringsverksamhet påbörjas eller avslutas kan dock beskattningsåret utgöras av annan tidsperiod om högst 18 månader. Ett beskattningsår som avslutas i januari eller februari kommer – till skillnad mot vad

som nu gäller – att taxeras först följande år (jfr skatteförenklingskommitténs förslag, SOU 1988:22 s. 58).

21 §

Bestämmelsen innehåller en definition av begreppet näringsverksamhet. Det nya inkomstslaget näringsverksamhet motsvarar de nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionellt beskattad) och rörelse (se avsnitt 5.6.3). Till inkomstslaget har också förts utomlands bedriven näringsverksamhet. Den nya systematiken medför inte någon ändring av gränsdragningen gentemot tjänst och hobby.

Även när en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet inte föreligger räknas innehav och avyttring av näringsfastighet och bostadsrätt som inte utgör privatbostad till näringsverksamhet.

Sammanslagningen av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till inkomstslaget näringsverksamhet medför att de nuvarande bestämmelserna som går ut på att särskilja de olika inkomstslagen från varandra blir onödiga. Detta gäller t.ex. bestämmelserna i punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 21 §.

Med hänsyn till att även verksamhet som bedrivs utomlands räknas till näringsverksamhet i det nya systemet blir nuvarande bestämmelser om sådan verksamhet onödiga. Detta gäller punkt 6 av anvisningarna till 28 §, punkt 21 av anvisningarna till 29 §, 38 § 2 mom., punkt 4 av anvisningarna till 38 § och 39 § 2 mom. Dessa bestämmelser har därför inte förts över till det nya systemet liksom inte heller bestämmelserna i punkterna 2 och 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 9 av anvisningarna till 25 § och punkt 5 av anvisningarna till 28 §.

22 – 24 §§

Paragraferna har karaktär av introduktion till bestämmelserna i anvisningarna.

Överskådligheten torde förbättras om i princip samtliga bestämmelser i KL rörande näringsverksamhet finns i anslutning till varandra. Bestämmelserna rörande inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder m.m. har därför förts över från 41 § med anvisningar till 24 § med anvisningar.

25 §

I den nya paragrafen finns bestämmelser om beräkning av inkomsten av en förvärvskälla. Paragrafen har sin motsvarighet i nuvarande 23, 26 och 30 §§.

26 §

Av *första stycket* framgår att underskott som uppkommer vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla får dras av från intäkterna i förvärvskällan

närmast följande beskattningsår. Möjligheter att få förlustavdrag enligt FAL har tagits bort. Bestämmelserna bygger på förslag från RINK (se avsnitt 6.3.4) men lagförslaget har för sammanhangets skull tagits in här.

I *andra stycket* hänvisas beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande till bestämmelserna 3 § 13 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser – som föreslås av RINK – får underskott vid förvärvskällans upphörande räknas som realisationsförlust.

Regler motsvarande de som i dag finns intagna i 3 § tredje stycket samt 11 § FAL får senare tas in i den nya paragrafen. Motsvarande gäller bestämmelserna i 3 § fjärde stycket FAL i den mån den nuvarande ordningen med skattefrihet för ackordsvinster behålls.

27 §

Av bestämmelsen framgår att summan av inkomsterna av olika förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet utgör inkomst av näringsverksamhet.

53 § 2 mom.

Bestämmelserna om taxering av delägare i s.k. gruvbolag i momentets sista mening har utgått. Som FSK konstaterade i sitt betänkande om staketmetod för beskattning av handelsbolag finns det numera inte någon anledning att ha kvar de särskilda bestämmelserna om gruvbolag (se närmare SOU 1986:44 s. 217).

Ändringen i övrigt föranleds av att delägarbeskattningen av kommanditbolag och andra handelsbolag upphör (se avsnitt 6.4).

Anvisningar

till 21 §

punkt 1

Första stycket motsvarar nuvarande 28 § andra stycket.

Andra stycket motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 27 §. I båda styckena har vissa ändringar av redaktionell natur gjorts.

till 22 §

punkt 1

I anvisningspunkten ges några exempel på intäkter som är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av näringsverksamhet räknas ersättning vid avyttring av samtliga slag av tillgångar som hör till verksamheten, således även ersättning vid avyttring av egendom som i dag reavinstbeskattas.

punkt 2

Ersättning vid avyttring av anläggningstillgångar i form av fastigheter, bostadsrätter, fordringar och aktier m.m. utgör intäkt av näringsverksam-

het. Inkomstberäkningen skall emellertid inte ske helt enligt de allmänna reglerna för näringsverksamhet utan anpassas till de regler som RINK föreslår. I vilken utsträckning de regler som RINK föreslår skall tillämpas får prövas när RINK:s slutliga förslag föreligger. Lagtexten får alltså i ett senare skede justeras.

Med uttrycket "aktier m.m." åsyftas närmast värdepapper som enligt nuvarande regler skall beskattas enligt 35 § 3 mom. RINK lägger fram förslag om ändrad begreppsbildning. Vid den fortsatta beredningen får det provisoriska begreppet "aktier m.m." ersättas med ett mer precist begrepp.

punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar med viss justering nuvarande bestämmelse om återföring till beskattning av värdeminskningsavdrag i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 §. Justeringen har gjorts mot bakgrund av att den nuvarande utformningen av bestämmelsen ger ett felaktigt resultat i de fall värdeminskningsavdragen har bokförts.

punkt 4

Punkten motsvarar nuvarande punkt 5 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § och punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 28 §. Bestämmelsen är i sak oförändrad.

punkt 5

Anvisningspunkten innehåller en motsvarighet till nuvarande bestämmelser i punkt 7 av anvisningarna till 21 §, punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 §. Ändringarna i förhållande till dessa bestämmelser är av redaktionell art.

punkt 6

Punkten har sin motsvarighet i delar av de nuvarande första styckena i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 21 §. I den nya bestämmelsen görs undantag för bränsle som tagits ut för uppvärmning av privatbostad.

punkt 7

I anvisningspunkten har med vissa redaktionella ändringar tagits in de nuvarande bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § såvitt gäller näringsidkare.

punkt 8

Bestämmelserna har sin motsvarighet i de regler som nu gäller för arrendatorer enligt nuvarande punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 §. Betämmelserna i den nya anvisningspunkten blir generellt tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet.

punkt 9

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om näringsbidrag i punkt 2 av anvisningarna till 19 §. En särregel rörande markanläggningar har utgått i konsekvens med de ändrade bestämmelserna i den nya punkten 7 av anvisningarna till 23 §.

punkt 10

Anvisningspunkten motsvarar med viss redaktionell ändring nuvarande bestämmelser om statligt avgångsvederlag till jordbrukare i punkt 12 av anvisningarna till 21 §. Den nuvarande bestämmelsen i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 28 § om statligt avgångsvederlag till renskötselutövare har slopats. Detta har skett mot bakgrund av att bestämmelserna om avgångsvederlag i 54–60 §§ rennäringskungörelsen (1971:438) upphörde att gälla den 1 november 1982.

punkt 11

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser i punkt 14 av anvisningarna till 21 §, punkt 9 av anvisningarna till 24 § och punkt 9 av anvisningarna till 28 §. Ändringen är av redaktionell art.

punkt 12

I anvisningspunkten har nuvarande bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 § och punkt 11 av anvisningarna till 28 § sammanförts.

punkt 13

Anvisningspunkten motsvarar med vissa redaktionella ändringar nuvarande bestämmelser om egenavgifter i punkt 15 av anvisningarna till 21 § och punkt 10 av anvisningarna till 28 §.

punkt 14

Till denna anvisningspunkt har överförts nuvarande bestämmelser om gottgörelse från pensions- och personalstiftelse i 28 § fjärde–åttonde styckena. Vissa redaktionella ändringar har gjorts. Jämför även bestämmelserna i nuvarande punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 21 § samt punkt 8 av anvisningarna till 24 §.

till 23 §

punkt 1

I den nya anvisningspunkten räknas upp några vanliga typer av driftkostnader.

punkt 2

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 21 §, punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 1 andra stycket av 29 §. Ändringarna är av redaktionellt slag. Jfr beträffande intäktssidan punkt 5 av anvisningarna till 22 §.

punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 17 av anvisningarna till 29 §. Reparationsbegreppet har genom samordningen till ett inkomstslag fått en vidgad omfattning. I inkomstslaget jordbruksfastighet omfattas nämligen endast ekonomibyggnad av repara-

tionsbestämmelsen. Genom den nya lydelsen blir bestämmelsen tillämplig på alla näringsfastigheter. Även reparationer på exempelvis en personalbostad i jordbruk kommer alltså att inkluderas.

punkt 4

Det nya *första stycket* innehåller den nuvarande bestämmelsen om avdrag för ränta i visst fall i punkt 5 av anvisningarna till 39 §. Den ändringen har dock gjorts att hänvisning görs till bestämmelserna om statligt bidrag som avses i den av RINK föreslagna nya punkten 3 av anvisningarna till 19 §. RINK har med viss modernisering till denna anvisningspunkt fört över de nuvarande bestämmelserna i punkt 7 av anvisningarna till 24 §. På motsvarande sätt har RINK till 20 § flyttat över de nuvarande bestämmelserna i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 25 §.

Anvisningspunktens *andra stycke* motsvarar nuvarande bestämmelser om förbud mot omedelbart avdrag för kostnader för reparation och underhåll i vissa fall i 25 § 2 mom. första stycket b.

Bestämmelserna i de nya *tredje och fjärde styckena* har med vissa redaktionella ändringar förts över från nuvarande punkt 8 andra och tredje styckena av anvisningarna till 25 §.

punkt 5

Anvisningspunkten motsvarar med viss redaktionell ändring nuvarande 25 § 2 mom. första stycket c.

punkt 6

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av byggnad. Nuvarande bestämmelser finns i punkt 3 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § och punkt 7 av anvisningarna till 29 §. Avskrivningsreglerna har samordnats för alla näringsfastigheter vilket har föranlett redaktionella ändringar. Dessutom har de i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § angivna procentsatserna för värdeminskningsavdrag tagits bort. Av lagtexten framgår endast principen för hur procentsatsen skall bestämmas. Vidare innebär samordningen att den möjlighet som i dag finns enligt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § till snabbare avskrivning av värmepannor, hissmaskineri och jämförlig maskinell utrustning slopas. Dessa tillgångsslag kommer i det nya systemet att ingå i anskaffningsvärdet för byggnaden och får skrivas av efter den procentsats som gäller för byggnaden. Slutligen har den ändringen gjorts att bestämmelserna om primäravdrag slopats (se avsnitt 5.5.2.2).

punkt 7

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av markanläggning. Motsvarande bestämmelser finns i dag i punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 16 av anvisningarna till 29 §. Enligt gällande rätt saknas begreppet markanläggning inom inkomstslaget annan fastighet. Utgifter för sådana anordningar har fått inräknas i byggnadens anskaffningsvärde. Reglerna för avskrivning av markanläggningar får dock

tillämpas på konventionellt beskattad fastighet som används för annat ändamål än bostad (se punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 25 §). Sammanslagningen till ett inkomstslag innebär att avskrivning för markanläggning på en fastighet medges oavsett användningssätt. Vidare har den materiella ändringen gjorts att hela anskaffningsvärdet för markanläggningen utgör avskrivningsunderlag (se avsnitt 5.5.2.2). Ändringarna i övrigt är av redaktionellt slag.

punkt 8

Anvisningspunktens *första stycke* motsvarar med viss redaktionell ändring punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 29 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från nuvarande punkt 1 första stycket av anvisningarna till 22 §.

punkt 9

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag på grund av avyttring av skog på jordbruksfastighet. I den nya lydelsen har den allmänt använda termen skogsavdrag införts. Det nya systemet med ett inkomstslag har inte medfört att avdragsrätten utvidgats till skog på alla näringsfastigheter. Nuvarande bestämmelser om skogsavdrag finns i punkt 7 av anvisningarna till 22 §. Bestämmelserna i *sjätte stycket* om handelsbolag har utgått. I *sista stycket* har den ändringen gjorts att det lägsta avdragsbeloppet höjts från 5 000 kr. till 15 000 kr. resp. från 1 000 kr. till 3 000 kr. Beloppen har varit oförändrade sedan reglerna infördes 1979.

punkt 10

Anvisningspunkten motsvarar med vissa redaktionella ändringar nuvarande punkt 8 av anvisningarna till 22 §. Ändringen i *sjätte stycket* föranleds av att RINK flyttat vinstberäkningsreglerna från KL till SIL. Det *nuvarande sjätte stycket* har utgått som en följd av att möjligheten till nedskrivning på omsättningsfastigheter har tagits bort.

punkt 11

Bestämmelser om avdrag för substansminskning har utan sakliga ändringar överförts från nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 §. I det nya *sista stycket* har en hänvisning ändrats med beaktande av RINK:s förslag.

punkt 12

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av inventarier. De nuvarande bestämmelserna finns i punkt 5 av anvisningarna till 22 §, punkt 3 av anvisningarna till 25 § och punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Vissa ändringar av redaktionell karaktär har gjorts. Ändringen i sista stycket har gjorts mot bakgrund av att FAL upphävs.

punkt 13

Till anvisningspunkten har nuvarande bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 29 § flyttats. Jämför även nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 25 §. Rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning förutsätter enligt gällande rätt ett medgivande av taxeringsnämnd eller länsrätt. Denna bestämmelse har tagits bort eftersom en prövning ändå skall ske av att förutsättningarna för räkenskapsenlig avskrivning föreligger. I övrigt har endast ändringar av redaktionell art gjorts.

punkt 14

Anvisningspunkten motsvarar med viss redaktionell ändring nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 29 §. Jämför även nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 25 §.

punkt 15

Anvisningspunkten har sin motsvarighet i nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 22 §. Första stycket av den nuvarande anvisningspunkten har utgått utan att någon ändring i sak har åsyftats. Avdrag för värdeminskning medges alltså endast skattskyldig ägare av tillgången. Den generella regleringen får till följd att beskattningssituationen för nyttjanderättshavaren eller fastighetsägaren inte längre är beroende av fastighetens karaktär. Bestämmelserna om primäravdrag har tagits bort (se avsnitt 5.5.2.2). I övrigt är ändringarna av redaktionell art.

punkt 16

Anvisningspunkten motsvarar med ändringar av redaktionell natur punkt 6 av anvisningarna till 29 § jämförd med punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 22 §.

punkt 17

Anvisningspunkten innehåller avskrivningsregler för utgifter för anslutningsavgift och anläggningsbidrag. Bestämmelserna, som för närvarande finns i punkt 11 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 20 av anvisningarna till 29 §, har samordnats för alla näringsfastigheter.

punkt 18

Anvisningspunkten motsvarar med vissa redaktionella ändringar nuvarande punkt 2 a av anvisningarna till 22 § och punkt 9 a av anvisningarna till 29 §.

punkt 19

Till denna anvisningspunkt har nuvarande betämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 29 § överförts med viss redaktionell ändring. Jämför även bestämmelserna i nuvarande punkt 1 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 7 av anvisningarna till 25 §.

punkt 20

Av anvisningspunkten framgår att avdrag för avgift för pensionsförsäkring skall göras i förvärvskällan i det nya systemet (se avsnitt 6.3.7).

punkt 21

Till denna anvisningspunkt har flyttats bestämmelserna i nuvarande punkt 10 av anvisningarna till 29 §.

punkt 22

Anvisningspunkten har sin motsvarighet i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 §. Jämför också vad som sägs om statlig fastighetsskatt i nuvarande 25 § 1 mom. och om speciella skatter i 29 § 1 mom.

punkt 23

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om forskningsavdrag i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 18 av anvisningarna till 29 §.

punkt 24

Anvisningspunkten motsvaras av nuvarande bestämmelser om avdrag för bidrag till regional utvecklingsfond i punkt 18 a av anvisningarna till 29 §.

punkt 25

Anvisningspunkten motsvarar med viss redaktionell ändring nuvarande bestämmelser om avdrag i efterhand för utgifter före rörelsens påbörjande i punkt 18 b av anvisningarna till 29 §.

punkt 26

Denna anvisningspunkt innehåller de bestämmelser om avdrag för arbetsrum i bostad som för närvarande finns i punkt 11 av anvisningarna till 29 §. Sista stycket av den nuvarande anvisningspunkten är dock onödigt i det nya systemet med definitionen i 5 § av näringsfastighet (se RINK:s lagförslag) varför stycket har utgått. Vidare har en viss redaktionell ändring gjorts.

punkt 27

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdrag för resor i visst fall i punkt 12 av anvisningarna till 29 §.

punkt 28

Anvisningspunkten motsvarar med viss språklig justering nuvarande bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare i punkt 19 av anvisningarna till 29 §.

punkt 29

Anvisningspunkten motsvarar punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 20 av anvisningarna till 29 §.

punkt 30

Bestämmelsen har förts över från nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 25 §.

till 24 §

punkt 1

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 41 §.

Enligt gällande rätt behandlas avyttring av fastigheter, bostadsrätter, fordringar och aktier m.m., som utgör anläggningstillgångar i näringsverksamhet, enligt reglerna för reavinst. I konsekvens härmed påverkar värderingen av tillgångarna i räkenskaperna inte inkomsten under löpande innehav. I det nya systemet kommer vederlaget vid en avyttring att utgöra intäkt av näringsverksamhet. Trots detta skall hänsyn inte tas till värderingen av tillgångarna under löpande innehav. Detta kommer till uttryck i *första stycket* sista meningen (beträffande uttrycket "aktier m.m.", se kommentaren till punkt 2 av anvisningarna till 22 §). Ersättandet av den nuvarande uppräkningen av bokslutsposter med uttrycket tillgångs- och skuldposter är med hänsyn härtill av formell natur.

I det nya systemet torde de nuvarande bestämmelserna avseende skepp och skeppsbygge vara onödiga. De har därför slopats.

I det nya systemet skall inkomst av all näringsverksamhet beräknas enhetligt. Nuvarande andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 41 § har därför tagits bort.

Enligt gällande regler finns det i vissa fall en möjlighet att underlåta sådan justering av det bokförda resultatet som avses i andra stycket. Detta förutsätter att den skattskyldige genom dispositioner i bokslutet avseende lager, pågående arbeten, fordringspost eller skuldpost eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat. I det nya systemet bör möjligheten att underlåta justering knytas – utöver till utrymme för större avskrivningar på anläggningstillgångar – till outnyttjat utrymme för avsättning till skatteutjämningsreserv. *Andra stycket* (tidigare punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 §) har ändrats i enlighet härmed.

punkt 2

Anvisningspunkten motsvarar de nuvarande punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 41 §.

I motsats till vad som är fallet enligt gällande rätt utgår de föreslagna reglerna formellt från begreppsbildningen och värderingsreglerna i BFL.

Enligt BFL gäller följande.

Med *anläggningstillgång* förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med *omsättningstillgång* förstås annan tillgång (13 § första stycket).

En tillgångs *anskaffningsvärde* utgörs av utgiften för dess förvärv eller tillverkning (13 § andra stycket).

Begreppet *verkliga värdet* hänför sig till omsättningstillgångar. Med begreppet avses i första hand försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning till det, får det verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller annat värde som är förenligt med god redovisningssed (14 § andra stycket). Återanskaffningsvärdet avser utgiften för tillgångens förvärv eller tillverkning om anskaffning skulle ske vid utgången av räkenskapsåret.

I *första stycket* ges begreppen anläggningstillgång och omsättningstillgång den innebörd som de har i 13 § BFL och 10 § JBFL. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har samma innebörd som i BFL.

Av *andra stycket* framgår att värdesättningen i bokslutet slår igenom vid inkomstberäkningen om den inte strider mot minimivärderegler i anvisningspunkt 2 eller 3. Värdesättningen slår igenom också för sådana inventarier på vilka restvärdeavskrivning tillämpas.

Bestämmelserna har tekniskt utformats så att de i första hand är tillämpliga på näringsverksamhet för vilken bokföringsskyldighet enligt BFL föreligger med skyldighet att upprätta årsbokslut. Vad som föreskrivits beträffande sådan verksamhet har enligt sista meningen motsvarande tillämpning på annan verksamhet, t.ex. en rörelse av begränsad omfattning (jfr 1 § BFL). En enskild person som bedriver jord- eller skogsbruk är skyldig att som underlag för taxeringen föra räkenskaper enligt JBFL. Däremot är han inte bokföringsskyldig enligt BFL. Av bestämmelsen i sista meningen följer att regleringen i BFL ändå får betydelse i fråga om den lägsta tillåtna värdesättningen av tillgångarna.

I *tredje stycket* ges den allmänna princip som är tillämplig i skattehänseende vid värdesättning av tillgångar i näringsverksamhet om inte särregler föreligger. Principen innebär att en tillgång inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt BFL, med bortseende från möjligheterna till uppskrivning i sista stycket av 14 och 15 §§ (om en tillgång *har* skrivits upp gäller det uppskrivna värdet).

Värderingsreglerna i BFL är olika för anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. En *omsättningstillgång* får enligt 14 § BFL tas upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock inte tas upp över det verkliga värdet (lägsta värdets princip). En omsättningstillgång får tas upp över anskaffningsvärdet om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed (sista stycket av paragrafen).

En omsättningstillgång får således enligt bestämmelsen i tredje stycket inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Bestämmelsen blir tillämplig på varulager (jfr femte stycket), sådana värdepapper och fordringar som utgör omsättningstillgångar utan att utgöra varulager (jfr det följande beträffande osäkra fordringar) samt vissa andra omsättningstillgångar beträffande vilka svårigheter vid värderingen inte brukar aktualiseras (kassa- och banktillgodohavanden, förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt förskott till leverantörer).

Någon uttrycklig bestämmelse om värderingsmetod för varulager finns inte i bokföringslagen. Med hänsyn till den stora betydelse som valet av värderingsmetod har bör därför – i likhet med vad som är fallet för närvarande – en bestämmelse om att den s.k. först in- först ut- metoden skall tillämpas finnas i skattelagstiftningen. En sådan bestämmelse har tagits in i tredje stycket sista meningen.

En *anläggningstillgång* får enligt 15 § BFL tas upp till högst anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får räknas in utgifter för värdehöjande förbättring av tillgången. På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller därmed jämförlig orsak, skall årligen avskrivning ske med minst ett belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om inte uppenbarligen tillgången redan är tillräckligt avskriven. Har värdet på en anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed. En anläggningstillgång med ett bestående värde, som väsentligt överstiger det belopp som den är uppförd till i närmast föregående balansräkning, får under vissa förutsättningar tas upp till högst detta värde (sista stycket av paragrafen).

I fråga om en anläggningstillgång som inte fortlöpande minskar i värde innebär således bestämmelsen i tredje stycket att tillgången får tas upp till lägst anskaffningsvärdet eller, om nedskrivningen nödvändiggjorts av en varaktig värdenedgång, det nedskrivna värdet (beträffande anläggningstillgångar som fortlöpande minskar i värde gäller en särregel i fjärde stycket). Bestämmelsen blir tillämplig på andra värdepapper än aktier m.m. som utgör anläggningstillgångar. Även förskott till leverantörer som utgör anläggningstillgång kommer att omfattas av bestämmelsen.

Enligt 16 § BFL tas en *osäker fordran* upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Bestämmelsen gäller för både omsättningsfordringar och anläggningsfordringar. Den torde inte medföra att en fordran kan tas upp till högre belopp än vad som följer av bestämmelserna i 14 och 15 §§. En fordran som löper med en räntesats som understiger tillämplig marknadsränta kan således behöva tas upp till ett värde som understiger det belopp som den beräknas flyta in med. Detta värde skall enligt tredje stycket följas vid taxeringen såvitt gäller omsättningsfordringar.

Av tredje stycket tredje meningen framgår att en utgift för forsknings- och utvecklingsarbete m.m. som har aktiverats med stöd av bestämmelserna i 17 § andra stycket BFL inte omfattas av de nu behandlade bestämmelserna. Det värde som tas upp i räkenskaperna skall således obetingat följas i skattehänseende.

I anvisningarna till 23 § finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning i bl.a. punkterna 13 och 14. I *fjärde stycket* knyts värdesättningen av tillgångar som följer reglerna för inventarier till de nämnda bestämmelserna. Detta innebär ingen ändring i sak i förhållande till vad som gäller nu.

En värdering av varulager enligt bestämmelserna i tredje stycket sker i princip tillgång för tillgång. I *femte stycket* har tagits in en alternativ metod som utgår från det samlade anskaffningsvärdet för hela varulagret. Varulager i allmänhet får enligt bestämmelsen i stycket tas upp till lägst 95 % av det nämnda värdet (se avsnitt 5.4.3). Undantag görs för lager av

fastigheter och liknande tillgångar och lager av värdepapper.

Bestämmelserna i *sjätte stycket* innebär en anpassning av de nuvarande reglerna om lager av djur i jordbruk och renskötsel till de allmänna reglerna om lager. I förhållande till dessa kommer endast den skillnaden att föreligga att anskaffningskostnaden där så är möjligt skall anses utgöras av produktionskostnaden beräknad enligt riksskatteverkets föreskrifter för beräkning av produktionskostnad för djur i jordbruk och renskötsel. Anknytningen till de allmänna reglerna medför att ett djur aldrig behöver tas upp över det verkliga värdet. Detta innebär att syftet med bestämmelsen i andra meningen av punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § tillgodoses.

I punkt 2 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § finns bestämmelser om nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar och avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av inventarier. Ned- resp. avskrivning får ske såväl för faktiskt prisfall som för befarat prisfall. Något utrymme för reservering för prisfallsrisk bör inte finnas i det nya systemet (se avsnitt 5.4.3). Bestämmelserna som flyttats till *sjunde stycket* har ändrats i enlighet härmed.

Första–femte styckena i punkt 2 av anvisningarna till 41 § ersätts av punkt 2 av anvisningarna till 24 §. *Sjätte–tolfte styckena* i anvisningspunkten utgår.

punkt 3

Bestämmelserna har förts över från punkt 3 a av anvisningarna till 41 §. Av *fjärde stycket* framgår att den lägsta nivån för värderingen av pågående arbeten till fast pris har höjts från 85 % till 95 % (se avsnitt 5.10.5.3). Samtidigt har basbeloppsregeln i samma stycke, särregeln om handelsbolag som uppdragstagare i *femte stycket* och supplementärregeln i *sjätte stycket* i denna anvisningspunkt har tagits bort.

punkt 4

Anvisningspunkten motsvarar punkt 1 a av anvisningarna till 41 §.

punkt 5

Anvisningspunkten motsvarar punkt 1 b av anvisningarna till 41 §.

till 53 §

punkt 10

Bestämmelsen upphävs eftersom delägarbeskattningen av handelsbolag upphör.

I *nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 27 §* finns bestämmelser om när en avyttring av byggnadstomt skall anses ingå i tomtrörelse. I *punkterna 3 och 4* anges när fastighet eller aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelserna i punkterna 2–4 fyller en viktig funktion i det nuvarande systemet genom att dra gränsen mellan avyttringar som skall

behandlas enligt reglerna för rörelse och avyttringar som skall reavinstbeskattas. De har också betydelse för rätten till nedskrivning.

I det nya systemet blir skatteeffekterna vid avyttring av en fastighet eller aktie eller andel med ett undantag i princip densamma oavsett om fastigheten, aktien eller andelen utgör omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Undantaget hänför sig till att enligt förslag från RINK omkostnadsbeloppet vid beräkning av vinst på grund av avyttring av en annan fastighet än privatbostad, som även utgör den skattskyldiges permanenta bostad, får beräknas till 40 % av vederlaget. 40-procentsregeln blir alltså tillämplig på fysiska personers näringsfastigheter som utgör anläggningstillgångar (jfr punkt 2 av anvisningarna till 22 §).

Vid den löpande beskattningen kommer inte någon särskild beskattningskonsekvens att vara knuten till klassificeringen som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Detta följer av att rätten till reservering i form av nedskrivning av fastigheter, aktier eller andelar som utgör omsättningstillgångar avskaffas.

Om man bortser från 40-procentsregeln saknas det anledning att i det nya systemet av skatteskäl hänföra vissa fastigheter, aktier eller andelar till omsättningstillgångar. Om skatteregler av detta slag inte finns kan frågan om en fastighet, aktie eller andel utgör omsättningstillgång eller anläggningstillgång lösas enligt god redovisningssed på grundval av reglerna i BFL. I de fall en fastighet, som skulle utgöra omsättningstillgång enligt reglerna i nuvarande punkterna 2–4 av anvisningarna till 27 §, hänförs till omsättningstillgång bör emellertid 40-procentsregeln inte få tillämpas.

Mot bakgrund av det anförda bör reglerna i punkterna 2–4 ges en ändrad karaktär. Till att börja med bör de begränsas till att avse fastigheter. Vidare bör effekten av en tillämpning av reglerna bli att 40-procentsregeln inte får tillämpas och inte som nu att fastigheten anses utgöra omsättningstillgång. Sådana ändrade regler bör lämpligen senare tas in i anslutning till 25 § 9 mom. SIL, alternativt i anslutning till punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

Som en följd av tidigare redovisade förslag upphävs nuvarande *41 d §* (avsättning till resultatutjämningsfond), *46 § 1 mom.* (avdrag för rederiunderskott, se avsnitt 5.6.3 och RINK:s förslag om slopat allmänt avdrag för underskott i förvärvskälla) och *punkt 15 av anvisningarna till 29 §* (avsättning till internvinstkonto, se avsnitt 5.9.5.2).

Vidare upphävs *punkt 8 av anvisningarna till 25 §* om fördelning på flera beskattningsår av reparations- och underhållskostnader i konventionellt beskattad fastighetsförvaltning. Någon motsvarande regel finns inte i jordbruk och rörelse. I det nya systemet har avsättningen till SURV ansetts ge en tillräcklig resultatutjämning.

Övergångsbestämmelser

Enligt *punkt 1* träder de nya reglerna i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Enligt *punkt 2* första meningen tillämpas äldre regler i 3 § med anvisningar vid 1992 års taxering. Av övergångsbestämmelserna till

ändringen i 12 § BFL följer att i fråga om näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt BFL ett beskattningsår för vilket taxering sker år 1992 inte kan avse tid före den 1 juli 1990. Motsvarande gäller för skattskyldig som är skyldig att föra räkenskaper enligt JBFL. Genom bestämmelsen i andra meningen uppnås samma resultat för övriga skattskyldiga.

I *punkt 3* har tagits in en regel som hindrar att en realisationsvinst beskattas två gånger i samband med övergången (denna bestämmelse och RINK:s motsvarande bestämmelse får senare samordnas).

Reformen innebär att det inte längre blir möjligt att beräkna inkomsten av en fastighet enligt kontantprincipen. I *punkt 4* regleras övergången från kontantmässig redovisning till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Av första stycket framgår att några ingående balansposter inte skall tas upp vid inkomstberäkningen för det första beskattningsåret i den nya ordningen. I andra och tredje styckena ges regler för s.k. årsskiftesbetalningar. Regleringen i punkten har sin motsvarighet i de nuvarande bestämmelserna i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 24 § och punkt 9 första stycket av anvisningarna till 25 §.

Bestämmelsen i *punkt 5* föranleds av att rätten till nedskrivning av fastigheter i tomtrörelse m.m. tas bort.

Av bestämmelserna i *punkterna 6–8* framgår att äldre föreskrifter skall tillämpas på *dels* markanläggning som har anskaffats före ikraftträdandet, *dels* vissa utgifter som en nyttjanderättshavare haft före den nämnda tidpunkten och *dels* utgifter för anslutningsavgift och anläggningsbidrag före samma tidpunkt. Bestämmelserna föranleds bl.a. av att den nuvarande regleringen i ifrågavarande hänseenden skiljer sig mellan inkomstslagen.

Enligt nuvarande regler i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § får avdrag för värdeminskning av värmepannor m.m. göras enligt särskild avskrivningsplan efter en högre procentsats än för byggnaden i övrigt. I det nya systemet finns inte denna möjlighet. Av *punkt 9* framgår att de äldre reglerna skall tillämpas om anskaffningen skett före ikraftträdandet av de nya reglerna.

Enligt äldre bestämmelser i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 25 § får kostnad för reparation och underhåll av fastighet fritt fördelas över en treårsperiod av den skattskyldige. Någon motsvarande bestämmelse tas inte in i de nya reglerna om beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Den övergångssituation som uppkommer till följd härav regleras i *punkt 10*.

I nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 29 § finns bestämmelser om primäravdrag. Primäravdragen avskaffas i det nya systemet. Av *punkt 11* framgår att bestämmelserna om primäravdrag skall tillämpas övergångsvis om byggnaden eller den ifrågavarande byggnadsdelen färdigställts före ikraftträdandet.

Enligt nuvarande bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 27 § gäller följande. Förvärvar skattskyldig genom arv m.m. värdepapper, fastighet eller liknande tillgång som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige (första stycket). Detta gäller dock, såvitt nu är aktuellt, endast om förvärvet avser tillgång som är nedskriven vid förvärvet och den

skattskyldige avstår från att begära avskattning (andra stycket c). Med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum (tredje stycket). Någon motsvarighet till reglerna i andra stycket c och tredje stycket behövs inte i det nya systemet. Reglerna erfordras dock vid 1992 års taxering. Föreskriften i *punkt 12* föranleds av detta.

Enligt nuvarande regler i 39 § 2 mom. får avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet utnyttjas mot inkomst av samma slag under en sexårsperiod. Av *punkt 13* följer att ett sådant underskott får utnyttjas på oförändrade villkor i det nya systemet med den skillnaden att det utnyttjade underskottet fr.o.m. 1992 års taxering kommer att reducera den skattskyldiges inkomst av näringsverksamhet.

I nuvarande 46 § 1 mom. finns en motsvarande regel för underskott av rederirörelse m.m. Som framgår av *punkt 14* tillämpas samma princip för sådana underskott som för underskott av verksamhet i utlandet.

9.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

1 § 1 mom.

Momentet motsvarar – med en redaktionell ändring – nuvarande 1 § första stycket.

1 § 2 mom.

I momentet klargörs att fysiska personer och inhemska dödsbon skall betala inkomstskatt dels på beskattningsbar inkomst, dels på inkomst av kapital.

1 § 3 mom.

I momentet anges att andra juridiska personer än inhemska dödsbon skall betala inkomstskatt på beskattningsbar inkomst.

1 § 4 och 5 mom.

Momenten motsvarar nuvarande 1 § andra och tredje styckena.

2 § 1 mom.

Första stycket har utökats med de hänvisningar som nu finns i 3 § första stycket.

Nuvarande andra stycket har utgått eftersom vinstdelningsskatten skall upphöra.

I 3 § KL med anvisningar har ändringar gjorts som innebär att för näringsverksamhet som bedrivs av främst enskilda näringsidkare beskattningsåret i princip inte kan utgöras av ett brutet räkenskapsår. Någon motsvarande ändring skall inte ske vid beskattningen av juridiska personer.

På grund härav behövs särskilda regler i SIL. Sådana regler har tagits in i *andra stycket*. Bestämmelsen i andra meningen tar sikte på juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga, t.ex. kapitalförvaltande stiftelser.

I *tredje stycket* har tagits in en bestämmelse om att all inkomst hos juridiska personer hänförs till en enda förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet (se avsnitt 5.6.3).

Fjärde stycket och *femte stycket* motsvarar nuvarande 3 § andra och tredje styckena.

2 § 2 mom.

Ändringarna i momentet föranleds av sammanföringen av inkomstslagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet till näringsfastighet.

2 § 3 mom.

Av *första stycket* framgår att kretsen av moderföretag som med skattemässig verkan kan ge och ta emot koncernbidrag har utvidgats med sparbanker. Vidare skall koncernbidrag kunna ges till en ekonomisk förening under förutsättning att minst 90 % av insatskapitalet innehas av moderföretaget. Vid denna beräkning bortses från eventuella förlagsinsatser enligt 5 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (se avsnitt 5.9.3.2).

Villkoret i första stycket a har omformulerats. Nu uttrycks explicit vilka kategorier av företag som är uteslutna från möjligheten att ge eller ta emot koncernbidrag.

Syftet med reglerna i *nuvarande tredje stycket* är att ägaren av ett fastighetsförvaltande fåmansaktiebolag inte skall kunna kringgå begränsningarna i löneuttag från fastighetsförvaltande bolag genom att i form av koncernbidrag slussa ett överskott från fastighetsförvaltningen till ett rörelsedrivande bolag och därefter ta ut överskottet som avdragsgill lön. Med det förslag som RINK lägger fram blir de skattemässiga effekterna av uttag genom lön resp. utdelning i stort sett likvärdiga. Något behov av spärregeln har därför inte längre ansetts föreligga.

Bestämmelsen i *nuvarande femte stycket* behövs inte eftersom beskattning alltid sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Särregeln i *nuvarande sjätte stycket* är också obehövlig eftersom rederirörelse m.m. inte längre särbehandlas.

2 § 4 mom.

I *första stycket* anges de typer av fusioner för vilka kontinuitetsreglerna gäller. Undantag görs för närvarande för företag som bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse. Att dessa företag undantagits hänger främst samman med att tillgångarna i sådana företag kan skifta skattemässig karaktär genom fusionen. I det nya systemet gäller – med vissa mindre undantag – samma skatteregler för omsättnings- och anläggningstillgångar. Undantagsregeln har därför slopats.

Innebörden av *sjunde stycket* är att ett överlåtande företag inte skall reavinstbeskattas om anläggningstillgångar i form av fastigheter, aktier m.m. (jfr punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL) förs över genom fusionen, att ingångsvärden m.m. tas över samt att moderbolaget vid fusion enligt 14 kap. 8 § ABL inte skall reavinstbeskattas för sina dotterbolagsaktier. Slopande av begreppen reavinst och reaförlust har föranlett en omformulering av stycket. Samtidigt har de situationer som bestämmelserna är avsedda att täcka angetts tydligare.

Slopandet av det *nuvarande åttonde stycket* föranleds av att vinstdelningsskatten upphör.

Bestämmelsen i *åttonde stycket* är ny (se avsnitt 5.9.5.2). Den innebär att avdrag inte medges vid en överlåtelse av fastigheter, aktier m.m. inom en grupp av företag i intressegemenskap (som detta begrepp för närvarande är definierat i KL) som sker med förlust. I stället tar det övertagande företaget över ingångsvärde, avskrivningsplan m.m.

Bestämmelsen i *nionde stycket* innebär att man vid beskattningen bortser från en koncernintern avyttring av sådana aktier eller andelar som innehas av organisatoriska skäl. Undantag har hittills gjorts för aktier och andelar i fastighets- och kapitalförvaltande företag. I det nya systemet bortfaller behovet av detta undantag. I övrigt har regleringen behållits. Att beskattningen sker i näringsverksamheten innebär bl.a. att avdrag medges endast för verkliga förluster. Har det ifrågavarande företaget i något skede tömts på vinstmedel kan alltså en förlustberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras. Hänvisningen till bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL har tagits bort som en anpassning till RINK:s förslag att slopa bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser. Övriga ändringar är av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen i *tionde stycket* har ändrats med hänsyn till att all egendom beskattas enligt enhetliga regler i det nya systemet.

Bestämmelsen i *nuvarande elfte stycket* har sin bakgrund i att utdelning av reavinstbeskattade egendom (fastigheter, aktier m.m.) tidigare kunde ske utan skatteeffekter i det utdelande bolaget. I det nya systemet behandlas utdelning av sådan egendom på samma sätt som utdelning av annan egendom. Bestämmelsen har därför slopats.

2 § 5 mom.

I momentet, som innehåller den s.k. lex Kockum, har gjorts vissa redaktionella ändringar. Vid det fortsatta beredningsarbetet bör momentet kompletteras med bestämmelser som motsvarar de som för närvarande finns i 8–10 §§ FAL. Det gäller spärregeln för fåmansföretag, skalbolagsregeln inkl. spärregeln för allmännyttiga bostadsföretag resp. regeln om utnyttjande av underskott vid fusion. Reglerna måste vidare anpassas till det nya systemet för avdrag för underskott. Dessutom finns skäl att överväga materiella ändringar av bestämmelserna (se avsnitt 5.8.4).

2 § 6 mom.

Momentet behandlar beskattningen av livförsäkringsanstalter och skadeförsäkringsanstalter. RINK föreslår ändrade regler för livförsäkringsanstalterna. Här bortses från dessa ändringsförslag.

Av elfte stycket – som är oförändrat – framgår bl.a. att skadeförsäkringsanstalterna har rätt till avdrag för avsättning till vissa fonder. Till dessa fonder hör för närvarande regleringsfonden för trafikförsäkring och utjämningsfonderna. De ändringar som gjorts i *tolfte* stycket föranleds av att avdragsrätten för avsättningar till dessa fonder slopas (se avsnitt 5.10.4.4). Den slopade avdragsrätten föranleder också att *nuvarande trettonde, fjortonde och nittonde* styckena kan tas bort och att ändringar får göras i *nuvarande tjugonde stycket*.

2 § 8 mom.

Ändringen i *andra stycket* hänger samman med att rätten till avdrag för utdelning på medlemsinsatser har slopats (se avsnitt 5.11.3). Detsamma gäller slopandet av *nuvarande femte stycket*. De justeringar som gjorts i *tredje och fjärde styckena* föranleds av att föreningens hela verksamhet beskattas i en förvärvskälla.

Enligt *åttonde stycket* har Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Statens bostadsfinansieringsaktiebolag (SBAB) rätt till avdrag för avsättning till reservfond upp till en viss nivå. En likartad regel finns för hypoteksföreningarna. Dessa bestämmelser får omprövas längre fram i samband med att ställning tas till bl.a. frågan om de ifrågavarande inrättningarna skall omfattas av SURV-lagstiftningen.

2 § 9 mom.

I det nya systemet finns för aktiebolag och ekonomiska föreningar bara ett inkomstslag. *Andra stycket* har ändrats med hänsyn härtill. Ändringar av samma karaktär har gjorts i *tredje och fjärde* styckena. I tredje stycket har vidare en hänvisning till en redan upphävd bestämmelse tagits bort.

2 § 10 mom.

I momentet har de nya bestämmelserna om beskattning av investmentföretag och aktiefonder tagits in (se avsnitt 5.10.2.5).

Med uttrycket "aktier m.m." åsyftas närmast värdepapper som enligt gällande regler skall beskattas enligt reglerna i 35 § 3 mom. KL (jfr kommentaren till punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL).

Med värdet av aktierna m.m. vid utgången av det närmast föregående räkenskapsåret avses marknadsvärdet. I fråga om marknadsnoterade aktier föreligger ingen svårighet att fastställa detta. Beträffande andra aktier får en uppskattning göras av värdet.

2 § 12 mom.

99-procentsregeln är närmast avsedd att tillämpas på sådana fordringar vid "utlåning till allmänheten" som för närvarande enligt RSV:s anvisningar kan skrivas ned med (för bankernas del) 4,5 %. Begreppet "finansiella företag" får preciseras vid den fortsatta beredningen, bl.a. mot bakgrund av den riskklassificering som kommer att göras i de nya kapitaltäckningsreglerna.

4 §

Nuvarande första stycket utgår eftersom avdrag för underskott skall ske i samma förvärvskälla påföljande år (se avsnitt 5.8.4.2). *Nuvarande andra stycket* upphör eftersom vinstdelningsskatten upphävs. Nuvarande fjärde stycket utgår som en följd av upphävandet av första stycket.

Nuvarande 4 a §

Paragrafen upphävs eftersom lagen om förlustavdrag upphävs.

6 § 2 mom.

Bestämmelserna om taxering av delägare i s.k. gruvbolag i momentets sista mening har slopats. Se kommentaren till 53 § 2 mom. KL.

Ändringen i övrigt föranleds av att delägarbeskattningen av kommanditbolag och andra handelsbolag upphör (se avsnitt 6.4).

7 § 4 mom.

Den samling av ganska disparata subjekt som finns i den s.k. katalogen beskattas för närvarande bara för inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet. Avsikten är att någon ändring av skattskyldighetens omfattning inte skall ske genom de nya reglerna (som är av av provisorisk karaktär). I förekommande fall får alltså inkomsten av näringsverksamheten delas upp på en skattepliktig och en skattefri del.

7 § 5 mom.

I momentet behandlas de ideella föreningarnas beskattning. Ändringarna är av samma karaktär som de i 7 § 4 mom. Ändringar syftar alltså inte heller här till att i något avseende ändra det nuvarande rättsläget.

