

## Regeringens proposition

1978/79:210

### om ändrad företagsbeskattning;

beslutad den 5 april 1979.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om ändrade regler för beskattning av företag. Förslaget, som bygger på företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag, berör två huvudområden inom företagsbeskattningen. Det första området gäller möjligheten för olika kategorier av rörelseidkare att bygga upp obeskattade reserver (skattekrediter) och att skattemässigt fördela inkomster mellan olika år. Det andra huvudområdet avser frågor rörande s. k. kedjebeskattning inom bolagssektorn samt concernbeskattning.

Enligt nuvarande regler kan obeskattade reserver byggas upp i första hand genom nedskrivning av lager och – såvitt gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar – genom avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning. I propositionen föreslås att de nuvarande allmänna lagernedskrivningsreglerna skall kompletteras med en möjlighet till lönebaserad reservering. Syftet med denna nya bas för bildande av skattekrediter är bl. a. att ge löncintensiva företag ökade möjligheter att hålla sysselsättningen uppe även under förlustperioder. Förslaget innebär närmare bestämt att den som bedriver rörelse eller jordbruk kan få avdrag för belopp som avsätts till en s. k. resultatutjämningsfond. Avsättningen får uppgå till högst 20 % av beskattningens årets lönesumma. I fråga om fysiska personer som bedriver rörelse eller jordbruk (egenföretagare) får avsättning göras med – förutom 20 % av lönen till anställda – högst 15 % av egenföretagarens inkomst före fondavsättningen.

Avsättningen till resultatutjämningsfond utgör ett alternativ till lagernedskrivning. Ett företag som yrkat avdrag för sådan avsättning har därför inte rätt att till någon del utnyttja de allmänna reglerna för lagernedskrivning. För att förhindra obehöriga skatteförmåner genom uppdelning av verksamhet på

flera formellt fristående företag föreslås vidare att lagernedskrivningsrätten skall gå förlorad även om ett närstående företag har gjort avsättning till resultatutjämningsfond.

F. n. får högst 40 % av årsvinsten sättas av till investeringsfond. En förutsättning för att avsättningen skall vara avdragsgill är att 46 % – för ekonomiska föreningar 40 % – av det avsatta beloppet betalas in på ett räntelöst konto i riksbanken. I propositionen föreslås att utrymmet för fondavsättningen ökas från 40 % till 50 % av årsvinsten samt att det belopp, som skall betalas in till riksbanken, höjs från 40 % resp. 46 % till 50 %. Samtidigt föreslås att den relativt sällan utnyttjade möjligheten att göra avsättning till investeringsfond för skogsbruk avskaffas genom att skogsfonder och rörelsefonder slås samman.

I propositionen föreslås vidare att ett investeringsfondsliknande system skall införas för egenföretagare. En egenföretagare skall enligt förslaget kunna sätta av högst hälften av inkomsten av rörelsen eller jordbruket till en s. k. allmän investeringsreserv. För att avdrag skall medges för avsättningen krävs att egenföretagaren betalar in ett belopp motsvarande hela avsättningen på en särskild bankräkning (allmänt investeringskonto). Den allmänna investeringsreserven får enligt förslaget i princip utnyttjas endast för investeringsändamål, dvs. för anskaffning av maskiner och andra inventarier samt för arbeten på byggnader och markanläggningar m. m. Under de första fem åren efter avsättningen är investeringsreserven bunden, vilket innebär att reserven inte får utnyttjas utan tillstånd av regeringen eller annan myndighet. Sedan denna femårsperiod har gått till ända får reserven utnyttjas utan tillstånd för investeringsändamål under en ny femårsperiod. Tio år efter avsättningen skall eventuellt kvarvarande del av reserven tas upp till beskattning. Om en egenföretagare tar ut medel från investeringskonto utan att använda motsvarande del av reserven för ett tillåtet investeringsändamål återförs reserven till beskattning. Samtidigt beskattas egenföretagaren i regel för ett särskilt tilläggsbelopp.

De föreslagna bestämmelserna om allmän investeringsreserv innehåller särskilda regler för yrkesfiskare. En yrkesfiskare skall såvitt kunna använda investeringsreserven fritt under hela tioårsperioden. Dessutom föreslås att kravet att investeringsreserven skall utnyttjas för investeringsändamål inte skall gälla i det fall då en yrkesfiskare har drabbats av en inkomstminskning. I en sådan situation skall yrkesfiskaren utan tillägg kunna återföra reserven t. ex. för bestridande av löpande driftkostnader.

För kulturarbetare föreslås ett inkomstutjämningsystem av skogskonto-modell. Förslaget innebär i huvudsak att en kulturarbetare, som visst år har fått en ovanligt hög inkomst, kan fördela beskattningen av en del av inkomsten på de därpå följande sex beskattningsåren. Tekniskt sett görs denna inkomstutjämnning på det sättet att kulturarbetaren får avdrag för belopp som betalas in på ett särskilt bankkonto (upphovsmannakonto). Beloppet beskattas när det, senast efter sex år, betalas ut från banken. Den

föreslagna inkomstutjämnningen knyts till ersättningar som den skattskyldige uppbär i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk och som skattemässigt skall redovisas som intäkt av rörelse.

Propositionen innehåller också förslag om en tekniskt inriktad översyn av reglerna för nedskrivning av lager. För att förhindra missbruk genom förvärv av s. k. bokslutslager föreslås att de allmänna lagernedskrivningsreglerna inte skall gälla om det är uppenbart att den skattskyldige har förvärvat visst varuparti för annat ändamål än den vanliga verksamheten. Vidare föreslås att lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse skall värderas med utgångspunkt i en uppskattad genomsnittlig produktionskostnad för djuren och inte – som f. n. – på grundval av djurens genomsnittliga marknadsvärde.

Det i Sverige tillämpade systemet för beskattning av bolagsinkomster innebär bl. a. att aktiebolagen först beskattas för sina vinster och att beskattning därefter också sker hos aktieägarna när vinstmedlen delas ut (dubbelbeskattning). I ett sådant system kan vinstmedel, som slussas mellan två eller flera bolag innan de delas ut till de slutliga bolagsägarna, bli beskattade i tre eller flera led (kedjebeskattnings). När medlen förs mellan svenska bolag, är kedjebeskattnings i stor utsträckning upphävd. I propositionen föreslås viss ytterligare inskränkning av kedjebeskattnings i dessa fall.

Kedjebeskattnings kan också uppkomma när ett svenskt moderbolag uppbär utdelning från utländskt dotterbolag. Genom de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra länder har denna form av kedjebeskattnings reducerats eller eliminerats. Vi saknar dock avtal med vissa länder där svenska företag gör betydande investeringar. I propositionen föreslås att en möjlighet skall öppnas att medge dispens från kedjebeskattnings i de fall då avtal saknas.

Propositionen innehåller också förslag om ändring i koncernbidragsreglerna. F. n. kan ett företag få avdrag för koncernbidrag som lämnas till vissa närstående företag inom samma koncern men däremot i regel inte för bidrag som lämnas direkt till koncernföretag som inte är på samma sätt närstående. Det är dock möjligt att med bibehållen avdragsrätt föra koncernbidrag etappvis genom en koncern till sådana företag. När koncernbidrag på detta sätt går i flera led genom koncernen, uppkommer särskilda problem vid den kommunala beskattningen. För att komma till rätta med dessa problem föreslås i propositionen att avdrag i betydligt större utsträckning än hittills skall kunna medges för koncernbidrag som lämnas direkt till företag utanför närståendekretsen. Samtidigt upphävs möjligheterna att med avdragsrätt föra koncernbidrag genom flera led.

Inom näringslivet förekommer inte sällan att ett företag bedriver verksamhet genom s. k. kommissionärsföretag. Enligt nuvarande regler får kommissionärsföretagets vinst redovisas hos huvudföretaget även om motsvarande

vinstöverflyttning genom koncernbidrag inte skulle ha tillåtits. I propositionen föreslås att sådan vinstöverflyttning till huvudföretaget i fortsättningen skall godkännas bara i de fall då förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag är uppfyllda.

I propositionen läggs slutligen fram förslag om vissa ändringar i bestämmelserna om aktiebolagens rätt till avdrag på nyemitterade aktier, det s. k. Annell-avdraget. Syftet med ändringarna är att bättre än hittills anpassa avdragsreglerna till bestämmelserna om dubbel- och kedjebeskattning.

De nya reglerna avses i huvudsak bli tillämpliga första gången vid 1981 års taxering. Det föreslås dock att avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv och uppskov med beskattning för insättning på upphovsmannakonto skall kunna medges redan vid 1980 års taxering. Den nya dispensregel som avser utdelning från utländskt dotterbolag föreslås bli tillämplig på utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978.

## 1 Förslag till Lag om allmän investeringsfond

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank rätt till avdrag enligt denna lag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till allmän investeringsfond. Sparbank får i balansräkningen ta upp allmän investeringsfond under benämningen investeringskonto.

Har ett företag under beskattningsåret haft nettointäkt av såväl jordbruksfastighet som rörelse eller har företaget bedrivit flera jordbruk eller flera rörelser, skall avdraget göras i den förvärvskälla vars vid taxering till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkt före avdraget är högst.

2 § Avdrag för avsättning till allmän investeringsfond medges med högst hälften av den justerade årsvinsten. Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster,

- a) ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,
- b) ökats med belopp som har avsatts till allmän investeringsfond och annan liknande fond,
- c) ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål,
- d) minskats med restituerade allmänna svenska skatter,
- e) minskats med belopp som enligt 6 § har återförts från lagerinvesteringskonto jämte tillägg på sådant belopp samt
- f) minskats med belopp som har föranlett höjning av årsvinsten på grund av övertagande av allmän investeringsfond enligt 13 §.

Har belopp på lagerinvesteringskonto återförts till beskattning medges, utöver vad som följer av första stycket, avdrag för avsättning till allmän investeringsfond med högst belopp som svarar mot det återförda beloppet, i förekommande fall ökat med tillägg på det återförda beloppet.

3 § Avdrag medges inte med högre belopp än två gånger det belopp som har inbetalats på räntelöst konto i riksbanken (konto för investering). För att medföra rätt till avdrag skall inbetalningen ha kommit riksbankskontor till handa under det beskattningsår som avsättningen avser eller därefter men senast den dag, då företaget enligt 34 § 1 mom. eller 34 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för beskattningsåret.

Inbetalning som har gjorts senare än vad som sägs i första stycket men senast den 30 juni under taxeringsåret skall, om företaget begär det, medföra samma rätt till avdrag. I nu avsedda fall skall företaget betala en särskild avgift

till statsverket. Avgiften är fyra procent eller – om inbetalning har gjorts senast en vecka efter den i första stycket angivna dagen – en procent av det för sent inbetalade beloppet.

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

Avgifterna är inte avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

4 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan besluta att allmän investeringsfond skall eller får tas i anspråk för ändamål som avses i 5 § första stycket. Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan vidare besluta att belopp som framdeles avsätts till allmän investeringsfond får tas i anspråk. Beslut som nu sagts får avse endast den tid och skall föras med de villkor i övrigt som läget på arbetsmarknaden eller andra förhållanden motiverar. Beslut kan gälla samtliga företag, företag av viss beskaffenhet eller visst eller vissa företag.

Allmän investeringsfond som har avsatts i viss förvärvskälla får tas i anspråk i samma förvärvskälla eller i annan förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan dock, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsfond tas i anspråk i förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet.

Företag, som ansöker om att ta allmän investeringsfond i anspråk, skall ha berett berörda arbetstagarorganisationer tillfälle att avge yttrande över ansökningen. Saknas sådana organisationer, skall i stället de anställda på lämpligt sätt beredas tillfälle att avge yttrande. Yttrandena skall fogas till ansökningen.

5 § Allmän investeringsfond får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för

a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad,

b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller underhåll av markanläggning här i riket och för avskrivning av sådan del av anskaffningsvärdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag,

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillred-

ningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande lyndighet här i riket,

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

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

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsfond, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av företag som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket e) och f) får göras endast efter medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond får inte avse begagnade inventarier. I fråga om inventarier som företaget har anskaffat från näringsidkare med vilken företaget är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får fonden tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.

Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller c), får företaget, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om tillgångar som avses i punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt i punkt 7 andra och tredje styckena och punkt 16 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

6 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan besluta att allmän investeringsfond får tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. Belopp, som har överförts till sådant konto, skall återföras till beskattning senast vid taxeringen för det tredje beskattningsåret efter det under vilket överföringen gjordes. Regeringen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att återföringen får ske först vid senare taxering. I sådant fall skall som skattepliktig intäkt också tas upp ett tilläggsbelopp som svarar mot viss, av regeringen bestämd andel av det återförda beloppet.

7 § Beslut enligt 4 och 6 §§ kan förenas med rätt för företaget att göra ett extra avdrag vid beräkningen av nettointäkten av förvärvskällan (investeringsavdrag).

I fråga om beslut enligt 4 § beräknas investeringsavdraget på den del av den allmänna investeringsfonden som har tagits i anspråk med stöd av beslutet. Avdraget utgör tio procent av det ianspråktagna beloppet om investeringsfonden tas i anspråk för ändamål som avses i 5 § första stycket a) eller c)–f) och tjugo procent om investeringsfonden tas i anspråk för ändamål som avses i 5 § första stycket b).

I fråga om beslut enligt 6 § medges investeringsavdrag för det eller de beskattningsår som den beslutande myndigheten bestämmer. Avdraget utgör tio procent av det belopp varmed värdet av lagret har ökat under beskattningsåret. Avdraget, eller i förekommande fall summan av avdragen, får dock inte överstiga tio procent av det belopp som har överförts till lagerinvesteringskonto.

8 § Har beslut enligt 4 eller 6 § meddelats får företaget från konto för investering ta ut medel som svarar mot hälften av den del av den allmänna investeringsfonden som skall eller får tas i anspråk. Utbetalning får inte göras före utgången av november månad det år då den mot inbetalningen svarande avsättningen har prövats vid taxeringen i första instans.

Har utbetalning skett skall ett belopp som svarar mot två gånger det utbetalade beloppet tas i anspråk av den allmänna investeringsfonden i enlighet med beslutet.

9 § Sedan fem år har förflutit från ingången av det kalenderår under vilket inbetalning till konto för investering har gjorts, får företaget utan särskilt tillstånd ta ut medel som svarar mot trettio procent av de inbetalade medlen minskat med medel som under femårsperioden har betalats ut enligt 14 § första stycket (fria sektorn). Med inbetalade medel avses inte medel som företaget enligt 13 § fjärde stycket har övertagit från annat företag.

Har företaget tagit ut den fria sektorn eller del av denna, skall ett belopp som svarar mot två gånger de utbetalade medlen tas i anspråk av den allmänna investeringsfonden för ändamål som avses i 5 § första stycket a)–d).

10 § Har allmän investeringsfond eller del av sådan fond tagits i anspråk enligt denna lag, utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka investeringsfonden har tagits i anspråk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har investeringsfonden tagits i anspråk för anskaffning av anläggningstillgång, skall vid beräkning av värdeminskingsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av kostnaden som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet.

11 § Allmän investeringsfond skall återföras till beskattning om

a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 § andra stycket,

b) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av beslut enligt 4 § och en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,

c) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av 9 § första stycket och fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med 9 § andra stycket,

d) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på konto för investering,

e) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk eller rörelse,

f) företaget genom fusion enligt 14 kap. 8 § aktieföretagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget eller

g) företaget har beslutat träda i likvidation.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket e), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen.

Vad i första–fjärde styckena sägs om allmän investeringsfond skall i förekommande fall gälla del av sådan fond.

12 § Om allmän investeringsfond skall återföras till beskattning enligt 11 § skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla, vari avsättningen har gjorts, tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot tjugo procent av det återförda beloppet.

Regeringen kan, om synnerliga skäl föreligger, medge befrielse från tillägget.

13 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att ett företags allmänna investeringsfond helt eller delvis övertas av ett annat företag. För sådant

medgivande krävs

a) att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget dess helägda dotterföretag, eller

b) att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

c) att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag vars aktier 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 också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpningen av det föregående stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbanks och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

I beslut om övertagande av allmän investeringsfond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt. Har det övertagande företaget förvärvskälla i inkomstlagen annan fastighet men inte i inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse, skall beslutet innehålla medgivande enligt 11 § tredje stycket att fonden får behållas viss tid.

Riksbanken skall på framställning av det överlåtande företaget överföra medel, som svarar mot den allmänna investeringsfond som skall övertas med stöd av beslutet, från företagets konto för investering till ett motsvarande konto för det övertagande företaget.

Har allmän investeringsfond övertagits skall det anses som om moderföretaget gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.

**14 §** Medel, som har inbetalats till konto för investering, får utbetalas endast

a) i fall som avses i 8 § första stycket,

b) i fall som avses i 9 § första stycket,

c) om allmän investeringsfond helt eller delvis har återförts till beskattning,

d) om allmän investeringsfond helt eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller

e) om företaget för visst beskattningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.

Tidigare inbetalade medel skall anses ha utbetalats före senare inbetalade medel.

I fall som avses i första stycket c) skall länsstyrelsen på framställning av

företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot hälften av den återförda fonden i den mån medlen inte tidigare har återgått till företaget. Sådant beslut får inte utan medgivande av taxeringsintendent fattas förrän taxeringen för det beskattningsår, då återföringen har skett, har vunnit laga kraft.

I fall som avses i första stycket e) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskjutande beloppet.

**15 §** Företag som vid beskattningsårets utgång har allmän investeringsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin allmänna investeringsfond skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas i två exemplar på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket. Till deklarationen skall fogas besked från riksbanken rörande insättning på konto för investering.

**16 §** Allmänna investeringsfonder skall stå under tillsyn av arbetsmarknadsstyrelsen. Företag med allmän investeringsfond skall på anmaning till styrelsen lämna de uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling som styrelsen behöver.

Hos arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen skall föras register över allmänna investeringsfonder.

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

**17 §** Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna lag förs hos regeringen.

Mot beslut av länsstyrelsen enligt denna lag förs talan hos kammarrätt genom besvär. Mot kammarrätts beslut får talan inte föras.

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. I samband med ikraftträdandet iakttas följande.

1. Den nya lagen tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

2. Utbetalning enligt 8 och 9 §§ får inte ske till företag som har medel på konto för investering enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

3. Genom denna lag upphävs med verkan fr. o. m. 1981 års taxering lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Avsättning till investeringsfond enligt nämnda lag får göras sista gången i bokslut till ledning för 1980 års taxering. Bestämmelserna i nämnda lag gäller dock alljämt i fråga om belopp som har avsatts i bokslut till ledning för 1980 och tidigare års

taxeringar. Utan hinder därav får dock beslut efter ikraftträdandet meddelas enligt bestämmelserna i 4, 5 och 7 §§ i den nya lagen.

4. Bestämmelserna i punkt 3 tredje och fjärde meningarna tillämpas på motsvarande sätt i fråga om belopp som har avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder eller till investeringsfond enligt motsvarande tidigare förordning. Investeringsfonder som nu sagts skall återföras till beskattning vid 1982 års taxering eller – om företaget inte taxeras detta år – vid 1983 års taxering. Ränta eller tillägg skall inte utgå vid återföringen.

## 2 Förslag till Lag om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet och nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har fysisk person rätt till avdrag enligt denna lag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till allmän investeringsreserv. Avdrag medges endast under förutsättning att den skattskyldige vid utgången av det beskattningsår som avsättningen avser är bosatt här i riket.

I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. Avdrag medges endast under förutsättning att andelarna i bolaget vid utgången av beskattningsåret ägs av här i riket bosatta fysiska personer.

Avlider skattskyldig, som vid tiden för dödsfallet var bosatt här i riket, skall dödsboet för det beskattningsår då dödsfallet inträffade likställas med här i riket bosatt fysisk person.

Delägare i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, har inte rätt till avdrag för avsättning som görs på grundval av dödsboets inkomst.

2 § Avdrag får för viss förvärvskälla och för ett och samma beskattningsår inte överstiga hälften av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkten av förvärvskällan, före avsättningen och före schablonavdrag för egenavgifter. Avdrag medges med helt tusental kronor, dock inte för avsättning som understiger 10 000 kronor.

3 § Avdrag medges inte med högre belopp än som har betalats in på särskilt konto i bank (allmänt investeringskonto). För att medföra rätt till avdrag skall inbetalning ha gjorts senast den dag, då den skattskyldige enligt 34 § 1 mom. eller 34 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för det beskattningsår som avsättningen avser eller, om avsättningen görs av handelsbolag, senast den 31 mars det år då taxering i första instans sker för beskattningsåret i fråga.

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

4 § Avdrag medges inte, om den skattskyldige

a) vid utgången av det beskattningsår som avsättningen avser har medel insatta på upphovsmannakonto enligt lagen (1979:000) om upphovsmannakonto och uppskov för insättningen har erhållits, eller

b) för det beskattningsår och den förvärvskälla som avsättningen avser yrkar uppskov med taxering enligt skogskontolagen (1954:142).

5 § På medel som har inbetalats på allmänt investeringskonto utgår ränta efter räntesats som bestäms av den bank hos vilken insättningen har gjorts. Förfallen ränta, som inte betalas ut på förfallodagen, förs över till annat konto.

6 § Uttag av medel från allmänt investeringskonto får göras efter utgången av november månad det år då den mot insättningen svarande avsättningen har prövats vid taxeringen i första instans. Uttag får avse beloppet i dess helhet eller del av detta, dock att deluttag inte får understiga 10 000 kronor. Har insättning till kontot gjorts vid två eller flera tillfällen, skall tidigare gjord insättning anses utbetald före senare gjord insättning.

Sedan nio år har förflutit från utgången av det år då visst belopp enligt 3 § senast skall ha betalats in, skall banken betala ut kvarstående del av beloppet.

Har skattskyldig fått ut medel från allmänt investeringskonto enligt första eller andra stycket, skall den mot utbetalningen svarande delen av den allmänna investeringsreserven återföras till beskattning enligt 11 § om den inte har tagits i anspråk under tid och på sätt som där anges.

7 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan besluta att allmän investeringsreserv får tas i anspråk för ändamål som avses i 8 § första stycket. Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan vidare besluta att belopp som framdeles avsätts till allmän investeringsreserv får tas i anspråk. Beslut som nu sagts får avse endast den tid och skall förses med de villkor i övrigt som läget på arbetsmarknaden eller andra förhållanden påkallar. Beslut kan gälla samtliga skattskyldiga eller skattskyldiga som bedriver viss typ av näringsverksamhet eller också viss eller vissa skattskyldiga.

Utan beslut enligt första stycket får allmän investeringsreserv inte tas i anspråk i annat fall än då

a) den skattskyldige har redovisat intäkt av yrkesmässigt fiske i förvärvskällan under det eller de beskattningsår då den avsättning gjordes som svarar mot ianspråktaget belopp, eller

b) ianspråktagandet görs sedan minst fyra år har förflutit från utgången av det år då inbetalning som svarar mot ianspråktaget belopp senast skall ha gjorts enligt 3 §.

Med yrkesmässigt fiske avses i denna lag fiske bedrivit av den, som har licens enligt förordningen (1978:517) om licens för yrkesfiske eller som är medlem i fiskelag som har sådan licens.

8 § Allmän investeringsreserv får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för

a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång eller är avsedd att användas

som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad,

b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller underhåll av markanläggning här i riket och för avskrivning av sådan del av anskaffningsvärdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag,

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

e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos den skattskyldige,

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

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsreserv, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av skattskyldig som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket d) – f) får göras endast efter särskilt medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv får inte avse begagnade inventarier och föremål avsedda för utsmyckning av kontorslokaler. I fråga om inventarier som den skattskyldige har förvärvat från näringsidkare med vilken han är förbunden i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.

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

I fråga om anskaffning av båt som avses i 2 § sjölagen (1891:35 s. 1) får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om båten är avsedd för yrkesmässigt bedrivet fiske.

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

**9 §** Allmän investeringsreserv får tas i anspråk endast för avskrivning eller kostnad i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig. Regeringen

kan dock, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsreserv, som har avsatts i viss förvärvskälla, får tas i anspråk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla.

**10 §** Har allmän investeringsreserv eller del av sådan reserv tagits i anspråk enligt 7–9 §§ och har ianspråktagandet skett under sådan tid att återföring inte skall ske enligt 11 §, utgör det ianspråktagade beloppet inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka investeringsreserven har tagits i anspråk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har investeringsreserven tagits i anspråk för anskaffning av anläggningstillgång, skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av kostnaden som inte har täckts av ianspråktaget belopp.

**11 §** Allmän investeringsreserv eller vederbörlig del av investeringsreserven skall återföras till beskattning om

a) medel under beskattningsåret har tagits ut från allmänt investeringskonto enligt 6 § första stycket och den mot medlen svarande delen av investeringsreserven inte har tagits i anspråk enligt 7–9 §§ under det beskattningsår då uttaget gjordes eller under tidigare beskattningsår,

b) banken under beskattningsåret har betalat ut eller skolat betala ut medel från allmänt investeringskonto enligt 6 § andra stycket och den mot medlen svarande delen av investeringsreserven inte har tagits i anspråk enligt 7–9 §§ under tidigare beskattningsår,

c) investeringsreserven under beskattningsåret har tagits i anspråk i strid med 7–9 §§,

d) hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, vari avsättningen till investeringsreserv har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört,

e) avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel på allmänt investeringskonto,

f) skattskyldig, som har gjort avsättning till investeringsreserv, eller delägare i handelsbolag, som har gjort sådan avsättning, vid utgången av beskattningsåret är bosatt utom riket, eller

g) andel i handelsbolag, som har gjort avsättning till investeringsreserv, har överlåtits till juridisk person.

Med överlåtelse som avses i första stycket d) och e) likställs bodelning mellan makar.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

**12 §** Avlider skattskyldig, som har gjort avsättning till allmän investeringsreserv, eller har dödsbo gjort sådan avsättning med stöd av 1 § tredje stycket, gäller 6–11 §§ och 14 § för dödsboet. Därvid skall med överlåtelse som avses i

11 § första stycket d) och e) likställas bodelning eller arvskifte som omfattar hela eller del av den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts. Med överlåtelse enligt g) skall likställas arvskifte som omfattar andel i handelsbolag som har gjort avsättning.

Investeringsreserv skall, om reserven inte har tagits i anspråk enligt 7-9 §§, återföras till beskattning i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts senast vid den taxering som sker närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

13 § Har allmän investeringsreserv eller del av sådan reserv återförts till beskattning enligt 11 § eller 12 § andra stycket, skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla, vari avsättningen har gjorts, tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot trettio procent av det återförda beloppet.

Tillägg enligt första stycket görs dock inte på belopp som återförs enligt 11 § första stycket a), om det återförda beloppet är hänförligt till förvärvskälla, vari den skattskyldige det beskattningsår då avsättningen gjordes har redovisat intäkt av yrkesmässigt fiske, och om hans intäkt av yrkesmässigt fiske under det beskattningsår då återföring sker understiger hans intäkt av yrkesmässigt fiske under något av de två föregående beskattningsåren.

Dödsbo påförs tillägg enligt första stycket endast under förutsättning att återföringen antingen avser avsättning som dödsboet har gjort med stöd av 1 § tredje stycket eller föranleds av omständighet som har inträffat före dödsfallet.

Riksskatteverket kan, om synnerliga skäl föreligger, medge befrielse helt eller delvis från särskilt tillägg. Mot riksskatteverkets beslut i sådan fråga får talan inte föras.

14 § Skattskyldig som vid beskattningsårets utgång har allmän investeringsreserv eller som under beskattningsåret har avvecklat sin allmänna investeringsreserv skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om reservens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas i två exemplar på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket. Till deklARATIONEN skall fogas besked från banken rörande insättning på allmänt investeringskonto.

Har den skattskyldige under beskattningsåret haft intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse från mer än en förvärvskälla, skall uppgifter som avses i första stycket lämnas särskilt för varje förvärvskälla vari avsättning har gjorts.

15 § Hos arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen skall föras register över allmänna investeringsreserver.

16 § Regeringen kan förordna att affärsbank, sparbank eller föreningsbank, som inte följer bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som har utfärdats

med stöd av lagen, inte vidare skall få ta emot medel på allmänt investeringskonto.

**17 §** Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna lag förs hos regeringen.

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980.

### 3 Förslag till Lag om upphovsmannakonto

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av sådan intäkt av rörelse som tillkommit honom i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt). Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret.

Delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, har inte rätt till uppskov för bolagets eller dödsboets inkomst.

2 § Uppskov medges endast för den del av upphovsmannaintäkten, dock lägst 10 000 kronor, som har inbetalats på särskilt konto i bank (upphovsmannakonto). För att medföra rätt till uppskov skall inbetalning ha gjorts senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § 1 mom. eller 34 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för det beskattningsår som inbetalningen avser.

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

3 § Som förutsättning för uppskov gäller

a) att den skattskyldige vid utgången av det beskattningsår som inbetalningen avser är bosatt här i riket och

b) att den skattskyldiges sammanlagda upphovsmannaintäkter under beskattningsåret av en eller flera förvärvskällor med minst femtio procent överstiger hans sammanlagda upphovsmannaintäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren.

4 § Uppskov medges inte, om den skattskyldige

a) vid utgången av det beskattningsår som inbetalningen avser har medel insatta på allmänt investeringskonto enligt lagen (1979:000) om allmän investeringsreserv och avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv har erhållits för medlen eller

b) vid taxeringen för det beskattningsår som inbetalningen avser yrkar avdrag för sådan avsättning.

5 § Skattskyldig har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov endast i fråga om en förvärvskälla och för inbetalning på upphovsmannakonto i en bank. Har den skattskyldige för visst beskattningsår gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.

6 § Uppskov medges för visst beskattningsår högst med ett belopp uppgående till två tredjedelar av den vid taxering till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkten av förvärvskällan före uppskov och schablonavdrag för egenavgifter och högst med sådant belopp att nämnda nettointäkt, efter uppskov men före schablonavdrag för egenavgifter, uppgår till minst 30 000 kronor.

Uppskov medges med belopp som avrundas nedåt till helt tusental kronor.

7 § Räntesatsen för medel på upphovsmannakonto bestäms av banken.

8 § Uttag av medel från upphovsmannakonto får göras efter utgången av november månad det år då frågan om uppskov har prövats vid taxeringen i första instans. Uttag får avse beloppet i dess helhet eller viss del av detta, dock att deluttag inte får understiga 1 000 kronor.

9 § Sedan fem år har förflutit från utgången av det år då inbetalning avseende visst beskattningsår senast skulle ha gjorts enligt 2 §, skall banken betala ut de till beskattningsåret i fråga hänförliga medel, häri inbegripet upplupen ränta, som fortfarande inestår på upphovsmannakonto.

10 § Belopp för vilket uppskov med beskattning har erhållits samt ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av rörelse för det beskattningsår då utbetalning från upphovsmannakontot sker eller skulle ha skett enligt 9 §.

Utbetalat belopp skall inte anses som upphovsmannaintäkt.

11 § Medel som inestår på upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt av rörelse om

a) avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,

b) medlen under beskattningsåret har tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller

c) den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är bosatt här i riket.

Avlider den skattskyldige, skall på upphovsmannakonto inestående medel tas upp som intäkt av rörelse senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

12 § Skattskyldig som yrkar uppskov med beskattning skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättningen.

Skattskyldig skall i självdeklaration lämna uppgift om tillgodohavande på upphovsmannakonto vid beskattningsårets utgång.

13 § Regeringen kan förordna att affärsbank, sparbank eller föreningsbank, som inte följer bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen, inte vidare skall få ta emot medel på upphovsmannakonto.

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

*dels* att 29 § 1 mom., 35 § 3 mom., 39 § 1 mom., 43 § 2 och 3 mom., 54 §, punkt 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 8 av anvisningarna till 25 §, punkt 4 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 39 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 § samt punkt 1 av anvisningarna till 54 § skall ha nedan angivna lydelse,

*dels* att nuvarande punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 41 § skall betecknas punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 41 §,

*dels* att nuvarande anvisningar till 43 § skall betecknas punkt 1 av anvisningarna till 43 §,

*dels* att i lagen skall införas en ny paragraf, 41 d §, av nedan angivna lydelse,

*dels* att i anvisningarna till 41 § skall införas två nya punkter, 2 och 3, samt i anvisningarna till 43 § två nya punkter, 2 och 3, och i anvisningarna till 54 § en ny punkt, 5, av nedan angivna lydelse.

##### *Nuvarande lydelse*

##### *Föreslagen lydelse*

#### 29 §

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

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

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses – värdet av samma råämnen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskattningsavseende gällande värdet å dessa tillgångar vid fusionstillfället;

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

kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader,

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1969:363.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;

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

värdeminskning å patenträtt och annan liknande rättighet;

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

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

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

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

speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

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

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

kostnad för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

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

## 35 §

3 mom.<sup>2</sup> Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehåft egendomen mindre än två år.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1978:971.

*Nuvarande lydelse*

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige innehafvt två år eller mera, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 1 000 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 1 000 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke minskat med förlust som nyss nämnts.

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

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § första stycket 1) lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, är – oavsett tidpunkten för förvärvet – endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

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

*Överlåts* aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk

*Föreslagen lydelse*

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige innehafvt två år eller mera, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med *avdragsgill del* av förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 1 000 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 1 000 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke minskat med *avdragsgill del* av förlust som nyss nämnts.

Kan tillämpning av föregående stycke *antas* hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, *kan* regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer *medge* befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som *berörs* av strukturrationaliseringen gör framställning *om detta* senast den dag avyttringen sker.

*Överlåts* aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk

*Nuvarande lydelse*

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

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får *icke* föranleda att realisationsvinst beräk-

*Föreslagen lydelse*

förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av nionde stycket – 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 därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, *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 avyttring av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.*

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas *skattepliktig* realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får *inte* föranleda att *skatte-*

*Nuvarande lydelse*

nas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke *gälla* endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De *gälla* dock *icke* vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som *gälla* för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och *finnes* vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, *överlåtes* på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk för-

*Föreslagen lydelse*

*pliktig* realisationsvinst beräknas lägre eller att *avdragsgill* realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke *gäller* endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De *gäller* dock *inte* vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som *gäller* för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och *finns* vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, *överlåts* på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening,

*Nuvarande lydelse*

ening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke *upptagas* till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får *medgiva* undantag från detta stycke, om det kan *antagas* att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan *icke* föras.

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

*Föreslagen lydelse*

vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke *tas* till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får *medge* undantag från detta stycke, om det kan *antas* att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan *inte* föras.

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

*Nuvarande lydelse*

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

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

## 39 §

1 m o m.<sup>3</sup> Från bruttointäkt, *varom* i 38 § 1 mom. *förmåles, må* avdrag göras för förvaltningskostnad *ävensom* för ränta å gäld, som *icke skolat avdragas* enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf. *Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som icke är förvalt-*

*Föreslagen lydelse*

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

1 m o m. Från bruttointäkt *som avses* i 38 § 1 mom. *får* avdrag göras för förvaltningskostnad *samt* för gälldränta, som *inte skall dras* av enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf.

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1967:95.

*Nuvarande lydelse*

*ningsföretag enligt 54 § fjärde stycket och som åtnjuter inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, må likväl ej njuta avdrag för ränta å gäld som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Oaktat vad sist sagts må bolaget eller föreningen åtnjuta avdrag för ränta å gäld som belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, ävensom för ränta å gäld som belöper å andra innehavda aktier i bolag eller andelar i ekonomisk förening såvida detta innehav motsvarar mer än nio tiondelar av aktie- eller andelskapitalet i sistnämnda bolag eller förening samt under förutsättning tillika att samma bolag eller förening icke – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret ägt aktier eller föreningsandelar.*

*Föreslagen lydelse**41 d §*

*Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst tjugo procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av tjugo procent av lönekostnaden och femton procent av den vid taxeringen till statlig inkomst-*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:000) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1979:000) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond medges inte i fråga om förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar.

Med lön avses sådana ersättningar i penningar som anges i 19 kap. 1 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt fjärde stycket första meningen nämnda paragraf inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat (jfr 19 kap. 1 § fjärde stycket andra meningens nämnda lag).

I fråga om handelsbolag och dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget respektive dödsboet. Ägs andel i handelsbolag eller i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning inte beräknas på grundval av bolagets eller

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

dödsboets inkomster.

*Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.*

*Av punkt 2 tionde och elfte styckena av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning upphör.*

## 43 §

2 mom.<sup>4</sup> *Har svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar drivit rörelse i eget namn uteslutande för annat sådant bolags eller annan sådan förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och redovisas därför inkomsten av den rörelse, som förstnämnda bolag eller förening (s. k. kommissionärsbolag eller -förening) drivit, hos det andra bolaget eller den andra föreningen, skall sistnämnda bolag eller förening anses hava drivit kommissionärsbolagets eller -föreningens rörelse, under förutsättning dels att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan kommissionärsbolaget eller -föreningen började driva verksamhet av något slag, dels att beskattningsåren för de skattskyldiga utgått vid samma tidpunkt.*

3 mom.<sup>5</sup> *Äger svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i*

2 mom. *Inkomst av rörelse som kommissionärsföretag bedriver för kommittentföretags räkning får under de förutsättningar som anges i punkt 2 av anvisningarna redovisas hos sistnämnda företag.*

3 mom. *Koncernbidrag, som svenskt aktiebolag lämnar annat svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller som sådan förening*

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1965:573.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1973:422.

*Nuvarande lydelse*

ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag), skall koncernbidrag, som något av bolagen lämnar ett annat av bolagen eller föreningen eller som denna lämnar något av bolagen, anses såsom avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och skattepliktig intäkt för den som mottagit detta, även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som villkor härför gäller

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

att såväl givaren som mottagaren av bidraget redovisar detta till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga.

att, om bidraget lämnats av moderföretag till dotterbolag eller av dotterbolag till moderföretaget, detta ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag,

att, om bidraget lämnats av dotterbolag till moderföretaget, detta är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna,

och att, om bidraget lämnats av ett dotterbolag till annat dotterbolag hos samma moderföretag, moderföretaget dels ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolagen under hela

*Föreslagen lydelse*

lämnar svenskt aktiebolag, skall under de förutsättningar som anges i punkt 3 av anvisningarna anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

beskattningsåret för båda dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet av något slag, dels antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det bidragslämnande dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Lämnar svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar koncernbidrag till aktiebolag som icke enligt första stycket är att anse som dotterbolag till bidragsgivaren, äga bestämmelserna i första stycket likväl tillämpning på bidraget, om under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan det bolag som mottagit bidraget började driva verksamhet av något slag det senare bolaget kunnat med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag genom fusioner bringas att uppgå i det bolag som lämnat bidraget eller, om bidraget lämnats av förening, i bolag som enligt första stycket är att anse som dotterbolag till föreningen. Därvid skall anses som om nämnda bestämmelser i lagen om aktiebolag varit tillämpliga även på bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Koncernbidrag som avses i första eller andra stycket skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren och intäkt för bidragstagaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens eller bidragstagarens huvudsakliga verksamhet, om det icke med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart

*Nuvarande lydelse*

att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla.

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

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

Vidare kan regeringen förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av det slag som sägs i femte stycket 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 långgivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

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

*Föreslagen lydelse*

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhälls-ekonomisk 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 punkt 3 av anvisningarna inte är uppfyllda.

Vidare kan regeringen förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av det slag som sägs i andra stycket 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 långgivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Bestämmelserna i tredje stycket om förlust tillämpas även på förlust, som beräknas skola framkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått avdrag, som avses i detta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill för-

## Nuvarande lydelse

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

(Se vidare anvisningarna.)

## Föreslagen lydelse

lust, 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.

(Se vidare anvisningarna.)

54 §<sup>6</sup>

Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar *med undantag och inskränkningar som nedan i denna paragraf sägs:*

för utdelning på *sådan* aktie i svenskt aktiebolag och *sådan* andel i svensk ekonomisk förening *som icke innehaves i kapitalplaceringssyfte;*

b) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

c) i utlandet bosatt person och utländskt bolag:

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämligt särskilt stadgande i samma lag;

d) ägare av sådan fastighet, *varom förmåles* i 5 § 1 mom. a)–f) och h)–i):

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

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

Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och andel i svensk ekonomisk förening *i den omfattning som anges i punkt 1 av anvisningarna;*

d) ägare av sådan fastighet, *som avses* i 5 § 1 mom. a)–f) och h)–i):

för inkomst av fastigheten genom dess *användning* för ändamål *som avses* i nämnda mom.;

<sup>6</sup>Senaste lydelse 1977:1090.

## Nuvarande lydelse

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

f) understödsföreningar, som *bedriva* såväl till livförsäkring hänförlig verksamhet som annan verksamhet:

för annan inkomst än inkomst av fastighet, dock att skattskyldighet föreligger *jämväl* för förstnämnda inkomst till den del inkomsten belöper på livförsäkringsverksamheten;

g) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar *ej äga* meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd *å* högst 1 000 kronor *för* medlem:

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

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

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

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

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

j) svensk aktiefond:

för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på grund av avyttring av egendom som avses i 35 § 3 mom., om den avyttrade egendomen innehafts två år eller mera.

*Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförmäld skattefrihet. Dock äro aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse jämte annan verksamhet, frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka*

## Föreslagen lydelse

f) understödsföreningar, som *bedriver* såväl till livförsäkring hänförlig verksamhet som annan verksamhet:

för annan inkomst än inkomst av fastighet, dock att skattskyldighet föreligger *även* för förstnämnda inkomst till den del inkomsten belöper på livförsäkringsverksamheten;

g) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar *inte får* meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd *på* högst 1 000 kronor *per* medlem:

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

*Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening kan under de förutsättningar som anges i punkt 5 av anvisningarna frikallas från skattskyldighet för utdelning på andel i utländskt företag.*

*Nuvarande lydelse*

innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Vidare äga aktiebolag, som äro skadeförsäkringsanstalter, åtnjuta skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens försäkringsrörelse.

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

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a). Förvaltningsföretag är dock frikallat från skattskyldighet för utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning från sådana bolag och föreningar, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel.

Om aktierna i sådant svenskt aktiebolag eller andelarna i sådan svensk ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag, till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom

*Föreslagen lydelse*

*Nuvarande lydelse*

*förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna, gäller frikallelse från skattskyldighet enligt första stycket vid a) allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.*

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

*Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket vid a) för utdelning å aktien eller andelen av*

*Föreslagen lydelse*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats.*

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

*(Se vidare anvisningarna.)*

*Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.*

*(Se vidare anvisningarna.)*

**Anvisningar**

## till 24 §

10.<sup>7</sup> Har skattskyldig för året före beskattningsåret beräknat inkomst av annan fastighet enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknar den skattskyldige inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående skulder. Som ingående skuld skall dock upptagas

a) inkomst som har uppburits i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, inte tagits till beskattning för det året, och

b) utgift som är obetald vid beskattningsårets ingång men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, dragits av vid beräkning av nettointäkten för det föregående året.

Beräknar skattskyldig intäkt av annan fastighet enligt 2 eller 3 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 1 mom. med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall som intäkt för beskattningsåret – utöver vad i 2 mom. anges – upptagas ett belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid ingången av beskattningsåret och det bokförda värdet av lagret enligt senaste balansräkning.

a) inkomst som har uppburits i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 §, inte tagits till beskattning för det året, och

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1978:942.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

till 25 §

8.<sup>8</sup> Har skattskyldig för året före beskattningsåret beräknat inkomst av annan fastighet enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknar den skattskyldige inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående lager och fordringar. Som ingående fordran skall dock upptagas

a) inkomst som blir tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, tagits till beskattning för det föregående året, och

a) inkomst som blir tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men, med stöd av bestämmelserna i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 §, tagits till beskattning för det föregående året, och

b) utgift som har betalats i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, inte dragits av vid beräkning av nettointäkten för det året.

Beräknar skattskyldig intäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 24 § 1 eller 3 mom. med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall avdrag för beskattningsåret medges för gäldranta, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för gäldranta som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

till 29 §

4.<sup>9</sup> Skattskyldig må, efter därom hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, skatterätt framställt yrkande, berättigas att under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna tills vidare åtnjuta avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna nedan i denna punkt för *räkenskapsenlig* avskrivning. Såsom förutsättning härför skall gälla att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas medelst vinst- och förlustkonto, samt att tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1978:942.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1971:407.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Avdrag för avskrivning å här ifrågavarande tillgångar må för visst beskattningsår åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde å tillgångarna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet å sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats.

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

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

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 1 av anvisningarna till 41 § *kommunalskattelagen* omförmålt avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmålt avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Oaktat vad ovan stadgas må avdrag medgivas för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet icke skall överstiga anskaffningsvärdet å samtliga nu ifrågakvarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan å detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjuvu procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas jämväl för härav betingad ytterligare avskrivning. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke skola i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för tillgångar, som övertagits genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav. Med avyttring likställs det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Att belopp, som erhålles vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall upptagas såsom intäkt av rörelse, därom stadgas i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig hava i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han äger åtnjuta avdrag vid taxeringen, må den omständigheten att avdrag för avskrivning medgives med lägre belopp än vad i räkenskaperna avskrivits icke föranleda ändring av det värde, varå räkenskapsenlig avskrivning beräknas. Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställt avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åtnjutas först sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord och enligt särskild av taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, skatterätt godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av minst fem år, räknat från och med beskattningsåret efter det varunder avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämna med avskrivning enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförts, skatterätts särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederbörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket.

Har före övergång till räkenskapsenlig avskrivning skattskyldig vid

*Nuvarande lydelse*

taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, som åtnjuter avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning, övertagit dylika tillgångar genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, och ha dessa tillgångar i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i punkt 3 b sista stycket är att anse som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen må företaget efter därom hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, skatterätt framställt yrkande berättigas att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet enligt räkenskaperna och anskaffningsvärdet, beräknat på sätt i punkt 3 b sista stycket sägs, upptages som intäkt under det beskattningsår, då fusionen genomföres, eller, om företaget hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren.

Angående avdrag för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas i punkt 1 av anvisningarna till 41 §.

*Föreslagen lydelse*

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

## till 39 §

1.<sup>10</sup> Vid beräkningen av inkomsten av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som *icke* skall avdragas från intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer, att, om den skattskyldige *utbetalt dylik* gäldränta

1. Vid beräkningen av inkomsten av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som *inte* skall dras av från intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer att, om den skattskyldige *betalat ut sådan* gäldränta men

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1953:109.

*Nuvarande lydelse*

men *icke åtnjutit* intäkt av kapital eller han haft sådan intäkt till lägre belopp än gäldräntan, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott *får* den skattskyldige sedermera *åtnjuta* avdrag på sätt och i den ordning, som i 46 § *stadgas*. Belöper på annan förvärvskälla så stor gäldränta, att intäkten av förvärvskällan *icke förslår till täckande av* räntan, får den överskjutande gäldräntan *icke avdragas* vid beräkningen av inkomsten av kapital. Det underskott, som på grund av gäldräntan kan uppstå i förvärvskällan i fråga, *får avdragas* endast *uti den i 46 § föreskrivna ordning*.

*Som framgår av 39 § 1 mom. gäller, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar icke äga njuta avdrag för ränta eller del av ränta å gäld, som belöper å vissa aktier eller andelar. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser iakttages, att, därest icke annat framgår av förebragt utredning, å ifrågavarande värdehandlingar skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bokförda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).*

*Föreslagen lydelse*

*inte haft* intäkt av kapital eller han haft sådan intäkt till lägre belopp än gäldräntan, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott *har* den skattskyldige sedermera *rätt till* avdrag på sätt och i den ordning, som *anges* i 46 §. Belöper på annan förvärvskälla så stor gäldränta, att intäkten av förvärvskällan *inte räcker till för att täcka* räntan, får den överskjutande gäldräntan *inte dras av* vid beräkningen av inkomsten av kapital. Det underskott, som på grund av gäldräntan kan uppstå i förvärvskällan i fråga, *får dras av* endast *i den ordning som anges* i 46 §.