7 § 6 mom.

De kvalificerat allmännyttiga stiftelserna beskattas för närvarande endast för inkomst av fastighet och rörelse. Den nya lydelsen av momentet innebär ingen ändring i sak.

7 § 8 mom.

Bestämmelserna har omarbetats i såväl materiellt som redaktionellt avseende.

Det nya *första stycket* innehåller delar av nuvarande första och andra styckena.

I *andra stycket* finns en något ändrad definition av begreppet förvaltningsföretag. För närvarande gäller att företaget "uteslutande eller så gott som uteslutande" skall vara förvaltande. Enligt den nya lydelsen får företaget vid sidan av förvaltningsverksamheten bedriva "obetydlig" annan verksamhet utan att statusen som förvaltningsföretag förloras. Någon ändring i sak är inte avsedd (se avsnitt 5.9.4.2). Däremot innebär tillägget "direkt eller indirekt" en saklig ändring. Av ordet indirekt följer att man vid bedömning av om företaget är ett förvaltningsföretag eller inte skall göra en genomsyn och pröva även verksamheten i andra företag där företaget har ett bestämmande inflytande. Ett företag som är moderföretag i en industrikoncern kan alltså inte betraktas som förvaltningsföretag och detta även om företaget inte har några sådana koncerngemensamma funktioner som enligt dagens praxis konstituerar rörelse (jfr RÅ 1986 ref. 72). Som framgår av sista meningen behandlas investmentföretagen inte i detta moment utan i 2 § 10 mom.

I *tredje stycket* återfinns huvudregeln om skattefrihet för utdelning. En nyhet är att skattefri utdelning skall kunna tas emot inte bara av aktiebolag och ekonomiska föreningar utan också av sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter. Vidare har de nuvarande särreglerna för banker och skadeförsäkringsanstalter (se avsnitt 5.9.2.2) slopats och reglerna om skattefrihet för näringsbetingade aktier och andelar gjorts generellt tillämpliga. En aktie eller andel är näringsbetingad oavsett om skattefriheten följer av bestämmelserna i tredje stycket a eller b. Ändringen i tredje stycket b föranleds av sammanföringen av inkomstslagen till inkomstslaget näringsverksamhet.

Dispensreglerna i *nuvarande åttonde stycket* har slopats.

Utbytet av orden "rörelse eller kapitalförvaltning" *i femte stycket* mot "verksamhet" innebär inte att förutsättningarna för att ingripa mot s.k. Lundintransaktioner ändras i något avseende.

Nuvarande 7 § 12 mom.

Första meningen har utgått som en konsekvens av att beskattningen av aktiefonder enligt förslaget regleras uttömmande i 2 § 10 mom. Andra meningen torde kunna utgå utan att det medför någon ändring i sak.

10 a §

I det nya systemet gäller skattesatsen 30 % för alla juridiska personer (se avsnitt 5.2.7). Uppräkningen av olika företagsformer och subjekt i *nuvarande första och andra* styckena har därför kunnat slopas. Definitionen av familjestiftelse i nuvarande tredje stycket har också slopats.

Övergångsbestämmelser

Enligt *punkt 1* träder de nya reglerna i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

I det nya systemet beskattas juridiska personer endast i ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Detta medför att den nuvarande schablonbeskattningen av vissa villafastigheter som ägs av juridiska personer upphör (jfr RINK:s förslag rörande fastigheter). Det skulle strida mot förbudet mot retroaktiv skattelag att denna konsekvens slog igenom i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet. Bestämmelsen i *punkt 2* föranleds av detta.

Av *punkt 3* framgår att underskott av fastighet och rörelse i utlandet och rederiunderskott m.m. behandlas på samma sätt vid taxeringen till statlig inkomstskatt som vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Punkt 4 tar sikte på juridiska personers reaförluster vid 1991 och tidigare års taxeringar. Innebörden är att sådana äldre förluster skall kunna kvittas under en sexårsperiod mot reavinster på samma villkor som hittills har gällt.

Vinstdelningsskatt tas ut sista gången vid 1991 års taxering. Enligt nuvarande 4 § andra stycket är vinstdelningsskatt som påförts ett visst år avdragsgill vid taxeringen följande år. Av *punkt 5* följer att avdragsrätten för påförd vinstdelningsskatt finns kvar även efter 1991 års taxering.

9.3 Lagen om återföring av obeskattade reserver

(jfr avsnitt 7.4.3)

1 §

Av *första stycket* framgår vilket bokslut som skall ligga till grund för fastställandet av uppskovsbeloppet. Där anges också att bestämmelserna i lagen gäller för såväl fysiska som juridiska personer.

I *andra stycket* definieras de obeskattade reserverna. Vad gäller lager och pågående arbeten skall den faktiska värderingen vid – i normalfallet – 1991 års taxering jämföras med det värde som skulle ha godtagits om man vid denna taxering tillämpat de regler som gäller vid 1992 års taxering. Uppskov kan medges inte bara vid återföringen av reserver i lager, pågående arbeten och resultatutjämningsfond utan också vid återföring av skadeförsäkringsanstalternas speciella fondavsättningar.

2 §

Av *första stycket* framgår att uppskov inte skall medges ex officio utan först efter yrkande.

Enligt *andra stycket* är rätten till uppskov kopplad till att företaget gör avsättning till SURV. Rätten att fördela beskattningen gäller inte mer än den del av de tidigare reserverna som inte kan absorberas av SURVEN. En förutsättning för att få uppskov är därför att företaget eller – i fall av

intressegemenskap (se 9 §) – företagsgruppen har gjort maximal avsättning till SURV. I intressegemenskapsfallen kan alltså ett företag i gruppen förlora rätten till uppskov om ett annat företag i gruppen inte utnyttjat sin möjlighet till SURV-avsättning.

Av sista meningen i andra stycket framgår att uppskov kan medges även om avdraget (eller det sammanlagda avdraget) för SURV-avsättning inte fullt ut motsvarar det maximala avdraget. Syftet med den regeln är att smärre missbedömningar vid beräkning av underlaget för SURV-avsättningen inte skall påverka uppskovsrätten. En riktpunkt kan vara att avdrag med belopp motsvarande minst 90 % av maximalt avdrag skall godtas.

3 §

Uppskovsbeloppet skall enligt *första stycket* normalt fastställas vid 1992 års taxering. Taxeras inte företaget det året förskjuts fastställandet ett år.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om handelsbolag. Avsikten är att handelsbolag fr.o.m. 1992 års taxering skall beskattas som särskilda skattesubjekt (jfr avsnitt 6.4). Vid 1991 års taxering – dvs. den taxering som är avgörande för storleken av reserverna enligt 1 § första stycket – gäller däremot delägarbeskattning. Det hindrar inte att storleken av reserverna beräknas för bolaget (jfr beträffande exemeplvis resultatutjämningsfond nuvarande tredje stycket av anvisningarna till 41 d § KL).

4 §

Uppskovsbeloppet är skillnaden mellan de obeskattade reserverna och avdraget för SURV-avsättning (jfr också villkoret i 2 § andra stycket).

5 §

Av *första stycket* följer att företaget kan fördela beskattningen av uppskovsbeloppet vid 1992–1996 års taxeringar med resp. 30 %, 20 %, 20 %, 20 % och 10 % per år. Företaget kan tidigarelägga – men inte senarelägga – beskattningen i förhållande till detta schema.

Andra stycket reglerar ett undantagsfall. Har företaget förlängt sitt räkenskapsår så att någon taxering inte sker ett visst år skall motsvarande större del av uppskovsbeloppet tas upp vid närmast följande taxering. Till detta belopp skall läggas ett tillägg om 10 %. Löper exempelvis beskattningsåret över tiden den 1 januari 1991 – den 30 april 1992 skall företaget vid 1993 års taxering ta upp dels (30+20=) 50 % av uppskovsbeloppet, dels ytterligare (10 % av 30 =) 3 % av uppskovsbeloppet.

Fysiska personer behöver enligt *tredje stycket* inte ta upp någon del av beloppet vid 1992 års taxering. Utnyttjas denna möjlighet gäller bestämmelserna i andra stycket. Det innebär att minst 50 % + 3 % av uppskovsbeloppet skall tas upp vid 1993 års taxering.

I *fjärde stycket* finns regler för det fall att förvärvskällan upphör. Huvudregeln är att återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart skall tas upp till beskattning. Ett undantag från denna princip gäller om en fysisk

person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till en juridisk person. Beskattning av uppskovsbeloppet träffas hos den juridiska personen av bolagsskatt om 30 % och inte av progressiv inkomstskatt och avgifter som fallet är vid återföring hos egenföretagare. Bestämmelsen är formulerad så att den ger möjlighet för ägaren av en jordbruksfastighet att behålla själva fastigheten i egen ägo medan övriga tillgångar och skulder förs över till den juridiska personen.

6 §

Tas hela uppskovsbeloppet upp till beskattning vid 1992 års taxering eller vid 1992 och 1993 års taxeringar kan företaget få ett särskilt avdrag. Exempel på hur avdraget skall beräknas har lämnats tidigare (avsnitt 7.4.3, se även bilaga I). Vill man i stället fånga in skatteeffekten netto (i förekommande fall alltså efter avdrag) kan reglerna beskrivas så här.

Anta att uppskovsbeloppet är a (kr.) och att företaget vid 1992 års taxering tar upp b till beskattning (a<b). Skillnaden mellan det fullrabatterade uppskovsbeloppet (a-0,135a=) 0,865a och b räknas upp med 10 %. Skattepliktig intäkt vid 1993 års taxering blir således 1,1(0,865a-b).

Två situationer kan uppkomma vid 1993 års taxering. Om det som tagits upp vid 1992 års taxering är *mindre* än 86,5 % av uppskovsbeloppet blir det en beskattning vid 1993 års taxering. Har *mer* än 86,5 % av uppskovsbeloppet tagits upp vid 1992 års taxering blir det i stället en minuspost vid 1993 års taxering.

7 §

Av paragrafen framgår de särregler som gäller för banker m.fl.

8 §

För intressegemenskapsfallen behövs särskilda beräkningsregler. Det skulle nämligen ge ett materiellt felaktigt resultat om ett företag i en intressegemenskap hade möjlighet att tillämpa de förmånliga reglerna vid tidigarelagd intäktsföring av uppskovsbeloppet samtidigt som det fanns andra företag i gruppen med negativt underlag enligt 4 §. Därför föreskrivs i *första stycket* att man vid beräkning av det belopp som kan ligga till grund för en tillämpning av dessa regler skall dra av ett belopp motsvarande dessa negativa underlag.

Definitionen av intressegemenskap i *andra stycket* är hämtad från nuvarande punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

9 §

Som framgått av avsnitt 7.4.3 bör den skattskyldige ha rätt att välja om uppskovsbeloppet (inkomstbeloppet) skall behandlas som förmånsgrundande inkomst eller ej. I det förra fallet tas fulla egenavgifter ut och i det senare fallet endast grundavgift. Sådan valrätt blir givetvis aktuell endast

om inkomstbeloppet ingår i förvärvskälla där inkomsten i övrigt är förmånsgrundande och underlag för fulla egenavgifter. I det fall att det rör sig om en passiv näringsverksamhet eller den skattskyldige på grund av sin ålder skall betala endast grundavgift gäller detta naturligtvis också i fråga om det här aktuella inkomstbeloppet.

Regeln har utformats så att inkomstbeloppet i de fall en valmöjlighet föreligger blir förmånsgrundande och underlag för fulla egenavgifter endast om den skattskyldige framställer yrkande om detta.

9.4 Lagen om skatteutjämningsreserv

(jfr avsnitt 5.3.3 och 6.3.2)

1 §

I *första stycket* anges de företagsformer som får utnyttja SURVEN. I fråga om juridiska personer och enskilda näringsidkare som skall upprätta årsbokslut skall en mot SURV-avdraget svarande avsättning ha gjorts i räkenskaperna.

De företag som undantas i *andra stycket* är – förutom aktiebolag som bedriver livförsäkringsrörelse – schablonbeskattade bostadsföretag, investmentföretag, vissa företag i den s.k. katalogen (AB Tipstjänst m.fl.) och förvaltningsföretag. Jfr beträffande bl.a. SBAB kommentaren till 2 § 8 mom. SIL.

2 §

I paragrafen anges de två delarna av SURVEN, dvs. K-SURVEN och L-SURVEN.

3 §

Enligt *första stycket* är underlaget för K-SURVEN skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten.

Det har inte ansetts behövligt att särskilt ange vad som skall anses som tillgångar resp. skulder i näringsverksamhet. Den allmänna utgångspunkten är att tillgångar och skulder som skall redovisas i en balansräkning för näringsverksamheten också skall beaktas i SURV-hänseende.

I fråga om enskild näringsverksamhet kan det i vissa fall vara svårt att skilja mellan tillgångar och skulder som hänför sig till näringsverksamheten resp. den privata ekonomin. I lagen anges inte närmare hur gränsen skall dras. I åtskilliga fall kan ledning hämtas från de bedömningar som tidigare har gjorts i skattesammanhang, t.ex. vad gäller bestämmelserna om beskattning av förmögenhet i jordbruk och rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Vid tillämpningen av lättnadsreglerna i förmögenhetsbeskattningen får ställning tas till om de i rörelsen eller jordbruket redovisade bankmedlen o.d. kan anses erforderliga för verksamheten och om skulder som

redovisats privat rätteligen borde ha redovisats i näringsverksamheten. Motsvarande frågor uppkommer vid tillämpningen av lagen om skatteutjämningsreserv. De skattemässiga effekterna av en felredovisning är dock oftast begränsade. Likvida medel i näringsverksamheten ger visserligen rätt till SURV men samtidigt träffas avkastningen av full inkomstskatt och egenavgifter (i stället för 30 % skatt på inkomst av kapital enligt RINK:s förslag).

Enligt *andra stycket 1* räknas en juridisk persons innehav av aktier och andelar inte in i underlaget i den mån röstetalet för aktierna eller andelarna uppgår till minst 25 % eller utdelningen är skattefri enligt 7 § 8 mom. tredje stycket b. 25-procentsregeln kan bli aktuell att tillämpa om en beräkning av kapitalunderlaget skall göras för t.ex. ett investmentföretag (jfr 7 § femte stycket).

En liknande regel finns i *andra stycket 2* för enskilda näringsidkare. En förutsättning är att det råder intressegemenskap mellan denne och bolaget eller föreningen (begreppet intressegemenskap definieras i 9 §). Det innebär bl.a. att insatser i kooperativa föreningar regelmässigt räknas in i underlaget.

I *andra stycket 3* finns en bestämmelse som syftar till att hindra en dubbelräkning av SURV-underlag för företag som är i intressegemenskap. Det förekommer t.ex. att ett moderbolag redovisar en fordran avseende anteciperad utdelning trots att dotterbolaget inte kan ta upp en motsvarande skuldpost. En sådan fordran skall inte räknas in i kapitalunderlaget.

Som skuldpost räknas enligt *tredje stycket 1* – liksom vid vinstdelningsskatten (jfr prop. 1983/84:50 s. 97) – sådana reserveringar för vilka avdrag har medgetts vid inkomsttaxeringen. Det kan vara fråga om t.ex. avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Förlagsinsatskapital i en ekonomisk förening räknas enligt *tredje stycket 2* som skuld. Föreningens medlemsinsatskapital räknas däremot inte som skuld.

Belopp som har avsatts till ersättningsfond räknas enligt *tredje stycket 3* som skuld. Detsamma gäller för andra fonder m.m. som kan förekomma övergångsvis (investeringsfonder, investeringsreserver, återanskaffningsfonder m.m.).

Av *fjärde stycket* framgår att 30 procent av belopp som har avsatts till periodiseringsfond räknas som skuld. Det innebär i princip att en avsättning till periodiseringsfond eller en återföring av en sådan fond inte påverkar kapitalunderlaget.

Enligt *femte stycket* räknas skatteutjämningsreserven som sådan inte som skuld.

Bestämmelsen i *sjätte stycket* innebär att man för de enskilda näringsidkarnas del inte behöver ta hänsyn till på näringsverksamheten belöpande debiterade skatter eller avgifter eller beräknad fordran eller skuld avseende skatt och avgifter. Vad som avgör storleken av kapitalunderlaget är alltså underlaget vid ingången av beskattningsåret, inkomsten av verksamheten (före skatt och avgifter), ev. tillskott till verksamheten och de uttag som har gjorts (t.ex. för att betala skatter och avgifter).

4 §

I *första stycket 1* finns en särskild värderingsregel för omsättningsfastigheter. Att regeln behövs hänger samman med att avdrag för värdeminskning kan medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

I *första stycket 2* finns huvudregeln för värdering av tillgångar. Punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL omfattar alla tillgångar i näringsverksamhet utom sådana anläggningstillgångar som avses i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL (fastigheter m.m.). Bestämmelsen innebär bl.a. att lager tas upp till det högsta värde som är tillåtet enligt BFL och att inventarier tas upp till det skattemässiga restvärdet.

Bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL omfattar alltså inte fastigheter m.m. som utgör anläggningstillgångar. Anläggningsfastigheter regleras i *första stycket 3*. Anskaffningsvärdet reduceras med avdrag för värdeminskning på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag m.m. Aktier som beskattas enligt den av RINK föreslagna portföljmetoden tas enligt *första stycket 4* upp till det i denna metod definierade anskaffningsvärdet.

I *första stycket 5* finns en särskild regel för behållning på skogskonto. Den innebär att hälften av behållningen räknas som tillgång vid beräkning av kapitalunderlaget. Någon prövning av om medlen är avsedda för näringsverksamheten behöver inte göras. Anläggningstillgångar i form av fordringar m.m. tas enligt *första stycket 6* upp till anskaffningsvärdet.

I *andra stycket* finns den regel av övergångskaraktär som har kommenterats i avsnitt 7.7. Regeln innebär att de skattskyldiga har möjlighet att som alternativt ingångsvärde för fastigheter få använda viss del av det senast fastställda taxeringvärdet.

Som framgått av avsnitt 5.9.5.2 skall avdrag för förlust inte få göras vid koncerninterna avyttringar av fastigheter, aktier m.m. Det förvärvande företaget övertar alltså det ingångsvärde som gällde för det övertagande företaget. Av *tredje stycket* framgår att det förvärvande företaget också övertar det överlåtande företagets kapitalunderlag avseende egendomen. Avyttringen leder alltså till ett minskat kapitalunderlag för det överlåtande företaget och ett i samma mån ökat kapitalunderlag för det förvärvande företaget.

5 §

Löneunderlaget definieras på samma sätt som underlaget för avsättning till resultatutjämningsfond enligt nuvarande 41 d § KL.

6 §

Av paragrafen framgår hur kapitalunderlaget resp. löneunderlaget bestäms för en juridisk person. Det är inget som hindrar att företaget ett år beräknar avsättningen till SURV på kapitalunderlaget och nästa år på löneunderlaget eller vice versa.

7 §

För företag som tillhör en grupp av företag i intressegemenskap (begreppet definieras i 9 §) måste en gemensam beräkning av avsättningsunderlagen göras. Företagen skall inte få större sammanlagt avdrag än om företagen hade utgjort ett enda företag. Har företagen sammantaget gjort för stora avsättningar måste någon form av korrigering ske.

Första stycket är tillämpligt om företagen i gruppen beräknar avsättningarna på löneunderlagen. Företagen skall inte tillsammans kunna utnyttja mer än en MINI-L-SURV om (20 % av 25 basbelopp =) 5 basbelopp. Föreligger ett överutnyttjande får avsättningarna begränsas så att de håller sig inom ramen för vad som anges i första stycket. Någon särskild bestämmelse om hur detta skall gå till har inte ansetts erforderlig.

Av *andra stycket* följer att alla företag i gruppen skall beräkna avsättningen på antingen löneunderlaget eller kapitalunderlaget.

Tredje–sjätte styckena innehåller särskilda regler för beräkning av avsättningar på kapitalunderlag för företag i intressegemenskap. Reglerna får effekt när något eller några företag i gruppen redovisar ett negativt kapitalunderlag (skulderna överstiger tillgångarna).

I *tredje stycket* anges att ett kapitalunderlag skall beräknas för vart och ett av företagen i gruppen. En sådan beräkning skall göras även för sådana företag i gruppen som inte har yrkat avdrag för avsättning. Finns det företag i gruppen som har ett negativt kapitalunderlag måste dessutom gruppens sammanlagda kapitalunderlag (totalunderlaget) räknas ut. En korrigering måste göras om de företag som har positiva kapitalunderlag har gjort maximala SURV-avsättningar (med 30 % av kapitalunderlagen).

Korrigeringen görs på det sätt som framgår av *fjärde* stycket. Det företag som har ett negativt kapitalunderlag påförs en intäkt med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan gruppens sammanlagda SURV-avsättning och 30 % av totalunderlaget. Finns det flera företag med negativa kapitalunderlag skall intäkten i första hand påföras det företag som har det högsta negativa underlaget. Ett negativt kapitalunderlag kan t.ex. uppkomma som en följd av att aktier i dotterbolag m.m. inte får räknas in i kapitalunderlaget (jfr 3 § andra stycket a).

Ett exempel kan illustrera. Anta att A är moderföretag till B. I A:s balansräkning finns på tillgångssidan aktier i B (1 000 000) och på skuldsidan lån (900 000) och aktiekapital (100 000). Kapitalunderlaget är alltså minus 900 000. B:s kapitalunderlag är 2 000 000 och avdrag för avsättning till SURV yrkas med 600 000. Av fjärde stycket följer att A skall påföras en intäkt om 270 000 (totalunderlaget är 1 100 000 och maximal SURV för gruppen 330 000).

Enligt *femte stycket* skall vid beräkningen av totalunderlaget hänsyn tas till eventuella negativa underlag även i sådana företag som enligt 1 § andra stycket inte själva har rätt att göra avsättning till SURV. Ett sådant företag kan också påföras en intäkt enligt fjärde stycket. Det innebär att t.ex. ett investmentföretag kan träffas av beskattning – vid sidan av den beskattning som följer av 2 § 10 mom. SIL – om företaget har ett negativt kapitalunderlag och ett dotterföretag har yrkat maximal SURV-avsättning på

grundval av sitt kapitalunderlag.

Bestämmelsen i *sjätte stycket* innebär att en intäkt enligt fjärde stycket "återförs" i form av ett avdrag nästa år. Om förhållandena är oförändrade det året – dvs. övriga företag i gruppen yrkar återigen avdrag med belopp som överstiger 30 % av totalunderlaget – neutraliseras detta avdrag av en ny intäkt.

8 §

Av paragrafen framgår hur SURV-underlaget bestäms för en skattskyldig som är fysisk person.

För en fysisk person grundas avsättningen till SURV inte alternativt på kapital- eller löneunderlaget utan på en kombination av de båda underlagen. Bakgrunden till de beloppsmässiga begränsningarna har redovisats i avsnitt 6.3.2.

Av paragrafen framgår vidare att begränsningarna gäller för varje förvärvskälla för sig. Bedrivs verksamheten gemensamt (och makarna har var sin förvärvskälla) kan de sammanlagda reserveringsmöjligheterna bli större i förhållande till det fall att en av makarna anses som medhjälpande make (och det är fråga om bara en förvärvskälla).

9 §

Första stycket innehåller en definition av begreppet intressegemenskap. Definitionen är hämtad från punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL. Vad som tillkommit är en precisering av den tidpunkt som skall vara avgörande för bedömningen av om intressegemenskap föreligger eller ej.

I *andra stycket* anges vilket basbelopp som skall användas vid tillämpning av bestämmelserna om MINI-L-SURV.

9.5 Lagen om nuvärdeavdrag, m.m.

(jfr avsnitt 5.5.3.3 och 5.5.4.2)

1 §

Av *första stycket* framgår att kretsen av juridiska personer som får tillämpa reglerna om nuvärdeavdrag är densamma som för skatteutjämningsreserven. Till skillnad mot vad som gäller för skatteutjämningsreserven får enskilda näringsidkare inte göra nuvärdeavdrag.

Enligt *andra stycket* tillämpas lagen inte på vissa speciella typer av företag (livförsäkringsanstalter, bostadsföretag, investmentföretag, företag i den s.k. katalogen samt förvaltningsföretag). De undantagna företagen är desamma som enligt lagen om skatteutjämningsreserv.

2 §

Enligt *första stycket* förutsätter nuvärdeavdrag att motsvarande avskrivning görs i räkenskaperna. Avskrivningen i räkenskaperna belastar till en del årets rörelseresultat men redovisas i övrigt som en bokslutsdisposition.

Av *andra stycket* följer att nuvärdeavdrag kan komma i fråga för tillgångar som skrivs av enligt inventariereglerna. Undantag görs för skepp och luftfartyg och för patenträtter, anslutningsavgifter m.m.

Som framgår av *tredje stycket* är nuvärdeavdraget 84 % av anskaffningsutgiften. Inventariet skall därefter anses sakna skattemässigt restvärde. Det innebär att inventarier som har nuvärdeavskrivits i princip behandlas på samma sätt som inventarier som skrivits av mot investeringsfond. Vid en avyttring av inventarier är det inte nödvändigt att hålla reda på om de har nuvärdeavskrivits eller ej. Oavsett vilken avskrivningsmetod som har valts får den s.k. nettometoden tillämpas. Försäljningsintäkten kan alltså reducera avskrivningsunderlaget för de kvarvarande inventarier som skrivs av räkenskapsenligt.

3 §

Ett yrkande om att få tillämpa reglerna om nuvärdeavdrag skall framställas senast den dag då deklaration skall lämnas. I syfte att undvika processuella problem föreskrivs att yrkandet inte får ändras efter den dagen.

4 §

Som framgått av avsnitt 5.5.3.3 är nuvärdeavdraget inte avsett för finansiell leasing. Något absolut förbud mot nuvärdeavdrag i leasingfallen har emellertid inte uppställts. I stället gäller enligt *första stycket* att företaget påförs en särskild intäkt. Med den lösningen behöver några särskilda redovisningsmässiga problem inte uppkomma om man vid taxeringsarbetet eller senare finner att uthyrning förekommit. Intäkten är 30 % om uthyrning sker anskaffningsåret för att minska till 20 % året därefter och 10 % det därpå följande året.

Det kan förekomma att det företag som anskaffat ett inventarium säljer det till underpris till ett närstående företag som i sin tur hyr ut inventariet. I sådana fall skall – liksom i vidareuthyrningsfallen – en intäkt påföras det uthyrande företaget. Detta framgår av *andra stycket*.

Vissa fall av uthyrning godtas. De fall det gäller är enligt *tredje stycket* för det första sådana där inventarierna under beskattningsåret till övervägande del har använts av företaget självt eller av annat företag som tillhör samma företagsgrupp. Tillägg påförs inte heller om inventariet har tillverkats inom företagsgruppen. Slutligen tillåts generellt korttidsuthyrning. Gränsen har satts vid sex månader. Vid bedömningen av om det är fråga om en korttids- eller långtidsuthyrning kan taxeringsmyndigheterna bortse från de formella avtalsvillkoren. En förlängning av hyresavtalet eller ett helt kort uppehåll i dispositionsrätten över tillgången innebär inte att en ny sexmånadersperiod skall börja löpa. På samma sätt bryts inte hyrestiden om det ursprungligen hyrda inventariet – på grund av repara-

tionsbehov eller av annat skäl – ersätts av ett likadant inventarium.

Av *fjärde stycket* framgår att begreppet företagsgrupp har samma betydelse som i nuvarande punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

5 §

Reglerna om avdrag för avsättning till periodiseringsfond knyter an till motsvarande regler i investeringsfondssystemet. Avdrag medges med högst hälften av årets justerade årsvinst före bl.a. fondavsättningen och skatt.

6 §

En förutsättning för avdrag för avsättning till periodiseringsfond är att 33 1/3 % (en tredjedel av avsättningsbeloppet) sätts in på spärrat räntelöst konto hos riksgäldskontoret. Medlen skall vara riksgäldskontoret till handa senast den 31 mars under taxeringsåret, dvs. den normala sista deklarationsdagen enligt 34 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623). Sker inbetalningen senare medges inte avdrag.

7 §

Enligt *första stycket* får uttag från periodiseringskonto göras tidigast den 1 april året efter taxeringsåret (jfr 8 §).

Periodiseringsfonden (eller i förekommande fall del av den) skall återföras till beskattning i de fall som anges i *andra stycket*. Till att börja med sker beskattning vid frivillig återföring av fonden och uttag från kontot.

De återföringsfall som anges i punkterna 1–4 i andra stycket har sin motsvarighet i lagstiftningen om investeringsfonder. Bestämmelsen i andra stycket 5 är däremot ny. I syfte att förhindra handel med företag som har periodiseringsfonder föreskrivs där att fonden skall återföras om det bestämmande inflytandet över företaget har förvärvats av någon som saknade sådant inflytande när fondavsättningen gjordes. Uttrycket bestämmande inflytande har samma innebörd som i 9 § FAL. Dispens från återföringen skall enligt *tredje stycket* kunna ges om det finns synnerliga skäl av samhällsekonomisk karaktär.

8 §

Enligt mönster från annan fondlagstiftning skall ett tillägg tas ut om periodiseringsfonden återförs på ett icke avsett sätt. Tillägget är 20 %. Något tillägg skall inte utgå om fonden använts för nuvärdeavskrivning. En förutsättning för att tillägg inte skall göras är att uttaget görs efter den 31 mars taxeringsåret. Har periodiseringsfonden återförts under det beskattningsår för vilket taxering sker år 1 kan alltså uttag utan tillägg göras i april år 1.

Det kan tilläggas att tekniken vid ianspråktagande av periodiseringsfond skiljer sig från den som gäller för investeringsfonderna. När en periodiseringsfond tas i anspråk (återförs) beskattas hela fondbeloppet samtidigt som nuvärdeavdrag medges. Någon direktkvittning återfört belopp/avdrag görs alltså inte.

9 §

Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet motsvarar i de väsentliga delarna bestämmelserna i 15 § lagen (1979:609) om allmän investeringsfond.

9.6 Lagen om ersättningsfonder

(jfr avsnitt 5.7.3)

Den nya lagen om ersättningsfonder motsvarar i stort EFL. Den basbreddning och sammanslagning av inkomstslag som är en följd av URF:s och RINK:s förslag medför förenklingar i olika avseenden. En sådan förenkling är att antalet fonder har kunnat reduceras från fyra till tre. Vidare bortfaller möjligheten att göra fondavsättning för förlorade lagertillgångar. I en miljö utan lagernedskrivning saknas motiven för en sådan avsättning.

Byggnader och markanläggningar bildar en egen fond vilket är naturligt eftersom avskrivningsreglerna har gjorts mer likartade. Inventarier behandlas särskilt.

Enligt gällande regler finns inte möjlighet att göra avsättning för ersättning avseende mark. För vissa extraordinära situationer, för vilka i dag möjlighet till uppskov finns enligt UppskL, ges emellertid även i framtiden möjlighet till en uppskjuten beskattning för att inte försvåra en återanskaffning. Förslaget omfattar därför även de rena tvångsavyttringsfallen från UppskL. Med mark avses inte bara "råmark" utan också växande skog, täkter och annat som omfattas av reglerna om beskattning av fastighetsvinst och som inte avser byggnader och markanläggningar.

Bankgaranti behöver inte lämnas. Enligt 7 § UppskL krävs sådan vid s.k. preliminära uppskov. Motsvarande krav finns däremot inte i EFL eller motsvarande tidigare lagstiftning.

I förslaget till lag om ersättningsfonder har i stort den nuvarande tekniken i lagen om eldsvådefonder behållits. De ändringar som i detta avseende föreslagits hänger samman med möjligheten att göra avsättning för markersättning.

I det följande kommenteras endast de ändringar i förhållande till nu gällande regler som föreslås.

1 §

Mark är inte en sådan tillgång som skrivs av enligt 15 § andra stycket BFL. Enligt *andra stycket* gäller därför beträffande markfonden inget krav på överensstämmelse med räkenskaperna.

2 §

Av *första stycket* framgår att förslaget innebär en utvidgning i förhållande till gällande regler genom att avsättning föreslås få göras för inventarier som avyttrats i samband med en tvångsmässig fastighetsförsäljning.

I första stycket anges vidare de fall då en fastighet skall anses avyttrad på grund av tvång. Förslaget innebär att nuvarande 2 § första stycket 1–3 UppskL arbetas in i lagen om ersättningsfonder. Inlösen enligt 8 kap. FBL och andra tvångsmässiga fastighetsbildningsåtgärder innefattas i uttrycket "expropriation eller liknande förfarande". Däremot innefattas inte – till skillnad mot vad som gäller för närvarande – frivilliga fastighetsregleringar enligt 5 kap. FBL.

Andra stycket motsvarar 2 § andra stycket UppskL med den ändringen att frivilliga allframtidsupplåtelser inte omfattas.

3 §

I likhet med nuvarande regler i EFL innebär bestämmelserna att man skall beakta om nettometoden har tillämpats eller om utrangeringsavdrag har medgetts. Vidare måste beaktas om 60-procentsregeln vid avyttring av näringsfastigheter har tillämpats (jfr avsnitt 6.3.6).

4 §

Liksom enligt dagens regler bör ersättningsfonderna användas för anskaffning av samma slags tillgångar som avsättningen avsett. Av *andra stycket* framgår emellertid ett undantag från denna princip. En fond för byggnader och markanläggningar får användas också för investeringar i inventarier.

5 §

I *första stycket* har dagens regler behållits när det gäller ersättningsanskaffning samma år. De ändringar som vidtagits föranleds av den nya markfonden. En motsvarande regel för inventarier behövs inte eftersom nettometoden kan tillämpas.

7 §

Samma teknik som gäller enligt EFL – justering av avskrivningsunderlaget – har behållits för inventarier, byggnader och markanläggningar. Denna teknik kan emellertid inte användas beträffande mark. Den föreslagna metoden innebär att ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Ingångsvärdet på ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagna beloppet. Först vid en framtida avyttring av fastigheten uppkommer den skattemässiga effekten av ianspråktagandet.

9 §

I *första stycket 2* har uttrycket "hela eller huvudsakliga delen av" (som i dag finns i 8 § första stycket 2 EFL) tagits bort. Den ändringen hänger samman med att avdrag för avsättning bör kunna medges även om t.ex. en hel jordbruksfastighet exproprierats. I ett sådant fall leder fondavsättningen som sådan till att förvärvskällan består.

9.7 Bokföringslagen (1976:125)

(jfr avsnitt 6.3.5)

12 §

Ändringen innebär att brutet räkenskapsår inte längre får tillämpas för näringsverksamhet som bedrivs av enskild person eller dödsbo. Detsamma gäller för näringsverksamhet som bedrivs av juridisk person som förvaltar samfällighet och vars inkomst beskattas hos delägarna.

Enligt fjärde stycket skall den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser använda samma räkenskapsår för dessa. Detta har enligt sista stycket motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern. Begreppet koncern torde här avse inte bara aktiebolagsrättslig koncern utan även koncern enligt 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. En enskild näringsidkare kan således vara moderföretag i en koncern. I ett sådant fall medför ändringen i första stycket att räkenskapsåret för samtliga företag i koncernen skall avse kalenderår.

Övergångsbestämmelser

Se kommentaren till övergångsbestämmelserna till ändringarna i 3 § KL.

9.8 Jordbruksbokföringslagen (1979:141)

(jfr avsnitt 6.3.5)

8 §

Ändringen ansluter till ändringen av 12 § BFL och innebär att den som är skyldig att föra räkenskaper enligt JBFL inte längre får tillämpa brutet räkenskapsår.

Övergångsbestämmelser

Se kommentaren till övergångsbestämmelserna till ändringarna i 3 § KL.

9.9 Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

(jfr avsnitt 6.4.4)

1 kap. 1 §

I bestämmelsen har angetts den nya definitionen och gränsdragningen för handelsbolagen och de enkla bolagen. Definitionen av handelsbolagen föreslås förändrad på så sätt att utöver bolagsavtalet uppställs ett krav på registrering av bolaget i handelsregistret. Registreringen blir på så sätt den avgörande omständigheten vid gränsdragningen mellan handelsbolagen och de enkla bolagen. Detta innebär att bolagsmännen i ett bolag som driver näringsverksamhet själva kan välja i vilken av de två bolagsformerna verksamheten skall drivas.

Den nya gränsdragningen innebär att användningsområdet för det enkla bolaget utvidgas genom att näringsverksamhet kan bedrivas även i denna bolagsform. Härigenom löser man också den vid den nuvarande lagstiftningens tillkomst diskuterade frågan om under vilka förutsättningar ett konsortieavtal konstituerar ett handelsbolag. På grund av detta blir uttrycket "gemensamt", som tillkom för att ge uttryck åt att konsortieavtal endast under vissa förutsättningar konstituerar handelsbolag, obehövligt.

Den nya gränsdragningen mellan handelsbolagen och de enkla bolagen överensstämmer i sak med den nuvarande lagstiftningens bestämmelse om att registreringen är avgörande för när ett enkelt bolag omvandlas till ett handelsbolag. Av den nuvarande bestämmelsen, som finns intagen i 1 kap. 3 § andra stycket, följer att ett handelsbolag kan driva verksamhet av annat slag än näringsverksamhet (som detta begrepp används i civilrättslig lagstiftning). Den nu föreslagna nya gränsdragningen innebär att denna bestämmelse kan utgå om man i första paragrafens definitionsbestämmelse för handelsbolagen anger att det för ett bolagsavtal är tillfyllest att två eller flera avtalat att utöva verksamhet. Detta innebär, såsom redovisats ovan, ingen utvidgning av användningsområdet för handelsbolagen.

Den föreslagna definitionen av handelsbolagen och de enkla bolagen innebär att det nuvarande undantaget från handelsbolagsbegreppet för näringsverksamhet som drivs av fysiska personer eller dödsbon i bolag inom jord- och skogsbruk är obehövligt och kan utgå.

1 kap. 3 §

Såsom angetts i specialmotiveringen till 1 kap. 1 § innebär förslaget till ny gränsdragning mellan handelsbolagen och de enkla bolagen att användningsområdet för det enkla bolaget utvidgas på så sätt att näringsverksamhet kan bedrivas även i denna bolagsform. Förevarande paragraf, som innehåller definitionen av det enkla bolaget, föreslås omformulerad i enlighet med detta. Med hänsyn till att definitionen av handelsbolagen i kapitlets första paragraf anknyter till att bolaget registreras i handelsregistret föreslås att paragrafens andra stycke utgår. Detta innebär, såsom redovisats i specialmotiveringen till 1 kap. 1 §, inte någon förändring i sak.

Övergångsbestämmelser

Den nya definitionen och gränsdragningen för handelsbolagen och de enkla bolagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1991. För handelsbolag som bildats före ikraftträdandet och som inte registrerats i handelsregistret föreslås den tidigare definitionen vara tillämplig under en övergångstid av ett år. Om ett sådant bolag vid utgången av det året fortfarande inte registrerats i handelsregistret föreslås att bolaget därmed blir upplöst. Bolagsmännen i ett sådant upplöst bolag föreslås emellertid svara solidariskt för förpliktelser som handelsbolaget ingått före upplösningen. De inträder i bolagets ställe som part i de avtal som handelsbolaget slutit med tredje man.

9.10 Handelsregisterlagen (1974:157)

(jfr avsnitt 6.4.4.3)

2 §

Av skäl som anförts tidigare föreslås att den nuvarande registreringsskyldigheten för handelsbolag avskaffas. I stället har i paragrafen intagits en hänvisning till att ett handelsbolag föreligger enligt HBL när ett bolag registrerats i handelsregistret. I övrigt har paragrafen omformulerats med hänsyn till den nya gränsdragningen mellan handelsbolagen och de enkla bolagen.

4 §

Eftersom det i handelsbolagets form även kan drivas verksamhet av annat slag än näringsverksamhet föreslås att avseende handelsbolagen skall handelsregistret i stället innehålla uppgift om verksamhetens art.

9.11 Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar. Bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i den upphävda lagen skall dock tillämpas vid 1992 års taxering i de undantagsfall då taxering skall ske till särskild vinstskatt enligt lagen (1989:000) om särskild vinstskatt.

9.12 Lagen (1960:63) om förlustavdrag

(jfr avsnitt 7.9)

I *första stycket* föreskrivs att lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas sista gången vid 1991 års taxering.

Genom bestämmelserna i *andra stycket* kan juridiska personers förlustavdrag föras över i det nya systemet. Motsvarande bestämmelser för fysiska personer utformas av RINK.

9.13 Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

(jfr avsnitt 7.8)

Av *första stycket* framgår att lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar. Genom bestämmelserna i *andra stycket* kan vid taxeringen för åren 1992–1996 avdrag medges för belopp som inte utnyttjats före ikraftträdandet. Därvid skall gälla de i *tredje stycket* angivna inskränkningarna i avdragsrätten som hänger samman med ägarförhållandena i det utdelande bolaget.

9.14 Lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier

Lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar.

9.15 Lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.

(jfr avsnitt 5.5.2.2)

I *första stycket* föreskrivs att lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar. Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 2 § av den upphävda lagen skall tillämpas även vid senare års taxeringar i de fall avdrag medgetts tidigare (spärreglerna i 2 § har till syfte att förhindra att den skattekredit som avskrivningar på kontrakt kan ge inte genom olika åtgärder förvandlas till en definitiv skattelättnad).

9.16 Lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

(jfr avsnitt 7.6)

I *första stycket* föreskrivs att lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas fortfarande vid 1990 och tidigare års

taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare. Detta framgår av *andra stycket*. I *tredje stycket* anges vad som gäller om återföring till beskattning av kvarstående avsättningar.

9.17 Lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

(jfr avsnitt 6.3.2)

Lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas fortfarande vid 1990 och tidigare års taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

9.18 Lagen om upphävande av vissa fondförfattningar, m.m.

Författningarna upphör att gälla vid utgången av år 1997. Belopp som har avsatts enligt de olika fondlagarna och som inte har tagits i anspråk tidigare återförs till beskattning vid 1996 eller – i vissa fall – 1997 års taxering.

9.19–21 Lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond och lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

(jfr avsnitt 5.7.3)

Lagarna upphör att gälla vid utgången av år 1990. De upphävda lagarna tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall de upphävda lagarna tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

9.22 Lagen (1981:296) om eldsvådefonder

(jfr avsnitt 5.7.3)

Lagen upphör att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock vid 1990 och tidigare års taxeringar såvitt avser eldsvåde-

fond för lagertillgångar och vid 1991 och tidigare års taxeringar såvitt avser övriga eldsvådefonder. Även vid taxering som sker efter år 1990 resp. 1991 skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

9.23–24 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och lagen (1982:2) om uppfinnarkonto

(jfr avsnitt 6.3.2)

Lagarna upphör att gälla vid utgången av år 1990. De upphävda lagarna tillämpas dock vid 1991 och tidigare års taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall de upphävda lagarna tillämpas i fråga om tidigare medgivna uppskov.

Reservationer och särskilda yttranden

1 Reservation av ledamöterna von Bahr och Rexed

Vi motsätter oss majoritetens förslag vad gäller *avsättning till periodiseringsfond*. Införandet av en generell reserveringsmöjlighet av detta slag innebär en omotiverad avvikelse från önskemålet om ett bredbasigt och lättillämpat system för företagsbeskattningen. Avsättningen till periodiseringsfond – vilken görs i form av en bokslutsdisposition – liksom de mot fonden svarande kontomedlen på riksgäldskontoret gör det svårare att rätt bedöma företagets resultat och ställning. Inte minst från internationell synpunkt synes det olyckligt att öka utrymmet för den i princip svenska företeelsen bokslutsdispositioner. Ett ytterligare argument mot periodiseringsfonderna är att systemet kräver komplicerade spärregler för att förhindra obehöriga skattevinster genom handel med företag som gjort avsättningar till periodiseringsfond.

2 Reservation av ledamoten Kenneryd

Förslagen från utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK), utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) samt kommittén för indirekta skatter (KIS) innebär tillsammans mycket genomgripande förändringar i det svenska skattesystemet. De föreslagna reglerna på företagsbeskattningens område ligger i linje med den internationella skatteutvecklingen och nya krav på näringslivet.

Bakgrund och allmänna utgångspunkter

Det råder stor enighet om behovet av ett nytt skattesystem. Inflations-, kostnads- och tillväxtproblemen bottnar bl.a. i förhållandena på skatteområdet. Skatteplaneringen har nått tidigare oanad omfattning. Klippekonomin samt "inlåsningar" av kapital och andra produktionsfaktorer utgör också uttryck för brister i dagens system. Den offentliga verksamhetens tillväxt och det höga totala skattetrycket förstärker ytterligare

problemen.

Sverige kan inte heller i samma utsträckning som tidigare hålla sig med egna skatteregler utan att det leder till kapitalflykt och utflyttning till andra länder av vetenskapsmän och specialister. Sammanjämkningen av olika länders skattesystem utgör ett karakteristiskt inslag i internationaliseringen.

De tre utredningarnas samlade förslag har det övergripande syftet att få den svenska ekonomin att fungera bättre och ge oss ett modernare skattesystem. Systemförändringarna är framför allt inriktade på

- sänkta skattesatser och breddad skattebas
- mer jämbörligt skatteuttag på arbetsinkomster och kapitalinkomster (sänkt skatt på arbete och skärpt skatt på kapital)
- principiell likabehandling av alla slags kapitalinkomster
- likformig företags- och ägarbeskattning för alla företagsformer
- enklare deklaration och uppbörd
- bättre anpassning till internationella skatteförhållanden.

Jag kan i allt väsentligt ställa mig bakom dessa principer för reformeringen av företagsbeskattningen och skattesystemet i övrigt. Samtidigt vill jag understryka att alla grupper av människor måste bli delaktiga i en skattereform av denna omfattning. Fördelningspolitiken blir särskilt viktig när man skall väga samman förslagen från de tre utredningarna.

Ändringarna i skattesystemet måste dessutom harmoniera med näringspolitiska målsättningar och andra samhällsmål. De måste stimulera bättre hushållning med naturresurser och energi. Det nya skattesystemet måste stimulera decentralisering och personliga initiativ. Nyetableringar och personliga initiativ måste främjas.

Betänkandet från URF präglas av betydande enighet. Mina invändningar rör framför allt skattereglerna för egenföretagen och övriga mindre företag, där utredningen inte varit tillräckligt uppmärksam på dessa företags speciella problem och förutsättningar.

Skattereglerna för egenföretag och övriga mindre företag

"Särskild redovisningsmetod" (6.3.8)

De mindre och medelstora företagens stora roll för produktion, sysselsättning och utveckling kräver att dessa företags förhållanden ägnas särskild uppmärksamhet. Som framhålls i betänkandet måste egenföretag med växande verksamhet få samma möjligheter att utvecklas som aktiebolagen. Samtidigt måste man i modern näringsverksamhet kunna ställa krav på att företagsdelen hålls skattemässigt åtskild från privatekonomin.

Det har än en gång aktualiserat frågan om en speciell företagsform för mindre företag eller införande av s.k. staketmodell i skattesystemet. Den frågan har diskuterats och utretts i flera sammanhang utan att man har kommit fram till någon slutgiltig lösning.

URF förordar i första hand en modell med staket för handelsbolaget. Samtidigt hålls möjligheterna öppna för att parallellt ha en "särskild redovisningsmetod" för enskild näringsverksamhet. Diskussionen om en

sådan har kommit upp på ett så sent stadium, att utredningen inte har ansett sig ha underlag för att kunna ta definitiv ställning.

Alternativet med handelsbolag innebär bl.a. möjligheter att bilda handelsbolag med bara en delägare. Ägaren kan vara anställd i sitt eget bolag. Handelsbolaget blir eget skattesubjekt. De flesta skattereglerna blir gemensamma med aktiebolagens.

Den modellen passar bra för många småföretag inom industri-, handel och olika tjänstesektorer. Jag förutsätter därför att det blir möjligt att bilda och driva handelsbolag på dessa villkor och att skattereglerna blir i stort sett överensstämmande med aktiebolagens.

Det finns emellertid åtskilliga fall då modellen med handelsbolag passar mindre bra. Därför måste man enligt min uppfattning sikta till att parallellt tillåta en "särskild redovisningsmetod".

För att handelsbolagsmodellen skall kunna tillämpas för jordbruksföretag krävs en ändring av jordförvärvslagen. Jag vill för min del uttrycka betydande skepsis mot att det skall visa sig möjligt att åstadkomma en "ändring som inte inkräktar på dagens materiella innehåll i jordförvärvslagstiftningen" (citat utredningen). Jag förutser att inte minst kontrollfrågorna vid försäljning av andelar i handelsbolag med jordbruksfastighet kan bli svårlösta.

Som framgår av betänkandet har de mindre företagens intresseorganisationer presenterat ett förslag till regler. I den slutliga utformningen bör den "särskilda redovisningsmetoden" kunna göras enklare. Frågan behöver dock bli föremål för ytterligare utredning i tekniskt avseende. Det är positivt att utredningen förordat att regeringen tillkallar en särskild utredare för detta ändamål. Utredningen bör genomföras skyndsamt så att man kan ta slutlig ställning i samband med riksdagsbeslutet om skattereformen.

Reserveringsreglerna (5.3)

De ändrade reserverings- eller konsolideringsreglerna hör till de materiellt viktigaste inslagen i URF:s förslag. Det gäller alla företagsformer. Reserveringsmöjligheterna kommer i fortsättningen att i första hand vara knutna till en allmän skatteutjämningsreserv (SURV) kopplad till det egna kapitalet eller lönesumman.

Utredningen är enig om att de minsta företagen behöver kunna göra avsättningar inom bestämda beloppsgränser utöver vad som gäller enligt de allmänna reglerna för aktiebolag. När det gäller egenföretagarna har det lösts genom regler som tillåter reserveringar knutna samtidigt till kapitalet och lönesumman.

När det gäller de minsta aktiebolagen föreslår URF en extra "MINI-L-SURV" (knuten till lönesumman). Det utgör ingen tillfredsställande lösning för kapitalintensiva mindre bolag. Dessa bör enligt min mening också ha möjlighet att välja ett alternativ med "MINI-K-SURV" med 40 procents

avsättning på det egna kapitalet upp till visst belopp. Jag reserverar mig således till förmån för att möjlighet till MINI-K-SURV införs.

Realisationsvinstbeskattningen (6.3.6)

Även när det gäller realisationsbeskattningen innebär förslagen från URF och RINK stora förändringar jämfört med dagens förhållanden. Det gäller alla företagsformer.

Realisationsvinster på näringsfastigheter skall enligt de allmänna principerna för kapitalbeskattningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Reglerna föreslås bli desamma för bolag och egenföretag. Principen kan väntas fungera bra i bolagssektorn. Däremot kan den slå orättvist för egenföretagare på grund av den progressiva beskattningen.

Detta går att undvika om realisationsvinsterna istället beskattas i inkomstslaget kapital (på samma sätt som privatbostäder). Småföretagens organisationer har i sitt förslag till "särskild redovisningsmetod" föreslagit en sådan ordning. Enligt min uppfattning bör realisationsvinster på näringsfastigheter beskattas som inkomst av kapital oberoende av om den "särskilda redovisningsmetoden" kommer till stånd eller inte.

Realisationsvinstbeskattningen har vidare utformats så att man skall slippa uppskovsregler. Här behövs det dock enligt min uppfattning en "ventil" för det fall att t.ex. växande mindre företag behöver byta till nya lokaler. Det vore stötande om alla sådana byten utlöste beskattning. En uppskovsregel bör alltså ytterligare övervägas för sådana fall.

Förlustutjämning - personligt investeringskonto (6.3.4)

URF:s och RINK:s gemensamma förslag till förlustutjämningsregler innebär att eventuella underskott i inkomstslaget näringsverksamhet får kvittas mot överskott kommande år i samma förvärvskälla. Förlusten ett visst år återförs året därpå som avdrag i förvärvskällan. Uppstår det underskott även detta år skjuts de samlade förlusterna ytterligare på framtiden. Däremot tillåts i princip ingen kvittning mot inkomster av tjänst eller kapital.

Kvittning enbart inom inkomstslaget näringsverksamhet kan enligt min uppfattning väntas fungera bra, för huvuddelen fall.

I dag startar ofta företagsamhet som komplement till hel- eller deltidsanställning. Denna ömtåliga startfas kräver någon form av kvittningsmöjlighet. I annat fall kommer risktagandet att minska, vilket kommer att skada nyföretagandet.

Det bör därför enligt min uppfattning finnas möjligheter för viss kvittning även mot inkomster av tjänst. Den möjligheten bör stå öppen för nystartade egenföretag och vara begränsad till några få år. Jag föreslår att sådana regler ytterligare övervägs innan skattereformen träder i kraft 1991.

Problemen kan dessutom väsentligt reduceras, om man inför personliga investeringskonton enligt den modell som centern har föreslagit i motioner i riksdagen. Sådana konton skulle också fungera som effektiv allmän sparstimulans. Jag anser att URF hade bort utreda och lägga fram förslag

till ett system med personliga investeringskonton och reserverar mig mot denna underlåtenhet.

Egenavgifterna (6.3.7)

Som framhålls i betänkandet utgör egenavgifterna en förhållandevis stor del av skattebördan för egenföretagare med små intäkter. Det aktualiserar frågan om ett grundavdrag eller annan nedsättning av avgiftsuttaget i sådana fall.

URF avvisar alla lättnader med hänvisning till önskemålet om inkomstneutralitet mellan egenföretagare och löntagare. En reduktion av egenavgifterna skulle enligt URF kräva en motsvarande nedsättning av arbetsgivaravgifterna på anställdas löner.

Jag delar inte den uppfattningen. Skattereglerna för löntagare respektive egenföretagare blir inte heller i det nya systemet helt likformiga. Egenföretagare kommer t.ex. inte att kunna tillgodogöra sig något schablonavdrag. Enligt URF:s förslag försvinner dessutom rätten till uppfinnarkonto och upphovsmannakonto. Inte minst många fria yrkesutövare är i dag hårt pressade av egenavgifterna.

Jag reserverar mig därför till förmån för att ett basbelopp avräknas från beräkningsunderlaget för debitering av egenavgifter. Finansiering bör ske inom socialförsäkringssystemets ram.

Utdelning på insatskapital i kooperativa företag (5.11)

URF föreslår att rätten till avdrag för utdelning på medlemsinsatser i ekonomiska föreningar slopas. Utredningens motiv är att kooperativa företag inte bör ha rätt till avdrag både för utdelningar på medlemsinsatserna och för avsättningar till skatteutjämningsreserven. Utdelning på förlagsinsatser och återbäring berörs inte av förslaget.

Slopad avdragsrätt för utdelning på medlemsinsatser skulle allvarligt försvåra anskaffningen av riskvilligt kapital för i första hand konsumentkooperationen men också för producentkooperationen. Kapitalbildning genom frivilliga medlemsinsatser skulle kraftigt fördyras. Sådana effekter skulle delvis strida mot de övergripande målsättningarna för skattereformen. Att jämföra med förhållandena i aktiebolag är heller inte till alla delar riktigt, eftersom medlemmarna i ekonomisk förening inte kan tillgodogöra sig någon värdestegring på medlemsinsatserna.

Därför är det både principiellt och sakligt motiverat att behålla avdragsrätten för utdelningar på medlemsinsatser i kooperativa företag. Jag reserverar mig mot utredningens förslag till förändring i denna del.

Ränta på skogskonto (6.3.2)

I konsekvens med RINK:s förslag till delvis nya skatteregler för pensionssparande och annat indirekt sparande föreslår URF att bankerna skall erlägga källskatt för kontoinnehavarens räkning på ränta på medel som är innestående på skogskonto. Skattesatsen föreslås bli 20 procent.

Jag reserverar mig mot detta förslag och anser att skattesatsen generellt bör vara 15 procent för avkastningen på indirekt sparande. Den procentsatsen bör därmed också gälla för den källskatt, som skall tas ut på räntan på skogskonto.

3 Reservation av ledamoten Lundgren

Inledning

Moderata Samlingspartiet har sedan länge förordat en omläggning av företagsbeskattningen i syfte att minska inlåsningen av kapital i bolagssektorn, öka investeringsincitamenten samt förbättra förutsättningarna för entreprenörskap och nyföretagande. Vi har mot denna bakgrund föreslagit en omläggning av bolagsskatten med en sänkning av skattesatsen till cirka 30 % samtidigt som investeringsfondsystemet slopas och den beskattningsbara basen i övrigt breddas genom mindre reserveringsutrymme. En förutsättning har varit tillfredsställande reserveringsmöjligheter för egenföretagarna även i fortsättningen.

Föreliggande förslag om en reformerad företagsbeskattning har den inriktning som angivits ovan. I vissa avseenden finns emellertid allvarliga brister. Jag reserverar mig därför på de punkter som redovisas nedan.

Extra reserveringsmöjligheter för små företag

Som anförs i betänkandet har små, nystartade företag ett större reserveringsbehov än större, väletablerade företag. Utredningen föreslår mot denna bakgrund en förstärkt reserveringsmöjlighet kopplad till lönesumman – en s.k. MINI-L-SURV. Denna reserveringsmöjlighet kommer endast att gälla företag som för normal reservering väljer att utgå från lönesumman.

För de företag som valt att göra normala reserveringar med det egna kapitalet som bas (K-SURV) föreslås ingen extra reserveringsmöjlighet. Enligt min uppfattning bör en sådan finnas oavsett vilken bas företaget valt för sin normala reservering.

Jag föreslår därför att en extra reserveringsmöjlighet införs med det utgående egna kapitalet som bas motsvarande vad som föreslås gälla med lönesumman som bas.

Beskattning av realisationsvinster i bolagssektorn

Utredningen föreslår en full nominell beskattning av realisationsvinster i bolagssektorn. Det främsta skälet är att uppnå en likformig beskattning av olika slag av inkomster. Dessutom uppkommer en basbreddning som bidrar till utrymmet för att sänka bolagsskattesatsen.

Det är emellertid inte möjligt att jämställa kapitalvinster, som oftast uppkommer oregelbundet över tiden, med löpande kapitalinkomster. För

att ta hänsyn till kapitalvinsters särskilda karaktär och för att uppnå en rimlig balans i jämförelse med omvärldens skatteregler har jag i utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) reserverat mig för en inflationsuppräkning av anskaffningsvärden avseende såväl fastigheter som aktier och motsvarande värdepapper. För aktier föreslår jag skattefrihet efter fem års innehav.

Det kan ifrågasättas om det med sådana regler för fysiska personer är möjligt med en full nominell beskattning av kapitalvinster i bolagssektorn. Jag har emellertid, bl.a. med syfte att skapa utrymme för så stor sänkning av bolagsskattesatsen som möjligt, avstått från att nu reservera mig på denna punkt. En sammanvägning av reglerna för fysiska personer och juridiska personer måste emellertid göras i samband med riksdagsbehandlingen av de bägge utredningarnas förslag. Denna får inte leda till en skärpning av de regler jag förordar för fysiska personer. Majoriteten i URF föreslår att marknadsnoterade aktier redovisas genom en så kallad portföljmetod också i bolagssektorn. Jag avvisar detta förslag med hänvisning till mitt ställningstagande i RINK.

Dubbelbeskattning av aktieutdelningar

Föreliggande förslag innebär att nuvarande lindring av dubbelbeskattningen av aktieutdelningar genom rätten för bolag att dra av utdelning på nyemitterat kapital liksom det beloppsbegränsade 70 procentsavdraget för utdelningar avskaffas.

Genom den sänkta bolagsskattesatsen och de av utredningen om reformerad företagsbeskattning föreslagna skattesatserna lindras den totala effekten av dubbelbeskattningen väsentligt. Den bör emellertid slopas i sin helhet. Det bör ske genom avräkning hos den som erhåller utdelning och inte genom avdragsrätt för utdelningar i bolagen. Den för några år sedan införda rätten till avdrag i ekonomiska föreningar för ränta på insatskapital bör mot denna bakgrund bibehållas.

Slopade egenavgifter för kapitalavkastning

Egenföretagare erlägger på sina inkomster i förvärvskällan dels egenavgifter, dels progressiv inkomstskatt. Särskilt för egenföretagare med små inkomster utgör egenavgifterna en stor del av det totala skatteuttaget. Enligt min mening skall inte egenavgifter belasta den del av en egenföretagares inkomster som är att betrakta som kapitalavkastning. En modell för att genomföra denna lindring av skatteuttaget kan vara att medge ett schablonavdrag vid beräkning av egenavgifter. Även andra lösningar kan väljas.

Underskottsavdrag för egenföretagare

I betänkandet redovisas RINK-majoritetens förslag om behandling av underskott i bl.a. enskild näringsverksamhet. Förslaget innebär en indelning i förvärvskällor som i huvudsak överensstämmer med de nuvarande

reglerna för rörelse.

Underskott i en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet får enligt förslaget kvittas mot framtida överskott i förvärvskällan avseende såväl inkomstskatt som sociala avgifter utan tidsbegränsning. Kvittning av underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla tillåts emellertid inte. Inte heller tillåts kvittning av underskott i inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst.

Denna begränsning av rätten att dra av underskott kommer att medföra starkt negativa verkningar främst vad beträffar nyföretagande. En person som startar näringsverksamhet samtidigt som han har inkomst av tjänst kan inte kvitta faktiskt uppkomna underskott. Eventuella överskott läggs emellertid samman med tjänsteinkomsten och drabbas av progressivt skatteuttag. Den föreslagna begränsningen kommer också att försämra förutsättningarna för deltidsjordbruk.

Enligt min mening måste underskott i en förvärvskälla vara avdragsgillt också mot överskott i andra förvärvskällor. Underskott i näringsverksamhet skall vara avdragsgillt mot överskott av inkomst av tjänst.

Realisationsvinstbeskattning av näringsfastigheter

RINK-majoriteten föreslår att den nominellt beräknade realisationsvinst som uppkommer vid försäljning av en näringsfastighet skall redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet och beskattas med progressiv inkomstskatt och skattedelen av de sociala avgifterna. En schablonregel som kan medföra en viss begränsning av skatteuttaget föreslås. Den innebär att det avdragsgilla omkostnadsbeloppet får beräknas som 40 % av skillnaden mellan försäljningsintäkten och utnyttjade avdrag för reparationer under de senaste fem åren, skogsavdrag och andra substansminskningsavdrag.

Förslaget innebär, även med hänsyn till schablonregeln, en kraftig skärpning av reavinstbeskattningen av näringsfastigheter. Den nominellt beräknade vinsten kommer att beskattas med en sammanlagd skattesats på 43 eller 59 %. Schablonregeln innebär att skatten kan beräknas som 26 eller 36 % av försäljningsintäkten.

De föreslagna reglerna innebär en oacceptabel skatteskärpning, som i sin tur bland annat kommer att medföra stora inlåsningseffekter.

Enligt min mening bör realisationsvinster vid försäljning av näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital. Vid beräkningen av skattepliktig vinst skall omkostnadsbeloppet indexuppräknas från första året. Värdeminskningsavdrag skall emellertid återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Socialavgiftssystemet

RINK-majoriteten har utarbetat ett detaljerat förslag till förändringar i fråga om uttag av socialavgifter. Förslaget innebär att alla förvärvsinkomster skall beskattas med någon typ av socialavgifter. Inkomster som ger rätt till förmåner skall beläggas med fulla avgifter. För övriga förvärvsinkomster skall en grundavgift på ca 18 % motsvarande den s.k. skattedelen av

avgifterna tas ut.

Vad avser egenföretagare innebär förslaget att grundavgiften skall tas ut på inkomst av passiv näringsverksamhet (verksamhet i vilken den skattskyldige inte varit aktiv), på realisationsvinster vid försäljning av näringsfastighet, och på ersättningar till egenföretagare och arbetstagare som fyllt 65 år och vid utbetalning av pensionsförmåner. Majoriteten i URF ansluter sig till detta förslag.

Jag accepterar inte förslaget om en breddning av basen för uttag av socialavgifter. Enligt min mening bör socialavgiftssystemet i stället förändras så att efterhand en förmånsanknytning åter uppnås. De arbetsgivaravgifter som inte är relaterade till socialförsäkringssystemet bör successivt slopas.

Handelsbolag

Föreliggande förslag innebär att handelsbolag omvandlas till ett särskilt dubbelbeskattat skattesubjekt. Handelsbolagen kommer i realiteten därmed att bli en form av mindre förmånliga aktiebolag. Skattesituationen blir densamma medan den fulla personliga ansvarigheten kvarstår.

Handelsbolaget har fortfarande sin naturliga plats bland de olika företagsformer som existerar i Sverige. Företagsformen har betytt mycket, särskilt när det gäller expansionen av mindre företag. Den har underlättat kapitalförsörjningen. Enligt min mening bör handelsbolaget inte omvandlas till ett särskilt skattesubjekt och ej heller dubbelbeskattas.

Övriga frågor

I avsnittet om övergångsregler föreslås att avskattningen av egenföretagarnas obeskattade reserver skall ske med full progressiv inkomstskatt och skattedelen av sociala avgifter.

I konsekvens med min inställning vad gäller breddning av basen för sociala avgifter bör endast inkomstskatt tas ut.

Det föreslås vidare att nuvärdeavskrivning skall under vissa begränsade förutsättningar få tillämpas vid leasing. Enligt min mening är de föreslagna reglerna allt för snäva. De borde i stället haft som utgångspunkt en definition av begreppet operationell leasing.

I konsekvens med min uppfattning i RINK avseende avkastningsbeskattning av pensionssparande avvisar jag förslaget om en beskattning av ränta på skogskontomedel.

4 Reservation av ledamoten Rexed

Upphovsmannakonton och uppfinnarkonton

Dessa konton har tillkommit i syfte att undvika en alltför hård beskattning av vissa inkomster som typiskt sett är mycket ojämt fördelade mellan olika

år. En motsvarighet finns i skogskonton.

Utredningens om reformerad inkomstbeskattning (RINK) förslag innebär enligt uppgift att skillnaden mellan den normala och den högsta marginalskattesatsen minskar från 25 till 20 procentenheter. Detta är enligt min mening inte tillräckligt skäl för att avskaffa möjligheterna att utjämna inkomster från konstnärlig och litterär verksamhet och från uppfinnarverksamhet. Jag reserverar mig därför mot utredningens förslag att avskaffa dessa konton. Jag anser att rätten istället borde ha utvidgats till att även omfatta förslagsersättningar.

Beskattning av företagens pensionsåtaganden

Utredningen har informerats om att RINK i sitt betänkande föreslår en skärpt beskattning av företagens pensionsåtaganden. Skälet uppges vara att RINK vill nå likformighet med beskattningen av det personliga sparandet.

Det är emellertid i detta fall fråga om företagens sparande för att möta åtaganden om framtida utgifter. Bl.a. berörs företagens rätt att göra kostnadsavdrag för avsättningar till pensionsskuld i eget bokslut. RINK:s förslag avser en breddning av basen för företagsbeskattningen, och borde ha behandlats i denna utredning.

En eventuell beskattning bör utformas så att det råder en skattemässig neutralitet

- mellan lagstadgade och kollektivavtalade tjänstepensioner,
- mellan offentliga och privata tjänstepensioner, samt
- mellan olika sätt för företagen att trygga och att inte trygga sina pensionsåtaganden.

Dessa villkor är uppfyllda idag. En skärpt beskattning av företagens pensionsåtaganden riskerar att rubba denna balans. Jag har begärt att frågan skulle tas upp i utredningen, och reserverar mig mot att så ej skett.

Real eller nominell beskattning

Utredningen förordar en i huvudsak nominell företagsbeskattning. Jag delar uppfattningen. Utredningsmajoritetens motivering för sitt förslag är dock enligt min mening för kategorisk. Jag vill inte utesluta möjligheten av att i vissa sammanhang ta hänsyn till penningvärdesförsämringen. Huruvida detta låter sig förenas med ett i huvudsak nominellt skattesystem och med andra länders skattesystem måste prövas från fall till fall. Jag ser t.ex inga hinder för ett inflationsskydd av de personliga inkomstskatteskalorna.

5 Särskilt yttrande av ledamoten Bargholtz

URF har lyckats med uppgiften att lägga fram ett förslag till reformering av den svenska bolagsbeskattningen om vilket långtgående enighet råder inom kommittén. Eftersom jag bedömer att samstämmigheten har ett egenvärde för att bereda vägen för ett framgångsrikt genomförande avstår jag från att redovisa några särmeningar beträffande denna centrala del av betänkandet. Däremot finns det i fråga om de delar som ligger utanför själva bolagsbeskattningen några punkter där jag vill göra en särskild markering. Främst gäller det några frågor som primärt legat inom RINK:s ansvarsområde och där vi i URF:s betänkande hänvisar till den andra kommitténs överväganden.

Den första punkten gäller *reavinstbeskattningen av enskilt ägda näringsfastigheter*. RINK:s förslag, som vi återger i avsnitt 6.3.6, är att den nominellt beräknade reavinsten – efter återföring av avskrivningar och substansminskningsavdrag – skall tas upp till beskattning i förvärvskällan och träffas av full skatt och skattedelen av egenavgifterna. I syfte att begränsa skatteuttaget föreslås också en schablonregel, som förenklat innebär att anskaffningsvärdet vid vinstberäkningen aldrig behöver tas upp till lägre belopp än 40 % av försäljningspriset.

Enligt min mening leder RINK:s förslag till en oacceptabelt hård beskattningseffekt. Inom URF har vi i diskussionen om bolagsskattesatsens höjd anfört bl.a. att en restriktion, som gör att skattesatsen inte får bli alltför hög, är just önskemålet om att kunna tillämpa en helt nominell reavinstbeskattning (avsnitt 5.2.6). Bolagsskattesatsen begränsas också till 30 % enligt vårt förslag. RINK:s förslag ger däremot totala skattesatser om 41 eller 56 % (vid marginalskatt om 30 resp. 50 %) för motsvarande nominellt beräknade reavinster hos enskilda näringsidkare. Den alternativa schablonregeln ändrar inte på detta, annat än i extremfall med mycket stor nominell värdeökning under innehavstiden.

I den diskussion som förevarit har man bl.a. hänvisat till möjligheten för enskilda näringsidkare att föra över sin näringsverksamhet och sina fastigheter i aktiebolagsform eller handelsbolagsform och därigenom få de regler som URF föreslagit för aktiebolagens del. Nu är det dock så, att det finns en viktig grupp av egenföretagare, nämligen jord- och skogsbrukare, som är lagligen förhindrade att ha sina fastigheter i bolagsform. Det lär visserligen pågå en översyn av jordförvärvslagstiftningen, men man kan inte som självklart utgå från att en bolagisering av en stor del av landets enskilt ägda fastigheter är något man lättvindigt kan genomföra.

Jag anser i alla händelser inte att förslaget från RINK skulle vara acceptabelt ens om det visar sig att man snabbt kan ta bort de hinder som jordförvärvslagstiftningen i dag innebär. Enskild näringsverksamhet skall finnas kvar och då måste ambitionen självklart vara att få fram skatteregler som ger ett rimligt resultat även för denna. Det kan för övrigt enligt min mening ses som en viss ironi att hänvisa egenföretagare som skulle riskera att träffas av alltför hård reavinstbeskattning till att föra över fastigheterna till bolag för att sedan sälja aktierna, när det i dagens skattesystem faktiskt finns en särskild spärregel som är avsedd att motverka sådant kringgående.

Saken måste alltså, enligt min mening, utredas vidare parallellt med frågan om den särskilda redovisningsmetoden som skall prövas som en lösning på problemet att ge enskilda näringsidkare tillgång till större reserveringsutrymme än den generella ramen om 8 basbelopp.

RINK föreslår vidare att underskott i en näringsverksamhet som utgör egen förvärvskälla inte skall kunna få kvittas mot inkomster av andra förvärvskällor, utan endast sparas för att dras av mot framtida inkomster. Jag kan godta denna huvudprincip, men vill framhålla att den förutsätter att *reglerna om förvärvskälleindelningen* inte ställer upp långtgående formella kvittningshinder. På den punkten har jag uppfattat att RINK:s förslag endast innebär att de uppdelningar försvinner, som i dagens system framtvingas av reglerna om skilda inkomstslag. Enligt min mening är detta emellertid inte nog. Det finns inte anledning att motverka att en näringsidkare prövar en ny verksamhetsgren och att inledningsvis uppkommande underskott får reducera inkomsten från den tidigare näringsverksamheten. Så länge företagaren själv är aktiv i verksamheten i mer än obetydlig omfattning bör huvudregeln vara att det föreligger en enda förvärvskälla. En annan sak är att en ren hobbyverksamhet naturligtvis lika litet skall medföra kostnadsavdrag för näringsidkaren som för löntagaren.

Det kan inte bestridas, menar jag, att principen om att man inte kan få avdrag för löpande underskott i en förvärvskälla mot inkomster från annat håll medför vissa nackdelar, t.ex. för enskilda personers satsningar av s.k. venturekapital. Enligt min mening bör man därför utnyttja möjligheten när handelsbolag görs till egna skattesubjekt att konstruera reglerna enligt den modell som företagsskattekommittén föreslagit, där delägare medges *avdrag* mot sin övriga inkomst *för tillskott till handelsbolaget för att täcka ett skattemässigt underskott* som uppkommit i dettas rörelse. Det skall alltså vara en förutsättning att tillskott görs till bolaget, inte som i dag en automatisk möjlighet att dra av bolagsunderskott i den egna taxeringen.

Genom att förbehålla denna kvittningsrätt för verksamhet som bedrivs i handelsbolagsform och att kräva direkt tillskott som villkor, tar man bort grunden för de invändningar mot löpande kvittning mellan förvärvskällor i allmänhet som föranlett RINK att lägga fram sitt mycket restriktiva förslag. Samtidigt får man fram ett särdrag hos handelsbolaget, som skiljer det från aktiebolaget och som i vissa situationer kan ha stort värde. Det vore synd, menar jag, om man i allt gjorde handelsbolagsbeskattningen till en kopia av aktiebolagsbeskattningen. Även aktiebolag kan för övrigt ha nytta av att kunna samverka i handelsbolagsform om vissa projekt och därvid ha möjlighet att få avdrag för underskott som täcks genom tillskott.

Ett förslag från URF, som är direkt kopplat till ett förslag från RINK, gäller införandet av en *löpande källskatt på avkastningen av medel som står inne på skogskonto*. Som en konsekvens av att RINK föreslår att pensionssparande skall belastas med en avkastningsskatt om 20 % föreslår URF också 20 % skatt i skogskontofallet. Jag vill framhålla att jag har sett detta som en ren konsekvensfråga; den föreslagna nivån är egentligen alltför hög i fråga om pensionssparandet och borde vara lägre. Denna lägre nivå skall i så fall också tillämpas på skogskontot.

URF föreslår att de nuvarande reglerna om *upphovsmanna- och*

uppfinnarkonto avskaffas. Jag instämmer i att de rent skattemässiga motiven för dessa särskilda inkomstfördelningsmetoder faller bort om skatteskalan kommer att utformas enligt RINK:s förslag. Utjämningsmöjligheten för enstaka års inkomsttoppar har dock betydelse även med avseende på socialförsäkringssystemet, t.ex. möjligheterna för uppfinnare och upphovsmän att tillgodoräkna sig pensionspoäng för sina ojämnt utfallande inkomster. Denna aspekt har vi inte kunnat pröva, och jag vill därför hålla frågan öppen om vissa särregler kan behöva införas inom socialförsäkringen om inkomstutjämningsreglerna vid beskattningen slopas.

I avsnittet 8.2 diskuteras bl.a. frågan om vårt reformpaket är statsfinansiellt neutralt eller inte. Slutsatsen är att beräkningarna pekar på ett litet överskott, som främst utgörs av räntan på de belopp som inflyter till följd av själva övergången. En fråga är därvid vad som skall vara jämförelsenivån. Enligt min mening bör jämförelsen avse dagens bolagsinkomstskatt. Den särskilda *vinstdelningsskatten* infördes för att finansiera uppbyggnaden av löntagarfonderna och skall därför upphöra när fonderna tillförts det beslutade beloppet. Nu pekar kalkylerna på att den nya bolagsskatten med skattesatsen 30 % och de föreslagna reglerna i övrigt kan väntas inbringa så mycket att den täcker också vinstdelningsskatten. Med reservation för att kalkyler av detta slag med nödvändighet är mycket osäkra, vill jag ändå rent principiellt anmäla att detta betyder att en ökning av skatteuttaget från bolagssektorn permanentas. En sådan ökning kan då användas t.ex. som ett led i finansieringen av en sänkning av inkomstskatten för fysiska personer.

6 Särskilt yttrande av ledamöterna Bargholtz, von Bahr och Edin

I det inledande skedet av utredningsarbetet studerade kommittén olika principmodeller för företagsbeskattningens uppbyggnad. Bl.a. gjordes tekniska undersökningar dels av s.k. cash-flowskatter, dels av modeller som bygger på en real princip för bestämningen av beskattningsunderlaget. I kapitel 4 ges en kort redovisning av denna fas i arbetet.

Vid utvärderingen av de olika studerade modellerna kunde kommittén i enighet utmönstra cash-flowskatterna; företagsbeskattningen bör fortfarande bygga på en nettoinkomstbas. Det föreligger vidare enighet om att reformen bör innebära att basen för nettoinkomstskatten breddas genom att olika reserveringsmöjligheter tas bort eller inskränks. Slutligen är vi också eniga om att realisationsprincipen bör bibehållas vid bestämningen av skattebasen, dvs. att orealiserad värdestegring normalt inte bör beskattas.

Vid valet mellan en huvudsakligen real och en huvudsakligen nominell princip för bestämningen av nettoinkomstbasen upphörde emellertid enigheten inom kommittén. Majoriteten har dragit slutsatsen att den reala principen bör avvisas och anför i avsnitt 4.4 vissa argument för detta. Vi

menar att detta var en förhastad slutsats. Flera av de tekniska invändningar som majoriteten drar fram avser således endast en viss praktisk utformning av en real beskattningsmodell, medan andra lösningar finns där den kritiken inte gäller. Andra argument gäller egentligen inte den reala principen jämfört med den nominella, utan berör frågor som i större eller mindre grad finns i båda lösningarna, t.ex. just hur orealiserade värdestegringsvinster bör behandlas. Majoriteten överdriver enligt vår mening också de internationella problemen vid en realt utformad beskattning. Vi vill här erinra bl.a. om att redan dagens system innehåller påtagliga reala inslag vid exempelvis reavinstbeskattningen.

I och med tillkomsten av den särskilda utredningen om inflationskorrigerad beskattning har vi emellertid ansett att den reala beskattningsmodellen kommer att få den önskade genomarbetningen, så att den kan prövas som ett realistiskt reformalternativ. Vi har därför i det fortsatta arbetet här accepterat att uppgiften är att lägga fram bästa möjliga lösning på de olika beskattningsproblemen under förutsättning att en nominell princip skall tillämpas. Från våra utgångspunkter innebär det att vi ser denna kommittés förslag som en form av näst-bästa lösning.

7 Särskilt yttrande av ledamoten Nicolin och experten Lodin

För att Sverige skall bestå som en framstående industrination och för att industrin skall kunna expandera i Sverige är det nödvändigt att det svenska skattesystemet inte oförmånligt avviker från skattesystemen i våra konkurrentländer. Mot bakgrund av de bolagsskattereformer som skett utomlands och behovet av ett mer marknadsekonomiskt inriktat skattesystem med mindre styrning och bättre stimulans till egenkapitalförsörjning bör en reform inriktas på en kraftig skattesatssänkning och en motsvarande basbreddning.

Industriförbundet lade våren 1987 fram ett förslag till reformerad företagsbeskattning efter dessa principer. Det förslag till reformerad företagsbeskattning som nu läggs fram av URF har samma inriktning.

I stort sett uppfyller förslaget kraven på en samhällsekonomiskt effektivare och internationellt bättre anpassad bolagsbeskattning. Viktigt är därvid att företagens skattebörda inte ökar. Reformen bör ge svenskt näringsliv hyggliga arbetsvillkor. Enligt vår mening kommer det nya skattesystemet att stimulera investeringar.

Vi är inte till alla delar nöjda med förslaget. Det finns enskildheter som kan ifrågasättas. Det hindrar emellertid inte att vi ställer oss bakom helheten, som vi anser godtagbar. Vi har eftersträvat enighet i utredningen i syfte att utredningens förslag skall få största möjliga tyngd och för att ge förslaget största möjliga stabilitet.

Emellertid beklagar vi att utredningen på grund av tidspress inte ansett sig kunna lägga slutliga förslag i vissa delar – särskilt gäller detta egenföre-

tagarnas beskattning. Den del i vilken förslag föreligger kan i avsaknad av ställningstagande till handelsbolagens beskattning och införandet av särskild redovisningsmetod inte korrekt värderas.

Flera frågor, som har behandlats av utredningen om reformerad inkomstbeskattning, RINK, har stor betydelse för företagens skattebörda. I vissa fall har URF beretts tillfälle diskutera frågorna. En fråga av mycket stor vikt för företagen, som URF inte beretts tillfälle att diskutera, är planerna på att belägga tjänstepensionerna inkl. ATP med skattedelen, grundavgiften, av de sociala avgifterna. Med hänsyn till frågans vikt och stora betydelse för arbetskraftskostnaderna och det förhållandet att arbetsgivaravgifterna ligger i gränsområdet mellan RINK:s och URF:s ansvarsområden, borde denna fråga ha hänskjutits till URF. Nu fick utredningen inte ens möjligheter att diskutera problemen.

Enligt vad vi erfarit kommer RINK att framlägga förslag som innebär att alla utgående tjänstepensioner kommer att beläggas med socialavgifternas grundavgift. Vi anser att denna fråga krävt ytterligare överväganden innan förslag framlagts. Bl.a. hade krävts en analys av hur detta långsiktigt påverkar företagens arbetskraftskostnad och hur avgiften kan tänkas påverka pensionsregleringen mellan arbetsgivare och arbetstagare. Detta kan komma att innebära en dramatisk avvikelse från principen om oförändrad skattebelastning för företagen i anledning av skattereformen. Redan i dag är de stigande arbetskraftskostnaderna ett av svenskt näringslivs värsta problem. Det borde därför inte komma i fråga att genom en sådan skattebeläggning av pensionerna ytterligare öka kostnaderna. Om grundavgift på pensioner ändå införs, bör denna basbreddning av avgiftsunderlaget i så fall kompenseras med en motsvarande sänkning av avgiftssatsen för att åstadkomma ett oförändrat totaluttag av arbetsgivaravgifter. För att minska skattekilen och skapa neutralitet i systemet bör ATP-pensionerna ingå i avgiftsunderlaget. Med ATP-pensionerna ingående i avgiftsunderlaget bör grundavgiften kunna sänkas med 3–4 procentenheter.

8 Särskilt yttrande av sakkunnige Herrlin

Den bärande tanken bakom reformförslaget är att det nuvarande bolagsskattesystemet med smal skattebas och hög skattesats skall ersättas av ett system med bred skattebas och låg skattesats. Basbreddningen åstadkoms genom att de befintliga möjligheterna att göra avsättningar till obeskattade reserver avskaffas. Samtidigt tas emellertid ett steg tillbaka genom förslaget om en ny möjlighet till reservering baserad på eget kapital, SURV.

SURVEN är ett starkt komplicerande inslag, särskilt i koncerner och andra intressegemenskaper, och skulle enligt min mening leda till nya former av skattetänkande i det ekonomiska livet. Såvitt är känt finns det inte någon motsvarighet i andra länder.

Mot denna bakgrund måste SURVEN ha starka positiva verkningar för

att vara berättigad. Kommittén anför två motiv för SURVEN (5.3.2). För det första sägs det vara angeläget att åstadkomma en utjämning av kostnaderna för finansiering med eget och främmande kapital utöver den som följer av skattesatssänkningen. För det andra sägs det finnas anledning att i frånvaro av öppen förlustutjämning bakåt göra det möjligt för företagen att genom reserveringar åstadkomma en viss kvittning av förluster mot tidigare års vinster.

Om man har uppfattningen att en skattesats på 30 % ger för hög skattebelastning i ett basbreddat system synes det bäst överensstämma med grundtanken bakom reformförslaget att skattesatsen sänks ytterligare. Jag kan därför inte finna att det första motivet har bärkraft.

Vad gäller det andra motivet är det riktigt att de nuvarande reserveringsmöjligheterna kan utnyttjas för förlustutjämning bakåt. Skattesatssänkningen minskar emellertid betydelsen av sådan förlustutjämning. Enligt min uppfattning är det inte klarlagt att det behövs någon möjlighet till förlustutjämning bakåt i det nya systemet. Detta gäller i än högre grad om det statsfinansiella utrymme som tas i anspråk av SURVEN i stället används för en ytterligare sänkning av skattesatsen. Skulle det ändå visa sig att det föreligger ett reellt behov av förlustutjämning bakåt bör i första hand övervägas att införa ett explicit system för detta. Sådana system finns i många jämförbara länder.

SURVEN ligger vidare till grund för RINKS:s förslag till lösning på det s.k. räntebalansproblemet (6.3.3). Denna lösning är effektiv endast under vissa förhållanden. I vart fall utgör den inte skäl för att införa en generell SURV.

Sammantaget kommer jag till resultatet att de olägenheter som är förknippade med SURVEN inte uppvägs av fördelar. Enligt min uppfattning bör således SURVEN inte införas.

9 Särskilt yttrande av experten Alderin

Om man vill skapa ett positivt företagsklimat där enskilda individer stimuleras till risktagande samt etablering och expansion av egna företag spelar de personliga ekonomiska incitamenten en avgörande roll. Dessa bestäms i sin tur i hög grad av den personliga inkomstbeskattningens och företagsbeskattningens utformning.

Den personliga inkomstbeskattningen liksom flera centrala inslag i företagsbeskattningen har emellertid huvudsakligen behandlats inom utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK). Däribland ingår t.ex. de viktiga frågorna om indelningen i förvärvskällor, s.k. räntekorrektion vid negativt eget kapital, behandlingen av underskottsavdrag, beskattningen av reavinster på näringsfastigheter och fåmansbolagsaktier samt uttaget av socialavgifter.

Jag måste därför i detta sammanhang avstå från att kommentera en rad för bedömningen av det samlade ekonomiska utfallet av regelförändringar-

na i och för sig avgörande frågeställningar. Jag får istället inskränka mig till att behandla några frågor som direkt tagits upp inom utredningen om reformerad företagsbeskattning och där utredningen enligt min mening inte lyckats leva upp till några andra för företagsklimatet viktiga krav nämligen enkelhet, rättvisa och förutsebarhet.

Vad först gäller kravet på enkelhet måste jag konstatera att förenklingar för aktiebolagen åstadkommits till priset av ökad komplexitet i vissa hänseenden för enskilda näringsidkare. Jag avser bl.a. utformningen av de nya reserveringsreglerna med dubbla begränsningsregler och beräkningssvårigheter samt den s.k. räntekorrigeringen vid negativt eget kapital. Beträffande sistnämnda punkt ansluter jag mig till experten Stenmans yttrande.

Det förtjänar också att i sammanhanget erinra om att ett införande av en särskild redovisningsmetod – även den av småföretagarnas organisationer själva förordade – ofrånkomligen leder till en ytterligare komplicering i förhållande till dagens regler.

Vidare leder utredningens förslag att räkenskapsåret för enskilda näringsidkare måste sammanfalla med kalenderåret till oacceptabla svårigheter för åtskilliga småföretag. Det gäller inte minst många företag inom handeln som genom krav på kalenderårsbokslut tvingas till lagerinventering under den period då arbetsbelastningen är som hårdast och olägenheterna som störst. Det gäller vidare de redovisnings- och revisionskonsulter, för vilka den påtvingade arbetsanhopningen till en och samma begränsade period riskerar att medföra en kvalitetsförsämring av såväl rådgivningsservicen till företagen som av företagens räkenskapsmaterial som sådant.

Vad härefter gäller rättvisekravet – i detta sammanhang kravet på skattemässig neutralitet mellan olika företags- och ägarformer – vill jag särskilt rikta uppmärksamheten mot två speciella problemområden. Det ena gäller bolagsskattereformens utfall med avseende på den effektiva beskattningen av olika ägarformer. Det andra gäller beskattningen av enskilda näringsidkares fastighetsinnehav i förhållande till aktiebolagens.

Vad först angår beskattningen av olika ägarformer konstaterar utredningen helt riktigt i avsnitt 5.12.3.3 att vid tillämpningen av gällande bolagsskatteregler bl.a. föreligger systematiska skillnader med högre skattebelastning för familjeföretag än för börsföretag.