## till 41 §

1.<sup>11</sup> Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstbe-

<sup>11</sup> Lydelse enligt prop. 1978/79:204.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 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 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

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

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

*Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvär-*

*Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp, som inte skall beskattas såsom inkomst, eller utslutits belopp, som bort medräknas, eller bland kostnaderna tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag.*

*Nuvarande lydelse*

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

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

*Föreslagen lydelse*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

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

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter

*Nuvarande lydelse*

och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse

*Föreslagen lydelse*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

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

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke

*Nuvarande lydelse*

behöver tagas till räkna å eget kapital.

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

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomst-

*Föreslagen lydelse*

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iaktas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt vedertagen redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte 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 har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till

*Nuvarande lydelse*

posterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har *utbetalats* eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar *uppföras såsom* inkomst under det år, då de *uppkomma*, och att *ränteintäkter hänföras* till inkomsten för det år, på vilket de *belöpa*, i bägge fallen oberoende av *hurvida* de verkligen influerar under nämnda år eller *icke*. Å andra sidan *läres det vara vedertaget*, att förskottsvis influera räntor, som till större eller mindre del *belöpa* å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta *åtnjutes* för det år då räntan har betalats.

*Föreslagen lydelse*

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 influerar under nämnda år eller *inte*. Å andra sidan *bör* förskottsvis influera 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 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 influerar 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 7 av anvisningarna till 25 §.

*Nuvarande lydelse*

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

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

*Föreslagen lydelse*

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

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

*Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

*Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrba-*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

ra avelsdjur, får djuret tas upp lägst till fyrtio procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

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

*Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, är*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*bestämmelserna i tredje-åttonde styckena ovan inte tillämpliga på förvärvskällans lager. Lagret får i detta fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.*

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

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

*Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt 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 skattskyl-*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

dige i oförändrat eller förädlad skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan nedskrivning 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.

3. Vad i punkt 2 tredje, sjätte och åttonde styckena sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager, som får godtas vid inkomstberäkningen, gäller inte i fråga om penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Tillgångar av detta slag skall tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.

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 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 inkomstberäk-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

ningen 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.

till 43 §

2. Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som bedriver 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 bedrivs.

Inkomst av rörelse som kommissionärsföretag har bedrivit för ett kom-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

mittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning att

a) kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal.

b) kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av ifrågavarande rörelse.

c) rörelsen har bedrivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag.

d) beskattningsåren för båda företagen har utgått vid samma tidpunkt, och

e) båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt punkt 3 nedan för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår bedrivit rörelse för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i andra stycket a) och c)–e) är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av rörelse som har bedrivits 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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i andra stycket e) inte föreligger. Mot riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får talan inte föras.

Inkomst som enligt andra eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade bedrivit rörelsen.

3. 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. 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,

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,

d) att, om bidrag lämnas mellan fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. och givarens huvudsakliga verk-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*samhet avser annan fastighet, även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet.*

*e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget, samt*

*f) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § 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.*

*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), b) och d) 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.*

*Nuvarande lydelse**Förslagen lydelse*

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 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 – med bortseende från bestämmelserna i fjärde stycket – ha haft rätt till avdrag enligt första eller andra stycket för vidarebefordrat belopp.

Företag som under ett beskattningsår har mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt enligt första – tredje styckena har inte rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår.

Koncernbidrag som avses i första–tredje styckena samt bidrag som omfattas av medgivande enligt 43 § 3 mom. andra stycket skall anses utgöra omkostnad för givaren i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos givaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos mottagaren att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i

*Nuvarande lydelse*

1.<sup>12</sup> Den befrielse från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, som enligt 54 § a) är medgiven svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, har avseende jämväl å utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar, dock icke utdelning, för vilken det utdelande företaget må njuta avdrag enligt 29 § 2 mom.

Aktie eller andel anses icke innehavd i kapitalplaceringssyfte (se 54 § första stycket a)), om det sammanlagda röstetalet för ägarens aktier i det utdelande bolaget eller andelar i den utdelande föreningen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mera av röstetalet för samtliga aktier i bolaget eller andelar i föreningen eller om det göres sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av den rörelse eller det jord-

*Föreslagen lydelse*

mottagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger inte samband av nu angivet slag, skall mottagaren redovisa bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla. Denna förvärvskälla skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla variför givaren har fått avdrag för bidraget.

Avdrag för koncernbidrag medges endast under förutsättning att givaren företer tillfredsställande utredning om förhållanden som avses i första-femte styckena.

## till 54 §

1. I denna anvisningspunkt förstås med företag svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening samt med utdelning 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 29 § 2 mom.

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

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1967:95.

## Nuvarande lydelse

bruk eller skogsbruk, som bedrivs av aktiens eller andelens ägare eller av aktiebolag eller ekonomisk förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägaren nära. Aktie eller andel i förvaltningsföretag anses dock innehavd i kapitalplaceringssyfte, när förvaltningsföretaget äger aktier eller andelar som skulle anses innehavda i sådant syfte om de innehafis direkt av den som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Med investmentföretag enligt 54 § fjärde stycket förstås förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägas av ett stort antal fysiska personer.

## Föreslagen lydelse

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 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 andra-fjärde styckena är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattnings-årets 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

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt femte 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 företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket medge dels att företag, som inte är förvaltningsföretag enligt andra 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. Mot riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får talan inte föras.

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 första stycket 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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.*

*5. Med svenskt företag förstås i denna anvisningspunkt svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Med utländskt företag förstås utländskt aktiebolag och annat utländskt bolag som i den stat där det är hemmahörande behandlas som skattskyldig vid inkomstbeskattningen.*

*Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag. Som förutsättning för att sådan förklaring skall lämnas gäller*

*a) att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt punkt 1 ovan om det utdelande företaget hade varit ett svenskt företag, 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 och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.*

*Förklaring enligt andra stycket får inte lämnas i de fall då skattebefrielse eller nedsättning av skatt kan följa av bestämmelse i överenskommelse enligt 72 §.*

*Talan mot riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får föras hos regeringen genom besvär.*

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1981 års taxering om inte annat följer av 1 och 2 nedan.

1. Punkt 5 av anvisningarna till 54 § får tillämpas i fråga om utdelning som

har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978. Vid 1979 och 1980 års taxeringar skall därvid hänvisningen till punkt 1 av nämnda anvisningar avse 54 § och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf i den lydelse som gällde före lagens ikraftträdande.

2. De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. tillämpas i fråga om avyttring som sker efter utgången av år 1979.

3. Hänvisningen i 20 § lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) till punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall fr. o. m. 1981 års taxering avse punkt 2 av anvisningarna till 41 § i dess nya lydelse.

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

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 7 §<sup>2</sup>

Från skattskyldighet frikallas:

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag:

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

c) staten:

för all inkomst;

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

för all inkomst;

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

för all inkomst;

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

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

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

för sådan inkomst som ej härflutit av rörelse;

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

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

i) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

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

för utdelning från svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska företag i den omfattning som i 54 § kommunalskattelagen sägs;

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

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1977:1091.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

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

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

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

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

m) allmänna pensionsfonden:

för sådan inkomst som ej härflutit av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen;

n) svensk aktiefond:

för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på grund av avyttring av egendom som avses i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen, om den avyttrade egendomen innehafts två år eller mera.

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

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

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas på utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978.

## 6 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Häri genom föreskrivs att 23 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

#### 23 §<sup>2</sup>

Vid uppskattning av lös egendom iakttages:

A. Tomträtt eller vattenfallsrätt uppskattas i den mån ej annat följer av 20 § tredje stycket, till vad rättigheten med hänsyn till villkoren vid upplåtelsen och den tid, som därför återstår, kan antagas hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

B. Värdepapper, som noteras på inländsk eller utländsk börs eller är föremål för liknande notering, uppskattas till det noterade värdet eller, om detta icke motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid försäljning under normala förhållanden, till det pris som skulle ha kunnat påräknas vid en sådan försäljning. Sådana värdepapper, som eljest omsätts på kapitalmarknaden eller vars värde icke skall beräknas med ledning av bestämmelserna i F nedan, uppskattas enligt sist angivna grund.

C. Fordran uppskattas till sitt kapitalbelopp jämte upplupen ränta å tid, som avses i 21 §. Är fordringen ej förfallen och skall ränta därå ej beräknas för tiden före förfallodagen, uppskattas fordringen till belopp, som utgör dess värde vid nämnda tid enligt den vid denna lag fogade tabellen I.

Osäker fordran uppskattas till belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran anses icke utgöra tillgång. Den omständigheten att gäldenären är delägare i dödsboet föranleder icke fordringens uppskattande enligt andra grunder än som eljest äro tillämpliga.

Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattning åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto eller investeringskonto för skog, upptagas till halva värdet. Har medel avsatts till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgivits för avsättningen, får halva det avsatta beloppet upptagas som skuld.

Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattning åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto, *upphovsmannakonto* eller investeringskonto för skog, upptagas till halva värdet. Har medel avsatts till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgivits för avsättningen, får halva det avsatta beloppet upptagas som skuld.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1977:1174.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

D. För evärdlig tid utgående ränta, avkomst eller annan förmån uppskattas till tjugu gånger det belopp, vartill den senast för helt år uppgått.

Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som utgår under viss tid eller någons livstid, uppskattas till sitt kapitalvärde. Är rättigheten bestämd till visst belopp eller eljest till viss storlek, beräknas kapitalvärdet efter det belopp rättigheten för helt år motsvarar enligt de vid denna lag fogade tabellerna II och III. Där rättighet, som belastar viss egendom, ej är på nyss angivet sätt bestämd, anses årliga värdet utgöra fem procent av det penningvärde, vartill egendomen uppskattats, dock att, där rättighet avser endast del av egendom eller dess årliga värde eljest icke kan bestämmas enligt nyss angivna grund, detta uppskattas efter vad som prövas skäligt.

Kapitalvärdet av rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändock är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, såsom om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten för helt år motsvarar.

Är rättighet beroende av flera personers liv sålunda, att rättigheten upphör vid den först avlidnes frånfälle, bestämmas rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder. Fortfar däremot rättigheten oförändrad till den sist avlidnes frånfälle, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

E. Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde. Finnes ej sådan kurs eller kan av annan anledning värdet icke beräknas efter denna grund, bestämmer regeringen eller den myndighet regeringen förordnar, hur beräkningen skall ske.

F. Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antagas hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

Vid värderingen av förvärvskälla som enligt kommunalskattelagen (1928:370) ingår i inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

---

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

## 7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### Anvisningar till 3 och 4 §§

2.<sup>2</sup> Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, gäller följande.

Sammanfaller icke räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenheten tagas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är icke bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som äro avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan upptagas till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet upptages lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse upptages till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) se-

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är icke bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som äro avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan upptagas till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet upptages lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse upptages till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) se-

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1977:1173.

*Nuvarande lydelse*

nast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om sådant värde icke har fastställts för vissa djur – till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tagas till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn tages icke till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida icke annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehaves med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bestämmelserna i femte stycket få icke leda till att förmögenhetsvärdet av förvärvskällan sätts lägre än till vad som motsvarar värdet av sådana fastigheter i förvärvskällan, som tillhöra ägaren av denna, efter avdrag för de skulder som belöpa på dessa fastigheter. Härvid skall som värde av jordbruksfastighet upptagas fastighetens taxeringsvärde minskat med den del av det taxerade byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader och som värde av fastighet i rörelse det taxerade markvärdet. På fastigheterna skall anses belöpa så stor del av skulderna i förvärvskällan som nu angivna värde av fastigheterna utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan. Sistnämnda värde beräknas med hänsyn till fastigheternas hela taxeringsvärde. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på förvärvskälla som innehaves med fideikommissrätt.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehaves indirekt genom förmedling av juridisk person.

3.<sup>3</sup> Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattning åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto eller investeringskonto för skog, upptagas till halva värdet. Har medel avsatts till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgivits för

*Föreslagen lydelse*

nast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om sådant värde icke har fastställts för vissa djur – till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tagas till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn tages icke till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida icke annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehaves med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bestämmelserna i femte stycket få icke leda till att förmögenhetsvärdet av förvärvskällan sätts lägre än till vad som motsvarar värdet av sådana fastigheter i förvärvskällan, som tillhöra ägaren av denna, efter avdrag för de skulder som belöpa på dessa fastigheter. Härvid skall som värde av jordbruksfastighet upptagas fastighetens taxeringsvärde minskat med den del av det taxerade byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader och som värde av fastighet i rörelse det taxerade markvärdet. På fastigheterna skall anses belöpa så stor del av skulderna i förvärvskällan som nu angivna värde av fastigheterna utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan. Sistnämnda värde beräknas med hänsyn till fastigheternas hela taxeringsvärde. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på förvärvskälla som innehaves med fideikommissrätt.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehaves indirekt genom förmedling av juridisk person.

3. Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattning åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto, *upphovsmannakonto* eller investeringskonto för skog, upptagas till halva värdet. Har medel avsatts till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1974:1055.

*Nuvarande lydelse*

avsättningen, får halva det avsatta beloppet upptagas som skuld.

*Föreslagen lydelse*

medgivits för avsättningen, får halva det avsatta beloppet upptagas som skuld.

Är fordran för sin tillkomst gjord beroende av ett villkor, som är *ovisst*, antingen i den meningen att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen kommer att inträffa, eller i den meningen att det visserligen är säkert, *att* tilldragelsen skall inträffa, men *ovisst när*, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess förhandenvarande värde (4 §).

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1980 års taxering.

## 8 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att 3 § 3 och 4 mom. lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 3 §

3 mom.<sup>2</sup> I fråga om inkomst av rörelse skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, *under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:000) om upphovsmannakonto;*

2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill natur;

3) intäkt i form av engångsersättning, som erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller såsom skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande;

4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse;

5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värde-minskningsavdrag hänförs till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses; samt

6) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar eller för avyttrat fartyg eller till särskild nyanskaffningsfond återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för tillgångarna i fråga, köpeskillingen enligt 5) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Vad i denna lag stadgas om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1974:860.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

rörelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande rörelsefilial och rörelsegren.

4 m o m.<sup>3</sup> I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades *på sätt som anges i 54 § femte stycket kommunalskattelagen (1928:370)* och förvärvats tidigare än två år före avyttringen, samt sådan vinst vid avyttringen av fastighet som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller som till mer än hälften *utgöres* av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

4 m o m. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet *gäller* lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen *till huvudsaklig del* ägdes eller *på därmed jämförligt sätt* innehades – *direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer* och förvärvats tidigare än två år före avyttringen, samt sådan vinst vid avyttring av fastighet som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller som till mer än hälften *utgörs* av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

---

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1978:973.

## 9 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### Anvisningar

##### till 2 §

1.<sup>2</sup> Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen. *Om utredningen det föranleder, må förlusten likväl bestämmas till större eller mindre belopp än deklarationen utvisar. Därvid må dock avdrag för värdeminskning eller dyl., vilka äro av beskaffenhet att kunna förskjutas från ett år till ett annat eller vilka avse tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, ävensom avdrag för värdeminskning å byggnad, som utgör lagertillgång, icke tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han yrkat i deklarationen för förluståret. Till värdeminskningsavdrag av hithörande slag räknas bland annat avdrag för värdeminskning å byggnad, å sådana maskiner och andra inventarier vilka avskrivs enligt reglerna för planenlig avskrivning, å patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och å varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill natur ävensom avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.*

1. Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen *men får* bestämmas till större eller mindre belopp än *vad* deklarationen utvisar. Avdrag för *sådan* värdeminskning eller dyl. *som kan* förskjutas från ett år till ett annat eller *som avser* tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, *och* avdrag för värdeminskning *av* byggnad, som utgör lagertillgång, *får dock inte* tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han *har* yrkat i deklarationen för förluståret. Till värdeminskningsavdrag *som nu sagts* räknas *bl. a.* avdrag för värdeminskning *av* byggnad, *av* sådana maskiner och andra inventarier *som avskrivs* enligt reglerna för planenlig avskrivning, *av* patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och *av* varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill natur *och även* avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1967:753.

*Nuvarande lydelse*

Har *investeringsfond*, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits *såsom* skattepliktig intäkt, *dock* endast i den mån *detta belopp inryms* i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

*Föreslagen lydelse*

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet *eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond* återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits *som* skattepliktig intäkt. *Vad nu sagts gäller* endast i den mån *det till beskattning återförda beloppet inryms* i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

---

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

## 10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 7 §<sup>2</sup>

Avdrag medges icke, om mer än hälften av bolagets aktier vid utdelningstillfället ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag.

Vid tillämpning av första stycket medräknas icke aktie som tillhör

förvaltningsföretag som avses i 54 § fjärde stycket kommunalskattelagen, om sådant företag, i förekommande fall jämte bolag och förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära, innehade mindre än hälften av samtliga aktier i bolaget,

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

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

Avdrag medges inte för utdelning på aktier som vid utdelningstillfället ägs av

a) svenskt förvaltningsföretag, om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier i det utdelande bolaget – i förekommande fall tillsammans med aktier tillhöriga bolag och förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära – motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier i bolaget, eller

b) svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som inte avses under a), om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier i det utdelande bolaget motsvarar en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i bolaget och företaget inte visas vara skattskyldigt för utdelning på aktierna.

Avdrag för utdelning på sådana aktier i det utdelande bolaget som inte avses i första stycket medges under förutsättning att minst hälften av dessa aktier ägs av ett eller flera av följande slag av aktieägare:

a) annan än svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag,

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:955.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1978:955.

*Nuvarande lydelse*

Vid tillämpning av denna paragraf anses aktie, som äges av en av bolag eller förening bildad pensions- eller annan personalstiftelse, innehavd av bolaget eller föreningen.

*Föreslagen lydelse*

*b) förvaltningsföretag som inte omfattas av första stycket a),*

*c) svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som visas vara skattskyldig för utdelning på aktierna, och*

*d) utländskt bolag som skall erlägga skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) för utdelning på aktierna med helt eller nedsatt belopp.*

Vid tillämpning av denna paragraf anses aktie, som ägs av en av bolag eller förening bildad pensions- eller personalstiftelse, innehavd av bolaget eller föreningen. *Med förvaltningsföretag förstås sådant företag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370).*

---

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om utdelning på aktie som har utgivits i samband med bolags bildande, om bolaget har anmälts för registrering efter utgången av år 1979, och i fråga om utdelning på aktie, som har utgivits i samband med ökning av aktiekapital, om beslut om ökningen har anmälts för registrering efter nämnda tidpunkt.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1979-04-05

**Närvarande:** statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Blix, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

**Föredragande:** statsrådet Mundebo

## 1 Inledning

Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77)<sup>1</sup> överlämnade i november 1977 sitt slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag. I betänkandet analyserar beredningen olika former av företagsbeskattning och sambandet mellan dessa. Betänkandet innehåller också ett stort antal förslag om ändringar inom den nuvarande nettovinstbeskattningens ram. Jag avser att i det följande inledningsvis ta upp frågan om i vilken utsträckning nettovinstbeskattningen bör utgöra en komponent inom företagsbeskattningen. Efter detta principiellt inriktade resonemang kommer jag att behandla två delområden inom nettovinstbeskattningens ram, nämligen dels företagens möjligheter till resultatutjämnning och uppbyggnad av obeskattade reserver, dels dubbel- och kedjebeskattning inom bolagssektorn samt delar av systemet för koncernbeskattning. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas en sammanställning av beredningens betänkande och som *bilaga 2* de delar av beredningens lagförslag som behandlas i propositionen. Beträffande nu gällande regler för beskattning av företag samt beredningens närmare överväganden hänvisas till betänkandet.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av bokföringsnämnden, riksförsäkringsverket, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskatteverket, allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), arbetsmarknadsstyrelsen, riksbanken, kammarrätterna i Stockholm och Göteborg, samtliga länsstyrelser, centralorganisationen SACO/SR, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges praktiseran-

<sup>1</sup> Ledamöter vid avgivande av betänkandet var riksdagsledamoten Alvar Andersson, ordförande, riksdagsledamoten Curt Boström, regeringsrådet Sven Brodén, fil. lic. Gösta Dahlström, professorn Dag Helmers, l:e ombudsmannen Sune Israelsson, riksdagsledamoten Tage Johansson, andre vice talmannen Tage Magnusson, riksdagsledamoten Johan A. Olsson, tulldirektören Eskil Tistad och docenten Carl Johan Åberg.

de arkitekter (SPA), HSB:s riksförbund, Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Sportstugefrämjandet, Styrelsen för teknisk utveckling (STU), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska konsultföreningen, Svenska organisationskonsulters förening (SOK), Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Svenska uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO) och Familjeföretagens förening, Sveriges häradsallmänningsförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges reklambyråförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO) och Trädgårdsnäringens riksförbund. Skrivelser har även inkommit från Delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU), Statens kulturråd, Sveriges jordägareförbund och några ytterligare organisationer samt ett antal företag.

Länsstyrelsen i Stockholms län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi. Länsstyrelsen i Kalmar län har till sitt yttrande fogat yttranden från LO-distriktet i sydöstra Sverige, Kalmar läns handelskammare, Lantbrukarnas länsförbund i södra resp. norra Kalmar och Kalmar läns landsting. Länsstyrelsen i Gotlands län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Visby fögderi. Länsstyrelsen i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från Skånes handelskammare. Länsstyrelsen i Västerbottens län har bifogat ett yttrande från Västerbottens handelskammare. LRF och Sveriges föreningsbankers förbund åberopar utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. LO har till sitt yttrande fogat yttranden från Svenska byggnadsarbetareförbundet, Svenska kommunalarbetareförbundet och Svenska träindustriarbetareförbundet. SAF, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund samt Sveriges redareförening hänvisar till yttrande av Näringslivets skattedelegation. Härjämte har Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges grossistförbund och Sveriges redareförening inkommit med egna yttranden. Sveriges fiskares riksförbund har till sitt yttrande fogat ett uttalande av Svenska västkustfiskarnas centralförbunds årskongress 1978. SHIO och Familjeföretagens förening hänvisar jämte sitt eget yttrande till en bifogad rapport från SHIO:s skattekommitté 1977.

En sammanställning av remissyttrandena över de delar av betänkandet som tas upp i propositionen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

## 2 Föredragandens överväganden

### 2.1 Allmänna synpunkter

Med företagsbeskattning avses vanligen i första hand den på nettovinsten baserade inkomstskatt som erläggs av aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer som bedriver näringsverksamhet. I begreppet företagsbeskattning inryms emellertid också inkomstbeskattning av enskilda rörelseidkare och jordbrukare (egenföretagare). Som företagsbeskattning kan därutöver räknas olika former av bruttoskatter inom företagssektorn. Utmärkande för bruttoskatterna är att de – till skillnad mot inkomstskatten – utgår oberoende av företagets resultat.

Bruttoskatter kan tas ut antingen med företagets intäkter eller med deras kostnader som bas. En bruttoskatt kan vidare vara generell eller selektiv. Med generella bruttoskatter menas i princip skatter som grundas på samtliga intäkter eller kostnader medan de selektiva skatterna träffar endast vissa av dem. Bruttoskatter som tas ut med kostnaden för en eller flera produktionsfaktorer som bas brukar också kallas produktionsfaktorskatter. Mervärdesskatten, som grundar sig på företagets förädlingsvärde, utgör närmast ett exempel på en generell bruttoskatt som tas ut på intäkterna. Kategorin produktionsfaktorskatter representeras i dagens skattesystem främst av arbetsgivaravgifterna.

En huvuduppgift för företagsskatteberedningen har varit att diskutera effekterna av och de inbördes sambanden mellan inkomstskatten (nettovinstbeskattningen) och olika bruttoskatter. Beredningens diskussion mynnar ut i slutsatsen att det nuvarande inkomstskattesystemet bör behållas. I fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar innebär detta att inkomsten i princip skall dubbelbeskattas, dvs. vinsten skall beskattas först hos aktiebolaget eller föreningen och därefter, när utdelning sker, hos aktie- eller andelsägaren. För en inkomstbeskattning av aktiebolag m. fl. talar enligt beredningen fördelningspolitiska motiv och önskemålet om neutralitet mellan näringsverksamhet som bedrivs i bolagsform och verksamhet som bedrivs utan förmedling av juridisk person. Beredningen framhåller vidare att företagets inkomstbeskattning har stor betydelse genom att den kan utformas så att den stimulerar den ekonomiska tillväxten. Systemet ger dessutom statsmakterna möjlighet att, tillsammans med andra åtgärder, vid behov stimulera eller dämpa aktiviteten inom näringslivet genom att ändra reglerna för beräkning av skatteunderlaget.

Den totala inkomstbeskattningen för aktiebolag m. fl. bör enligt beredningens uppfattning behållas ungefär på den nivå som följer av nuvarande

regler. Några regler med direkt syfte att skärpa eller lindra egenföretagarnas skattebelastning föreslås inte heller. Inom ramen för ett sålunda i princip oförändrat uttag av inkomstskatt lägger beredningen emellertid fram förslag om omfattande ändringar i reglerna för beräkning av den skattepliktiga inkomsten. Jag återkommer i det följande till vissa av dessa förslag.

Beredningen föreslår inte något större ingrepp i bruttobeskattningen. Sålunda avvisas tanken på att utvidga underlaget för mervärdeskatten genom att i högre grad än f. n. skattebelägga investeringarna. Vad gäller arbetsgivaravgifter uttalar beredningen som sin principiella mening att dessa bör reserveras för finansiering av de kostnader som svarar mot förmånerna. Beredningen anför också att hänsynen till kommunernas ekonomi motiverar försiktighet vid utnyttjande av arbetsgivaravgifter som en mer allmän finansieringskälla för den offentliga sektorn.

Beredningen lägger inte fram något förslag om s. k. generaliserade arbetsgivaravgifter (allmän produktionsfaktorskatt), dvs. avgifter som skall träffa såväl förvärvsinkomster (löner m. m.) som andra inkomster (t. ex. kapitalinkomster). En utvidgning av underlaget för de traditionella arbetsgivaravgifterna föreslås dock. Enligt beredningen bör sålunda värdet av bilförmån – i likhet med vad som f. n. gäller beträffande förmån av fri kost och logi – räknas in i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Beredningens uppfattning att inkomstskattesystemet även i fortsättningen bör utgöra en viktig komponent av företagsbeskattningen har inte mött någon kritik vid remissbehandlingen. Bland remissinstanserna råder således allmän enighet om att såväl de juridiska personerna som egenföretagarna skall inkomstbeskattas för överskottet på sin näringsverksamhet. Att aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas vinster skall – i den mån de delas ut – dubbelbeskattas har också godtagits eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Detsamma gäller förslaget att uttaget av inkomstskatt inom företagssektorn skall vara i stort sett oförändrat. I några remissyttranden, däribland det som avgivits av näringslivets skattedelegation, anför emellertid att dubbelbeskattningen av utdelad vinst bör slopas. Enligt delegationen bör detta ske genom införande av ett s. k. avräknings-system, dvs. enligt de regler som i stor utsträckning tillämpas inom EG-området.

Vad gäller bruttoskatter föreslås i några remissyttranden – under hänvisning till reservationer till beredningens betänkande – att en allmän s. k. produktionsfaktorskatt skall införas. Liknande förslag har lämnats i motioner till det nu pågående riksmötet. Den föreslagna produktionsfaktorskatten skall i princip baseras på summan av företagets lönekostnader och bruttovinster. Med bruttovinst avses vinsten efter skatt men före vinstdispositioner i form av ökning av lagerreserv och fondavsättningar. Genom ökning av skatteuttaget hos företagen anses löntagarnas inkomstskattebelastning – och därmed även deras anspråk på nominella lönehöjningar – kunna minskas. Risker för inflatoriska effekter blir därigenom, hävdas det, mindre än om

samma skattebelopp skulle tas ut genom höjning av inkomst- eller mervärdesskatten.

För egen del vill jag till en början slå fast att jag delar beredningens uppfattning att inkomstbeskattningen av företag skall behållas och att det sammanlagda uttaget av sådan skatt från företagssektorn bör vara i stort sett oförändrat. Med att skatteuttaget skall hållas oförändrat menar jag att reglerna för fastställande av den skattepliktiga inkomsten och skattesatsens storlek inte bör ändras på ett sådant sätt att de generellt sett innebär en lindring eller ökning av företagens skattebelastning i förhållande till vad som följer av nuvarande regler. Av det anförda följer också att det inte är aktuellt att nu slopa dubbelbeskattningen av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas inkomster.

Jag ansluter mig vidare till beredningens åsikt att det inte är påkallat att genomföra några större ingrepp i bruttobeskattningen. Det kan i det sammanhanget framhållas att en produktionsfaktorskatt av den modell som nyss har beskrivits företeer betydande likheter med den fr. o. m. den 1 juli 1978 avskaffade allmänna arbetsgivaravgiften. Sålunda skall produktionsfaktorskatten – liksom tidigare arbetsgivaravgiften – inte få lyftas av vid export och någon beskattning skall inte ske vid import. Med hänsyn till lönekostnadernas storlek jämfört med företagsvinsterna – under år 1976 uppgick de sammanlagda lönekostnaderna inom näringslivet till nära 100 miljarder kr. medan vinsterna före skatt uppgick till omkring 6,5 miljarder kr. – innebär en sådan produktionsfaktorskatt inte heller någon väsentlig utvidgning av skatteunderlaget. Skatten kan därför närmast betecknas som en breddad arbetsgivaravgift. Gemensamt för de båda skatteformerna är vidare att de svenska företagens internationella konkurrensförmåga kan försämrats om inte skatterna beaktas vid bestämmandet av utrymmet för löneökningar.

I tekniskt hänseende föreligger vissa skillnader mellan arbetsgivaravgifter och en allmän produktionsfaktorskatt. Arbetsgivaravgifter beräknas direkt på lönesumman och är därför enkla att tillämpa och kontrollera. Om en allmän produktionsfaktorskatt skall baseras bl. a. på företagets resultat måste såväl företagets lönesumma som vinsten eller förlusten under en viss period fastställas. Därigenom kommer – oavsett vilket vinstbegrepp som skall ligga till grund för skatteunderlaget – en allmän produktionsfaktorskatt sannolikt att belastas med flera av inkomstbeskattningens problem.

Enligt min mening kan det inte komma i fråga att införa en allmän produktionsfaktorskatt förrän den tekniska sidan hos en sådan skatt är klarlagd. Något utredningsmaterial som belyser denna problematik finns f. n. inte. En allmän produktionsfaktorskatts verkningar i samhällsekonomiskt hänseende är inte heller tillräckligt utredda. Jag har emellertid nyligen tillsatt en kommitté med uppdrag att skyndsamt utreda olika former av bruttoskatter (Dir. 1979:28). Jag är inte beredd att ta ställning till en allmän produktionsfaktorskatt förrän en redovisning av kommitténs arbete föreligger.

Det senast anförda innebär sammanfattningsvis att frågan i vad mån de skatteformer som f. n. förekommer, kan eller bör kompletteras med en allmän produktionsfaktorskatt inte kan avgöras nu. Inte heller i övrigt avser jag att i detta lagstiftningsärende lägga fram förslag om ändringar i bruttobeskattningen. Jag vill emellertid erinra om att regeringen nyligen överlämnat en proposition till riksdagen med förslag om att underlaget för de traditionella arbetsgivaravgifterna skall utvidgas med värdet av förmånen av fri bil (prop. 1978/79:202).

Av det sagda framgår att jag här kommer att ta upp endast sådana frågor som rör företagens inkomstbeskattning. Beredningen har på det området lagt fram ett stort antal förslag av både principiell och teknisk natur. Det är inte möjligt att i detta ärende behandla alla förslagen. I det följande begränsar jag mig därför till vissa frågor som kan hänföras till två delområden. Det ena området avser företagens möjligheter till reserveringar och resultatutjämnning, det andra gäller dubbel- och kedjebeskattnings inom bolagssektorn samt koncernbeskattningen. Jag räknar med att senare i år återkomma med förslag i en del av de frågor som nu förbigås. I andra delar anser jag att ytterligare utredningsarbete behövs. I ett avslutande avsnitt kommer jag att ange vissa riktlinjer för det fortsatta lagstiftnings- och utredningsarbetet på företagsbeskattningens område.

## 2.2 Skattekrediter och resultatutjämnning

### 2.2.1 Skattekrediternas storlek, m. m.

Det nuvarande systemet för beskattning av företagens inkomster ger stora möjligheter att bygga upp skattefria reserver. Sådana skattekrediter kan bildas i första hand genom nedskrivning av lager (lagerreserver) och genom att utnyttja investeringsfondssystemet. I viss utsträckning kan även de reguljära skattemässiga avskrivningarna på byggnader, inventarier och andra anläggningstillgångar medföra att skattekrediter skapas. Den sammanlagda skattekrediten i ett företag motsvarar normalt summan av de ackumulerade skatteminskningar som åstadkommit genom bildande av lagerreserver, avsättning till investeringsfonder samt överavskrivningar. Innan jag presenterar mina egna ställningstaganden på det aktuella området avser jag att i största korthet redogöra för nuvarande regler, beredningens förslag och remissyttrandena.

De allmänna bestämmelserna om nedskrivning av varulager finns i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Utgångspunkten är att det värde på lagret som har angetts i den skattskyldiges räkenskaper (bokslut) skall godtas vid inkomsttaxeringen. För att förhindra uppbyggnad av alltför stora skattekrediter gäller dock som huvudregel att lagret vid beskattningsårets utgång inte får tas upp till lägre belopp än 40 % av lagrets anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans. Denna huvudregel kompletteras av två särskilda bestämmelser, de s. k.

supplementärreglerna I och II. Supplementärregel I är avsedd att förhindra att tillfälliga lagerminskningar framtvångar en upplösning och beskattning av den dolda reserven i lagret. Supplementärregel II medger lägre värdering av lagret än huvudregeln i de fall då ett lager består av rå- eller stapelvaror som har stigit kraftigt i pris.

Såväl huvudregeln som de båda supplementärreglerna kan frångås om den skattskyldige visar att det föreligger risk för prisfall på lagret. I sådana fall får lagret tas upp till det lägre värde som kan anses skäligt med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Avdrag för värdeminskning på maskiner och liknande tillgångar medges enligt två olika metoder, planenlig avskrivning och räkenskapsenlig avskrivning. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet förekommer också den s. k. restvärdemetoden. Praktiskt taget alla större företag tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Enligt denna avskrivningsmetods huvudregel medges avdrag med högst 30 % av summan av bokförda värdet vid beskattningsårets ingång och anskaffningsvärdet för sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhör verksamheten. Denna 30-procentiga degressiva avskrivning kompletteras med en möjlighet till 20-procentig linjär avskrivning (kompletteringsregeln).

Avskrivning för värdeminskning av byggnad i rörelse beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent per år (i regel 1,5–5 %) av anskaffningsvärdet. Vid beräkning av procentsatsens storlek skall hänsyn tas till byggnadens ekonomiska livslängd. Vid utrangering eller rivning erhålls avdrag med skattemässigt restvärde. I fråga om byggnad som är avsedd att användas i skattskyldigs egen rörelse får – inom ramen för den totala anskaffningskostnaden – s. k. primäravdrag göras vid sidan av de årliga värdeminskningsskattavdragen. Primäravdrag medges med 10 % och fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat fr. o. m. det år då kostnad för ny-, till- eller ombyggnaden nedlades.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker som bedriver jordbruk eller rörelse får sätta av medel till investeringsfond för konjunkturutjämning. Fondavsättningen får uppgå till högst 40 % av årsvinsten före skatt och vinstdispositioner samt – i fråga om företag som bedriver skogsbruk – dessutom högst 10 % av bruttointäkterna av skogsbruket. Avsättningen är avdragsgill men företaget måste betala in en viss del av det avsatta beloppet – aktiebolag 46 % och ekonomiska föreningar 40 % – på ett räntelöst konto hos riksbanken. Kontomedlen får tas ut i samband med att företaget får tillstånd att utnyttja investeringsfonden för en investering. Den huvudsakliga fördelen med att utnyttja investeringsfondssystemet är att företagen kan tidigarelägga avskrivningar på byggnader, maskiner och andra anläggningstillgångar.

Beredningen har – mot bakgrund av sin allmänna utgångspunkt att den totala inkomstbeskattningen av företagen bör behållas på ungefär oförändrad

nivå – ingående diskuterat hur reglerna för bildande av skattekrediter bör utformas. Beredningens diskussion mynnar ut i slutsatsen att flera skäl talar för att möjligheten att bygga upp obeskattade reserver f. n. i alltför hög grad är kopplad till innehav av lager. Beredningen föreslår därför att ett belopp motsvarande 20 % av lönekostnaden under beskattningsåret skall få sättas av till en s. k. resultatutjämningsfond. I fråga om egenföretagare får avsättningen enligt förslaget uppgå till högst 20 % av lönekostnaden och 15 % av egenföretagarens inkomst av förvärvskällan (före fondavsättningen m. m.). För att det totala utrymmet för fria reserveringar inom företagssektorn skall hållas på oförändrad nivå föreslås vidare att rätten till lagernedskrivning skall minskas från nuvarande 60 % till 45 %.

Möjligheten att bilda skattekrediter genom avskrivning på maskiner och andra inventarier bör enligt beredningens uppfattning behållas i oförändrad omfattning. Beredningen lägger inte heller fram något förslag om höjning av de procentsatser som används vid beräkning av värdeminskningsskatt på byggnader. Däremot anser beredningen att den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond bör ökas från 40 % till 50 %. Samtidigt föreslås att den relativt sällan utnyttjade möjligheten att göra avsättning till investeringsfond för skogsbruk skall slopas. Ökningen av utrymmet för avsättning till investeringsfond medför, anför beredningen, viss kompensation till de företag som får sina skattekreditmöjligheter reducerade genom övergången från lagernedskrivning till lönebaserad reservering.

Investeringsfondssystemet är, som framgått av det föregående, förbehållet aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker. En egenföretagare kan således f. n. inte bygga upp obeskattade reserver genom att sätta av medel till investeringsfond. I syfte att på detta område minska skillnaden mellan olika företagsformer har beredningen föreslagit att en egenföretagare skall ha rätt till avdrag för avsättning till s. k. allmän investeringsreserv. Systemet har konstruerats med investeringsfondssystemet som förebild. Avsättning föreslås få ske med högst 50 % av egenföretagarens inkomst av förvärvskällan. Till skillnad mot fondsystemet föreslås dock att ett belopp motsvarande hela avsättningen skall betalas in på bankräkning. Medlen får användas huvudsakligen för investeringar men även för underhåll av byggnader och anläggningar liksom för reparation av fartyg. Något ansökningsförfarande föreslås inte utan medlen får fritt utnyttjas för de i lagen angivna ändamålen. Reserverna måste tas i anspråk inom fem år. Har så inte skett återförs reserven till beskattning tillsammans med ett tillägg av 30 %.

Beredningen har övervägt om det är möjligt att också på annat sätt öka egenföretagarnas möjligheter till skattemässig resultatutjämning. En generell rätt för egenföretagarna att fördela inkomsterna framåt i tiden kan enligt beredningen väntas ge upphov till liknande krav från andra grupper och skulle dessutom medföra skatteflyktsproblem. En förutsättning för att någon särskild grupp av egenföretagare skall få rätt till inkomstfördelning måste därför vara att de som tillhör gruppen har synnerligen varierande inkomster

och att dessa variationer inte kan jämnas ut genom t. ex. lagernedskrivning och överavskrivning på inventarier. En annan förutsättning måste vara att den inkomst som kan bli föremål för fördelning lätt kan avgränsas från annan inkomst. Enligt beredningen finns det knappast någon annan inkomst som uppfyller dessa krav än sådan inkomst som en s. k. kulturarbetare uppbär i sin egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Beredningen föreslår att kulturarbetarna skall få rätt till uppskov med beskattningen av den del av upphovsmannainkomsten som sätts in på ett särskilt bankkonto (upphovsmannakonto). Uppskovstiden föreslås maximerad till fem år. Fördelningsmöjligheten föreslås bli försedd med ett antal särskilda spärrar.

Beredningens förslag att företagen skall få sätta av ett belopp motsvarande viss del av lönekostnaden till en fri resultatutjämningsfond har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av praktiskt taget samtliga remissinstanser. Så gott som allmän enighet föreligger vidare om att avsättning till investeringsfond bör höjas från 40 till 50 % av årsvinsten och att skogsbruksfonden skall avskaffas. Beredningens uppfattning att det nuvarande utrymmet för bildande av skattekrediter genom reguljära avskrivningar på byggnader, maskiner och andra anläggningstillgångar bör vara oförändrat har på något undantag när godtagits vid remissbehandlingen.

Många remissinstanser har anslutit sig till beredningens förslag att avsättning till resultatutjämningsfond skall få uppgå till högst 20 % av beskattningens lönekostnad samt att rätten till lagernedskrivning samtidigt skall begränsas från 60 % till 45 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde (efter avdrag för inkurans). Ett stort antal organisationer med anknytning till näringslivet anser dock – under hänvisning till bl. a. de exportinriktade företagens situation – att det inte bör komma i fråga att begränsa rätten till lagernedskrivning. Dessa organisationer lägger därför fram olika förslag om valfrihet mellan nuvarande nedskrivningsregler och en på lönesumman baserad reserveringsrätt. Andra remissinstanser, däribland LO och TCO, anser däremot att det av beredningen föreslagna utrymmet för fria reserveringar är alltför stort. Enligt LO bör högst 10 % av lönesumman få sättas av till resultatutjämningsfond och lagret få skrivas ned med högst 30 %.

Förslaget om införande av ett investeringsfondssystem för egenföretagare (allmän investeringsreserv) har fått ett blandat mottagande. Förslaget tillstyrks av bl. a. SACO/SR, flertalet av näringslivets organisationer och några statliga myndigheter. Den övervägande delen av de statliga remissinstanserna liksom bl. a. LO och TCO ställer sig emellertid avvisande till förslaget. En ofta framförd uppfattning bland de remissinstanser som har avstyrkt förslaget är att en allmän investeringsreserv skulle innebära att egenföretagarna blev gynnade på ett omotiverat sätt. Som skäl anförs att egenföretagarnas inkomst enkelbeskattas medan aktiebolagen kan utnyttja investeringsfondssystemet endast till priset av dubbelbeskattning. I några

remissyttranden uttalas vidare att den föreslagna investeringsreserven i praktiken innebär att egenföretagare får omedelbar avdragsrätt för investeringar i byggnader, maskiner och andra anläggningstillgångar.

Även förslaget om upphovsmannakonto för kulturarbetare har mött viss kritik. De remissinstanser som är negativa till de föreslagna reglerna pekar på risken för smittoeffekter till andra yrkesgrupper med ojämna inkomster och på att reglerna innebär att skattesystemet ytterligare kompliceras. Statens kulturråd och KLYS anför att vissa av de föreslagna villkoren och spärrarna begränsar möjligheten till uppskov i så hög grad att syftet med reglerna motverkas. KLYS erinrar i det sammanhanget om sitt tidigare framförda önskemål om att en särskild utredning tillsätts för att se över kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare.

För egen del kan jag inledningsvis konstatera att det svenska inkomstskattesystemet ger företagen stora möjligheter att bygga upp obeskattade reserver. Starka skäl talar enligt min mening för att dessa reserveringsmöjligheter – kombinerade med en internationellt sett hög skattesats på redovisad inkomst – bör behållas. Skattecrediterna ger företagen motståndskraft mot olika konjunkturbetingade påfrestningar. Genom att företagen bildar och löser upp obeskattade reserver blir deras redovisade resultat – och därmed även skattebelastningen – jämnare än vad annars skulle ha varit fallet. Uppbyggnaden av skattecrediter genom nedskrivning på lager och överavskrivning på anläggningstillgångar – ofta genom utnyttjande av investeringsfonder – påverkar också positivt företagets tillväxt, effektivitet och internationella konkurrensförmåga.

Företagsskatteberedningens förslag att den nuvarande på lagervärdet grundade nedskrivningsrätten skall kompletteras med en möjlighet till avsättning som baseras på lönesumman (resultatutjämningsfond) har allmänt tillstyrkts av remissinstanserna. Meningarna har emellertid varit delade vad gäller den lönebaserade avsättningens storlek och i vad mån en sådan reserveringsrätt skall begränsa utrymmet för lagernedskrivning. Själv vill jag till en början framhålla att flera argument kan anföras för en reserveringsmöjlighet som grundas på företagets lönekostnader. Det måste sålunda anses rimligt att de löneintensiva företagen skall kunna göra avsättningar som hjälper dem att hålla sysselsättningen uppe om efterfrågan på företagets tjänster tillfälligt viker. F. n. måste ett företag som saknar ned- och avskrivningsmöjligheter tillgripa egna beskattade reserver eller träda i likvidation om företaget drabbas av förluster. Den omständigheten att utvecklingen på arbetsmarknaden medfört att lönerna alltmer fått karaktären av en fast kostnad talar också för införande av en lönebaserad reserveringsrätt. Jag vill slutligen framhålla att värdet av anläggnings- och konsultföretagens tjänster utgör en växande del av vår export. För dessa företag kan möjligheten att göra avsättning till en resultatutjämningsfond uppenbarligen få en expansiv effekt.

Mot den nu redovisade bakgrunden ansluter jag mig till beredningens

förslag om en lönebaserad reserveringsrätt. Jag kan också ansluta mig till den av beredningen föreslagna nivån, dvs. 20 % av beskattningsårets lönekostnad. Som beredningen föreslagit bör vidare underlaget för egenföretagarnas avsättning till resultatutjämningsfond uppgå till – förutom 20 % av lönen till anställd personal – 15 % av egenföretagarens egen inkomst före fondavsättning m. m.

Från näringslivets sida har kritik riktats mot förslaget att minska utrymmet för nedskrivning på lager. Som skäl har anförts bl. a. att flertalet exportinriktade verkstadsföretag skriver ned sina lager med mer än 50 % och att en begränsning av lagernedskrivningen därför skulle hårdast drabba den grupp av företag vilkas expansion är en förutsättning för exportökning och förbättrad betalningsbalans. Denna kritik har enligt min mening en viss tyngd. Det framstår sålunda som mindre lämpligt att genomföra åtgärder som är ägnade att minska reserveringsmöjligheterna för ett betydande antal exportinriktade företag. Man bör därför inte frånta företagen rätten att skriva ner lager med 60 %.

Frågan är då hur nuvarande lagernedskrivning och den nya lönebaserade reserveringen skall samordnas. Jag anser inte att ett och samma företag skall få möjlighet att samtidigt utnyttja båda reserveringsmetoderna. Ett sådant system skulle nämligen medföra en väsentlig utvidgning av det totala reserveringsutrymmet. Även det av ett antal näringslivsorganisationer väckta förslaget att företagen skall få välja mellan nuvarande lagernedskrivning och de av beredningen föreslagna reserveringsreglerna skulle enligt min mening medföra en för stor utvidgning. Jag föreslår i stället att ett företag skall få rätt att antingen utnyttja den nuvarande 60-procentiga lagernedskrivningen eller göra avsättning till resultatutjämningsfond med ett belopp motsvarande högst 20 % av beskattningsårets lönekostnad. För egenföretagare tillkommer vid det senare alternativet 15 % av den egna inkomsten. Mitt förslag innebär ingen ökning – men heller ingen minskning – av det sammanlagda reserveringsutrymmet så länge lagrets värde före nedskrivning uppgår till åtminstone en tredjedel av lönesumman. Det helt övervägande antalet företag får därför oförändrad möjlighet att bilda fria obeskattade reserver. Övriga företag, dvs. i huvudsak företag med inga eller förhållandevis små lager, kommer att få ökat reserveringsutrymme.