Detta är helt i överensstämmelse med de omfattande SCB-studier av förhållandena i ca 80 000 aktiebolag som Familjeföretagens Skatteberedning genomfört under en följd av år och som jag presenterat för utredningen. Resultaten av dessa studier har varit entydiga: mindre familjeägda bolag beskattas hårdare än större icke familjeägda med nuvarande regler.

Vad gäller effekterna vid tillämpningen av de nya skattereglerna ger emellertid utredningen en ofullständig och enligt min mening t.o.m. missvisande bild av utfallet för de olika ägarformerna. Utredningen konstaterar nämligen "att vid de nya skattereglerna kan noteras en viss utjämning mellan det typiska börsföretaget – med mer än 200 anställda – och det typiska familjeföretaget – med mellan 20–200 anställda".

En enligt min mening mer nyanserad och korrektare bild torde vara att

de systematiska skillnaderna i effektiv beskattning mellan familjeägda och icke familjeägda företag är fortsatt stora samt – såvitt avser de mindre familjeföretagen – t.o.m. ökande.

Det framgår för övrigt av tabellen 5.23 om man jämför familjeägda och icke familjeägda företag med 20–199 anställda vid nu gällande regler jämfört med tillämpningen av nya regler. Tabellen i fråga underskattar för övrigt skillnaderna såvitt jag förstår. De mindre familjeägda företagen är nämligen underrepresenterade i materialet och företagen med den högsta skattebelastningen – de verkligt typiska familjeägda företagen med färre än 20 anställda (genomsnittsföretaget har ca 10 anställda) – finns över huvud taget inte med.

Jag efterlyser för min del en genomgripande diskussion om orsakerna till dessa systematiska skillnader i effektiv skattebelastning och åtgärder för att om möjligt helt utjämna desamma. Enligt min uppfattning skulle en alternativ förstärkt K-SURV för de mindre företagen tillsammans med en upp till 40 basbelopp förhöjd L-SURV kunnat bidra åtminstone till en ytterligare utjämning.

I sammanhanget har jag för min del för övrigt erinrat om att man i vissa länder, däribland Storbritannien, t.o.m. tillämpar en särskild och lägre bolagsskattesats för de mindre aktiebolagen.

Vad härefter beträffar metoder för att uppnå rimlig skattemässig neutralitet vid beskattningen av enskilda närigsidkares fastighetsinnehav i förhållande till bolagens ansluter jag mig till de synpunkter som framförs i experten Stenmans särskilda yttrande.

Slutligen kan jag inte underlåta att göra en reflexion i anslutning till det inledningsvis uttalade kravet på förutsebarhet med stabila spelregler och rimlig planeringshorisont för företagare. Visst är det tillfredsställande att utredningen slutligen tagit fasta på den av småföretagsorganisationerna och LRF presenterade särskilda redovisningsmetoden och förordat tillsättande av en särskild utredare.

Det är emellertid samtidigt otillfredsställande att de enskilda näringsidkarna under en kanske avsevärd tid framöver kommer att hållas i fortsatt ovisshet om de framtida spelreglerna. Det är t.o.m. i högsta grad osäkert om skattereglerna för egenföretagarna kan komma att vara utformade och beslutade i sådan tid att de kan sjösättas samtidigt med den nu föreslagna bolagsskattereformen.

10 Särskilt yttrande av experten Mattsson

Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) har huvudsakligen i sin uppläggning av ett nytt skattesystem för företagsbeskattning utgått från aktiebolagen och de förhållanden som gällt för dem. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) har huvudsakligen ägnat sitt arbete åt beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster hos fysiska personer.

Det hade sannolikt varit ogörligt att låta en enda skattekommitté utreda alla frågor på inkomstskattens område. De flesta av de frågor som URF haft att ta ställning till har också på ett tillfredsställande sätt blivit lösta. Men de skatteregler, som tangerar gränserna till de båda kommittéernas arbete eller berör båda deras områden, har enligt min mening fått den sämsta behandlingen. Det gäller beskattningen av enskild näringsidkare och av handelsbolag.

Enskild näringsidkare har enligt de uträkningar, som gjorts inom URF, i de flesta fall inte samma möjligheter att expandera som ett aktiebolag. Ju mer framgångsrik den enskilde näringsidkaren är, desto sämre är generellt hans skattemässiga ställning jämfört med ett aktiebolag under samma förutsättningar. Alla stora och framgångsrika företag börjar som små. Det måste enligt min mening vara en rimlig utgångspunkt att i största möjliga utsträckning reglerna utformas så att åtminstone inte den enskilde näringsidkaren blir behandlad sämre än aktiebolaget. Om man vill behandla aktiebolaget fördelaktigt måste man enligt min mening också acceptera att den enskilde näringsidkaren blir jämställd.

De föreslagna reglerna avseende enskild näringsidkare, som gör enskild firma till en mindre favoriserad företagsform än aktiebolaget, har tillkommit främst för att skapa neutralitet mellan löntagare och näringsidkare. Rädslan för skatteplanering ligger bakom uppbyggnaden. Särskilt viktig är här begränsningen till åtta gånger basbeloppet för reserveringar samtidigt som den enskilde näringsidkaren inte äger rätt till nuvärdeavskrivningar på maskiner och inventarier. Hänsyn skall visserligen tas till möjligheterna till skatteplanering, men dessa hänsyn får inte styra utformningen av reglerna på sådant sätt, att en tydlig diskriminering sker. Det väsentliga måste vara att skapa regler, som gör det möjligt för små företag att expandera på åtminstone samma villkor som konkurrerande större aktiebolag. Kravet på neutralitet mellan olika företagsformer måste komma först.

Det är därför angeläget, att enskilda näringsidkare får tillgång till mer omfattande reserveringsmöjligheter än de nu föreslagna. Det är viktigt att det fortsatta utredningsarbetet angående en särskild redovisningsmetod, som redan aviserats, sker snabbt och kröns med framgång.

URF föreslår också att handelsbolaget skall behandlas som ett särskilt skattesubjekt. Även här är det risken för skatteplanering som i hög grad påverkat utformningen av förslaget. En dubbelbeskattning skall ske av handelsbolagets inkomster på samma sätt som aktiebolagets. Härigenom undviker man att delägarna behandlas som enskilda näringsidkare. Men en obligatorisk dubbelbeskattning av handelsbolagets intäkter förefaller mig vara en felaktig lösning. Sverige får då ett regelsystem, som avviker från det som gäller i nästan alla andra länder. Jag anser som princip att handelsbolagsman för bolagsinkomster skall beskattas på samma sätt som enskild näringsidkare. Om det anses vara nödvändigt, anser jag då i stället att möjligheterna att med skatterättslig verkan sälja andelen försvinner och att utträde ur handelsbolaget – oavsett om andelen eller inkråmet avyttras – betraktas som inkomst av näringsverksamhet.

Det fortsatta utredningsarbetet avseende enskilda näringsidkare bör

därför enligt min mening omfatta handelsbolaget och utgångspunkten bör därvid vara att handelsbolagsmannen i görligaste mån skall behandlas på samma sätt som den enskilde näringsidkaren.

11 Särskilt yttrande av experten Stenman

En positiv landsbygdsutveckling förutsätter både ett livskraftigt lantbruk och ett ökat småföretagande. En näringspolitik som uppmuntrar till nyföretagande är nödvändig. Av grundläggande betydelse för en sådan utveckling är också ett skattesystem så utformat att det stimulerar till det risktagande som nyföretagandet innebär. Den särskilda redovisningsmetod som LRF jämte andra småföretagarorganisationer presenterat för utredningen innehåller sådana inslag. Det är mot denna bakgrund positivt att utredningen förordat att regeringen tillkallar en särskild utredare med uppgift att lägga förslag till tekniska lösningar till en sådan metod. Det finns därför inte anledning att nu ytterligare kommentera valet av övergipande beskattningsmetod för egenföretagare.

Inom en jordbruksfastighet finns ofta de grundläggande förutsättningar som behövs för nyföretagande. Där finns inte bara tillgång till lokaler och maskiner utan även kunskaper om hur ett företag skall bedrivas. Möjligheterna att inom ramen för en jordbruksfastighet utnyttja dessa tillgångar för annan verksamhet än traditionellt lantbruk är starkt beroende av skattesystemets tekniska utformning. Jag tänker då framförallt på reglerna om förvärvskällornas omfattning och möjligheterna att utjämna underskott mot överskott. Dessa frågor behandlas i första hand av utredningen om reformerad inkomstbeskattning. Jag avstår därför ifrån att här ytterligare kommentera saken.

Reavinstbeskattningen av näringsfastigheter

Utredningen föreslår att fastigheter som används i näringsverksamhet skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid såväl den löpande inkomstbeskattningen som vid en försäljning.

I det nuvarande skattesystemet hänförs löpande intäkter och kostnader till förvärvsverksamheten medan en försäljning reavinstbeskattas. Det finns inte något skäl att överge denna princip i ett nytt skattesystem. Tvärtom är redan idag den löpande inkomstbeskattningen för hård eftersom hela nettointäkten träffas av egenavgifter (inklusive skattedelarna därav) trots att kanske större delen av avkastningen i realiteten är ersättning för det kapital som fastigheten representerar. Detta gäller i synnerhet för jordbruksfastigheterna där direktavkastningen på köpeskillingen är 4-5 % medan låneräntan är 10-12 %. Detta betyder att med de principer det nya skattesystemet föreslås vila på kommer kapitalersättningar i jordbruket att beskattas mycket hårdare än i annan näringsverksamhet. De av utredningarna valda skattesatserna utgår från den förutsättningen att närings-

verksamhet ger en real avkastning efter skatt på 0,9 %. Dessa förutsättningar överensstämmer inte med verkligheten för lantbruket. Trots att ersättningen för fastigheter vid försäljning även i framtiden regelmässigt kommer att vara en efterhandsersättning för kapitalinsatsen föreslås ett skattesystem med näringsbeskattning av kapitalersättningen. Detta kommer att få mycket svåra inlåsningseffekter och därmed bl.a. medföra ett orationellt utnyttjande av fastigheterna.

För att neutralitet skall föreligga mellan direkt och indirekt ägande av näringsfastighet bör vid direkt ägande den löpande inkomstbeskattningen av fastigheten få redovisas i näringsverksamheten medan försäljning av fastigheten redovisas i inkomstslaget kapital. Vid reavinstbeskattningen bör anskaffningskostnaden få räknas upp med en viss del av penningvärdeförsämringen under innehavstiden och medgivna värdeminskningsavdrag med motsvarande uppräkning återföras till beskattning i näringsverksamheten.

Räntekorrektion

De regler utredningen om reformerad inkomstbeskattning föreslår beträffande räntekorrektion vid negativt eget kapital innebär i praktiken att ett staket sätts upp även runt de allra minsta näringsidkarnas verksamhet. Jag har emellertid inte anledning att här ta ställning till annat än en för jordbruket särskilt viktig fråga. Det gäller behandlingen av arvskiftesreverser.

I samband med att dödsbo som äger jordbruksfastighet skiftas är det vanligt att det eller de syskon som inte skall ägna sig åt jordbruk kompenseras med en arvskiftesrevers. Det förhållandet att arvskiftesrevers utfärdats innebär inte att den som tillskiftats fastigheten har förvärvat den genom oneröst fång. Han eller hon anses ha ärvt fastigheten. Det skulle vara orimligt om förvärvaren i en sådan situation endast fick tillgodoräkna sig fastighetens skattemässiga restvärde hos arvlåtaren medan arvskiftesreversen skall tas upp till sitt nominella belopp. I en sådan situation skulle många gånger ett negativt eget kapital uppkomma med krav på räntekorrektion trots att skulden i sin helhet är att hänföra till näringsverksamheten. Samma situation kan uppkomma när vederlagsreverser utfärdas i samband med gåva av fast egendom som ingår i förvärvskällan.

Beskattningsåret

Utredningens förslag att slopa de brutna räkenskapsåren för enskilda näringsidkare kommer att leda till mycket stora praktiska problem för både näringsidkarna och bokföringsbyråerna. Det är inte rimligt att önskemålet att upprätthålla ett med räntekorrektion sanktionerat staket runt även de allra minsta företagens verksamhet skall få så långt gående konsekvenser för företagen.

Ingångsvärden för fastigheter vid beräkning av K-SURV-underlag

Utredningen föreslår att som ingångsvärde vid beräkning av K-SURV-

underlag skall jordbruksfastigheter få tas upp till det högsta av det skattemässiga restvärdet och det vid övergången gällande taxeringsvärdet. Detta innebär i det senare fallet att den värdenivå som gällde vid 1981 års allmänna fastighetstaxering blir bestämmande.

Den föreslagna reserveringsmöjligheten, SURVEN, motiveras bl.a. med att den behövs som en korrigering för beskattning av inflationsvinster. Detta argument har utredningen emellertid inte beaktat när man nu valt att näringsbeskatta fastigheter vid den löpande inkomstbeskattningen och vid en försäljning samtidigt som man inte tillåter att fastigheterna förs in i det nya skattesystemet till marknadsvärdet. Om man inte åtminstone accepterar fastighetens omkostnadsbelopp (det s.k. reataket) som ingångsvärde i det nya systemet innebär det att man i samband med ikraftträdandet påför näringsidkare en latent skatteskuld som han inte tidigare belastats av.

Överskottsfördelning i kooperativa ekonomiska föreningar –synpunkter på skattemässig behandling

Ekonomiska föreningar har enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (FL) två möjligheter att fördela sitt överskott till medlemmarna. Överskottet kan fördelas antingen i förhållande till medlemmarnas inbetalda insatskapital eller i förhållande till den omfattning vari medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet. En kombination av dessa två grunder är också tillåten. Lagen maximerar ersättningen för insatskapitalet till diskontot plus tre procentenheter. I övrigt ställer FL inga krav på fördelningen av överskottet mellan insatsränta och efterlikvid/återbäring.

Även skattelagstiftningen behandlar de båda formerna för överskottsfördelning i kooperativa ekonomiska föreningar enhetligt, dvs. med avdragsrätt för föreningen, så länge man följer FL:s begränsningsregel rörande insatsräntan. Denna enhetlighet har inte alltid gällt. Avdragsrätt för insatsränta infördes först fr.o.m 1984 års taxering. Förändringen i skattelagstiftningen har haft påtagliga effekter på överskottsfördelningen i skogsägarföreningarna, vilka nu med något enstaka undantag ger utdelning på insatskapitalet. Huruvida överskottsutdelningen totalt är större än den skulle ha varit vid oförändrad skattelagstiftning är en fråga som inte låter sig enkelt besvaras. Denna fråga är emellertid av underordnad betydelse.

Det väsentliga med avdragsrättens införande ligger i föreningarnas möjligheter att rättfärdigt ersätta alla produktionsfaktorer som medlemmarna sätter in i föreningens verksamhet utan att snedvridande skattemässiga konsekvenser uppstår. Om avdragsrätten på utdelning på insatskapitalet slopas kommer ersättningen för produktionsfaktorn kapital att sammanföras med avdragsgill efterlikvid/återbäring och därmed relateras till levererade/inköpta kvantiteter i stället för till insatt kapital. Detta förhållande reducerar de kooperativa föreningarnas möjligheter att anskaffa riskvilligt kapital. Endast om den enskilde medlemmens kapitalinsats och levererad/inköpt kvantitet vore perfekt korrelerade – och detta

dessutom gällde för varje enskilt år – skulle ersättning för produktionsfaktorn kapital via efterlikvid/återbäring ge en rättvis ersättning. Så är emellertid sällan om ens någonsin fallet, framför allt inte i skogsägarföreningarna.

Slopande av avdragsrätten för utdelning på insatskapitalet leder till att de kooperativa föreningarnas kostnad för riskkapital stiger med drygt 40 procent vid 30 procents skatt, om de fortsätter att ge utdelning på insatskapitalet. Föreningarna kommer naturligtvis som en konsekvens att försöka hålla tillbaka utdelningen. Att de kooperativa föreningarna – inom både konsument- och producentkooperationen – i det läget skulle kunna locka till sig nödvändigt riskkapital bl.a. för den omstrukturering av verksamheten, som de står inför under 90-talet (gäller såväl industri som handel och bankverksamhet), framstår som en omöjlig uppgift, när vi samtidigt vet att riskkapitalägaren (medlemmen) i den kooperativa föreningen – i motsats till vad som gäller för bolagssektorn – aldrig kan få vare sig kompensation för penningvärdeförsämring eller del i den reala tillväxten i det kooperativa företaget. Den fördel aktiebolaget har genom att inte tvingas kompensera ägarna med hög direktavkastning på riskkapitalet kommer att förstärkas genom förslaget.

Slopad avdragsrätt för insatsräntan innebär att intresset för ekonomisk förening – i konkurrens med aktiebolaget – som företagsform kommer att kraftigt minska. Den bristande neutralitet – i snävt skatteteknisk mening – som en bibehållen avdragsrätt skulle innebära till den ekonomiska föreningens fördel är nödvändig för att denna företagsform på sikt skall kunna överleva. Det torde inte vara möjligt att ersätta avdragsrätten med ändringar i de grundläggande civilrättsliga reglerna för ekonomiska föreningar som gör det möjligt för dem att konkurrera med aktiebolagen om riskkapital på lika villkor. I vart fall bör denna fråga noga utredas innan avdragsrätten slopas. Det finns nu anledning att erinra om följande uttalande av näringsutskottet i samband med att avdragsrätten infördes (NU 1983/84:24 sid 7): "De kooperativa företagen utgör, som industriministern framhåller, vid sidan av privata och samhällsägda företag en viktig del av det svenska näringslivet. Kooperationen har ett stort inflytande på den ekonomiska och sociala utvecklingen och tillgodoser väsentliga demokratiska värden. Kooperationen kan bidra till en effektivisering av näringslivet bl.a. genom att verka för högre kvalitet inom produktion och distribution. Kooperationen har visat att ekonomisk effektivitet och demokrati väl låter sig förenas. Dess erfarenheter kan utnyttjas i utvecklingen för ökad ekonomisk demokrati".

Bilaga A

KOMMITTÉDIREKTIV

Utredning om reformerad företagsbeskattning

Dir 1985:30

Beslut vid regeringssammanträde 1985-06-06
Chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anför.

1 Sammanfattning av direktiven

I direktiven föreslås att en kommitté med parlamentariskt inslag tillkallas för att se över företagsbeskattningen. Ett viktigt syfte med översynen är att pröva möjligheten att åstadkomma en mer likformig beskattning av arbete och kapital, dvs. de produktionsfaktorer som skapar produktionsresultatet. Avsteg från principen om en likformig produktionsfaktorbeskattning kan dock accepteras exempelvis av stabiliseringspolitiska skäl eller i syfte att stimulera investeringar m.m.

En förutsättning för att produktionsfaktorerna skall kunna beskattas likformigt är enligt direktiven inte bara att skattesatserna är lika höga utan också att skatteunderlagen är sinsemellan likvärdiga. En viktig uppgift för kommittén blir därför att analysera underlagen för vinstbeskattning och uttaget av arbetsgivaravgifter. Skäl kan enligt direktiven anföras för en utveckling mot bredare underlag och sänkta skattesatser.

En annan uppgift för kommittén är att ta ställning till vilka ändringar i skattereglerna som kan genomföras för att stimulera kapitalet till en ökad rörlighet mellan olika företag och branscher.

Kommittén skall vid utformningen av sina förslag beakta kraven på enkla, begripliga och permanenta regler.

Kommitténs arbete skall bedrivas skyndsamt.

2 Inledning

Frågan hur skattesystemet i stort bör utformas har under årens lopp utretts åtskilliga gånger, senast i företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag och i bruttoskattekommitténs betänkanden (Ds B 1979:3) Bruttoskatter och (Ds B 1981:15) Allmän produktionsfaktorskatt.

Företagsskatteberedningen diskuterade möjligheten att införa en allmän produktionsfaktorskatt (proms), dvs. en skatt som baseras på såväl produktionsfaktorn arbete som produktionsfaktorn kapital. Tanken på en proms avvisades emellertid av beredningens borgerliga majoritet. Likaså avvisades tanken på en utvidgning av underlaget för mervärdeskatten.

Beredningen föreslog däremot en mindre breddning av underlaget för arbetsgivaravgifter (värdet av bilförmån) samt ett antal i huvudsak tekniska ändringar i företagsbeskattningen. Dessa förslag genomfördes genom lagstiftning åren 1979 och 1981.

Bruttoskattekommittén har redovisat två olika promsmodeller. Båda modellerna tar sikte på en produktionsfaktorskatt med bred bas och låg skattesats. Kommitténs förslag har emellertid mött en hel del kritik vid remissbehandlingen. Flera remissinstanser har framhållit att en lågprocentig proms inte kan leda till en påtaglig utjämning av skattebelastningen på olika produktionsfaktorer. I sammanhanget betonades vidare att promsen enligt de skisserade modellerna till huvudsaklig del utgjorde en arbetsgivaravgift. Lämpligheten av att bygga ut ett redan komplicerat skattesystem med en helt ny skatt sattes också i fråga. Betydande administrativa svårigheter befarades uppkomma bl.a. vid fastställande av intäkts- och kostnadsräntor hos olika slags näringsidkare och i samband med promstaxering av villor och fritidshus. Något förslag om att införa en fristående allmän produktionsfaktorskatt har mot bl.a. denna bakgrund inte överlämnats till riksdagen.

I promemorian (Ds Fi 1983:21) Breddat underlag för produktionsfaktorskatter uttalas att de önskemål som ligger bakom promsförslagen kan tillgodoses på ett enklare och effektivare sätt genom ändringar i existerande skatteformer än genom att införa en ny skatt. En i promemorian anvisad åtgärd gäller företagens inkomsttaxering. Sålunda föreslogs å ena sidan att underlaget för beräkningen av jordbruks- och rörelseinkomster skulle breddas genom minskade avdrags- och reserveringsmöjligheter och å andra sidan att den nominella skattesatsen skulle sänkas. På grundval av förslagen i promemorian beslöt riksdagen i december 1983 att begränsa utrymmet för lagernedskrivning med 10 procentenheter och att sänka den statliga skattesatsen för aktiebolag från 40 % till 32 %. Riksdagen beslöt samtidigt att slopa det särskilda forskningsavdraget (prop. 1983/84:64, SkU 14, SFS 1983:983-986). En ytterligare breddning av skatteunderlaget följde av att tidsperioderna för de särskilda investeringsavdragen inte förlängdes.

Riksdagen beslöt i december 1984 att slopa den kommunala taxeringen av juridiska personer och att höja den statliga skattesatsen för bl.a. aktiebolag till 52 %. Vidare höjdes kravet på inbetalning till riksbanken vid avsättning till allmän investeringsfond från 50 % till 75 % av det avsatta beloppet. Även dessa åtgärder kan ses som led i utvecklingen mot bredare baser och lägre skattesatser.

I den nyssnämnda departementspromemorian diskuteras också möjligheten att uppnå en mer långtgående likformighet vid beskattningen av produktionsfaktorer (arbete och kapital). Denna fråga ansågs dock så omfattande att den borde bli föremål för ett särskilt utredningsarbete.

Jag ansluter mig till den i promemorian framförda uppfattningen att det finns skäl att se över de grundläggande dragen i företagsskattesystemet för att pröva möjligheten att åstadkomma en mer likformig beskattning av produktionsfaktorerna. En kommitté med parlamentariskt inslag bör tillkallas för att göra en sådan översyn. Denna kommitté bör även kunna ta upp frågor som ligger vid sidan av företagsbeskattningen, t. ex.

behandlingen av kapitalvinster och utdelningar, om dessa har anknytning till skatten på produktionsfaktorer. Endast härigenom kan kommittén redovisa en helhetssyn och belysa alla konsekvenser som föreslagna förändringar kan få.

Jag övergår nu till att närmare redogöra för kommitténs arbetsuppgifter.

3 Allmänna utgångspunkter för utredningsuppdraget

3.1 Skattesystemets uppgifter

Skattesystemet skall tillgodose åtskilliga önskemål. Genom skatterna skapas utrymme för offentlig konsumtion och investeringar. Denna uppgift brukar ofta beskrivas på det sättet att skatterna skall finansiera den verksamhet som bedrivs av det allmänna. Samtidigt används skattesystemet för att uppnå centrala fördelningspolitiska mål. Detta sker dels genom skattesystemets utformning, dels genom att viss typ av konsumtion, t.ex. sjukvård, i hög grad finansieras genom skatter, dels genom att en betydande del av de medel som den offentliga sektorn drar in slussas tillbaka till den privata sektorn via transfereringar till hushåll och företag.

Det är angeläget att skattesystemet är utformat så att den ekonomiska tillväxten främjas. Skatterna är också ett viktigt stabiliseringspolitiskt medel. För att samhällsekonomisk balans skall uppnås måste skatteuttaget anpassas så att den samlade efterfrågan inte blir så stor att den ger upphov till inflation och underskott i bytesbalansen. Omvänt kan ett för högt skatteuttag leda till en totalt sett för låg efterfrågan med dåligt kapacitetsutnyttjande och arbetslöshet som följd.

Skatterna kan också användas inom ramen för industri- och regionalpolitiken. En ytterligare uppgift är att styra den privata konsumtionens inriktning vad gäller t.ex. alkohol och tobak.

3.2 Skattesystemets struktur

Det nuvarande skattesystemet består av en mångfald olika skatteformer. Systemet kan beskrivas på flera sätt. I nu förevarande sammanhang är det enligt min mening ändamålsenligt att dela in skattesystemet i tre delar, nämligen produktionsfaktorbeskattning, inkomstbeskattning och konsumtionsbeskattning. Av indelningen framgår att de inkomster som skapas i produktionen beskattas i tre steg. Det första steget består av att företagen träffas av produktionsfaktorskatter. De inkomster som via företagen tillfaller hushållen beskattas därefter hos dessa i form av inkomstskatter. Slutligen belastas inkomsterna med konsumtionsskatter då de konsumeras.

Med produktionsfaktorbeskattning avses den beskattning av produktionsfaktorerna – arbete och produktionskapital inkl. naturresurser (jordränta) – som sker i omedelbar anslutning till produktionen. Produktionsfaktorbeskattning och företagsbeskattning kan därför användas som synonyma begrepp. Som inkomstskatt räknas främst den på nettoinkomsten baserade skatt (kommunal och statlig) som tas ut hos enskilda personer (hushållen). Den viktigaste konsumtionsskatten är mervärdeskatten som utlöses vid försäljning av varor och tjänster.

3.3 Skattesystemets bas

Det enda uthålliga underlaget för beskattning är det resultat som uppstår genom produktionsfaktorernas samverkan. En minskad produktion leder således oundvikligt till ett bortfall av skatteunderlag. Det ofta framförda kravet på att skatterna skall bäras av produktionen uttrycker således i realiteten en självklarhet.

Att alla skatter ytterst bärs av produktionen innebär dock inte med nödvändighet att de också måste påföras i produktionsledet. Det kan, som framgår av det föregående, vara motiverat att ta ut skatten på andra ställen i det ekonomiska kretsloppet, t.ex. genom beskattning av hushållens inkomster eller konsumtion. Produktionens helt avgörande betydelse för skatteunderlagets storlek och den ekonomiska politiken gör dock att särskild vikt måste fästas vid utformningen av företagsbeskattningen, dvs. de skatter som direkt baseras på produktionsfaktorer.

I detta sammanhang bör vidare betonas den centrala betydelse som skatter har för ekonomins tillväxt och för hur produktionskapitalet används. Det är exempelvis viktigt att skatter inte medför att produktionsresurser låses in i stagnerande företag och därmed förhindrar att resurserna utnyttjas på ett från samhällsekonomisk synpunkt effektivt sätt. Lika viktigt bör vara att skatterna inte drar bort produktionsresurser från företag med hög effektivitet och stor expansionsförmåga.

Det produktionsvärde (förädlingsvärde) som skapas i ett företag kan definieras som summan av de ersättningar som företaget ger till dem som tillhandahållit produktionsfaktorerna, dvs. som summan av ersättningarna till arbetskraft, eget kapital och främmande kapital. En skatt som träffar hela förädlingsvärdet hos samtliga företag – och därmed har nettonationalprodukten i näringslivet som bas – kan betecknas som en generell produktionsfaktorskatt.

Företagets kostnader för arbetskraft består av kontanta löner och pensioner samt naturaförmåner i form av exempelvis fri bil. Det egna kapitalet ersätts genom att eventuell vinst tillfaller företagets ägare. Det främmande kapitalet – som kan sägas representera den del av företagets reala produktionsresurser som finansierats av andra än ägarna – ersätts genom räntebetalningar till långivaren. En allmän produktionsfaktorskatt bör därför baseras på summan av löne- och räntekostnader och verksamhetens resultat.

Ersättningar till produktionsfaktorn arbete träffas f.n. av arbetsgivaravgifter. Fråga uppkommer om dessa avgifter skall ses som en del av lönekostnaden – och därmed inräknas i underlaget för en allmän produktionsfaktorskatt – eller om avgifterna som sådana skall ses som en skatt på ersättningar till arbetskraften. En konsekvens av det förstnämnda synsättet blir att skatt skulle tas ut på avgifter som i betydande utsträckning – exempelvis den allmänna löneavgiften – har klar skattekaraktär. En sådan ordning bör av flera skäl undvikas. Med hänsyn bl.a. till detta anser jag det motiverat att här beteckna arbetsgivaravgifterna som skatter på produktionsfaktorn arbete.

3.4 Likformig produktionsfaktorbeskattning

Produktionsfaktorerna är ofta inbördes utbytbara såtillvida att ett företag exempelvis vid finansieringen av en investering kan välja mellan eget och främmande kapital. Likaså kan anskaffningen av en ny maskin vara ett alternativ till en utökning av arbetskraften. Detta är ett skäl varför beskattningen helst bör vara så utformad att valet mellan produktionsfaktorerna arbete och kapital inte avgörs av skatteskäl. En viktig uppgift för kommittén blir därför att pröva möjligheten att införa en mer likformig produktionsfaktorbeskattning.

Avvikelser från principen om en likformig produktionsfaktorbeskattning bör dock kunna accepteras om fördelarna med ett differentierat skatteuttag på arbete och kapital väger tyngre än nackdelarna. Härutöver kan tillfälliga avvikelser naturligtvis vara motiverade som ett led i en aktiv ekonomisk politik. I det nuvarande företagsskattesystemet kan t.ex. den effektiva skattesatsen sägas vara beroende av de regler som gäller för utnyttjande av investeringsfonderna. Möjligheten att påverka investeringar m.m. genom kortsiktiga variationer i skatten på arbete och kapital bör finnas även i fortsättningen.

En formellt sett likformig beskattning av produktionsfaktorerna förutsätter dels att skattesatserna är lika stora, dels att skatteunderlagen är sinsemellan likvärdiga. Ingen av dessa förutsättningar är uppfylld i dagens system. Någon produktionsfaktorbeskattning av främmande kapital förekommer över huvud taget inte. Arbetsgivaravgifter utgår normalt med omkring 36 % av lönesumman. En del av arbetsgivarens kostnader för arbetstagare – t.ex. pensionspremier och direktutbetalda pensioner – undantas dock från avgift. Till följd av bl.a. generösa av- och nedskrivningsregler träffas det egna kapital som finns nedlagt i ett aktiebolag enligt gjorda utredningar genomsnittligen inte av högre skatt än omkring 20 % av den redovisade vinsten trots att den nominella skattesatsen överstiger 50 %. De individuella variationerna är dock stora. Till detta bidrar bl.a. att beskattningen av olika slags tillgångar (byggnader, maskiner, lager m.m.) skiljer sig åt. Bilden blir än mer splittrad om det faktiska skatteuttaget sätts i relation till det reala (inflationskorrigerade) resultatet.

4 Utformningen av skatter på produktionsfaktorer

4.1 Eget kapital

Som framgår av det föregående kan företagets vinst ses som ett uttryck för den del av förädlingsvärdet som hänför sig till det i verksamheten nedlagda egna kapitalet. Ett aktiebolags inkomstskatt kan med detta synsätt betecknas som en produktionsfaktorskatt på bolagets riskkapital. Av detta följer att ett totalt avskaffande av bolagsskatten strider mot önskemålet om likformig beskattning. En sådan åtgärd skulle leda till att bolagens vinster endast blev beskattade hos hushållen (efter utdelning) medan däremot produktionsfaktorn arbete skulle träffas av skatt både i produktionsledet (arbetsgivaravgifter) och hos hushållen (inkomstskatt).

Samtidigt är det uppenbart att en hög nominell skattesats i bolagssek-

torn har negativa effekter. Kapitalets rörlighet begränsas genom att det blir mycket dyrt att ta fram vinster för utdelning till hushållen och låta dessa investera vinstmedlen i ett annat företag med bättre framtidsutsikter. Jag återkommer senare till hur denna effekt förstärks av hushållens inkomstbeskattning. Genom kapitalets minskade rörlighet begränsas ekonomins omställningsförmåga. En hög nominell skattesats har också negativa effekter på företagens externa riskkapitalförsörjning. Nyemissioner blir dyrbara jämfört med ökad upplåning. Företagens soliditet blir lägre än vad som annars skulle varit fallet vilket får negativa effekter på investeringar. Som jag nyss nämnt träffas f.n. inte det lånade kapitalet (räntorna) av någon produktionsfaktorbeskattning.

Vad jag nu har sagt ger vid handen att kommittén bör föreslå åtgärder i syfte att minska risken för inlåsning av det egna kapitalet. Det kan också komma i fråga att genom andra åtgärder skapa utrymme för en ökad rörlighet av kapital inom näringslivet.

Ett företags vinst utgör skillnaden mellan en viss periods intäkter och kostnader eller skillnaden mellan företagets förmögenhet vid periodens utgång och ingång. Från teoretisk synpunkt är dessa båda vinstbegrepp identiska. I praktiken uppkommer emellertid många svårlösta problem när resultatet under en begränsad period skall fastställas.

En väsentlig uppgift för kommittén är att utforma ett vinstbegrepp som – jämfört med beskattningen av arbete – kan ligga till grund för en mer likformig produktionsfaktorbeskattning. Jag vill här erinra om att den nuvarande bolagsskatten är baserad på företagets nominella vinst efter bokslutsdispositioner och olika s.k. stimulansavdrag. Dessa reserveringar och avdrag har bl.a. syftat till att – i förening med en hög nominell skattesats – främja investeringar i företaget genom nedplöjning av vinster. Vinstdelningsskatt enligt lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt grundas på ett helt annat underlag, närmare bestämt på den reala (inflationskorrigerade) vinsten över en viss nivå. Kommittén bör belysa skillnaderna i dessa vinstmått och pröva vilket som bäst kan anses spegla den del av förädlingsvärdet som tillfaller företagets ägare. Det kan även finnas anledning för kommittén att studera de vinstbegrepp som redovisats av bruttoskattekommittén och realbeskattningsutredningen.

Kommittén bör i detta sammanhang överväga för- och nackdelar med den nuvarande kombinationen av nominalistisk och real vinstbeskattning. Om kommittén finner denna kombination ändamålsenlig bör kommittén undersöka om samordningen mellan systemen kan förbättras. Anser kommittén däremot att företagens vinster bör träffas av endast en skatt bör kommittén lägga fram de förslag som föranleds därav.

Vid utformningen av ett lämpligt vinstbegrepp bör kommittén vidare beakta effekterna av reglerna om s.k. kedjebeskattning. Dessa regler innebär bl.a. att ett rörelsedrivande aktiebolag är frikallat från skattskyldighet för utdelning från andra bolag under förutsättning att det röstar för minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Skattefriheten omfattar även vinstmedel som uppkommit innan ägarförhållandet etablerats. Om det utdelande bolaget ägs av en fysisk person är utdelningen däremot alltid skattepliktig. Som företagsskatteberedningen framhållit (SOU 1977:86 s.

562 ff.) finns det skäl att anta att aktiebolagens skattefrihet för utdelning bidragit till det ökade inslaget av korsvist ägande som under senare år vuxit fram i svenskt näringsliv. Företagsskatteberedningen lade dock inte fram något förslag i frågan utan hänvisade till att den skattemässiga behandlingen av utdelningar endast var en av många faktorer som gjorde det svårt för fysiska personer att överta mindre eller medelstora bolag. Problemkomplexet borde enligt företagsskatteberedningen lösas i särskild ordning.

Mot bakgrund av det anförda bör en översyn av reglerna om kedjebeskattning nu komma till stånd. Kommittén bör ta ställning till bl.a. om det nuvarande kravet på ägarinflytande – 25-procentsregeln – är lämpligt utformat. Kommittén kan här ha nytta av den kartläggning som kommer att utföras av utredningen om ägar- och inflytandefrågor i svenskt näringsliv (Dir 1985:22). Vidare bör kommittén överväga om det kan finnas anledning att behandla utdelning av löpande vinster på annat sätt än utdelning av "gamla" vinster. En annan fråga som bör prövas är om de särregler som f.n. gäller för bank- och försäkringsföretag bör behållas.

4.2 Övriga produktionsfaktorer

Arbete

F.n. träffas inte samtliga ersättningar från företaget till de anställda av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivarens kostnader för pensionsförmåner beaktas således inte och inte heller lön och andra ersättningar till den som fyllt 65 år. Likaså har i praxis löneförmåner som slussas via företagsanknutna vinstandelsstiftelser undantagits från avgifter. En breddning av underlaget ger utrymme för en sänkning av skattesatserna. Samtidigt skulle flera av de snedvridande moment som finns i dagens system försvinna.

Kommittén bör diskutera hur en breddning av underlaget för avgifterna kan genomföras och ange vilka problem som uppkommer i samband därmed. På detta område – liksom i fråga om egenavgifterna – finns det anledning för kommittén att ta del av förslagen i den tidigare nämnda departementspromemorian (Ds Fi 1983:21) och remissinstansernas synpunkter på dessa.

Främmande kapital

Det främmande kapitalet ersätts genom räntebetalningar. En produktionsfaktorbeskattning av främmande kapital innebär därför att en särskild skatt tas ut på företagets ränteutgifter (netto). En sådan skatt – som skulle innebära ett nytt element i skattesystemet – ger upphov till åtskilliga teoretiska och praktiska problem.

Ett problem är i vad mån hänsyn skall tas till förändringar i penningvärdet. I inflationstider kan nämligen räntan delas upp i en realräntedel och en inflationskompensationsdel.

Ett annat problem hänger samman med att en räntebetalning till en del kan utgöra ersättning för långivarens administrativa kostnader i samband med lånet. Räntebeloppet kan med andra ord fördelas mellan en "ren" kapitalkostnad och ett "konsultarvode" för förmedlingen av krediten. Som

framhållits av bruttoskattekommittén leder den dolda debiteringen av konsultarvodet till att förädlingsvärdet hos banker och liknande företag framstår som alltför lågt. Omvänt blir förädlingsvärdet hos låntagande företag alltför högt.

Vid en produktionsfaktorbeskattning av främmande kapital måste stor hänsyn tas till att inkomstbeskattningen av räntor f.n. är helt nominalistisk. För hushållens vidkommande innebär detta ofta att den reala avkastningen efter skatt på banksparande o.d. är negativ. Låntagaren gör motsvarande vinst. Inflationen i förening med beskattningen missgynnar alltså spararen medan låntagaren gynnas. Läget blir emellertid annorlunda om räntan inte är skattepliktig för långivaren. I dessa fall kan långivarens reala avkastning bli mycket hög.

Av det anförda följer att en produktionsfaktorbeskattning av främmande kapital kan framstå som fullt motiverad om långivaren inte inkomstbeskattas för ränteinkomsterna. Att belägga räntor som träffas av nominalistisk inkomstbeskattning med en produktionsfaktorskatt kan däremot synas oskäligt.

Kommittén bör mot den nu redovisade bakgrunden analysera vilka principer som bör gälla för en produktionsfaktorbeskattning av främmande kapital och överväga om en sådan beskattning går att genomföra utan långtgående förändringar av reglerna för hushållens inkomstbeskattning. Finner kommittén att det främmande kapitalet helt eller delvis bör produktionsfaktorbeskattas bör kommittén lägga fram ett förslag om en sådan skatt. På detta område finns det skäl för kommittén att beakta det arbete som utförs av den tidigare denna dag tillkallade utredningen om realräntebeskattning (Dir 1985:24).

4.3 Egenföretagare

Den beskrivning av produktionsfaktorbeskattningen som jag i det föregående lämnat har i första hand tagit sikte på näringsverksamhet som bedrivs av aktiebolag och andra juridiska personer. Näringsverksamhet bedrivs dock i stor omfattning direkt av fysiska personer. Den enskilda näringsidkaren, egenföretagaren, är normalt skyldig att utöver inkomstskatt erlägga egenavgifter.

Egenavgifterna baseras på det vid inkomsttaxeringen fastställda överskottet av näringsverksamheten. I regel grundas alltså debiteringen av egenavgifter på inkomsten av ett jordbruk eller en rörelse. Denna inkomst har vanligen uppkommit genom en kombination av egenföretagarens arbetsinsats och det kapital denne har nedlagt i verksamheten. Egenavgifterna kan sålunda med samma rätt som arbetsgivaravgifter och den vanliga bolagsskatten betecknas som produktionsfaktorskatter. Genom att underlaget består av en blandning av arbete och eget kapital blir önskemålet om likformig beskattning av dessa produktionsfaktorer automatiskt uppfyllt. Att egenavgifter bör ses som en produktionsfaktorskatt – och inte som en inkomstskatt – belyses också av att de beräknas på resultatet av varje självständig verksamhet (förvärvskälla). Kvittning är alltså inte tillåten mellan en vinstgivande verksamhet och en verksamhet som går med förlust.

Egenavgifterna är i detta hänseende en bruttoskatt.

Vid beräkningen av egenavgifter uppkommer i princip samma problem som vid produktionsfaktorbeskattningen av juridiska personer. Kommitténs primära uppgift blir att utforma ett ändamålsenligt underlag för avgiftsuttaget. Vidare måste ställning tas till frågan om det är motiverat att införa en produktionsfaktorbeskattning av det främmande kapitalet (räntorna). En annan fråga som bör belysas är om det finns skäl att utvidga det avgiftspliktiga området. Utvidgningen kan avse såväl personkretsen, exempelvis slopandet av åldersgränser, som verksamhetens art, exempelvis införande av egenavgifter på s.k. passiv näringsverksamet. Kommittén bör även studera de förslag som på detta området lagts fram i den tidigare nämnda promemorian (Ds Fi 1983:21 s. 73 ff.) och remissinstansernas synpunkter på dessa förslag.

Det finns anledning att utgå från att produktionsfaktorbeskattningen av egenföretagarna även i framtiden kommer att bygga på uppgifter som lämnas i samband med den årliga inkomsttaxeringen. Förändringar i inkomstskattesystemet kan därigenom påverka uttaget av egenavgifter. Kommittén måste därför följa utvecklingen på inkomstskattesidan. Jag vill erinra om att 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) lagt fram förslag om en s.k. staketmetod för inkomstbeskattning av enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70). Företagsskattekommittén skall även se över beskattningen av handelsbolag och deras ägare.

5 Inkomstbeskattningen

Med inkomstbeskattning avses här i princip den på nettoinkomsten baserade skatt som träffar hushållen. Det är alltså fråga om enskilda personers statliga och kommunala inkomstskatter. Även med denna inskränkning är detta skatteområde synnerligen omfattande. Det kan därför inte bli tal om att kommittén skall utföra en allmän översyn av inkomstbeskattningen. Uppdraget gäller endast de delar som har ett direkt samband med produktionsfaktorbeskattningen.

Aktiebolagens vinster beskattas först hos bolaget och därefter – när de delas ut – hos aktieägarna. I många fall är det möjligt för ägarna att välja mellan att ta ut bolagets vinst som utdelning (alternativt lön) eller låta vinsterna stanna kvar i bolaget. Skattebelastningen på utdelade belopp gör att aktieägarna ofta väljer det senare alternativet. Det är sålunda förmånligare att låta bolaget placera eventuella vinstmedel än att – efter utdelning – överlåta denna möjlighet till de enskilda ägarna. Vinsterna låses härigenom in i bolaget och placeringarna utsätts inte för en marknadsmässig prövning. Kapitalet kan inte via utdelning flyttas över till nya företag eller branscher.

Kommittén bör mot bakgrund av behovet av strukturomvandling i svenskt näringsliv överväga vad som kan göras för att underlätta överföring av kapital till företag och branscher med stor utvecklingspotential. I detta sammanhang bör kommittén också överväga lämpligheten av regler som gör det möjligt för en enskild aktieägare att uppbära utdelning utan full inkomstbeskattning förutsatt att utdelningen placeras som riskkapital, t.ex.

genom teckning av nyemitterade aktier. Ett sådant system måste dock bygga på principen att det utdelade beloppet skall träffas av skatt om aktieägaren senare avvecklar sitt engagemang genom att sälja aktierna. Fråga bör således inte vara om en definitiv skattelättnad utan om ett uppskov med uttaget av andra ledet i dubbelbeskattningen.

Önskemålet att främja rörligheten av kapital kan tala för att inte bara utdelningar utan också realisationsvinster skall få återinvesteras i aktier på skattemässigt förmånliga villkor. Kommittén bör därför var oförhindrad att föreslå sådana ändringar i aktievinstreglerna som kan bidra till att kapitalets rörlighet ökar. Självfallet bör kommittén i det sammanhanget ta del av de erfarenheter som kapitalvinstkommittén (B 1979:05) samlat vid sin översyn av aktievinstbeskattningen.

Att aktiebolagen behåller sina vinster i stället för att dela ut dem kan innebära likviditetspåfrestningar för aktieägarna. En ägare som vill förfoga över sin del av vinsten måste sälja sina aktier. Har aktierna stigit i värde skall värdestegringen beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Av detta följer att det finns ett behov av att samordna produktionsfaktorbeskattningen med reglerna för beskattning av hushållens kapitalvinster. Kommittén bör belysa vilka principer som bör gälla för denna samordning. På detta område bör samråd ske med kapitalvinstkommittén.

6 Redovisningen av utredningsuppdraget

Som framgår av det föregående är kommitténs huvuduppgift att föreslå ändringar i företagsbeskattningen i riktning mot en mer likformig beskattning av produktionsfaktorer. Kommittén har vidare rätt att lägga fram förslag rörande de delar inom skattesystemet i övrigt – i första hand hushållens inkomstbeskattning – som har direkt anknytning till beskattningen av produktionsfaktorer.

Av största vikt är att kommittén vid utformningen av sina förslag beaktar kraven på enkla och permanenta regler. Detta är viktigt med tanke inte minst på att de mindre företagen ofta har begränsade administrativa resurser. De nya underlag som kan komma i fråga för beskattningen av produktionsfaktorer och hushållsinkomster bör därför vara lätta att fastställa och förstå. Här som i andra sammanhang är det motiverat att avstå från millimeterprecision till förmån för lätthanterlighet.

Kommitténs utredningsuppdrag är utan tvivel mycket omfattande. Uppgiften är också av brådskande natur. Utredningsarbetet bör bedrivas skyndsamt. Det är därför orimligt att kräva att kommittén utarbetar detaljerade förslag på alla områden som kommittén behandlar. Jag vill även framhålla att kommittén i betydande utsträckning kan utnyttja befintligt utredningsmaterial, i första hand de resultat som tagits fram av företagsskatteberedningen och bruttoskattekommittén.

Enligt min mening bör kommittén ges stor frihet att själv välja om förslagen skall presenteras som principskisser eller om de skall vara så preciserade att de – efter sedvanlig remissbehandling – direkt kan ligga till grund för lagstiftning. Det får likaså ankomma på kommittén att själv avgöra om utredningsarbetet skall redovisas samlat i ett betänkande eller

fortlöpande i olika delbetänkanden.

Kommittén bör i möjligaste mån beräkna de effekter som de framlagda förslagen får på skatte- och avgiftsbetalningar till det allmänna. Även storleken av rent administrativa kostnader bör uppskattas. För kommittén gäller härvid regeringens direktiv (Dir 1984:5) till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagens inriktning.

Jag vill slutligen betona att det nu aviserade utredningsarbetet inte innebär att lagstiftningsarbetet på de aktuella områdena upphör i avvaktan på resultatet av kommitténs överväganden. Statsmakterna kan således finna det påkallat att genomföra ändringar i skattesystemet även om dessa berör frågor som omfattas av kommitténs utredningsuppdrag.

7 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar chefen för finansdepartementet

att tillkalla en kommitté – omfattad av kommittéförordningen – med högst sju ledamöter med uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen,

att utse en av ledamöterna att vara ordförande,

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommittén.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnader skall belasta sjunde huvudtitelns kommittéanslag.

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

Bilaga B Skattebelastning, dispositioner m.m. hos icke-finansiella bolag 1979-1986

1 Inledning

I denna bilaga redovisas resultat från en undersökning av icke-finansiella bolags skattebelastning och utnyttjande av resultatreglerande åtgärder. Undersökningen baseras på en inom statistiska centralbyrån (SCB) för utredningens räkning särskild uppbyggd databas. Uppgifterna i databasen har också använts vid de simuleringar som redovisas i huvudtexten (avsnitt 5.12) och i bilaga F.

I avsnitt 2 redovisas vissa urvalsfrågor, uppbyggnaden av databasen och olika indelningar av denna. I avsnitt 3 ges som en bakgrund en översiktlig beskrivning av gällande skatteregler för den undersökta perioden – 1979-1986.

I avsnitt 4 presenteras uppgifter om skattebelastning och dispositionsutnyttjande för några olika indelningar av företag. Därefter specialstuderas i avsnitt 5 utnyttjandet av olika enskilda resultatreglerande åtgärder.

2 Företagsurval m.m.

Uppgifterna i den uppbyggda databasen bygger på SCB:s finansstatistik för företag, i vilken räkensskapsdata m.m. finns för i princip samtliga icke-finansiella bolag i den svenska ekonomin (dock ej fastighetsförvaltning och statliga affärsverk). För varje år totalundersöks samtliga företag med mer än 50 anställda (för industriföretagen mer än 20 anställda). För bolag med färre anställda sker urvalsundersökningar, där urvalet löpande förändras från år till år.

För framför allt simuleringsdelen av undersökningen – se bilaga F – har det varit nödvändigt att bygga upp en databas av företag, som täcker flera år och där man i största möjliga utsträckning tar hänsyn till förändringar i företagssammansättningen. En sådan databas har byggts upp inom SCB vid dess enhet för finansstatistik. I basen ingår i princip endast sådana företag – s.k. makaföretag – som funnits med i statistiken under alla år under den studerade tidsperioden, nämligen åren 1979-1986.

Att 1979 valts som begynnelseår beror på urvalsprinciperna ändrades detta år. Valet av 1986 som slutår beror på att detta är det sista år för vilket en fullständig statistik (täckande annat än identiska industriföretag) förelegat vid undersökningens genomförande.

Begränsningen till makaföretag innebär att företag som antingen försvunnit i statistiken – på grund av nedläggning eller därför att de inte kommit med i urvalet – eller som tillkommit inte finns med i basen.

En strikt begränsning till makaföretag skulle emellertid skapa problem, därför att ett företag kan hamna utanför urvalet trots att motsvarande verksamhet funnits under hela perioden. Detta gäller för företag som fusionerats med andra men också för företag som har delats upp (bolagisering). Bortfallet skulle bli stort på grund av stora strukturförändringar under den aktuella perioden. Därför har i varierande omfattning hänsyn tagits till fusioneringar och bolagiseringar. Bolagiserade företag har slagits samman, så att de utgör *ett* företag under hela perioden. Bolag som har fusionerats någon gång under perioden har också slagits samman till ett bolag för de tidigare åren. Sammanslagningen har skett genom en enkel addering av olika räkenskapsdata. Korrigeringar har gjorts för företag med mer än 200 anställda och torde täcka de väsentliga förändringarna.

Efter ovanstående kompletteringar täcker databasen totalt 3863 företag, där företagen avser juridiska personer, ej koncerner. Täckningsgraden 1986 avseende vissa nyckeldata framgår av *tabell B.1* (jfr också tabell F.1 i bilaga F).

Tabell B.1
Databasens företag i förhållande till totala antalet företag 1986 avseende antalet anställda m.m.

	Databasen	Totalt	%
Antal anställda (1000–tal)	1 062	1 837	58
Omsättning (miljarder kr)	1 014	1 716	59
Skatter (milj. kr.)	8 912	14 039	63
Antal företag	3 863	124 417	3

De 3863 företagen i databasen återfinns i olika näringsgrenar, i olika storleksklasser och tillhör dessutom olika ägarkategorier. Uppgifter är tillgängliga för en rad olika *indelningar* av dessa företag. Dessa indelningar - och antalet företag i varje indelning - redovisas i *tabell B.2*. De med '*' markerade indelningarna är de för vilka uppgifter redovisas i denna bilaga.

Tabell B.2
Antal företag i olika indelningar

1 Totala bolagssektorn*	3 863
2 Industriföretag > 20 anställda*	1 944
3 Övriga tillverkningsföretag > 20 anställda	286
4 Tjänsteföretag > 20 anställda*	1 181
5 Familjeföretag < 20 anställda	353
6 –"– 20-49 anställda	826
7 –"– 50-199 anställda	1 012
8 –"– > 200 anställda	197
9 –"– totalt*	2 388
10 Börsföretag, totalt*	537
11 –"– > 200 anställda	257
12 Utlandsägda företag, totalt*	373

Indelningarna 2-4 representerar en grov sammanslagning av de olika *näringsgrenarna* i SNI-grupperna 1-9 i industri (tillverkningsindustri och gruvor), övriga tillverkningsföretag (SNI-branscherna 1, 4-5) samt tjänsteföretag[1] (SNI-branscherna 6-9).

Indelningarna 5-12 representerar en gruppering efter *ägarkategori*. Gruppen familjeföretag (fåpersonsägda) är definierade som en restpost, dvs. utgörs av de företag som *inte* är statliga eller kommunala, konsument- eller producentkooperativa, börsnoterade, utlandsägda eller stiftelser. Vid klassificeringen har använts moderföretagets klassificering under slutåret. Det senare innebär exempelvis att gruppen börsföretag kommer att innehålla företag, som börsintroducerats under perioden.

För de 12 indelningarna enligt tabell B.2 har för enskilda år i vissa fall företag med positivt resultat (efter finansnetto) särredovisats. Vidare har ytterligare en uppdelning för enskilda år gjorts, nämligen efter *räntabiliteten på eget kapital* (före skatt). Räntabiliteten definieras därvid som resultatet efter finansnetto i förhållande till eget kapital (inkl. 100 % av obeskattade reserver). Uppdelningen har gjorts i tre olika räntabilitetsklasser, (1) företag med räntabilitet < 5 %, (2) företag med räntabilitet 5-19 % och (3) företag med räntabilitet > 20 %.

För de olika indelningarna har tagits fram aggregerade uppgifter om skattebelastning m.m. Dessa uppgifter är av två slag, dels sådana som innehåller *absolutvärden* för de olika variablerna, dels utifrån absolutvärdena definierade *relationstal*, exempelvis de olika dispositionerna i förhållande till resultat före dispositioner. I avsnitt 4 och 5 redovisas enbart relationstalen.

Förutom aggregerade uppgifter enligt ovan har för perioden 1979-1985 tagits fram uppgifter om spridningen i utnyttjandet av olika dispositionsmöjligheter i form av s.k. kvartiltabeller (se avsnitt 5).

3 Skattereglerna under perioden

Under den studerade perioden har skattereglerna förändrats. Hänsyn till dessa förändringar har tagits vid konstruktionen av olika variabler, exempelvis sådana som beskriver regelutnyttjandet. I detta avsnitt beskrivs kortfattat de mest väsentliga förändringarna.

Olika skatter

T.o.m. inkomståret 1983 uppgick den statliga inkomstskatten till 40 % av den beskattningsbara inkomsten. Vid beräkningen av den statliga beskattningsbara inkomsten var föregående års kommunalskatt avdragsgill.

För 1983 hade aktiebolag att erlägga en tillfällig vinstskatt på 20 % av lämnad utdelning.

Fr.o.m. inkomståret 1984 infördes vinstdelningsskatten. För samma

[1] Vid simuleringarna – se bilaga F – har varuhandel (SNI 6) exkluderats från tjänsteföretagen och vidare har SNI 7-9 särredovisats.

inkomstsår sänktes den statliga inkomstskatten till 32 %, där vid beräkningen fortfarande föregående års kommnunalskatt var avdragsgill.

Fr.o.m. inkomståret 1985 uppgår den statliga inkomstskatten till 52 % och fr.o.m. detta år utgår ingen kommunalskatt.

Lagernedskrivning m.m.

T.o.m. inkomståret 1983 medgavs nedskrivning av lager med 60 % av lagervärdet. Maximal nedskrivning var begränsad till 45 % i de fall avsättning gjorts till resultatutjämningsfond.

Fr.o.m. inkomståret 1984 är den maximala nedskrivningen begränsad till 50 % av lagervärdet. Nedskrivning medges endast med 35 % i de fall avsättning gjorts till resultatutjämningsfond.

Fr.o.m. 1984-85 utgår vinstdelningsskatt, där avsättning till lagerreserv ej är avdragsgill.

Fr.o.m. 1983 infördes en rätt för byggnadsföretag att göra nedskrivningar på pågående arbeten med 15 %.

Fr.o.m. 1980 infördes rätt att göra avsättning till resultatutjämningsfond med maximalt 20 % av lönesumman.

Allmän investeringsfond

Under hela perioden har maximal avsättning utgjort 50 % av justerad årsvinst – förutom för 1979 då 40 % fick avsättas. Kraven på insättning på spärrkonto till riksbanken höjdes 1984 till 75 % av avsättningen från tidigare 50 %. Avsättning till investeringsfond är avdragsgill vid såväl bolagsskatt som vinstdelningsskatt (jfr avsättning till lagerreserv).

Särskilda investeringsfonder m.m.

Under perioden har under flera år förekommit obligatoriska avsättningar till olika slag av fonder. Sålunda fanns under 1980 den *tillfälliga vinstfonden*, där avsättningen utgjorde 25 % av justerad årsvinst överstigande 1 milj. kr. 1983 och 1984 gjordes avsättningar till *särskilda investeringsfonder* med 20 % av justerad årsvinst överstigande 1 milj. kr. Slutligen gjordes under 1985 avsättningar till *förnyelsefonder* med 10 % av justerad årsvinst överstigande 500 000 kr.

Övrigt

Vid konstruktionen av olika variabler har förutom de olika regelförändringarna också beaktats olika övergångsbestämmelser. Sådana gällde exempelvis vid vinstdelningsskattens införande, där företag med bokslutsår som påbörjades före 1 januari 1984 undantogs från vinstdelningsskatt detta år, även om större delen av bokslutsåret inföll under 1984. Ett motsvarande fall gäller förändringen av lagernedskrivningsreglerna år 1984.

Speciella korrigeringar har gjorts för företag med brutna räkensskapsår vid bestående regelförändringar. Däremot har inga korrigeringar gjorts för

företag med bokslutsmånad under januari-februari vid exempelvis hänsynstagande till avsättning till särskilda investeringsfonder (under åren 1980, 1983-85). Problemet med dessa företag är att de beskattas enligt föregående års regler men hänförs i statistiken till det år under vilket bokslutsmånaden infaller. Dessa företag utgör dock bara en knapp promille av det totala antalet företag. Slutligen har ej heller beaktats förändringar av räkenskapsårets längd. För exempelvis 1984 vara det dock bara 2 % av företagen som bytte räkenskapsår.

4 Skattebelastning och dispositioner

I detta och följande avsnitt presenteras i tabellform uppgifter om skattebelastning och dispositionsmönster för några av de företagsindelningar som redovisats i avsnitt 2.

För företag med positivt resultat redovisas i *tabellerna B.4–9* uppgifter för sex av de olika indelningarna, nämligen samtliga företag, industriföretag med mer än 20 anställda, tjänsteföretag med mer än 20 anställda, totala antalet familjeföretag, totala antalet börsföretag och totala antalet utlandsägda företag.

Begränsningen till företag med positivt resultat är motiverad, dels för att skattebelastningen inte skall överskattas, dels för att inte man inte skall erhålla en överdriven bild av det outnyttjade dispositionsutrymmet (se nästa avsnitt).

I de olika tabellerna relateras totala skatter, totala dispositioner och de olika slagen av dispositioner till resultatet före dispositioner.

Totala skatter i förhållande till resultat före dispositioner definierar den effektiva skattebelastningen. För en diskussion av måttets relevans hänvisas till bilaga F. Vid jämförelsen mellan olika indelningar, särskilt mellan börsföretag och familjeföretag, bör beaktas olikheter i förekomsten av låg- eller obeskattade inkomster – koncerninterna utdelningar och reavinster vid försäljningar av aktier och fastigheter (se bilaga F).

Totala dispositioner – eller mer precist förändringar i obeskattade reserver – *i förhållande till resultat före dispositioner* utgör ett mått på i vilken grad företagen kunnat nedbringa den beskattningsbara inkomsten genom avsättningar till reserver. Därutöver reduceras den beskattningsbara inkomsten genom olika slag av deklarationsavdrag (förlustavdrag, forskningsavdrag och Annellavdrag). De senare avdragen redovisas ej i tabellerna.

Överavskrivningar m.m. (egentligen förändringar i de olika dispositionerna) *i förhållande till resultat före dispositioner* utgör ett mått på de olika dispositionernas bidrag till reduktionen av beskattningsbar inkomst.

Beträffande investeringsfonder bör beaktas att måttet är partiellt, då enbart effekterna under avsättningsåret beaktas[2]. Efter utnyttjandet av

[2] Uppgifterna för frivilliga avsättningar till allmän investeringsfond har beräknats som en restpost, där från de totala avsättningarna till allmänna och särskilda fonder dragits bort beräknad avsättning till särskilda fonder för de år sådana varit aktuella.

investeringsfonder ökar beskattningsbar inkomst genom att den anskaffade tillgången saknar skattemässigt restvärde. I tabellerna har därför kompletterats med en uppgift om avskrivningar mot investeringsfonder. Dessa påverkar alltså inte resultatet för det aktuella året utan får i stället tolkas som ett mått på förlust av framtida avskrivningsmöjligheter[3].

Räntabiliteten på eget kapital före skatt (se avsnitt 2 för definition) utgör ett grovt mått på det utrymme som under olika år funnits för resultatreglerande åtgärder. Mellan räntabilitet och effektiv skattebelastning bör finnas ett negativt samband. Särskilt bör detta gälla vid låga räntabilitetsnivåer, där kravet på utdelningar kan begränsa företagens möjligheter att utnyttja resultatreglerande åtgärder[4]. Vid räntabilitetsnivåer, överstigande den nivå, där företagen uttömt alla reserveringsmöjligheter, är däremot sambandet positivt.

I de olika tabellerna kan konstateras en viss tendens till negativ samvariation mellan räntabilitet och skattebelastning, något som framgår om man jämför periodens sämsta år, 1981, med periodens bästa år, 1983-1984.

För de totala dispositionerna framgår att dessa var särskilt stora under tre av periodens år, nämligen högkonjunkturåren 1980 och 1983-84.

En jämförelse mellan familjeföretagen och börsföretagen visar på en del markanta skillnader. Sålunda var den effektiva skattebelastningen högre för familjeföretagen än för börsföretagen. Utifrån tabellernas aggregerade data kan detta emellertid inte förklaras med mindre totala dispositioner hos familjeföretagen; tvärtom ligger dessa väsentligt högre för dessa företag[5].

En tänkbar förklaring till börsföretagens lägre skattebelastning kan ligga i att dessa har väsentligt större "obeskattade" inkomster än familjeföretagen (se bilaga F för en diskussion av måttet på effektiv skattebelastning).

Av tabellerna framgår också den relativa betydelsen av olika dispositioner.

Ett allmänt intryck är att dispositionsmönstret förändrats under perioden. Mest markerad är den minskade betydelsen av lagerreserv-

---

[3] IF-systemets nettoeffekt på skattebasen erhålls om årets avsättning reduceras med *nuvärdet* av en fiktiv framtida fördelning av årets avskrivningar mot IF.

[4] Olika studier har visat att företagen först efter bestående resultatförändringar ändrar utdelningarna. Därmed kan för enskilda år en tröskelvinst definieras som anger vilket resultat före skatt som behöver redovisas för att de eftersträvade utdelningarna skall kunna lämnas. Denna tröskelvinst begränsar vid låga resultat företagens möjlighet att utnyttja olika dispositionsmöjligheter. Denna tröskelvinstrestriktion modifieras något om hänsyn tas till förekomsten av låg- och obeskattade inkomster. För en viss storlek på resultatet före dispositioner kan företag med en stor andel lågbeskattade inkomster – exempelvis utdelningar på dotterbolagsaktier – utnyttja reserveringsmöjligheterna i större utsträckning än företag med lägre andel lågbeskattade inkomster. Se Rolf Rundfelts expertrapport till utredningen om beskattningen av aktiebolagens utdelade vinster i *Skatt på vinst och skatt på utdelning* (Ds Fi 1984:13).

[5] Förekomsten av lägre krav på utdelningar för familjeföretagens del kan vara en bidragande orsak till att dispositionerna ligger högre för denna grupp av företag (jfr not 4).

avsättningar, som i början av perioden var klart dominerande. Under de tre sista åren var (ökningen av) lagerreservavsättningarna mycket små, för vissa indelningar skedde för aggregatet en upplösning av reserver.

Avsättningarna till allmän investeringsfond visar en tendens att öka under perioden. Den höjda spärrkontoandelen till riksbanken vid fondavsättningar fr.o.m. 1984 har alltså inte slagit igenom. En möjlig tolkning är att vinstdelningsskattens införande minskade incitamenten till lagerreservökningar (se ovan), medan IF-avsättningar är avdragsgilla såväl vid inkomstskatt som vinstdelningsskatt. Det bör också beaktas att perioden inte täcker senare år än 1986; fr.o.m. 1987 höjdes inbetalningskravet till riksbanken vid fondavsättningar till 100 %.

Övriga frivilliga dispositioner har varit mindre betydelsefulla som resultatreglering. Detta gäller såväl överavskrivningar som avsättningar till resultatutjämningsfond. Bilden är förmodligen annorlunda för de renodlade tjänstesektorerna, som inte särredovisas.

5 Utnyttjandet av enskilda dispositioner

För bedömningen av inlåsningsfrågan gäller den centrala (bolagsskatte-) frågan i vilken utsträckning företagen utnyttjat de olika möjligheterna till dispositioner i förhållande till vad skattereglerna *maximalt* medger. Uppgifter om detta återfinns i *tabellerna B 10–15*, där det outnyttjade dispositionsutrymmet relateras till resultatet före dispositioner.

Uppgifterna om *outnyttjade maskinavskrivningar* bygger på uppgifter om faktiska maskinavskrivningar som jämförts med maximalt möjliga avskrivningar enligt 30-regeln. Det har tyvärr inte varit möjligt att beräkna de maximala avskrivningarna enligt 20-regeln. Då dessa i vissa fall kan vara större än de maximala avskrivningarna enligt 30-regeln kan uppgifterna i tabellen innebära en viss *underskattning* av det outnyttjade utrymmet.

Osäkerheten i underliggande data och vad som just konstaterats om konstruktionen av måttet försvårar en tolkning av uppgifterna om outnyttjat avskrivningsutrymme, framför allt för utvecklingen över tiden. Man kan dock notera att det outnyttjade utrymmet varit förhållandevis stort, något som kan verka förvånande mot bakgrund av den föreställning som finns att företagen i första hand utnyttjar överavskrivningar på maskiner i sin bokslutspolitik.

Uppgifterna om *outnyttjad avsättning till lagerreserv* – vad som i tabellerna något oegentligt betecknas med outnyttjad lagerreserv och RUF – har tagits fram på följande sätt. Med hänsyn tagen till eventuella avsättningar till resultatutjämningsfond har för varje företag beräknats den maximala avsättningen till lagerreserv. Differenserna mellan maximal och faktisk avsättning till lagerreserv har därefter summerats för de olika indelningarna.

För samtliga indelningar kan konstateras en trendmässig minskning av det outnyttjade utrymmet för lagerreservavsättningar. Samtidigt kan konstateras att utrymmet fortfarande var stort vid periodens slut.

Ytterligare ett perspektiv på det outnyttjade utrymmets storlek får man

om man frågar sig hur stor del av detta som kan utnyttjas för en minimering av skatten, dvs. noll i skattebetalningar. Det är i och för sig mindre sannolikt att företagen strävar efter en sådan minimering bl.a. med hänsyn till utdelningskraven. Av uppgifterna om "därav möjligt för skattereduktion" framgår att dessa extra avsättningar genomgående utgör en mycket liten andel av det outnyttjade utrymmet.

Uppgifterna om *outnyttjad avsättning till investeringsfonder* bygger på en för varje företag särskild beräkning av den justerade årsvinsten, varefter har beräknats den maximala avsättningen till allmän investeringsfond (med hänsyn tagen till avsättningar till obligatoriska fonder).

Förändringarna i outnyttjat utrymme över tiden är inte entydiga. Dock kan noteras att uppgifterna för 1985 och 1986 för samtliga indelningar ligger över de för de närmaste föregående åren.

Andelen av outnyttjade investeringsfondsavsättningar som skulle kunna användas för skatteminimering (se ovan) är större än för lagerreservavsättningar, men ändå förhållandevis liten.

Uppgifterna om *maximalt outnyttjade dispositioner totalt* har beräknats genom att man antagit att företagen i första hand maximerar avsättning till lagerreserv. Detta definierar en ny justerad årsvinst, som används vid beräkning av maximal avsättning till allmän investeringsfond. Denna maximala avsättning jämförs med den faktiska (i detta fall kan den faktiska avsättningen överstiga den maximala), varefter eventuell extraavsättning adderas till den extra avsättningen till lagerreserv.

Totalt outnyttjat utrymme minskar över tiden med undantag för de två sista åren (se dock familjeföretagen). Nivån för det outnyttjade utrymmet ligger högt för hela perioden och vad som var möjligt att använda för skattereduktion utgjorde endast en liten andel.

Under den studerade perioden har alltså skattereglerna medgivit betydligt större möjligheter till resultatreglerande åtgärder än de som faktiskt företagits, även om gapet mellan maximalt och faktiskt utnyttjande minskat över tiden (med undantag för de två sista åren).

Resultaten avser aggregat för samtliga företag i de olika indelningarna. I dessa aggregat finns stora skillnader mellan företagen. Detta illustreras i *tabell B.3*, där genom en specialbearbetning för industriföretag med mer än 50 anställda *spridningen* i outnyttjat dispositionsutrymme beskrivs genom kvartilvärden[6].

För det första framgår att spridningen i faktiska maskinavskrivningar i förhållande till maximala avskrivningar är betydligt mindre än vad som gäller för utnyttjandet av övriga dispositionsmöjligheter. Det är också förhållandevis många företag som utnyttjar avskrivningsreglerna maximalt (tal över 100 i tabellen beror på att dessa företag använder sig av 20-regeln).

Däremot är spridningen mycket större för utnyttjandet av lagerreser-

---

[6] Till skillnad från tidigare avser uppgifterna enbart perioden 1979-1985. Dessutom har alla företag i gruppen inkluderats, alltså även företag med negativt resultat. Det senare innebär en överskattning av det outnyttjade utrymmet.

veringsmöjligheterna. De låga värdena för median och kvartil visar att det finns förhållandevis många företag som utnyttjar reglerna i stor utsträckning. Sålunda har under alla år ca 25 % av företagen (inte nödvändigtvis samma företag) utnyttjat reglerna maximalt. Samtidigt finns många företag som har ett mycket lågt utnyttjande.

Utnyttjandet av avsättning till investeringsfonder visar på en ännu mer markerad uppdelning av företagen. Under hela perioden har för varje år minst 50 % av företagen (ej heller här nödvändigtvis samma företag) överhuvudtaget inte gjort några fondavsättningar. Samtidigt har under flertalet år minst 25 % av företagen gjort maximala avsättningar.

Tabell B.3
Spridning i outnyttjat dispositionsutrymme för olika dispositioner. Faktiska maskinavskrivningar/avskrivningsutrymme (A), outnyttjad lagerreserv och RUF/maximal lagerreserv och RUF (B) och maximalt extra investeringsfondsavsättningar/totalt möjliga avsättningar (C). Industriföretag > 50 anställda. 1979-1985. Procent.

		Nedre kvartil	Median	Övre kvartil
1979	A	73,5	100,0	104,1
	B	0,0	21,7	72,9
	C	0,0	100,0	100,0
1980	A	77,0	100,0	104,9
	B	5,1	33,8	76,1
	C	0,0	100,0	100,0
1981	A	64,3	100,0	103,3
	B	2,6	33,7	80,5
	C	0,1	100,0	100,0
1982	A	66,4	100,0	104,2
	B	1,6	30,1	80,1
	C	0,5	100,0	100,0
1983	A	54,1	99,2	103,3
	B	0,6	18,2	69,3
	C	0,0	100,0	100,0
1984	A	74,8	100,0	116,6
	B	0,3	14,0	63,5
	C	0,0	93,9	100,0
1985	A	80,5	100,1	114,8
	B	0,3	12,9	59,6
	C	0,0	100,0	100,0

Tabell B.4
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979-1986. Samtliga icke-finansiella företag med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	14,6	13,4	11,5	11,9	17,5	16,2	14,9	13,9
Totala skatter	13,8	10,5	15,2	14,3	13,4	13,3	15,2	14,6
Totala dispositioner	52,1	67,6	45,2	41,9	58,8	56,8	44,5	29,6
Överavskrivningar	5,3	9,9	7,5	5,7	2,6	14,3	9,4	4,1
Lagerreserv m.m.	34,1	29,0	21,1	22,9	24,4	0,3	6,7	2,2
Resultatutjämningsfond	0,0	7,8	4,2	2,5	3,9	2,0	2,8	3,9
Allmän investeringsfond	12,9	9,8	12,8	11,1	15,2	24,7	20,0	20,4
Särskild investeringsfond	0,0	11,5	0,0	0,0	12,8	16,3	7,3	0,0
Avskrivningar mot IF	7,4	13,0	15,2	7,0	5,0	12,8	21,1	14,6

Tabell B.5
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979–1986. Industriföretag > 20 anställda med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	12,1	11,7	10,0	9,6	17,8	17,0	15,5	13,3
Totala skatter	12,3	9,8	14,7	13,4	13,2	12,0	14,7	13,3
Totala dispositioner	46,8	65,4	42,0	34,2	57,5	55,9	42,0	25,5
Överavskrivningar	3,1	10,6	6,0	4,4	1,2	14,1	5,9	1,5
Lagerreserv m.m.	28,5	24,2	19,9	16,9	23,4	–1,6	4,9	–0,5
Resultatutjämningsfond	0,0	6,9	2,3	1,5	2,6	0,9	2,2	3,4
Allmän investeringsfond	15,3	10,9	14,3	11,6	16,8	26,3	23,2	22,2
Särskild investeringsfond	0,0	13,1	0,0	0,0	13,6	17,0	7,9	0,0
Avskrivningar mot IF	9,1	15,6	18,5	6,9	5,0	13,1	24,8	14,8

Tabell B.6
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979-1986. Tjänsteföretag > 20 anställda med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	21,5	18,2	14,4	16,7	15,6	14,0	13,9	17,3
Totala skatter	15,3	10,8	15,9	15,8	14,4	18,1	18,8	19,1
Totala dispositioner	62,8	72,0	50,4	54,5	60,6	60,4	51,8	41,9
Överavskrivningar	5,1	6,3	8,5	6,0	4,4	11,5	14,4	13,0
Lagerreserv m.m.	50,1	40,9	21,6	31,6	29,2	7,4	11,2	8,9
Resultatutjämningsfond	0,0	10,9	9,5	5,6	4,8	6,7	5,2	6,6
Allmän investeringsfond	7,7	6,8	11,0	11,8	11,4	22,1	14,7	15,0
Särskild investeringsfond	0,0	7,2	0,0	0,0	11,1	13,7	6,8	0,0
Avskrivningar mot IF	4,3	9,6	7,2	6,1	6,2	10,6	12,4	13,6

Tabell B.7
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979-1986. Familjeföretag, totalt, med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	17,1	18,1	17,5	17,0	18,8	16,9	16,7	17,8
Totala skatter	18,1	10,0	17,2	16,5	11,4	15,7	16,3	19,0
Totala dispositioner	59,1	75,7	66,1	58,6	69,3	69,0	59,9	49,1
Överavskrivningar	4,4	7,4	7,2	6,6	8,6	8,3	16,0	16,2
Lagerreserv m.m.	39,7	25,4	25,3	24,3	25,7	9,7	9,7	9,0
Resultatutjämningsfond	0,0	18,1	13,1	6,7	6,7	8,1	5,8	5,4
Allmän investeringsfond	15,1	15,8	20,9	21,2	17,9	29,5	22,1	19,7
Särskild investeringsfond	0,0	9,2	0,0	0,0	10,5	13,8	6,6	0,0
Avskrivningar mot IF	7,6	12,9	19,3	11,1	8,5	13,9	16,4	13,6

Tabell B.8
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979–1986. Börsföretag, totalt, med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	12,9	13,0	11,2	12,4	17,2	15,3	14,9	12,9
Totala skatter	12,6	9,8	14,1	12,3	13,0	10,9	13,0	10,4
Totala dispositioner	49,8	62,6	41,6	38,8	58,0	55,0	41,9	25,0
Överavskrivningar	3,9	9,2	6,7	4,5	1,7	11,8	5,1	0,8
Lagerreserv m.m.	30,2	25,9	23,1	23,5	22,2	–2,8	5,3	–0,2
Resultatutjämningsfond	0,0	3,8	0,8	0,4	2,9	0,6	1,8	4,0
Allmän investeringsfond	15,9	9,8	11,5	10,8	17,3	28,8	23,8	21,5
Särskild investeringsfond	0,0	14,2	0,0	0,0	14,0	17,6	8,1	0,0
Avskrivningar mot IF	8,8	16,2	17,3	6,6	4,3	13,7	24,0	16,8

Tabell B.9
Bokslutsdispositioner och skatt i förhållande till resultat före dispositioner 1979–1986. Utlandsägda företag, totalt, med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Räntabilitet	26,3	20,9	18,6	18,8	20,8	21,2	18,5	22,6
Totala skatter	15,5	11,6	20,6	27,7	24,9	28,0	32,6	39,3
Totala dispositioner	59,6	70,1	39,4	44,1	51,5	47,6	37,3	22,2
Överavskrivningar	1,2	4,8	5,2	2,3	–2,7	3,5	–0,1	2,4
Lagerreserv m.m.	48,9	40,0	15,0	28,4	23,8	6,8	11,3	9,4
Resultatutjämningsfond	0,0	7,7	3,6	3,0	2,1	1,6	1,8	1,8
Allmän investeringsfond	9,5	8,0	16,2	10,6	14,0	18,8	16,4	9,8
Särskild investeringsfond	0,0	9,9	0,0	0,0	14,7	17,3	8,4	0,0
Avskrivningar mot IF	7,5	9,7	13,2	8,4	7,6	14,4	22,7	11,6

Tabell B.10
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Samtliga icke-finansiella företag med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	15,4	17,6	20,3	16,5	18,7	9,9	14,0	3,7
Outnyttjad lagerreserv och RUF	88,9	98,8	105,2	83,2	49,9	37,1	35,0	31,1
därav möjlig för skattereduktion	7,4	7,6	9,0	7,1	4,7	4,9	4,2	5,5
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	12,0	14,4	23,2	24,5	15,8	13,7	19,2	25,8
därav möjligt för skattereduktion	7,3	9,4	12,2	10,7	8,6	7,4	8,2	9,8
Maximalt outnyttjade dispositioner	93,9	104,6	115,4	96,0	59,0	44,3	47,9	50,1
därav möjligt för skattereduktion	10,9	12,0	15,0	13,0	9,9	9,0	9,9	11,9
IF-utnyttjande/totala investeringar	8,7	12,5	14,2	8,2	7,2	16,9	24,6	23,6
vid investeringar i byggnader	30,7	37,1	35,8	29,7	27,1	44,8	34,6	61,0
vid investeringar i maskiner	5,5	7,3	9,6	5,2	4,0	15,7	17,0	17,3

Tabell B.11
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Industriföretag > 20 anställda med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	16,0	14,8	14,9	13,8	16,8	6,4	5,0	2,6
Outnyttjad lagerreserv och RUF	67,8	76,5	73,2	62,3	35,4	23,8	22,5	21,3
därav möjlig för skattereduktion	6,7	5,9	7,4	5,3	4,0	3,9	4,0	5,0
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	12,5	15,0	24,0	28,2	16,1	13,5	19,5	26,5
därav möjligt för skattereduktion	6,5	9,3	12,6	10,6	8,0	6,3	7,5	8,6
Maximalt outnyttjade dispositioner	73,0	83,5	84,8	78,5	45,3	31,3	35,6	41,7
därav möjligt för skattereduktion	9,7	11,0	14,4	11,7	9,1	7,2	9,0	10,4
IF-utnyttjande/totala investeringar	13,3	16,1	20,0	9,9	10,2	25,6	35,2	30,5
vid investeringar i byggnader	43,8	48,3	49,0	35,0	42,2	58,7	64,2	66,7
vid investeringar i maskiner	7,7	10,8	13,8	5,6	4,9	23,4	30,5	25,1

Tabell B.12
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Tjänsteföretag > 20 anställda med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	11,9	10,7	11,4	8,2	11,0	7,6	7,8	4,8
Outnyttjad lagerreserv och RUF	117,4	125,3	149,4	103,9	71,7	60,2	47,1	49,0
därav möjlig för skattereduktion	5,9	7,5	9,3	7,8	7,1	7,7	4,7	6,5
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	11,5	13,3	22,9	18,2	16,3	12,8	19,8	23,1
därav möjligt för skattereduktion	8,5	8,2	11,1	9,7	9,7	9,8	10,2	12,4
Maximalt outnyttjade dispositioner	123,3	130,2	157,9	110,8	78,3	64,9	60,4	63,5
därav möjligt för skattereduktion	11,0	11,4	14,4	12,6	12,2	13,6	12,6	15,5
IF-utnyttjande/totala investeringar	4,4	10,1	6,6	5,8	7,2	10,2	10,7	13,1
vid investeringar i byggnader	16,4	29,1	18,0	17,5	21,5	21,9	39,1	53,4
vid investeringar i maskiner	1,9	5,7	4,6	4,2	3,5	9,4	8,0	5,4

Tabell B.13
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Familjeföretag > 20 anställda med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	20,7	17,8	16,1	11,5	15,2	16,5	24,7	5,3
Outnyttjad lagerreserv och RUF	86,2	120,3	106,1	88,1	67,3	57,3	45,7	44,5
därav möjlig för skattereduktion	7,8	8,8	8,2	8,2	6,4	6,6	4,5	5,9
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	8,6	8,1	10,1	11,7	10,0	7,2	12,1	17,3
därav möjligt för skattereduktion	6,2	5,6	6,1	6,7	5,6	5,1	6,9	9,5
Maximalt outnyttjade dispositioner	88,7	119,5	108,4	90,9	69,4	56,8	51,2	53,8
därav möjligt för skattereduktion	10,3	9,3	10,2	9,9	7,8	8,0	9,2	12,3
IF-utnyttjande/totala investeringar	7,7	10,5	15,1	10,4	7,8	10,1	12,8	13,1
vid investeringar i byggnader	20,5	37,6	40,0	35,3	38,6	46,4	20,9	48,8
vid investeringar i maskiner	4,5	6,7	12,3	8,5	5,5	6,4	9,0	8,4

Tabell B.14
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Börsföretag, totalt, med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	11,6	10,3	10,8	9,3	9,4	2,6	3,0	1,6
Outnyttjad lagerreserv och RUF	73,2	75,4	80,1	56,8	23,5	20,4	20,8	19,6
därav möjlig för skattereduktion	8,8	7,5	10,9	7,7	4,3	3,9	3,8	5,6
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	11,0	16,4	24,8	27,6	15,0	12,7	19,2	27,5
därav möjligt för skattereduktion	7,4	10,1	14,1	10,7	7,9	5,6	5,9	7,0
Maximalt outnyttjade dispositioner	75,8	82,7	90,9	71,7	33,7	28,1	33,7	41,3
därav möjligt för skattereduktion	11,7	12,2	17,0	12,7	8,9	6,4	7,2	8,9
IF-utnyttjande/totala investeringar	11,7	19,5	19,4	9,5	9,6	27,5	35,1	35,2
vid investeringar i byggnader	51,3	55,4	51,7	36,9	42,4	68,3	64,5	77,2
vid investeringar i maskiner	6,6	12,1	13,1	4,9	4,5	25,8	30,4	28,8

Tabell B.15
Outnyttjat reservutrymme i förhållande till resultat före dispositioner, därav möjligt att utnyttja för skattereduktion samt utnyttjande av investeringsfonder, totalt och för byggnader och maskiner. 1979-1986. Utlandsägda företag, totalt, med positivt resultat.
Procent.

	År							
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Outnyttjade avskrivningar	17,5	13,5	15,3	15,5	18,7	13,3	5,3	2,8
Outnyttjad lagerreserv och RUF	68,5	54,8	73,4	48,2	36,0	32,1	37,8	24,9
därav möjlig för skattereduktion	5,6	6,0	5,1	6,1	4,6	4,8	7,6	6,8
Outnyttjad IF-avsättning vid lagerreserv	10,5	12,4	22,8	22,8	19,8	19,9	24,5	34,1
därav möjligt för skattereduktion	8,2	9,5	13,3	19,5	15,7	18,2	22,9	31,1
Maximalt outnyttjade dispositioner	73,5	62,7	89,4	64,9	50,6	47,0	56,7	53,4
därav möjligt för skattereduktion	10,7	12,2	15,2	22,6	17,4	20,6	26,7	34,4
IF-utnyttjande/totala investeringar	11,9	14,1	16,4	10,5	12,4	21,5	31,6	18,2
vid investeringar i byggnader	34,5	34,8	35,7	36,0	30,2	33,9	62,8	65,5
vid investeringar i maskiner	7,7	10,2	13,3	8,1	7,7	20,2	27,8	11,5

Bilaga C Inkomster och reserveringar för egenföretagare 1984–1986

1 Inledning

För att belysa egenföretagarnas inkomstsituation, utnyttjande av dagens reserveringsmöjligheter och effekterna vid en tänkt breddning av skattebasen har vissa specialbearbetningar utförts med hjälp av SCB:s inkomstfördelningsundersökningar (HINK) [1]. Bearbetningarna omfattar perioden 1984-1986.

Vid resultatredovisningen i nästa avsnitt delas egenföretagare upp i två grupper, dels jordbrukare, dels företagare. Som kommer att framgå finns vissa skillnader mellan de båda grupperna vad gäller utnyttjande av olika reserveringsmöjligheter.

Vid effekterna av en tänkt basbreddning har enbart beaktats borttagna lagerreserver, resultatutjämningsfonder och investeringsreserver. Det har inte varit möjligt att ta hänsyn till vad den i kapitel 6 föreslagna möjligheten till SURV-avsättningar skulle ha betytt.

2 Resultat

Som framgår av *tabell C.1* har en stor del av jordbrukarna och företagarna vissa arbetsinkomster vid sidan av sin huvudsakliga förvärvskälla. Av 190 000 företagare är det bara 120 000 som är renodlade företagare. Företagarna hade 1986 i genomsnitt 6 200 kr. i anställningsinkomster. Ytterligare analys visar att 42% har anställningsinkomster till ett medelvärde på 15 000 kronor. Situationen är liknande för jordbrukare.

Den sammanräknade inkomsten som ju är en sammanslagning av alla inkomstslag är i regel mycket låg i förhållande till vad som gäller för anställda. Detta är inte något specifikt för denna undersökning, utan annan tillgänglig statistik ger samma bild, en bild som inte direkt kan översättas till bedömning av gruppens konsumtionsstandard.

Som ett första steg i beräkningar i *tabell C.2* har *nuvarande skattebas* definierats som beskattningsbar inkomst + egenavgifter.

---

[1] HINK:en är en årlig riksrepresentativ urvalsundersökning med syfte att belysa inkomsterna och deras sammansättning för hushåll och individer. Totalt finns i undersökningen ca 9 500 hushåll eller 23 000 individer. I undersökningen ingår 1986 ca 1 200 jordbrukare och 1 100 företagare. Uppgifter om yrke, hushållets sammansättning m.m. insamlas via telefonenkät till hushållen. Inkomst- och skatteuppgifter insamlas från riksskatteverket med flera instanser. Dessutom samlar SCB in självdeklarationer för de som ingår i undersökningen.

Därefter har en *ny långsiktig skattebas* definierats genom att man ökat nuvarande bas med under året ökade avsättningar till resultatutjämningsfond, lagerreserv och investeringsreserv. De gjorda reserveringarna är relativt små och 1985 skedde exempelvis en upplösning av lagerreserven för de renodlade heltidsjordbrukarna.