Som framhållits vid remissbehandlingen finns det viss risk för att ett fritt val mellan lagernedskrivning och lönebaserad reservering kan ge upphov till obehöriga skattelättnader. En verksamhet som i dag drivs av ett aktiebolag kan exempelvis delas upp mellan bolaget och ett nybildat dotterbolag så att all personal anställs av moderbolaget och all lagerhantering sker i dotterbolaget. En sådan uppdelning av verksamheten skulle – om varje bolag behandlades för sig – innebära att reserveringsutrymmet för den av koncernen bedrivna verksamheten fick grundas på såväl lagret som lönesumman. För att hindra konstruktioner av detta slag bör därför föreskrivas att lagernedskrivning inte får ske om företaget självt eller något närstående företag har gjort avsättning

till resultatutjämningsfond. Jag återkommer i det följande till hur en sådan regel bör konstrueras. I det sammanhanget avser jag också att behandla den närmare utformningen av reglerna för lagernedskrivning och lönebaserad reservering.

Beredningens förslag att det nuvarande utrymmet för reguljär avskrivning på byggnader, maskiner och andra anläggningstillgångar bör behållas har, som framgått av det föregående, allmänt tillstyrkts av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget att avsättningen till investeringsfond får ökas från 40 % till 50 %, av årsvinsten och att investeringsfonden för skogsbruk skall slopas. Även jag delar beredningens uppfattning på dessa punkter. Jag föreslår därför inte någon annan principiell ändring av avskrivningssystemet än att skogsbruksfonden avskaffas och att den på årsvinsten baserade avsättningen till investeringsfond höjs med 10 procentenheter. I detta sammanhang vill jag emellertid erinra om att beredningen lagt fram förslag om en relativt genomgripande teknisk omläggning av såväl investeringsfondssystemet som reglerna för den årliga avskrivningen på byggnader och maskiner m. m. Jag återkommer strax till mina egna ställningstaganden vad gäller förslaget om en teknisk översyn av lagstiftningen om investeringsfonder. De reguljära avskrivningsreglerna kommer jag däremot inte att ta upp i detta lagstiftningsärende.

Mot beredningens förslag om en allmän investeringsreserv har riktats kritik i framför allt två hänseenden. För det första har anförts att önskemålet om likabehandling av aktiebolag och egenföretagare inte motiverar ett fondliknande system för egenföretagare eftersom enskilda personers inkomster – till skillnad mot aktiebolagens – inte träffas av dubbelbeskattning. Man har för det andra hävdats att den av beredningen konstruerade allmänna investeringsreserven i realiteten ger större utrymme för direktavskrivning än investeringsfondssystemet.

Jag vill inte bestrida att dessa invändningar till viss del är befogade. Det förhåller sig ju så att aktiebolagen måste redovisa vinst – och därmed i regel beskattas – för att ett belopp skall kunna avsättas till investeringsfond. Vinsten beskattas ytterligare en gång när den delas ut till aktieägarna. Dubbelbeskattningen kan därför sägas vara det pris som ett aktiebolag måste betala för att utnyttja investeringsfondssystemet. Mot detta resonemang kan dock enligt min mening invändas att en effektiv dubbelbeskattning förutsätter att vinstmedel delas ut till aktieägarna. Avstår ägarna från utdelning skjuts det andra ledet av dubbelbeskattningen på framtiden. Sett snävt ur bolagets synvinkel blir resultatet i detta fall att en investering kan, genom utnyttjande av investeringsfondssystemet, finansieras med delvis obeskattade medel. Denna möjlighet saknar egenföretagare. Till detta kommer att egenföretagaren normalt har högre marginell skatte- och avgiftsbelastning än ett aktiebolag. Denna omständighet innebär i sig att det ofta är ytterst svårt för en egenföretagare att finansiera en större investering med egna medel.

Med hänsyn till vad jag nu har anført anser jag det befogat att

egenföretagarna får möjlighet att bygga upp obeskattade reserver för framtida investeringar. Jag delar emellertid den av flera remissinstanser framförda uppfattningen att det av beredningen föreslagna systemet – vilket i princip ger egenföretagaren rätt att fritt utnyttja reserven under en femårsperiod efter avsättningen – är alltför förmånligt. Reglerna för anspråktagande av den allmänna investeringsreserven bör därför enligt min mening utformas på annat sätt än beredningen har föreslagit. Det finns på denna punkt anledning att närmare knyta an till de regler som gäller för utnyttjande av investeringsfond.

För att ett belopp som avsatts till investeringsfond skall få utnyttjas för viss investering krävs i princip att regeringen eller annan myndighet meddelat ett särskilt tillstånd. Investeringsfonden får alltså inte disponeras fritt av bolaget. I systemet finns dock en s. k. fri sektor. Denna sektor utgör 30 % av det avsatta beloppet och får användas endast om de mot fondavsättningen svarande medlen hos riksbanken varit orörda i fem år. Beredningens förslag rörande egenföretagares investeringsreserv innebär att de hos bank inbetalade medlen är bundna i endast fyra månader. Därefter kan medlen, som nyss nämnts, användas fritt för investeringar under en femårsperiod.

Enligt min mening bör de allmänna investeringsreserverna, liksom investeringsfonderna, kunna användas som ett styrmedel för konjunkturpolitiken. Investeringsreserverna bör därför i högre grad än beredningen har föreslagit få karaktär av en bunden reservering. Detta innebär att avsättningen inte bara, som beredningen har förordat, skall motsvaras av en lika stor inbetalning till bank. För att reserven skall få utnyttjas bör dessutom krävas antingen att viss tid förflutit från inbetalningsdagen eller att regeringen eller annan myndighet uttryckligen föreskriver att reserverna får utnyttjas. Sådant tillstånd bör meddelas endast om investeringen är önskvärd med hänsyn till läget på arbetsmarknaden eller andra liknande förhållanden. Tillstånden bör, för att undvika en betungande byråkrati, inte baseras på individuella ansökningar. I stället bör regeringen kunna släppa investeringsreserverna fria för t. ex. vissa slags investeringar som genomförs under viss tid.

Den spärrade tidsperioden kan enligt min mening lämpligen bestämmas till fyra år från utgången av det år då den mot avsättningen gjorda bankinbetalningen gjordes. Reserven blir därigenom spärrad i omkring fem år från avsättningstillfället, dvs. ungefär lika länge som investeringsfonderna. Därefter bör investeringsreserven kunna utnyttjas fritt för investeringsändamål under en femårsperiod. Detta fria utnyttjande bör gälla hela det avsatta beloppet. Har egenföretagaren inte fått tillstånd att utnyttja reserven under den spärrade perioden och har han inte heller utnyttjat reserven under den därpå följande fria femårsperioden, bör det avsatta beloppet återföras till beskattning. Denna återföring bör i regel ske med ett särskilt tillägg.

Vad jag nu har anfört innebär sammanfattningsvis att jag ansluter mig till beredningens uppfattning att en allmän investeringsreserv bör införas för egenföretagare. Enligt min mening bör emellertid den av beredningen

förordade fria femårsperioden föregås av en ungefär lika lång spärrad period. Under den spärrade perioden bör reserven i princip få utnyttjas endast efter tillstånd av regeringen eller annan myndighet. Av skäl som jag kommer att utveckla närmare i ett följande avsnitt anser jag dock att investeringsreserver, som avsatts av yrkesfiskare, inte bör spärras. I samma avsnitt avser jag också att redogöra för hur den allmänna investeringsreserven tekniskt bör utformas.

Det av beredningen föreslagna inkomstutjämnande systemet för kulturarbetare (upphovsmannakonto) befäras av många remissinstanser ge upphov till smittoeffekter. Man har pekat på att åtskilliga yrkeskategorier kan ha starkt varierande inkomster och att särskilda regler för kulturarbetarna därför kan föranleda kompensationskrav av olika slag. Dessa farhågor synes dock vara överdrivna. Det råder enligt min uppfattning inte något tvivel om att kulturarbetarna som grupp betraktat har ojämnare inkomster och mindre möjligheter till resultatreglerande dispositioner i form av lagernedskrivning, avskrivning o. d. än andra grupper av enskilda företagare utom möjligen skogsägarna. För sistnämnda kategori finns emellertid som bekant sedan länge särskilda regler för inkomstutjämnning, skogskontosystemet. Mot den bakgrunden anser jag inte att risken för smittoeffekter utgör något hållbart argument mot att ett skogskontoliknande system införs även för kulturarbetarna. Om rätten till inkomstutjämnning – som beredningen har föreslagit – knyts till ersättningar, som den skattskyldige uppburit i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk och som skattemässigt skall redovisas som intäkt av rörelse, torde avgränsningen mot andra näringsidkare och annan inkomst inte heller vålla några praktiska problem.

Mot beredningens förslag om upphovsmannakonto har också anmärkts att reglerna är krångliga och försedda med sådana villkor att den åsyftade inkomstutjämnande effekten motverkas. Jag har viss förståelse för denna kritik. Enligt min mening går det att mildra eller helt slopa några av de föreslagna villkoren utan att för den skull utrymme lämnas för omotiverade skatteförmåner. En uppmjukning av villkoren medför även att systemet blir lättare att förstå och tillämpa.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört föreslår jag att det av beredningen föreslagna inkomstutjämnningssystemet för kulturarbetare skall – med vissa modifieringar – genomföras. Jag återkommer i det följande till den närmare utformningen av regelsystemet.

### 2.2.2 Resultatutjämnning med lönekostnaderna som bas

Som jag uttalat i det föregående bör den nuvarande på lagervärdet grundade nedskrivningsrätten kompletteras med en på företagets lönesumma baserad avsättningsmöjlighet (resultatutjämningsfond). Rätten att göra avsättning till resultatutjämningsfond bör, som beredningen föreslagit,

förbehållas skattskyldiga som redovisar inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet. Inkomst av annan fastighet bör således inte medföra någon avsättningsrätt. Detta innebär att jag inte kan ansluta mig till det vid remissbehandlingen framställda önskemålet om att lönekostnader, som är hänförliga till fastighetsförvaltning, skall få räknas in i avsättningsunderlaget. Till saken hör också att det inte är lämpligt att diskutera behovet av reserveringsutrymme för de fastighetsförvaltande företagen utan att samtidigt ta ställning till avskrivningsreglerna för byggnader och den skattemässiga behandlingen av byggnadsrörelse. Min förhoppning är att jag skall kunna återkomma med ett förslag i dessa frågor senare i år.

Vid beräkning av inkomst av penningrörelse och försäkringsrörelse har den skattskyldige inte rätt att – med verkan i skattehänseende – skriva ned sitt lager med 60 % av det lägsta av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet. De allmänna nedskrivningsreglerna gäller inte heller vid beräkning av inkomst av byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter. Nu nämnda företags lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar skall i stället tas upp till vad som framstår som skäligt med hänsyn till risk för förlust och prisfall o. d. Detta medför att det kan vara svårt att skilja mellan å ena sidan lagernedskrivning som motiveras av risk för prisfall och liknande omständigheter och å andra sidan nedskrivning som innebär en verklig konsolidering. I fråga om dessa företag skulle därför en valfrihet mellan lagernedskrivning och lönebaserad reservering ge upphov till besvärliga tillämpningsproblem.

Mot den nu redovisade bakgrunden anser jag att lönebaserad reservering inte bör tillåtas i förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar. Ett företag som inte bedriver annan rörelse än t. ex. penningrörelse, försäkringsrörelse eller tomtrörelse bör således inte kunna avsätta medel till resultatutjämningsfond. Bedriver ett företag industriell tillverkning vid sidan av exempelvis penningrörelse under sådana förhållanden att de båda verksamheterna utgör olika förvärvskällor finns det dock inte något som hindrar att möjligheten till lönebaserad reservering utnyttjas vid beräkningen av inkomsten av tillverkningsrörelsen.

Rätten till lönebaserad reservering bör, lika lite som lagernedskrivning, vara kopplad till viss företagsform. Såväl juridiska som fysiska personer bör således få avdrag för belopp som sätts av till resultatutjämningsfond. Avsättningen bör, som jag tidigare anført, få uppgå till högst 20 % av lönekostnaden. En egenföretagare bör kunna sätta av högst ett belopp motsvarande summan av 20 % av lönekostnaden och 15 % av den egna inkomsten. Jag återkommer strax till vilket inkomstbegrepp som bör användas i detta sammanhang.

Med lönekostnad avser beredningen summan av vad den skattskyldige i förvärvskällan under beskattningsåret utgett som lön till arbetstagare i pengar eller i form av kost, logi eller bilförmån. I flera remissyttranden har framhållits att begreppet lön bör preciseras i olika hänseenden. Ställning anses

sålunda böra tas till i vad mån kontant ersättning och naturaförmåner till uppdragstagare skall räknas in i avsättningsunderlaget. En annan fråga som måste lösas är, påpekas det, hur avsättningar för tantiem, semesterersättningar och andra framtida löneutgifter skall behandlas. Vid remissbehandlingen har också diskuterats hur taxeringsmyndigheterna skall kunna kontrollera underlaget för avsättningen till resultatutjämningsfond. Svårigheter befaras kunna uppkomma – i synnerhet vad gäller värdering av naturaförmåner – om företagets räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderåret.

För egen del vill jag till en början framhålla att det är av stor vikt att den lönebaserade reserveringen blir enkel att tillämpa och kontrollera. Av detta följer att det finns anledning att överväga om inte avsättningen till resultatutjämningsfond kan baseras på det belopp som ligger till grund för företagets avgiftsskyldighet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL. Idealet vore naturligtvis om avsättningen kunde beräknas på samma underlag som företagets socialförsäkringsavgifter. Mot en sådan lösning talar emellertid flera skäl. Åtskilliga företag har brutna räkenskapsår, dvs. räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderår. Socialförsäkringsavgifterna för de anställda beräknas däremot alltid för kalenderår. För ett företag med brutet räkenskapsår kan därför underlaget för beräkning av det senaste kalenderårets socialförsäkringsavgifter avsevärt avvika från företagets lönekostnader under senaste beskattningsår.

En annan omständighet som försvårar en direkt koppling mellan avgiftsunderlaget i socialförsäkringssystemet och den lönebaserade reserveringen är att avsättning till resultatutjämningsfond skall grundas på den lönekostnad som hänför sig till viss förvärvskälla. Vid beräkningen av avsättningsbeloppet skall hänsyn alltså tas endast till lönekostnader som utgör driftkostnad vid beräkningen av inkomsten av den aktuella rörelsen eller jordbruksfastigheten. Lönekostnader avseende t. ex. fastighetsförvaltning får inte medräknas och inte heller lönekostnader som hänför sig till exempelvis penningrörelse. Motsvarande uppdelning behöver emellertid inte göras i de uppgifter som den skattskyldige lämnar till ledning för beräkning av sin avgiftsskyldighet enligt AFL.

Det anförda leder till slutsatsen att det underlag som ligger till grund för beräkning av socialförsäkringsavgifter i många fall inte kan utnyttjas som underlag för avsättning till resultatutjämningsfond. En konsekvens av detta är att det vid beräkningen av underlaget för avsättning till resultatutjämningsfond bör övervägas att – om detta underlättar tillämpningen – använda ett annat lönebegrepp än det som används i socialförsäkringssystemet. En sådan bedömning ger enligt min uppfattning till resultat att värdet av naturaförmåner inte bör läggas till grund för den lönebaserade reserveringen. Att för exempelvis ett företag med brutet räkenskapsår kräva en särskild värdering av de anställdas förmåner i form av fri kost, bostad eller bil under beskattningsåret skulle uppenbarligen ofta vålla ett betydande merarbete.

Mot detta framstår den orättvisa som kan uppkomma mellan företag med olika lönestruktur vad gäller inslaget av naturaförmåner som förhållandevis liten. Jag föreslår därför att fondavsättningen skall grundas endast på lön som utgår i form av pengar.

Enligt företagsskatteberedningen bör avsättningen till resultatutjämningsfond baseras på den lön som under beskattningsåret utgetts till de anställda. Med att lönen utgetts har beredningen avsett att lönen betalats ut till den anställde eller på annat sätt kommit denne till godo. Jag delar beredningens uppfattning att avsättningsbeloppet bör grundas på den under beskattningsåret kontant utbetalade lönen. Detta innebär bl. a. att olika slag av lönereserveringar, t. ex. tantiem eller semesterersättning, inte grundar någon avsättningsrätt för det beskattningsår då reserveringen gjorts. Tantiemet eller semesterersättningen får, vad gäller den lönebaserade reserveringen, beaktas först under det beskattningsår då beloppet betalas ut.

Med lön bör i princip avses sådan kontant ersättning som enligt 19 kap. 1 § AFL föranleder skyldighet för den skattskyldige att erlägga avgift till sjukförsäkringen och folkpensioneringen. Utgångspunkten bör således vara att avsättning till resultatutjämningsfond bör grundas på sådana ersättningar i penningar som avses i 19 kap. 1 § andra stycket AFL. Någon reducering av avgiftsunderlaget bör inte ske av den anledningen att den till vilken lönen betalats inte är obligatoriskt försäkrad enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring. Däremot bör underlaget minskas om avgiftsplikten bortfaller på grund av att ersättning utgått till uppdragstagare som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket. I underlaget för den lönebaserade reserveringen bör inte heller få räknas in ersättning till arbetstagare i de fall då avgiftsskyldigheten bortfaller av det skälet att den under kalenderåret till arbetstagaren utbetalade lönen understiger 500 kr. Uppgår ersättningen till minst 500 kr. skall den givetvis beaktas. Vid prövningen av om 500-kronorsgränsen uppnåtts eller inte bör, som redan antytts, AFL:s regler gälla, dvs. bedömningen bör avse kalenderår. Har den skattskyldige brutet beskattningsår kan det därför undantagsvis bli nödvändigt att beakta ersättningar som betalas ut före eller efter det beskattningsår för vilket den lönebaserade reserveringen skall göras.

Ersättningar som betalas ut till en egenföretagare för arbete som denne utför i sin näringsverksamhet föranleder normalt inte någon avgiftsskyldighet för den som betalat ut ersättningen (uppdragsgivaren). Egenföretagaren svarar normalt själv för socialförsäkringsavgifterna avseende sin inkomst av rörelsen eller jordbruksfastigheten. Enligt särskilda bestämmelser i AFL kan emellertid en uppdragsgivare och en egenföretagare komma överens om att uppdragsgivaren skall svara för egenföretagarens socialförsäkringsavgifter. Har ett sådant s. k. likställighetsavtal träffats bör ersättningen till egenföretagaren såvitt gäller den lönebaserade reserveringen behandlas som lön.

Av den lämnade redogörelsen framgår att den lönebaserade reserveringen i

flera hänseenden kan komma att beräknas på ett annat underlag än den skattskyldiges avgifter till socialförsäkringen. Detta kan ge upphov till svårigheter när taxeringsmyndigheterna skall pröva riktigheten av yrkade avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. Svårigheterna bör emellertid inte överdrivas. I de fall då den skattskyldiges verksamhet omfattar endast en förvärvskälla torde – i synnerhet om räkenskapsåret sammanfaller med kalenderår – de för beräkning av arbetsgivaravgifterna lämnade uppgifterna vara till god ledning för beräkning av avsättningen till resultatutjämningsfond. Arbetsgivaruppgifterna kan givetvis vara vägledande även när den skattskyldige har brutet räkenskapsår. I dessa fall kan också uppgifterna i årsredovisningen om totala lönekostnader o. d. vara av intresse. Större svårigheter uppkommer om den skattskyldiges verksamhet är uppdelad på olika förvärvskällor. Det är i en sådan situation inte säkert att årsredovisningen innehåller några upplysningar om hur lönekostnaderna fördelar sig mellan förvärvskällorna. I den till självdeklarationen fogade rörelse- eller jordbruksbilagan finns kanske inte heller exakt angivet hur stort förvärvskällans avdrag för lönekostnader är. Någon annan utväg kan därför ibland inte stå till buds än att med utgångspunkt i den interna bokföringen söka dela upp företagets totala lönekostnad på de olika förvärvskällorna.

Det lönebegrepp som jag nu redovisat bör tillämpas på lön som betalas ut från såväl juridiska som fysiska personer. I fråga om fysiska personer (egenföretagare) bör, som jag tidigare nämnt, avsättningen till resultatutjämningsfond grundas både på lönekostnaderna och inkomsten av förvärvskällan. Vad gäller beräkning av den på inkomsten grundade avsättningen ansluter jag mig i princip till beredningens förslag. För en egenföretagare som saknar anställda bör avsättningen således grundas på den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avsättningen till resultatutjämningsfond och före avsättning till allmän investeringsreserv och uppskov enligt reglerna om upphovsmannakonto och före schablonavdrag för egenavgifter. Har egenföretagaren utnyttjat möjligheten att basera avsättningen till resultatutjämningsfond på lön till anställda, bör emellertid förvärvskällans inkomst minskas med detta avsättningsbelopp innan den på inkomstdelen grundade avsättningen beräknas. Beräkningen av det högsta belopp som får avsättas till fonden måste alltså i dessa fall göras i två etapper.

Beredningens förslag att handelsbolags avsättning till resultatutjämningsfond skall beräknas för bolaget bör enligt min mening genomföras. Detsamma gäller förslaget att förekomsten av i utlandet bosatt delägare i handelsbolag bör utesluta avsättningsrätt för bolaget. Dödsbo, som skattemässigt behandlas som handelsbolag, bör i nu angivna hänseenden anses utgöra ett handelsbolag.

Några remissinstanser har tagit upp frågan om det finns skäl att begränsa den lönebaserade reserveringen i företag med en eller ett fåtal delägare. En sådan begränsning skulle emellertid i viss mån neutralisera huvudsyftet med

avsättningen till resultatutjämningsfond, nämligen att förbättra de löncin-  
tensiva företagens möjligheter att upprätthålla sysselsättningen i tider med  
vikande konjunkurer. Enligt min mening bör utrymmet för lönebaserad  
reservering inte påverkas av antalet delägare i företaget.

Som jag framhållit i det föregående bör det inte vara tillåtet för ett företag att  
göra avsättning till resultatutjämningsfond och samtidigt utnyttja rätten till  
lagernedskrivning. Med hänsyn till att fondavsättningen alltid skall göras  
öppet i räkenskaperna anser jag att samordningen av de båda reserverings-  
metoderna bör göras på det sättet att ett företag, som avsatt ett belopp till  
resultatutjämningsfond, inte får utnyttja de allmänna lagernedskrivningsreg-  
lerna. Ett företag som begagnar sig av möjligheten till lönebaserad reservering  
bör således i princip inte få värdera lagret till lägre pris än det lägsta av  
anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter  
avdrag för inkurans. Denna inskränkning i rätten till lagernedskrivning bör  
under vissa förutsättningar utlösas även av att ett närstående företag yrkar  
avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. Jag återkommer strax till  
den närmare utformningen av sistnämnda begränsningsregel.

Jag vill slutligen betona att det till resultatutjämningsfond avsatta beloppet  
skall återföras varje beskattningsår. Detta innebär att om lönesumman – för  
egenföretagare inkl. inkomstdelen – inte förändras så förändras inte heller det  
högsta tillåtna beloppet. Minskar lönesumman eller motsvarande och har  
avsättningsmöjligheten tidigare utnyttjats fullt ut medför återföringen en  
skattebelastning för den skattskyldige.

### *2.2.3 Särskilda frågor beträffande lagernedskrivning m. m.*

Jag avser att i det följande ta upp ett antal av beredningen redovisade  
förslag som gäller möjligheten till lagernedskrivning i olika situationer.  
Inledningsvis behandlar jag vad som bör krävas för att den skattskyldige skall  
få utnyttja vissa tillgångar som underlag för nedskrivning. Därefter diskute-  
rar jag om det är lämpligt att införa särskilda nedskrivningsregler för  
förbrukningsmaterial och förrådsartiklar. I ett tredje avsnitt redogör jag för  
min inställning till beredningens förslag om åtgärder mot olika former av  
bokslutslager.

Enligt beredningen bör den s. k. supplementärregel I kompletteras med en  
särskild skatteflyktsregel. Denna problematik behandlas i ett fjärde avsnitt. I  
det därpå följande avsnittet diskuterar jag behovet av särskilda lagervärde-  
ringsregler för avyttrade rotposter och märkt virke. I ett sjätte avsnitt lägger  
jag fram förslag om en omläggning av reglerna för värdering av lager av djur  
på jordbruksfastighet och i renskötselrörelse. Slutligen lämnar jag en  
kortfattad kommentar till de föreslagna ändringarna i anvisningarna till 41 §  
KL.

### 2.2.3.1 Begreppet inneliggande varulager

Beredningens uppfattning att leveransen i princip är den faktor som avgör om det är säljaren eller köparen som får utnyttja visst varuparti som underlag för nedskrivning har i allmänhet godtagits vid remissbehandlingen. Några remissinstanser har dock uttalat att det i vissa fall kan finnas skäl att koppla nedskrivningsrätten till en annan omständighet än leveransen. Sålunda anför Lantbrukarnas skattedelegation att det ibland kan vara rimligt att ett varuparti, som med stöd av ett skriftligt avtal hålls avskilt för köparens räkning, får utnyttjas som nedskrivningsunderlag av denne trots att någon formell leverans inte skett.

Rätten till nedskrivning på visst varuparti torde f. n. vara kopplad till det äganderättsbegrepp som normalt används inom civilrätten. Vid bedömningen av om det är köparen eller säljaren som skall kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning får således ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. Skulle för det fall att såväl säljaren som köparen försätts i konkurs lagret anses tillhöra säljaren bör denne därför redovisa det sålda varupartiet som tillgång i sitt bokslut. Motsatsen bör gälla om varupartiet skulle anses ha tillhört köparens konkursbo.

Enligt min mening är det inte lämpligt att – såvitt gäller rätten till lagernedskrivning – tillämpa ett äganderättsbegrepp som inte har någon direkt motsvarighet inom civilrätten. En sådan ordning skulle snarare öka än minska tillämpningsproblemen på detta område. Jag delar därför beredningens uppfattning att leveransen liksom hittills bör – om inte särskilda civilrättsliga regler griper in – avgöra om det är säljaren eller köparen som skall redovisa de sålda tillgångarna i sitt bokslut. Det kan understrykas att min nu redovisade uppfattning inte är avsedd att medföra någon ändring i nuvarande praxis. Någon uttrycklig bestämmelse om att säljarens nedskrivningsrätt upphör vid leveransen och att köparens nedskrivningsrätt uppkommer vid samma tidpunkt behövs därför inte. Beredningen har emellertid, bl. a. som en konsekvens av sitt ställningstagande vad gäller leveranstidpunktens betydelse, föreslagit att punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL kompletteras med en regel av innebörd att säljaren skall – även om fakturering inte skett – som fordran redovisa värdet av avyttrade varor såvida dessa vid beskattningsårets utgång levererats till den nye ägaren. Jag delar beredningens uppfattning att en regel av detta innehåll minskar risken för att en säljare redovisar varken de sålda varorna eller fordringen som tillgång i sitt bokslut. Enligt min mening bör alltså den nämnda anvisningspunkten kompletteras på det sätt som beredningen föreslagit.

### 2.2.3.2 Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar

Enligt beredningens uppfattning är förbrukningsmaterial och förrådsartiklar balansmässigt att hänföra till lager eller – i fråga om tillgångar som inte är

s. k. korttidsinventarier – till maskiner och andra inventarier. Några särskilda bestämmelser i KL om hur dessa tillgångar skall behandlas har inte föreslagits av beredningen.

Flertalet taxeringsmyndigheter har i sina remissyttranden anslutit sig till de av beredningen redovisade synpunkterna rörande den skattemässiga behandlingen av förbrukningsartiklar och förrådsmaterial. Organisationer med anknytning till näringslivet har däremot ställt sig mer avvisande. I flera remissyttranden framhålls att någon enhetlig praxis inte föreligger om hur tillgångar av nu aktuellt slag skall redovisas i företagens balansräkningar.

Föregen del anser jag att det inte är lämpligt att införa uttryckliga regler om hur förbrukningsmaterial och förrådsartiklar skall behandlas i skattehänseende förrän de redovisningstekniska aspekterna är bättre helysta än vad som nu är fallet. Enligt min mening får det därför ankomma på RSV att – inom ramen för det nuvarande regelsystemet – vid behov utarbeta anvisningar i ämnet. Jag är emellertid beredd att återkomma i saken om den situationen skulle uppkomma att ett bokslut, som upprättats under iakttagande av god redovisningssed, inte utan vidare skulle godtas vid den skattemässiga behandlingen av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar.

### 2.2.3.3 Bokslutslager

Beredningen har föreslagit att de generella reglerna för lagernedskrivning inte skall få tillämpas i två speciella situationer. Det första fallet är då det är underförstått att den som har levererat visst varuparti skall – direkt eller genom förmedling av annan – återköpa partiet efter balansdagen. Det andra fallet gäller förvärv av s. k. rörelsefrämmande lager av rå- eller stapelvaror.

Förslagen har på det hela taget fått ett positivt mottagande vid remissbehandling. I några remissyttranden anförs dock att de föreslagna reglerna bör preciseras ytterligare.

För egen del vill jag först framhålla att jag delar beredningens uppfattning att det är motiverat att genom särskilda regler avskaffa den generella nedskrivningsrätten såvitt gäller varor som anskaffats enbart i syfte att öka den skattskyldiges obeskattade reserver. Som påpekats av några remissinstanser har emellertid de båda av beredningen föreslagna bestämmelserna i stort sett samma tillämpningsområde. Båda förslagen tar nämligen sikte på förvärv av varulager som inte behövs i den normala verksamheten. Jag föreslår mot denna bakgrund att de föreslagna bestämmelserna förs samman till en regel. I denna regel bör föreskrivas att de vanliga nedskrivningsreglerna inte skall gälla om det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet är uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet. Är denna begränsningsregel tillämplig bör varorna i princip inte få tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter inku-

ransavdrag. En lägre värdering bör dock godtas om den skattskyldige visar att detta är motiverat med tanke på risken för prisfall.

#### 2.2.3.4 Supplementärregel I

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

Enligt beredningen har supplementärregel I missbrukats på det sättet att varupartier i samband med boksluten förs över mellan koncernföretag eller andra företag i intressegemenskap. Genom sådana överföringar kan, framhåller beredningen, ett företag utnyttja supplementärregeln medan ett närstående företag skriver ned sitt lager enligt huvudregeln. Den sammanlagda lagernedskrivningen blir därigenom större än om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag. Beredningen föreslår därför att lagrets värde vid beskattningsårets utgång skall, såvida supplementärregel I tillämpas, ökas med värdet av eventuella lagertillgångar som avyttrats till ett närstående företag.

Flertalet remissinstanser har förklarat sig dela beredningens uppfattning att en skatteflyktsregel är motiverad för att hindra att företag, som tillhör samma koncern e. d., får obehöriga skatteförmåner vid utnyttjande av supplementärregel I. Olika meningar har dock framförts om hur en sådan spärregel bör utformas.

Även jag anser att det bör införas en särskild regel för att stoppa missbruk av supplementärregel I. Som påpekats under remissbehandlingen bör emellertid den särskilda regeln, för att vara effektiv, konstrueras på ett annat sätt än beredningen föreslagit. Enligt min mening bör utgångspunkten vara att rätten att värdera varulager med tillämpning av supplementärregel I bör prövas på koncernnivå. Principen bör således vara att antingen skall inget eller också skall samtliga koncernföretag utnyttja supplementärregeln. Denna enhetsprincip måste dock modifieras i två hänseenden. Hänsyn bör för det första tas till att intressegemenskap kan förekomma trots att de skattskyldiga inte tillhör samma koncern. Aktierna i två aktiebolag kan exempelvis innehas av en och samma fysiska person. Även denna och liknande former av intressegemenskap bör omfattas av enhetsprincipen. Å andra sidan behöver inte det förhållandet att ett koncernföretag – men inte det andra – utnyttjar supplementärregeln med nödvändighet innebära att koncernen får en obehörig skattelättnad. Någon omotiverad skatteförmån uppnås t. ex. inte om det inte föreligger något som helst samband mellan de båda företagens verksamheter.

Mot den nu redovisade bakgrunden föreslår jag att en skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder, skall få utnyttja supplementärregel I endast under förutsättning att regeln tillämpas

av samtliga skattskyldiga som tillhör gruppen. Denna enhetliga princip bör dock gälla endast om den skattskyldiges verksamhet har sådant samband med verksamhet, som bedrivs av annan skattskyldig i gruppen, att verksamheterna hade utgjort en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

#### 2.2.3.5 Märkt virke och avverkningsrätter

Beredningen har inte föreslagit någon ändring i fråga om den skattemässiga behandlingen av märkt (avverkat) virke eller rätt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt (rotposter). Några krav på ändringar har inte heller framställts vid remissbehandlingen.

Frågan om rätten att utnyttja rotposter som underlag för nedskrivning har däremot berörts i några yttranden över en inom budgetdepartementet upprättad promemoria (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbruk (jfr prop. 1978/79:204 s. 348 f). I det sammanhanget framhålls bl. a. att det är angeläget för sågverk och andra uppköpare av rotposter att kunna skriva ned värdet av en upplåten avverkningsrätt enligt de allmänna nedskrivningsreglerna.

För egen del ansluter jag mig till företagsskatteberedningens uppfattning att det saknas anledning att ändra reglerna för nedskrivning av märkt (avverkat) virke. Kan sådant virke inte tas i anspråk för säljarens (skogsägarens) skulder synes det, som beredningen påpekat, rimligt att utgå från att virket skall behandlas som levererat virke.

Någon ändring av den skattemässiga behandlingen av rätt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt behövs enligt min mening inte heller. En allmän rätt för rotpostköpare att skriva ned sitt förvärv med 60 % av det avtalade priset skulle – med hänsyn bl. a. till att någon utåt synlig åtgärd med skogen inte utförs – kunna ge upphov till besvärliga kontrollproblem. Hänsyn måste också tas till att en skogsägare inte behöver ta upp ersättning för en avyttrad rotpost till beskattning förrän ersättningen betalas ut (punkt 1 fjortonde stycket av anvisningarna till 41 § KL). En allmän nedskrivningsrätt på rotposter skulle därför kunna ge upphov till transaktioner av skatteflyktskaraktär. Min slutsats blir att nedskrivning av rätt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt liksom hittills bör komma i fråga endast om köparen kan visa att ett prisfall inträffat eller att det föreligger risk för prisfall.

#### 2.2.3.6 Värdering av djur

De allmänna reglerna för beräkning av inkomst av rörelse och jordbruk leder till att den nominella värdeökning, som lagret är utsatt för på grund av ökning av prisnivå, träffas av beskattning. Detta sker i samband med avyttringen av lagertillgångarna. Beträffande lager av djur i jordbruk kan emellertid värdetillväxten beskattas successivt även om djuren inte säljs. Detta beror på att lagervärderingen sker med utgångspunkt i de genomsnitts-

priser som årligen fastställs av RSV (punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Beredningen har mot den nu redovisade bakgrunden föreslagit att, såvitt gäller lager av stamdjur, lagervärderingen skall göras så att värdestegringen beskattas ungefär i takt med att djuren omsätts. Detta kan enligt beredningen åstadkommas genom att djuren får tas upp till de av RSV fastställda värdena för det löpande beskattningsåret eller för något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Det av den skattskyldige valda värdet får sedan ligga till grund för nedskrivning enligt de generella nedskrivningsreglerna.

Flertalet remissinstanser delar beredningens uppfattning att de nuvarande bestämmelserna för värdering av stamdjur kan leda till att orcaliserade vinster måste tas till beskattning. Den av beredningen anvisade metoden för att komma till rätta med detta problem har dock mottagits negativt. En allmän uppfattning bland remissinstanserna är att det åsyftade resultatet kan uppnås med enklare regler än beredningen föreslagit. Vid tillämpning av beredningens förslag måste nämligen stamdjur skiljas från omsättningsdjur och nyuppsättning av djur från ersättningsanskaffning av djur. Sådana gränsdragningar vållar emellertid, framhålls det, erfarenhetsmässigt mycket stora problem.

För egen del kan jag ansluta mig till uppfattningen att de värderingsregler som f. n. tillämpas för lager av djur i viss utsräkning kan leda till ett beskattningsresultat som strider mot allmänt vedertagna principer. Jag delar därför beredningens åsikt att de nuvarande reglerna bör ändras. Den av beredningen föreslagna metoden skulle emellertid, som påpekats vid remissbehandlingen, vara ytterst svår att tillämpa. Enligt min mening måste en enklare lösning väljas.

Ett varulager värderas normalt enligt lägsta värdets princip. Detta innebär att lagret värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet. I fråga om lagertillgångar, som den skattskyldige själv tillverkat, anses som anskaffningsvärde de direkta tillverkningskostnaderna (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett skäligt tillägg för de indirekta kostnaderna. Hänsyn behöver inte tas till ränta på eget kapital.

Om lägsta värdets princip skulle tillämpas vid värdering av djur, som uppfötts av den skattskyldige, skulle värdet grundas på de direkta och indirekta uppfödningarkostnaderna. Att beräkna dessa kostnader är självfallet en mycket svår uppgift. Det råder dock inte något tvivel om att en värdering enligt lägsta värdets princip i regel skulle ge ett lägre värde än de av RSV på basis av de löpande marknadspriserna fastställda värdena.

Det får enligt min mening anses rimligt att den för lager av djur i beskattningshänseende godtagna värdenivån inte bör vara högre än den nivå som gäller för lagertillgångar i allmänhet. Att i fråga om djur tillämpa lägsta värdets princip är emellertid, som nyss antytts, uteslutet av praktiska skäl. Jag föreslår därför att den önskade nedsättningen av värdenivån på djur uppnås på så sätt att anknytningen till djurens marknadspris slopas. Värdena bör i

stället baseras på den genomsnittliga produktionskostnaden för olika slags djur. Denna värdering, som i första hand bör ta sikte på djurens vikt och ålder, bör baseras på det kostnadsläge – uttryckt i nominella termer – som gällt under den tid då djuren fötts upp. Värdena bör fastställas av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, av riksskatteverket.

De av RSV fastställda värdena får enligt nu gällande regler inte tillämpas i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur. Sådana djur skall i stället tas upp till lägst 40 % av djurens allmänna saluvärde. Denna princip bör enligt min mening tillämpas även i framtiden. Jag vill emellertid understryka att denna värderingsregel främst gäller djur som den skattskyldige förvärvat från en utomstående uppfödare. Utgångspunkt för värderingen av avelsdjur blir därför i praktiken normalt det faktiska anskaffningspriset. Är det allmänna saluvärdet lägre på bokslutsdagen bör dock värderingen självfallet grundas på detta lägre värde.

Mitt nu redovisade förslag – vilket bör gälla även beträffande renskötselrörelse – torde normalt medföra att utrymmet för skattecrediter blir i stort sett lika stort oberoende av om lagret består av djur eller andra tillgångar. I en speciell situation kan emellertid de föreslagna reglerna leda till en alltför låg värdering. Jag syftar på det fallet att den skattskyldige inte själv svarat för uppfödningen utan köpt djuren från en utomstående. Här kan en på den genomsnittliga produktionskostnaden baserad lagervärdering ge möjlighet till en omotiverat stor engångsnedskrivning.

Det är dock förhållandevis sällsynt att en skattskyldig på en gång förvärvar en hel kreatursbesättning e. d. till marknadspris. Är så fallet torde f. ö. den skattskyldige endast i undantagsfall ha behov av att utnyttja hela nedskrivningsutrymmet under de första inchovsåren. Till detta kommer att den naturliga omsättningen av djur medför att en teoretiskt sett för stor lagerreserv relativt snart återförs till beskattning. Av dessa skäl är det enligt min mening försvarbart att avstå från en specialregel för nyuppsättningsfallen. Framhållas kan också att en regel som begränsar nedskrivningsrätten i de fall då den skattskyldige köpt ett eller flera djur till marknadspris ofrånkomligen skulle bli svår att tillämpa. Erfarenheterna från den tidigare tillämpade kontantmässiga redovisningen av jordbruksinkomster visar nämligen att det i praktiken är ytterst svårt att skilja mellan nyuppsättning och ersättningsanskaffning av djur. De fastställda genomsnittliga produktionsvärdena bör således – bortsett från dyrbarare avelsdjur – få tillämpas även när den skattskyldige inte själv svarat för uppfödningen av djuren.

#### 2.2.3.7 Ändringarna i anvisningarna till 41 § KL

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL gäller som huvudprincip att det i den skattskyldiges bokföring redovisade resultatet skall ligga till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen. Normalt avviker den i bokföringen angivna vinsten eller förlusten från den vid taxeringen

fastställda nettointäkten eller underskottet av förvärvskällan. I bokföringen kan exempelvis finnas intäkter som inte är skattepliktiga och kostnader som inte är avdragsgilla. Lagret kan vidare ha tagits upp till lägre belopp än som kan godtas i skattechänseende. Bestämmelser om hur det bokförda resultatet skall justeras till det skattemässiga inkomstbegreppet finns i tredje-sjuttonde styckena i nämnda anvisningspunkt.

Enligt min mening bör de nuvarande reglerna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL delas upp på tre anvisningspunkter. En sådan uppdelning medför den fördelen att regler som systematiskt sett hör ihop kan samlas i en enda anvisningspunkt. Uppdelningen – som även gör det lättare att överblicka detta onekligen ganska komplicerade regelsystem – bör enligt min uppfattning genomföras på följande sätt. Punkt 1 bör reserveras för de bestämmelser som anger hur det bokförda resultatet skall justeras med hänsyn till förekomsten av skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader o. d. I punkt 1 bör vidare föreskrivas vad som skall hända om de i bokföringen tillämpade principerna för periodisering av inkomster och utgifter inte överensstämmer med motsvarande skatterättsliga principer.

De generella reglerna om lagernedskrivning bör tas in i en ny anvisningspunkt (punkt 2). Denna anvisningspunkt bör också innehålla bestämmelser om kontraktsnedskrivning. De särskilda nedskrivningsregler som skall tillämpas i fråga om lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar bör också samlas i en särskild anvisningspunkt (punkt 3). De nuvarande punkterna 2 och 3 bör i följd av detta betecknas som punkt 4 resp. punkt 5. Den nya dispositionen av anvisningarna till 41 § KL ger upphov till konsekvensändringar i 29 § 1 mom., punkt 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 8 av anvisningarna till 25 § och punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL samt i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt.

De föreslagna bestämmelserna i punkt 1 överensstämmer sakligt sett med motsvarande bestämmelser enligt anvisningspunktens nuvarande lydelse. Det nya femte stycket har dock inte någon motsvarighet i nuvarande regler. Som jag framhållit i det föregående torde dock den föreslagna bestämmelsen om att säljaren skall resultatredovisa värdet av varor som på bokslutsdagen har levererats till ny ägare inte innebära någon ändring i förhållande till nuvarande praxis. Bestämmelsen har således främst karaktären av ett förtydligande.

Den nya punkten 2 innehåller, som nyss nämnts, de allmänna nedskrivningsreglerna. De fyra första styckena överensstämmer, bortsett från språkliga ändringar, med motsvarande regler i nuvarande punkt 1. I femte stycket finns de föreslagna reglerna om det lägsta tillåtna värdet på lager av djur. Reglerna har beskrivits utförligt i ett tidigare avsnitt.

Som framgår av sjätte stycket har supplementärregel I inte ändrats i annan mån än vad som betingas av de nya värderingsreglerna för djur. Skatteflyktsregeln i sjunde stycket är emellertid ny. Begreppet intressegemenskap bör här

ha samma betydelse som i 57 § 3 mom. KL. Regeln innebär att ett företag, som yrkar att få värdera sitt lager med tillämpning av supplementärregeln, inte kan få bifall till sitt yrkande om ett eller flera närstående företag värderat sina lager enligt huvudregeln. Med närstående företag avses i detta sammanhang – utöver kravet på intressegemenskap – att det andra företaget funktionellt sett står den skattskyldige så nära att verksamheterna hade utgjort en enda förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Åttonde stycket innehåller supplementärregel II. Liksom hittills bör supplementärregel I och supplementärregel II inte få tillämpas samtidigt.

Skatteflyktsregeln i nionde stycket bör enligt min uppfattning användas med försiktighet. Regeln skall t. ex. inte få hindra ett företag att ta upp en ny verksamhetsgren. Syftet med bestämmelsen är i första hand att hindra att skattskyldiga får obehöriga skattelättnader genom att kort före bokslutsdagen förvärva lagerbevis eller andra handlingar som representerar visst varuparti. Vid bedömningen av om varorna anskaffats för annat ändamål än att ingå i den normala verksamheten bör, som framgår av lagtexten, hänsyn tas till förekomsten av återköpsklausul eller liknande avtal. Av betydelse är också om varorna faktiskt har levererats till den skattskyldiges lagerlokaler och hur lång tid den skattskyldige innehaft varorna.

Som jag framhållit flera gånger i det föregående kan den skattskyldige, såvitt gäller viss förvärvskälla, inte utnyttja de allmänna lagernedskrivningsreglerna och samtidigt yrka avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. Enligt tionde stycket skall konflikten mellan dessa båda reserveringsmöjligheter lösas på det sättet att rätten till nedskrivning bortfaller om yrkande framställs om avdrag för sådan fondavsättning. Önskar den skattskyldige utnyttja rätten till lönebaserad reservering får lagret i princip inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet.

Bestämmelserna i elfte stycket om att den skattskyldiges rätt till lagernedskrivning påverkas av närstående företags yrkande om avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond är konstruerade på samma sätt som motsvarande bestämmelser rörande rätten att utnyttja supplementärregel I.

Bestämmelserna i tolfte och trettonde styckena överensstämmer med motsvarande bestämmelser i nuvarande punkt 1.

Bestämmelserna i den nya punkten 3 motsvarar med några ändringar av språklig natur nuvarande åttonde och nionde styckena av punkt 1. Jag föreslår således inte någon ändring av reglerna om nedskrivning av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar. Något behov av koppling mellan dessa nedskrivningsregler och avsättning till resultatutjämningsfond föreligger inte. Som tidigare framhållits bör nämligen enligt min mening lönebaserad reservering över huvud taget inte förekomma om förvärvskällans lager helt eller delvis består av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar.

#### 2.2.4 Avsättning till allmän investeringsfond

##### *Inledning*

Beredningen har föreslagit att den andel av årsvinsten som bör få sättas av till investeringsfond skall höjas från nuvarande 40 % till 50 % och att investeringsfonden för skogsbruk slopas. Enligt beredningen bör vidare det belopp som skall betalas in på räntelöst konto hos riksbanken höjas från nuvarande 40 resp. 46 % till 50 % av det belopp som avsatts till investeringsfond.

Som framgått av det föregående (avsnitt 2.2.1) delar jag beredningens uppfattning i nu nämnda hänseenden. Investeringsfonden för skogsbruk bör således avskaffas samtidigt som den på årsvinsten baserade avsättningen bör höjas med tio procentenheter. För att fondavsättningen skall vara avdragsgill bör vidare ett belopp motsvarande hälften av det avsatta beloppet betalas in på räntelöst konto hos riksbanken. Denna insättningsnivå bör gälla såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar.

Beredningen har vidare lagt fram förslag om ett stort antal ändringar av teknisk natur. Sålunda bör enligt beredningen för sen inbetalning till riksbanken i viss utsträckning kunna godtas. Vidare skall ansökan om tillstånd att ta investeringsfond i anspråk vara åtföljd av yttrande från arbetstagarerna. Den nuvarande formen av tillstånd som begränsas till 75 % av fonden och 75 % av investeringskostnaden föreslås slopas. Den beslutande myndigheten skall ha frihet att bestämma om investeringsavdrag skall medges eller inte. Om avdrag medges, skall det utgöra 20 % av kostnaden för maskiner och andra inventarier och 10 % av kostnaden för andra ändamål. Utöver de ändamål för vilka investeringsfonder enligt gällande bestämmelser får användas, föreslår beredningen att fonderna skall få användas för forsknings- och utvecklingsarbete samt för utbildning av anställda. Enligt beredningen bör kravet på effektiv beskattning vid återföring av investeringsfond slopas. Å andra sidan menar beredningen att tillägget vid återföring bör höjas från 10 % till 20 %. Möjligheten att överföra fonder mellan koncernföretag föreslås utvidgad.