Av *tabell C.2* framgår att för *renodlade heltidsföretagare* ökar skattebasen med i genomsnitt med 9 - 11 tusen kronor beroende på vilket år man studerar. Detta innebär att den genomsnittliga avgifts- och skattesatsen skulle behöva sänkas med 5 - 8 procentenheter för att skattemässig neutralitet skall uppstå.

För de *renodlade heltidsjordbrukarna* är bilden mycket splittrad. För 1984 ökar skattebasen med 14 tusen kronor med ett åtföljande genomsnittligt skattesänkningskrav på 9 procentenheter. 1985 däremot minskar skattebasen något.

I *tabell C.3* redovisas basändring och "skattesänkningskrav" efter storleken på företagarinkomsten år 1986. Enligt denna tabell är basbreddningen minst för företagarna med de lägsta inkomsterna. Därigenom blir även skattesänkningskravet lägst för dessa.

I allmänhet är de krav på sänkningar av de genomsnittliga skattesatser som framkommer av kalkylerna ganska låga. Nu gäller detta ett tänkt fortvarighetstillstånd, där hänsyn ej tagits till upplösningar av gamla reserver vid övergången till det nya systemet.

För enskilda jordbrukare och företagare kan dock större effekter uppkomma, beroende på om den enskilde egenföretagaren har stora reserver eller inte. Av *tabell C.4-6* framgår exempelvis att bara hälften av de renodlade heltidsjordbrukarna har lagerreserv. Det genomsnittliga beloppet för de som har reserv är ganska högt och uppgår till 109 000 kr. Genomsnittet för samtliga samtliga heltidsjordbrukare är 51 000 kr. Företagarna har lagerreserv i betydligt mindre utsträckning (27%) än jordbrukarna. Däremot har de resultatutjämningsfond (46%) i ganska stor utsträckning, medan bara 3% av jordbrukarna har detta.

3 Definitioner och begrepp

3.1 Insamlade uppgifter

De uppgifter, som har bearbetats är:

Utgående minus ingående balans för resultatutjämningsfond och lagerreserv. Dessa båda poster samt avsättning till investeringsreserven ingår i en tänkt skattebasbreddning.

I HINK-undersökningen finns ej uppgifter om andra reserveringar än som här nämnts, som påverkar basbreddningen. Detta innebär bl.a. att uppgifter om överavskrivningar på inventarier saknas.

3.2 Inkomstbegrepp

- *Anställningsinkomster* = lön + transfereringar som hör samman med anställningen (främst sjukpenning).
- *Taxerad rörelseinkomst* = A-inkomst av rörelse och jordbruk. B-inkomster av rörelse uppstår enbart om man varit verksam i förvärvskällan i ringa omfattning och redovisas ej här.
  Negativ inkomst föres till underskott.
- *Sammanräknad inkomst* är summan av de huvudinkomstslag som finns på deklarationsblankettens framsida.
- *Företagarinkomst enligt HINK* består av taxerad inkomst[2] minus underskott av rörelse och jordbruk + särskild investeringsavdrag + resekostnader till arbetet.
- *Nuvarande skattebas* har definieras som beskattningsbar inkomst + egenavgifter + allmän löneavgift + skogsvårdsavgift.
- *Skatten* definieras som statlig och kommunal inkomstskatt, förmögenhetsskatt, egenavgifter, skogsvårdsavgift, fastighetsskatt, löneskatt avgifter minus skattereduktioner.
  Då vi definierat skattebasen som beskattningsbar inkomst + egenavgifter m.m. blir det naturligt att även räkna in dessa bland skatterna.
- *En ny skattebas* definieras som nuvarande skattebas + utgående - ingående balans av resultatutjämningsfond och lagerreserv + avsättning till investeringsreserv. Enbart *förändringen under året* har tagits med då avsikten varit att belysa den långsiktiga basbreddningen. Här bortses alltså från den temporära basbreddning som inträffar vid övergången.

Lagerreserven finns med i grundmaterialet, i de fall då jordbrukarna har deklarerat på blanketten J3 (men ej J2) och för företagarna då de deklarerat på R5 (men ej R1). De flesta och de större jordbrukarna och företagarna har emellertid deklarerat på J3 resp. R5. Knappt 1/3 deklarerade på J2 eller R1 och de svarar bara för drygt 10% av omsättningen. Den underskattning som här introduceras kan således inte vara stor.

3.3 Redovisningsgrupper

- *Jordbrukare* och *företagare* har klassificerats i enlighet med SCB:s socioekonomiska klassificering.
  Delägare i fåmansaktiebolag räknas som anställda. Det är således enbart egenföretagare som ingår i företagarkategorin.
- En *heltidsarbetande* jordbrukare/företagare har förvärvsarbete som motsvarar minst 90% av riksförsäkringsverkets normaltal för avlönad tid. (2080 timmar 1985). Arbetet kan utföras både i företaget och som anställd.

---

[2] Även B-inkomst av jordbruk och rörelse är inkluderat. Det är dock fråga om små belopp.

- En *renodlad* företagare/jordbrukare kan inte ha anställningsinkomster bortsett från smärre transfereringar i samband med arbetet (bl.a. föräldrapenning).

All redovisning har skett per individ. För gifta/samboende där både man och hustru är klassade som t.ex. jordbrukare, kan det inträffa att alla reserveringar lägges på den ena parten medan inkomsterna delas. Vid individredovisning kan t.ex. andelen med resultatutjämningsfond bli underskattad i förhållande till en redovisning på hushållsnivå.

Tabell C.1
Inkomster och skatter 1986 för olika grupper av jordbrukare och företagare. 1000–tal kr.

	Anställnings-inkomst	Taxerad rörelse-inkomst	Sammanräknad inkomst	Underskott i rörelse	Företagarinkomst enligt HINK	Antal i population	Antal i urvalet
Jordbrukare	7,6	42,5	58,0	2,3	42,1	84 000	1 174
Jordbrukare heltid	7,8	46,4	60,8	2,5	45,8	65 000	900
Renodlade jordbr.	0,7	43,5	53,8	1,5	44,2	44 000	643
Renodlade jordbr., heltid	0,4	47,5	56,0	1,5	48,6	33 000	477
Företagare	6,2	62,6	78,0	2,7	61,3	188 000	1 133
Företagare heltid	6,2	70,0	83,0	2,9	68,8	149 000	895
Renodlade företag.	0,2	68,6	76,1	1,5	68,5	117 000	762
Renodlade företag., heltid	0,2	77,3	82,7	1,6	77,4	93 000	606
Samtliga företag. och jordbrukare	6,6	56,4	71,9	2,6	55,4	272 000	2 307
Därav heltid	6,7	62,9	76,3	2,8	61,8	214 000	1 795

Tabell C.2
Skatter och reserveringar 1984 – 1986. 1000–tal kr. och procent.

	Renodlade heltidsföretagare			Renodlade heltidsjordbrukare			Samtliga företagare och jordbrukare		
	1984	1985	1986	1984	1985	1986	1984	1985	1986
A. Skatt inkl. egenavgift m.m., tkr.	43,0	43,6	49,6	31,0	32,6	34,5	35,6	35,2	40,5
B. 1) Nuvarande skattebas, tkr.	73,0	80,1	89,9	64,9	64,1	67,8	75,7	76,2	82,1
C. Skatt inkl. egenavgift % av skattebas	58,9	54,4	55,2	47,8	50,8	50,9	47,1	46,3	49,4
D. Ökning resultatutj. fond, tkr.	4,5	4,9	4,6	1,1	0,4	0,9	2,7	2,2	2,6
E. Ökning av lagerreserv, tkr.	3,3	1,7	0,1	7,0	–8,5	1,4	3,1	–0,7	1,6
F. Avsättning till invest. reserv	3,1	2,4	3,8	6,2	5,3	6,3	3,0	2,5	3,6
G. Totala dispositioner (D+E+F)	11,0	9,0	8,6	14,3	–2,9	8,7	8,7	3,9	7,8
H. Ny skattebas(B+G)	84,0	89,1	98,5	79,2	61,2	76,5	84,4	80,1	89,9
I. Skatt inkl. egenavgift i procent av ny skattebas m.m. (A/H)	51,2	48,9	50,4	39,2	53,2	45,2	42,2	44,0	45,1
J. "Krav" på skattesats–sänkning (C-I)	7,7	5,5	4,8	8,7	-2,4	5,8	4,9	2,3	4,3

1) Sammanräknad inkomst - underskott - allmänna avdrag - förlustavdrag - extra avdrag + egenavgifter + skogsvårdsavgift + allmän löneavgift.

Tabell C.3
Skatter och reserveringar 1986 efter företagarinkomstens storlek. 1000–tal kr. och procent

	Renodlade heltidsföretagare			Renodlade heltidsjordbrukare			Samtliga företagare och jordbrukare		
	Företagarinkomst (tkr)								
	-49,9	50,0-99,9	100,0-	-49,9	50,0-99,9	100,0-	-49,9	50,0-99,9	100,0-
Antal i populationen	28500	39500	24700	18800	11300	2500	97500	75300	41200
Antal i urvalet	175	234	197	266	176	35	810	642	343
A. Skatt inkl. egenavgift, tkr.	13,7	45,4	97,9	19,2	48,0	88,6	18,3	48,0	98,7
B. 1) Nuvarande skattebas, tkr.	24,9	87,8	168,1	39,8	94,7	155,7	36,4	93,6	168,6
C. Skatt inkl. egenavgift % av skattebas	55,0	51,7	58,2	48,2	50,7	56,9	50,2	51,3	58,6
D. Ökning resultatutj. fond, tkr.	-1,5	7,3	7,4	-0,1	0,6	-0,7	-0,2	5,3	7,6
E. Ökning av lagerreserv, tkr.	1,4	-0,7	-0,2	0,0	4,3	-1,3	1,5	2,1	2,8
F. Avsättning till invest. reserv	0,1	1,8	11,4	0,6	11,7	25,0	0,8	4,8	12,0
G. Totala dispositioner (D+E+F)	0,0	8,4	18,7	0,5	16,6	23,0	2,1	12,1	22,3
H. Ny skattebas(B+G)	24,9	96,2	186,8	40,3	111,3	178,7	38,5	105,7	190,9
I. Skatt inkl. egenavgift i procent av ny skattebas m.m. (A/H)	55,1	47,2	52,4	47,6	43,1	49,6	47,5	45,4	51,7
J. "Krav" på skattesats-sänkning (C-I)	0,0	4,5	5,8	0,6	7,5	7,3	2,7	5,9	6,8

1) Sammanräknad inkomst + egenavgifter + skogsvårdsavgift + allmän löneavgift.

Tabell C.4
Procentuell[1] fördelning av lagerreserv på olika storleksklasser 1986. Indelning efter företagarinkomstens storlek.

	Renodlade heltidsföretagare					Renodlade heltidsjordbrukare				
	Företagarinkomst (kr)									
	<=0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa	<= 0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa
Utgående lagerreserv (kr)										
0	96,4	73,5	72,3	66,8	72,6	97,7	61,8	38,4	35,3	52,8
1 – 10 000	0,0	9,3	10,9	11,4	10,0	0,0	3,5	1,9	0,0	2,6
10 000 – 25 000	3,6	8,8	4,8	4,9	5,8	0,0	6,7	2,7	0,0	4,6
25 000 – 50 000	0,0	1,9	4,9	3,1	3,4	0,0	6,9	9,3	0,0	7,0
50 000 – 75 000	0,0	2,4	2,6	3,6	2,6	0,0	7,3	8,4	14,2	8,0
75 000 – 100 000	0,0	1,7	1,6	2,1	1,7	0,0	3,4	13,6	2,3	6,7
100 000 – 125 000	0,0	1,3	0,6	3,0	1,4	0,0	3,1	4,1	12,3	4,0
125 000 – 150 000	0,0	0,5	0,7	1,2	0,7	0,0	0,8	3,8	15,3	3,0
150 000 – 200 000	0,0	0,7	0,0	0,7	0,4	0,0	5,1	5,2	5,3	5,0
200 000 –	0,0	0,0	1,5	3,3	1,5	2,3	1,4	12,6	15,2	6,4
Summa	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Antal företagare uppräknat	5 600	22 800	39 400	24 600	92 600	1 000	17 700	11 300	2 500	32 600
Antal i urval	20	155	234	197	606	16	250	176	35	477
Genomsnittlig lagerreserv (tkr)										
Samtliga	0,5	8,7	11,6	20,7	12,6	14,1	28,3	76,3	118,2	51,4
De som har lagerreserv	..	32,9	41,8	62,2	46,1	..	74,1	123,8	182,7	109,0

[1] Procentredovisningen sker lodrätt
.. Osäker siffra

Tabell C.5
Procentuell[1] fördelning av resultatutjämningsfond på olika storleksklasser 1986. Indelning efter företagarinkomstens storlek.

	Renodlade heltidsföretagare					Renodlade heltidsjordbrukare				
	Företagarinkomst (kr)									
	<=0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa	<= 0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa
Utgående resultatutjämningsfond (kr)										
0	91,8	74,9	42,6	42,7	53,6	100,0	98,2	97,3	97,0	96,8
1 – 10 000	6,3	7,1	2,8	1,9	3,8	0,0	0,9	0,0	0,0	0,5
10 000 – 25 000	0,0	11,6	26,1	7,6	16,0	0,0	0,7	2,2	0,0	1,1
25 000 – 50 000	0,0	5,4	23,8	26,5	18,5	0,0	0,2	2,0	0,0	0,8
50 000 – 75 000	1,9	0,5	2,8	8,5	3,7	0,0	0,0	1,5	3,0	0,7
75 000 – 100 000	0,0	0,5	1,4	5,3	2,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
100 000 – 125 000	0,0	0,0	0,3	1,3	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
125 000 – 150 000	0,0	0,0	0,1	0,9	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
150 000 – 200 000	0,0	0,0	0,0	3,0	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
200 000 –	0,0	0,0	0,2	2,3	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Summa	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Antal företagare uppräknat	5 600	22 800	39 400	24 600	92 600	1 000	17 700	11 300	2 500	32 600
Antal i urval	20	155	234	197	606	16	250	176	35	477
Genomsnittlig fondstorlek (tkr)										
Samtliga	1,2	4,8	16,9	36,2	18,1	0,0	0,3	2,1	1,9	1,0
De som har lagerreserv	15,1	19,3	29,4	63,1	39,0	0,0	16,4	36,7	64,9	32,6

[1] Procentredovisningen sker lodrätt
.. Osäker siffra

Tabell C.6
Procentuell[1] fördelning av summa lagerreserv och resultatutjämningsfond på olika storleksklasser 1986. Indelning efter företagarinkomstens storlek.

	Renodlade heltidsföretagare					Renodlade heltidsjordbrukare				
	Företagarinkomst (kr)									
	<=0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa	<= 0	1– 50 000	50 000– 100 000	100 000–	Summa
Summa lagerreserv och resultatutjämningsfond (kr)										
0	88,2	61,8	33,3	30,3	42,9	97,7	60,2	36,1	32,3	50,9
1 – 10 000	6,3	7,4	3,1	2,7	4,3	0,0	4,4	1,9	0,0	3,0
10 000 – 25 000	3,6	13,7	24,4	6,1	15,6	0,0	7,2	3,9	0,0	5,2
25 000 – 50 000	0,0	8,3	25,7	26,1	20,0	0,0	6,9	7,8	0,0	6,5
50 000 – 75 000	1,9	3,1	4,6	12,0	6,0	0,0	7,5	10,6	17,2	9,1
75 000 – 100 000	0,0	3,1	4,3	5,4	4,0	0,0	3,4	13,7	2,3	6,8
100 000 – 125 000	0,0	0,8	1,4	4,5	2,0	0,0	3,1	4,1	12,3	4,0
125 000 – 150 000	0,0	1,0	1,2	3,8	1,7	0,0	0,8	3,8	15,3	3,0
150 000 – 200 000	0,0	0,7	0,3	3,2	1,2	0,0	5,1	5,6	5,3	5,1
200 000 –	0,0	0,0	1,7	5,9	2,3	2,3	1,4	12,6	15,2	6,4
Summa	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Antal företagare uppräknat	5 600	22 800	39 400	24 600	92 600	1 000	17 700	11 300	2 500	32 600
Antal i urval	20	155	234	197	606	16	250	176	35	477
Genomsnittlig lagerreserv och resultatutjämningsfond (tkr)										
Samtliga	1,8	13,6	28,5	56,8	30,7	14,1	28,6	78,4	120,1	52,5
De som har lagerreserv	14,9	35,5	42,7	81,5	53,8	611,3	72,0	122,6	177,5	106,9

[1] Procentredovisningen sker lodrätt
.. Osäker siffra

Bilaga D Cash-flowskatter

1 Inledning

Dagens skatteregler innebär att olika slag av investeringar och olika finansieringsformer får en varierande skattemässig behandling. För att avhjälpa dessa neutralitetsbrister har i diskussionen presenterats två lösningar.

Den ena innebär i korthet en *inkomst*beskattning, där avdrag medges för ekonomiskt korrekta avskrivningar och för reala finansieringskostnader, såväl reala skuldräntor som en real "normalavkastning" till ägarna. Även om denna skatt uppfyller högt ställda krav på neutralitet är den förenad med problem genom behovet av information om avskrivningar och finansieringskostnader.

De höga hanteringskostnaderna för det första alternativet har ökat intresset för den andra principlösningen, nämligen den där skatteberäkningen baseras på företagets olika in- och utgående betalningar, den s.k. cash-flowskatten[1]. Som framgår av huvudtexten (avsnitt 4.2) har denna skattemodell en klar koppling till allmänna produktionsfaktorskatter genom att den utgör kapitaldelen av en K-proms. I neutralitetshänseende är modellen likvärdig med realbeskattningen. Däremot uppnås neutraliteten på ett helt annorlunda sätt, genom att man arbetar med omedelbar avskrivning men å andra sidan inte medger avdrag för skuldräntor[2].

I avsnitt 4 beskrivs olika slag av cash-flowskatter och dessas egenskaper. Dessförinnan preciseras i avsnitt 2 innebörden i begreppet neutral skatt. För att underlätta förståelsen av cash-flowskatten – som ju är ett förhållandevis nytt inslag i skattedebatt och skattetänkande – relateras i avsnitt 3 cash-flowskatten till den nuvarande nettovinstbeskattningen.
I bilagan behandlas enbart den ekonomiska innebörden – på ett översiktligt sätt – av olika slag av cash-flowskatter. Tekniska frågor lämnas åt sidan, liksom olika övergångsfrågor.

---

[1] Ett centralt arbete är *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies, London, 1978, den s.k. Meaderapporten.

[2] Som framgår av avsnitt 4 finns dock varianter av cash-flowskatter som medger avdrag för räntor; då krävs dock andra korrigeringar av skattebasen.

2 Neutral skatt

Inför den fortsatta diskussionen finns anledning att precisera innebörden i begreppet neutral skatt. Utgångspunkten är därvid en värdering som är vanlig bland ekonomer, nämligen att skatter ska tas ut på ett sådant sätt att olika aktörers (företag och hushåll) beteende påverkas så lite som möjligt – såvida det inte är ett uttalat mål att beteendet skall påverkas.

Neutralitet i företagsbeskattningen innebär att man försöker ta ut skatten, dels så att rangordningen mellan olika investeringsprojekt ej påverkas, dels så att projekt som är lönsamma *före* skatt även är det *efter* skatt.

Annorlunda uttryckt medför detta att det projekt som skulle ha genomförts sist (det *marginella* projektet) i frånvaro av skatt även är det sist genomförda vid beskattning av företaget. Om skattereglerna utformas på ett sådant sätt finns ingen anledning för företaget att av skatteskäl ändra sitt investeringsbeteende[3].

Kravet på neutralitet innebär emellertid inte bara att den *totala* investeringsvolymen i näringslivet skall vara opåverkad av skatteuttaget. Neutralitet kräver också att valet mellan olika slag av investeringar och mellan olika sätt att finansiera dessa inte påverkas. Just i detta senare avseende är neutralitetsbristerna särskilt stora i den nuvarande bolagsskatten.

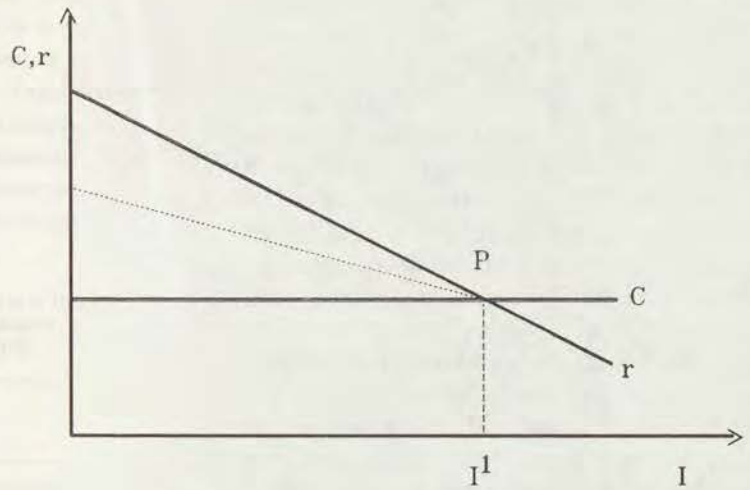
En neutral beskattning av företagen innebär att skatteintäkterna på den marginella investeringen är noll. Kommer då denna typ av skatt över huvud taget att ge några intäkter? Svaret är ja och förklaringen till detta är att företagen genomför andra investeringar än den marginella, där avkastningen kan ligga högre.

Situationen kan illustreras med hjälp av *Figur D.1*, där företagens avkastning på olika "investeringskronor" och kapitalkostnader beskrivs.

---

[3] Här bortses från att företagets riskbenägenhet eventuellt kan påverkas.

Figur D.1 Avkastning och kapitalkostnad vid neutral skatt.



Avkastningen på olika investeringskronor, r, beskrivs av den negativt lutande heldragna linjen i diagrammet, där avkastningen antas avta med en ökande total investeringsvolym. Den bakomliggande tanken är att företagen i varje period har ett antal investeringsprojekt, som rangordnas efter sin (förväntade) avkastning, och att man successivt genomför projekt med allt lägre avkastning. Den totala investeringsvolymen I' bestäms av skärningspunkten P mellan investeringslinjen och den horisontella linjen C, som beskriver företagets *kapitalkostnad*. Denna kapitalkostnad är bestämd av avkastningskraven från företagets ägare och av de låneräntor företaget får betala.

Man kan nu invända att detta inte ger en korrekt bild av hur faktiska investeringsbeslut går till: I själva verket gör företaget ingen rangordning av det här slaget. Diagrammet kan emellertid också tolkas som en beskrivning av det *faktiska* utfallet av alla investeringar till vänster om punkten P. Avkastningen på dessa ligger över företagets kapitalkostnad C. och de ger därmed en avkastning utöver det som marknaden (ägare och långivare) kräver. Denna meravkastning brukar kallas "ekonomisk vinst" eller den *rena* vinsten.

Utmärkande för en neutral skatt är att den för det första inte påverkar företagets kapitalkostnad. Tolkat med hjälp av diagrammet innebär detta att skatten vara sig lyfter upp eller sänker kapitalkostnadslinjen. Skatten kommer därför inte att påverka den totala investeringsvolymen I'. Men neutraliteten medger därutöver att rena vinster – som ges av triangeln mellan investerings- och kapitalkostnadslinjerna – beskattas med den fulla skattesatsen. I diagrammet beskrivs detta förhållande för en skattesats på 50 procent genom den streckade linjen r'som visar avkastningen efter skatt på investeringskronorna till vänster om punkten P.

Hur ser då den skatt ut som har ovanstående ideala egenskaper? Som redan påpekats finns två huvudalternativ. Det första innebär att man vid utformningen av skatteregler på ett *direkt* sätt försöker begränsa skatteuttaget till den rena vinsten. Detta kan uppnås genom att man vid beskattningen så att säga "accepterar" företagets kapitalkostnad. Detta innebär att avdrag medges för låneräntor och för ägarnas avkastningskrav. Därutöver måste avdrag göras för de ekonomiska korrekta avskrivningarna.

Denna direkta lösning kräver detaljerade kunskaper hos skattemyndigheterna om ekonomiskt korrekta avskrivningar på olika kapitalföremål och om (reala) finansieringskostnader. Alternativet är att man på ett, låt vara *indirekt*, men ändå enklare sätt beskattar den rena vinsten och lämnar avkastningen på den marginella investeringen oförändrad. Hur detta går till med hjälp av en cash-flowskatt kan illustreras med några enkla räkneexempel som illustrerar den bärande principen.

En cash-flowskatt utmärks av att man medger *omedelbar avskrivning* av gjorda investeringar, alltså avdrag för hela investeringsutgiften (ett utgående kassaflöde), samtidigt som intäkter vid försäljning av ett kapitalföremål beskattas (ett ingående kassaflöde). Vidare beskattas avkastningen på investeringen fullt ut under kommande år, vilket innebär att exempelvis räntekostnader inte är avdragsgilla (se dock avsnitt 4).

I *tabell D.1* beskrivs två enkla fall, där ett företag i slutet av år 1 anskaffar ett inventarium för 100 000 kr., *finansierat med egna medel*, under år 2 har en avkastning på 10 % (fall 1) eller 15 % (fall 2) och i slutet av år 2 säljer inventariet för 100 000 kr. Vidare antas att ägarna kräver 10 % på insatt kapital och att skattesatsen är 30 %.

Tabell D.1
Skattebetalningar m.m. vid en cash-flowskatt (egenfinansierad investering)

	År 1	År 2 (fall 1)	År 2 (fall 2)
Avkastning	–	10 000	15 000
Köp och försäljning av maskin	–100 000	100 000	100 000
Skatt	–30 000	33 000	34 500
Kvar till ägarna	–	7 000	10 500

Rätten till omedelbar avskrivning innebär att företaget för år 1 får tillbaka 30 000 kr. i skatt. Detta kan tolkas som att samhället deltar som finansiär vid investeringen med ett bidrag på 30 000 kr. medan ägarna skjuter till 70 000 kr. Under år 2 tjänar företaget i fall 1 10 000 kr. på investeringen. Denna avkastning, liksom intäkten vid maskinförsäljningen, beskattas fullt ut med 30 %, dvs. skatten år 2 blir 33 000 kr. Kvar till ägarna efter försäljning och skatt är 7 000 kr. Detta innebär att avkastningen för ägarna – som bidragit med 70 000 kr. – blir 10 %, dvs. samma som avkastningen före skatt. Skatten driver alltså inte in någon kil mellan avkastningen i företaget och ägarnas avkastningskrav.

I fall 2 får företaget under det första året liksom i fall 1 tillbaka 30 000 i skatt som kvittas bort mot skatten vid försäljningen. Dessutom utgår skatt med 30 % av avkastningen på 15 000, alltså 4 500 kr. "Merskatten" på den rena vinsten på 5 000 kr. är 1 500 kr., dvs. 30 %: Alltså beskattas den rena vinsten med full skattesats.

I *tabell D.2* redovisas ytterligare ett räkneexempel, där förutsättningarna är identiska med de i det föregående utom att investeringen till 50 % antas finansieras med lån. Låneräntan antas vara 10 %. Räkneexemplet illustrerar att man inte samtidigt kan ha fria avskrivningar *och* avdragsrätt för låneräntor.

Tabell D.2
Skattebetalningar m.m. vid en cash-flowskatt (lånefinansierad investering till 50 %)

	År 1	År 2 (fall 3)	År 2 (fall 4)
Avkastning	–	10 000	10 000
Köp och försäljning av maskin	–100 000	100 000	100 000
Räntor		–5 000	–5 000
Skatt	–30 000	33 000	31 500
Kvar till ägarna	–	2 000	3 500

I *fall 3*, där avdrag *inte* medges för räntor, betalar företaget 3 000 i skatt av avkastningen på 10 000 medan ägarna av "sin" avkastning på 5 000 (efter att långivarna fått sitt) får behålla 2 000. Detta innebär en avkastning för ägarna på 10 %, eftersom dessa i detta fall bidragit med 20 000 kr. av den totala finansieringen (samhället har som tidigare satt in 30 000 kr. och långivarna 50 000 kr.).

Resultatet blir annorlunda i *fall 4*, där räntor är avdragsgilla. Här kommer företaget att av avkastningen på 10 000 kr. betala 1 500 i skatt, vilket innebär att ägarna får behålla 3 500. I förhållande till insatsen på 20 000 kr. är detta en avkastning på 17,5 %, som alltså är *högre* än avkastningen före skatt i företaget. Detta innebär att en cash-flowskatt med fria avskrivningar och avdragsrätt för räntor inte är en neutral skatt. Lånefinansierade investeringar subventioneras.

Ovanstående innebär inte att avdragsrätt för räntor under alla förhållanden ger ett icke-neutralt resultat vid cash-flowbeskattning. Om avdrag medges är det emellertid nödvändigt att göra andra korrigeringar av skattebasen (se avsnitt 4).

3 Förhållandet mellan nuvarande nettovinstbeskattning och en cash-flowskatt

Vid cash-flowskatter beräknas skatteunderlaget på ett väsentligt annorlunda sätt än i den nuvarande *inkomst*beskattningen. Av pedagogiska skäl är

det därför lämpligt att söka presentera cash-flowskatten i det nuvarande skattesystemets terminologi. Det visar sig nämligen att övergången till en CF-skatt kan tolkas som alldeles bestämd *reformering* av det nuvarande systemet i ett antal samtidiga steg. Exakt vilka dessa steg är beror på typen av CF-skatt (se avsnitt 4), men alla kan ses som väldefinierade förändringar av den nuvarande systemet.

Nuvarande bolagsskatt baseras på företagens *netto*vinster, där skatteunderlaget utgörs av bruttovinsten med avdrag för vissa kostnader, framför allt i form av avskrivningar och låneräntor. Låt oss precisera detta genom att formulera några enkla samband.

Företagets bruttovinst (V_B) ges som försäljningsintäkterna (F) med avdrag för utgifter för insatsvaror (M) och för löner (L), alltså

(1) $V_B = F - M - L$

Den del av företagens bruttovinst som kan delas ut till dess ägare utan att företagets värde sjunker kallas företagets verkliga vinst[4]. Denna verkliga vinst (V_V) erhålles genom att man från bruttovinsten drar ekonomiskt korrekta ("kalkylmässiga") avskrivningar (dK) och låneräntor (R), dvs.

(2) $V_V = V_B - dK - R$

I uttrycket ovan anger d den andel av kapitalbeståndet (K) som svarar mot de ekonomiskt korrekta avskrivningarna. Ett karakteristiskt drag för den svenska bolagsskatten är att man kan ha en avvikelse mellan verklig vinst och beskattningsbar vinst. Ett skäl till detta är att lagstiftningen medger avskrivningar i snabbare takt än vad som är ekonomiskt motiverat. Andra inslag som ger samma resultat är möjligheterna till lagerreservering och till investeringsfondavsättningar.

Den beskattningsbara vinsten ges av

(3) $V_S = V_B - d'C - R$

där d'C anger de skattemässiga avskrivningarna, där C är kapitalets bokföringsmässiga värde (till skillnad från dess verkliga värde K). Under förutsättning att företaget med hänsyn till sin utdelningspolitik[5] har möjlighet att utnyttja överavskrivningsmöjligheterna (alt. avsättningar till lagerreserv alt. avsättningar till investeringsfonder) kommer den beskattningsbara vinsten att bli mindre än den verkliga vinsten.

Frågan är nu hur dagens skattebas enligt (3) förändras vid övergång till en CF-skatt. Vi begränsar oss i detta avsnitt till den enklaste formen av CF-skatt, nämligen den som beskattar skillnaden mellan ingående *reala* betalningsströmmar och utgående, likaledes *reala* betalningsströmmar. Skatten är i detta fall av s.k. R-typ (se avsnitt 4) och skattebasen erhålls

---

[4] Om man delar ut mindre – vilket kan vara motiverat med hänsyn till den olikartade beskattningen av utdelningar och (realiserade) kapitalvinster – ökar företagets värde.

[5] Kravet på att lämna stabila utdelningar fungerar som ett golv som begränsar omfattningen av bokslutsdispositioner i företagen.

genom att man från bägge leden i samband (1) drar företagets bruttoinvesteringar (I). Man erhåller då

(4) $V_B - I = F - M - L - I$

I det högra ledet av sambandet har man skillnaden mellan ingående och utgående reala betalningsströmmar – där skattebasen definieras genom en subtraktionsmetod (jfr bruttoskattekommittén) – dvs. försäljningsintäkter med avdrag för material, löner och (brutto-)investeringsutgifter. Ser man i stället på vänsterledet och jämför detta med skattebasen i det nuvarande systemet (samband 3) framgår på vilket sätt en CF-skatt kan ses som reformering av nuvarande system. I stället för nuvarande möjligheter till överavskrivningar (inkl. lagerreserveringsmöjligheter och investeringsfondavsättningar) införs omedelbar avskrivning samtidigt som avdragsrätten för låneräntor tas bort.

Frågan är då hur skattebasens *storlek* förändras genom en reform av detta slag. Detta framgår om man skriver om vänsterledet i samband (4) så att

(5) $V_B - I = (V_B - d'C - R) + (R - I_n) + (d'C - dK)$

där I_n (nyinvesteringarna) ges av $I_n = I - dK$.

Uttrycket inom den första parentesen i högerledet är skattebasen i det nuvarande systemet. Av betydelse för om skattebasen ökar eller inte är därför uppenbarligen de två senare uttrycken i högerledet, dvs. dels relationen mellan låneräntor och företagets nyinvesteringar, dels huruvida företaget har skattemässiga avskrivningar som överstiger de kalkylmässiga. Detta är en empirisk fråga.

En principiell slutsats kan dock dras i anslutning till relationen mellan låneräntor och företagens nyinvesteringar. Skattebasen kommer att öka om räntebetalningarna överstiger nyinvesteringarna. Det visar sig att[6] skattebasens ökning beror av den inbördes relationen mellan låneränta, soliditet och företagets tillväxt på följande sätt: Ju *högre* låneräntan, ju *lägre* soliditeten och ju *lägre* tillväxten är, desto sannolikare är det att skattebasen ökar. Annorlunda uttryckt innebär detta att skuldtyngda och stagnerande företag (med små nyinvesteringar) kommer att få en större skattebas, medan tillväxtföretag med god soliditet får en mindre skattebas.

Skattebetalningarna vid en CF-skatt kommer – jämfört med nuvarande system – för ett enskilt företag att uppvisa stora variationer beroende på hur investeringarna förläggs i tiden: Man kommer att betala lite skatt under år med stora investeringar (kanske t.o.m. negativ skatt vilket aktualiserar möjligheter till förlustutjämning bakåt) medan skattebetalningarna blir större under år med små investeringar.

---

[6] Man kan formellt visa att räntebetalningarna överstiger nyinvesteringarna om $r(1-s) > g$ där r är låneräntan, s företagets soliditet och g företagets tillväxttakt.

4 Alternativa cash-flowbaser

I föregående avsnitt jämfördes en cash-flowskatt, baserad på skillnaden mellan företagets reala utflöden, med den nuvarande inkomstbeskattningen. En sådan CF-skatt av s.k. R-typ – fortsättningsvis kallad CFR – är emellertid endast en av flera möjliga CF-skatter. I litteraturen har också andra alternativ föreslagits. Gemensamt för dessa är att företagets *finansiella* betalningsströmmar ingår i basen (positivt eller negativt). Därvid kan det antingen vara frågan om olika slag av finansiella *intäkter och kostnader* (ränte- och utdelningsintäkter eller räntebetalningar) eller om olika slag av finansiella *investeringar* (köp och försäljning av aktier och andra finansiella tillgångar).

I detta avsnitt presenteras tre typer av CF-skatter, *dels* den redan skisserade CFR-skatten, dels den s.k. R+F-skatten (CFR+F) som förutom reala flöden inkluderar samtliga finansiella intäkter (positivt), kostnader (negativt) och investeringar (negativt) med undantag för de som härrör från transaktioner i egna och andras aktier (ett specialfall är den s.k. utdelningsskatten), dels den s.k. R+A-skatten (CFR+A) som förutom reala flöden inkluderar finansiella intäkter och transaktioner i "främmande" aktier och andra tillgångsslag.

Dessa tre typer kan modifieras på olika sätt, men de utgör ändå tre huvudalternativ med delvis olika egenskaper.

I presentationen av de olika typerna uppmärksammas, dels i vilken utsträckning olika slag av investeringar (i realkapital och i finansiella tillgångar) beskattas, dels i vilken utsträckning olika slag av företag (icke-finansiella och finansiella företag) under normala förhållanden erhåller ett positivt skatteunderlag.

Som utgångspunkt för beskrivningen av de olika CF-baserna tas den stiliserade beskrivning av aktiebolagets betalningsströmmar som ges i *tabell D.3*[7].

[7] En motsvarande, betydligt mer detaljerad tablå finns i Meaderapporten (op. cit.).

Tabell D.3
Aktiebolagets betalningsströmmar

	Ingående	Utgående
R	Försäljningsintäkter (F)	Löner (L) Material (M) Investeringar (I)
F 1	Nettoupplåning (NU)	Räntebetalningar (R) Nyemissioner (E) Utdelningar (U)
F 2	Utdelningsintäkter (UI)	Nettoköp aktier (NA) Ränteintäkter (RI) Nettoköp övr.fin. tillgångar (NÖ)

I tablån har de olika betalningsströmmarna samlats i tre grupper. Till de *reala* betalningsströmmarna (R) hör försäljningsintäkter, löner samt utgifter för material och investeringar. Med investeringar avses köp av fasta tillgångar med avdrag för försäljning av sådana.

I en andra grupp (F 1) har samlats de betalningsströmmar som har att göra med företagets relation till sina långivare och ägare. Med nettoupplåning avses nettoökningen av företagets skulder (nyupplåningen med avdrag för amorteringar). Övriga finansiella poster i denna grupp är räntebetalningar och utdelningar som utgående poster och nyemissioner som ingående post.

I den tredje gruppen (F 2) har samlats de finansiella strömmar som är förknippade med företagets finansiella verksamhet i övrigt. Som ingående poster återfinns utdelnings- och ränteintäkter, medan de utgående posterna är nettoköp av aktier och övriga finansiella tillgångar (bl.a. obligationer, kassa och banktillgodohavanden).

I en fullständig tablå skulle dessutom ingå företagets skattebetalningar (som utgående post) och de negativa skatter företaget erhåller i det fall underlaget är negativt (som ingående post). För enkelhets skull har emellertid dessa skatteströmmar lämnats utanför tablån.

För att definiera de alternativa baserna utgår vi från den fundamentala identitet som för varje tidsperiod måste gälla för företaget, nämligen att summan av ingående betalningsströmmar är lika med summan av utgående betalningsströmmar dvs.

$$(7)\quad F + NU + E + UI + RI = L + M + I + R + U + NA + NÖ$$

Genom omflyttningar av olika poster i samband (7) kan man nu beskriva omfånget av de olika baserna. De tre baserna ges av samband (8)-(10)).

$$(8)\quad \underbrace{F - L - M - I}_{R\text{-}bas} = (U - E) + (R - NU) + (NA - UI) + (NÖ - RI)$$

$$(9)\quad \underbrace{F - L - M - I - (R - NU) - (NÖ - RI)}_{R+F\text{-}bas} = (U - E) + (NA - UI)$$

$$(10)\quad F - L - M - I - (NÖ - RI) - (NA - UI) = (U - E) + (R - NU)$$
$$R+A\text{-}bas$$

Av samband (8)-(10) framgår att de olika baserna kan uttryckas på två sätt, beroende på om man betraktar vänster- eller högerleden i sambanden (jfr subtraktionsmetoden med additionsmetoden). Vi koncentrerar oss fortsättningsvis i stort sett till vänsterleden, där baserna beskrivs som bruttovinsten (V_B=F - L - M) med korrigering för olika poster.

Sambanden (8)-(10) anger basernas omfång ett *enstaka* år. Dessa säger i sig ingenting om neutralitetsegenskaperna hos motsvarande skatter. Neutralitetsegenskaperna framkommer först vid ett studium av effekterna på företagets betalningsströmmar *under hela investeringens livslängd*, ej ett enstaka år (jfr räkneexemplen i avsnitt 2). Gjorda studier[8] visar att *samtliga* tre alternativ är neutrala.

R-basen

Låt oss nu återvända till samband (8)-(10). Det första beskriver R-basen, som alltså kan definieras som skillnaden mellan in- och utgående *reala* betalningsströmmar. Ett utmärkande drag hos R-skatten är den olikartade behandlingen av realinvesteringar och finansiella investeringar.

För reala investeringar och finansiella investeringar som precis uppfyller långivarnas och kapitalägarnas avkastningskrav finns inget problem. Vid realinvesteringen medges avdrag för investeringsutgiften vid investeringstillfället (vilket ger negativ skatt) medan avkastningen beskattas på ett sådant sätt att avkastningen före och efter skatt blir lika. För den finansiella investeringen medges visserligen inget avdrag men å andra sidan beskattas inte avkastningen. Resultatet blir därför identiskt med det för realinvesteringen.

Problemet uppkommer i stället i det fall avkastningen överstiger marknadens förräntningskrav. Denna meravkastning – den rena vinsten – kommer vid en realinvestering att beskattas fullt ut med skattesatsen (jfr avsnitt 3). Däremot beskattas inte den rena vinsten vid en finansiell investering. Detta innebär en favorisering av finansiella investeringar. Det är denna egenskap hos CFR-skatten som gjort att alternativa baser föreslagits, baser som på ett eller annat sätt inkluderar avkastningen på finansiella investeringar.

Ett annat typiskt drag hos CFR-skatten ligger i att man får positiva skatteunderlag endast för typiska icke-finansiella företag. För finansiella företag (banker m.m.), där de huvudsakliga intäkterna är i form av ränteintäkter på utlåningen, blir underlaget negativt. Annorlunda uttryckt beror detta på att finansiella företag har ett positivt räntenetto (jfr bruttoskattekommitténs diskussion kring promsens tillämpning på banker).

---

[8] Boadway, Bruce och Mintz, On-The Neutrality of Flow-of-Funds Corporate Taxation, *Economic Journal*, vol 50 (1983), pp.49-61. Förutsättningen för neutralitet är att summan av andelarna för låne- och skattekreditfinansiering är mindre än 1, dvs. att investeringar till viss del finansieras med egna medel.

Denna egenskap hos CFR-basen är ytterligare ett motiv till att alternativa baser föreslagits.

R+F-basen

Bl.a. för att undvika problemet med negativa underlag i finansiella företag vid en CFR-skatt föreslogs i Meaderapporten en s.k. R+F-bas. Av samband (9) framgår att denna innebär att man till R-basen adderar finansiella intäkter (dock ej utdelningsintäkter) och nettoupplåning medan nettoköp av finansiella tillgångar (dock ej aktier i andra företag) och räntebetalningar blir avdragsgilla.

Förändringarna illustrerar hur neutraliteten upprätthålls: Om *avkastningen* på en tillgång adderas till basen skall köp av tillgångar vara avdragsgill (och försäljning skattepliktig). Vidare kräver avdragsgillhet för kostnader för fordringar på företaget att förändringar i motsvarande fordring blir skattepliktig.

I förhållande till den nuvarande bolagsskatten innebär CFR+F-skatten att fria avskrivningar införs för realinvesteringar (liksom vid CFR-skatten) samtidigt som utdelningsintäkter blir skattefria. Dessutom införs avdrag för nettoköp av finansiella tillgångar (ej aktier) medan nettoupplåning blir skattepliktig (för att kompensera den behållna avdragsrätten för räntor).

Av *högerledet* i samband (9) framgår att CFR+F-skatten i princip är en *skatt på utdelningar med avdrag för nyemissioner*. Det som stör bilden är uttrycket inom den sista parentesen. Till skillnad från en renodlad utdelningsskatt[9] beskattas även transaktioner i andra aktier. Meaderapportens motiv för detta omfång på R+F-basen var följande. Vid en renodlad utdelningsskatt öppnas i princip möjligheter för företagen att minska sina skattebetalningar genom att emittera aktier till varandra, eftersom nyemissioner är avdragsgilla. Detta problem undvikes om man i skattebasen inkluderar nettoköp av andra aktier.