Den av beredningen företagna tekniska översynen av investeringsfondssystemet har mottagits positivt vid remissbehandlingen. Från näringslivets sida har dock framförts krav på att även övriga fondsystem inom skattelagstiftningen skall bli föremål för en liknande översyn. En remissinstans tar särskilt upp behovet av ändringar i förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg. Enligt denna remissinstans bör de ändamål som sådan fond får användas för utvidgas och dessutom bör en möjlighet tillskapas att omvandla fartygsfond till allmän investeringsfond.

För egen del vill jag först uttala att jag i huvudsak godtar de ändringar av teknisk karaktär som beredningen föreslagit. Dessa ändringar kräver i sig betydande ingrepp i lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning, KIL. Vid min genomgång av den nuvarande lagen har jag funnit

det angeläget att göra ganska omfattande språkliga ändringar. Till detta kommer att de föreskrifter av administrativ natur som finns i den nuvarande lagstiftningen bör föras över till en särskild tillämpningsförfordning. Mot denna bakgrund anser jag att det nya regelsystemet bör tas in i en ny lag.

Investeringsfonder bör även i fortsättningen i första hand användas som ett konjunkturpolitiskt medel. Liksom hittills bör fonderna också kunna användas i regionalpolitiskt syfte och för att stimulera långsiktiga investeringar av särskild betydelse för sysselsättningen och för utvecklingen av landets näringsliv. Dessutom bör systemet ses som ett medel att stimulera företagens allmänna tillväxt och konsolidering. För att markera att fonderna sålunda inte bara skall utgöra ett styrmedel för konjunkturpolitiken bör de benämnas allmänna investeringsfonder.

Enligt direktiven skulle beredningen pröva om några fördelar i form av överskådlighet och enkelhet i tillämpningen kunde vinnas genom att regelsystemet för olika slag av fondinstitut vid beskattningen samordnas och sammanförs. Beredningen har emellertid inte inom given tidsram haft möjlighet att pröva behovet av samordning inom fondlagstiftningen. Frågan om en översyn av lagstiftningen om fartygsfonder, återanskaffningsfond för fastighet, nyanskaffningsfond m. m. kan därför inte tas upp i detta lagstiftningsärende utan får prövas i ett senare sammanhang.

Jag har redan antytt att jag i stor utsträckning ansluter mig till de av beredningen föreslagna tekniska ändringarna. De justeringar i förhållande till beredningens förslag som jag förordar i det följande är främst av redaktionell karaktär. Min kommentar till bestämmelserna, vilken anknyter till lagförslagets disposition, kan därför göras relativt kortfattad. I övrigt får jag hänvisa till betänkandet.

#### *Tillämpningsområde (1 §)*

Enligt KIL är rätten till avdrag för avsättning till investeringsfond förbehållen svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank. Begreppet aktiebolag innefattar också bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Avdraget skall göras vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller rörelse.

Beredningens förslag innebär inte någon ändring av den krets skattskyldiga som omfattas av avdragsrätten.

Remissinstanserna har i allmänhet inte haft något att erinra mot det av beredningen föreslagna tillämpningsområdet. I ett yttrande anförs dock att även häradsallmänningar bör ges möjlighet att sätta av belopp till investeringsfond.

För egen del anser jag att den krets av juridiska personer som enligt gällande lagstiftning får göra avsättning till investeringsfond inte nu bör utvidgas. Denna fråga kan emellertid tas upp till förnyat övervägande sedan ställning tagits till bl. a. frågan om en enhetlig skattesats för juridiska

personer.

F. n. krävs som villkor för att ett företag skall få avdrag för avsättning till investeringsfond att företaget har rätt att tillämpa reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller att taxeringsnämnd eller skatterätt särskilt medgett avdrag för fondavsättningen. Villkoret finns inte med i beredningens lagförslag.

I praktiken torde nästan alla företag som sätter av belopp till investeringsfond tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Tillämpning av en sådan avskrivningsmetod bör emellertid inte vara avgörande för avdragsrätt. Vad som däremot är väsentligt är att ordnad bokföring finns. Det önskemålet är uppfyllt beträffande den krets skattskyldiga som omfattas av avdragsrätten, eftersom dessa skattskyldiga är bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen (1976:125). Det nuvarande villkoret om räkenskapsenlig avskrivning behövs därför inte.

Det är f. n. oklart i vilken förvärvskälla ett företag som bedriver flera rörelser eller flera jordbruk skall göra avdrag för avsättning till investeringsfond. För att undanröja denna oklarhet förordar jag, i enlighet med beredningens förslag, att avdraget skall göras i den förvärvskälla vars nettointäkt före avdraget är högst.

#### *Beräkning av avdraget (2 §)*

F. n. finns det två olika investeringsfonder för konjunkturutjämning, dels investeringsfond för skogsbruk, dels investeringsfond för rörelse. Avdrag för avsättning till skogsfond medges med högst 10 % av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk medan avdrag för avsättning till rörelsefond får uppgå till högst 40 % av årsvinsten.

Enligt beredningen bör investeringsfonden för skogsbruk och investeringsfonden för rörelse slås ihop till en gemensam fond. Avsättning till denna fond skall få ske med högst 50 % av årsvinsten.

Som jag tidigare framhållit delar jag – liksom praktiskt taget samtliga remissinstanser – beredningens uppfattning att de skäl som ursprungligen motiverade införandet av särskilda skogsfonder inte längre är bärande. Ett slopande av skogsfonderna innebär vidare en påtaglig förenkling av investeringsfondssystemet. Mot denna bakgrund ansluter jag mig till beredningens förslag att investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för rörelse förs samman till en gemensam fond. Denna fond – den allmänna investeringsfonden – bör kunna användas för investeringar i såväl jordbruk och skogsbruk som rörelse.

Jag ansluter mig också till beredningens förslag att den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond bör ökas från nuvarande 40 % till 50 %. Med hänsyn till detta torde avskaffandet av investeringsfonden för skogsbruk i praktiken inte innebära någon begränsning i avsättningsrätten för det fåtal företag som har gjort avsättning till sådan fond.

Med årsvinst förstås företagets resultat enligt fastställd balansräkning efter avdrag för avskrivningar, tantiem m. fl. poster som utgör omkostnader i rörelsen men utan avdrag för avsättning till reservfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. poster. Avsättningen kan sålunda sägas baseras på vinsten efter bokslutsdispositioner (bortsett från investeringsfondsavsättningen) men före skatt och vinstdispositioner. Beredningen föreslår inte någon ändring på denna punkt.

Beredningens ställningstagande i denna fråga har i allmänhet lämnats utan erinran av remissinstanserna. Några remissinstanser som företräder näringslivet påpekar dock att fåmansaktiebolag i regel inte redovisar någon skattepliktig inkomst av verksamheten. I stället söker företagsledaren ta ut bolagets vinst i form av lön. Enligt dessa remissinstanser bör en möjlighet öppnas för ett sådant aktiebolag att göra avsättning till investeringsfond oberoende av om bolaget redovisar vinst eller inte. Andra remissinstanser anser det vara omotiverat att fondavsättning skall få grundas på skattefria inkomster och inkomster hänförliga till andra inkomstslag än jordbruksfastighet och rörelse.

För egen del får jag anföra följande. Avsättning till investeringsfond för rörelse baseras inte på den vid taxeringen bestämda nettointäkten utan på den i bokslutet redovisade årsvinsten före skatter och fondavsättningar. Detta medför att inte endast inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet utan även inkomster hänförliga till annat inkomstslag kan läggas till grund för avsättningen. Det saknar också betydelse om årsvinsten helt eller delvis avser skattefria intäkter, exempelvis realisationsvinster eller utdelning från dotterbolag.

Ett av investeringsfondssystemets syften är att motverka de olägenheter av såväl samhällsekonomisk som företagsekonomisk natur som blir följden om ett företag, som får hög vinst ett år, av skatteskäl anser sig tvunget att tidigarelägga sina investeringar. Det kan därför synas omotiverat att även skattefri del av årsvinsten får ingå i avsättningsunderlaget. Å andra sidan skulle en koppling mellan avsättningsunderlaget och en skattemässig bedömning av vissa intäkts- och kostnadsposter medföra olägenheter för företagen. Dessa kan då inte i samband med fondavsättningen och den därmed sammanhängande inbetalningen till riksbanken med säkerhet bedöma hur stor avsättning som kan göras. Tillämpningen av investeringsfondssystemet kommer därmed att försvåras. Mot denna bakgrund bör enligt min mening det nuvarande på årsvinsten baserade avsättningsunderlaget inte ändras. I tydlighetens intresse har dock definitionen av avsättningsunderlaget formulerats på ett nytt sätt. Jag anser vidare att det inte bör komma i fråga att tillämpa särskilda avsättningsregler för fåmansaktiebolag. Även för sådana företag skall avsättningen således grundas på den i bokslutet redovisade årsvinsten.

*Inbetalning till riksbanken m. m. (3 §)*

För att en fondavsättning skall vara avdragsgill krävs f. n. att viss del av avsättningen, nämligen 46 % för aktiebolag, sparbank och ekonomisk förening som ingår i jordbrukskasserörelsen samt 40 % för annan ekonomisk förening, sätts in på särskilt konto i riksbanken. Om ett mindre belopp inbetalas, skall inte avdraget i dess helhet vägras utan i stället reduceras till det belopp som svarar mot den gjorda inbetalningen. Beloppet skall betalas in efter ingången av det beskattningsår som avsättningen avser och senast den dag då företaget skall avlämna allmän självdeklaration för beskattningsåret. Föreligger särskilda skäl kan regeringen medge att inbetalning görs vid en senare tidpunkt än nyss sagts.

Beredningen föreslår att inbetalningskvoten skall höjas till 50 % för samtliga skattskyldiga. Enligt beredningen bör vidare en inbetalning som har gjorts för sent kunna godtas om den har gjorts senast den 30 juni under taxeringsåret. För att motverka att företagen medvetet senarelägger sina inbetalningar till riksbanken föreslår beredningen att företaget skall betala en särskild avgift om betalningen görs efter deklarationsdagen. Enligt beredningen bör avgiften bestämmas till 1 % om inbetalningen gjorts högst en vecka för sent. Har beloppet betalats in senare skall avgift utgå med 4 % av beloppet.

Beredningens förslag beträffande inbetalningskvoten har godtagits eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser med undantag för fullmäktige i Sveriges riksbank, som anser det befogat med en ännu större höjning av inbetalningskvoten. Förslaget att för sen inbetalning till riksbanken skall kunna godtas har vid remissbehandlingen i princip mottagits positivt. Några remissinstanser har dock riktat kritik mot avgiftssystemets konstruktion.

För egen del ansluter jag mig till förslaget att inbetalningskvoten skall höjas till 50 % av det avsatta beloppet och avse samtliga skattskyldiga. Den nuvarande differentieringen mellan aktiebolag och flertalet ekonomiska föreningar bör således upphöra att gälla.

Liksom hittills bör gälla att inbetalning till riksbanken är en nödvändig förutsättning för att avdrag skall medges för fondavsättningen. Huvudregeln bör även i fortsättningen vara att de inbetalade medlen skall vara riksbanken till handa senast den dag då företaget senast skall avlämna allmän självdeklaration för det beskattningsår som avsättningen avser. I enlighet med beredningens förslag bör emellertid, om företaget begär det, en inbetalning som har gjorts senare än enligt huvudregeln kunna godtas. För att inte taxeringsnämndernas arbete skall försväras bör dock inbetalningen utan undantag ha verkställts senast den 30 juni under taxeringsåret.

För att undvika att företagen avsiktligt senarelägger sina inbetalningar till riksbanken bör företaget få betala en särskild avgift om betalning görs efter den dag då företaget haft att senast avlämna sin allmänna självdeklaration. Jag delar beredningens uppfattning att avgiften bör bestämmas till 1 % om

inbetalning har gjorts högst en vecka för sent. Har inbetalning gjorts ännu senare bör avgift utgå med 4 % av det för sent inbetalade beloppet. Avgiften skall betalas till länsstyrelsen. Den bör inte vara avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Det är lämpligt att ett företag, som betalar in medlen till riksbanken efter deklarationsdagen men senast den 30 juni under taxeringsåret, samtidigt betalar in den särskilda avgiften till länsstyrelsen. Har avgiften inte erlagts, skall länsstyrelsen förelägga företaget att inom viss tid inbetala det belopp som fattas. Efterkommer företaget inte föreläggandet skall avgiften drivas in enligt bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272). Restavgift utgår då på beloppet.

#### *Tillståndsgivning (4 och 7 §§)*

Enligt KIL finns det två former av tillstånd att ta investeringsfond i anspråk, tillstånd enligt 9 § 1 mom. och tillstånd enligt 9 § 3 mom. Bestämmelserna i 9 § 1 mom. bygger på det grundläggande syftet med investeringsfonder, nämligen att fonderna skall vara generellt frisläppta under konjunktursvackor. Om fonderna får utnyttjas enligt detta moment, kan företagen använda 100 % av investeringsfonden för hela investeringskostnaden. Dessutom får företagen ett investeringsavdrag med 10 % av det fondbelopp som har tagits i anspråk för investeringen.

Bestämmelserna i 9 § 3 mom., som infördes genom lagstiftning år 1959, ger regeringen befogenhet att medge att investeringsfond tas i anspråk under längre tid än en lågkonjunktur. Förutsättningen för ett sådant beslut är att det med hänsyn till läget på arbetsmarknaden och andra förekommande omständigheter är av synnerlig vikt för det allmänna att viss investering sätts i gång. Tillstånd enligt 9 § 3 mom. får avse högst 75 % av investeringsfonden och högst 75 % av investeringskostnaden. Investeringsavdrag medges inte.

Tidigare skilde sig tillstånd enligt 9 § 1 mom. och 9 § 3 mom. i ytterligare ett avseende från varandra. Tillstånd enligt 9 § 1 mom. fick endast avse befintliga fondmedel, dvs. fondavsättningar som prövats vid inkomsttaxeringen. Däremot har tillstånd enligt 9 § 3 mom. ända sedan bestämmelsens tillkomst kunnat avse också belopp som framdeles avsätts till investeringsfond. Ett tillstånd att utnyttja framtida avsättningar enligt 9 § 3 mom. gavs i form av ett preliminärt beslut att medlen fick tas i anspråk. Om sådant preliminärt beslut meddelats skulle arbetsmarknadsstyrelsen – sedan uppgift inkommit om att avsättningen godtagits – bekräfta det preliminära beslutet med ett slutligt beslut.

Genom lagstiftning år 1978 (prop. 1978/79:50 bil. 2, SkU 1978/79:19, rskr 1978/79:107, SFS 1978:954) infördes en möjlighet att lämna tillstånd enligt 9 § 1 mom. också för framtida fondavsättningar. Samtidigt slopades indelningen i preliminära och slutliga beslut.

Enligt beredningens uppfattning bör skillnaden mellan tillstånd enligt 9 § 1 mom. och 9 § 3 mom. inte längre upprätthållas. Även 75 %-spärrarna föreslås därför slopade. Beredningen menar att regeringen eller – efter regeringens förordnande – arbetsmarknadsstyrelsen skall ha frihet att bestämma om även framtida avsättningar till investeringsfond skall få tas i anspråk och om investeringsavdrag skall medges eller inte. Om investeringsavdrag medges, skall det uppgå till 20 % av kostnaden för maskiner och andra inventarier och 10 % av kostnaden för andra ändamål. Enligt förslaget skall vidare ansökan om tillstånd att ta i anspråk investeringsfond vara åtföljd av yttrande från arbetstagarna.

Förslaget att tillstånd att använda investeringsfond alltid skall avse 100 % av fonden har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Även bestämmelserna om investeringsavdrag och kravet på yttrande från arbetstagarna har godtagits av det helt övervägande antalet remissinstanser. Några av näringslivets organisationer anser dock att det inte finns anledning att just på skatteområdet införa bestämmelser om obligatoriskt hörande av arbetstagare för att ett företag skall kunna använda investeringsfondssystemet på avsett sätt. I stället bör frågan om arbetstagarnas medverkan är nödvändig eller önskvärd regleras genom medbestämmandelagarna eller i avtal mellan arbetsmarknadens parter.

För egen del ansluter jag mig till beredningens uppfattning att den nuvarande skillnaden mellan tillstånd enligt 9 § 1 mom. och 9 § 3 mom. inte längre bör upprätthållas och att tillstånd att ta investeringsfond i anspråk alltid skall avse 100 % av fonden. Av första stycket framgår sålunda att tillstånd att använda investeringsfond kan meddelas om läget på arbetsmarknaden eller andra förhållanden motiverar det. Med arbetsmarknadsskäl avses inte bara generellt vikande sysselsättning utan även sysselsättningssvårigheter inom avgränsade områden av landet. Andra förhållanden som kan föranleda att investeringsfond får tas i anspråk är att det är fråga om långsiktiga investeringar av särskild betydelse för sysselsättningen och för utvecklingen av landets näringsliv. Investeringens betydelse för den svenska exporten kan också beaktas. Även andra faktorer kan ha betydelse, t. ex. angelägenheten att stimulera den tekniska utvecklingen.

Liksom hittills bör regeringen kunna välja mellan generella frisläpp och att låta fondutnyttjandet föregås av särskilda ansökningar från företagen. Likaså bör regeringen ha möjlighet att välja mellan att begränsa ett medgivande till befintliga fondmedel och att medge att belopp som framdeles sätts av till investeringsfond tas i anspråk. Detta framgår också av första stycket.

Jag delar beredningens uppfattning att regeringen eller – efter regeringens bemyndigande – arbetsmarknadsstyrelsen bör ha full frihet att bestämma om investeringsavdrag skall medges eller inte. Investeringsavdraget beräknas på den del av investeringsfonden som tas i anspråk. Anser den tillståndsgivande myndigheten att investeringsavdrag bör medges skall avdraget uppgå till 20 % av den del av fonden som utnyttjas för investeringar i maskiner och

andra inventarier och 10 % av den del av fonden som utnyttjas för annat ändamål.

Ett företag behöver f. n. ett särskilt tillstånd för att använda en rörelsefond för investeringar i skogsbruket och en skogsbruksfond för investeringar i rörelsen. Särskilt tillstånd behövs också i andra fall om en investeringsfond, som har avsatts i viss förvärvskälla skall användas för investeringar i annan förvärvskälla.

Denna särskilda prövning kan enligt min mening undvaras i det nya systemet. Investeringsfonden bör sålunda – inom ramen för den allmänna tillståndsgivningen – kunna användas för investeringar i jord- eller skogsbruk och rörelse. Liksom hittills bör dock ett särskilt tillstånd krävas om den skattskyldige vill ta fonden i anspråk i inkomstslaget annan fastighet.

I likhet med beredningen anser jag att det kan vara lämpligt att bygga in ett obligatoriskt samrådsförfarande i de fall då en investering helt eller delvis skall finansieras med investeringsfondsmedel. Reglerna bör dock enligt min mening utformas på något annorlunda sätt än beredningen föreslagit. Finns kollektivavtal vid företaget, följer av lagen (1976:580) om medbestämmanderätt i arbetslivet (MBL) att en ansökan normalt först har handlagts vid s. k. MBL-förhandlingar med berörda lokala – ibland också centrala – arbetstagarorganisationer inom företaget eller inom den berörda driftsenheten. Protokollet från sådana förhandlingar kan då fogas till ansökan och något ytterligare yttrande torde inte vara nödvändigt. Blir MBL inte tillämplig genom att det saknas kollektivavtal i företaget, är det naturligt att arbetsgivaren tar upp frågan med de organisationer som har fackklubbar, arbetsplatsombud eller motsvarande vid företaget eller den berörda driftsenheten. Saknas sådan facklig representation bör arbetsgivaren på lämpligt sätt – genom informationsmöten eller liknande – låta de anställda komma till tals i frågan. Det ligger i sakens natur att det därvid är den mening som företräds av flertalet inom de olika kategorierna av arbetstagarare som bör komma till uttryck i yttrandet. Avstår de anställda eller deras organisationer från att avge yttrande utgör detta inte något hinder för prövning av företagens ansökan.

#### *Investeringsfondens ändamål (5 och 6 §§)*

Enligt nuvarande regler får investeringsfond tas i anspråk bl. a. för olika arbeten på byggnad. Det kan vara fråga om ny-, till- eller ombyggnad eller reparations- och underhållsarbeten på byggnad. Byggnaden skall vara belägen här i riket och får inte utgöra lagertillgång.

Beredningen har inte föreslagit någon ändring i bestämmelserna om investeringsfonds utnyttjande för olika byggnadsändamål. Vid remissbehandlingen har SBEF framställt önskemål om att föreskriften att byggnaden inte får utgöra lagertillgång ersätts med en bestämmelse att byggnaden skall innehas för stadigvarande bruk.

För egen del får jag anföra följande. Fastighet, som har anskaffats för

stadigvarande bruk i byggnadsrörelse, t. ex. kontor och förråd, anses i skattehänseende utgöra omsättningstillgång för den händelse fastigheten har uppförts eller byggts om i rörelsen. Detta innebär att investeringsfond f. n. inte kan användas för arbeten på sådan byggnad. Jag är inte beredd att nu förorda någon ändring i detta avseende. Som jag tidigare framhållit är dock min avsikt att senare i år redovisa ett förslag beträffande byggnadsföretagens beskattningsförhållanden. Det kan då finnas anledning att på nytt ta upp frågan om byggnadsföretags möjlighet att utnyttja investeringsfond för olika ändamål.

Har ett företag upplåtit bostad för den i rörelsen anställda personalen i denna dess egenskap skall bostadslägenheterna anses vara använda i rörelsen (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL). Detta innebär att investeringsfond f. n. kan användas för exempelvis en ombyggnad av en sådan fastighet. Denna möjlighet kan utnyttjas för att bereda obehöriga förmåner åt personer med ägarintressen i företaget eller ledande personer i detta eller närstående till sådana personer. Mot bakgrund av det anförda bör enligt min mening investeringsfond inte få tas i anspråk för arbeten på byggnad som är avsedd att användas som bostad. Samma begränsning bör gälla i fråga om byggnadsarbeten på en jordbruksfastighet.

F. n. kan investeringsfond användas för bidrag till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller tidigare arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag. Det torde aldrig ha förekommit att ett företag ansökt om att få ta sin investeringsfond i anspråk för detta ändamål. Med hänsyn till detta och då en möjlighet att få utnyttja investeringsfond för bidrag av detta slag uppenbarligen kan ge upphov till tillämpningssvårigheter, föreslår jag att det ifrågasvarande ändamålet utmönstras ur investeringsfondssystemet.

Investeringsfond får, om särskilda skäl föreligger, f. n. tas i anspråk för arbeten på olika slag av markanläggningar. Tillåtna ändamål är exempelvis kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar samt iordningställande av markområde för sjöreglering och kraftverksbygge.

Avskrivningsunderlaget för markanläggningar utgör 75 % av nedlagda kostnader (punkt 16 femte stycket av anvisningarna till 29 § KL). Har investeringsfond tagits i anspråk för anskaffning av markanläggning har dock i rättspraxis godtagits att fonden i första hand utnyttjats för den inte avskrivningsbara delen av anskaffningsvärdet. Fondutnyttjandet innebär således att den avskrivningsbara delen av en markanläggning ökar från 75 % till 100 % av anskaffningsvärdet. Enligt min mening är denna konsekvens av fondutnyttjandet inte befogad. Med hänsyn till detta föreslår jag att investeringsfond får användas för avskrivning av endast sådan del av anskaffningsvärdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsskatt. En bestämmelse av denna innebörd har förts in i 5 § första stycket c) lagförslaget. På samma ställe har också angetts att investeringsfond får användas för kostnader för främjande av skogsbruk eller

underhåll av markanläggning. Den exemplifiering av olika arbeten avsedda att främja skogsbruk och av olika slag av markanläggningar som ges i den nuvarande lagstiftningen behövs inte i den nya lagen. I sista stycket föreskrivs i stället att det vid inkomsttaxeringen användas markanläggningsbegreppet, liksom de vid inkomsttaxeringen använda byggnads- och inventariebegreppen, gäller vid tillämpning av investeringsfondssystemet.

Har ett företag fått tillstånd att ta investeringsfond i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår, kan företaget enligt nu gällande regler ta ut de mot investeringsfonden svarande medlen från riksbanken redan under det första året. Uttaget innebär inte att investeringsfonden i teknisk mening har tagits i anspråk. Ianspråktagandet sker i stället genom den bokföringsåtgärd varigenom fonden minskas. I princip gäller att avskrivning mot fonden skall göras under det beskattningsår då byggnads- eller anläggningsarbete utförts eller då maskiner och andra inventarier levererats. Får fonden utnyttjas för löpande driftkostnader, t. ex. underhåll av en byggnad eller en markanläggning, skall fonden tas i anspråk under det beskattningsår då kostnaderna enligt god redovisningssed bort redovisas i bokföringen. F. n. finns ett undantag från dessa principer. Om nämligen investeringsfond får tas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för bl. a. byggnads- eller fartygsinvesteringar och arbeten på vägar eller flottleder, har företaget rätt att det sista året göra avskrivning mot fonden för samtliga under perioden ackumulerade investeringskostnader. Denna rätt att skjuta upp själva ianspråktagandet bör gälla också i den nya lagen.

Ett belopp som avsatts till investeringsfond kan självfallet inte tas i anspråk för arbete som utförs eller för maskiner eller andra inventarier som levereras före bokslutsdagen. Likaså gäller att ett till investeringsfond avsatt belopp inte kan utnyttjas för driftkostnader som hänför sig till tiden före bokslutsdagen. En erinran om detta finns i andra stycket.

Beredningen har inte föreslagit några egentliga ändringar i reglerna om att investeringsfond får tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. Jag delar beredningens uppfattning att nuvarande regler på detta område bör behållas.

#### *Utbetalning från riksbanken (8 §)*

Enligt 17 § KIL får utbetalning från konto för investering inte ske före utgången av den taxeringsperiod, då den mot inbetalningen svarande avsättningen till investeringsfond har prövats. Detta innebär att utbetalning f. n. kan ske tidigast den 1 november under det taxeringsår då avsättningen prövats av taxeringsnämnden. Taxeringsperioden kommer emellertid att förlängas till den 30 november. Jag föreslår därför att utbetalning från riksbanken av medel som har inbetalats för en fondavsättning skall kunna ske först efter utgången av november månad det år då den mot inbetalningen svarande avsättningen har prövats vid taxeringen i första instans.

*Den fria sektorn (9 §)*

Beredningen har inte föreslagit någon ändring av de nuvarande bestämmelserna om den s. k. fria sektorn. Denna sektor utgör 30 % av det belopp som betalats in till riksbanken och den får användas sedan fem år har förflutit från ingången av det år då inbetalningen till riksbanken gjordes. Rätten att utnyttja den fria sektorn förloras emellertid om tillstånd tidigare har utnyttjats att ta i anspråk motsvarande del av den aktuella avsättningen.

Vid remissbehandlingen har från näringslivets sida framhållits att rätten att utnyttja den fria sektorn bör vara absolut, dvs. att reducere inte skall ske med belopp som har tagits i anspråk med stöd av tillstånd.

För egen del vill jag erinra om att bestämmelserna om den fria sektorn har kommit till för att stimulera till fondavsättningar. Den utgör en garanti för att i vart fall en del av fondavsättningen får användas även om beslut om frisläpp inte meddelas. Har ett företag däremot fått tillstånd att ta investeringsfond i anspråk, är det enligt min mening rimligt att anse att det i första hand är den fria sektorn som utnyttjas. Jag föreslår inte någon ändring av dessa bestämmelser.

Liksom hittills skall ett företag, som har tagit ut medel från riksbanken svarande mot den fria sektorn, under samma beskattningsår ta i anspråk motsvarande andel av investeringsfonden. Utnyttjandet måste givetvis avse ett av de enligt 5 § tillåtna ändamålen.

Jag vill i detta sammanhang framhålla att ianspråktagande för ändamål, som avses i 5 § första stycket e) och f), får göras endast efter särskilt medgivande av regeringen. Däremot krävs inte något särskilt medgivande för att investeringsfond skall få tas i anspråk för bl. a. kostnader avseende markanläggningar. Detta innebär en utvidgning av möjligheten att utnyttja den fria sektorn i förhållande till den nuvarande lagstiftningen. Enligt denna får investeringsfond användas för arbeten på markanläggningar endast om den tillståndsgivande myndigheten finner att det föreligger särskilda skäl för detta.

Det bör understrykas att den fria sektorn av investeringsfonden måste tas i anspråk under det beskattningsår då uttag av medel från riksbanken gjorts. Investeringsfonden kan således inte användas t. ex. för avskrivning av en byggnad som uppförts före beskattningsårets ingång eller för avskrivning av en maskin som levererats efter beskattningsårets utgång.

*Skatteeffekten vid fondutnyttjande (10 §)*

Reglerna om hur ett ianspråktagande av investeringsfond påverkar den reguljära avskrivningen m. m. har utan ändringar i sak förts över från 15 § KIL.

*Återföring och tillägg m. m. (11–12 §§)*

Enligt nuvarande regler skall investeringsfond återföras till beskattning om fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och fråga inte är om den fria sektorn. Vidare skall återföring ske om fonden inte har använts för godkänt ändamål eller i den omfattning som har föreskrivits i ett beslut. Återföring skall också ske om företaget inte efterkommer anmodan att ta fond i anspråk. Investeringsfond skall återföras även vid likvidation eller då förvärvskälla har avvecklats. Enligt rättspraxis (RÅ 1963 ref. 8) skall fonden inte automatiskt återföras vid konkurs. Vid återföring skall – då fråga inte är om företaget som har beslutat träda i likvidation – till beskattning även tas upp ett belopp motsvarande en tiondel av den del av investeringsfonden som återförts till beskattning. Det återförda beloppet skall beskattas effektivt, dvs. nettointäkten skall vid taxering alltid tas upp till lägst det återförda beloppet oavsett resultatet i övrigt.

Enligt beredningens förslag skall kravet på effektiv beskattning slopas. Å andra sidan skall tillägget höjas från 10 % till 20 %.

Beredningens förslag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av praktiskt taget samtliga remissinstanser. Jag delar beredningens uppfattning på denna punkt. Jag föreslår därför att kravet på effektiv beskattning av återfört belopp skall avskaffas och att tillägget skall höjas från nuvarande 10 % till 20 % av det återförda beloppet. Mitt ställningstagande i denna fråga föranleder en ändring av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Som jag nyss har nämnt skall tillägg enligt den nuvarande lagstiftningen utgå bl. a. då investeringsfond återförs till beskattning på grund av att företaget har avvecklat den förvärvskälla, vari fondavsättningen har gjorts, men däremot inte då företaget har trätt i likvidation. Enligt min mening är det inte motiverat att behandla dessa två fall olika. Om ett företag som har en investeringsfond träder i likvidation kan detta sägas innebära att fonden inte kommer att utnyttjas för tillätet ändamål. Jag anser därför att tillägg bör utgå även vid likvidation.

I detta sammanhang vill jag något beröra en fråga som flera remissinstanser tagit upp, nämligen hur man vid konkurs skall förfara med medel som finns på konto för investering i riksbanken.

Den omständigheten att ett företag har försatts i konkurs torde, som nyss påpekats, inte utgöra grund för att återföra investeringsfond till beskattning. Ett konkursbo har dock liksom andra företag möjlighet att återföra sin investeringsfond genom att t. ex. ta fonden i anspråk utan tillstånd eller genom att avveckla den förvärvskälla vari fondavsättningen har gjorts, eller genom att upphöra med verksamheten. Återföringen innebär här i realiteten endast att investeringsfondsavsättningen försvinner från balansräkningens passivsida. Sedan fonden återförts kan konkursboet – med stöd av särskilt beslut av länsstyrelsen – få ut de i riksbanken inestående medlen.

*Överföring av fond (13 §)*

Enligt nuvarande lagstiftning kan investeringsfond efter särskilt medgivande överföras mellan bolag i koncern. Bestämmelserna är avsedda att tillämpas vid överföring av investeringsfond mellan moderbolag och helägt dotterbolag samt mellan systerbolag som är helägda dotterbolag till ett och samma moderbolag. I praxis har någon gång tillåtits att investeringsfond överförs etappvis på så sätt att det bolag som först övertar fonden överför den vidare – direkt eller genom ett eller fler andra koncernföretag – till den slutlige mottagaren. För varje sådan etapp måste prövas om förutsättning för övertagande med hänsyn till aktieinnehavets storlek är uppfylld.

Enligt beredningens förslag skall kretsen av bolag mellan vilka överföring kan ske vidgas till att sammanfalla med den krets inom vilken tvångsinlösen kan ske enligt 14 kap. 9 § aktiebolagslagen. Vidare föreslås att investeringsfond skall kunna överföras mellan ekonomisk förening och helägt dotterbolag till föreningen och mellan helägda dotterbolag till föreningen.

Ett fåtal remissinstanser har kommenterat beredningens förslag att utvidga möjligheten att överföra investeringsfonder mellan koncernföretag. Näringslivets skattedelegation anser att överföringsmöjligheterna bör utvidgas ytterligare. Lantbrukarnas skattedelegation finner det naturligt att överföring av fonder inte bara skall kunna ske mellan aktiebolag utan också mellan ekonomisk förening och aktiebolag. Enligt delegationen bör emellertid, på samma sätt som har föreslagits i fråga om koncern med enbart aktiebolag, även indirekt ägande godtas.

För egen del vill jag anföra följande. Beredningens förslag innebär en anknytning till den nuvarande aktiebolagslagen som för tvångsinlösen fordrar att innehavet inte bara avser mer än 90 % av aktierna utan även motsvarar mer än 90 % av röstetalet. Å andra sidan skall även indirekt innehav beaktas. Enligt beredningen bör även avdragsrätten för koncernbidrag knytas till de civilrättsliga bestämmelserna. Flera skäl talar emellertid mot att i nuvarande läge anpassa reglerna om koncernbidrag och överföringsreglerna till de nu gällande reglerna om tvångsinlösen. Jag kommer att vid min genomgång av koncernbeskattningen närmare utveckla skälen för detta. Enligt min mening bör de regler som f. n. gäller i fråga om aktieinnehavets storlek behållas. En möjlighet bör dock öppnas att överföra fond direkt mellan moderföretag och sådant dotterbolag som till mer än nio tiondelar ägs av moderföretaget och helägt dotterbolag eller av flera helägda dotterbolag tillsammans. Med helägt dotterbolag avses i detta sammanhang ett dotterbolag vars aktier till mer än 90 % ägs av moderföretaget. Fondmedel bör alltså kunna överföras exempelvis från ett moderföretag till dotterdotterbolag och omvänt samt mellan ett dotterbolag till ett systerbolag till moderbolaget och omvänt. Överföring bör vidare få ske mellan t. ex. helägt dotterbolag och moderföretag som är ekonomisk förening eller sparbank och mellan helägda dotterbolag som ägs av sådant moderföretag.

Rätten till överföring bör liksom hittills inte vara ovillkorlig utan får prövas i varje särskilt fall. Överföring bör komma i fråga endast om investeringsfonden skall tas i anspråk för en angelägen investering eller för att undvika att fonden – t. ex. på grund av avveckling av en rörelse – återförs till beskattning. I likhet med vad som nu gäller bör hänsyn också tas till kommunernas skatteunderlag.

#### *Övriga bestämmelser (14–17 §§)*

De i 14–17 §§ lagförslaget angivna bestämmelserna överensstämmer i allt väsentligt med nuvarande bestämmelser i 5 § första stycket samt 8, 18, 22, 25 och 28–30 §§ KIL.

#### *Övergångsbestämmelser*

I oktober 1977 släpptes investeringsfonderna fria enligt 9 § 1 mom. KIL. Frisläppet innebär att investeringsfonderna för rörelse får utnyttjas för byggnads- och anläggningsarbeten som utförs t. o. m. den 31 mars 1980 och för maskiner och andra inventarier som levereras före utgången av år 1979. Vidare får investeringsfonderna för skogsbruk användas t. o. m. den 31 mars 1980 för arbeten avsedda att främja skogsbruket. Tillstånd kan meddelas företag att ta i anspråk belopp som i bokslut till ledning för 1980 och tidigare års taxeringar har avsatts till investeringsfond för investeringar under frisläppsperioden.

Av det anförda följer att avsättning till de föreslagna allmänna investeringsfonderna tidigast kan komma i fråga vid 1981 års taxering. Något hinder att det nya systemet tillämpas redan vid nämnda taxering föreligger inte. Jag föreslår sålunda att KIL i princip bör upphöra att gälla med utgången av 1980 års taxering och att den nya lagen skall börja tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering.

Rätten till avdrag för avsättning till investeringsfond enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder upphävdes i samband med att 1955 års lag om investeringsfonder för konjunkturutmätning trädde i kraft. 1947 års förordning är emellertid alltför tillämplig på de företag som har gjort avsättning till investeringsfond enligt denna eller motsvarande tidigare förordning. F. n. har ett drygt hundratal företag kvar belopp som avsatts till sådana äldre investeringsfonder. I allmänhet uppgår avsättningarna till relativt obetydliga belopp.

Ursprungligen gällde att investeringsfond enligt 1947 års förordning skulle återföras till beskattning senast vid den taxering som skedde tio år efter det taxeringsår, då avdrag för avsättning hade medgivits. Till det återförda beloppet lades viss ränta. Regeringen kunde föreskriva att den tid inom vilken återföring till beskattning senast skulle ske utsträcktes med högst åtta år. I övergångsbestämmelserna till 1955 års lag upphävdes reglerna om att

investeringsfonden efter viss tid skulle återföras till beskattning. Samtidigt underströks dock att det var angeläget att äldre investeringsfonder avvecklades så snart detta med hänsyn till läget på arbetsmarknaden var möjligt. Något beslut om obligatoriskt ianspråktagande av fonderna har emellertid inte meddelats.

Enligt min mening talar flera skäl för att ännu kvarstående äldre investeringsfonder nu bör återföras till beskattning. Därtill kommer att förekomsten av tre olika fondsystem medför administrativa problem för såväl företagen själva som berörda myndigheter. Mot bakgrund av det anförda föreslår jag att investeringsfonder enligt 1947 års förordning skall återföras till beskattning. Företagen bör dock beredas skäligt rådrum innan fonden tvångsmässigt återförs till beskattning. Jag anser att återföringen skall göras senast vid 1982 års taxering eller – om företaget undantagsvis inte skall taxeras år 1982 – vid 1983 års taxering. Under övergångstiden har ett företag möjlighet att frivilligt återföra investeringsfonden eller del av denna till beskattning. Företaget kan vidare ansöka om att få ta fonden i anspråk för investeringar under den aktuella perioden. Sådana ansökningar bör enligt min mening generellt bifallas.

Som jag redan har nämnt bör ett företag kunna avsätta belopp till allmän investeringsfond i bokslut till ledning för 1981 och senare års taxeringar. Företaget kan i sådant bokslut även ha fondavsättningar enligt äldre lagstiftning. Av administrativa skäl bör enligt min mening investeringsfonderna för konjunkturutjämning utnyttjas i första hand. Det bör därför föreskrivas att utbetalning enligt 8 och 9 §§ den nya lagen inte får ske till företag som har belopp inestående på riksbankskonto enligt 1955 års lag.

För att underlätta övergången till det nya systemet bör vissa bestämmelser i den nya lagen kunna tillämpas också på äldre investeringsfonder. Sålunda bör bestämmelserna om tillstånd och investeringsavdrag i 4 och 7 §§ nya lagen kunna tillämpas på äldre fonder. Den omständigheten att en ansökan avser en äldre fond bör inte heller utgöra något hinder mot att fonden får användas för samtliga ändamål som anges i 5 § nya lagen.

#### *2.2.5 Avsättning till allmän investeringsreserv*

I det föregående har jag anslutit mig till beredningens förslag att införa regler om en allmän investeringsreserv för egenföretagare. Jag har samtidigt framhållit att reglerna enligt min mening bör utformas på ett annat sätt än beredningen har föreslagit. Min ståndpunkt innebär i huvudsak att investeringsreserven i viss utsträckning bör få karaktären av en bunden reservering. Under den första femårsperioden efter avsättningen bör reserven sålunda få tas i anspråk endast efter beslut av regeringen eller annan myndighet. Efter den spärrade periodens utgång bör reserven däremot få utnyttjas fritt för olika investeringsändamål. Jag har också antytt att en särskild grupp av egenföretagare, nämligen yrkesfiskarna, bör undantas från spärren.

Jag kommer nu att diskutera den tekniska utformningen av de nya

reglerna. I likhet med beredningen anser jag att bestämmelserna bör samlas i en särskild lag. I fortsättningen följer jag lagförslagets disposition.

#### *Tillämpningsområdet (1 §)*

Enligt beredningens förslag skall rätten till avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv i princip förbehållas fysiska personer som är bosatta i Sverige och som redovisar inkomst av jordbruksfastighet eller inkomst av rörelse. Förslaget innebär också att handelsbolag, som ägs av här i riket bosatta fysiska personer, skall kunna göra avdrag med verkan vid delägarnas taxering.

Remissinstanserna har i allmänhet inte haft något att erinra mot att avdragsrätten begränsas till fysiska personer och att avdrag får göras bara i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. En remissinstans anser dock att möjligheten att utnyttja allmän investeringsreserv bör stå öppen för alla skattskyldiga som inte får använda investeringsfonder och att ett dödsfall inte bör medföra att avsättning omöjliggörs. Vidare anser ett par remissinstanser att avdrag bör få göras också vid beräkning av inkomst av hyresfastighet.

Som jag tidigare har anfört bör de allmänna investeringsreserverna användas som ett styrmedel i bl. a. konjunkturpolitiken. De arbeten som utförs på hyresfastighet är i stor utsträckning av sådant slag att tidpunkten för arbetena inte bör bestämmas av konjunkturläget. Av bl. a. detta skäl bör avdrag inte medges i inkomstlagen annan fastighet. Jag vill erinra om att någon sådan avdragsrätt inte heller föreligger enligt KIL eller enligt förslaget till lag om allmän investeringsfond. I likhet med beredningen föreslår jag alltså att avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv begränsas till att avse inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse.

I och för sig finns det inte något som hindrar att exempelvis en ideell förening eller en stiftelse driver jordbruk eller rörelse. Enligt min mening finns det dock inte anledning att ge dessa eller övriga juridiska personer, som inte kan utnyttja investeringsfondssystemet, rätt att göra avsättning till allmän investeringsreserv. Denna rätt bör i princip förbehållas fysiska personer.

I enlighet med det anförda har i 1 § första stycket föreskrivits att avdragsrätt bara tillkommer fysisk person och är begränsad till inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Som förutsättning för avdrag anges att den skattskyldige skall ha varit bosatt i Sverige vid utgången av det beskattningsår som avsättningen avser. Det är här fråga om det skatterättsliga bosättningsbegreppet såsom det har bestämts i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL. Detta innebär bl. a. att en person som faktiskt har avflyttat från Sverige ändå under en övergångstid kan bli betraktad som bosatt här och därmed få avdragsrätt. Det kunde möjligen övervägas att i stället låta avdragsrätten vara beroende av att faktisk utflyttning inte har skett. Jag anser det dock från tillämpnings-synpunkt lämpligare att anknyta till ett begrepp som redan har preciserats i lagstiftning och praxis. Dessutom får det anses vara befogat från materiell

synpunkt att låta den som i andra avseenden behandlas som oinskränkt skattskyldig få del av avdragsrätten. I sammanhanget vill jag framhålla att en förutsättning för avdrag är att den skattskyldige inte under beskattningsåret har avvecklat verksamheten. Detta har inte uttryckligen föreskrivits i 1 § eftersom det ändå får anses framgå av de bestämmelser om återföring som jag senare skall behandla (11 §).

I *andra* stycket finns en bestämmelse om handelsbolag. Den överensstämmer i princip med vad beredningen har föreslagit på denna punkt. Innebörden är att det avdrag som får tillgodogöras delägarna beräknas med hänsyn till den behållna inkomst hos bolaget som vid taxeringen skall fördelas mellan delägarna. Bestämmelsen får i första hand betydelse vid tillämpningen av 2 §, till vilken jag strax återkommer. Vidare föreskrivs att avsättning hos handelsbolag ger rätt till avdrag bara under förutsättning att samtliga andelar i bolaget vid beskattningsårets utgång ägs av här i riket bosatta fysiska personer.

*Tredje* och *fjärde* styckena innehåller bestämmelser om dödsbon och dödsbodelägare. Enligt 53 § 3 mom. KL gäller att dödsboet för det beskattningsår då dödsfallet inträffade beskattas för både den avlidnes och boets egna inkomster. Därefter beskattas dödsboet under en treårsperiod som särskilt skattesubjekt. Om boet efter denna period fortfarande är oskiftat, behandlas det under vissa förutsättningar som handelsbolag, vilket innebär att boets inkomster och förmögenhet taxeras hos delägarna. Bestämmelserna om handelsbolagsbeskattning har tillkommit för att förhindra att förvaltning genom dödsbo utnyttjas i skatteundandragande syfte. Innebörden av bestämmelserna kan uttryckas så att dödsboet i skattehänscende accepteras som förvaltningsform bara under den tid som rimligen kan behövas för boutredningen. Mot denna bakgrund anser jag i likhet med beredningen att man inte bör tillerkänna dödsbon rätt att utnyttja den allmänna investeringsreserven, som ju förutsätts kunna bestå under så lång tid som tio år.

Vad jag nu har sagt bör dock inte gälla utan undantag. Det kan inträffa att en skattskyldig vid sitt frånfälle har hunnit vidta anstalter för investering under en frisläppsperiod och har planerat att finansiera investeringen med investeringsreservmedel. Det kan i ett sådant fall vara oskäligt att dödsfallet skall helt stoppa möjligheterna att få avdrag för avsättning till investeringsreserv. Jag förordar därför att dödsboet för det beskattningsår då dödsfallet inträffar skall ha samma rätt till avdrag som skulle ha tillkommit den avlidne. Av liknande skäl bör avdrag för avsättning i handelsbolag kunna medges när andel i bolaget vid beskattningsårets utgång ägs av dödsbo efter någon som har avlidit under beskattningsåret och vid sitt frånfälle var bosatt i Sverige. Regler av den innebörd som jag här har angivit finns i det föreslagna tredje stycket.

Samma skäl som talar för att i princip vägra dödsbon avdragsrätt talar för att delägare i dödsbo som efter treårsperioden beskattas enligt reglerna för handelsbolag inte skall ha avdragsrätt. Bestämmelse om detta har tagits in i fjärde stycket.

*Beräkning av avdraget (2 §)*

I beredningens förslag begränsas avsättningsrätten till 50 % av förvärvskällans nettointäkt före avsättningen och före schablonavdrag för egenavgifter. Avsättningen skall vidare uppgå till minst 10 000 kr.

Den föreslagna begränsningen i avsättningsrätten har i allmänhet lämnats utan erinran vid remissbehandlingen.

Från några håll har dock påpekats att en egenföretagares avsättningsunderlag kommer att inkludera vad som motsvarar lön och sociala kostnader för ägare av fåmansbolag och att detta innebär en favör för egenföretagaren. En länsstyrelse anser att avsättningen bör baseras på nettovinsten enligt resultaträkningen. En annan länsstyrelse ifrågasätter om inte avdraget bör begränsas så att inkomsten av förvärvskällan efter avsättningen inte understiger visst lägsta belopp.

För egen del får jag anföra följande. Avsättning till investeringsfond baseras inte på nettointäkten av viss förvärvskälla utan på årsvinsten enligt fastställd balansräkning. I avsättningsunderlaget kan därmed ingå även skattefria inkomster och inkomster hänförliga till andra inkomstslag än jordbruksfastighet och rörelse. För egenföretagare finns inte något enhetligt civilrättsligt årsvinstbegrepp som kan utgöra underlag för beräkning av avsättning till investeringsreserv. Avsättningen får därför baseras på nettointäkten av förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse.