Med CFR+F-skatten blir skatteunderlaget för finansiella företag positivt genom att det (positiva) räntenettot inkluderas i skattebasen. Vidare får man i stort sett en likartad behandling av realinvesteringar och finansiella investeringar, där rena vinster beskattas oberoende av vilken typ av investeringar där är fråga om. Det finns dock ett undantag, nämligen rena vinster vid finansiella investeringar i aktier i andra företag.

R+A-bas

Därmed aktualiseras det tredje huvudalternativet, nämligen den s.k. R+A-skatten (CFR+A), som föreslagits av Boadway/Bruce/Mintz (op.cit) just med det uttryckliga syftet att beskatta rena vinster på aktieplaceringar.

---

[9] Se Ingemar Hansson, *Skatter och samhällsekonomi*, SNS, 1986, s. 162.

Ett förslag med liknande innebörd har skisserats av Jan Södersten och Bengt-Christer Ysander[10].

R+A-basen erhålls – se samband (10) – genom att R+F-basen förändras så att avdrag medges för nettoköp av aktier samtidigt som utdelningsintäkter inkluderas i basen. Dessutom rör man sig i riktning mot R-basen genom att avdragsrätten för räntor tas bort samtidigt som nettoupplåningen undantas från basen (återigen görs denna samtidiga operation för att behålla den likvärdiga behandlingen av finansieringsformer).

I förhållande till den nuvarande bolagsskatten innebär alltså CFR+A-skatten ett införande av fria (omedelbara) avskrivningar samtidigt som avdragsrätten för låneräntor avskaffas. Dessutom medges avdrag för samtliga finansiella (netto) investeringar.

---

[10] Jan Södersten och Bengt-Christer Ysander, Förenklad bolagsskatt, *Ekonomisk Debatt*, nr 2, 1985.

Bilaga E Kapitalkostnader vid nuvärdeavskrivning m.m.

I denna bilaga redovisas samband och förutsättningar för de kalkyler som presenteras i avsnitt 5.5.3.2. Som allmänna förutsättningar för beräkningarna gäller att

(a) ekonomiska avskrivningar antas uppgå till 15% (degressivt)
(b) finansiärernas nominella förräntningsanspråk antas bestämt som summan av realränta och inflationstakt (Fisherantagandet)

Vid beräkningarna har använts den grundmodell - med de nödvändiga modifieringarna - som presenteras i Södersten-Lindberg (op. cit.).

30-regeln

För *30-regeln* ges förräntningskravet p av

(1) $p = (1-A)(R-i+d)/(1-t) - d$

där (2) $A = ta(1+R)/(a+R)$

I (1) betecknar i inflationstakten och d den ekonomiska avskrivningen. A anger det skattemässiga (nu-)värdet av framtida värdeminskningsavdrag och bestäms förutom av skattesatsen t av den skattemässiga avskrivningskoefficienten a (=0,3) och av företagets nominella kalkylränta R. Vid formuleringen av (2) har beaktats att företaget har rätt att skriva av en anskaffad tillgång med 30 % omedelbart vid anskaffningen.

Företagets nominella kalkylränta R ges vid *egenfinansierade* investeringar av $R = r+i$. Vid *lånefinansiering*, där låneräntor är avdragsgilla för företaget, ges kalkylräntan i stället av $R = (r+i)(1-t)$.

Nuvärdeavskrivning

Förräntningskraven vid *nuvärdeavskrivning* ges också av samband (1). I dessa fall är dock A-termen – det skattemässiga värdet av avskrivningar – konstant och har för de tre första alternativen beräknats enligt samband (2), där R åsatts värdena 0,05, 0,08 och 0,12. I det fjärde fallet där nuvärdet i stället beräknats genom en (real) diskontering av *ekonomiska avskrivningar* ges i stället A-termen av $A = td/(d+R)$, där $R = 0,05$.

Realt system

Vid ett realt skattesystem antas anskrivningarna – också de skattemässiga – baseras på maskinens återanskaffningsvärde, dvs anskaffningskostnaden löpande korrigerad för avskrivningar och uppräknad med prisstegringstakten. Den senare antas sammanfalla med inflationstakten. A-uttrycket får vid real beskattning följande utseende, nämligen

$A = t(d-i)/(d+R-i))$

Faktorn i har inkluderats i uttrycket som en avdragspost, vilket kan tolkas som att värdestegringen på maskinen blir föremål för beskattning. Med antagandet att prisstegringstakten för maskinen antas sammanfalla med inflationstakten kommer emellertid denna effekt att elimineras genom att man vid beskattningen medger ett avdrag, svarande mot inflationstakten multiplicerat med maskinens återanskaffningsvärde.

Företagets bruttovinst efter skatt (men före avskrivningar) ges av

$$V = \int_0^{\infty} \{MRR\exp(-du+iu)-t\,[MRR\exp(-du+iu) - i\exp(-du+iu)]\} \exp(-Ru)du$$

där MRR är intäkten på den sist investerade kronan. Efter evaluering erhålls

$$V = [MRR(1-t)+ti] /(R-i+d)$$

vilket skall vara lika med 1-A, dvs företagets nettokostnad per investeringskrona. Detta ger

$$MRR = [(1-td)/(R-i+d)]\,(R-i+d)/(1-t)$$

som är förräntningskravet, brutto, på den marginella investeringen. Med avdrag för deprecieringsfaktorn d erhålls nettoförräntningskravet p som

$$p = (R-i)/(1-t)$$

Vid *egenfinansiering* är företagets nominella kalkylränta liksom tidigare r+i, vilket ger nettoförräntningskravet

$$p = r/(1-t)$$

Vid real beskattning är följaktligen förräntningskravet på egenfinansierade investeringar oberoende av inflationstakten och bestämt av ägarnas förräntningskrav, uppblåst med skattesatsen. Vid *lånefinansiering* medges vid beskattningen enbart avdrag för realräntan, vilket ger diskonteringsräntan

$$R = r+i - tr,$$

vilket ger nettoförräntningskravet p = r. Vid lånefinansiering sammanfaller alltså förräntningskravet på investeringen med långivarnas förräntningskrav: Beskattningen är *neutral*.

Vid beräkningarna av förräntningskrav vid blandad finansiering har företagets kalkylräntor vägts samman, varefter beräkningar utförts med hjälp av sambanden ovan. För de olika inflationstakterna uppgår dessa viktade kalkylräntor till 4,4, 7,0 (7,4), 10,6 (11,4) och 13,2 (14,4). Uppgifterna inom parentes avser kalkylräntor vid real beskattning (där ränteavdrag endast medges för realräntan).

Bilaga F Simuleringar av alternativa skatteregler m.m.

1 Inledning

I denna bilaga redovisas bl.a. innebörden av de simuleringar av alternativa skatteregler, för vilka resultat redovisats huvudtexten (avsnitt 5.3 och avsnitt 5.12). I avsnitt 2 beskrivs simuleringspopulationens representativitet och i avsnitt 3 simuleringarnas tekniska uppläggning. I avsnitt 4 redovisas vissa antaganden om borttagna reserver m.m. och i avsnitt 5 olika slag av missvisningar vid simuleringarna. I avsnitt 6 beskrivs hur den intäktsneutrala skattesatsen bestämts. Mätningen av effektiv skattebelastning diskuteras i avsnitt 7 och i avsnitt 8 redovisas i tabellform vissa uppgifter om spridningen i skatteeffekter för företag i olika näringsgrenar m.m.

2 Simuleringspopulationens representativitet m.m.

Uppbyggnaden av den databas som simuleringarna baserats på beskrivs i bilaga B. I korthet innehåller basen samtliga företag i SCB:s finansstatistik över icke-finansiella företag, som funnits med i statistiken under perioden 1979-1986, s k makaföretag. Vissa korrigeringar har gjorts för att ta hänsyn till uppdelning av företag (bolagisering) och sammanslagning av företag (fusionering). Detta minskar bortfallet, som trots detta är förhållandevis stort. En förklaring till bortfallet är att databasen inte innehåller de företag som tillkommit eller försvunnit utan att ha uppstått ur andra företag eller genom sammanslagning. En annan förklaring ligger i att SCB totalundersöker samtliga industriföretag (SNI 3) med mer är 20 anställda, medan för övriga näringsgrenar ett urval sker för företag med mellan 20 och 50 anställda. Detta medför att tjänsteföretagen blir underrepresenterade i simuleringspopulationen.

Förutom ovanstående begränsningar har byggnadsföretag (SNI 5) exkluderats från basen vid simuleringarna eftersom speciella förhållanden gäller för denna bransch (särskilda reserver). Vidare ingår inte finansiella företag, dvs. banker och försäkringsbolag, ej heller fastighetsförvaltande bolag.

I *tabell F.1* ges ett antal mått på representativiteten hos simuleringspopulationen i förhållande till totalstatistiken för år 1986 (SCB Företagen). På de två första raderna anges de procentuella andelarna för resultat före dispositioner och bolagsskatt. Totalt sett täcker populationen ca 60 % av SCB:s fullständiga statistik. Täckningsgraden är förhållandevis större för industrin (SNI2-3; gruvor och tillverkningsindustri). För varuhandeln (SNI 6) är täckningen betydligt sämre, liksom för två av den "rena" tjänstesektorerna, SNI 8 (uppdragsverksamhet) och SNI 9 (sociala och personliga tjänster). SNI 7 (samfärdsel) intar en mellanställning.

Tabell F.1
Resultat före dispositioner och bolagsskatt för simuleringspopulationen i procent av motsvarande för totalpopulationen (SCB Företagen) 1986, bolagsskattens fördelning på olika näringsgrenar för simuleringspopulationen och totalpopulationen 1981-1986 samt genomsnittliga procentuella skatteförändringar för olika näringsgrenar enligt simuleringarna.

	Totalt	SNI2-3	SNI6	SNI7	SNI8	SNI9
Procent av resultat	61,8	83,7	34,7	79,7	9,8	10,3
Procent av bolagsskatt	59,3	79,3	43,4	54,8	18,1	27,8
Fördelning skatt (sim)	100,0	69,5	20,9	2,7	1,4	0,9
Fördelning skatt (SCB)	100,0	53,8	26,6	3,2	4,3	2,2
Genomsnittlig skatteförändring	2,9	2,4	8,0	14,6	-6,0	15,6

I mitten av tabellen anges bolagsskattens fördelning på de olika näringsgrenarna, dels för simuleringspopulationen, dels för SCB-Företagen. Uppgifterna avser hela perioden 1981-1986. Den lägre täckningsgraden för varuhandel och två av tjänstesektorerna visar sig i att andelen skattebetalningar för industrin blir högre i simuleringspopulationen än för totalpopulationen.

På tabellens sista rad anges för de olika näringsgrenarna de genomsnittliga procentuella skatteförändringarna enligt de totalt 8 simuleringsalternativen (de två huvudalternativen vart och ett i kombination med de fyra tekniska alternativen; se avsnitt 3). Om dessa skatteförändringar viktas med den "sanna" skattefördelningen i totalpopulationen visar sig effekten på den totala skatteförändringen vara marginell (0,2 procentenheter). Detta innebär att den snedfördelning som finns i skattebetalningarna i simuleringspopulationen inte har någon större betydelse för bestämningen av den intäktsneutrala skattesatsen.

3 Simuleringarnas uppläggning

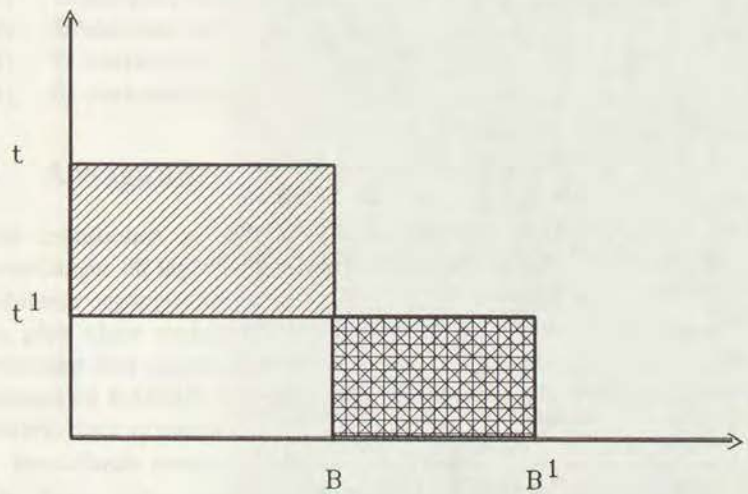
Det statistiska materialet innehåller inte varken några säkra uppgifter om låg- eller obeskattade inkomster eller några uppgifter överhuvudtaget om olika deklarationsavdrag (Annellavdrag, förlustavdrag, FOU-avdrag mm). Dessa okända inkomster och avdrag påverkar företagens skattebas. Vid simuleringarna har det därför inte varit möjligt att utgå från företagens resultat före dispositioner – som bl. a innehåller okända låg- och obeskattade inkomster – utan dessa har baserats på en beräkning av dagens skattebas med hjälp av uppgifter om faktisk inkomstskatt och faktiska skattesatser (en inkomstskatt på 100 och en skattesats på 50 % definierar en skattebas på 200).

Vid simuleringarna har förutsatts att de låg- och obeskattade inkomsterna och de olika avdragen skulle varit desamma vid de alternativa skattereglerna som vid dagens regler. För inkomsternas del är detta ett rimligt antagande, medan förlustavdragens *fördelning* mellan olika inkomstår möjligen påverkas av förändrade skatteregler. Här finns en felkälla vars betydelse emellertid är svår att bedöma.

En annan felkälla beror på att skattebasen bestämts genom en uppräkning av faktisk skatt med den genomsnittliga nominella skattesatsen för simuleringsperiodens olika år. För företag som under inkomståren 1981-84 låg i kommuner med en skattesats som avvek från den genomsnittliga leder detta till en viss missvisning.

Den principiella innebörden av effektberäkningarna för det enskilda företaget illustreras i *figur F.1*.

Figur F.1



I figuren är skattebasen B och skattesatsen t avsatta på den horisontella respektive den vertikala axeln. Rektangeln t*B representerar företagets skattebetalningar i utgångsläget, medan de nya skattebetalningarna representeras av rektangeln t'*B'. Beräkningen av skatteeffekter görs i två steg.

I det första har beräknats effekten av skattesatssänkningen på den *oförändrade* skattebasen. Skattebortfallet beskrivs av den skuggade ytan. Vid beräkningarna har använts uppgifter om faktisk inkomstskatt och om den gamla och den nya skattesatsen.

Därefter har i ett andra steg beräknats effekten av basbreddningen vid den nya, lägre skattesatsen. De ökade skattebetalningarna ges av den prickade ytan. Om denna yta är större än den streckade ytan ökar företagets skattebetalningar.

Figuren beskriver normalfallet, där nettoeffekten på företagets skattebetalningar bestämts genom två motverkande effekter, en skatteminskning genom skattesatssänkningen och en skatteökning genom basbreddningen. Det är nu inte säkert att man för alla företag och för alla år får en faktisk basbreddning. Om företaget enligt gällande regler ett visst år hade tillräckligt stora outnyttjade reserveringsmöjligheter kan nämligen

inträffa att en begränsning av avsättningsmöjligheterna inte blir effektiv. Företaget kan i detta fall *öka* sina reserveringar och på så sätt hålla sitt resultat efter skatt oförändrat. I detta fall minskar företagets skattebetalningar, såväl genom skattesatssänkningen som genom en faktisk bas*minskning*.

Ovanstående mekanism bygger på ett antagande att företagen om möjligt söker hålla *resultatet efter skatt* oförändrat vid de nya skattereglerna. Detta antagande kan tolkas som att företagen söker lämna stabila utdelningar eller vill bygga upp beskattade reserver i en viss omfattning. En sänkning av skattesatsen gör det möjligt för företagen att erhålla ett visst resultat efter skatt genom att redovisa ett mindre resultat *före* skatt. En grundläggande förutsättning är därvid att den önskade storleken på utdelningar och beskattade reserver antas vara desamma vid de nya skattereglerna som vid de gamla.

Mot ovanstående bakgrund har beräkningarna av skatteeffekten av den formella basbreddningen byggt på en jämförelse mellan en "önskad" skattebas, bestämd av kravet på oförändrat resultat efter skatt, och en "minimal" skattebas, bestämd av de nya skattereglerna. Den största av dessa två hypotetiska baser blir den faktiska nya skattebasen som läggs till grund för beräkningen av effekten av basbreddningen.

Antagandet att företagen söker hålla resultatet efter skatt oförändrat utgör en slags generaliserad tröskelvinsthypotes. För att få en uppfattning av vad denna hypotes betyder för resultaten har kompletterande simuleringar gjorts, där detta antagande inte gjorts.

Vid simuleringarna har underlaget för K-SURV beräknats för enskilda företag för de olika åren. Därefter har detta underlag jämförts med lönesumman, varefter den reservavsättning som med hänsyn till de olika procenttalen ger störst reserv antas ha skett. I princip är det alltså möjligt att en enskilt företag byter reserveringsbas under simuleringsperioden.

Vid definitionen av underlaget för K-SURV har två alternativa ansatser använts. Gemensamt för dessa är att ingående eget kapital 1980 antagits utgöras av företagens *redovisade* egna kapital + ingående reserver (inkl. investeringsfonder), de senare efter reduktion med en fiktiv avskattning till den aktuella simuleringsskattesatsen. Från detta belopp har dragits fondemissioner och det bokförda värdet av dotterbolagsaktier, som ju ej ingår i underlaget.

Ovanstående förfaringssätt ger SURV-underlaget för år 1981, det första året i simuleringsperioden. För de följande åren skiljer sig de olika ansatserna åt. I den första har beräkningarna liksom för det första året utgått från företagens *redovisade* egna kapital, varefter ovanstående korrigeringar görs. Detta beräkningssätt kan tolkas som att alla avvikelser i resultatet efter skatt vid de nya skattereglerna, jämfört med det faktiska resultatet, antas påverka företagets utdelningar, i normalfallet genom ökade utdelningar.

Ovanstående antagande om utdelningarna kan uppfattas som ett av två möjliga extrema utfall. Det andra extremen innebär att utdelningarna vid de nya skattereglerna antas ha varit desamma som vid dagens regler. Detta alternativ har simulerats genom att en ny tidsserie för det egna kapitalet

under simuleringsperioden beräknats utifrån det redovisade kapitalet 1980, varefter kapitalet under senare år korrigerats för resultat, skatter, reservförändringar samt (oförändrade) utdelningar och nyemissioner. Resultatmässigt kan man förvänta sig att den senare uppläggningen, där alltså det egna kapitalet och SURV-underlaget byggs upp genom en ackumulering, skall ge en högre intäktsneutral skattesats än för det fall, där utdelningarna antas påverkas i höjande riktning.

För de två huvudalternativen, K-SURV 40/L-SURV 20 och K-SURV 20/L-SURV 10, har alltså fyra olika simuleringar gjorts med olika antaganden om tröskelvinst och utdelningar i det nya systemet, nämligen

(1) Tröskelvinst och ökade utdelningar
(2) Tröskelvinst och oförändrade utdelningar
(3) Ej tröskelvinst och ökade utdelningar
(4) Ej tröskelvinst och oförändrade utdelningar

4 Antaganden om borttagna reserver m.m.

Vid definitionen av den nya skattebasen har faktiska förändringar i avsättningar till lagerreserv och resultatutjämningsfond återlagts. För att eliminera engångseffekter i simuleringsperiodens början är det nödvändigt att göra något antagande om de nya reservernas storlek i de enskilda företagen året omedelbart före simuleringsperioden, dvs. 1980. Här har antagits att K-SURV och L-SURV för de enskilda företagen haft maximal storlek, dock ej överstigande faktisk lagerreserv och RUF.

Beträffande investeringsfonderna har följande antaganden gjorts. För det första antas investeringsfonderna och avsättningarna till dessa avskaffade i "god tid" före simuleringsperiodens början. Borttagandet av investeringsfonder avser såväl de allmänna, frivilliga fonderna som de obligatoriska fonder, till vilka avsättningar gjordes 1980 (särskilda vinstfonder), 1983-84 (särskilda investeringsfonder) och 1985 (förnyelsefonder). Det är rimligt att anta att statsmakterna vid ett skattesystem med lägre skattesats och utan allmänna fonder inte skulle ha valt att arbeta med den typ av likviditetsindragningar som de obligatoriska fondavsättningarna representerar.

Vad gäller påverkan på skattebasen av borttagna fonder har hänsyn tagits till två typer av effekter. För det första breddas skattebasen för företag med fondavsättningar det aktuella året.

För det andra kommer företag som under ett visst år utnyttjat investeringsfond att få en minskad skattebas under detta och följande år genom att avskrivningen mot investeringsfond i stället kan göras enligt de reguljära reglerna. Här har förutsatts att investeringarna skulle varit desamma som i ett system med investeringsfonder. Hänsyn till de reguljära reglerna tas på följande sätt. För *maskiner* har 30-regeln antagits utnyttjas, dvs. avskrivningsbeloppet mot investeringsfond fördelas med 30 % av restvärdet från investeringsåret och framåt och minskar skattebasen. För *byggnader* dras 5 % av avskrivningsbeloppet av per år från investeringsåret och framåt (5 % motsvarar ca 30 års livslängd med ett primäravdrag på 2 % under de första fem åren).

5 Vissa missvisningar

I detta avsnitt redovisas vissa missvisningar som förelegat vid simuleringarna och som påverkat bestämningen av den intäktsneutrala skattesatsen (se avsnitt 6).

Definitionen av SURV-underlaget har baserats på företagens redovisade egna kapital. Därvid har ej beaktats att det redovisade kapitalet i frånvaro av investeringsfonder skulle ha varit större än enligt dagens regler (investeringsfondsfinansierade tillgångar saknar ju skattemässigt restvärde). Därmed skulle också SURV-underlaget varit större än det som förutsatts. Detta ger en underskattning av möjliga SURV-ökningar vilket ger en överskattning av den möjliga skattesatssänkningen. I efterhand har en kalkyl gjorts i syfte att bestämma storleksordningen på denna missvisning. Korrigeringen visar sig vara värd ca en (1) procentenhet på skattesatsen.

Det faktum att fondsystemets antas avskaffat i god tid före simuleringsperiodens början, 1980, innebär att företagen i databasen vid ingången i simuleringsperioden skulle ha haft ett större avskrivningsunderlag än det faktiska. Detta skulle ha ökat de reguljära avskrivningarna – och minskat skattebasen – under simuleringsperioden. Det har inte varit möjligt att ta hänsyn till denna effekt, vilket ger en överskattning av basbreddningen och därmed också av den möjliga skattesatssänkningen. Missvisningen torde emellertid inte vara så stor, då såväl investeringar som fondavsättningar var relativt små under senare hälften av 1970-talet.

Vid simuleringarna har vidare bortsetts från den ränteförlust företagen gör på riksbanksinsättningar och som i princip borde ha adderats till skattebasen.

Till skillnad från avsättning till lagerreserv är avsättning till investeringsfond avdragsgill vid beräkning av vinstdelningsskatt. I princip borde därför skattebasen för vinstdelningsskatten räknas upp för de företag som betalat sådan skatt – och för de som undvikit skatt genom fondavsättning. Detta leder i sin tur till att inkomstsskatten skulle ha *minskat* genom det ökade avdraget för vinstdelningsskatt. Av beräkningstekniska skäl tas emellertid inte hänsyn till denna effekt vilket leder till en viss överskattning av den möjliga skattesatssänkningen.

6 Den intäktsneutrala skattesatsen

Med den metodik som redovisats i föregående avsnitt har effekterna på varje företags skattebetalningar under periodens olika år beräknats. De nya skattebetalningarna har därefter summerats över företag och år och dessa aggregerade skattebetalningar har jämförts med de faktiska för perioden.

För att kunna bestämma den intäktsneutrala skattesatsen har en iterativ procedur använts, dvs. för de olika alternativen har försöksvis ansatts en viss lägre skattesats. Om denna lägre skattesats har visat sig ge högre skattebetalningar för aggregatet har prövats en ännu lägre skattesats och tvärtom om skattebetalningarna avvikit nedåt. Av beräkningstekniska skäl

har det varit nödvändigt att avbryta proceduren innan den skattesats erhållits som ger samma skattebetalningar. Avbrottet har gjorts vid den första (heltals-)skattesats som har givit mindre än 5 % i ökade skattebetalningar.

Den intäktsneutrala skattesatsen har bestäms *för hela den studerade perioden*, alltså inte för enstaka år.

I *tabell F.2* redovisas de intäktsneutrala skattesatser som framkommit vid simuleringarna av de två huvudalternativen, vid de alternativa simuleringsförutsättningarna. Som komplettering ges inom parentes de procentuella avvikelserna från faktisk inkomstskatt för de olika alternativen. Som synes föreligger vissa skillnader mellan de olika alternativen, beroende på att simuleringsproceduren stoppats vid den första heltalsskattesats som ger mindre än 5 % i ökade skattebetalningar.

Tabell F.2
Intäktsneutrala skattesatser och procentuella förändringar i bolagsskatt för de två huvudalternativen vid olika simuleringsförutsättningar. Hela simuleringspopulationen. Procent.

	Oförändrad utdelning		Förändrad utdelning	
	Tröskelvinst	Ej tröskelvinst	Tröskelvinst	Ej tröskelvinst
K–SURV40/L–SURV20	33 (3,7)	34 (2,0)	31 (4,8)	31 (1,7)
K–SURV20/L–SURV10	28 (3,5)	28 (2,1)	27 (3,4)	27 (2,3)

7 Mätning av effektiv skattebelastning

Att mäta (effektiv) skattebelastning är förenat med olika problem. Det traditionella sättet innebär att man för ett enskilt företag eller en grupp av företag relaterar skattebetalningarna till resultatet före dispositioner för ett visst år eller en viss period. Detta mått är av olika skäl problematiskt.

Aggregeringsproblem

Om gruppen innehåller förlustföretag kan skattebelastningen överskattas. Antag en extremsituation där gruppen består av två företag, det ena med ett positivt resultat på 200, det andra med en förlust på 100. Om skattesystemet inte medger förlustutjämning får man vid en skattesats på 50 % en effektiv skattebelastning på 100 % (50 % av 200 i förhållande till nettoresultat på 100). I det empiriska materialet kan inte denna missvisning korrigeras på annat sätt än att man i efterhand lägger förlusterna för den studerade gruppen till nettoresultatet. En sådan korrigering ger en viss missvisning i det att företag med negativt resultat före dispositioner kan ha betalt skatt (genom att upplösta reserver beskattas). Detta torde dock vara

relativt sällsynt förekommande.

I *tabell F.3* har uppgifterna om effektiv skattebelastning för de olika indelningarna i simuleringspopulationen, avseende gällande regler, korrigerats genom att hänsyn tagits till förhållandet mellan aggregerade förluster och aggregerat nettoresultat (se tabell 5.2 i avsnitt 5.3). Korrigeringen för förlustandelar reducerar i allmänhet måttet på den effektiva skattesatsen med 1-2 procentenheter.

Tabell F.3
Förluster/nettoresultat samt effektiv skattebelastning utan och med korrigering för förlustandelar. Samtliga indelningar.
Procent.

	Förluster/ resultat	Okorrigerad eff. skatt	Korrigerad eff. skatt
Totalt	11	14,6	13,2
Industri	7	13,4	12,5
Varuhandel	20	22,8	19,0
Samfärdsel	12	10,0	8,9
Uppdragsverksamhet	11	20,7	18,6
Personliga tjänster mm	16	14,4	12,4
Familjeföretag			
20–199 anställda	10	20,2	18,4
>200 anställda	15	16,3	14,2
Börsföretag			
20–199 anställda	21	17,7	14,6
>200 anställda	4	10,5	10,1
Utlandsägda företag	14	32,6	28,6
Familjeföretag			
Industri	20	18,9	15,8
Varuhandel	8	22,0	20,4
Tjänster (SNI7–9)	9	11,6	10,6
Börsföretag			
Industri	4	10,4	10,0
Varuhandel	13	15,8	14,0
Tjänster (SNI7–9)	32	9,3	7,0

För låga avskrivningar

Resultatmåttet bygger på planenliga avskrivningar, baserade på anskaffningsvärden. För att få ett tillfredsställande mått på effektiv skattebelastning bör i stället avskrivningar göras på återanskaffningsvärden. En sådan korrigering är ej möjlig vilket innebär en *underskattning* av skattebelastningen.

Förekomst av obeskattade eller lågbeskattade inkomster

Koncerninterna utdelningar, som är skattefria hos mottagaren, ingår i resultatmåttet. Utan korrigering ger detta en för låg skattebelastning och stör jämförelsen mellan koncernföretag och övriga företag. En schablonmässig korrigering kan ske (se nedan).

Lågbeskattade rearesultat på fastigheter och aktier och skatten på dessa

ingår i det traditionella måttet på effektiv skattebelastning. Genom att skattesatsen på dessa inkomster är lägre än på löpande inkomster erhålls i frånvaro av korrigering en underskattning av den effektiva skattebelastningen. Ett speciellt problem utgörs av koncerninterna överlåtelser som är helt skattefria – i detta fall blir underskattningen särskilt stor. En schablonmässig korrigering kan göras, dock ej för koncerninterna överlåtelser.

I *tabell F.4* redovisas andelar för koncerninterna utdelningar och för realisationsvinster på aktier och fastigheter av resultatet före dispositioner för de olika indelningarna.

Tabell F.4
Koncerninterna utdelningar och realisationsvinster på aktier och fastigheter som andelar av resultatet före dispositioner för olika indelningar.
Hela perioden 1981–1986.

	Utdel-ningar	Reavinst aktier	Reavinst fastigheter	Summa
Totalt	0,13	0,13	0,05	0,31
Industri	0,15	0,14	0,05	0,34
Varuhandel	0,04	0,06	0,09	0,19
Samfärdsel	0,07	0,14	0,09	0,30
Uppdragsverksamhet	0,02	0,10	0,12	0,24
Pers/sociala tjänster	0,02	0,01	0,02	0,05
Familjeföretag				
20–199 anställda	0,02	0,04	0,03	0,09
>200 anställda	0,08	0,16	0,04	0,28
Börsföretag				
20–199 anställda	0,08	0,10	0,06	0,24
>200 anställda	0,19	0,17	0,06	0,42
Utlandsägda företag	0,03	0,02	0,02	0,07
Familjeföretag				
Industri	0,06	0,10	0,06	0,22
Varuhandel	0,04	0,05	0,02	0,11
Tjänster (SNI7–9)	0,05	0,17	0,01	0,23
Börsföretag				
Industri	0,19	0,17	0,05	0,41
Varuhandel	0,09	0,13	0,12	0,34
Tjänster (SNI7–9)	0,09	0,08	0,15	0,32

För de olika näringsgrenarna är det särskilt för industrin som andelen lågbeskattade inkomster är hög. Vidare är andelarna betydligt större för börsföretagen än för familjeföretagen.

Frågan är då om och hur i så fall ovanstående skillnader i frekvensen av lågbeskattade inkomster skall beaktas. Vad gäller koncerninterna utdelningar bör dessa exkluderas från resultatmåttet, då om dessa medräknas detta registreras som en låg skattebelastning, trots att utdelningarna redan beskattats en gång.

Huruvida lågbeskattade rearesultat skall elimineras eller ej kan diskuteras. Förslaget om full nominell beskattning av reavinster utgör ett argument för att reavinster skall vara kvar i måttet, åtminstone vid

beräkning av skattebelastning enligt de nya reglerna.

Å andra sidan innebär ett behållande av reavinster (och skatten på dessa) i måttet att det kommer att innehålla en godtycklig komponent. Önskemålet att erhålla ett mer tillfredsställande mått på beskattningen av löpande inkomster talar för att reavinster skall elimineras.

Frågan är då hur korrigeringen för rearesultat skall göras. Man tvingas här arbeta med schabloner och grova antaganden. I den bedömning som redovisas av Industriförbundet i dess skattepolitiska program från 1987 redovisas vissa uppgifter som tyder på att den genomsnittliga andelen skattepliktig vinst vid försäljning av fastigheter och aktier ligger i intervallet 20-30 %. Denna uppgift får utgöra utgångspunkt för korrigeringarna.

För simuleringspopulationens företag utgjorde för hela perioden aktievinster 70 % av de totala rearesultaten för aktier och fastigheter. Med denna fördelning på aktier och fastigheter ger en skattepliktig andel för aktier på 20 % och en skattepliktig andel på fastigheter på 35 % en genomsnittlig andel på 25 %, vilket ligger i det ovan angivna intervallet.

För att kunna beräkna skatten på de rearesultat som utesluts ur måttet krävs vissa antaganden om den formella skattesatsen. Vid beräkningen av skattebelastning enligt gällande regler tillämpas bolagsskattesatserna för de olika åren (58 % för 1981-1983 och 52 % för 1984-1986). För de olika simuleringspaketen används i stället de intäktsneutrala skattesatser som framkommit vid simuleringarna. För att underlätta beräkningarna har därvid använts resultaten för ett av de "tekniska" simuleringsalternativen, nämligen det som bygger på ett antagande om oförändrade utdelningar och på tröskelvinsthypotesen (se tidigare avsnitt). Missvisningen jämfört med att välja genomsnittsresultat för alla simuleringsalternativen torde vara begränsad. De skattesatser som används är följaktligen 33 % för K-SURV 40/L-SURV 20 och 28 % för K-SURV 20/L-SURV 10.

Sammanfattningsvis har alltså det rensade mått för skattebelastningen som redovisas i huvudtexten (avsnitt 5.12) erhållits på följande sätt. Resultatmåttet har reducerats med koncerninterna utdelningar och rearesultat för aktier och fastigheter. Skatten har reducerats med schablonmässig skatt på rearesultaten enligt ovan.

8 Förändringar i skattebelastning för företag i olika indelningar

I *tabellerna F5-22* har företagen i de olika indelningarna delats upp med hänsyn till procentuella förändringar i skattebetalningar. Där framgår att många företag skulle ha haft väsentligt annorlunda skattebetalningar vid de nya reglerna.

I tabellerna redovisas de andelar av företagen som skulle ha fått skatteförändringar av en viss storlek och dessa företags andelar av gruppens totala resultat och skattebetalningar. De senare uppgifterna indikerar huruvida de olika företagen är hög- eller lågskatteföretag i dagens system. Vidare redovisas i tabellerna dispositioner i förhållande till resultat för de olika företagsgrupperna.

Tabell F.5
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Totala bolagssektorn

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	16,2	10,7	7,3	7,9
–"–	25 –49%	17,9	18,4	36,7	20,7
–"–	0 –24%	18,0	15,6	20,0	43,3
Skatteökning	1 –24%	12,1	14,0	12,5	42,0
–"–	25 –49%	8,4	15,8	12,0	47,7
–"–	50 –99%	8,5	10,8	5,7	34,8
–"–	>100%	18,9	14,7	5,8	51,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.6
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Industrier > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	14,1	10,3	4,7	15,0
–"–	25 –49%	13,4	17,9	37,5	19,3
–"–	0 –24%	17,3	16,0	21,1	42,8
Skatteökning	1 –24%	14,2	12,3	10,9	42,0
–"–	25 –49%	10,2	17,4	14,5	49,3
–"–	50 –99%	10,0	10,1	4,7	30,5
–"–	>100%	20,7	16,0	6,6	51,9
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.7
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Varuhandel > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	13,2	–1,9	5,4	345,1
–"–	25 –49%	17,0	21,6	39,8	17,8
–"–	0 –24%	17,4	17,1	19,5	46,8
Skatteökning	1 –24%	11,8	24,1	16,6	40,0
–"–	25 –49%	7,3	7,4	4,9	52,2
–"–	50 –99%	9,4	21,1	9,8	45,8
–"–	>100%	24,0	10,6	3,9	61,7
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.8
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Tjänsteföretag SNI 7–9

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	25,7	18,2	13,3	23,4
–"–	25 –49%	24,5	17,5	26,8	22,6
–"–	0 –24%	17,8	9,8	14,9	54,7
Skatteökning	1 –24%	9,3	24,4	28,6	46,9
–"–	25 –49%	7,5	12,0	10,7	51,1
–"–	50 –99%	4,3	2,2	2,3	58,2
–"–	>100%	10,9	15,8	3,4	39,0
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.9
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Familjeföretag 20–199 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	11,1	4,0	7,4	4,8
–"–	25 –49%	14,5	10,1	18,6	32,7
–"–	0 –24%	17,8	19,2	23,4	50,0
Skatteökning	1 –24%	16,0	30,4	29,4	57,9
–"–	25 –49%	10,4	13,1	10,9	62,2
–"–	50 –99%	10,1	9,9	6,4	60,6
–"–	>100%	20,0	13,3	3,9	63,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.10
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Familjeföretag > 200 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	20,0	6,6	4,2	–0,1
–"–	25 –49%	14,3	21,4	27,1	35,7
–"–	0 –24%	12,6	17,7	18,8	41,2
Skatteökning	1 –24%	12,6	28,8	35,1	49,9
–"–	25 –49%	14,3	8,8	7,8	59,3
–"–	50 –99%	5,7	4,8	5,0	44,6
–"–	>100%	20,6	11,9	2,3	35,2
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.11
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Börsföretag 20–199 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	16,1	5,0	5,4	4,3
–"–	25 –49%	21,6	20,3	38,2	26,5
–"–	0 –24%	16,9	21,6	27,1	41,7
Skatteökning	1 –24%	9,8	8,8	7,5	39,0
–"–	25 –49%	8,2	11,5	10,8	54,3
–"–	50 –99%	11,4	25,8	9,0	20,9
–"–	>100%	16,1	7,1	2,1	46,7
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.12
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Börsföretag > 200 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	21,9	10,6	5,7	13,7
–"–	25 –49%	15,3	12,0	20,4	15,9
–"–	0 –24%	18,6	16,1	26,7	43,9
Skatteökning	1 –24%	10,3	14,6	12,8	34,9
–"–	25 –49%	7,4	18,4	19,8	50,2
–"–	50 –99%	6,6	9,8	4,9	26,6
–"–	>100%	19,8	18,5	9,7	50,4
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.13
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV40/L–SURV20
Utlandsägda företag > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	17,7	3,1	6,2	–124,9
–"–	25 –49%	23,5	53,3	68,7	23,3
–"–	0 –24%	18,0	16,2	13,2	46,4
Skatteökning	1 –24%	7,7	6,7	4,2	54,4
–"–	25 –49%	6,1	2,4	1,3	63,3
–"–	50 –99%	7,5	10,9	4,7	50,2
–"–	>100%	19,6	7,3	1,7	53,1
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.14
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Totala bolagssektorn

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	12,2	5,5	7,9	–1,4
–"–	25 –49%	14,7	17,3	34,6	19,4
–"–	0 –24%	16,4	16,3	17,6	31,2
Skatteökning	1 –24%	12,9	15,1	14,8	47,7
–"–	25 –49%	9,4	11,6	10,1	51,6
–"–	50 –99%	9,8	14,7	8,3	39,1
–"–	>100%	24,6	19,5	6,7	45,5
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.15
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Industrier > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	9,6	5,5	7,4	9,3
–"–	25 –49%	12,6	15,9	33,2	21,8
–"–	0 –24%	16,2	15,8	16,6	26,7
Skatteökning	1 –24%	14,1	13,9	14,3	49,1
–"–	25 –49%	10,8	12,5	11,9	53,4
–"–	50 –99%	11,4	17,0	9,4	36,7
–"–	>100%	25,3	19,4	7,4	46,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.16
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Varuhandel > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	11,3	–0,2	5,8	2257,8
–"–	25 –49%	16,1	20,8	42,3	8,9
–"–	0 –24%	14,0	20,6	20,0	42,5
Skatteökning	1 –24%	14,3	15,6	13,9	54,1
–"–	25 –49%	8,2	9,9	4,4	38,8
–"–	50 –99%	9,5	11,0	7,8	57,9
–"–	>100%	26,6	22,3	5,8	44,0
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.17
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Tjänsteföretag SNI 7–9

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	18,2	2,3	6,4	9,1
–"–	25 –49%	14,4	23,4	27,5	15,9
–"–	0 –24%	17,6	7,9	15,2	48,2
Skatteökning	1 –24%	9,7	25,9	31,2	46,8
–"–	25 –49%	9,7	10,5	11,3	55,0
–"–	50 –99%	8,5	3,8	2,8	54,9
–"–	>100%	21,9	26,2	5,6	41,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.18
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Familjeföretag 20–199 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	8,9	2,2	5,0	–23,1
–"–	25 –49%	11,0	11,0	22,2	32,4
–"–	0 –24%	16,6	18,1	22,9	52,0
Skatteökning	1 –24%	15,9	31,4	29,7	57,9
–"–	25 –49%	11,5	12,9	10,5	62,3
–"–	50 –99%	10,9	9,0	5,6	59,1
–"–	>100%	25,1	15,4	4,2	60,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.19
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Familjeföretag > 200 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	12,0	–0,2	1,7	409,3
–"–	25 –49%	13,1	22,0	22,4	17,8
–"–	0 –24%	10,9	18,0	24,7	56,8
Skatteökning	1 –24%	16,6	33,0	35,0	49,5
–"–	25 –49%	12,6	8,1	9,3	55,9
–"–	50 –99%	11,4	6,3	4,4	27,6
–"–	>100%	23,4	12,8	2,4	38,6
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.20
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Börsföretag 20–199 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	12,2	4,3	5,6	–1,0
–"–	25 –49%	20,4	25,4	44,9	25,5
–"–	0 –24%	14,1	15,4	19,7	49,7
Skatteökning	1 –24%	11,8	15,6	14,0	42,7
–"–	25 –49%	9,4	6,6	5,3	58,3
–"–	50 –99%	11,8	4,9	5,1	56,2
–"–	>100%	20,4	27,7	5,4	20,0
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.21
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Börsföretag > 200 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	11,6	6,7	10,8	10,2
–"–	25 –49%	16,5	7,8	12,3	19,1
–"–	0 –24%	18,2	18,0	21,8	23,0
Skatteökning	1 –24%	11,2	12,6	16,1	49,4
–"–	25 –49%	7,0	15,5	17,6	50,4
–"–	50 –99%	8,3	17,0	11,1	37,2
–"–	>100%	27,3	22,3	10,3	44,9
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Tabell F.22
Skatteförändringar m.m. vid K–SURV20/L–SURV10
Utlandsägda företag > 20 anställda

		Andel av företag	Andel av resultat	Andel av gammal bolags–skatt	Gamla dis–positioner i procent av resultat
Skatteminskning	> =50%	13,8	0,4	4,9	–1160,4
–"–	25 –49%	24,0	56,8	72,0	23,3
–"–	0 –24%	16,6	13,9	11,1	48,6
Skatteökning	1 –24%	8,6	7,8	4,9	58,9
–"–	25 –49%	6,6	2,1	1,0	56,3
–"–	50 –99%	7,7	10,4	4,3	47,4
–"–	>100%	22,7	8,7	1,9	50,2
Totalt %		100,0	100,0	100,0	

Bilaga G Jämförande skatteberäkningar för enskild firma och aktiebolag

1 Inledning

I denna bilaga redovisas räkneexempel som illustrerar de relativa expansionsmöjligheterna för enskild firma och aktiebolag med obeskattade och beskattade medel enligt de nya och gamla skattereglerna.

I räkneexemplet har de gamla och de nya skattereglerna tillämpats på ett modellföretag. Nedan presenteras uppgifter om modellföretaget i exemplet.

Modellföretaget (belopp i tkr)

Tillgångar		**Skulder & eget kapital**	
Kassa	80	Skulder	600
Lager	200	Eget kapital	200
Fordringar	20		
Summa	300		
Inventeringar	250		
Byggnader	150		
Mark	100		
Summa	**800**	**Summa**	**800**

Skuldränta

Den genomsnittliga skuldräntan på lånat kapital antas vara 10 %.

Anställda

Företaget antas ha tre alternativt inga anställda. Lönen är 120 000 per anställd, dvs. de summerade lönerna uppgår till 360 000.

"Tröskellöne/inkomstuttag"

Egenföretagaren och aktiebolagsägaren förutsätts göra uttag ur verksamheten för att finansiera sin konsumtion. För att beräkna företagets expansionsutrymme har därför hänsyn tagits till kostnaden för detta kontantuttag. Det förutsätts vidare att företagaren i aktiebolaget tar ut ersättningen helt och hållet som lön, eftersom bolagsskattesatsen är högre än arbetsgivaravgiftssatsen.

I det nya skatteförslaget kan bolagsskattesatsen på ett ungefär jämställas med arbetsgivaravgiftssatsen.