I förslaget till lag om allmän investeringsfond begränsas avsättningen till 50 % av årsvinsten. Även egenföretagarnas avsättningsrätt bör begränsas. Avsättningen bör inte få överstiga viss del av nettointäkten. Enligt min mening innebär beredningens förslag en lämplig avvägning. Jag föreslår därför i likhet med beredningen att avsättningsrätten begränsas till 50 % av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkten av förvärvskällan. Avsättningsunderlaget bör avse nettointäkten före schablonavdrag för egenavgifter men efter t. ex. investeringsavdrag och avstämning för egenavgifter.

I och för sig kan det synas omotiverat att en till beskattning återförd investeringsreserv och tillägg som anges i 13 § lagförslaget skall kunna läggas till grund för ny avsättning. Praktiska skäl talar dock för en sådan ordning. Det måste också beaktas att avsättningen är begränsad till 50 % av nettointäkten och att dessutom hela avdragsbeloppet skall betalas in på bank. Med hänsyn till detta anser jag att man bör godta att återfört belopp och tillägg får räknas in i det avsättningsgrundande beloppet.

Jag ansluter mig till beredningens förslag att avdrag inte bör medges för avsättning som understiger 10 000 kr. och att avdraget skall medges med helt tusental kronor.

Enligt 1 § lagförslaget gäller i fråga om handelsbolag att avdraget beräknas för bolaget. Den nu föreslagna begränsningen i avdragsrätten innebär att den

avsättning som handelsbolaget kan göra med verkan vid delägarnas taxering får uppgå till högst 50 % av den nettointäkt hos bolaget, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, som vid taxeringen fördelas på delägarna.

#### *Inbetalning på allmänt investeringskonto (3 §)*

Enligt beredningens förslag kan avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv inte medges med högre belopp än som har betalats in på särskilt konto i bank (allmänt investeringskonto). Inbetalningen skall ha verkställts senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen (1956:623) skall avlämna allmän självdeklaration för beskattningsåret.

Det helt övervägande antalet remissinstanser har godtagit eller lämnat utan erinran vad beredningen har föreslagit om inbetalningsskyldigheten. Ett par av näringslivets organisationer anser dock att kravet på 100-procentig insättning på särskild bankräkning är för högt. En länsstyrelse föreslår att insättningen skall göras på räntelöst konto i riksbanken och utgöra 75 % av avsättningens belopp. En annan länsstyrelse anser att för sen inbetalning bör kunna godtas men att särskild avgift skall utgå i sådana fall.

För egen del ansluter jag mig till beredningens förslag att insättningen, liksom är fallet vid insättning på skogskonto, skall avse hela avdragsbeloppet och att insättningen får göras på räntebärande konto. Både materiella och praktiska skäl talar för en sådan ordning.

I likhet med vad som gäller för skogskonto bör inbetalningen ha gjorts senast den dag då den skattskyldige skall lämna sin allmänna självdeklaration för det beskattningsår som avsättningen avser. Delägare i handelsbolag kan ha att avlämna självdeklaration vid olika tidpunkter. Om avsättning görs av handelsbolag, bör därför en bestämd dag anges som sista betalningstidpunkt. Jag anser liksom beredningen att denna dag bör bestämmas till den 31 mars taxeringsåret.

Att tillåta senare inbetalningar än nyss sagts skulle fordra att man inför särskilda bestämmelser om sanktionsavgift eller dispensregler. Enligt min mening skulle systemet härigenom bli alltför komplicerat. Jag kan därför inte förorda att sådana bestämmelser införs.

#### *Hinder för avdrag (4 §)*

Enligt beredningens förslag har egenföretagare i vissa fall inte rätt till avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv. Avdrag medges sålunda inte, om den skattskyldige vid utgången av det beskattningsår som avsättningen avser har medel insatta på det av beredningen föreslagna upphovsmannakontot. Vidare medges inte avdrag, om den skattskyldige för det beskattningsår och den förvärvskälla som avsättningen avser yrkar uppskov

med taxering enligt skogskontolagen (1954:142).

De begränsningar som beredningen har föreslagit i avsättningsrätten har lämnats utan erinran av nästan samtliga remissinstanser. En remissinstans anser dock att investeringsreserven skall stå öppen för upphovsman som har medel insatta på upphovsmannakonto. Enligt en annan remissinstans saknas skäl för begränsningen i fråga om skattskyldig som yrkar uppskov med taxering enligt skogskontolagen.

För egen del anser jag att starka praktiska skäl talar för beredningens förslag. Den samtidiga förekomsten av två eller flera avsättningsmöjligheter eller konton av det slag som det här gäller skulle fordra relativt komplicerade samordningsregler. Härigenom försvåras administrationen och kontrollen. I likhet med det helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrker jag därför beredningens förslag.

#### *Ränta på allmänt investeringskonto (5 §)*

Enligt beredningens förslag skall ränta utgå på de medel som har betalats in på allmänt investeringskonto. Räntesatsen bestäms av den bank där insättningen sker. Röntan skall läggas till kapitalet och beskattas först när medlen tas ut.

Även enligt min mening bör investeringskontot vara räntebärande. Jag anser emellertid att röntan bör behandlas på annat sätt än beredningen har föreslagit. Om röntan varje år läggs till det kapital som står inne på kontot, kompliceras i hög grad de bestämmelser som jag i det följande kommer att föreslå om anknytning mellan uttag från kontot och ianspråktagande av det belopp som i räkenskaperna har avsatts till allmän investeringsreserv. Jag föreslår därför att upplupen ränta i stället varje år skall betalas ut till den skattskyldige eller föras över till ett konto som han fritt disponerar över. Bestämmelser om detta har tagits in i 5 §. Den här föreslagna ordningen innebär också att röntan successivt beskattas på samma sätt som röntan på andra banktillgodohavanden.

#### *Uttag från allmänt investeringskonto (6 §)*

Enligt beredningens förslag får skattskyldig ta ut det insatta beloppet tidigast fyra månader efter insättningsdagen.

Flera länsstyrelser framför kritik mot förslaget och föreslår att uttag från allmänt investeringskonto inte skall få göras före utgången av den taxeringsperiod då avsättningen prövas av taxeringsnämnden.

Som jag tidigare har nämnt bör frisläpp av investeringsreserverna i första hand ske genom generella beslut och inte genom individuella tillstånd. Vidare kommer investeringskonton att kunna finnas på ett stort antal olika bankkontor i landet. Mot denna bakgrund anser jag att det inte kan krävas att

den kontoförande banken, då skattskyldig begär att få ut medel från allmänt investeringskonto, skall pröva om denne är berättigad att utnyttja sin allmänna investeringsreserv. Man bör i stället välja en ordning som innebär att den skattskyldige fritt kan göra uttag från kontot. För att inte försvåra taxeringsnämndernas arbete bör dock i princip gälla att uttag inte får ske före utgången av den taxeringsperiod då den mot inbetalningen svarande avsättningen prövas av taxeringsnämnden. Taxeringsperioden kommer att successivt förlängas till den 30 november. Jag föreslår därför att uttag inte skall få ske före utgången av november månad taxeringsåret. Jag vill här erinra om att motsvarande regel föreslås gälla för företag som sätter av belopp till allmän investeringsfond.

För att underlätta administrationen av investeringsreserverna bör föreskrivas att uttag, som inte avser hela det inestående beloppet, måste uppgå till visst minsta belopp. Jag anser i likhet med beredningen att deluttag inte skall få understiga 10 000 kr.

De nu nämnda reglerna att uttag inte får ske före utgången av november månad taxeringsåret och att deluttag inte får understiga 10 000 kr. har tagits in i 6 § första stycket. Reglerna får ses som ordningsföreskrifter. Har skattskyldig fått ut medel i strid mot reglerna medför detta inte i och för sig att motsvarande del av investeringsreserven skall återföras till beskattning. I detta sammanhang vill jag erinra om bestämmelsen i 16 § som innebär att regeringen kan förordna att bank som inte följer föreskrifterna skall förlora rätten att ta emot medel på allmänt investeringskonto.

Som jag tidigare har nämnt bör den skattecredit som avsättningen till allmän investeringsreserv innebär upphöra sedan nio år har förflutit från utgången av det år då inbetalning senast skall ha gjorts på investeringskontot. Sedan nioårstiden har förflutit skall banken betala ut kvarstående del av beloppet. En föreskrift om detta har tagits in i andra stycket.

De regler som jag här har föreslagit innebär alltså att egenföretagarna får frihet att själva avgöra när uttag från kontot skall göras. Detta kunde synas strida mot principen att det skall vara fråga om ett delvis bundet reserveringssystem. Så är dock inte fallet. När man bedömer systemets uppbyggnad och effekter måste man skilja mellan å ena sidan uttag och användning av kontomedlen och å andra sidan inanspråktagandet av reserven. Inanspråktagandet är den bokföringsåtgärd varigenom reserven används för avskrivning av anläggningstillgångar eller för andra kostnader. Det föreslagna systemet förutsätter att skattskyldig som tar ut medel från kontot också tar motsvarande del av investeringsreserven i anspråk på tillåtet sätt, dvs. med stöd av tillståndsbeslut när sådant fordras och för investeringsändamål som har godtagits i lagstiftningen. Gör den skattskyldige ett uttag från kontot eller har banken efter nioårstidens utgång betalat ut kvarstående medel och har den mot utbetalningen svarande delen av investeringsreserven inte tagits i anspråk på tillåtet sätt, skall reserven omedelbart återföras till beskattning enligt 11 §. En erinran om detta finns i 6 § tredje stycket. Viktigt i

sammanhanget är också att en återföring i regel medför att den skattskyldige skall taxeras för ett särskilt 30-procentigt tillägg (13 §).

*Beslut om ianspråktagande m. m. (7 §)*

I 7 § anges under vilka förutsättningar de allmänna investeringsreserverna får tas i anspråk. Bestämmelserna, som saknar motsvarighet i beredningens förslag, får ses mot bakgrund av att investeringsreserverna enligt min uppfattning skall kunna användas som styrmedel i bl. a. konjunktur- och regionalpolitiken.

Bestämmelserna i första stycket innebär att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, AMS kan ge egenföretagarna generella eller individuella tillstånd att ta investeringsreserverna i anspråk (frisläpp). Tillstånden kan avse befintliga och framtida avsättningar.

En viktig fråga är i vilken omfattning investeringsreserverna skall kunna tas i anspråk utan tillstånd. Jag har tidigare redogjort för mitt ställningstagande på den punkten. Enligt min uppfattning bör reserverna i princip vara bundna under ungefär fem år från avsättningstillfället eller – mer exakt uttryckt – under fyra år från utgången av det år då den mot avsättningen svarande bankinbetalningen senast skall ha gjorts. Att en investeringsreserv är bunden innebär att den får tas i anspråk bara om regeringen eller AMS har meddelat individuellt eller generellt tillstånd. Under den därpå följande femårsperioden skall reserverna däremot få utnyttjas utan tillstånd. En bestämmelse om detta finns i andra stycket b).

I det föregående har jag också angett att förhållandena inom fisket motiverar särskilda regler. Jag vill på denna punkt till en början erinra om att nya riktlinjer för fiskeripolitiken antogs under våren 1978 (prop. 1977/78:112, JoU 1977/78:23, rskr 1977/78:272, SFS 1978:516–518). Riktlinjerna omfattade bl. a. de statliga insatserna för fiskets rationalisering. Dessa insatser inriktas på åtgärder som förbättrar effektiviteten hos de äldre fiskefartygen samtidigt som en successiv förnyelse av fiskeflottan främjas. Olika stödformer – lån, garantier och bidrag – används som ett led i ansträngningarna att göra det svenska fisket konkurrenskraftigt och ge dess utövare tryggad sysselsättning. Under de senaste åren har lönsamheten inom fisket också förbättrats. Yrkesfiskarna torde därför i regel ha goda möjligheter att sätta av belopp till de föreslagna investeringsreserverna. Dessa kan därmed ytterligare bidra till att stärka denna näringsgrens ställning. Behovet av att modernisera fiskeflottan kräver dock att de investeringsreserver som kan skapas inom fiskerinäringen får utnyttjas kontinuerligt. Mot denna bakgrund förordar jag att yrkesfiskarna utan beslut av regeringen eller annan myndighet får ta investeringsreserv i anspråk för investeringar i verksamheten även under den första femårsperioden. En bestämmelse av denna innebörd finns i andra stycket a). Begreppet yrkesmässigt fiske har definierats i tredje stycket.

Förhållandena inom fisket motiverar inte bara att investeringsverksamhe-

ten stimuleras och underlättas. Inkomsterna inom näringen varierar ofta starkt mellan åren. Yrkesfiskarna har därför ett särskilt behov av ett skogskontoliktande system som gör det möjligt att skattemässigt jämna ut inkomsterna mellan olika år. Jag anser att man i systemet för investeringsreserver bör bygga in regler som gör en sådan inkomstutjämning möjlig. Jag återkommer till denna fråga vid min kommentar till 13 §.

#### *Ändamålen (8 §)*

Enligt beredningens förslag skall allmän investeringsreserv få användas för i huvudsak samma ändamål som anges i beredningens förslag till lag om allmän investeringsfond. Investeringsreserven skall dock inte få utnyttjas för bidrag till uppförande av bostad e. d. för arbetstagare. Den skall inte heller få användas för undersökningsarbeten o. d. i gruva eller liknande fyndighet eller för kostnader som är ämnade att främja avsättningen utomlands av varor som tillverkas i landet. Det föreslås vidare att investeringsreserven inte skall få användas för anskaffning av andra personbilar än sådana som används i yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse. I likhet med vad som gäller för investeringsfonder för konjunkturutjämning och vad som föreslås gälla för allmän investeringsfond menar beredningen att investeringsreserven inte skall få utnyttjas för anskaffning av begagnade inventarier.

De ändamål för vilka investeringsreserv enligt beredningen skall få tas i anspråk lämnas i huvudsak utan erinran av remissinstanserna. Åtskilliga länsstyrelser är dock kritiska mot att investeringsreserv med den utformning som förslaget har fått kan tas i anspråk för kostnader på jordbrukares bostadsfastighet. En remissinstans anser att investeringsreserv bör få utnyttjas för arbeten på byggnader som stadigvarande används i byggnadsrörelse. Flera remissinstanser vänder sig mot att investeringsreserv inte skall få användas för investeringar i begagnade inventarier.

Enligt min mening bör allmän investeringsreserv i princip få tas i anspråk för samma ändamål som anges i förslaget till lag om allmän investeringsfond. Endast om särskilda skäl föreligger bör avvikelser komma i fråga.

Enligt dessa riktlinjer har förslaget till 8 § utformats. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med vad jag har föreslagit beträffande de allmänna investeringsfonderna. Av bl. a. kontrollskäl har dock inskränkningar gjorts i tre avseenden. Enligt fjärde stycket får investeringsreserven sålunda inte tas i anspråk för anskaffning av föremål avsedda för utsmyckning av kontorslokaler. I femte stycket föreskrivs att investeringsreserven inte får utnyttjas för anskaffning av personbil som används för annat ändamål än yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse. I sjätte stycket anges att investeringsreserven får användas för anskaffning av båt endast om båten är avsedd för yrkesmässigt bedrivet fiske. Motsvarande inskränkningar gäller i fråga om bl. a. statligt investeringsbidrag för inventarieanskaffning.

Jag vill erinra om att den här föreslagna lösningen innebär bl. a. att reserven

inte får tas i anspråk för kostnader som avser bostadsbyggnad eller för inköp av begagnade inventarier. När det gäller begagnade inventarier vill jag åter framhålla att investeringsreserverna skall användas som ett styrmedel i konjunkturpolitiken. I ett lågkonjunkturläge skall man genom frisläpp av investeringsreserverna kunna stimulera bl. a. tillverkning av maskiner och andra inventarier. Däremot finns det inte anledning att i ett sådant konjunkturläge stimulera handel med begagnade inventarier. Om investeringsreserverna skulle få användas för sådant ändamål, skulle resultatet närmast bli det motsatta mot vad man vill uppnå. En rätt att använda investeringsreserv för begagnade inventarier kunde också i vissa fall utnyttjas för att erhålla obehöriga skatteförmåner genom olika bytestransaktioner.

I övrigt kan jag hänvisa till min kommentar till 5 § i förslaget till lag om allmän investeringsfond.

#### *Ianspråktagande i viss förvärvskälla (9 §)*

Enligt beredningens förslag skall investeringsreserv tas i anspråk i den förvärvskälla som avsättningen hänför sig till. Om särskilda skäl föreligger, skall dock regeringen kunna medge att investeringsreserv, som avsatts i viss förvärvskälla, tas i anspråk i annan förvärvskälla. Jag tillstyrker förslaget.

#### *Verkningar av ianspråktagande (10 §)*

Enligt beredningens förslag skall belopp, som under visst beskattningsår har betalats ut från allmänt investeringskonto och under samma år har använts på tillåtet sätt, inte beskattas. Å andra sidan får utgifter som har bestritts med sådana medel inte dras av som driftkostnad. Har medlen använts för att anskaffa tillgång för stadigvarande bruk, får som anskaffningskostnad vid beräkning av värdeminskningssavdrag räknas endast den del av kostnaden som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet.

I princip har jag inte något att erinra mot beredningens förslag. Det bör dock förtydligas i några avseenden. Enligt ordalagen reglerar förslaget verkningarna av ett uttag från investeringskonto. Som jag tidigare har framhållit måste man skilja mellan uttag av kontomedel och ianspråktagande av reserven. Vad den nu behandlade paragrafen skall reglera är effekterna av ianspråktagandet. Ett ianspråktagande innebär att den på balansräkningens passivsida redovisade investeringsreserven minskas t. ex. genom att nyanskaffade inventarier skrivs av mot reserven. En sådan åtgärd kan vidtas oberoende av om något uttag från investeringskontot har gjorts eller inte. För rättsverkningarna av ett ianspråktagande saknar det dessutom helt betydelse hur eventuellt uttagna kontomedel faktiskt har använts. För att undvika missförstånd på denna punkt har 10 § i mitt lagförslag formulerats om i förhållande till beredningens förslag så att det i princip överensstämmer med motsvarande bestämmelser i lagen om allmän investeringsfond.

För att ett ianspråktagande inte skall medföra att reserven återförs till beskattning fordras att det har gjorts med tillstånd enligt 7 § – i de fall då sådant tillstånd över huvud taget behövs – och att det har skett för ändamål som avses i 8 §. Har uttag från investeringskontot gjorts, fordras dessutom att ianspråktagandet skett inom vissa tidsgränser som närmare anges i 11 §.

#### *Återföring till beskattning (11 §)*

När avdrag medges för avsättning till allmän investeringsreserv är det förutsatt att reserven skall tas i anspråk på de villkor och för de ändamål som anges i 7–9 §§ och att uttag från investeringskontot skall ske bara i samband med ett sådant ianspråktagande. Påföljden när ianspråktagande eller uttag sker i annan ordning än den förutsatta är att investeringsreserven återförs till beskattning, i regel efter tillägg med 30 %. De bestämmelser om återföring som har tagits in i 11 § överensstämmer i huvudsak med vad beredningen har föreslagit.

Som tidigare nämnts har den skattskyldige i princip rätt att själv bestämma när uttag från investeringskontot skall ske. Om motsvarande del av reserven inte har tagits i anspråk på tillåtet sätt under det beskattningsår då uttaget sker eller under tidigare år, skall återföring ske enligt första stycket a).

Enligt 6 § andra stycket är banken skyldig att, sedan nio år har förflutit från utgången av det år då inbetalning till investeringskontot senast skulle ske, betala ut kvarstående del av beloppet. Har banken gjort sådan utbetalning eller varit skyldig att göra den, skall motsvarande del av investeringsreserven tas till beskattning om inte ett tillåtet ianspråktagande redan har gjorts under tidigare beskattningsår. En bestämmelse om detta, finns i första stycket b).

I första stycket c) behandlas det fallet att investeringsreserven utan att uttag från investeringskontot gjorts tas i anspråk i strid mot bestämmelserna i 7–9 §§. Även i detta fall skall återföring ske.

Enligt första stycket d) och e) skall investeringsreserven återföras till beskattning, om förvärvskällan har överlåtit eller verksamheten har upphört och om medel på investeringskonto har överlåtit eller pantsatts. Den omständigheten att en avliden persons förvärvskälla övergår i dödsboets ägo innebär inte att en överlåtelse har skett. Vid tillämpning av punkterna d) och e) skall dock bodelning mellan makar likställas med överlåtelse. En bestämmelse av denna innebörd finns i andra stycket.

I första stycket f) föreskrivs att investeringsreserven skall återföras till beskattning om skattskyldig, som har gjort avsättning till investeringsreserv, eller delägare i handelsbolag, som har gjort sådan avsättning, vid beskattningsårets utgång är bosatt utomlands. Här liksom i 1 § är det skatterättsliga bosättningsbegreppet, såsom det har bestämts i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL, avgörande.

Slutligen behandlas det fallet att andel i handelsbolag, som har gjort avsättning till investeringsreserv, har överlåtit till juridisk person. Även en

sådan överlåtelse föranleder återföring. Vid tillämpning av denna punkt skall den omständigheten att en avliden delägars andel övergår i dödsboets ägo inte anses innebära att överlåtelse har skett. Ett sådant dödsbo kan alltså inneha andel i bolaget utan att återföring behöver ske. Av 1 § framgår att rätten till avdrag för avsättning som görs av handelsbolaget däremot upphör, om dödsboet fortfarande kvarstår som delägare vid utgången av året efter dödsfallsåret.

#### *Särskilda bestämmelser om dödsbon (12 §)*

Av 1 § framgår att dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt i Sverige skall likställas med här i riket bosatt fysisk person. Detta gäller dock bara för det beskattningsår då dödsfallet inträffade. För det beskattningsåret men inte för senare år har dödsboet samma rätt till avdrag som skulle ha tillkommit den avlidne. Så länge reserven kvarstår bör för dödsbo gälla vanliga regler om tillståndskrav, tillåtna investeringsändamål och återföring. Om den förvärvskälla där avsättningen har gjorts eller medel på investeringskontot genom bodelning eller arvskifte tillförs efterlevande make, arvinge eller annan bör reserven återföras till beskattning på samma sätt som om den avlidne hade gjort överlåtelsen. På motsvarande sätt bör skifte till juridisk person av andel i handelsbolag få samma effekt som om den avlidne hade överlåtit andelen. Bestämmelser av denna innebörd finns i första stycket.

Av det anförda framgår att dödsfallet inte omedelbart utlöser återföring. Om emellertid boet fortfarande är oskiftat när treårstiden har gått ut och handelsbolagsreglerna blir tillämpliga, bör reserven återföras till beskattning. Bestämmelse om detta finns i andra stycket.

#### *Särskilt tillägg (13 §)*

Enligt beredningens förslag skall ett särskilt tillägg på 30 % utgå då investeringsreserv återförs till beskattning. Några remissinstanser som företräder näringslivet anser att det föreslagna tillägget är för högt.

För egen del vill jag först erinra om att den fria sektor som fyra år efter insättningsåret blir tillgänglig i investeringsfondssystemet utgör 30 % av det insatta beloppet och att rätten att utnyttja den fria sektorn förloras om tillstånd tidigare har erhållits att ta i anspråk motsvarande del av avsättningen. I investeringsreservsystemet får däremot hela avsättningen utnyttjas utan tillstånd ca fem år efter avsättningen. Egenföretagaren har alltså i detta avseende ett bättre läge än aktiebolagen. Med hänsyn till detta och eftersom det är angeläget att sanktionen vid återföring är tillräckligt kraftig för att avhålla de egenföretagare som inte har något investeringsbehov från att göra avsättning till investeringsreserv bör tillägget sättas något högre än de 20 % som har föreslagits för investeringsfonderna. Jag anser att det av beredningen föreslagna tillägget på 30 % utgör en lämplig avvägning.

Tillägg bör utgå på belopp som återförs till beskattning enligt 11 §. Dessutom bör tillägg i princip göras när återföring sker hos dödsbo enligt 12 § andra stycket.

Som jag framhöll vid kommentaren till 7 § bör man i investeringsreservsystemet bygga in regler som ökar möjligheterna för yrkesfiskare att använda systemet i inkomstutjämnande syfte. Om en yrkesfiskare under ett höginkomstår har gjort avsättning till investeringsreserv och om fiskeinkomsterna ett följande år sjunker, bör han kunna ta ut medel från investeringskontot och disponera dem för annat ändamål än investering. Motsvarande del av reserven skall då givetvis återföras till beskattning enligt 11 § a), men han bör i den här beskrivna situationen slippa det särskilda tillägget. Prövningen av om tillägg skall göras eller inte bör av praktiska skäl vara schablonmässig. Enligt min mening bör tillägget efterges om hans intäkt av fiske under uttagsåret understiger hans fiskeintäkter under något av de två föregående åren. En bestämmelse av denna innebörd finns i andra stycket. Med intäkt av fiske avses här bruttointäkt av fiske, dvs. intäkt före t. ex. avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv och återföring av sådan reserv.

En särskild undantagsregel är motiverad även för dödsbon. Enligt min mening bör dödsbo påföras tillägg bara i två fall. Det ena fallet är att återföringen avser en avsättning som dödsboet självt har gjort i samband med taxeringen för dödsfallsåret. Det andra fallet är att återföringen föranleds av omständighet som har inträffat före dödsfallet, t. ex. att den avlidne kort tid före dödsfallet överlät del av förvärvskällan. Återföring av detta slag kan bli aktuell vid taxeringen för dödsfallsåret. Undantagsbestämmelserna för dödsbon har tagits in i tredje stycket.

Beredningen har föreslagit att RSV skall få möjlighet att medge befrielse från tillägg om synnerliga skäl föreligger. Jag tillstyrker förslaget. Dispensregeln finns i fjärde stycket. Som framgår av kravet på synnerliga skäl bör dispensprövningen vara restriktiv. Ett tänkbart dispensfall är att det efter ett uttag från investeringskonto inträffar en händelse av force-majeur-karaktär som medför att en planerad investering måste skjutas upp. Dispens bör också kunna medges, om den skattskyldige på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blir tvungen att överlåta eller lägga ner sin verksamhet.

#### *Övriga bestämmelser (14–16 §§)*

I 14 § föreskrivs vilka uppgifter skattskyldig årligen skall lämna i självdeklarationen om investeringsreserven och om inbetalning på investeringskonto. Frågan om bankernas skyldighet att lämna uppgifter till taxeringsmyndigheterna bör lämpligen regleras genom tillämpningsföreskrifter som utfärdas av regeringen.

I övrigt kan jag hänvisa till författningsförslaget.

*Ikraftträdande*

Det är önskvärt att det nya systemet blir tillgängligt för egenföretagarna så snart som möjligt. Jag anser att bestämmelserna bör kunna tillämpas redan på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980. Görs avsättning i bokslut för sådant beskattningsår, behöver inbetalning till investeringskonto inte göras förrän vid deklarationstillfället under våren 1980.

*2.2.6 Upphovsmannakonto*

I avsnitt 2.2.1 har jag förordat att det av beredningen föreslagna systemet med upphovsmannakonto skall genomföras med vissa modifikationer. Innan jag går in på den tekniska utformningen av systemet, vill jag något mera utförligt redogöra för bakgrunden till förslaget.

Kulturarbetarna utgör en sinsemellan heterogen grupp. Stora skillnader råder mellan anställda och fritt arbetande kulturarbetare. De fria kulturarbetarna behandlas vid beskattningen som egenföretagare och omfattas av de skatte- och avgiftsregler som gäller för rörelseidkare. Samtidigt verkar de ofta under förhållanden som avviker från vad som gäller för företagare i allmänhet. Anställd personal förekommer mycket sällan. Behovet av maskiner och andra inventarier är begränsat och lager förekommer bara i mindre utsträckning. I många fall förekommer mycket kraftiga inkomstvariationer mellan olika år. Beroende på den tid det tar att framställa ett verk, möjligheterna till avsättning och variationerna i efterfrågan, kan långa perioder förflyta under vilka verkets upphovsman får ringa eller ingen inkomst av sitt arbete. När inkomst senare inflyter kan den å andra sidan i vissa fall uppgå till betydande belopp under en relativt kort tidrymd, varefter ännu en period med låga inkomster kan inträda. Då inkomsten, som inte sällan utgör ersättning för flera års arbete, utfaller under en kort tidrymd blir den föremål för en högre skattebelastning än om den i stället hade fördelats på samma period som arbetsinsatsen. Härigenom försämras möjligheterna att upprätthålla verksamheten under efterföljande inkomstsvaga perioder. Vidare kan inkomstvariationerna ha klara olägenheter i bl. a. socialförsäkringshänseende.

De starkt fluktuerande inkomsterna gör att möjligheterna till skattemässig konsolidering och resultatutjämning blir av särskild betydelse för de fria kulturarbetarna. På grund av verksamhetens särskilda karaktär kan emellertid de för konventionella rörelser avsedda bestämmelserna om avskrivning av byggnader och inventarier samt nedskrivning av lager utnyttjas endast i ett fåtal typer av konstnärlig verksamhet. Reglerna om ackumulerad inkomst och förlustutjämning kan bara delvis mildra skatteeffekterna och påverkar inte uttaget av egenavgifter och beräkningen av pensionsförmåner. Möjligheten att utnyttja det föreslagna systemet med allmänna investeringsreserver kommer visserligen att stå öppen även för de fria kulturarbetarna men kan

förväntas få relativt liten praktisk betydelse för denna yrkesgrupp.

Det är mot denna bakgrund man bör se beredningens förslag om ett särskilt inkomstutjämningsystem för fria kulturarbetare. Förslaget innebär att kulturarbetare skall kunna få uppskov med beskattning av den del av inkomsten som sätts in på ett särskilt bankkonto (upphovsmannakonto). Reglerna anknyter tekniskt sett till lagstiftningen om skogskonto. Uppskovsrätten omfattar enligt förslaget bara rörelseintäkter som fysisk person erhåller i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannalagen). Utanför lagen faller alltså bl. a. uphovsmannainkomst som upp bärs på grund av anställning. Uppskovstiden föreslås begränsad till fem år. Systemet är försett med ett antal spärregler av olika slag, till vilka jag senare återkommer.

Som jag tidigare nämnt har remisskritiken varit blandad. Från kulturarbetarnas egen sida har hävdats att beredningens förslag är alltför restriktivt. Man har i detta och andra sammanhang efterlyst mer genomgripande ändringar som i större utsträckning tar hänsyn till kulturarbetarnas särskilda förhållanden. Sedan remissbehandlingen avslutades har KLYS i en skrivelse till regeringen hemställt att en särskild utredning skall tillsättas med uppgift att utreda konsekvenserna av de fria kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare inom olika områden av samhällslivet.

Enligt min mening finns det anledning att ifrågasätta om nuvarande koppling till reglerna för rörelseidkare är lämplig beträffande de fria kulturarbetarna. I varje fall talar starka skäl för att närmare granska denna ordning från olika synpunkter. Regeringen har också nyligen tillkännagett sin avsikt att låta utreda frågan. Inom ramen för en sådan utredning blir det möjligt att allsidigt pröva kulturarbetarnas ställning i bl. a. skatte- och avgiftshänseende. Jag avser att inom en nära framtid ta upp frågan om tillsättande av utredningen.

Det kommande utredningsarbetet skall alltså ha en vid syftning och kan förväntas bli relativt tidskrävande. Det är emellertid önskvärt att redan nu åstadkomma vissa förbättringar. En åtgärd som lämpligen kan vidtas är just att utöka möjligheterna till resultatutjämnning på ungefär det sätt som beredningen har föreslagit. Samtidigt som jag i princip ansluter mig till det förslaget vill jag framhålla att det inte får ses som en definitiv lösning på kulturarbetarnas skatteproblem. När resultatet av utredningsarbetet så småningom föreligger, får frågan om skattemässig inkomstutjämnning för denna grupp prövas på nytt.

Med hänsyn till den begränsade krets som avses med lagstiftningen om upphovsmannakonto och de speciella förhållanden på vilka reglerna tar sikte anser jag i likhet med beredningen att de bör tas in i en särskild lag. Innan jag behandlar lagförslaget i detalj vill jag kommentera den metod för resultatutjämnning som föreslås bli tillämplig.

Beredningen har efter mönster från skogskontologstiftningen föreslagit

regler som innebär att uppskov med taxeringen i vissa fall medges för intäkt som betalas in på särskilt bankkonto. Det insatta beloppet avräknas från intäkten i förvärvskällan och undantas härigenom från inkomstskatt och egenavgifter under den tid medlen kvarstår på kontot. Först när uttag sker inträder den uppskjutna beskattningen. Inga krav uppställs rörande användningen av uttaget belopp. Härigenom och genom rätten att fördela uttagen från kontot över flera år kan kontohavaren motverka konsekvenserna av oregelbundenheter i inkomster och utgifter. Av praktiska och administrativa skäl är det en fördel att utforma det nya systemet efter skogskontomodellen. Under den tid som skogskontosystemet har tillämpats har banker och myndigheter nämligen utbildat rutiner som kan ligga till grund för hanteringen av upphovsmannakontona. Av dessa skäl delar jag beredningens uppfattning att lagstiftningen rent tekniskt bör utformas enligt skogskontomodellen.

Jag övergår nu till att kommentera lagförslaget.

#### *Tillämpningsområde (1 §)*

Enligt beredningens förslag är uppskovsrätten förbehållen den som uppstår inkomst i sin egenskap av upphovsman såsom detta begrepp har preciserats i upphovsmannalagen. En förutsättning är också att inkomsten skatterättsligt är att betrakta som rörelseinkomst.

Vid remissbehandlingen har denna avgränsning kritiserats. Bl. a. har framförts önskemål om att också fotografierna skall omfattas.

För egen del vill jag framhålla att det givetvis är önskvärt att låta uppskovsrätten omfatta så många som möjligt av de kulturarbetare som på grund av ojämna inkomstförhållanden har särskilt behov av inkomstutjämning. Samtidigt är det viktigt att tillämpningsområdet blir så klart avgränsat som möjligt. Fördelen med beredningens förslag är just att det anknyter till ett begrepp som redan har preciserats i lagstiftningen. Den krets som har upphovsrättsligt skydd enligt upphovsmannalagen omfattar också flertalet av de grupper som kan ha berättigat anspråk på att få del av uppskovsrätten. Fotografer omfattas dock bara i den mån fotografiet ingår som ett moment i ett konstverk eller annat upphovsrättsligt skyddat verk och framställare av vissa typer av journalfilmer o. d. faller utanför tillämpningsområdet.

Det skulle i och för sig vara motiverat att låta även vissa grupper bland fotografierna få rätt till uppskov. Å andra sidan är det inte lämpligt att låta uppskovsrätten generellt omfatta fotografierna. En stor grupp fotografer driver en mer etablerad verksamhet i form av ateljéerörelse eller liknande och har varken större eller mindre behov av inkomstutjämning än rörelseidkare i allmänhet. Det skulle strida mot uppskovsreglernas begränsade syfte och ge upphov till kompensationskrav från andra rörelseidkare om man lät denna grupp av fotografer få del av uppskovsrätten. Det enda återstående alterna-

tivet skulle då vara att försöka utskilja och definiera de grupper bland fotografierna som skulle få komma i fråga. Enligt min mening finns det åtminstone f. n. inte tillräckligt underlag för en sådan avgränsning.

Min slutsats är därför att man åtminstone t. v. bör följa beredningens förslag. I enlighet med detta föreskrivs i 1 § att uppskov kan medges bara i fråga om sådan intäkt av rörelse som fysisk person uppbär i egenskap av upphovsman enligt upphovsmannalagen. Intäkt som kan komma i fråga för uppskov kallas upphovsmannaintäkt.

Med hänsyn till syftet med uppskavsreglerna och verksamhetens nära anknytning till upphovsmannens person finns det inte anledning att ge dödsbo efter upphovsman rätt till uppskov. Det sagda gäller enligt min mening även det beskattningsår då upphovsmannen avlider. I 1 § första stycket har därför föreskrivits att rätt till uppskov inte föreligger för dödsfallsåret. Dödsfallet bör däremot inte utlösa någon omedelbar beskattning av medel för vilka uppskov tidigare har erhållits. Enligt 11 § andra stycket får oskiftat dödsbo skjuta upp beskattningen av sådana medel till den taxering som sker tredje året efter dödsfallsåret.

Beredningen har inte särskilt berört frågan om hur upphovsmannaintäkt i handelsbolag skall behandlas. Det torde finnas mycket ringa praktiskt behov av att utnyttja denna associationsform för den verksamhet som det här är fråga om. En utvidgning av uppskavsreglerna till att omfatta även fall där upphovsmannaverksamheten bedrivs i handelsbolagsform skulle komplicera systemet. Det kan inte heller uteslutas att en sådan utvidgning skulle kunna öppna vägen för missbruk. Jag finner därför övervägande skäl tala för att inte medge uppskov i fråga om inkomst som förvärvas genom handelsbolag. Detsamma bör gälla inkomst hos sådant dödsbo som behandlas som handelsbolag. En bestämmelse som hindrar uppskov i nu avsedda fall finns i 1 § andra stycket.

#### *Förutsättningar för uppskov (2-4 §§)*

Beredningens förslag innebär, som jag tidigare har nämnt, att en rad villkor skall uppställas för rätten till uppskov. Grundläggande förutsättningar är att den skattskyldige vid utgången av beskattningsåret är bosatt i Sverige samt att uppskovsbeloppet uppgår till minst 10 000 kr. och i sin helhet betalas in på upphovsmannakonto. För att säkerställa att systemet inte utnyttjas i andra fall än då detta är särskilt motiverat föreslår beredningen vidare att uppskov skall medges endast om upphovsmannaintäkten utgör den övervägande delen av den skattskyldiges inkomster under beskattningsåret. I samma syfte föreslås krav på att upphovsmannaintäkten skall överstiga motsvarande intäkt under det närmast föregående beskattningsåret med minst 50 %. Slutligen föreslås att den som har medel inestående på allmänt investeringskonto eller yrkar avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv inte skall få uppskov för inbetalning på upphovsmannakonto.

Vid remissbehandlingen har förslaget i denna del mött kritik från flera håll. Många länsstyrelser har befarat att reglerna blir svårtillämpade. Remissinstanser som företräder kulturarbetarna har ansett att villkoren är för restriktiva. Jag återkommer i det följande till vissa av de synpunkter som remissinstanserna har anfört.

För egen del kan jag till en början tillstyrka förslagen om krav på bosättning och inbetalning på bankkonto. Inte minst administrativa skäl talar för att uppskov inte bör medges för alltför låga belopp. I likhet med vad som har föreslagits beträffande avsättning till allmän investeringsreserv bör gälla att uppskov inte medges för inbetalning som understiger 10 000 kr. Inbetalning bör ske senast vid deklarationstillfället. De nu berörda villkoren återfinns i 2 § och 3 § a).

Som beredningen har föreslagit bör rätten till uppskov förses med spärrar som säkerställer att systemet används endast då verkligt behov av uppskov föreligger. Det föreslagna villkoret att upphovsmannaintäkten under beskattningsåret med minst 50 % skall överstiga motsvarande intäkt föregående år har, som nämnts, uppställts i detta syfte. Regeln har under remissbehandlingen kritiserats främst av KLYS. Organisationen har påpekat att en tillfällig inkomststopp inte alltid är begränsad till ett enda år. Ofta leder i stället en plötslig framgång till höga inkomster under ett par eller t. o. m. flera år. En jämförelse som bara avser inkomsterna under det närmast föregående året skulle därför innebära en alltför snäv begränsning. KLYS har även vänt sig mot den föreslagna ökningsprocenten och menat att den bör minskas.

Jag delar KLYS' farhågor att en jämförelse som begränsas till inkomsten under det närmast föregående året kan komma att visa sig väl snäv i vissa fall. Å andra sidan minskar behovet av uppskov ju längre tid en inkomstökning varar. Det förhållandet att en framgång ger onormalt höga inkomster under två år kan dock inte anses frånta inkomstökningen den karaktär av tillfällig ökning som bör fordras för uppskov. Jag föreslår därför att man vid bedömningen av inkomstökningens storlek får göra en jämförelse med motsvarande inkomst under något av de två närmast föregående åren.

Däremot är jag inte beredd att förorda någon avvikelse från det av beredningen föreslagna kravet på att inkomsten skall ha ökat med minst 50 % i förhållande till inkomsten under jämförelseåret. Lagen tar sikte på de upphovsmän som på grund av kraftiga variationer i inkomsterna har svårigheter att upprätthålla kontinuitet och ekonomisk trygghet i verksamheten i ett längre perspektiv. Den förmån som möjligheten att bygga upp obeskattade reserver innebär bör reserveras för de fall då inkomstfluktuationen verkligen är betydande. För att detta skall anses vara fallet bör inkomstökningen enligt min mening uppgå till minst 50 %.

Bestämmelser av här angiven innebörd har tagits in i 3 § b). Paragrafen innehåller däremot inte någon motsvarighet till det av beredningen föreslagna kravet att upphovsmannaintäkten skall utgöra den övervägande delen av den skattskyldiges sammanlagda bruttointäkter. Detta krav har kritiserats av

flera remissinstanser. Bl. a. KLYS har framhållit att en jämförelse mellan bruttointäkterna i olika förvärvskällor kan ge en helt missvisande bild. Kravet har också av många remissinstanser ansetts innebära att bara de redan etablerade konstnärerna får möjlighet till uppskov. Slutligen har också påpekats att kravet skulle medföra att man inte tillgodoser de personer, som i dag av försörjningsskäl har det konstnärliga arbetet som bisyssla men önskar reservera medel för att senare kunna övergå till sådan verksamhet på heltid. Jag instämmer i denna kritik. Något krav på att upphovsmannaintäkten skall motsvara viss andel av de samlade bruttointäkterna bör alltså inte uppställas.

Vad slutligen beträffar förslaget att uppskov inte skall medges om den skattskyldige har medel inestående på allmänt investeringskonto eller har yrkat avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv vill jag erinra om att jag tidigare har behandlat motsvarande fråga vid diskussionen av reglerna om allmän investeringsreserv. Som jag då framhöll medför en samtidig användning av två reserveringssystem av detta slag relativt komplicerade samordningsproblem. Härtill kommer att uppskovsrätten delvis har till syfte att kompensera de upphovsmän som inte kan utnyttja investeringsreserven. Av dessa skäl ansluter jag mig i princip till beredningens förslag på denna punkt. Bestämmelserna har tagits in i 4 §. Innebörden är bl. a. att en skattskyldig som vid tidigare års taxering har fått avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv måste upplösa reserven före utgången av det beskattningsår som inbetalningen på upphovsmannakonto avser om han skall kunna få uppskov. Har någon under ett och samma beskattningsår gjort inbetalning på både allmänt investeringskonto och upphovsmannakonto, kan han bara få en av insättningarna beaktad. Om såväl avdrag som uppskov yrkas vid taxeringen, bör av praktiska skäl gälla att yrkandet om uppskov får ge vika.

#### *Begränsningar i uppskovsrätten (5 och 6 §§)*

Beredningen har föreslagit att skattskyldig för ett och samma beskattningsår skall få göra inbetalning bara på ett upphovsmannakonto. Enligt min mening saknar det i och för sig betydelse om ett eller flera konton används så länge inbetalningarna sker hos en enda bank. Om inbetalningarna däremot görs hos olika banker, blir det svårt att överblicka tillgodohavandena, särskilt om inbetalningarna avser upphovsmannaintäkter under ett och samma beskattningsår. Av såväl praktiska som kontrolltekniska skäl bör rätten till uppskov för visst beskattningsår därför begränsas till att avse belopp som har inbetalats hos en och samma bank.

Vidare bör bestämmelsen kompletteras i ett avseende. Vid remissbehandlingen har efterlysts en regel som klargör vad som gäller om den skattskyldige har upphovsmannaintäkter från två eller flera förvärvskällor. Även om detta är ett ytterst sällsynt fall delar jag uppfattningen att frågan bör regleras. Av praktiska skäl bör föreskrivas att uppskov för ett och samma beskattningsår

kan erhållas bara för en förvärvskälla. Den skattskyldige bör själv få välja vilken förvärvskälla uppskovet skall avse.

De regler som jag nu har behandlat finns i 5 §.

Beredningen har också föreslagit begränsningsregler som innebär att uppskov inte skall medges med större belopp än hälften av nettointäkten av förvärvskällan före uppskov och före schablonavdrag för egenavgifter och inte heller med så stort belopp att inkomsten, efter uppskov men före schablonavdrag, kommer att understiga 50 000 kr.

Flera remissinstanser har ansett att dessa regler leder till en alltför snäv avgränsning. Statens kulturråd framhåller bl. a. att många kulturarbetare har en betydligt lägre inkomst än 50 000 kr.

Jag kan instämma i kritiken. Enligt min mening kan man på denna punkt göra en relativt betydande uppmjukning i förhållande till vad beredningen har föreslagit. Jag föreslår för min del att uppskov skall kunna medges med högst två tredjedelar av nettointäkten före uppskov och schablonavdrag men inte med större belopp än att den nettointäkt, fortfarande beräknad före schablonavdrag, som återstår efter uppskovet uppgår till 30 000 kr.

#### *Ränta, uttag m. m. (7-13 §§)*

I enlighet med vad som gäller beträffande skogskonto bör ränta utgå på medel som står inne på upphovsmannakonto. Röntan beskattas först då den tas ut. Vad nu har sagts framgår av 7 och 10 §§.

Beredningen har föreslagit att medel får tas ut tidigast fyra månader efter insättning och att utbetalning av kvarstående medel skall ske senast fem år efter ingången av det år, då inbetalning senast skulle ske. Med hänsyn till de synpunkter som har anförts vid remissbehandlingen föreslår jag att beredningens förslag i dessa avseenden modifieras. I överensstämmelse med vad som har föreslagits beträffande allmänt investeringskonto föreslår jag sålunda att uttag skall få ske tidigast efter utgången av november månad under det år då inbetalning senast skulle ske. Å andra sidan bör den maximala löptiden förlängas med ett år. Medlen bör alltså få stå kvar till dess fem år har förflutit efter *utgången* av nämnda år.

Övriga bestämmelser överensstämmer i allt väsentligt med beredningens förslag. Jag kan i dessa delar hänvisa till författningsförslaget.

#### *Följändringar i andra författningar*

Reglerna om ackumulerad inkomst är tillämpliga bl. a. på rörelseidkare som har intäkt på grund av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Även upphovsmännen omfattas således. Den möjlighet att få uppskov med beskattningen som nu införs för denna yrkesgrupp är enligt min mening så pass förmånlig att skatteberäkning för ackumulerad inkomst inte bör kunna ske jämsides med uppskov. Även tekniska skäl kan

anföras mot ett samtidigt utnyttjande av båda regelsystemen. Enligt 3 § 2 mom. 1) lagen (1951:763) om ackumulerad inkomst gäller lagens bestämmelser i fråga om skogsinkomster endast under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för insättning på skogskonto. Jag föreslår att en motsvarande bestämmelse införs beträffande intäkt på grund av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Stadgandet bör utformas som ett tillägg till 3 § 3 mom. 1).

I likhet med vad som gäller beträffande medel som har satts in på skogskonto, bör medel för vilka uppskov erhålles enligt den här föreslagna lagen tas upp endast till halva värdet vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen. Ett tillägg med denna innebörd bör göras till punkt 3 första stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt samt till 23 § C tredje stycket lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

### *Ikraftträdande*

Det är angeläget att kulturarbetarna får möjlighet att använda de särskilda inkomstfördelningsreglerna redan vid taxeringen för 1979 års inkomster. Bestämmelserna om upphovsmannakonto bör därför tillämpas första gången vid 1980 års taxering. Samtidigt bör också de ändringar som avser skatteberäkning för ackumulerad inkomst och förmögenhetsskatt bli tillämpliga. De nya reglerna i AGL bör få tillämpas så snart uppskov med beskattning på grund av insättning på upphovsmannakonto kan komma i fråga.