I beräkningarna har hänsyn tagits till två olika krav på kontantuttag, dels 72 000 och dels 108 000.

Överskott

Beräkningarna har utgått från två olika nivåer på överskott (resultat före

finansiella kostnader), dels 300 000 och dels 400 000.

Innan beräkningarna presenteras för modellföretagen följer en sammanfattning av nuvarande skatteregler

2 Nuvarande skatteregler

Företagen har idag möjligheter att reglera resultatet med bokslutsdispositioner. De vanligaste dispositionerna har tillämpats på modellföretaget. Dessa har sammanfattats enligt nedan.

Överavskrivningar: För inventarier och byggnader sprids investeringskostnaden ut över investeringens ekonomiska livslängd. Denna periodisering utgör de sk. planenliga avskrivningarna och är att betrakta som en företagsekonomisk kostnad. De skattemässiga avskrivningarna är normalt sett högre, dvs. avskrivningen sker över en kortare tidsperiod. Skillnaden mellan avskrivningar enligt plan och skattemässiga avskrivningar är överavskrivningar. Dessa redovisas som en bokslutsdisposition. Upplösningen av överavskrivningar sker automatiskt när de skattemässiga avskrivningarna är utnyttjade och därmed blir inte avdrag för den årliga förslitningen avdragsgill.

För investeringar har vidare enskild firma möjlighet att göra avsättning till *allmän investeringsreserv*. Beloppet sätts in på allmänt investeringskonto och får inte tas ut förrän i utgången av november månad det år avsättningen prövats vid taxeringen. Avsättningarna får endast utnyttjas för vissa ändamål för att de inte ska bli återförda till beskattning. Om det fortfarande finns kvar medel på allmänt investeringskonto sedan sju år förlutit från inbetalningen skall resterande belopp återföras till beskattning.

Aktiebolagen får göra avsättningar till *investeringsfond*, 100 % av beloppet skall betalas in till Riksbanken.

Ianspråktaget belopp för en investering från allmän investeringsreserv och investeringsfond innebär att investeringen blir direktavskriven.

Egenföretagarnas avsättning till investeringsreserv är relativt sällsynt förekommande. Vidare är det ovanligt att mindre aktiebolag gör avsättningar till investeringsfond. I de följande räkneexemplen beaktas därför inte denna möjlighet till bokslutsdisposition.

Såväl aktiebolag som enskild firma har möjlighet till *lagernedskrivning* med 50 % av lagrets värde efter avdrag för inkurans. Om avsättning till resultatutjämningsfond görs parallellt begränsas rätten till lagernedskrivning till 35 %.

Resultatutjämningsfond: Aktiebolag och enskild firma kan göra avsättningar till lönebaserad resultatutjämningsfond. Avsättningen görs med 20 % på utbetalad lön inkl. källskatt och naturaförmån. Föregående års avsättning återförs till beskattning.

För enskild firma finns dessutom möjlighet att göra en avsättning på nettointäkten i förvärvskällan med 15 % till *inkomstbaserad resultatutjämningsfond*. Denna får göras *efter* det att den lönebaserade fondavsättningen är gjord, men *före* avdrag för egenavgifter och avsättning till investeringsreserv.

Föregående års avsättningar skall återföras till beskattning.

Skattesatser i dagens system

För 1988 gäller nedanstående skattesatser. Beloppen i skatteskalan är beskattningsbar inkomst, dvs. inkomst efter avdrag för ett grundavdrag på 10 000. Procentsatsen inkluderar dels den kommunala skattesatsen som antas vara 30 % och dels den statliga skatten.

0	- 70 000	35 %
70 000	- 140 000	50 %
140 000	- 190 000	64 %
≥	190 000	75 %

Arbetsgivaravgiften utgör 27 % av hela *lönekostnaden.* Lönekostnaden innnefattar lön, värdet av naturaförmån, källskatt och sociala avgifter.

Vid 1988 års skatteregler blir därmed kostnaden för kontantuttag enligt nedanstående tablå.

Kontantuttag	72 000	108 000
Skatt	41 000	90 611
Arbetsgivaravgifter	41 795	73 459
Summa	154 795	272 070

Antaganden om bokslutsdispositioner

I beräkningarna har förutsatts att bokslutsdispositioner, i mån av lönsamhetsutrymme, utnyttjas fullt ut.

Förändringarna i avsättningar till resultatutjämningsfond (RUF) och lagerreserv (LR) – det som påverkar den beskattningsbara inkomsten – har utgått från ett antagande att prisökningen på lagret är 10 % och lönerna likaledes ökar med 10 %. Lagernedskrivningen är begränsad till 35 %, då RUF utnyttjas av båda företagsformerna. I alternativet noll anställda är dock lagernedskrivningen 50 %.

För överavskrivningar har storleken på dessa hämtats från statistiska uppgifter för gruppen samtliga företag (SCB Företagen 1986). Årets överavskrivningar har relaterats till bokfört värde på inventarier och byggnader. Denna beräkning ger en procentsats på 6 %. Antagandena ger nedanstående gemensamma bokslutsdispositioner för enskild firma och aktiebolag i räkneexemplet.

Alternativet tre anställda

Överavskrivning	(250 000+150 000)*6%	=	24 000
RUF (löner)	360 000*10%*20%	=	7 200
LR	200 000*10%*35%	=	7 000
SUMMA:			38 200

Alternativet noll anställda

Överavskrivningar	24 000
Lagerreserv 200 000*10%*50%	10 000
SUMMA:	34 000

Enskild firma (EF) antas därutöver utnyttja inkomstbaserad RUF på 15 %. För att kunna beräkna effekten på den beskattningsbara inkomsten antas därvid att inkomsten är 10 % högre än föregående år.

Beräkningsmetodiken illustreras nedan för fallet med överskott på 400 000 och kontantuttag på 72 000.

Tre anställda		Noll anställda
AB		**AB**
Överskott	400 000	400 000
– ränta	–60 000	–60 000
– lönekostnad/ kontantuttag	–154 795	–154 795
Resultat 1	185 205	185 205
– B.disp	–38 200	–34 000
Resultat 2	147 005	151 205
Skatt 52%	–76 443	–78 626
Resultat 3	70 562	72 578

I alternativet med noll anställda förutsätts att företaget har samma resultat som i alternativet tre anställda. Exemplet avser att visa hur olika strukturer (anställda eller inte) skattemässigt påverkar företaget.

Tre anställda		Noll anställda
EF		**EF**
Överskott	400 000	400 000
– ränta	–60 000	–60 000
Resultat 1	340 000	340 000
– B.disp	–38 200	–38 200
L–SURV inkomst	–4 527	–4 590
Resultat 2	297 273	301 410
Egenavgifter 27%	–80 264	–81 381
Resultat 3	217 009	220 029
– skatt	–104 257	–106 521
– kontantuttag	–72 000	–72 000
Resultat 4	40 752	41 508

Utrymmet för expansion definieras som summan av resultatet efter skatter och avgifter och gjorda bokslutsdispositioner. I ovanstående exempel för tre anställda ger detta för aktiebolaget 108 762 (70 562 + 38 200 och för enskild firma 83 479 (40 752 + 4 527 + 38 200)

Beräkningarna för enskild firma görs under förutsättning att de inte gör större bokslutsdispositioner än att resultatet klarar att även täcka kontantuttaget.

I *tabell G.1* sammanfattas resultaten för de olika kombinationerna av kontantuttag och överskott i verksamheten.

Tabell G.1
Belopp för expansion i enskild firma och aktiebolag vid olika kombinationer av kontantuttag och överskott. 1988 års skatteregler. 1000–tal kr.

Uttag		Överskott 300	400
Tre anställda			
72	EF	57,3	83,5
	AB	60,8	108,8
108	EF	–17,5	47,5
	AB	–32,1	52,7
Noll anställda			
72	EF	54,7	80,1
	AB	58,6	106,8
108	EF	–17,5	44,1
	AB	–32,1	50,3

Av tabellen framgår att skillnaden i belopp för expansion ökar med överskottet till förmån för aktiebolaget. Dessa skillnader är dock mindre ju högre kontantuttaget är, då utrymmet för bokslutsdispositioner i aktiebolaget begränsas av det högre tröskellöneuttaget. De negativa talen i tabellen, för kombinationen av överskott på 300 000 och kontantuttag på 108 000, beror på att denna kombination inte tillåter det stipulerade uttaget eftersom resultatet är för litet (-32,1). För alternativet noll anställda blir det mindre över till expansion då man inte har någon RUF-avsättning för anställda.

3 Nya skatteregler

Enligt de nya skattereglerna kommer de skattemässiga reserveringarna att slopas. Dagens avskrivningsregler kommer dock att ligga kvar. En ny reserveringsmöjlighet, SURV, kommer att införas. Denna reserveringsmöjlighet är uppdelad på dels en K-SURV som är kopplad till det egna kapitalet och dels en L-SURV som är kopplad till lönesumman. Reglerna presenteras nedan.

Aktiebolag

Enligt det nya skattereglerna får aktiebolagen välja mellan att göra en K-SURV-avsättning på 30 % av det utgående egna kapitalet eller att göra en L-SURV-avsättning på 30 % av lönesumman upp till 25 basbelopp. För lönekostnader överstigande 25 basbelopp reduceras därefter L-SURV-avsättningen till 10 %. K-SURV-avsättningen ska göras på utgående eget kapital. För aktiebolag har i exemplet förutsatts att det inte har gjorts

utdelning eller emissioner som påverkar det egna kapitalet.

Enskild firma

För enskild firma medges en parallellanvändning av K-SURV/L-SURV enligt nedan.

30 % av utgående eget kapital + 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp ≤ 8 basbelopp

För att en K-SURV-avsättning ska vara möjlig måste det egna kapitalet ha ökat sedan föregående år. Vid en minskning av det egna kapitalet sker en motsvarande minskning av K-SURVEN. För enskild firma blir beräkningen av K-SURV-ökningen komplicerad eftersom det utgående egna kapitalet påverkas dels av kontantuttagets storlek, dels av den progressiva skatten. Genom beräkningar som beaktar både progressiv skatt och kontantuttagets storlek har K-SURVEN fastställts för enskild firma.

I praktiken förenklas beräkningarna eftersom egenföretagaren löpande betalar skatt och sociala avgifter under året. Den eventuella skuld eller fordran avseende inkomstskatt eller sociala avgifter som kan uppstå på grund av att de löpande skattebetalningarna inte stämmer överens med slutlig debitering beaktas ej.

Skattesatser

Nedanstående skiktgränser gäller för beskattningsbar inkomst, dvs. inkomst efter grundavdrag på 12 000.

0-160 000	30 %
≥ 160 000	50 %

Med de nya skattesatserna blir *kostnaden för kontantuttag*:

Kontantuttag	72 000	108 000
Skatt	25 714	41 143
Avgifter	36 141	55 162
Summa:	133 855	204 305

En jämförelse med motsvarande tablå vid dagens regler (se föregående exempel) visar att de sänkta skattesatserna i inkomstskatten väsentligen sänker kostnaden för kontantuttag. Som senare framgår bidrar detta till att öka expansionsutrymmet för de båda företagsformerna.

Beräkningarna utgår från att ett företag har 400 000 respektive 300 000 i överskott före räntor och reserveringar. För de båda alternativen utgår man från ett kontantuttag på 72 000 resp. 108 000. Vidare har beräkningarna utgått från att företaget har noll resp. tre anställda. Beräkningsmetodiken illustreras nedan för kombinationen med 72 000 i kontantuttag och 400 000 i överskott.

Noll anställda:

AB	
Överskott	400
– räntor	–60
– överavskr.	–24
– löneuttag	–133,9
Resultat 1	182,1
K-SURV-ökning	–38,2
Resultat 2	143,9
Skatt	–43,2
Resultat 3	100,7
För expansion	162,9

EF	
Överskott	400
– räntor	–60
– överavskr.	–24
Resultat 1	316
K-SURV-ökning	–29,5
Resultat 2	286,5
Egenav. 27%	–77,4
Resultat 3	209,1
Skatt	–66,6
Resultat 4	142,5
Kontantuttag	–72
Resultat 5	70,5
För expansion	124

Tre anställda:

I det andra alternativet förutsätts företagen ha tre anställda. Överskottet är detsamma som i exemplet ovan efter det att lönerna för de tre anställda har dragits bort.

För aktiebolaget blir det mest förmånligt att välja L-SURV-alternativet. Årets avsättning utgör ökningen i lönekostnaderna som antas vara 10 %. I underlaget för L-SURV får inte arbetsgivaravgifter medräknas. Bolagsägarens eget löneuttag medräknas i L-SURV-underlaget.

Årets L-SURV-avsättning för aktiebolag blir:

eget kontantuttag	72
skatt, kontantuttag	25,7
löner 3 anst. *120	360
Summa	457,7
Antagen löneökning från föregående år (10%)	45,8
L-SURV-avsättning 30%	13,7

Avsättning med 30 % får inte överstiga 25 basbelopp. Om ett basbelopp är 30 innebär det att avsättning med 30 % får göras upp till 750. L-SURV-avsättningen i exemplet överstiger inte denna gräns.

Beräkningsmetodiken ser ut enligt mallen ovan:

AB

Resultat 1	182,1
L-SURV-avsättning	–13,7
Resultat 2	168,4
Skatt	–50,5
Resultat 3	117,9
För expansion	155,6

Enskild firma

För enskild firma medges en parallell användning av K-SURV och L-SURV. Beräkningsmetodiken ser ut enligt mallen ovan för enskild firma.

Enskild firma

Resultat 1	316
L-SURV 360*10%*20%	–7,2
Resultat 2	308,8
K-SURV-ökning (enl. beräkn.)	–29,5
Resultat 3	279,3
Egenavgifter 27%	–75,4
Resultat 4	203,9
Skatt	–79,9
Resultat 5	124
Kontantuttag	–72
Resultat 6	52
För expansion	112,7

För enskild firma är reserveringarna begränsade till 8 basbelopp totalt. I exemplen överskrids inte denna gräns.

I *tabell G.2* sammanfattas resultaten för de olika kombinationerna av kontantuttag och överskott för enskild firma och aktiebolag för de båda alternativen med noll anställda och tre anställda.

Tabell G.2
Belopp för expansion i enskild firma och aktiebolag vid olika kombinationer av kontantuttag och överskott. Nya skatteregler. 1000–tal kr.

Uttag		Överskott 300	400
Tre anställda			
72	EF	81,6	112,7
	AB	85,6	155,6
108	EF	39,4	76,7
	AB	35,7	106,8
Noll anställda			
72	EF	78,7	124,0
	AB	86,6	162,9
108	EF	36,6	88,0
	AB	32,9	109,2

För alternativet *0 anställda* gäller att endast K-SURVEN utnyttjats då man inte har några anställda.

För alternativet *3 anställda* medges en parallellanvändning av K-SURV/L-SURV för enskild firma. Det gör att expansionsutrymmet för enskild firma ökar relativt sett jämfört med aktiebolaget. Vidare kan konstateras att det är mest lönsamt för aktiebolaget att bara använda sig

av K-SURV-alternativet, då detta ger störst expansionsutrymme. Endast kombinationen lågt överskott och högt kontantuttag gör att L-SURV-avsättningen är mer gynnsam för aktiebolaget, eftersom reserveringen inte är kopplad till vinstnivån.

I förhållande till *dagens regler* (se tabell G.1) kan för det första noteras att utrymmet för expansion allmänt sett ökar för såväl enskild firma som aktiebolag. Förklaringen ligger dels i de sänkta skattesatserna för fysiska personer, som sänker kostnaden för kontantuttag, och dels i den sänkta bolagsskatten.

Beträffande de relativa expansionsmöjligheterna för de båda företagsformerna kan följande sägas. Vid kombinationen av *lågt* överskott och *lågt* uttag sker en viss förändring till aktiebolagets förmån. Vid större krav på uttag kommer vid lågt överskott enskild firma att ha bättre expansionsmöjligheter än aktiebolaget. Det beror på att kontantuttaget tas ut som en lönekostnad *före* reserveringarna i aktiebolaget. Det leder till att reserveringsutrymmet minskar jämfört med enskild firma, där kontantuttaget tas ut *efter* reserveringarna. Förutsättningen är dock att resultatet är så pass bra att det möjliggör en större reservering i enskild firma än i aktiebolaget.

Vid *höga* överskott gynnas aktiebolaget, eftersom den progressiva beskattningen träder in i de högre inkomstskikten för enskild firma. Dessutom träffas överskotten i enskild firma av egenavgifter. Skillnaden mellan enskild firma och aktiebolag minskar om det höga överskottet motsvaras av ett högt kontantuttag.

Slutligen bör påpekas att de valda företagsexemplen för enskild firma i dessa exempel inte överskrider spärregeln för reserveringar på 8 basbelopp. I de fall enskild firma skulle uppnå takbeloppet för reserveringar kommer de givetvis att missgynnas jämfört med aktiebolagen.

Sammanfattning

I denna bilaga har beskrivits de relativa expansionsmöjligheterna för enskild firma och aktiebolag vid dagens (1988 års) skatteregler och vid de nya skattereglerna. Rent allmänt förbättrar de nya skattereglerna förutsättningarna för expansion och balansen mellan de olika företagsformerna förändras inte nämnvärt, utom för det fall överskottet i verksamheten är stort, då aktiebolaget får ett ökat försteg.

Bilaga H Några principfrågor vid utformningen av staketmodeller

I denna bilaga behandlas ett antal principfrågor av ekonomiskt slag, som aktualiseras vid varje slag av staketmodell, oberoende av för vilken företagsform modellen skall tillämpas.

Gemensamt för olika staketmodeller är att de i likhet med aktiebolagsformen medger att de två leden i dubbelbeskattningen separeras i tiden. Detta gör det möjligt att expandera verksamheten med enkelbeskattade medel, genom att andraledsbeskattningen aktualiseras först vid *uttag* av inkomster ur verksamheten.

1 Avsteg från dubbelbeskattning eller ej?

En *första* fråga gäller om löpande inkomster i sin helhet skall träffas av "staketskatt", oberoende av om inkomsten tas ut eller ej. Denna fråga har att göra med om det finns skäl att göra avsteg från principen om dubbelbeskattning för viss del av inkomsterna. Det kan hävdas att en viss del av inkomsten är att betrakta som ränta på insatt kapital – en slags normalavkastning – som i likhet med vanlig bankränta enbart bör träffas av kapitalskatt hos mottagaren. Tekniskt kan detta ske genom att uttaget av normalavkastning görs avdragsgillt vid beräkningen av underlaget för staketskatten.

Frågan är huruvida detta avsteg från principen om dubbelbeskattning är motiverat eller ej. Å ena sidan kan hävdas, då motsvarande normalavkastning inte undandras dubbelbeskattning i aktiebolagsfallet, att avsteget är omotiverat. En näringsidkare som bedriver verksamhet i form av ett aktiebolag kan ju inte ta ut en viss del av inkomsten utan att denna först träffats av bolagsskatt.

Å andra sidan kan hävdas att parallelliteten med bankränta och motsvarande avdragsrätt för låneräntor i aktiebolaget motiverar avdragsrätt även inom staketet. Med detta synsätt kan det kapital som avkastningen anses belöpa på emellertid inte betraktas som eget kapital i näringsverksamheten utan bör ses som lånat kapital, som företagaren skjutit till från privatekonomin. Detta har betydelse för hur kapitalet skall behandlas vid definitionen av SURV-underlaget. Om avdragsrätt medges saknas motiv att inkludera kapitalet i SURV-underlaget.

En likformig behandling av aktiebolag och staketföretag talar alltså för att avdrag för normalavkastning på kapital som tillskjutits endast kan medges för det fall detta kapital ur staketföretagets synvinkel betraktas som främmande kapital.

2 Beskattning av omedelbart uttag

För det fall undantag enligt ovan ej medges gäller en *andra* fråga hur man med bibehållen dubbelbeskattning skall behandla *omedelbara* uttag av löpande inkomster dels vid staketbeskattningen, dels hos mottagaren. Avgörande är här om uttaget till viss del skall ses som kapitalinkomst eller i sin helhet som arbetsinkomst hos mottagaren. Om det till viss del ses som kapitalinkomst är det naturligt – jämför situationen för aktiebolaget – att denna del inte är avdragsgill inom staketet. Om uttaget däremot i sin helhet ses som arbetsinkomst bör det vara avdragsgillt – jämför löneuttag i ett fåmansaktiebolag –samtidigt som det belastas med socialavgifter och full inkomstskatt.

För det stora flertalet inkomsttagare som enligt förslaget från RINK enbart betalar kommunalskatt ger detta ungefärlig neutralitet mellan uttag som kapitalinkomst och arbetsinkomst. Med en staketskatt på 30 % blir för en inkomsttagare med enbart kommunalskatt på 30 % det totala skatteuttaget på kapitalinkomst 51 % (30 + 0,3*70) och på arbetsinkomst ca 49 % (27[1] + 0,3*73).

För näringsidkare som därutöver betalar statlig inkomstskatt om 20 % blir uttag som kapitalinkomst förmånligare. Därmed aktualiseras för staketföretag samma slag av spärregler som de som föreslås av RINK för fåmansaktiebolag.

3 Beskattning av uppskjutet uttag

De inkomster som inte omedelbart tas ut förutsätts beskattas med en staketskatt och dessa inkomster kommer att utgöra beskattat eget kapital i företaget. Den *tredje* frågan gäller hur uttag av sådant – enkelbeskattat – kapital skall behandlas inom staketet och hos mottagaren.

Liksom vid omedelbart uttag är det för det första möjligt att betrakta en del av uttaget som *kapitalinkomst*, varvid det inte skall vara avdragsgillt inom staketet och beskattas som kapitalinkomst hos mottagaren. Liksom vid omedelbart uttag krävs – p.g.a. den separata kapitalinkomstbeskattningen hos mottagaren – ett tak för möjligheten att göra uttag som kapitalinkomst.

Om det uppskjutna uttaget i stället betraktas som *arbetsinkomst* finns två alternativa möjligheter. I analogi med löneuttag ur aktiebolag kan uttaget för det första göras avdragsgillt inom staketet, varvid det grundar socialavgifter och beskattas som tjänsteinkomst hos mottagaren. Avdragsgillheten – som förutsätter att verksamheten har löpande inkomster mot vilka avdrag kan göras – innebär att den formella trippelbeskattningen genom ursprunglig staketskatt, socialavgifter och inkomstskatt reduceras

---

[1] Här förutsätts att socialavgifterna i sin helhet utgör skatt. Om man i stället antar att enbart ca 19 % – jfr förslaget om grundavgift – utgör skatt blir den totala skatten 41 % (19 + 0,3*73).

till den åsyftade dubbelbeskattningen[2].

Det andra alternativet innebär att uttaget, trots att det anses utgöra arbetsinkomst, inte görs avdragsgillt inom staketet. Denna lösning möjliggör uttag även om löpande inkomster är otillräckliga för att medge fullt avdrag för uttaget. För att trippelbeskattning skall undvikas i detta fall skall uttaget – trots att det anses vara en tjänsteinkomst – inte grunda egenavgift utan enbart träffas av inkomstskatt[3]. Frågan uppkommer då hur sådana uttag, som betraktas som arbetsinkomst men där inga avgifter utgår, skall behandlas ur förmånssynpunkt. Här finns två alternativa synsätt.

I det första alternativet anses inte uttaget, trots att det betraktas som arbetsinkomst, vara förmånsgrundande. Detta alternativ är i linje med den av RINK föreslagna lösningen beträffande överuttag som utdelning från fåmansaktiebolag, där avgifter inte utgår och uttaget inte heller är förmånsgrundande.

I det andra alternativet anses avgiften redan erlagd genom att den sparade inkomsten vid intjänandet beskattats med staketskatt. Med detta synsätt skall uttaget vara förmånsgrundande – här förutsätts någon form av clearingförfarande mellan skattemyndigheterna och riksförsäkringsverket.

4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis aktualiseras alltså tre frågor vid skattebehandlingen av uttag från en staketverksamhet. Den första gäller om någon del av näringsinkomsten skall undandras dubbelbeskattning. Av central betydelse är om det kapital som denna del av inkomsten antas utgöra avkastning på skall – i SURV–sammanhang - anses vara eget eller främmande kapital.

Den andra frågan gäller om uttag – efter det staketskatt erlagts – ur mottagarens synvinkel skall anses vara kapitalinkomst till viss del eller i sin helhet arbetsinkomst. I det förra fallet aktualiseras olika slag av spärregler.

Den tredje frågan gäller om uttag av sparade, enkelbeskattade inkomster som tas ut som arbetsinkomst skall vara avdragsgilla eller ej och hur i det senare fallet uttaget skall betraktas ur förmånssynpunkt.

---

[2] Ett räkneexempel kan illustrera. Antag att företagaren år 1 har en inkomst på 100 som efter staketskatt på 30 ger en sparad inkomst på 70. Med en ränta efter skatt på 7 % växer detta belopp till år 2 till 74,9 som med avdragsgillhet tas ut detta år. Avdragsgillheten medger ett uttag på 107 (74,9/0,7) på vilket betalas socialavgifter med 28,89. Om företagaren har en marginalskatt på 50 % utgår vidare inkomstskatt på 39,06 (0,5(107-28,89)), vilket ger en behållning på 39,06. Om uttaget i stället hade gjorts omedelbart som avdragsgill arbetsinkomst har behållningen år 1 blivit 36,5, vilket efter sparande privat – till en ränta på 7 % – hade givit en behållning år 2 på 39,06, dvs samma behållning som vid sparande i företaget.

[3] Om avgifter ändå tas ut på ett icke-avdragsgillt uttag kräver eliminering av trippelbeskattningen att mottagaren vid beräkningen av inkomstskatt medges avräkning för den inom staketet erlagda skatten.

Bilaga I Beräkning av K-SURV och skatt samt av uppskovsbelopp för återföring

1 Inledning

I denna bilaga redovisas några räkneexempel, som illustrerar beräkning av K-SURV och skatt. I avsnitt 2 görs beräkningen för ett fortvarighetstillstånd, där företaget går in i beskattningsåret med en SURV-avsättning. I avsnitt 3 beskrivs hur det i kapitel 7 omnämnda uppskovsbeloppet m.m. bestäms övergångsåret.

2 Bestämning av K-SURV och skatt

Basen för K-SURVEN utgörs av tillgångarnas skattemässiga värden med avdrag för skulder. Årets skatt utgör därvid skuld, vilket komplicerar beräkningen genom att skatten i sin tur påverkas av SURV-avsättningen[1]. Detta innebär att skatt och SURV-avsättning måste bestämmas samtidigt. Tillvägagångssättet kan illustreras med ett exempel.

Företaget antas vid årets ingång ha nedanstående balansräkning.

IB

Tillgångar	1000	Skulder	500
		SURV	150
		EK	350

Företaget antas alltså föregående år ha gjort maximal SURV-avsättning (30 % av SURV-underlaget på 500). Under året antas vinsten vara 100. Årets SURV-avsättning och skatt beräknas på den utgående balansen, som har följande utseende

UB

Tillgångar	1100	Skulder	500
		SURV	?
		Skatt	?
		EK	?

Årets (maximala) SURV-avsättning ges av följande samband

SURV = 0,3*(1100 - 500 - Skatt)

SURV-underlaget utgörs alltså av tillgångarnas värde (1100) med avdrag för skulder inkl. årets skatt (500 - Skatt). Årets skatt ges å andra sidan av följande samband

Skatt = 0,3*(100 + 150 - SURV)

Beskattningsbar inkomst ges alltså av årets vinst (100) med tillägg för

[1] För enskild näringsverksamhet beräknas av enkelhetsskäl SURV-underlaget utan beaktande av årets skatt.

återföring av ingående SURV (150) och med avdrag för årets SURV-avsättning.

Om skatteuttrycket i det andra sambandet sätts in i uttrycket för årets SURV-avsättning kan den senare bestämmas till 173. Om detta SURV-belopp sätts in i uttrycket för skatten erhålls årets skatt, 23. Utgående balans får nedanstående utseende.

UB

Tillgångar	1100	Skulder	500
		SURV	173
		Skatt	23
		Årets vinst	54
		EK	350

Exemplet visar att möjligheten till SURV-avsättning ger en effektiv skatt på årets vinst om (ca) 23 %.

3 Bestämning av uppskovsbelopp och skatt övergångsåret

Vid övergången till det nya systemet skall ett uppskovsbelopp (fortsättningsvis kallad skattepliktig intäkt) bestämmas. Den skattepliktiga intäkten utgörs av upplösta reserver med avdrag för första årets avsättning till K-SURV. Proceduren illustreras nedan genom ett exempel.

Företagets ingående balans har följande utseende:

IB

Tillgångar	1000	Skulder	500
		Reserver	250
		EK	250

Årets vinst antas vara 100. Beräkningen av skattepliktig intäkt (SI), SURV och skatt skall göras på nedanstående utgående balans.

UB

Tillgångar	1100	Skulder	500
		SI	?
		SURV	?
		Skatt	?
		EK	?

Beräkningen görs i flera steg. I ett första steg kan årets SURV-avsättning bestämmas genom följande två samband, nämligen

(1) SURV = 0,3*(1100 - 500 - Skatt)
(2) Skatt = 0,3*(250 + 100 - SURV)

SURV-underlaget utgörs alltså av tillgångar minus skulder (inkl.skatten). Skatteunderlaget utgörs av den upplösta reserven och årets vinst med avdrag för SURV-avsättningen. Genom insättning av skatteuttrycket (2) i uttrycket för SURV (1) kan SURV-avsättningen bestämmas till 163.

I ett andra steg beräknas den skattepliktiga intäkten, som ges av upplösta reserver med avdrag för årets SURV-avsättning. I exemplet blir den skattepliktiga intäkten 87 (250 - 163).

Årets skatt blir beroende av hur stor del av den skattepliktiga intäkten som återförs det första året. Nedan illustreras utfallet för två alternativ.

I det första alternativet återför företaget 30 % av den skattepliktiga intäkten på 87, dvs. 26. Skatten på detta belopp är (ca) 8. Årets totala skatt – inkl. skatten på årets vinst – kan beräknas på följande sätt. Den totala skatten – på hela den skattepliktiga intäkten och årets vinst – kan genom samband (2) bestämmas till 56. Från detta belopp skall dras den skatt som sparas genom att 70 % av den skattepliktiga intäkten sparas. Den sparade skatten uppgår till 18 (0,3*0,7*87). Följaktligen blir årets totala skatt 38. Den utgående balansen – där återstående intäktsbelopp till 70 % utgör eget kapital – får nedanstående utseende.

		UB	
Tillgångar	1100	Skulder	500
		SI	61
		SURV	163
		Skatt	38
		EK	338

I detta alternativ ökar det egna kapitalet med 88, vilket kan tolkas som summan av tillskott från återförd del av skattepliktig intäkt på 18 (0,7*26) och tillskott från årets vinst efter skatt på 70.

I alternativ två antas företaget återföra den skattepliktiga intäkten det första året. Därvid utgår rabatt med 13,5 %. Detta sänker skatten på det återförda beloppet till 22,6 (0,3*0,865*87). Den totala skatten för året blir 52,6 och den utgående balansen får nedanstående utseende.

		UB	
Tillgångar	1100	Skulder	500
		SURV	163
		Skatt	52,6
		EK	384,4

I alternativet ökar det egna kapitalet med 134,4, varav 70 kan sägas vara hänförligt till årets vinst och 64,4 till den i sin helhet återförda och rabatterade intäkten på 75,3 (0,865*87). Skatten på den rabatterade intäkten är 22,6.

Bilaga K Beskattning av handelsbolag i olika länder

I denna bilaga ges en beskrivning av skatteregler m.m. för handelsbolag i ett antal länder. Årtalen anger tidpunkt för vilken resp. uppgift avser. Eventuella ändringar därefter har inte beaktats.

Vid tillämpning av de svenska dubbelbeskattningsavtalen bör observeras att handelsbolagen i dag i de allra flesta fall inte omfattas. Avtalen tillämpas normalt på "personer som har hemvist i en (eller båda) avtalsslutande stat" (art.1). Med "person med hemvist i en avtalsslutande stat" åsyftas person som "är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning..." (art. 4).

Belgien (1984)

Det finns fyra slag av handelsbolag:

	Juridisk person	Skatte-subjekt	
General partnership (handelsbolag)	Ja	Ja (besk. som aktiebolag)	*
Limited partnership (kommanditbolag)	Ja	-"-	*
Limited partnership with issued shares (kommanditbolag med aktier)	Ja	-"-	
Company partnership with limited liability (egentligen ett slags mindre aktiebolag)	Ja	-"-	*

*) Kan välja att i stället låta bolagsmännen beskattas för bolagets inkomster. Ett sådant val är förenat med vissa villkor bl. a får antalet bolagsmän inte överstiga femton.

Danmark (1989)

Handels- och kommanditbolag beskattas som i Sverige. Av- och nedskrivningar kan emellertid göras individuellt. De är juridiska personer.

Finland (1989)

Huvudregeln är att handelsbolags och kommanditbolags inkomster beskattas hos delägarna. När ett bolag som bedriver rörelse (aktiva inkomster) registreras kan man emellertid välja att beskatta hälften av inkomsterna hos delägarna och hälften hos bolaget. Handelsbolaget beskattas på samma sätt som ett aktiebolag. De är juridiska personer.

Frankrike (1985)

Handelsbolag (general partnership)

Juridisk person.

Dessa bolag beskattas på samma sätt som i Sverige. Dock kan man välja att i skattehänseende i stället behandla handelsbolaget på samma sätt som ett aktiebolag.

Kommanditbolag (limited partnership)

Juridisk person.

Ett kommanditbolag kan välja att utge "aktier" (issue shares) – detta är emellertid ovanligt. Ett dylikt bolag kallas ett "share–issuing limited partnership" och beskattas alltid på samma sätt som ett aktiebolag.

Övriga kommanditbolag beskattas också alltid som aktiebolag till *den del* vinsten belöper på kommanditdelägare. Den del av vinsten som belöper på komplementärer beskattas enligt huvudregeln hos delägarna. Dessa har dock samma valmöjlighet som gäller för handelsbolag (se ovan).

Irland (1987)

Handelsbolag är inte juridiska personer. De kan trots detta i eget namn svara och kära inför domstol.

Handelsbolag beskattas på samma sätt som i Sverige.

Island (1989)

Vid registrering av handelsbolag eller kommanditbolag kan man välja att antingen låta bolaget beskattas för hela bolagets inkomster eller att låta delägarna beskattas. Detta val är definitivt. Bolagen är juridiska personer.

Italien (1987)

Handelsbolag (och kommanditbolag) är juridiska personer och det finns tre slag av handelsbolag:

1) General partnership (handelsbolag)
2) Limited partnership (kommanditbolag)
3) Limited partnership with shares (kommanditbolag med aktier)

Handelsbolagen 1) – 2) utgör inte skattesubjekt utan delägarna beskattas personligen. Limited partnership with shares utgör däremot ett skattesubjekt och beskattas på samma sätt som ett aktiebolag.

Alla handelsbolag utgör skattesubjekt beträffande lokal inkomstskatt.

Luxemburg (1986)

Handelsbolag (och kommanditbolag) är inte juridiska personer.

Fyra slag av handelsbolag:

1) och 2) General partnership (Societe en nom collectif *och* societe civile – det sistnämnda liknar mer vårt enkla bolag
3) Limited partnership (kommanditbolag)
4) Limited partnership with shares (kommanditbolag med aktier)

Handelsbolagen 1) – 3) utgör inte skattesubjekt utan delägarna beskattas personligen.

Limited partnership with shares utgör däremot ett skattesubjekt och beskattas på samma sätt som ett aktiebolag. Komplementärer i ett sådant bolag är emellertid personligen betalningsansvariga för bolagets skatt till den del som de tagit ut medel ur bolaget.

Alla handelsbolag är skattesubjekt beträffande moms och kommunal näringsskatt (skatt som beräknas på både inkomst – trade income – och på förmögenhet – trade capital).

Nederländerna (1986)

Samma regler som gäller i Sverige med följande avvikelser.

Varje handelsbolagsman kan själv välja metod för hur lagret skall värderas, vilka avskrivningar som skall göras etc.

Vid försäljning av en handelsbolagsandel beskattas överlåtaren som om han sålt inkråmet. Särskilda regler gäller vid försäljning till barn.

Norge (1989)

Huvudregeln är att handels- och kommanditbolag beskattas på samma sätt som i Sverige. Avskrivningar och skattemässiga dispositioner görs emellertid individuellt av varje enskild delägare. Bolagen är juridiska personer.

Det finns dock möjlighet att inregistrera en typ av handelsbolag, "selskap med delt ansvar" (DA), som innebär att varje delägare endast har ett ansvar motsvarande *sin del* av bolagets förpliktelser (oberoende av egen insats). Ett sådant bolag utgör skattesubjekt och beskattas enligt reglerna för aktiebolag.

Spanien (1986)

Handelsbolag (och kommanditbolag) är juridiska personer. Huvudregeln är att handelsbolaget beskattas på samma sätt som ett aktiebolag, dvs. är ett skattesubjekt. När handelsbolagets verksamhet avser "professional activity" (här åsyftas advokater, läkare, tandläkare etc.) och alla bolagsmän är "professionals" beskattas inte bolaget utan bolagsmännen personligen.

Storbritannien (1987)

Handelsbolag (samma regler för kommanditbolag) är inte juridiska personer (detta gäller inte i Skottland). Högst 20 bolagsmän (med vissa

undantag).

Handelsbolag beskattas på samma sätt som i Sverige. Själva deklarationen skall emellertid lämnas in av handelsbolaget, normalt sett av den först nämnde delägaren (en komplementär i förevarande fall) i handelsbolagsavtalet. Skatten betalas också in av bolaget. Bolagsmännen debiteras därefter i räkenskaperna.

USA (1988)

Handelsbolag och kommanditbolag behandlas i skattehänseende på samma sätt som i Sverige. Gränsdragningen mellan kommanditbolag och aktiebolag är emellertid flytande. I vissa fall kan ett kommanditbolag beskattas på samma sätt som ett aktiebolag om det har för stor likhet med ett aktiebolag, "corporate resemblance". Detta gäller i vissa fall då ett aktiebolag är "general partner" i ett kommanditbolag.

Västtyskland (1988)

General partnership (OHG) och Limited partnership (KG)

I formell mening utgör dessa ej juridiska personer. De kan emellertid förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt kära och svara inför domstol. De äger alltså de egenskaper som enligt svensk rätt skulle ha medfört att de betraktades som juridiska personer. I tysk rätt har man uttryckt förhållandet så, att de uppträder som juridiska personer men ändå inte är juridiska personer eftersom de av bolaget förvärvade rättigheterna och iklädda skyldigheterna omedelbart åvilar bolagsmännen.

De utgör skattesubjekt såvitt avser

* moms
* trade tax on income, en lokal skatt som normalt uttas med mellan 15 till drygt 20 procent av beskattningsunderlaget (utgångspunkten är underlaget vid bolags- och inkomstskatteberäkningen med ett antal justeringar multiplicerat med 5 procent), i Väst–Berlin uttas 9,2 procent, ett fribelopp på DM 36 000 för fysiska personer och handelsbolag, skatten är avdragsgill vid bolags- och inkomstbeskattningen
* trade tax on capital, en lokal skatt som normalt uppgår till en knapp procent av beskattningsunderlaget, vilket utgörs av "the total taxable net assets employed in the business" (med ett antal justeringar) multiplicerat med 0,2 procent, fribelopp på DM 120 000, skatten är avdragsgill vid bolags- och inkomstbeskattningen
* net assets tax, 0,6 procent av 3/4 av "the total net assets of the company (e. d.)", i princip tillgångarnas värde enligt balansräkningen med vissa justeringar (mark och byggnader värderas oftast till mellan 30–40 procent av marknadsvärdet), denna skatt får inte dras av vid beräkningen av andra skatter

* capital transactions tax, 1 procent av handelsbolagskapitalet när detta inbetalas, denna skatt tas ut endast vid ett tillfälle och endast om minst en av bolagsmännen är ett aktiebolag, skatten är avdragsgill vid inkomst- och bolagsbeskattningen

Ett tyskt handelsbolag utgör inte skattesubjekt vid taxeringen till statlig inkomst- och bolagsskatt.

KUNGL. BIBL.
1989-06-22
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1989

Kronologisk förteckning

1. Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. C.
2. Beskattning av fåmansföretag. Fi.
3. Integriteten vid statistikproduktion. C.
4. Fasta Öresundsförbindelser. K.
5. Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. C.
6. Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. C.
7. Vidgad etableringsfrihet för nya medier. U.
8. UD:s presstjänst. UD.
9. Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. Fi.
10. Två nya treåriga linjer. U.
11. Hushållssparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. Fi.
12. Den regionala problembilden. A.
13. Mångfald mot enfald. Del 1. A.
14. Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. A.
15. Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. K.
16. Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. Fi.
17. Risker och skydd för befolkningen. Fö.
18. SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. C.
19. Regionalpolitikens förutsättningar. A.
20. Tullregisterlag m.m. Fi.
21. Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. ME.
22. Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. U.
23. Parkeringsköp. Bo.
24. Statligt finansiellt stöd? I.
25. Rapporter till finansieringsutredningen. I.
26. Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. Fi.
27. Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. U.
28. Utbildningar för framtidens tandvård. U.
29. Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. U.
30. Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänster. U.
31. Statens mät- och provstyrelse. I.
32. Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. ME.
33. Reformerad inkomstbeskattning
    - Skattereformens huvudlinjer. Del 1.
    - Inkomst av kapital. Del 2.
    - Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3.
    - Bilagor, expertrapporter. Del 4. Fi.
34. Reformerad företagsbeskattning
    - Motiv och lagförslag. Del 1.
    - Expertrapporter. Del 2. Fi.
35. Reformerad mervärdeskatt m.m.
    - Motiv. Del 1.
    - Lagtext och bilagor. Del 2. Fi.
36. Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. Fi.

Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Utrikesdepartementet

UD:s presstjänst. [8]

Försvarsdepartementet

Risker och skydd för befolkningen. [17]

Kommunikationsdepartementet

Fasta Öresundsförbindelser. [4]
Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. [15]

Finansdepartementet

Beskattning av fåmansföretag. [2]
Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. [9]
Hushållsparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. [11]
Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. [16]
Tullregisterlag m.m. [20]
Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. [26]
Reformerad inkomstbeskattning
- Skattereformens huvudlinjer. Del 1. [33]
- Inkomst av kapital. Del 2. [33]
- Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3. [33]
- Bilagor, expertrapporter. Del 4. [33]

Reformerad företagsbeskattning
- Motiv och lagförslag. Del 1. [34]
- Expertrapporter. Del 2. [34]

Reformerad mervärdeskatt m.m.
- Motiv. Del 1. [35]
- Lagtext och bilagor. Del 2. [35]

Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. [36]

Utbildningsdepartementet

Vidgad etableringsfrihet för nya medier. [7]
Två nya treåriga linjer. [10]
Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. [22]
Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. [27]
Utbildningar för framtidens tandvård. [28]
Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. [29]
Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänst. [30]

Arbetsmarknadsdepartementet

Den regionala problembilden. [12]
Mångfald mot enfald. Del 1. [13]
Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. [14]
Regionalpolitikens förutsättningar. [19]

Industridepartementet

Statligt finansiellt stöd. [24]
Rapporter till finansieringsutredningen. [25]
Statens mät- och provstyrelse. [31]

Civildepartementet

Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. [1]
Integriteten vid statistikproduktion. [3]
Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. [5]
Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. [6]
SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. [18]

Bostadsdepartementet

Parkeringsköp. [23]

Miljö- och energidepartementet

Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. [21]
Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. [32]

KUNGL. BIBL.
1989-06-22
STOCKHOLM

De utredningar som arbetat fram förslag till den skattereform som planeras träda i kraft 1991 redovisar sina förslag i nedanstående SOU:er

SOU 1989:33
Reformerad inkomstbeskattning (RINK)
Del 1 Skattereformens huvudlinjer
Del 2 Inkomst av kapital
Del 3 Inkomst av tjänst, lagtext med kommentarer
Del 4 Bilagor, expertrapporter

SOU 1989:34
Reformerad företagsbeskattning (URF)
Del 1 Motiv och lagförslag
Del 2 Expertrapporter

SOU 1989:35
Reformerad mervärdeskatt m.m. (KIS)
Del 1 Motiv
Del 2 Lagtext och bilagor

SOU 1989:36
Inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU)

SOU 1989:38
Sammanfattning av skatteutredningarnas betänkanden

ISSN 0375-250X
ISBN 91-38-10325-7

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.