## **2.3 Dubbel- och kedjebeskattnings samt koncernbidrag**

### *2.3.1 Inledning*

En grundläggande princip i den svenska företagsbeskattningen är att vinster som förvärvas av aktiebolag och ekonomiska föreningar skall bli föremål för s. k. ekonomisk dubbelbeskattningsprincip. Detta innebär att bolaget eller föreningen först beskattas för sina inkomster och att beskattning därefter också sker hos delägarna när vinstmedel delas ut till dem. Fullt ut har dubbelbeskattningsprincipen dock inte upprätthållits. Som ett främst av praktiska skäl betingat avsteg kan man se det förhållandet att rörelsedrivande fåmansbolag i regel får avdrag för lön till delägare, som är aktiva i företaget, utan att lönnens skälighet prövas. Ett annat avsteg är att aktiebolagen kan få lindring i dubbelbeskattningen genom avdrag för utdelning på nyemitterade aktier, s. k. Annell-avdrag.

Om inte särskilda åtgärder vidtas, kommer metoden med dubbelbeskattningsprincip att medföra att vinstmedel som genom utdelning förs från ett bolag till ett annat blir beskattade inte bara en utan två eller flera gånger inom bolagssektorn innan de slutligen också beskattas hos aktieägare utanför

bolagssektorn. En sådan beskattning i flera led inom bolagssektorn brukar kallas kedjebeskattnig. I stor utsträckning har skattelagstiftaren försökt undvika denna beskattningseffekt. Den metod som har valts för att nå detta syfte är att befria aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna från skattskyldighet för mottagen utdelning. Enligt KL:s ursprungliga avfattning var aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna – med undantag för bl. a. bank- och försäkringsföretag – generellt befriade från skatt på utdelningsinkomster. Därefter har inskränkningar successivt gjorts i skattefriheten. Den kedjebeskattnig som inskränkningarna kan leda till har accepterats med hänsyn till bl. a. önskemålen att upprätthålla neutralitet i beskattningen och att förhindra inte önskvärda fördelningspolitiska effekter.

Såvitt gäller utdelning mellan företag som tillhör samma koncern kunde kedjebeskattnigen i princip ha undvikits genom en annan metod, nämligen genom att koncernen hade beskattats som en helhet. Den vägen har man dock inte valt. I stället beskattas varje företag inom en koncern för sig som ett självständigt skattesubjekt. Koncernförhållandet har dock beaktats på olika sätt, bl. a. vid utformningen av reglerna om utdelningsbeskattnig och också genom att avdrag under vissa förutsättningar medges för koncernbidrag som ett företag lämnar till annat företag inom samma koncern. Koncernbidragsreglerna har utformats så att de inte skall möjliggöra kringgående av den kedjebeskattnig som i vissa fall ansetts böra upprätthållas vid koncernförhållanden.

Redan av det nu anförda framgår att koncernbeskattningsreglerna har nära samband med bestämmelserna om dubbel- och kedjebeskattnig. Båda dessa regelsystem har också anknytning till andra delar av skattesystemet, t. ex. de bestämmelser som gäller för nedskrivning av aktier samt utskiftnings- och aktievinstbeskattnigen. Helt allmänt kan man konstatera att de här berörda reglerna tillsammans utgör ett mycket komplicerat system för beskattning av de vinster som uppkommer inom bolagssektorn och att effekterna av systemets olika komponenter delvis är svårbedömda. Företagsskatteberedningen har sett över delar av systemet och har föreslagit vissa ändringar som främst avser utdelnings- och koncernbeskattnigen. Beredningen har dock inte haft möjlighet att göra någon mer genomgripande översyn. De föreslagna ändringarna har därför närmast karaktären av tekniska justeringar.

Som jag tidigare nämnt har beredningen ansett att båda leden i dubbelbeskattnigen i princip måste behållas. En annan sak är enligt beredningen att det är möjligt att lindra dubbelbeskattnigen av de vinster som delas ut till delägarna. Beredningen konstaterar att det finns två huvudmetoder för att åstadkomma en sådan lindring. Bolagens och delägarnas beskattning kan integreras på bolagsnivå eller på aktieägarnivå. Den förstnämnda metoden innebär att bolagets skatt på utdelad vinst sätts ner, t. ex. genom att bolaget får avdrag för utdelning till delägarna. Det är den metoden som har kommit till användning i Sverige genom det nyssnämnda Annell-avdraget. Integration på aktieägarnivå skulle innebära att bolagsskatt som är hänförlig till

utdelad vinst helt eller delvis avräknas från aktieägarens inkomstskatt på utdelningen. Ett sådant avräkningssystem tillämpas numera i flertalet EG-länder. Med hänsyn bl. a. till detta förhållande har beredningen funnit att det i och för sig är önskvärt att på sikt gå över till den metoden också i Sverige. Beredningen har dock ansett att metoden kan komma i konflikt med de fördelningpolitiska målen och att de avräkningssystem som hittills har tillämpats i utlandet har tekniska brister. Mot den bakgrunden anser beredningen att lindring i dubbelbeskattningen t. v. bör åstadkommas genom utvidgning av Annell-avdraget.

På grundval av beredningens förslag om en sådan utvidgning och med beaktande av de synpunkter som framkom vid remissbehandlingen lade regeringen i prop. 1978/79:50 bil. 2 fram förslag om ett utökad Annell-avdrag. Förslaget, som antogs av riksdagen (SkU 1978/79:19, rskr 1978/79:107, SFS 1978:955), innebär att ett aktiebolag får göra avdrag för utdelning på aktier som har emitterats efter utgången av år 1978 med sammanlagt lika stort belopp som har betalats in för aktierna. Avdraget får utnyttjas under den 20-årsperiod som följer efter emissionen. Bolaget får i princip fritt fördela det totala avdragsbeloppet över avdragsperioden. Avdraget får dock inte något enskilt år överstiga 10 % av inbetalat belopp och det får inte heller överstiga den på året belöpande utdelningen.

Som jag uttalade redan i prop. 1978/79:50 är det inte möjligt att f. n. gå över till ett avräkningssystem. En sådan övergång aktualiserar en rad principiella och tekniska problem och måste föregås av ytterligare utredningsarbete. Tills vidare får man utgå från ett dubbelbeskattningssystem av nuvarande principiella utformning med de möjligheter till lindring i dubbelbeskattningen som det nyligen utvidgade Annell-avdraget medför i vissa fall.

Med denna utgångspunkt kommer jag i det följande att behandla beredningens förslag om ändring i kedjebeskattningsreglerna och bestämmelserna om koncernbidrag. I det sammanhanget kommer jag också att behandla ett förslag av beredningen om ändring i beskattningsreglerna för s. k. kommissionärsföretag och om justering av de regler som gäller vid aktieöverlåtelser mellan koncernföretag. Jag kommer också att föreslå en ändring av Annell-reglerna. Syftet med den ändringen är att bättre än f. n. anpassa Annell-lagstiftningen till kedjebeskattningsreglerna.

När jag hittills har talat om kedjebeskattningen har jag syftat på utdelning som lämnas av svenska företag. Samma beskattningseffekter inträder också i en annan situation, nämligen när ett svenskt företag uppbär utdelning från ett utländskt bolag. Sådant utdelning utgör enligt KL skattepliktig inkomst för det mottagande företaget. Om det utländska bolaget i sitt hemland är underkastat inkomstbeskattning, kommer kedjebeskattning att äga rum. I de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra länder har regelmässigt tagits in särskilda bestämmelser som medför att denna kedjebeskattning kan elimineras eller lindras. Svenska företag gör emellertid betydande investeringar också i länder med vilka vi inte har några dubbel-

beskattningsavtal. Från svenskt näringsliv har framförts önskemål om sådana ändringar i den interna lagstiftningen att det blir möjligt att eliminera kedjebeskattningen även i dessa fall. Jag tar i det följande upp också den frågan.

Innan jag går in på de olika delfrågorna vill jag understryka att de ändringar som kommer att föreslås främst är att se som tekniska justeringar inom ramen för nuvarande system. Mer genomgripande ändringar bör inte göras på det underlag som f. n. finns. Som jag tidigare nämnt kommer jag i ett avslutande avsnitt att ange vissa riktlinjer för det fortsatta utredningsarbetet på företagsbeskattningsens område.

Bestämmelserna om utdelnings- och koncernbeskattning är på de flesta punkter lika för aktiebolag och ekonomiska föreningar. När jag i den fortsatta diskussionen om dessa bestämmelser talar om aktiebolag och aktier syftar jag också – om inte annat direkt anges – på de ekonomiska föreningarna och andelar i dessa. Uttrycket företag använder jag som en samlingsbeteckning för båda associationsformerna.

### 2.3.2 Kedjebeskattning

#### 2.3.2.1 Utdelning från svenskt företag

I detta avsnitt behandlar jag utdelning som lämnas av svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Frågan om beskattning av utdelning från utländska bolag tar jag upp först i nästa avsnitt.

Som redan nämnts gällde enligt KL:s ursprungliga lydelse att svenska aktiebolag – med undantag för bl. a. bank- och försäkringsföretagen – var generellt frikallade från skattskyldighet för utdelning från annat svenskt aktiebolag. Å andra sidan gällde också generellt att företag som uppbar skattefri utdelning på viss aktie eller andel inte hade rätt till avdrag för ränta på lån, som hade upptagits för att finansiera förvärvet av aktien eller andelen, i vidare mån än räntan översteg den skattefria utdelningen.

Reglerna har därefter successivt ändrats genom lagstiftning åren 1951, 1953, 1960 och 1967. Skattefriheten för mottagen utdelning har i väsentliga avseenden inskränkts, vilket innebär att kedjebeskattning i motsvarande mån har införts. Samtidigt har dock tillämpningsområdet för gäldränteregeln begränsats. Regelsystemet är numera mycket komplicerat. Beskattningsresultatet är beroende av såväl arten av ägarföretagets verksamhet som aktieinnehavets karaktär och sammansättningen av den krets av personer som äger aktierna eller andelarna i ägarföretaget. När de slutliga effekterna skall bedömas måste man ta hänsyn både till de regler som gäller för utdelningsinkomster och till begränsningen i avdragsrätten för låneränta. I den följande sammanfattningen av gällande regler bortser jag dock till en början från de begränsningar som gäller för ränteavdraget.

Vid utdelningsbeskattningen går en viktig skiljelinje mellan förvaltnings-

företag och övriga företag. Med förvaltningsföretag menas i detta sammanhang företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. Förvaltningsföretagen är visserligen i princip skattskyldiga för sina utdelningsinkomster, men de undgår beskattning i den mån den sammanlagda utdelning som de uppbär under ett beskattningsår motsvaras av utdelning som de själva beslutar för samma beskattningsår (54 § fjärde stycket KL). Förvaltningsföretagen kan alltså uppnå skattefrihet för utdelning om de omedelbart slussar medlen vidare till delägarna. Något utrymme för fondering av obeskattad utdelning finns däremot inte för förvaltningsföretagen i allmänhet. För de s. k. investmentföretagen gäller dock att de med bibehållen skattefrihet för hela den mottagna utdelningen kan fondera 20 % av utdelningen. Investmentföretag har i KL definierats som förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer (punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 54 § KL).

Bland de företag som inte räknas som förvaltningsföretag kan man avskilja en annan grupp som är underkastad särskilda regler, nämligen företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse (54 § andra stycket). Till penningrörelse räknas bl. a. rörelse som består av handel med värdepapper. Bankföretagen och de företag som bedriver penningrörelse är befriade från skatt på mottagen utdelning bara i de fall då denna belöper på s. k. organisationsaktier. Med organisationsaktie menas här och i det följande aktie som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet eller aktier och likartad lös egendom. Försäkringsföretagen är befriade från skatt på utdelning bara såvitt avser utdelning på sådana organisationsaktier som innehas som ett led i skadeförsäkringsrörelse.

Även för en annan grupp av företag är skattefriheten begränsad till sådan utdelning som utfaller på organisationsaktier. Jag syftar på de s. k. svarta fåmansbolagen. Med detta uttryck avses fåmansbolag som inte visar att vinstmedel i skäligen omfattning har använts för utdelning till delägarna (54 § femte stycket KL). Om fåmansbolag däremot för en i sammanhanget godtagbar utdelningspolitik (s. k. vita fåmansbolag), gäller inte den här berörda begränsningen i skattefriheten. Bestämmelserna om svarta och vita fåmansbolag omfattar inte fåmansägda förvaltningsföretag.

Av det tidigare anförda framgår att utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar i bank-, penning- eller försäkringsrörelse är skattepliktig. Samma princip tillämpas i fråga om andra aktier som är att betrakta som omsättningstillgångar. Enligt en uttrycklig bestämmelse gäller sålunda att företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter är skattskyldiga för utdelning på aktier som utgör lagertillgångar i rörelsen, dvs. aktier som kan betraktas som substitut för direktägda lagerfastigheter (54 § tredje stycket KL).

Vad slutligen beträffar företag som inte utgör förvaltningsföretag eller svarta fåmansbolag och som inte heller bedriver bank-, penning- eller försäkringsrörelse är beskattningen av utdelningsinkomster helt beroende av aktieinnehavets karaktär. För denna grupp av företag gäller nämligen att utdelning på aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte (kapitalplaceringsaktier) är skattepliktig medan utdelning på andra aktier – med undantag för aktier som utgör omsättningstillgångar – är undantagen från beskattning (54 § första stycket a) KL).

Med uttrycket kapitalplaceringsaktier menas i princip sådana aktier som innehas som alternativ till annan finansiell placering. För att underlätta gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och andra aktier har införts en särskild schablonregel (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § KL). Enligt denna skall en aktie inte anses innehavd i kapitalplaceringssyfte, om det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets aktier i det utdelande företaget motsvarar 25 % eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i detta företag. Inte heller mindre innehav räknas som kapitalplaceringsaktier om företaget kan göra sannolikt att innehavet betingas av rörelse, jordbruk eller skogsbruk som företaget – eller vissa närstående företag – bedriver. Aktie som inte utgör kapitalplaceringsaktie och inte heller utgör omsättningstillgång eller organisationsaktie kallar jag i det följande – i överensstämmelse med beredningens terminologi – för rörelsebetingsad aktie.

Från de senast beskrivna reglerna finns ett särskilt undantag. Aktie i förvaltningsföretag anses nämligen – oavsett aktieinnehavets storlek – innehavd i kapitalplaceringssyfte, om förvaltningsföretaget äger en eller flera aktier som skulle ha utgjort kapitalplaceringsaktier om de hade innehafts direkt av det företag som äger aktier i förvaltningsföretaget.

För fullständighetens skull skall jag här också nämna att KL innehåller särskilda dispensregler som gör det möjligt för RSV att i särskilda fall medge å ena sidan att ett företag som inte är förvaltningsföretag ändå skall behandlas som sådant företag och å andra sidan att ett förvaltningsföretag som är moderföretag i en koncern och ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning inte skall behandlas som förvaltningsföretag (54 § sjätte stycket KL). Lagstiftningen om utdelningsbeskattning innehåller också en regel som har till syfte att förhindra skatteflykt genom s. k. Lundintransaktioner (54 § sjunde stycket KL).

Jag har redan framhållit att man måste sätta de nu beskrivna bestämmelserna om utdelningsbeskattning i samband med de begränsningar som gäller i fråga om avdragsrätten för låneränta. Enligt 39 § 1 mom. KL är huvudregeln fortfarande – liksom enligt KL:s ursprungliga lydelse – att ett företag, som har tagit upp lån för att finansiera förvärv av aktier och som är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna, får avdrag för ränta på lånet bara i den mån räntan överstiger utdelningen. Med hänsyn till hur utdelningsbeskattningen numera är utformad för förvaltningsföretagen har dessa företag

undantagits från begränsningsregelns tillämpning. För övriga företag har också införts ett par viktiga undantag. Begränsningen omfattar inte ränta på lån som hänför sig till organisationsaktier. Vidare föreligger inte något hinder mot avdrag för ränta på lån som hänför sig till andra aktieinnehav i dotterbolag, om innehavet motsvarar mer än 90 % av aktiekapitalet i dotterbolaget och detta bolag varken direkt eller indirekt äger aktier i andra bolag.

Sammanställer man de regler om utdelningsbeskattning och ränteavdrag som gäller för andra företag än förvaltningsföretag får man följande resultat. Utdelning på organisationsaktier är alltid skattefri och ränta på lån hänförliga till sådana aktier är avdragsgill utan begränsning. Utdelning på kapitalplacersaktier och aktier som utgör omsättningstillgångar är alltid skattepliktig, och inte heller i fråga om dessa aktier föreligger någon begränsning i avdragsrätten för ränta. Vad slutligen beträffar rörelsebetingade aktier gäller att utdelningen visserligen är skattefri men att å andra sidan avdragsrätten för ränta är begränsad. För ett företag som har tagit upp lån för att finansiera köp av rörelsebetingade aktier får begränsningen i avdragsrätten samma effekt som om räntan på lånet hade varit avdragsgill enligt vanliga regler medan utdelningen hade varit skattefri bara i den mån den överstiger räntan.

Beredningen har alltså gjort en översyn av dessa regler. Enligt beredningens uppfattning finns det inte någon anledning att ändra utdelningsbeskattningen för förvaltningsföretagen. Beträffande övriga företag konstaterar beredningen till en början att starka principiella skäl talar för att slopa begränsningen av gäldränteavdraget. Det kan nämligen enligt beredningen inte vara riktigt att låta det sätt på vilket ett aktieförvärv har finansierats vara avgörande för innehavets lönsamhet. Beredningen anser därför att frågan om den skattemässiga behandlingen av aktiebolagens utdelningsinkomster bör lösas enbart på inkomstsidan.

Vid bedömningen av hur utdelningsinkomsterna skall behandlas skiljer beredningen mellan två ytterlighetsfall. Det ena är att aktieinnehavet utgör ett alternativ till ett direkt innehav av den verksamhet som det utdelande bolaget bedriver. I det fallet uppnås enligt beredningen neutralitet i beskattningen bara om utdelningen blir skattefri hos ägarbolaget. Det andra fallet är att aktieinnehavet är en ren kapitalplacering, dvs. aktieköpet har utgjort ett alternativ till banksättning eller förvärv av t. ex. obligationer. Beredningen anser att utdelningen i detta fall bör behandlas på samma sätt som ränta och alltså beskattas hos ägarföretaget. Mellan dessa ytterlighetsfall finns de fall där aktieinnehavet visserligen inte utgör något alternativ till en utvidgning av ägarföretagets egen produktionsapparat men där det ändå finns viss anknytning mellan ägarföretagets och det utdelande företagets verksamheter. Enligt beredningens uppfattning bör det i lagstiftningen uttryckligen anges hur stort ägarföretagets inflytande över det utdelande företaget skall vara för att utdelning i dessa fall skall vara skattefri. Beredningen anser att det inte finns skäl att höja nuvarande gräns och föreslår därför att utdelning i princip skall

vara skattefria, om innehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet i det utdelande företaget. För att hindra obehörigt utnyttjande av aktier med olika rösträtt föreslås dock att det dessutom skall krävas att innehavet motsvarar minst 25 % av aktiekapitalet. Även vid mindre innehav bör dock utdelning enligt förslaget vara skattefria under förutsättning att ägarföretaget kan styrka att innehavet har direkt anknytning till eller har väsentlig betydelse för den egna rörelsen. Möjligheten att medge skattebefrielse för utdelning på dessa mindre innehav bör enligt beredningen tillämpas restriktivt.

Beredningen har framhållit att den föreslagna gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet i första hand gäller utdelning av löpande vinst. Ett ägarföretag har däremot enligt beredningen inte lika berättigade krav på att skattefritt kunna föra över vinstmedel som har skapats hos det utdelande företaget innan organisationsförhållandet uppkom. Skattefriheten medför i dessa fall bl. a. att ägarföretaget kan finansiera förvärvet av aktierna med obeskattade medel, medan en fysisk person saknar motsvarande möjlighet. Beredningen framhåller att aktiebolagen härigenom får ett förmånligt konkurrensläge jämfört med enskilda personer när det gäller inköp av rörelsedrivande företag. Beredningen har dock inte funnit någon lämplig metod att inom nettovinstbeskattningens ram ändra detta förhållande. Enligt beredningen torde det i praktiken inte vara möjligt att slopa bolagens skattefrihet för den del av utdelningen som hänför sig till vinstmedel som fanns hos det köpta företaget redan när organisationsförhållandet uppkom. En sådan regel förutsätter nämligen att det går att någorlunda exakt fastställa hur stor den dolda reserven i byggnader, maskiner och lager m. m. var då förvärvet skedde.

Vid utformningen av sina författningsförslag har beredningen låtit begreppet kapitalplaceringsaktier utgå ur lagtexten. I stället anges direkt i vilka fall utdelning skall vara skattefria. Den föreslagna huvudregeln är att utdelning på organisationsaktier inte skall beskattas. Beredningen använder begreppet organisationsaktier i vid mening. Begreppet omfattar nämligen inte bara sådana aktier, som utgör organisationsaktier enligt hittills använd terminologi, utan det täcker samtliga innehav på vilka utdelningen är skattefria, dvs. de innehav som motsvarar minst 25 % av röstetal och aktiekapital samt de mindre innehav som har direkt anknytning till ägarföretagets rörelse eller har väsentlig betydelse för denna. Med denna uppläggnings kommer begreppet rörelsebetingade aktier inte att behövas i fortsättningen.

Beträffande de företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse har beredningen uttalat att det i princip inte finns någon anledning att ändra nuvarande regler. En konsekvens av beredningens utvidgning av begreppet organisationsaktier och den författningstekniska lösning som beredningen har valt är dock att dessa företag i fortsättningen kommer att bli skattefria inte bara – som hittills – för utdelning på sådana aktier som utgör organisationsaktier i nuvarande mening utan även för utdelning på flertalet andra aktier som faller in under beredningens organisationsaktiebegrepp.

När det gäller fåmansbolagen anser beredningen att nuvarande gränsdragning mellan svarta och vita bolag är mindre lämplig. I praktiken är det enligt beredningen mycket svårt att avgöra om ett fåmansbolags vinstmedel används för utdelning i skälig omfattning eller inte. I en del fall finns det enligt beredningens mening knappast heller något bärande skäl att låta moderföretagets utdelningspolitik vara bestämmande för skattskyldigheten för utdelning från dotterföretaget. I andra situationer kan emellertid anknytningen till ägarföretagets utdelningspolitik fylla en viktig funktion. Beredningen nämner det fallet att ett rörelsedrivande fåmansbolags helägda dotterbolag förvaltar en fastighet som inte används i fåmansbolagets rörelse. Om utdelning från dotterbolaget generellt var skattefri, skulle dotterbolaget kunna få avdrag för koncernbidrag till moderbolaget, eftersom koncernbidragsreglerna är kopplade till reglerna om skattskyldighet för utdelning. Fåmansbolagets ägare torde därefter ha möjlighet att ta ut detta bolags hela överskott – inklusive koncernbidraget – i form av lön. Följden skulle bli, konstaterar beredningen, att dotterbolagets vinst på fastighetsförvaltningen endast skulle beskattas hos fåmansbolagets ägare trots att vinsten normalt skall dubbelbeskattas. Mot den här angivna bakgrunden föreslår beredningen att den nuvarande gränsdragningen behålls för det fall att utdelningen härrör från fastighetsförvaltning men slopas för övriga fall. Innebörden av förslaget är alltså att utdelning från fastighetsförvaltande dotterbolag till fåmansbolag blir skattefri bara i de fall då fåmansbolaget delar ut vinstmedel i skälig omfattning.

Vid remissbehandlingen av beredningens betänkande har förslaget att slopa begränsningen av gäldräntecavdraget tillstyrkts av samtliga remissinstanser som yttrat sig i frågan.

När det gäller principerna för beskattningen av företagens utdelningsinkomster finns däremot olika meningar bland remissinstanserna. Flera av de organisationer som representerar näringslivet har i första hand hävdats att kedjebeskattningen helt bör slopas. För det fall att kedjebeskattningen ändå bibehålls har företrädarna för näringslivet ansett att reglerna i varje fall inte bör skärpas. De har påpekat att beredningens förslag medför skärpningar i ett par avseenden. Kravet på att ett företag för att uppnå skattefrihet i princip skall ha ett aktieinnehav som motsvarar inte bara 25 % av röstetalet utan också 25 % av aktiekapitalet i det utdelande företaget innebär sålunda en skärpning, som bl. a. sägs kunna tvinga vissa företag till annars onödiga kompletteringsköp. Vidare innebär de av beredningen föreslagna reglerna för de mindre innehaven en skärpning, eftersom kravet på innehavets direkta anknytning till eller väsentliga betydelse för ägarföretagets rörelse är strängare än nuvarande krav på att innehavet skall betingas av rörelsen.

Bland övriga remissinstanser har några å andra sidan ansett att kraven på skattefrihet bör skärpas utöver vad beredningen har föreslagit, t. ex. genom att den nyssnämnda 25 %-gränsen höjs till 35 %. Remissinstanserna har också anfört en rad synpunkter av mer teknisk karaktär. Jag återkommer till en del av dessa synpunkter när jag i det följande redogör för hur reglerna

enligt min mening bör utformas.

För egen del kan jag först ännu en gång konstatera att bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas utdelningsinkomster är komplicerade och att de har svåröverskådliga effekter. Det är knappast möjligt att föra tillbaka reglerna på någon enhetlig princip. I och för sig är detta inte svårt att förklara. När bestämmelserna har utformats har det varit nödvändigt att beakta många olika aspekter. Den grundläggande uppgiften för lagstiftaren kan sägas ha varit att finna en lämplig avvägning mellan skattebelastningen på inkomster som genereras inom bolagssektorn och beskattningen av andra inkomster. En annan betydelsefull aspekt är att beskattningen så långt möjligt bör vara neutral i förhållande till företagens organisationsformer och det sätt på vilket de finansierar sina investeringar. En tredje viktig synpunkt är att beskattningsreglerna inte bör göra det möjligt för enskilda personer att uppnå skatteförmåner, som är oacceptabla från fördelningspolitiska och andra synpunkter. Slutligen är det också nödvändigt att reglerna får en sådan utformning att de blir praktiskt hanterbara.

Om man från dessa allmänna utgångspunkter granskar den nuvarande begränsningen av rätten till avdrag för låneränta kan noteras att denna begränsning leder till att aktieinnehavets lönsamhet blir beroende av det sätt på vilket aktieköpet har finansierats. Ett sådant resultat strider mot neutralitetsprincipen och medför ojämnheter i beskattningen. Till detta kommer att begränsningsreglerna har visat sig vara svåra att tillämpa i praktiken. I likhet med beredningen och remissinstanserna anser jag att kedjebeskattningsproblematiken inte bör lösas genom begränsning av räntedraget utan enbart på inkomstsidan. Jag ansluter mig därför till förslaget att slopa begränsningsreglerna.

När det gäller att ta ställning till hur utdelningsinkomsterna skall beskattas anser jag det instruktivt att i likhet med beredningen utgå från två ytterlighetsfall.

Om innehavet av aktierna i ett bolag utgör ett alternativ till ett direkt innehav av bolagets tillgångar, kommer en beskattning av utdelningen på dessa aktier att strida mot neutralitetsprincipen. Denna princip innebär nämligen – som jag redan har berört – att skattebelastningens storlek inte bör vara beroende av den juridiska form som ägarföretaget har valt för organisationen av sin verksamhet. Utdelning på organisationsaktier bör alltså – liksom hittills – vara skattefri.

Är aktieinnehavet å andra sidan ett alternativ till en korttidsplacering i annan form av likvida medel, kommer beskattningsfrågan i ett annat läge. Ser man till det enskilda företagets situation, skulle skattefrihet för utdelning på sådana aktier innebära att placering i aktier premierades i förhållande till placering i t. ex. obligationer. Ur denna synvinkel innebär neutralitetskravet att utdelning på s. k. kapitalplaceringsaktier bör beskattas. Uppfattningen att kedjebeskattningen skall upprätthållas i detta fall delas dock inte av alla bedömare. Kedjebeskattningen innebär ju att vissa inkomster inom bolags-

sektorn blir beskattade mer än en gång. Det har hävdats – bl. a. av några remissinstanser – att en sådan beskattning strider mot kravet att alla bolagsinkomster skall beskattas lika och att den leder till att inkomster inom bolagssektorn beskattas för hårt i förhållande till andra inkomster. Från denna synpunkt skulle beskattningen av utdelning på kapitalplaceringsaktier i själva verket stå i strid med neutralitetskravet.

Åsikterna om hur utdelning på kapitalplaceringsaktier skall behandlas går alltså isär. Enligt min mening är det önskvärt att effekterna av nuvarande system utreds. Innan resultatet av en sådan utredning föreligger finns det inte tillräckligt underlag för att frånga de principer som f. n. tillämpas. Jag förordar därför att kedjebeskattningen behålls i fråga om utdelning på kapitalplaceringsaktier. Jag återkommer strax till hur området för skatteplikt närmare bör avgränsas.

En fråga som beredningen bara har berört i förbigående gäller förvaltningsföretagens beskattning. Dessa företag fungerar som ett led mellan ägarna av förvaltningsföretaget och ett eller flera andra företag. Neutralitetskravet innebär här att beskattningsresultatet vid ett aktieinnehav via förvaltningsföretag skall bli detsamma som vid ett direktinnehav. Så länge utdelningsinkomsterna generellt var skattefria för aktiebolagen var detta krav inte uppfyllt. Förvaltningsföretagen hade möjlighet att uppbära och reinvestera skattefria utdelningar, vilket gav ägare utanför bolagssektorn möjlighet att genom aktieinnehav via förvaltningsföretag uppnå en snabbare kapitaltillväxt än vid direktinnehav. Sådana effekter stred mot neutralitetskravet och ansågs vara fördelningspolitiskt oacceptabla. För de fåmansägda förvaltningsföretagens del löstes frågan genom lagstiftningen om de s. k. svarta fåmansbolagen. I samband med att utdelning på kapitalplaceringsaktier år 1960 gjordes skattepliktig infördes också särskilda regler för förvaltningsföretagen. Sedan dessa regler år 1967 fick sin nuvarande utformning innebär de – som jag tidigare nämnt – att alla förvaltningsföretag, alltså även de fåmansägda, i princip är skattskyldiga för mottagen utdelning och undgår beskattning bara om de omedelbart vidareutdelar de mottagna medlen. Investmentföretagen fick dock förmånen att skattefritt kunna fondera 20 % av de mottagna medlen. Beredningen har ansett att det saknas anledning att ändra nuvarande regler för förvaltningsföretagen. För egen del anser jag det önskvärt att effekterna av nuvarande system kartläggs även i detta avseende innan någon definitiv ståndpunkt tas. F. n. finns det inte underlag för beslut om avvikelse från nuvarande system. Jag förordar därför att reglerna för förvaltningsföretag tills vidare lämnas oförändrade.

I fråga om andra företag än förvaltningsföretag har jag redan uttalat uppfattningen att utdelning på kapitalplaceringsaktier liksom hittills bör beskattas medan annan utdelning i princip bör vara skattefri. Jag bortser då tills vidare från fåmansbolagens utdelningsinkomster och från utdelning på sådana aktier som utgör omsättningstillgångar hos banker m. fl. företag.

Frågan är nu hur gränsen mellan kapitalplaceringsaktier och övriga aktier

lämpligen bör dras. I princip bör för skattefrihet fordras att visst samband i det enskilda fallet föreligger mellan aktieinnehavet och ägarföretagets verksamhet. Av praktiska skäl bör man dock liksom hittills välja den lösningen att det i lagtexten direkt anges ett visst minsta aktieinnehav som alltid skall anses uppfylla sambandskravet. Samtidigt bör man behålla möjligheten att medge skattefrihet för utdelning på mindre innehav om ägarföretaget kan göra sannolikt att erforderlig grad av samband föreligger. Det gäller då att ta ställning till två frågor. Den första frågan är hur stort innehav som skall fordras för att ägarföretaget skall uppnå skattefrihet utan utredning om faktiskt samband. Den andra frågan är hur man skall formulera sambandskravet för de mindre innehaven.

Beträffande den första frågan har beredningen uttalat sig för att man i princip inte bör höja nuvarande gräns, som innebär att innehavet skall motsvara minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande företaget. Beredningen föreslår dock en skärpning såtillvida att man bör kräva att innehavet också motsvarar minst 25 % av aktiekapitalet. Bland remissinstanserna finns både de som vill ha en generell höjning och de som önskar en sänkning. För egen del anser jag att nuvarande nivå utgör en lämplig avvägning. Det av beredningen föreslagna tilläggskravet torde enligt min bedömning komma att sakna praktisk betydelse i det stora flertalet fall men kan, som några remissinstanser har påpekat, i vissa fall tvinga ett ägarföretag till annars onödiga tillskotts köp. Mot bakgrund av vad jag nu har anfört föreslår jag att nuvarande krav på minst 25 % av röstetalet behålls oförändrat.

När det gäller mindre innehav har beredningen, som tidigare nämnts, föreslagit att det för skattefrihet bör fordras att innehavet har direkt anknytning till ägarföretagets rörelse eller har väsentlig betydelse för denna. Detta är avsett att medföra en skärpning i förhållande till nuvarande regler, som ju innebär att innehavet skall ha betingats av rörelsen. Enligt min mening kan man anföra skäl både för och emot en sådan skärpning. Det kan knappast bestridas att nuvarande regler innefattar ett ganska lågt krav på samband och att en skärpning i särskilda fall framstår som motiverad. Å andra sidan torde det inte råda något tvivel om att även innehav som inte uppfyller det av beredningen föreslagna kravet i många situationer motiveras av företagsekonomiska och kommersiella skäl av sådan styrka att det inte är befogat att behandla innehavet som kapitalplaceringsaktier. Till detta kommer att en ändring har den olägenheten att den skapar viss osäkerhet hos företagen innan ny praxis har hunnit utbildas. Sammantaget anser jag att det f. n. inte har framkommit tillräckliga skäl för en skärpning. Jag föreslår därför även på denna punkt att ändring inte görs i nuvarande regler.

Ett särskilt problem som beredningen har berört gäller utdelning av sådana vinstmedel som fanns hos det utdelande företaget redan vid tidpunkten för ägarföretagets aktieförvärv. Starka skäl talar för att en utdelning av detta slag skall beskattas. Som beredningen har påpekat kommer skattefrihet för

utdelningen bl. a. att medföra att ägarföretaget kan finansiera sitt aktieförvärv genom uttag av skattefria medel och därigenom kan få en klar fördel framför fysiska personer som vill konkurrera som köpare. Beredningen har dock inte kunnat finna någon lämplig metod för att komma till rätta med problemet. Några remissinstanser har tagit upp frågan. I ett yttrande föreslås att åtminstone viss schablonmässig beskattning av utdelningen skall ske i dessa fall eller att problemet skall lösas på utskiftningsskattesidan. För egen del anser jag att det inte är möjligt att f. n. anvisa någon lämplig lösning. Det är dock angeläget att frågan uppmärksammas i fortsatt utredningsarbete.

I fråga om företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse har beredningen uttalat att någon ändring av nuvarande regler i princip inte är motiverad. Den tekniska lösning som beredningen har valt innebär dock att dessa företag blir befriade från skatt även såvitt avser utdelning på vissa aktier som inte utgör organisationsaktier i nuvarande mening. Beredningen har ansett att den föreslagna utvidgningen av skattefriheten i praktiken kommer att spela mycket liten roll. Vid remissbehandlingen har bankinspektionen förordat att nuvarande regler behålls oförändrade. Jag delar inspektionens uppfattning. Företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse bör liksom hittills beskattas för utdelning på aktier som inte utgör organisationsaktier. För försäkringsföretagen bör oförändrat gälla att bara utdelning på organisationsaktier i skadeförsäkringsrörelse är skattefri.

Härefter återstår frågan om fåmansbolagens beskattning för utdelningsinkomster. F. n. gäller att de s. k. svarta fåmansbolagen, dvs. fåmansbolag som inte delar ut vinstmedel i skälig omfattning, beskattas för utdelning på aktier som inte utgör organisationsaktier. Ett huvudsyfte med lagstiftningen om svarta fåmansbolag var att hindra obeskattad kapitaltillväxt i fåmansägda förvaltningsföretag. Numera har gemensamma regler införts för alla förvaltningsföretag, även de fåmansägda. Vidare gäller generellt att de företag som inte är förvaltningsföretag är skattskyldiga för utdelning på kapitalplacersaktier. Mot denna bakgrund har beredningen övervägt om särreglerna för fåmansbolagen fortfarande behövs. Beredningens slutsats är att särreglerna kan slopas utom för ett fall, nämligen när fåmansbolag får utdelning från fastighetsförvaltande dotterföretag. Anledningen till att beredningen anser att skattefriheten för mottagen utdelning i detta fall fortfarande skall vara beroende av fåmansbolagets utdelningspolitik är att inkomsten av fastighetsförvaltningen annars kan undandras dubbelbeskattning. Detta kunde tänkas ske genom att inkomsten först förs över till fåmansbolaget som avdragsgillt koncernbidrag och därefter – om fåmansbolaget är rörelsedrivande – till delägarna som avdragsgill lön. Att koncernbidraget skulle bli avdragsgillt om utdelningen vore ovillkorligt skattefri beror på koncernbidragsreglernas anknytning till utdelningsbestämmelserna i 54 § KL.

Jag delar beredningens uppfattning att särreglerna för svarta fåmansbolag

numera i princip är obehövlige men att det är nödvändigt att hindra att dubbelbeskattningsreglerna kringgås genom det beskrivna förfarandet. Frågan är dock om det är nödvändigt att av denna anledning upprätthålla kedjebeskattningsreglerna när ett svart fåmansbolag uppbär utdelning från ett fastighetsförvaltande dotterbolag. En principiellt riktigare lösning är enligt min mening att på denna punkt släppa kopplingen mellan koncernbidragsreglerna och utdelningsbeskattningsreglerna och i stället upphäva avdragsrätten för sådana koncernbidrag som kan få den av beredningen påtalade effekten. Med en sådan lösning hindrar man det beskrivna förfarandet. Lösningen har samtidigt den praktiska fördelen att man vid utdelningsbeskattningsreglerna inte behöver behålla någon del av de svårtillämpade reglerna om svarta fåmansbolag. Jag föreslår därför att särreglerna om svarta fåmansbolags utdelningsinkomster helt slopas samtidigt som koncernbidragsreglerna kompletteras på här angivet sätt.

Mina förslag rörande beskattningsreglerna av utdelning som uppbärs från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening kan sammanfattas enligt följande. Begränsningen i avdragsrätten för ränta på lån, som har använts för finansiering av aktieförvärv, slopas. På inkomstsidan behålls nuvarande regler för förvaltningsföretag samt för företag som bedriver bank-, annan penning- eller försäkringsrörelse. För övriga företag gäller liksom hittills att utdelning på aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte samt aktier som utgör omsättningstillgångar beskattas medan utdelning på andra aktier är skattefri. Gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och andra aktier sker enligt samma principer som hittills. Särreglerna för fåmansbolag slopas helt och samtidigt införs förbud mot avdrag för sådana koncernbidrag som kan medföra att dubbelbeskattningsreglerna av fastighetsinkomst undviks.

Förslagen föranleder ändring i 39 § 1 mom. och 54 § KL och anvisningarna till dessa paragrafer.

Bestämmelserna om beskattningsreglerna av företagets utdelningsinkomster är f. n. fördelade mellan 54 § och punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL. Jag förordar att de materiella bestämmelserna i fortsättningen samlas i anvisningspunkten och att de samtidigt överarbetas rent tekniskt. F. n. föreskrivs som formell huvudregel att aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna är frikallade från skattskyldighet för utdelning på andra aktier än kapitalplaceringsaktier. Därefter ges undantagsregler för förvaltningsföretag, banker m. fl. Slutligen anges när aktie inte skall anses innehavd i kapitalplaceringssyfte. Enligt min mening blir bestämmelserna mer överskådliga, om huvudregeln i 54 § formuleras på så sätt att utdelning är skattefri i den omfattning som särskilt anges i anvisningarna och att man därefter i anvisningarna direkt anger när utdelning är skattefri för olika slags ägarföretag. Begreppet kapitalplaceringsaktier behöver då inte användas i författningstexten. Inte heller anser jag det nödvändigt eller ens lämpligt att bygga upp reglerna på ett nytt och utvidgat organisationsaktiebegrepp. Det är enligt min mening en fördel om uttrycket organisationsaktie liksom hittills används

endast för att beteckna aktie som verkligen innehas som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet.

Enligt dessa riktlinjer har förslaget till ändring av punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL utformats.

*Första* stycket innehåller vissa definitioner som behövs bl. a. för att förenkla de följande reglerna.

*Andra – fjärde* styckena anger i vilken omfattning förvaltningsföretag, företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse samt försäkringsföretag är frikallade från skattskyldighet. Bestämmelserna innebär i sak inte någon ändring i förhållande till nuvarande regler.

I femte och sjätte styckena ges regler för övriga företag. Av inledningen till *femte* stycket framgår att utdelning på aktie som utgör omsättningstillgång i ägarföretagets verksamhet inte undantas från beskattning. Någon särskild bestämmelse om lageraktier hos byggnadsföretag m. fl. behövs då inte längre. För skattefrihet för utdelning på aktie som inte utgör omsättningstillgång fordras antingen att innehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande företaget eller, om innehavet är mindre, att det görs sannolikt att innehavet betingas av ägarföretagets eller närstående företags jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Dessa mindre innehav kan bestå av organisationsaktier eller av rörelsebetingade aktier. Även de nu föreslagna bestämmelserna överensstämmer i sak med nuvarande regler.

I *sjätte* stycket finns en bestämmelse som också har en motsvarighet i gällande rätt. Innebörden av bestämmelsen är att skattefrihet enligt femte stycket inte föreligger för utdelning på aktie i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget innehar aktier på vilka utdelningen skulle vara skattepliktig om aktierna hade innehafts direkt av förvaltningsföretagets ägare. Viss uppmjukning har dock skett i förhållande till nuvarande regler. F. n. blir undantagsregeln tillämplig så snart förvaltningsföretaget har en enda aktie av angivet slag. Enligt den föreslagna lydelsen kan förvaltningsföretaget äga "enstaka" sådana aktier utan att undantagsregeln blir tillämplig.

Till *sjunde* och *åttonde* styckena har utan ändringar i sak överförts nuvarande dispensregler resp. bestämmelser riktade mot s. k. Lundintransaktioner.

De nya bestämmelserna bör tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering.

Jag återkommer i ett senare avsnitt till frågan om ändring i koncernbidragsreglerna.

### 2.3.2.2 Utdelning från utländskt företag

I föregående avsnitt har jag uppehållit mig enbart vid beskattningen av sådan utdelning som lämnas av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Jag går nu över till frågan om hur utdelning från utländskt företag skall behandlas.

Utdelning från utländskt företag till svenskt aktiebolag omfattas inte av

skattebefrielse enligt 54 § KL. Skälet för detta är att den kedjebeskattnings-situation som uppkommer i fråga om utdelning från svenska företag inte generellt kan konstateras föreligga beträffande utländska företag. Det är ju ett välkänt faktum att vissa stater har långtgående regler om skattefrihet för inhemska bolag i fråga om utdelning och andra kapitalinkomster, även då dessa förvärfvas från utlandet. Om exempelvis utdelning från ett dotterföretag i en sådan stat till ett svenskt moderföretag vore skattefri, skulle detta kunna innebära en oberättigad skatteförmån i jämförelse med vad som gäller i fråga om utdelning mellan svenska företag. I det senare fallet förutsätts ju att dotterföretaget blir beskattat för sin inkomst. Jag vill framhålla att jag i detta sammanhang inte använder begreppen moder- resp. dotterföretag i egentlig bolagsrättslig bemärkelse. Med moderföretag avser jag nämligen här i princip varje företag som direkt eller indirekt äger minst 25 % av andelarna i det utdelande företaget.

Av bl. a. nu angivna skäl finns alltså inte i svensk skattelagstiftning några generellt verkande bestämmelser om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterföretag till svenskt moderföretag. När emellertid ett utländskt dotterföretag i sitt hemland underkastas beskattning av sin årsvinst som kan anses motsvara vad som gäller för svenska företag, är det naturligtvis önskvärt att reglerna för beskattning av utdelning från det utländska företaget till det svenska moderföretaget också överensstämmer med dem som gäller för utdelning mellan svenska företag. Detta gäller ju i särskilt hög grad när moderföretagets delägare är bosatta i Sverige och följaktligen i princip är skattskyldiga här för hela den utdelning som moderföretaget i sin tur lämnar.

Synpunkter av detta slag ligger bakom de regler om skattefrihet för utdelning mellan bolag som regelmässigt har tagits in i våra dubbelbeskattningsavtal. Vid förhandlingar om sådana avtal har reglerna för beskattning av bolagsvinst och utdelning i den andra avtalslutande staten noga undersökts. I de fall där man har kunnat konstatera att reglerna liknar de svenska och att den vinst som utdelas är föremål för en beskattning på rimlig nivå jämfört med den svenska, har i avtalet föreskrivits att utdelning från bolag i den andra avtalslutande staten skall vara skattefri i det svenska företagens hand på samma sätt som skulle ha gällt om båda företagen hade varit svenska. Vid förhandlingar med vissa stater har fastställts att nämnda förutsättningar för fullständig skattefrihet inte har förelegat. Exempel på sådana stater är Island, Liberia, Nederländerna, Schweiz och Spanien. Avtalen med dessa stater (SFS 1964:584, 1969:566, 1968:771, 1966:554 resp. 1977:75) innehåller visserligen regler om skattefrihet för utdelning från bolag hemmahörande där till svenska moderbolag men reglerna är försedda med begränsande villkor för skattefriheten, individuellt avpassade efter den beskattningssituation som råder enligt lagstiftningen i resp. stat. Gemensamt för dessa villkor är att de tar sikte på att begränsa skattebefrielsen till fall där kedjebeskattningsituation skulle uppkomma om befrielse inte medgavs.

I förhållande till de stater med vilka vi har dubbelbeskattningsavtal har alltså frågan om skattebefrielse för utdelning till svenskt moderföretag noga övervägts mot bakgrund av intern skattebehandling av bolagsvinst och utdelning i den andra staten. Resultatet har blivit att praktiskt taget samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal, som nu uppgår till ett femtiotal, innehåller regler om skattefrihet med eller utan villkor för utdelning till svenskt moderbolag. Dessa regler är givetvis av väsentlig betydelse för svenska företag med dotterföretag i utlandet. Flertalet industriländer har i sin interna lagstiftning bestämmelser om lättnader i beskattningen av utdelning från utlandet till inhemska moderbolag. För att svenska företag skall kunna konkurrera på lika villkor med företag från sådana länder är det väsentligt att kedjebeskattningen på utdelning från dotterföretag i utlandet hindras. Detta har alltså skett i fråga om utdelning från dotterföretag i länder med vilka vi har dubbelbeskattningsavtal.

Under senare år har svensk industri visat ett växande intresse för investeringar i t. ex. vissa länder i Mellanöstern, särskilt länderna kring Persiska viken. Framställningar från svensk sida om inledande av förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal med en del av dessa länder har hittills bemötts negativt. Det är f. ö. ett välkänt faktum att dessa länder inte är särskilt intresserade av sådana avtal. Deras industri är inte i högre grad inriktad på verksamhet utomlands och frågan om internationell dubbelbeskattningsavtal är därför inte aktuell för deras inhemska företag. Inte heller torde den investeringsfrämjande effekt som dubbelbeskattningsavtalen brukar anses ha vara av större intresse för dessa länder. Utländska företag har visat tillräckligt stor investeringsvilja där, trots att dubbelbeskattningsavtal saknas.

Förutom med länder av detta slag saknar Sverige dubbelbeskattningsavtal med vissa länder, som är viktiga för svensk utlandsinriktad industri och i vilka svenska investeringar i ganska stor omfattning finns sedan lång tid tillbaka. Här skall endast nämnas länder som Australien, Mexiko, Portugal, Syd-Korea, Turkiet och Venezuela. Skälen för att dubbelbeskattningsavtal saknas i dessa fall är olika. Överläggningar om avtal har skett med samtliga uppräknade länder men överenskommelse har inte kunnat träffas bl. a. på grund av skiljaktiga meningar i vissa sakfrågor. Svenska företag med dotterföretag i dessa länder har därför ett handikapp i förhållande till många utländska företag. Som antytts tidigare har flertalet länder med vars företag de svenska konkurrerar interna bestämmelser om skattelättnader för utdelning till sina moderföretag. Därtill kommer att konkurrentländerna ofta har lyckats att i dubbelbeskattningsavtal reglera frågan om utdelningsskattefrihet.

De nu nämnda förhållandena har föranlett svensk industri att framföra önskemål om att det i svensk skattelagstiftning införs regler om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterföretag till svenskt moderföretag. Man har som ytterligare argument för sådana regler även uppgivit att

nuvarande tillstånd i praktiken hindrar en företagsekonomiskt motiverad utdelning av hopsamlade vinstmedel, vilka skulle kunna användas i moderföretagets svenska verksamhet.

Enligt min mening föreligger här ett berättigat önskemål. Möjligheten att i en nära framtid genom avtal täcka alla de viktigare fallen får bedömas som liten. Övervägande skäl talar därför för att i vår interna lagstiftning införa regler om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterföretag till svenskt moderföretag. Saknas dubbelbeskattningsavtal är enligt nuvarande regler utdelningen i moderföretagets hand fullt skattepliktig i Sverige även i de fall då den vinst av vilken utdelningen utbetalas har burit full bolagsskatt i dotterbolagets hemland. Skatteavräkning enligt reglerna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SI, eller annan lättnad av dubbelbeskattningen kan ske endast i fråga om utländsk källskatt på utdelningen men däremot inte för den utländska bolagsskatten, eftersom skatten har påförts olika subjekt. En lagändring av antytt slag skulle även ha den fördelen att bättre balans skapas i fråga om valet av verksamhetsform i den främmande staten. Nu gynnas verksamhet i form av filial framför dotterbolag, eftersom den utländska skatten på filialens vinst är avräkningsbar vid beskattningen till statlig inkomstskatt och avdragsgill vid kommunalbeskattningen. Jag förordar därför att i KL och SI tas in bestämmelser som medför att kedjebeskattning av utdelning från utländskt dotterföretag till svenskt moderföretag förhindras. Dessa bestämmelser skall baseras på den reglering som gäller i fråga om skattefrihet för utdelning mellan svenska företag. Givetvis får bestämmelserna inte medföra skattebefrielse i vidare omfattning än som gäller mellan svenska företag eller på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal mellan dotterföretag i avtalsstat och svenskt moderföretag. Skattebefrielsen i dessa fall grundar sig som tidigare har nämnts på kunskaper om den skattemässiga behandlingen av utdelningen och den bolagsvinst av vilken utdelningen utgår.

En generell regel om skattefrihet kan givetvis inte beakta de skillnader i behandlingen i skattehänseende av utdelning och bolagsvinst som föreligger i olika stater. Det väsentliga torde dock vara att den bolagsvinst som ligger till grund för utdelningen har beskattats i den stat där utdelningen har sin källa, antingen hos det utdelande företaget eller hos dess dotterföretag i samma stat. Den skatt som uttagits där bör vara jämförlig med den skatt som utgår på svenskt aktiebolags inkomst. Å andra sidan bör jämförelsen inte drivas för långt. Det utländska dotterföretaget verkar under andra ekonomiska förhållanden än företag i Sverige. Skattebelastningen på bolagsvinst är givetvis beroende av bl. a. utformningen av skattesystemet i dess helhet. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment som alltid föreligger vid jämförelser mellan olika skattesystem bör man i detta sammanhang kunna anse en skatt av ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som "jämförlig" med svensk bolagsskatt. Bolagsskatt av denna storleksordning har vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal

ansetts tillräcklig för att motivera skattefrihet för utdelning till svenskt moderföretag.

Skattefriheten kommer givetvis i första hand att avse utdelning på aktier i utländska aktiebolag. I en del länder förekommer emellertid vissa slag av bolag som, utan att benämnas aktiebolag, i huvudsak liknar svenska aktiebolag och enligt där gällande skattelagstiftning behandlas väsentligen som aktiebolag. Utdelning på andel i sådant bolag bör därför även kunna omfattas av skattefrihet. Detta kan däremot naturligtvis inte gälla i fråga om inkomst från bolag som behandlas som exempelvis ett svenskt handelsbolag, dvs. bolag vars inkomst beskattas inte hos bolaget utan endast hos delägarna.

Som framgår av vad jag nu har anfört torde tillämpningen av de skisserade bestämmelserna om skattefrihet för utdelning förutsätta ganska ingående bedömningar av olika slag. Enligt min uppfattning är det därför inte lämpligt – i varje fall inte innan viss erfarenhet har vunnits – att utfärda direkt verkande lagbestämmelser. Det synes lämpligare att bestämmelserna får formen av regler om dispens som skall handläggas av RSV. Med hänsyn till att avgörandet skall fattas på basis av uppgifter om främmande lands skattelagstiftning får det anses naturligt att det måste åligga dispensökanden att förete erforderlig utredning till stöd för ansökningen. Före dispensprövningen har sedan RSV tillfälle att göra de ytterligare nödvändiga utredningar som kan behövas och som inte skulle kunna ske lika lätt inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet. För att undvika onödig byråkrati kan RSV givetvis i beslut om dispens föreskriva att den kan gälla under flera år, om inte ändrade förutsättningar, faktiska eller rättsliga, medför att grunden för dispens bortfaller.

I enlighet med det anförda föreslår jag att en dispensregel av skisserat innehåll tas in i en ny anvisningspunkt till 54 § KL och att samtidigt SI kompletteras så att det framgår att RSV kan ge dispens även från skattskyldighet till statlig inkomstskatt.

Av vad jag nyss har sagt framgår att dispens skall kunna medges i fråga om utdelning från utländska aktiebolag och andra utländska bolag som i sitt hemland behandlas som skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Detta bör anges i författningstexten. Av praktiska skäl är det lämpligt att använda ett särskilt uttryck för att beteckna de berörda bolagen. Uttrycket "utländskt bolag" är mindre lämpligt, eftersom vissa subjekt som inte i skattehänseende behandlas på samma sätt som ett svenskt aktiebolag enligt 67 § KL och 16 § 2 mom. SI likställs med utländskt bolag. Jag föreslår därför att uttrycket "utländskt företag" används i detta sammanhang. I första stycket av den nya anvisningspunkten har detta begrepp införts och definierats.

I andra stycket anges de tidigare berörda huvudförutsättningar som måste vara uppfyllda för att RSV skall kunna ge dispens. Det första kravet är att utdelningen skulle ha varit skattefri om det utdelande företaget hade varit svenskt. Det andra kravet är att den inkomstbeskattning som det utdelande

företaget är underkastat i sitt hemland är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt KL och SI om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

Som jag har antytt tidigare skall dispens inte kunna medges i de fall då frågan om skattebefrielse eller skattenedsättning för utdelning i Sverige har reglerats i dubbelbeskattningsavtal. Föreskrift om detta har tagits in i tredje stycket.

Talan mot RSV:s beslut bör kunna föras hos regeringen. En besvärregel av denna innebörd har tagits in i fjärde stycket.

Av flera skäl är det önskvärt att de nya bestämmelserna kan tillämpas så snart som möjligt. Jag föreslår att RSV skall kunna ge dispens i fråga om utdelning som blir tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978.

### 2.3.3 Koncernbeskattning

#### 2.3.3.1 Koncernbidrag

Som tidigare har framhållits utgör varje företag inom en koncern ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. Vid utformningen av beskattningsreglerna har dock i många fall hänsyn tagits till koncernförhållandet. Principen har varit att skattebelastningen på koncernen som helhet så långt möjligt skall bli densamma som om koncernföretagen hade varit sammanslagna till ett enda företag. Ett exempel är de nyss behandlade reglerna om skattefrihet för utdelning på organisationsaktier. Ett annat exempel är reglerna om öppna koncernbidrag.

Bestämmelser om öppna koncernbidrag finns i 43 § 3 mom. KL. Under de förutsättningar som anges där får ett öppet redovisat bidrag som ett koncernföretag lämnar ett annat behandlas som avdragsgill omkostnad för givarföretaget och skattepliktig intäkt för det mottagande företaget trots att bidraget enligt vanliga regler inte kan betraktas som driftkostnad i givarföretagets verksamhet. Inom ramen för dessa bestämmelser medges alltså en renodlad vinstöverföring och resultatutjämning mellan koncernföretag.

Koncernbidragsreglerna är relativt komplicerade. Detta sammanhänger bl. a. med att det har varit nödvändigt att hindra att reglerna utnyttjas för kringgående av den kedjebeskattnings som i vissa fall upprätthålls vid utdelning mellan koncernföretag. En annan komplicerande faktor är att koncernbidragsreglerna måste utformas och tillämpas så att de inte leder till resultat som strider mot principerna för den kommunala beskattningen.

Möjligheten till avdrag för koncernbidrag står öppen i koncerner där moderföretaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Till aktiebolag räknas även bank- och försäkringsaktiebolagen. Avdrag kan medges för bidrag som lämnas av moderföretaget till svenskt dotterbolag eller som lämnas i motsatt riktning och för bidrag mellan två svenska dotterbolag till samma moderföretag. Moderföretaget kan också få avdrag för koncern-

bidrag till annat företag inom koncernen, t. ex. dotterdotterbolag och bolag längre ner i samma kedja, under förutsättning att mottagaren genom en eller flera fusioner hade kunnat bringas att uppgå i moderföretaget eller – om moderföretaget är en ekonomisk förening – i dotterbolag till moderföretaget.

En grundförutsättning för avdrag är att såväl givarens som mottagarens huvudsakliga verksamhet avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, dock med undantag för försäkringsrörelse som bedrivs av försäkringsanstalt. Detta innebär bl. a. att koncernbidrag till eller från ett förvaltningsföretag inte medför avdragsrätt. En formell förutsättning är att givare och mottagare redovisar bidraget öppet till samma års taxering. En tredje förutsättning är att kvalificerat koncernförhållande skall föreligga i den meningen att mer än 90 % av aktierna i dotterbolag som lämnar och i dotterbolag som mottar bidrag skall ha ägts av moderföretaget under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag.

Är de nu nämnda förutsättningarna uppfyllda, medges avdrag för koncernbidrag som moderföretag lämnar till dotterbolag. När däremot dotterbolag lämnar bidrag till moderföretag eller systerbolag, måste ytterligare krav vara uppfyllda. Dessa har uppställts för att hindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna.

Om dotterbolag ger bidrag till sitt moderföretag, fordras att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget och att denna skattefrihet gäller oberoende av moderbolagets utdelningspolitik. En följd av detta är att koncernbidrag till moderföretag som är fåmansägt är avdragsgillt bara under förutsättning att aktierna i dotterbolaget utgör organisationsaktier i moderbolagets jordbruk, skogsbruk eller rörelse.

När bidrag lämnas mellan två dotterbolag med gemensamt moderföretag, medges avdrag endast under förutsättning att moderföretaget antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller också – oberoende av den egna utdelningspolitiken – är frikallat från skattskyldighet för utdelning från givarbolaget.

Avdrag kan, som redan framgått, också medges när moderföretaget ger bidrag till annat bolag än dotterbolag. I sådana fall är kravet på ägarsamband i princip uppfyllt om moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av 90-procentigt ägda bolag innehar mer än 90 % av aktierna i det mottagande bolaget.

De här beskrivna reglerna har kompletterats med en dispensregel som ger regeringen möjlighet att medge att koncernbidrag skall godtas trots att alla förutsättningar för avdrag inte är uppfyllda (lex Asea-Atom). För dispens fordras att bidraget lämnas för verksamhet som har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Dispensregeln är i första hand avsedd att möjliggöra att undantag medges från kravet på mer än 90-procentigt ägande i de fall då två eller flera företag går samman i ett projekt som har väsentlig

betydelse för t. ex. energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Jag har tidigare framhållit att en grundläggande princip för koncernbeskattningen är att beskattningsresultatet skall bli detsamma när verksamhet bedrivs av två eller flera koncernföretag som när verksamheterna har bedrivits av ett enda företag. Detta måste beaktas bl. a. vid den kommunala beskattningen av koncernbidrag. Om ett koncernföretag som är verksamt i en kommun lämnar bidrag till ett koncernföretag som är verksamt i en annan kommun, får bidraget inte leda till längre gående resultatutjämning över kommungränsen än om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag. Önskemålet tillgodoses genom särskilda regler som har preciserats i lagstiftningens förarbeten (prop. 1965:126 s. 77) och bekräftats i praxis. Reglernas innebörd kan sammanfattas enligt följande. Om givande och mottagande företags verksamheter är integrerade på ett sådant sätt att en enda förvärvskälla skulle ha förelegat om verksamheterna hade bedrivits av samma företag, behandlas bidraget hos mottagaren som intäkt i den egna verksamheten. Föreligger inte sådan integration, räknas bidraget som intäkt i särskild förvärvskälla som är lokaliserad till givarföretagets kommun. Dessa principer får särskild betydelse i det fall då bidraget lämnas för att täcka underskott i mottagarföretagets verksamhet. Vid integration får bidraget kvittas mot underskottet. När verksamheterna inte är integrerade, får kvittning inte ske. I det fallet beskattas i stället hela koncernbidraget i givarföretagets kommun (s. k. återläggning). Resultatet överensstämmer i båda fallen med vad som skulle gälla om ett och samma företag hade bedrivit verksamheterna.

Förbudet mot kvittning i de fall där integration inte föreligger har ansetts kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. Den kommunala återläggningen i dessa fall kan nämligen försvåra utgivandet av koncernbidrag till bl. a. förlustföretag på sysselsättningssvaga orter. För att möjliggöra att ett sådant resultat kan undvikas har en särskild dispensregel införts i 57 § 3 mom. KL. Dispensregeln ger regeringen möjlighet att medge att koncernbidrag som lämnas för att täcka underskott hos mottagande företag får kvittas mot underskottet trots att integration inte föreligger. En förutsättning för dispens är att synnerliga skäl föreligger. I detta ligger bl. a. att det mottagande företagets verksamhet skall ha väsentlig betydelse för sysselsättningen på en eller flera orter eller att det i övrigt från samhällsekonomisk synpunkt är angeläget att företagets fortlevnad tryggas (prop. 1977/78:79 s. 21).

Beredningen anser att det nuvarande systemet för koncernbeskattning i stort sett har fungerat tillfredsställande, även om svårigheter har förekommit i den praktiska tillämpningen. Enligt beredningens uppfattning saknas anledning att föreslå några mer genomgripande ändringar av reglerna om öppna koncernbidrag. Vissa mindre ändringar föreslås dock.

En ändring avser utformningen av kravet på kvalificerat koncernförhållande. Beredningen erinrar om att nuvarande krav på innehav av mer än 90 %

av aktierna har formulerats mot bakgrund av bestämmelserna om tvångsinlösen och fusion i 1944 års aktiebolagslag. Enligt nuvarande aktiebolagslag (1975:1385) gäller att moderbolag som självt eller tillsammans med dotterbolag äger mer än 90 % av aktierna med mer än 90 % av röstetalet för samtliga aktier i ett dotterbolag har rätt att lösa in återstående aktier i dotterbolaget. Beredningen konstaterar att reglerna om tvångsinlösen alltså har ändrats i två avscenden i förhållande till 1944 års aktiebolagslag, nämligen dels genom att inte bara andelstalet utan även röstetalet beaktas, dels genom att moderbolagets och andra dotterbolags sammanlagda aktieinnehav är avgörande för om tvångsinlösen får ske. Enligt beredningen är det önskvärt att avdragsrätten för koncernbidrag knyts till de civilrättsliga bestämmelserna. I beredningens författningsförslag har koncernbidragsreglerna också anknutits till 1975 års aktiebolagslag, vilket bl. a. innebär att avdragsrätten skall bedömas med hänsyn till såväl röstetal som indirekt aktieinnehav. Samtidigt anser beredningen dock att bestämmelserna om hänsynstagande till indirekt innehav i sin nuvarande utformning kan få inte avsedda effekter. Beredningen förutsätter att de civilrättsliga reglerna kommer att justeras.

En annan ändring som beredningen föreslår är att avdrag för koncernbidrag skall kunna medges i koncern vars moderföretag är ömsesidigt sakförsäkringsbolag.

Slutligen föreslår beredningen att reglerna om koncernbidragens behandling hos mottagande företag skall förtydligas. Mottagaren bör redovisa bidraget i den förvärvskälla som har sådan släktskap med givarens förvärvskälla att endast en förvärvskälla skulle ha förelegat om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag. Föreligger inte sådant släktskap, bör bidraget enligt beredningens mening redovisas som intäkt av särskild förvärvskälla. I detta sammanhang konstaterar beredningen att den kommunala återläggningen av koncernbidrag ofta har skapat praktiska och tekniska problem, men beredningen erinrar om att problematiken bortfaller om den kommunala taxeringen av aktiebolag m. fl. juridiska personer avskaffas på sätt beredningen har föreslagit.

Flertalet remissinstanser lämnar beredningens förslag angående koncernbidragsreglerna utan erinran. Med hänvisning till pågående översyn av det civilrättsliga koncernbegreppet avstyrker dock företrädare för näringslivet att avdragsreglerna f. n. anknys till reglerna i 1975 års aktiebolagslag om beaktande av röstetal och indirekt aktieinnehav. I ett annat yttrande understryks att bestämmelserna om återläggning är svårtillämpade.

För egen del anser jag i likhet med beredningen att det f. n. inte finns anledning att göra några mer genomgripande ändringar av koncernbidragsreglerna. I det följande behandlar jag först de förslag till justeringar som beredningen har lagt fram. Därefter tar jag upp dels den tidigare berörda frågan om avdragsförbud i vissa fall för fastighetsförvaltande fåmansbolag, dels den av några remissinstanser väckta frågan om utvidgning av den särskilda dispensregeln (lex Asea-Atom). Jag kommer också att föreslå vissa

ändringar i syfte att förenkla reglerna om s. k. återläggning vid den kommunala beskattningen. Slutligen behandlar jag frågan om koncernbidragsreglernas författningstekniska utformning och föreslår i det sammanhanget vissa justeringar som föranleds av mitt förslag om ändring av utdelningsreglerna.

Jag tillstyrker beredningens förslag att företag inom koncern vars moderföretag är ett sådant ömsesidigt försäkringsbolag som vid inkomstbeskattningen behandlas som skadeförsäkringsanstalt skall få rätt till avdrag för koncernbidrag.

Vidare tillstyrker jag förslaget om uttryckliga regler som klargör i vilken förvärvskälla företag skall redovisa mottaget koncernbidrag. Förslaget innebär en kodifiering av de regler som – med stöd av lagstiftningens förarbeten – redan tillämpas i praxis.

En mer tveksam fråga är om man skall följa beredningens förslag till ändring av de krav som gäller beträffande moderföretags aktieinnehav. F. n. fordras – som jag redan nämnt – att moderföretaget direkt äger mer än 90 % av aktierna i det dotterbolag som ger eller mottar koncernbidrag. Beredningens förslag innebär att anknytning skall ske till 1975 års aktiebolagslag som för tvångsinlösen fordrar att innehavet också skall motsvara mer än 90 % av röstetalet men som å andra sidan tillåter att indirekt innehav beaktas. Jag delar uppfattningen att det i och för sig kan vara önskvärt att beskattningsreglerna bringas i överensstämmelse med de civilrättsliga reglerna. Nödvändigt är det dock inte, eftersom reglerna om avdrag för koncernbidrag och aktiebolagslagens koncernregler tillgodoser delvis olika ändamål och intresen. Om man till skatterätten i oförändrat skick skulle överföra bestämmelsen om indirekt innehav blir effekterna svåröverskådliga och det kan inte uteslutas att man får resultat som i vissa fall strider mot principerna för koncernbeskattningen. Någon fullständig anpassning till nuvarande aktiebolagsrättsliga regler bör därför inte ske. I det läget anser jag att övervägande skäl talar för att vid koncernbeskattningen åtminstone tills vidare behålla nuvarande bestämmelser om aktieinnehavets storlek. Jag vill erinra om att 1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21) enligt tilläggsdirektiv (Dir. 1978:12) har i uppdrag att förutsättningslöst pröva frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet. När resultatet av kommitténs arbete föreligger kan det finnas anledning att på nytt pröva frågan om det skatterättsliga koncernbegreppets utformning.

I ett tidigare avsnitt har jag intagit ståndpunkten att det inte är nödvändigt att upprätthålla kedjebeskattningen när dotterbolag lämnar utdelning till moderbolag som är s. k. svart fåmansbolag. Däremot bör man införa en regel som hindrar att fastighetsinkomster inom fåmansägda koncerner med hjälp av koncernbidrag kan helt undandras från beskattning inom bolagssektorn. Vad det gäller att förhindra är att fastighetsinkomsten genom avdragsgillt koncernbidrag förs från fastighetsförvaltande företag till ett annat företag som kan överföra sitt överskott – inkl. bidraget – till koncernägarna som

avdragsgill lön. Problemet kan bli aktuellt såväl när fastighetsförvaltningen sker hos ett dotterbolag som när den är förlagd till moderföretaget. För att stoppa sådana förfaranden föreslår jag att fåmansföretag vars huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning inte skall få avdrag för koncernbidrag. Avdragsförbudet behöver dock inte upprätthållas när också det mottagande företags huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning. Begreppet fåmansföretag bör i detta sammanhang ha den innebörd som anges i 35 § 1 a mom. KL. Det kommer då att omfatta alla företag vari aktierna eller andelarna ägs – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en eller ett fåtal fysiska personer. Definitionen täcker alltså både moderföretag och dotterbolag i en fåmansägd koncern.

Jag kommer nu till den särskilda dispensregel som ger regeringen rätt att medge avdragsrätt för koncernbidrag trots att alla förutsättningar för avdrag inte är uppfyllda (lex Asca-Atom). Dispensregeln är tillämplig bara under särskilt kvalificerade omständigheter, nämligen när bidraget lämnas för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Några remissinstanser anser att dispensmöjligheterna bör utvidgas. De framhåller att investeringarna inom flera branscher kommer att bli av sådan storleksordning att samgåenden av olika slag blir nödvändiga. En lämplig lösning kan då vara att två eller flera fristående företag bildar ett gemensamt aktiebolag i vilket investeringen görs. De anser att dispens bör kunna medges i dessa situationer. För egen del vill jag inte bestrida att en avdragsrätt för koncernbidrag kunde vara av värde för företagen vid samgåenden av detta slag. Å andra sidan är det av principiella skäl nödvändigt att upprätthålla kravet på att särskilt kvalificerade omständigheter skall föreligga för att dispens skall kunna medges. På föreliggande underlag är jag inte beredd att föreslå någon utvidgning såvitt avser förutsättningarna för dispens.

Jag anser däremot att dispensregeln bör förtydligas i ett par avseenden. Enligt sin nuvarande lydelse ger regeln regeringen möjlighet att medge undantag från de olika kraven för avdragsrätt. I förarbetena behandlas dock bara det fallet då dispens från kravet på aktieinnehavets storlek är aktuell. Med hänsyn till detta har viss osäkerhet rått i fråga om möjligheterna att medge dispens från övriga krav. Enligt min mening bör det vara möjligt för regeringen att medge dispens inte bara från kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också t. ex. från kravet att koncernförhållandet skall ha bestått redan vid beskattningsårets ingång. Å andra sidan bör dispens inte kunna komma i fråga om bidraget lämnas till utländskt företag. Dispensregeln bör förtydligas i båda dessa avseenden.

Av min sammanfattning av gällande rätt har framgått att koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas till givarens moderföretag, dotterbolag och systerbolag. Dessa möjligheter bör naturligtvis behållas. Bidrag direkt till företag utanför denna krets kan bli avdragsgillt bara i ett fall, nämligen när bidraget lämnas från moderföretag till dotterdotterbolag eller annat koncernbolag som genom en eller flera fusioner kan gå upp i moderföretaget. Även

den avdragsmöjligheten bör finnas kvar. I övriga fall medges alltså inte avdrag enligt nuvarande regler. Det är t. ex. inte möjligt att få avdrag för bidrag som lämnas direkt till systerdotterbolag. Däremot finns det inte något hinder mot att ge bidrag etappvis på så sätt att det företag som först mottar bidraget omedelbart slussar det vidare – direkt eller genom ett eller flera andra koncernföretag – till den slutliga mottagaren. För varje sådan etapp måste givetvis prövas om samtliga förutsättningar för avdrag är uppfyllda med avseende på verksamhetens art, aktieinnehavets storlek etc. I det nyssnämnda exemplet kan bidraget lämnas till moderföretaget eller till systerbolaget som därefter vidarebefordrar det till systerbolagets dotterbolag.

I koncerner med många företag är det vanligt att man utnyttjar möjligheten att föra bidrag etappvis genom koncernen från de vinstgivande företagen till företag som redovisar förluster. I och för sig finns det inte något att erinra mot ett sådant förfarande. Vid den kommunala beskattningen kan emellertid betydande praktiska problem uppkomma i dessa fall. Problemen sammanhänger med att de enskilda kommunernas intressen måste tillvaratas genom den förut beskrivna återläggningen av bidrag, som förs över kommungränserna mellan företag som inte har integrerad verksamhet. Det är f. n. inte helt klart hur denna återläggning skall ske i de fall då bidrag har gått genom en eller flera kedjor av företag innan de når sin slutliga adressat. Enligt en uppfattning skulle den principiellt riktiga lösningen vara att den slutliga mottagarens bidrag återläggs direkt i den eller de ursprungliga givarnas kommuner. I de fall då bidraget härrör från flera givare och har gått genom flera led i koncernen möter en sådan metod dock nästan oöverstigliga praktiska svårigheter. I praktiken är man därför i regel hänvisad till att göra återläggningen steg för steg från mottagare till närmast föregående givares kommun. Även en sådan metod leder till stora praktiska problem. Den kan också få slumpartade effekter och leda till betydande ojämnheter i beskattningen. Ibland har en koncern en sådan organisation och lokalisering av de enskilda koncernföretagen att någon återläggning inte blir aktuell trots att den ursprungliga givaren och den slutliga mottagaren är verksamma i olika kommuner och har helt olika verksamheter. I andra fall kan det tvärtom förhålla sig så att bidrag som skall gå mellan två företag som har integrerad verksamhet måste föras på en sådan omväg genom koncernen att återläggning skall ske.

För att minska de praktiska svårigheterna vid återläggningen och för att samtidigt uppnå ett materiellt riktigt resultat anser jag att man bör ändra reglerna. Omläggningen bör innebära att ett företag i fortsättningen skall få möjlighet till avdrag för koncernbidrag som lämnas direkt till annan än moder-, dotter- eller systerföretag. Som förutsättning för avdrag i dessa fall bör gälla att det hade varit möjligt att föra bidraget etappvis till den slutliga mottagaren på ett sådant sätt att de vanliga avdragsförutsättningarna hade varit uppfyllda i varje särskilt led. Å andra sidan bör man samtidigt stoppa möjligheten att med bibehållen avdragsrätt föra ett koncernbidrag i flera led

genom en koncern. Jag återkommer strax till hur de nya reglerna rent tekniskt bör utformas.

Med den här föreslagna ordningen kommer återläggningen aldrig att behöva göras i mer än ett led. Frågan om återläggning kommer att avgöras uteslutande med hänsyn till vilka verksamheter som bedrivs av den verkliga givaren och den slutliga mottagaren och med beaktande av i vilka kommuner de är verksamma. Verksamheten hos de företag som med nuvarande regler måste användas som mellanled och deras lokalisering kommer alltså att sakna betydelse. Det nya systemet har stora praktiska fördelar i taxeringsarbetet. Resultatet blir också materiellt mer tillfredsställande, eftersom motivet för återläggning är just att skydda den verkliga givarens kommun – och inte de kommuner där mellanleden är verksamma – från förlust av skatteunderlag. Jag är samtidigt medveten om att de nya reglerna kommer att medföra att vissa koncerner får lägga om sina rutiner. Med hänsyn till att reglerna inte avses bli tillämpliga förrän vid 1981 års taxering, har företagen tid att anpassa sig till det nya systemet.

Jag övergår nu till frågan om den tekniska utformningen av koncernbidragsreglerna. Dessa regler finns f. n. samlade i 43 § 3 mom. KL. Av redaktionella skäl anser jag det lämpligt att föra över de relativt detaljerade regler som anger förutsättningarna för avdragsrätt till en ny anvisningspunkt till 43 §. Paragrafen bör i fortsättningen innehålla – förutom en hänvisning till den nya anvisningspunkten – bara den särskilda dispensregeln (lex Asea-Atom) och de till den anknutna bestämmelserna om förlust på vissa aktier och andelar. I enlighet med vad jag tidigare har föreslagit bör dispensregeln ändras så att det klart framgår att dispens inte kan komma i fråga för bidrag som lämnas till utländskt företag och så att det å andra sidan också framgår att dispens kan avse annat än undantag från kravet på mer än 90-procentigt ägande.

I mitt förslag till ny anvisningspunkt har i *första stycket* tagits in de bestämmelser som anger förutsättningarna för avdrag när bidrag lämnas till moderföretag eller helägt dotterbolag eller lämnas mellan helägda dotterbolag till samma moderbolag. Av styckets inledning framgår att avdrag är möjligt inom koncern vars moderföretag är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Med helägt dotterbolag menas här svenskt aktiebolag vars aktier till mer än 90 % ägs av moderföretaget.

I fortsättningen av första stycket anges i *punkterna a)–f)* de olika förutsättningarna för avdragsrätt. Punkterna a)–c) motsvarar i sak nuvarande regler. Punkten d) innehåller den nya bestämmelsen om fastighetsförvaltande fåmansföretag. Ett sådant företag har – oberoende av om det är moderföretag eller dotterbolag – rätt till avdrag bara i de fall då bidraget går till annat fastighetsförvaltande företag.

Är förutsättningarna under a)–d) uppfyllda, har moderföretaget rätt till avdrag för bidrag som utges till helägt dotterbolag. Lämnas bidrag i motsatt

riktning eller mellan två helägda dotterbolag gäller särskilda spärrar som har till syfte att hindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna. Spärreglerna finns i punkterna e) och f). I stort sett överensstämmer de med gällande rätt. Vissa justeringar har dock skett med hänsyn till förslaget om ändrade regler för utdelningsbeskattning.

I punkt c) anges att avdrag för koncernbidrag från dotterbolag till moderföretag får ske under förutsättning att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. Samma sak gäller enligt nuvarande regler. Dessa innehåller dock också ett andra led, nämligen att skattefriheten skall vara oberoende av moderföretagets egen utdelningspolitik. Detta led har haft betydelse i de fall då moderbolaget är ett fåmansbolag. Jag har tidigare föreslagit att de särskilda bestämmelserna om utdelning till s. k. svarta fåmansbolag skall upphävas. Därmed blir också det här diskuterade andra ledet i koncernbidragsregeln överflödigt och kan utgå.

Punkten f) reglerar det fall då koncernbidrag lämnas från ett dotterbolag till ett annat. F. n. föreskrivs att avdragsrätt i detta fall föreligger bara under förutsättning att moderföretaget är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det givande dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget delar ut vinstmedel till sina delägare. Även denna regel bör omredigeras med hänsyn till förslaget om ändrade regler för utdelningsbeskattning. Man bör skilja mellan två huvudfall. Är moderföretaget ett förvaltningsföretag, behandlas utdelning från alla dotterbolag på samma sätt i moderföretagets hand. Det finns då inte något hinder mot att medge avdrag för koncernbidrag som ett dotterbolag lämnar till ett annat. I övriga fall måste fordras antingen att utdelning från det givande dotterbolaget är skattefri för moderföretaget eller att utdelning från det mottagande dotterbolaget är skattepliktig.

*Andra stycket* innehåller en motsvarighet till de regler som i dag gör det möjligt för ett moderföretag att få avdrag för bidrag som ges direkt till andra koncernföretag än helägda dotterbolag. Enligt nuvarande regler fordras för avdrag att mottagaren efter tvångsinlösen och fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen (1944:705) om aktiebolag har kunnat fås att uppgå i moderföretaget. Den direkta hänvisningen till 1944 års aktiebolagslag bör upphävas. Med hänsyn till den ändrade utformningen av inlösens- och fusionsreglerna i 1975 års aktiebolagslag är det, som tidigare har framgått, inte heller lämpligt att anknyta till nu gällande aktiebolagsrättsliga regler. Enligt min mening bör avdragsutrymmet åtminstone tills vidare behållas oförändrat i de här avsedda fallen. Detta kan uppnås genom att man i den nya anvisningspunkten för in regler som återspeglar inlösens- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. Enligt dessa riktlinjer har andra stycket utformats. En förutsättning för att moderföretaget skall få avdrag är fortfarande att mottagaren genom inlösen och fusioner har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Vid bedömningen av fusionsfrågan skall anses att fusion, efter eventuell föregående

tvångsinlösen, kan genomföras mellan moder- och dotterföretag om – men endast om – moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års aktiebolagslag också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 % av röstetalet och från att fusion inte kan ske mellan t. ex. dotterbolag och ett moderföretag som är ekonomisk förening. Med hänsyn till de nya avdragsregler som jag tidigare har förordat och strax återkommer till (tredje stycket) får andra stycket i fortsättningen relativt liten självständig betydelse. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga t. ex. i det fallet då bidrag lämnas till ett bolag som till 50 % ägs av moderföretaget och till 50 % av helägt dotterbolag till moderföretaget.

I *tredje* och *fjärde styckena* av den nya anvisningspunkten finns de bestämmelser som har utformats för att lösa problemen vid den kommunala återläggningen. I *fjärde stycket* anges att ett företag, som har uppburit koncernbidrag för vilket givaren har avdragsrätt, inte har rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under beskattningsåret. Härigenom förhindras att koncernbidrag med bibehållen avdragsrätt slussas i flera etapper genom koncernen. Företagen kan i stället utnyttja bestämmelserna i *tredje stycket* som ger möjlighet att med avdragsrätt lämna bidrag direkt till annat koncernföretag än moderföretag, dotterbolag eller systerbolag. En förutsättning för avdrag för sådana direkta bidrag är att koncernförhållandena är sådana att givaren med avdragsrätt enligt övriga bestämmelser i anvisningspunkten – inkl. *fjärde stycket* – skulle ha kunnat lämna bidrag till annan än den slutliga mottagaren och att bidraget därefter skulle ha kunnat vidarebefordras – direkt eller i ytterligare led – till den slutliga mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag hade rätt till avdrag för det vidarebefordrade bidraget. Vid denna hypotetiska prövning av de förmedlande företagens avdragsrätt måste man naturligtvis bortse från avdragsförbudet i *fjärde stycket*.

I anvisningspunktens *femte stycke* finns de nya regler som klargör bl. a. i vilken förvärvskälla mottagande företag skall redovisa bidraget. Bestämmelserna överensstämmer i sak med beredningens förslag. Ett tillägg har dock gjorts för att klargöra i vilken eller vilka kommuner s. k. återläggning skall ske.

*Sjätte stycket* innehåller en ordningsregel som utan ändring i sak har förts över från nuvarande bestämmelser.

Som jag redan har antytt bör de nya reglerna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

### 2.3.3.2 Kommissionärsföretag

Det är en vanlig företeelse inom näringslivet att verksamhet bedrivs genom s. k. kommissionärsföretag. Utmärkande för ett kommissionärsförhållande är att kommissionären i eget namn bedriver rörelse för kommittentens räkning. De kommissionärsförhållanden som jag här syftar på skiljer sig dock

på många sätt från kommissionärsförhållanden i civilrättslig mening. Kommissionärsföretaget är regelmässigt ett osjälvständigt dotterföretag till kommittentföretaget eller behärskas på annat sätt helt av detta. Den verkliga resultatredovisningen sker hos kommittentföretaget. Normalt redovisar kommissionärsföretaget inte några andra tillgångar än en fordran på huvudföretaget. I vissa fall äger kommissionärsföretaget dock t. ex. en fastighet som upplåts till kommittentföretaget mot ersättning som täcker skattekostnader och värdeminskning.

År 1965 reglerades frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden. Bestämmelserna finns i 43 § 2 mom. KL. Ett kommissionärsförhållande godtas vid inkomstbeskattningen, om båda kontrahenterna är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar och kommissionärsföretaget har bedrivit rörelsen uteslutande för kommittentföretagets räkning utan att i övrigt ha bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning. Som ytterligare förutsättning gäller att kommissionärsförhållandet skall ha bestått under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag och att beskattningsåret skall ha utgått vid samma tidpunkt för båda företagen.

Är dessa förutsättningar uppfyllda och redovisas resultatet av rörelsen hos kommittentföretaget, godtas alltså detta vid inkomstbeskattningen. Kommittentföretaget anses då i skattehänseende ha bedrivit rörelsen i fråga. I praxis har också godtagits att ett kommissionärsföretag bedriver rörelse för två kommittentföretag samtidigt.

Företagsskatteberedningen har behandlat frågan om den skattemässiga behandlingen av kommissionärsförhållanden. Beredningen konstaterar att nuvarande system innebär att vinster och förluster kan överföras mellan två skattskyldiga under förutsättningar som inte alls är lika begränsade som villkoren för öppna koncernbidrag. Det finns inte några spärrar mot kringgående av bestämmelserna om kedjebesättning och inte något krav på koncernförhållande eller annat ägarsamband mellan kommissionärs- och kommittentföretag. Vidare godtas i vissa fall retroaktivt verkande kommissionärsavtal. Allt detta har enligt beredningen lett till att vinstöverföring genom kommissionärsavtal har förekommit i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Helt allmänt är det enligt beredningen anmärkningsvärt att bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten för aktiebolag och ekonomiska föreningar kan sättas ur spel med så enkla åtgärder som att ingå ett kommissionärsavtal, för vilket inte ens skriftlig form fordras. Beredningen anser sig också kunna konstatera att tillämpningen av kommissionärsreglerna på senare tid har kommit att bli alltmer "vildvuxen".

Beredningen anser å andra sidan att det finns motiv för att i viss utsträckning godta konstruktionen med kommissionärsföretag. Beredningen anser att kommissionärskonstruktionen har sin största praktiska betydelse och sitt egentliga existensberättigande genom den rationalisering av koncer-

nernas redovisningsrutiner som den möjliggör. Som exempel på situationer där konstruktionen har berättigande nämns också det fallet att två samverkande företag, som vill uppnå samma resultat som vid bildande av handelsbolag, finner att aktiebolagsformen har ett särskilt goodwillskapande värde.

Beredningen vill inte hindra användningen av kommissionärsföretag men anser att bestämmelserna bör utformas så att de spärregler som gäller beträffande koncernbidrag inte kan kringgås. För att uppnå detta syfte föreslår beredningen att nuvarande villkor skall kompletteras med en bestämmelse som innebär att kommissionärsförhållandet godtas endast under förutsättning att både kommissionärs- och kommittentföretaget har haft rätt till avdrag för koncernbidrag till det andra företaget. För att ge systemet erforderlig stadga föreslås också ett krav på att kommissionärsavtalet skall vara skriftligt.

För de fall då godtagbart kommissionärsförhållande råder föreslår beredningen dessutom vissa ytterligare kompletteringar. Till skillnad mot vad som f. n. är fallet bör kommissionärsföretaget i dessa fall anses bedriva rörelse. Något krav på att investeringsfonder, pensionsreserveringar m. m. skall återföras behöver då inte uppställas. Den ersättning som brukar tillföras kommissionärsföretaget då det har kostnader för fastighet som används i rörelsen bör anses ingå i inkomstslaget rörelse. Avskrivning på inventarier och beskattning vid avyttring av sådana inventarier bör likaledes ske enligt rörelsereglerna.

Bland remissinstanserna har meningarna varit delade. Statliga myndigheter tillstyrker beredningens förslag. RSV anför bl. a. att den från andra synpunkter tilltalande kommissionärsbolagsformen har kunnat användas för olika syften som inte har varit avsedda av lagstiftaren. Remissinstanser som företräder näringslivet motsätter sig däremot ändring av nuvarande regler utom såvitt avser införande av krav på skriftligt avtal. De anser att de transaktioner som beredningen har velat förhindra är möjliga även utan användande av kommissionärsförhållande. Enligt deras uppfattning hindrar förslagen alltså inte transaktionerna men gör dem möjligen osmidigare. De anser inte detta vara något skäl för att upphäva den praktiska ordning som kommissionärsförhållandena innebär för de seriösa företagen.

Jag delar uppfattningen att kommissionärsavtal kan vara en praktisk form för organisation av verksamheten inom en företagsgrupp. Möjligheten att redovisa resultatet av kommissionärsföretagets verksamhet direkt hos kommittenten ökar möjligheterna till rationell redovisning och underlättar överblicken över det samlade resultatet. Detta är i och för sig en fördel från både företagets egen och taxeringsmyndigheternas synpunkt. Ett minst lika viktigt skäl för företagets val av kommissionärsformen torde dock ha varit att denna organisationsform ger stora möjligheter till skattemässig resultatutjämnning. I det avseendet är frågan från fiskal synpunkt mer diskutabel. Kommissionärsförhållandena bör godtas vid inkomstbeskattningen så länge

de inte leder till resultat som strider mot övriga principer för företagsbeskattningen. Om en sådan konflikt uppkommer, måste däremot ingripande ske. Intresset av en praktisk organisationsform får i ett sådant fall träda tillbaka.

Konstruktionen med kommissionärsföretag används i olika sammanhang och på varierande sätt. På det civilrättsliga området är rättsverkningarna av kommissionärsavtal i många avseenden oklara, inte minst när det gäller förhållandet till tredje man. Jag vill erinra om att en kommitté nyligen har tillsatts för att se över kommissionslagen m. m. (Dir. 1978:94). I utredningsuppdraget ingår bl. a. att närmare undersöka den civilrättsliga innebörden av kommissionärsbolagsförhållanden och lägga fram förslag till behövliga lagstiftningsåtgärder.

På skatterättens område är läget också på flera punkter oklart trots den lagreglering som skedde år 1965. Som exempel kan nämnas att det är ovisst i vilken utsträckning retroaktiva avtal kan godtas. Det är också oklart i vilken mån resultatöverföring kan accepteras i kommissionärsförhållanden som inte uppfyller kraven i 43 § 2 mom. KL. Tillämpningen har, som beredningen uttrycker det, blivit alltmer "vildvuxen" under senare år. Vid remissbehandlingen har hänvisats till ett avgörande från senare tid som får anses ha gett resultat som inte är godtagbart från fiskal synpunkt. De här anförda omständigheterna gör att jag i likhet med beredningen anser att åtgärder nu bör vidtas på skatteområdet. Detta kan enligt min mening ske utan att man riskerar att föregripa resultatet av den pågående civilrättsliga översynen. En annan sak är att det kan finnas anledning att åter pröva skattefrågorna när resultatet av översynen föreligger.

Innan jag går närmare in på hur beskattningsreglerna för kommissionärsförhållanden bör utformas, är det nödvändigt att göra en viktig avgränsning. Begreppet kommissionärsföretag i 43 § 2 mom. KL omfattar bara sådana företag som kan anses själva bedriva rörelsen i fråga. I förarbetena till 1965 års lagstiftning underströks att lagstiftningen inte omfattar rena s. k. namnbolag, dvs. bolag vars firma utnyttjas för en verksamhet som bedrivs av annat företag (prop. 1965:126 s. 64). Jag anser att lagstiftningen även i fortsättningen bör begränsas på detta sätt. I det följande behandlar jag alltså bara de fall där omständigheterna är sådana att rörelsen verkligen kan anses ha utövats av kommissionärsföretaget.

Som jag redan har nämnt kan kommissionärsavtal användas under mycket skiftande förhållanden. Vid diskussionen av skattefrågorna kan det vara lämpligt att skilja mellan två huvudfall. Det ena fallet är att kommissionärsförhållande föreligger mellan två närstående företag, t. ex. mellan moder- och dotterföretag. Det andra fallet är att två fristående företag använder ett gemensamt ägt kommissionärsföretag som en form för samverkan, t. ex. för gemensam försäljning av vissa produkter.

Vid bedömningen av hur beskattningen skall ske i det första fallet bör enligt min mening avgörande vikt fästas vid de principer som ligger till grund för nuvarande koncernbeskattning. Som jag redan har framhållit är huvud-

regeln vid koncernbeskattningen att varje koncernföretag skall behandlas som självständigt skattesubjekt och beskattas för inkomsten av den verksamhet som företaget självt har bedrivit. Av hänsyn bl. a. till önskemålet om en beskattning som är neutral i förhållande till organisationsformen har man dock vid utformningen av de särskilda beskattningsreglerna försökt beakta koncernförhållandet, t. ex. genom att medge skattefrihet för utdelning på organisationsaktier och genom att godta resultatutjämning genom koncernbidrag. Det finns dock särskilda begränsningar i dessa avseenden. Sålunda har det ansetts att kedjebeskattningsregler i vissa fall skall upprätthållas. För att inte möjliggöra kringgående av kedjebeskattningsreglerna har särskilda spärrar byggts in i koncernbidragsreglerna. Dessa innehåller också andra spärrar som är avsedda att förhindra missbruk av olika slag. I den mån företagen väljer en organisationsform som innebär att verksamheten förläggs till flera särskilda företag inom en koncern, får de med nuvarande system för företagsbeskattningsregler finna sig i att vinstöverföring och resultatutjämning mellan koncernföretagen bara kan ske i den mån den inte strider mot spärreglerna. Det är då, som beredningen har uttalat, anmärkningsvärt att koncernföretagen genom att ingå kommissionärsavtal skall kunna sätta spärreglerna helt ur spel. Starka principiella skäl talar enligt min mening för att införa samma spärregler för resultatutjämning genom kommissionärsavtal som gäller i fråga om koncernbidrag. Erfarenheterna från den praktiska tillämpningen bestyrker också att en sådan åtgärd är motiverad.

Även i det andra fallet, dvs. när två eller flera fristående företag samverkar genom ett kommissionärsföretag, gör sig liknande synpunkter gällande. Det har ansetts nödvändigt att i princip begränsa avdragsrätten för koncernbidrag till de fall där kvalificerat koncernförhållande, dvs. mer än 90-procentigt ägande, föreligger. I samverkansfallen är denna förutsättning i regel inte uppfylld. Möjligheter till inkomstöverföring genom koncernbidrag finns då bara i de särskilt kvalificerade fall där dispens har erhållits enligt lex Asea-Atom. Om samverkande företag av olika skäl inte önskar driva sitt samarbete genom handelsbolag eller enkelt bolag utan väljer att förlägga det till ett gemensamt ägt aktiebolag, får de alltså f. n. finna sig i att koncernbidragsvägen i princip är stängd. Det framstår då också här som anmärkningsvärt att de samverkande företagen skall kunna möjliggöra den önskade inkomstöverföringen genom att ingå kommissionärsavtal. Jag anser det befogat att även beträffande dessa samverkansfall i princip följa beredningens förslag. Kommissionärsförhållandet bör alltså godtas endast under förutsättning att omständigheterna är sådana att kommissionärs- och kommittentföretagen har rätt till avdrag för koncernbidrag som de lämnar till varandra.

Skulle denna regel göras ovillkorlig, kommer man dock att helt förhindra samverkan i kommissionärsföretagens form utom i de fall då kommittent och kommissionärsföretag ingår i samma koncern eller dispens enligt lex Asea-Atom har erhållits. Detta är enligt min mening inte nödvändigt. På samma sätt som i fråga om koncernbidragen bör man öppna en möjlighet att i

särskilda fall genom dispens godta ett kommissionärsförhållande trots att alla förutsättningar för avdrag för koncernbidrag inte är uppfyllda. I princip borde dispensvillkoren vara lika restriktiva som enligt lex Asea-Atom. Med hänsyn till att kommissionärsförhållande är en i praktiken använd och godtagen samverkansform finns det dock anledning att uppställa mindre restriktiva krav. Enligt min mening bör det vara tillräckligt att de samverkande företagen kan visa att valet av kommissionärsförhållande som form för samverkan har bestämts av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller att andra synnerliga skäl föreligger för godtagande av konstruktionen. Vid dispensprövningen får särskilt tillses att kommissionärsförhållandet inte utnyttjas som en metod för att uppnå obehöriga skatteförmåner.

Det hittills anförda innebär att jag tillstyrker beredningens förslag att anknyta beskattningsreglerna för kommissionärsförhållandena till koncernbidragsreglerna, dock med tillägg av den sist behandlade dispensregeln. Jag delar också beredningens uppfattning att man bör fordra att kommissionärsavtalet har skriftlig form.

Jag övergår nu till frågan om hur bestämmelserna tekniskt skall utformas. F. n. finns reglerna om kommissionärsföretag i 43 § 2 mom. KL. Av redaktionella skäl föreslår jag att de förs över till anvisningarna.

I första stycket av mitt förslag till ny anvisningspunkt definieras begreppen kommissionärs- och kommittentföretag. I sak överensstämmer definitionerna helt med nuvarande regler. Jag vill erinra om att uttrycket kommissionärsföretag bara omfattar sådana företag som själva bedriver rörelsen. Liksom hittills bör användningen av renodlade s. k. namnbolag inte lagregleras. Såsom uttalades i prop. 1965:126 bör beskattning hos ett sådant företag normalt ske endast om obehörig skattelättnad kan anses ha erhållits genom arrangemanget.

Andra stycket reglerar det fall då kommissionärsföretaget har varit verksamt för ett enda kommittentföretags räkning. Enligt nuvarande regler skall – om vissa förutsättningar är uppfyllda – kommittentföretaget anses ha bedrivit rörelsen. I den nya anvisningspunkten har i stället, i överensstämmelse med beredningens förslag, föreskrivits att inkomsten "får redovisas hos kommittentföretaget". Med detta uttryckssätt avses att markeras att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett rörelsedrivande företag. Detta får betydelse i flera avseenden. Beredningen har framhållit att sådana intäkter och kostnader hos kommissionärsföretaget som sammanhänger med den gemensamma verksamheten skall anses ingå i inkomstslaget rörelse. Som exempel har beredningen nämnt arrendeinkomst som tillförs kommissionärsföretaget för att täcka kostnaden för fastighet som används i rörelsen samt avskrivning av inventarier som tillhör kommissionärsföretaget och ersättning vid avyttring av sådana inventarier.

I fortsättningen av andra stycket har i punkterna a)–e) angetts vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att kommissionärsförhållandet skall godtas vid inkomstbeskattningen. Punkterna b)–d) överensstämmer i

sak med nuvarande regler. I punkterna a) och e) har införts de av beredningen föreslagna kraven på skriftligt avtal och på att avdragsrätt för koncernbidrag föreligger.

*Tredje* stycket avser det fall då kommissionärsföretaget bedriver rörelse för flera kommittentföretags räkning. I första hand gäller även i detta fall de krav som har angetts i andra stycket. Detta innebär bl. a. att förhållandet mellan kommissionärsföretaget och varje särskilt kommittentföretag i princip skall vara sådant att avdragsrätt för koncernbidrag i båda riktningarna föreligger. Som jag tidigare har nämnt bör dock undantag från detta krav kunna medges i särskilda fall. Det bör t. ex. vara möjligt att tillåta att ett kommissionärsförhållande beaktas vid beskattningen trots att tre kommittentföretag äger vardera en tredjedel av aktierna i kommissionärsföretaget. Eftersom dispensprövningen inte i första hand skall avse samhällsekonomiska förhållanden utan de organisatoriska och redovisningstekniska skälen för kommissionärsförhållandet, anser jag att prövningen bör ligga hos RSV.

För tydlighetens skull vill jag i detta sammanhang tillägga följande. När 1965 års lagstiftning genomfördes, uttalades i förarbetena (prop. 1965:126 s. 65) att den författningsmässiga regleringen av vissa fall inte uteslöt att beskattningen kunde ske hos huvudföretaget även om de i lagstiftningen angivna villkoren inte var uppfyllda. Sedan frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden nu har prövats på nytt måste läget enligt min mening vara ett annat. Med hänsyn bl. a. till de principer som ligger till grund för koncernbidragsreglerna har i de föreslagna andra och tredje styckena preciserats under vilka förutsättningar kommissionärsförhållanden är godtagbara. Syftet med denna relativt detaljerade lagstiftning skulle förfelas om man accepterade att ett kommissionärsförhållande – såsom detta uttryck har definierats i lagstiftningen – kunde godtas även när villkoren inte är uppfyllda. De nya reglerna är därför avsedda att vara uttömmande.

Genom *fjärde* stycket av den nya anvisningspunkten har gjorts ett förtydligande tillägg som sammanhänger med den föreslagna utformningen av inledningen till andra stycket. Som jag har nämnt vid min kommentar till andra stycket bör kommissionärsföretaget behandlas som ett rörelsedrivande företag. Eftersom resultatet av rörelsen ändå redovisas hos kommittentföretaget behövs regler som klargör bl. a. till vilken förvärvskälla och beskattningssort inkomsten skall hänföras vid kommittentföretagets taxering. Av *fjärde* stycket framgår att inkomsten i kommittentföretagets hand skall behandlas som om detta företag självt hade bedrivit rörelsen. Har kommissionärsföretaget bedrivit rörelsen från fast driftställe, bör detta anses ha utgjort fast driftställe för kommittentföretaget.

I likhet med vad som har föreslagits beträffande koncernbidragsreglerna bör de nya bestämmelserna om kommissionärsförhållanden tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering.

### 2.3.3.3 Realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av organisationsaktier

När en i tiden obegränsad aktievinstbeskattning infördes år 1966, gjordes ett särskilt undantag för aktieöverlåtelser mellan koncernföretag. Man befarade att den nya vinstbeskattningen skulle kunna få en hämmande inverkan på strukturrationaliseringen inom näringslivet. Av denna anledning föreskrevs att realisationsvinst, som uppkom när ett företag överlät organisationsaktier till ett annat företag inom samma koncern, under vissa förutsättningar skulle vara undantagen från beskattning.

I samband med 1976 års reformering av realisationsvinstbeskattningen ändrades också undantagsregeln för överlåtelser mellan koncernföretag. Ändringen innebar att den definitiva skattebefrielsen ersattes av ett uppskovsinstitut. Fortfarande skall en överlåtelse av organisationsaktier mellan koncernföretag, om vissa förutsättningar är uppfyllda, inte utlösa beskattning, men samtidigt gäller numera att det köpande företaget skall överta det anskaffningsvärde och den innehavstid som gällde för det säljande företaget. Syftet med ändringen var att förhindra missbruk. Ett i praktiken vanligt förfarande hade visat sig vara att organisationsaktier inför en förestående försäljning till köpare utanför koncernen först överläts till ett koncernföretag till samma pris som den utomstående köparen skulle betala. Med den konstruktion reglerna hade fått år 1966 kunde sedan externförsäljningen genomföras utan att någon skattepliktig vinst behövde redovisas.

Uppskovsbestämmelserna finns i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL. En förutsättning för uppskov är att moderföretaget inom koncernen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. I övrigt har inte uppställts några särskilda krav beträffande koncernens uppbyggnad, vilket innebär att t. ex. ett handelsbolag kan ingå i koncernen. Överlåtelsen kan avse såväl aktie som andel i ekonomisk förening, handelsbolag eller utländskt bolag. En förutsättning är dock att aktien eller andelen innehåller som ett led i annan verksamhet inom koncernen än förvaltning av fastighet eller värdepapper och likartad lös egendom. Uppskov medges bara om köparen är ett svenskt företag. Försäljning till utländskt företag utlöser beskattning. Regeringen kan dock medge befrielse från skatt i detta fall.

Beredningen har föreslagit att bestämmelserna skall ändras och kompletteras i olika avseenden. Sålunda föreslås en ändring beträffande det koncernbegrepp som skall ligga till grund för tillämpningen. Förslaget innebär att uppskov i fortsättningen skall medges bara i de fall då ett på visst sätt kvalificerat ägarsamband föreligger mellan moderföretaget och andra koncernföretag som berörs av överlåtelsen. Vidare föreslår beredningen en särskild regel som är riktad mot s. k. indirekta överlåtelser. Med indirekt överlåtelse menas att organisationsaktier först överläts till ett företag inom koncernen till marknadspris, varvid uppskov med beskattning av vinsten erhålls, och att därefter aktierna eller andelarna i detta företag – och inte organisationsaktierna som sådana – avyttras till köpare utanför koncernen.

Ett sådant förfarande kan medföra att vinsten vid den interna överlåtelsen definitivt undgår realisationsvinstbeskattning. Den av beredningen föreslagna regeln innebär att vinsten vid internförsäljningen skall tas fram till beskattning i samband med avyttringen till den utomstående köparen.

Endast ett fåtal remissinstanser har berört dessa förslag. Sveriges Advokatsamfund motsätter sig en skärpning av kravet på ägarsamband. Övriga godtar i princip förslagen.

För egen del anser jag att det finns mycket som talar för att tillämpningsområdet för uppskovsreglerna bör begränsas. Vidare är jag ense med beredningen om att olika former av missbruk måste stoppas. Jag ifrågasätter dock om det är lämpligt att nu genomföra beredningens förslag. Bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning vid aktieöverlåtelser mellan koncernföretag har nära samband med övriga koncernbeskattningsregler och även med t. ex. kedjebeskattningsreglerna. Som jag har nämnt i det föregående bör dessa regelsystem ses över. Det finns anledning att då från olika synpunkter pröva bl. a. frågan om hur aktieöverlåtelser mellan koncernföretag skall behandlas. Jag vill också erinra om att en kommitté nyligen har tillsatts för att se över reglerna för aktievinstbeskattning m. m. (Dir. 1979:27). Även i det arbetet finns det anledning att beakta den här aktuella frågan. Enligt min mening bör man inte föregripa resultatet av det fortsatta utredningsarbetet genom att nu genomföra beredningens förslag om begränsning av uppskovsreglernas tillämpningsområde. När det gäller beskattningen vid s. k. indirekta överlåtelser tillkommer ytterligare omständigheter som gör att ställning inte nu bör tas till beredningens förslag. Beredningen har utformat relativt detaljerade bestämmelser som reglerar beskattningen vid en form av indirekt överlåtelse. Det är dock möjligt att påvisa liknande transaktioner som inte täcks av bestämmelserna. Skall frågan regleras nu, måste de föreslagna bestämmelserna alltså byggas ut ytterligare. Innan en sådan åtgärd vidtas, bör man enligt min mening avvakta statsmakternas ställningstagande till frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul. En sådan klausul kan reducera eller eliminera behovet av särregler för de indirekta överlåtelserna.

Av nu anförda skäl kan jag inte förorda att beredningens förslag om ändrat koncernbegrepp eller beskattning vid indirekt överlåtelse genomförs. Beredningen har emellertid föreslagit att uppskovsreglerna skall kompletteras också i ett annat avseende, nämligen med en bestämmelse som klargör hur realisationsförlust vid aktieöverlåtelse mellan koncernföretag skall behandlas. Förslaget innebär att förlusten behandlas enligt samma principer som realisationsvinst. När organisationsaktie överläts mellan koncernföretag får alltså avdrag för realisationsförlust inte göras. I stället övertar det köpande koncernföretaget säljarens anskaffningskostnad och innehavstid. Avdrag för realisationsförlust skall inte i något fall medges vid överlåtelse till utländskt koncernföretag.

Förslaget har inte mött några erinringar vid remissbehandlingen. Jag delar

uppfattningen att ett klarläggande är önskvärt och tillstyrker därför förslaget.

I detta sammanhang vill jag också föreslå en ändring i de regler som gäller vid överlåtelse till utländskt koncernföretag. Som jag tidigare har nämnt föreligger i detta fall inte någon rätt till uppskov, men regeringen kan på ansökan medge befrielse från beskattning. F. n. krävs att ansökan om dispens görs senast den dag överlåtelsen sker. Tidskravet fyller i detta sammanhang inte någon egentlig funktion och jag föreslår därför att det får utgå.

Mitt förslag föranleder ändring i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL. I förtydligande syfte föreslår jag samtidigt vissa redaktionella ändringar i andra och sjunde styckena av samma moment.

De nya bestämmelserna bör tillämpas på avyttringar som görs efter utgången av år 1979.

#### 2.3.4 Anpassning av Annell-avdraget

I avsnitt 3.1 berörde jag det s. k. Annell-avdraget och den utvidgning av avdraget som nyligen har genomförts på förslag i prop. 1978/79:50. Annell-lagstiftningen innebär att ett aktiebolag som ger ut nya aktier kan få visst avdrag för utdelning på de nyemitterade aktierna. I fråga om emissioner efter utgången av år 1978 gäller att det sammanlagda avdraget får uppgå till samma belopp som har betalats in för aktierna. Avdraget får i princip fritt fördelas på 20 år, dock att det inte något enskilt år får överstiga 10 % av inbetalat kapital. Det får inte heller något år överstiga den på året belöpande utdelningen.

I 7 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomstberäkningen för viss aktieutdelning, den s. k. Annell-lagen (AL), finns särskilda bestämmelser som innebär att avdrag i vissa fall vägras om mer än hälften av aktierna i det utdelande bolaget ägs av annat bolag eller av ekonomisk förening. I prop. 1978/79:50 nämnde jag att det fanns anledning att se över bestämmelserna i 7 § AL. Eftersom paragrafen har nära samband med bestämmelserna om utdelningsbeskattning i 54 § KL, borde översynen dock anstå till dess ställning hade tagits till beredningens förslag om ändring i 54 § KL.

Jag har i det föregående (avsnitt 2.3.2.1) behandlat beredningens förslag om kedjebeskattnings m. m. Jag återkommer därför nu till frågan om ändring av 7 § AL. Bestämmelserna innebär f. n. följande. Om mer än 50 % av det utdelande bolagets aktier vid utdelningstillfället ägs av annat svenskt aktiebolag eller av svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag, är huvudregeln att avdrag vägras. När det gäller att bestämma hur stor andel av aktierna som ägs av rättssubjekt vars innehav diskvalificerar från avdrag, skall man dock inte medräkna aktier som innehas av förvaltningsföretag om företaget självt – eller tillsammans med närstående företag – äger mindre än hälften av aktierna i det utdelande bolaget. Inte heller skall man beakta aktier som tillhör annat svenskt aktiebolag än förvaltningsföretag, om detta bolag är skattskyldigt för utdelningen. Slutligen skall man bortse från utländskt bolags

innehav, om kupongskatt skall betalas för utdelningen till bolaget med helt eller reducerat belopp.

Syftet med Annell-lagstiftningen är att underlätta aktiebolagens anskaffning av riskvilligt kapital. Den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster får till resultat att kapitalanskaffning genom nyemission blir dyrare än kapitalanskaffning genom lån. Annell-avdraget medför att de båda formerna för kapitalanskaffning i kostnadshänseende blir mer likvärdiga. Av förarbetena framgår att man i första hand har velat stimulera kapitaltillskott från aktieägare utanför bolagssektorn.

Det är mot denna bakgrund man bör se bestämmelserna i 7 § AL. Om avdrag medgavs i de fall då det utdelande bolaget är dotterbolag till ett annat bolag, skulle man få inte avsedda effekter. Det skulle nämligen vara möjligt för koncernföretagen att genom omplacering av tillgångarna inom koncernen få Annell-avdrag utan att något nytt kapital hade tillförts utifrån. Som exempel nämns i förarbetena att moderföretaget kunde transformera en fordran på dotterbolaget till nytt aktiekapital i detta bolag. Moderföretaget skulle inte vara skattskyldigt för utdelning på de nya aktierna. Fick dotterbolaget avdrag för utdelningen, skulle resultatet bli att avkastningen på kapitalet helt undgick beskattning inom bolagssektorn trots att koncernen som sådan inte hade fått något kapitaltillskott. Ett sådant resultat ansågs strida mot lagstiftningens syfte.

Vad som nu har sagts om utdelning till moderföretag har också ansetts ha giltighet i andra fall då utdelning går till ett aktiebolag som inte är skattskyldigt för utdelningen. I förarbetena framhölls att det var nödvändigt att hindra att avdrag medgavs när det utdelande bolaget var t. ex. ett gemensamt organisationsbolag för vissa sinsemellan fristående företag (prop. 1960:162 s. 64). Som allmän princip fastslogs att avdrag borde vägras i alla de situationer där mottagaren är frikallad från skattskyldighet för utdelningen men skattskyldig för ränteinkomster. Om en aktieägare däremot är frikallad från skattskyldighet för både utdelning och ränta, ansågs principiellt hinder mot avdragsrätt inte föreligga (prop. 1967:17 s. 51).

Det skulle stå bäst i överensstämmelse med de nu angivna principerna att göra avdragsrätten för utdelningen till varje enskild aktieägare beroende av just den aktieägarens skattesituation. Det har emellertid ansetts att ett sådant system skulle tvinga det utdelande bolaget till alltför betungande utredningsarbete. Man har därför i stället valt att ge bestämmelserna i 7 § AL den schablonmässiga utformning som jag nyss har redogjort för.

I sin nuvarande schablonmässiga utformning ger 7 § AL ett mycket ojämnt resultat. Jag vill påpeka att avdrag helt vägras om mer än hälften av aktierna i det utdelande bolaget ägs antingen av ett förvaltningsföretag eller av ett annat svenskt aktiebolag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen. En konsekvens av detta är att ett dotterbolag inom en koncern inte får avdrag för utdelning på minoritetsposter som innehas av aktieägare utanför koncernen. Detta kan vara en klar olägenhet t. ex. i ett fall där det är aktuellt för ett

finansieringsbolag eller liknande institution att gå in som minoritetsägare i ett koncernbolag. Å andra sidan innebär nuvarande regler också att utdelningen i andra fall kan bli avdragsgill i sin helhet trots att en betydande del av den tillfaller ett bolag som inte beskattas för utdelningen.

Redan av det nu anförda framgår att det brister i samordningen mellan 7 § AL och bestämmelserna om utdelningsbeskattning i 54 § KL. Även bortsett från detta kan det finnas anledning att från olika synpunkter ifrågasätta om paragrafen har fått en principiellt riktig utformning. Man kan t. ex. anföra skäl både för och emot förvaltningsföretagens nuvarande ställning i systemet. Jag anser det dock inte möjligt att på det underlag som f. n. finns tillgängligt frånga de principer som har legat till grund för utformningen av nuvarande regler. Åtminstone tills vidare utgår jag därför från att avdragsrätten i princip skall vara beroende av mottagarens skattskyldighet och att ett förvaltningsföretags innehav skall vara diskvalificerande om – men endast om – företaget är moderföretag till det utdelande bolaget. Vidare är jag inte beredd att utan ytterligare utredning förorda en övergång till ett system som skulle innebära att det utdelande företaget skulle behöva pröva varje enskild aktieägars skattskyldighet. Bestämmelserna måste även i fortsättningen ha en schablonmässig utformning.

Även med dessa utgångspunkter finns det dock utrymme för vissa förbättringar. Som jag redan har framhållit innebär nuvarande system att full avdragsrätt föreligger så länge det diskvalificerande aktieinnehavet inte överstiger hälften av aktierna i det utdelande bolaget. Så snart denna gräns överskrids går avdragsrätten helt förlorad. Det finns anledning att modifiera denna allt eller intet – princip. Enligt min mening är det möjligt att införa mer nyanserade regler som tillåter att skilda grupper av aktier i ett och samma bolag behandlas på olika sätt. Den omständigheten att avdrag bör vägras för utdelning till en viss aktieägare skall inte under alla omständigheter behöva medföra att avdrag vägras även för utdelning till övriga aktieägare. Vid utformningen av de nya reglerna finns det anledning att försöka åstadkomma en bättre anpassning till de villkor som enligt anvisningarna till 54 § KL gäller för att ett aktiebolag skall vara befriat från skatt på utdelningsinkomster.

I fråga om förvaltningsföretagen har jag redan uttalat att man tills vidare bör hålla fast vid nuvarande principer, som innebär att ett sådant företags innehav är diskvalificerande bara i de fall då företaget kan betraktas som moderföretag till det utdelande bolaget. Jag anser dock att egenskapen av moderföretag i fortsättningen skall vara beroende av att företaget behärskar mer än hälften av rösterna på bolagsstämman i det utdelande bolaget. Om ett förvaltningsföretag – i förekommande fall tillsammans med vissa närstående företag – inte kommer upp till detta röstetal, skall dess aktieinnehav inte alls diskvalificera från avdragsrätt. Motsvarar innehavet däremot mer än 50 % av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande bolaget, skall avdrag för utdelningen till förvaltningsföretaget vägras. Fortfarande skall det dock finnas möjlighet för det utdelande bolaget att få avdrag för utdelning på övriga

aktier. Jag återkommer strax till frågan om när sådan avdragsrätt bör föreligga.

Vad härefter beträffar andra svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar än förvaltningsföretag gäller såväl i dag som enligt de föreslagna nya anvisningarna till 54 § KL att dessa bolag och föreningar i regel är frikallade från skattskyldighet för utdelning om deras innehav i det utdelande bolaget motsvarar minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i detta bolag. I praktiken torde det numera inte innebära några större svårigheter för ett utdelande bolag att konstatera när en aktieägars innehav har nått denna storlek. Jag anser det därför möjligt att anknyta bestämmelserna i 7 § AL till 25 %-regeln. Mitt förslag är att avdrag i princip skall vägras för utdelning på ett innehav som motsvarar minst 25 % av röstetalet. Kan det utdelande bolaget visa att aktieägaren trots innehavets storlek är skattskyldig, bortfaller dock avdragshindret. Det kan t. ex. vara fråga om en aktieägare som bedriver penningrörelse eller annan verksamhet där aktierna utgör omsättningstillgång.

Vad jag hittills har föreslagit innebär sammanfattningsvis att avdrag skall vägras dels för utdelning på aktier som innehas av ett förvaltningsföretag om företagets innehav motsvarar mer än 50 % av röstetalet, dels för utdelning på aktier som tillhör andra aktiebolag eller ekonomiska föreningar än förvaltningsföretag om innehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet och aktieägaren inte visas vara skattskyldig för utdelningen. Den omständigheten att avdrag vägras enligt dessa regler skall inte hindra avdragsrätt för utdelning på övriga aktier i bolaget.

Frågan om avdragsrätt föreligger för utdelning på dessa övriga aktier bör fortfarande prövas enligt samma principer som i dag. Bestämmelserna bör dock formuleras om så att de direkt anger vilken utredning det utdelande bolaget bör göra för att få avdrag. Kan bolaget dokumentera att minst hälften av aktierna ägs av annan än svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag föreligger avdragsrätt. Till den grupp av aktieägare vars innehav inte hindrar avdrag hör också förvaltningsföretag vars innehav inte motsvarar mer än 50 % av röstetalet, svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar som visas vara skattskyldiga för utdelningen och utländska bolag som har att betala kupongskatt med helt eller reducerat belopp.

Jag föreslår att de nya reglerna tillämpas på utdelning på sådana aktier som emitteras efter utgången av år 1979.

### 3 Avslutande synpunkter

Beredningens slutbetänkande spänner över stora delar av företagsbeskattningen. Jag har i det föregående uppehållit mig vid vissa frågor inom två delområden. En rad detaljfrågor inom dessa delområden, liksom beredningens många förslag i övrigt, har tills vidare lämnats åt sidan.

I stora delar utgör betänkandet tillsammans med de många synpunkter

som har framkommit vid remissbehandlingen ett lämpligt underlag för fortsatt lagstiftningsarbete. Enligt min bedömning bör det vara möjligt för regering och riksdag att inom det närmaste året successivt behandla flera av de frågor som jag här har förbigått. Jag tänker bl. a. på de förslag som rör avskrivning av inventarier och byggnader samt avdrag för substansminskning. Vidare syftar jag på de särskilda värderings- och nedskrivningsregler som har föreslagits för vissa verksamheter, bl. a. för byggnadsrörelse, tomtrörelse och handel med värdepapper. I det förestående lagstiftningsarbetet finns det också anledning att ta upp en del tekniska frågor som inte särskilt har berörts av beredningen, t. ex. anpassningen av beskattningsreglerna till fusionsbestämmelserna i 1975 års aktiebolagslag.

Inom andra områden av den direkta företagsbeskattningen finns det däremot behov av att låta eventuell lagstiftning föregås av ytterligare utredningsarbete. Jag skall här avslutningsvis beröra några angelägna utredningsuppgifter.

Som tidigare nämnts har regeringen redan aviserat sin avsikt att låta utreda frågan om kulturarbetarnas ställning inom skatte- och avgiftssystemet. Inom ramen för denna utredning finns det enligt min mening anledning att också uppmärksamma de skatteproblem som kan uppkomma för en annan kategori, nämligen uppfinnarna. Även denna grupp utövar ofta sin verksamhet under förhållanden som kan motivera särskilda åtgärder från skattelagstiftarens sida.

När jag i det föregående har diskuterat frågan om aktiebolagens dubbelbeskattning, har jag konstaterat att det inte är möjligt att ta ställning till frågan om en eventuell övergång till ett s. k. avräkningssystem förrän frågan har utretts från både materiella och tekniska synpunkter. Jag anser att en sådan utredning bör komma till stånd. I det arbetet finns det anledning att bl. a. kartlägga effekterna av det komplicerade system för dubbel- och kedjebeskattning av aktiebolagens vinster som tillämpas f. n. och samordningen av detta system med koncernbeskattningsreglerna och andra delar av företagsbeskattningen.

Beredningen har föreslagit flera ändringar som rör skattesatsen för juridiska personer. En viktig del av förslaget innebär att den kommunala taxeringen av aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer skall avskaffas. I likhet med bl. a. RSV anser jag att ställning till förslaget inte kan tas förrän de många tekniska och administrativa konsekvenserna har blivit ytterligare belysta. Ett sådant arbete planeras inom budgetdepartementet och kommer att bedrivas i samråd med berörda myndigheter.

De fåmansägda företagen möter särskilda problem vid beskattningen. Ett sådant problem gäller kapitalbeskattningen. När regeringen i den s. k. småföretagspropositionen (prop. 1977/78:40, bil. 3) föreslog bl. a. särskilda lättnader i beskattningen av kapital som har nedlagts i småföretag, uttalade jag att förslaget inte skulle ses som en definitiv lösning utan att frågan om kapitalbeskattningen av småföretagens ägare borde utredas ytterligare.

Samtidigt borde utredas om det fanns möjlighet att genom beskattningsreglerna underlätta småföretagens kapitalanskaffning och enskilda personers köp av småföretag. Vid remissbehandlingen av företagsskatteberedningens förslag har en rad andra frågor aktualiserats som särskilt rör fåmansföretagens beskattning. Bl. a. har kritik riktats mot vissa av de s. k. stoppreglar och andra särskilda beskattningsregler för fåmansföretag som infördes i början av år 1976. Enligt min mening bör frågor som rör de mindre och de fåmansägda företagens beskattning nu bli föremål för en samlad översyn. Jag avser att inom kort återkomma till denna fråga.

De utredningsfrågor som jag nu har nämnt kan närmast ses som exempel på några av de mer angelägna uppgifterna för ett kommande utredningsarbete på företagsbeskattningens område. Beredningens betänkande och remissyttrandena har aktualiserat en rad andra frågor som kan behöva utredas ytterligare. Som exempel kan jag nämna möjligheterna att få avdrag för reserveringar för olika slags framtida utgifter, utformningen av de regler som gäller för andra fonder än allmänna investeringsfonder samt den skattemässiga behandlingen av statsbidrag och andra stödformer. Vidare har det både vid remissbehandlingen och nyligen i riksdagen väckts frågor som rör företagets möjligheter att utnyttja förlustavdrag efter ägarskifte. En annan aktuell fråga avser behandlingen av sådana s. k. utvecklingsbolag som redan har bildats eller planeras på olika orter för att bl. a. stimulera etableringen av nya företag. Jag återkommer i annat sammanhang till formerna för behandlingen av dessa och andra hithörande frågor.

#### 4 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom budgetdepartementet upprättade förslag till

- 1 lag om allmän investeringsfond,
- 2 lag om allmän investeringsreserv,
- 3 lag om upphovsmannakonto,
- 4 lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- 5 lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
- 6 lag om ändring i lagen (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt,
- 7 lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
- 8 lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
- 9 lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,
- 10 lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning.

## **5 Beslut**

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

- 1 Sammanfattning av företagsskatteberedningens slutbetänkande
- 2 Företagsskatteberedningens författningsförslag
- 3 Sammanställning av remissyttranden

*Bilaga 1***Sammanfattning av betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87)**

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

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

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

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

En mervärdeskatt med ökad belastning på investeringar kan enligt be-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En betydelsefull funktion hos nettovinstbeskattningssystemet är att det

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tanken på en regional differentiering av nettovinstbeskattningen avvisas.

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

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

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

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

samband med skador och försäkringsersättningar.

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

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

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

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

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

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

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

## Företagsskatteberedningens författningsförslag<sup>1</sup>

### 1 Förslag till Lag om allmänna investeringsfonder

Härigenom föreskrives följande.

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

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

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

<sup>1</sup>I denna bilaga återges bara de delar av författningsförslagen som behandlas i propositionen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

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

**9 §** Investeringsfond får tagas i anspråk för följande ändamål:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Anvisningar*

## till 1 §

Sparbank får i balansräkningen upptaga investeringsfond under benämningen investeringskonto.

## till 2 §

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

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

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

## till 7 §

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

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

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

---

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

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

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

## 2 Förslag till Lag om upphovsmannakonto

Häri genom föreskrives följande

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

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

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

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

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

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

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

4 § Till ledning för bestämmande av belopp, för vilket uppskov med taxering yrkas, skall den skattskyldige till sin självdeklaration föga utredning enligt av riksskatteverket fastställt formulär ävensom besked från banken rörande verkställd inbetalning på upphovsmannakonto.

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

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

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

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

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

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

Uttaget belopp utgör inte upphovsmannaintäkt.

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

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

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

---

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

### 3 Förslag till Lag om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrives följande

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)  
----- nedan angivna lydelse.

##### Nuvarande lydelse

##### Föreslagen lydelse

#### 39 §

1 m o m.<sup>8</sup> Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles, må a v - d r a g göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf. *Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag enligt 54 § fjärde stycket och som åtnjuter inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, må likväl ej njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Oaktat vad sist sagts må bolaget eller föreningen åtnjuta avdrag för ränta å gäld som belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, ävensom för ränta å gäld som belöper å andra innehavda aktier i bolag eller andelar i ekonomisk förening såvida detta innehav motsvarar mer än nio tiondelar av aktie- eller andelskapitalet i sistnämnda bolag eller förening samt under förutsättning tillika att samma bolag eller förening icke - direkt eller genom förmedling av juridisk person - under beskattningsåret ägt aktier eller föreningsandelar.*

1 m o m. Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles må a v - d r a g göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1967:95.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

## 41 d §

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

Vid tillämpning av föregående stycke skall värde av bilförmån beräknas på grundval av en antagen privat körsträcka av 1 000 mil per år.

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget. Ägs andel i handelsbolag av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning dock icke beräknas på grundval av bolagets inkomst.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

## Anvisningar

-----  
till 39 §

1.<sup>34</sup> Vid beräkningen av inkomsten av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som icke skall avdragas från intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer, att, om den skattskyldige utbetalt dylik gäldränta men icke åtnjutit intäkt av kapital eller han haft sådan intäkt till lägre belopp än gäldräntan, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott får den skattskyldige sedermera åtnjuta avdrag på sätt och i den ordning, som i 46 § stadgas. Belöper på annan förvärvskälla så stor gäldränta, att intäkten av förvärvskällan icke förslår till täckande av räntan, får den överskjutande gäldräntan icke avdragas vid beräkningen av inkomsten av kapital. Det underskott, som på grund av gäldräntan kan uppstå i förvärvskällan i fråga, får avdragas endast uti den i 46 § föreskrivna ordning.

*Som framgår av 39 § 1 mom. gäller, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar icke äga njuta avdrag för ränta eller del av ränta å gäld, som belöper å vissa aktier eller andelar. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser iakttages, att, därest icke annat framgår av förebragt utredning, å ifrågavarande värdehandlingar skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bokförda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).*

-----  
till 41 §

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

*Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än*

<sup>34</sup> Senaste lydelse 1953:109.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

femtiofem procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper på nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta på eget kapital.

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

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

Därest värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffnings-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

värdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med fyrtiofem procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden på lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att fyrtiofem procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Har värdet av lagret vid beskattningsårets utgång understigit medeltalet av lagervärdena under jämförelseåren på grund av att den skattskyldige avyttrat lagertillgångar till ett honom närstående företag, skall, vid tillämpning av bestämmelserna i föregående stycke, lagervärdet vid beskattningsårets utgång ökas med värdet av sålun-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

da överförda tillgångar. Vad nu sagts gäller icke om det närstående företaget avyttrat tillgångarna före beskattningsårets utgång och icke heller om den skattskyldige kan visa att överföringen ingått som ett led i det närstående företags normala omsättning eller förbrukning av varor.

Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet på tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Lager av nötkreatur får, såvitt gäller stamdjur, upptagas till lägst femtiofem procent av de lägsta värden som riksskatteverket, till ledning för taxeringen för något av de fem närmast föregående beskattningsåren, enligt fjärde stycket fastställt för sådana djur. Ha nyuppsättning skett får värden, som hänför sig till tid före nyuppsättningen, tillämpas endast på så stor del av djurbeståndet vid det senaste beskattningsårets utgång som motsvarar beståndet före nyuppsättningen.

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

Bestämmelserna i andra-sjunde styckena, gälla icke varor vilka omfattas av en i samband med den skattskyldiges förvärv träffad överenskommelse av innebörd att överlåtaren – eller ett denne närstående företag – helt eller delvis skall svara för förlust som den skattskyldige kan komma att åsamkas på grund av förväret. Nämda be-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

stämmelser få icke heller tillämpas i fråga om sådana råvaror eller stapelvaror som uppenbartligen anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning av varor.

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

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

---

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

1. Om den skattskyldige önskar det tillämpas, såvitt gäller annan verksamhet än byggnads- eller anläggningsrörelse, de nya reglerna i 41 d § på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980. Skattskyldig

som utnyttjar denna möjlighet äger dock, vid tillämpning av punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § i dess äldre lydelse, icke upptaga lagret till lägre belopp än fyrtiofem procent av de i nämnda stycke angivna värdena. Vid tillämpning av sjätte stycket av nyss nämnda anvisningspunkt får vidare avdrag åtnjutas med högst femtiofem procent av medeltalet av värdena på lagret vid jämförelseårens utgång.

-----

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

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt  
----- nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

-----  
2 §<sup>3</sup>  
-----

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

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

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

a t t beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt

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

3 m o m . Äger svenskt aktiebolag, förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar eller ömsesidigt försäkringsbolag (moderföretag), direkt eller tillsammans med dotterföretag mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag mellan mo-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1970:163.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

derföretaget och helägt dotterbolag samt mellan helägda dotterbolag inbördes anses såsom avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och skattepliktig intäkt för den som mottagit detta, även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som villkor härför gäller

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

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

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

a t t, om bidraget lämnats av dotterbolag till moderföretaget, detta är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget oavsett i vilken omfattning moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna

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

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

ning moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

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

Koncernbidrag som avses i första eller andra stycket skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens huvudsakliga verksamhet, om det icke med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos bidragsgivaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos bidragstagaren att en förvärvskälla skulle ansetts föreligga om verksamheterna bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i bidragstagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger icke samband av nu angivet slag skall bidragstagaren redovisa bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla hänförlig till det inkomstslag i vilket bidragsgivaren åtnju-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*tit avdrag för bidraget.*

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

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

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

-----  
*5 mom.-----*

*Avyttrar svenskt företag aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till annat svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370) – beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den avyttrade aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. För att beskattning icke skall äga rum krävs, såvitt*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

gäller avyttringen av aktier mellan moderföretag och dotterbolag och mellan dotterbolag inbördes, vidare att moderföretaget självt eller tillsammans med dotterbolag äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i det eller de dotterbolag som berörs av överlåtelsen. I nu angivna fall skall den överlåtna aktien anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan om befrielse skall göras av det avyttrande företaget senast den dag avyttringen sker.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

---

**Anvisningar**

---

till 7 §

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

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

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

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

Förvaltningsföretag är frikallat från

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

skattskyldighet för utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning från sådana bolag och föreningar, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med förvaltningsföretag förstås aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. Som investmentföretag betecknas förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägas av ett stort antal fysiska personer.

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

Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägar-

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

företagets rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Aktie eller andel anses innehavd som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet under förutsättning dels att det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets aktier i det utdelande bolaget eller andelar i den utdelande föreningen vid beskattningsårets utgång motsvarar minst tjugofem procent av röstetalet för samtliga aktier i bolaget eller andelar i föreningen, dels att ägarföretaget vid beskattningsårets utgång innehade minst tjugofem procent av samtliga aktier i det utdelande bolaget eller minst tjugofem procent av samtliga andelar i den utdelande föreningen. Aktier eller andelar skall dock även i andra än nu angivna fall anses innehavda som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet, om ägarföretaget kan visa att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som ägarföretaget bedriver.

Den befrielse från skatskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, som enligt vad som nu sagts är medgiven svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, har avseende jämväl på utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar, dock icke utdelning för vilken det utdelande företaget får njuta avdrag enligt 2 § 7 mom. första stycket.

---

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

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

Härigenom föreskrives att ----- skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

-----

### 26 §<sup>3</sup>

Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
- 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
- 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
- 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnads-kostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,
- 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,
- 8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,
- 9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningsstillgångar samt maskiner och andra inventarier, *samt*
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.
- 9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningsstillgångar samt maskiner och andra inventarier,
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter, *samt*
- 11) uppgift om de belopp, som den skattskyldige under beskattningsåret utgivit såsom lön till arbetstagare i pen-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1976:73.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*ningar eller i form av kost, bostad eller bilförmån samt om i räkenskaperna gjord avsättning till resultatutjämningsfond.*

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

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

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

-----

## Sammanställning av remissyttranden över betänkandet **Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87)**

### 1 Inledning

I det följande redovisas remissinstansernas yttranden över de delar av företagsskatteberedningens betänkande som tas upp i propositionen. Sammanställningen följer propositionens disposition. I varje huvudrubrik hänvisas till det avsnitt i betänkandet där respektive fråga behandlas.

### 2 Utrymmet för bildande av skattekrediter m. m. (avsnitt 8.2 och 11.2)

#### 2.1 Resultatutjämnning med lönekostnaderna som bas

Beredningens förslag att företagen skall få sätta av ett belopp motsvarande viss del av beskattningsårets lönekostnad till en fri s. k. resultatutjämningsfond tillstyrks eller lämnas utan erinran av praktiskt taget samtliga remissinstanser. Likaså delar så gott som alla remissinstanser beredningens uppfattning att kundfordringar, balansomslutning, eget kapital och förädlingsvärde inte lämpar sig som underlag för bildande av skattekrediter. Många remissinstanser ansluter sig också till förslaget att avsättningen till resultatutjämningsfond skall få uppgå till högst 20 % av beskattningsårets lönekostnad samt att rätten till lagernedskrivning samtidigt skall begränsas från nuvarande 60 % till 45 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde (efter avdrag för inkurans). Ett stort antal organisationer med anknytning till näringslivet samt *FAR*, *KF* och *länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Göteborgs och Bohus* samt *Västerbottens län* anser dock att företagen bör ha rätt att välja mellan nuvarande nedskrivningsregler och den av beredningen förordade kombinationen lönebaserad reservering och inskränkt lagernedskrivning. *Näringslivets skattedelegation* anför i denna fråga bl. a:

Vi finner att beredningen klarlagt att den totala effekten av nuvarande värderings- och avskrivningsregler jämte investeringsfondssystemet haft en klar tillväxtfrämjande effekt för svensk industri och svensk handel. Vunna erfarenheter leder oss därför fram till den ståndpunkten att nuvarande system bör bibehållas i sina huvuddrag. Beredningen har ej heller visat att något annat system är överlägset det nuvarande. Beredningen är inne på den tankegången att konsolideringsmöjligheterna borde anpassas till behovet inom varje bransch men funnit att en sådan teknik inte är möjlig att tillämpa. Vi delar uppfattningen att ett långt drivet specificerat system skulle bli svårt att överblicka till alla sina verkningar. Viktigt är att systemet inte är alltför stelt. Uppenbart är emellertid att sådana branscher som bank- och försäkringsväsendet har konsolideringsproblem av en natur som måste lösas med beaktande av verksamheternas speciella natur. Vi instämmer i Svenska

Bankföreningens och Svenska Försäkringsbolags Riksförbunds yttranden på denna punkt där det fastslås att en branschspecifik utformning av konsolideringsreglerna inte kan ersättas i dessa branscher av en konsolidering baserad på lönesumman. Varken samhällsekonomiska eller företagsekonomiska motiv kan åberopas för en sådan omläggning. På samma sätt har vi funnit att industrins och handelns behov av konsolidering bäst tillgodoses genom ett bibehållande av nuvarande system. Beredningen har inte framfört något samhällsekonomiskt eller företagsekonomiskt argument för att frångå det system av skattekrediter vi nu har för dessa branscher.

Beredningen anser att servicenäringen bör erhålla ett skattemässigt konsolideringsutrymme som nuvarande lagstiftning inte ger. Vi delar denna uppfattning och kan inte av det framtagna materialet finna att någon annan bas kan väljas än lönesumman. Vi tillstyrker beredningens förslag i denna del.

Vi har här kortfattat redovisat vår principiella inställning och vill här till blott foga den uppfattningen att inga s. k. likformighetsskäl kan anföras för att tillskapa identiska regler för handel och industri å ena sidan och de rena servicenäringarna å den andra. Den tillväxt i realkapital som nettovinstbeskattningens utformning skall medverka till har inte sin motsvarighet inom andra grenar av näringslivet och det är därför ett samhällsekonomiskt intresse att industrins och handelns villkor utformas på sätt hittills skett. Nedan kommer vi att ta upp några viktiga synpunkter på gällande varulagervärderingsregler.

Nuvarande skattesystem har som redan framhållits starka positiva effekter från tillväxtsynpunkt. De uppnås genom att det är fördelaktigare för lönsamma företag att investera och därigenom skapa utrymme för obeskattade reserver än att dela ut vinstmedlen till aktieägarna.

Om arbetsintensiteten och kapitalstockens sammansättning vore densamma i alla företag skulle frågan om basen för de obeskattade reserverna vara ointressant. Efter det att man bestämt en lämplig storlek på de obeskattade reserverna skulle dessa kunna knytas till lönesumman, lagret, investeringar i anläggningar eller balansomslutningen utan att någon särskild kategori av företag skulle gynnas.

Nu är inte företagen lika. Ett genomförande av beredningens förslag om en minskning av lagerreserverna kombinerad med en ny lönereserv kan därigenom få svåröverskådliga konsekvenser för enskilda företag. Mycket tyder på att det framför allt är de lönsamma exportföretagen som skulle drabbas av en omläggning. Studier på Industrins Utredningsinstitut visar att företag med utlandsinvesteringar, dvs. de företag som svarar för huvuddelen av den svenska exporten har en högre lönsamhet än genomsnittligt.<sup>1</sup>

I tabell 8.2 i beredningens bilaga 2 visas att de mest räntabla verkstadsföretagen har väsentligt större andel lager i förhållande till balansomslutningen än övriga företag. En försämring av lagernedskrivningsmöjligheterna skulle därigenom hårdast drabba den grupp av företag som vi främst är beroende av för att återställa balansen i den svenska ekonomin.

I den av ledamoten Dag Helmers avgivna reservationen, visas att en lagervärdering enligt den s. k. LIFO-metoden (sist in – först ut) som tillåts i flera länder kan ge väl så stora lättnader i beskattningen som en nedskrivning med 60 procent enligt svensk modell. Det gäller framför allt under perioder med hög inflationstakt. LIFO-metoden medför dock betydande

<sup>1</sup> Ekonomisk revy 1973:6.

administrativa nackdelar. Företagen tvingas sålunda att värdera sina lager både till de ursprungliga anskaffningskostnaderna (för skatteändamål) och till aktuella priser (för resultatberäkningar). Vidare ger lagerminskningar upphov till lagerreservupplösningar och därmed stora skattebetalningar. En ekonomisk politik som stimulerar till lageruppbyggnad under lågkonjunktur med lagerminskningar under högkonjunktur torde därigenom försvåras. Vi anser därför att en lagernedskrivning på anskaffningskostnaden enligt FIFO (först in – först ut) är en klart bättre lösning än LIFO-metoden. För att inte de svenska företagen därvid skall missgynnas är det erforderligt att nedskrivningsprocenten inte sänks från nuvarande 60 procent.

Vid en allmän bedömning bör man som vi tidigare anfört beakta förhållandena inom olika branscher och företag. Det är uppenbart att ett alltför långtgående specificerat system inte är möjligt att uppställa. I syfte att minska det nuvarande systemets stelhet förordar vi en valfrihet mellan reserveringsmetoder. Till belysning av behovet härav kan vi bl. a. hänvisa till bygnadsbranschen.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen framhåller i sitt remissyttrande att byggnadsföretagens materiallager i regel är av ringa storlek varför lagret har begränsad betydelse som reserveringsunderlag för byggnadsföretagen. Föreningen tillstyrker därför för sin del den kombinerade metoden med 20 procents avsättning på lönesumman samt 45 procents nedskrivning på lager. Det finns också andra företag där relationen lager/lönesumma är en annan än inom renodlad industri och handel. Vi har förståelse för att kombinationen av reservering i lager och på lönesumman kan ha stor betydelse för många företag. För att på ett riktigt sätt beakta olika branschers förutsättningar hemställer vi, som redan tidigare nämnts, att nuvarande nedskrivningsregler på lager bibehålls för de företag som önskar använda sig av denna teknik. För att samtidigt tillgodose andra branschers behov anser vi att valfrihet mellan nyssnämnda varulagervärderingsregel och avsättning på lönesumma med 20 procent jämte en till 45 procent begränsad nedskrivningsrätt på lager bör finnas. För att motverka eventuella försök att utnyttja båda systemen samtidigt bör valfriheten begränsas på så sätt att inom en koncern endast en metod får tillämpas. Vill en industrikoncern tillämpa 60 procents nedskrivning på varulagret skall sålunda samtliga företag i koncernen gå förlustiga rätten att göra avsättning på lönesumman.

*Lantbrukarnas skattedelegation* anser att valfriheten bör stå mellan nuvarande regler och avsättning till resultatutjämningsfond med 30 % av lönekostnaden kombinerat med 45 % lagernedskrivning. Även *Svenska konsultföreningen* och *Sveriges reklambyråförbund* menar att mer än 20 % av lönesumman skall få avsättas till resultatutjämningsfond.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

En riktning vid beredningens överväganden har varit att det totala utrymmet för bildande av obeskattade reserver skall vara i stort sett oförändrat. Jämvikt uppnås i ett läge där relationen mellan lagervärde och direkta lönekostnader är 10:8, något som enligt beredningens i stort sett reservationslösa uttalande gäller inom industrin.

Beredningens analysunderlag är enligt delegationens uppfattning inte representativt. Det omfattar 477 företag, samtliga inom industrin. I urvalet ingår endast företag med mer än 200 anställda eller mer än 20 miljoner kronor

i totalt kapital. Företag utanför industrisektorn berörs över huvud taget inte av undersökningen.

Delegationen vill starkt understryka behovet av förbättrade konsolideringsmöjligheter hos de icke lagerintensiva företagen. Delegationen delar även uppfattningen att lönekostnaderna är en utmärkt bas för reservbildningen. Däremot kan delegationen inte dela uppfattningen att denna vidgade konsolideringsmöjlighet praktiskt står att vinna inom ramen för ett totalt sett oförändrat utrymme för bildande av obeskattade reserver.

Enligt tabell 2:11 utgjorde de totala lönekostnaderna år 1975 inom bolagssektorn 84,7 miljarder kronor. Det är realistiskt antaga att siffran i dag överstiger 100 miljarder kronor. Om man härtill beaktar de enskilda företagens avsättningsrätt kommer resultatutjämningsfondsystemet att innebära konsolideringsmöjligheter med över 20 miljarder kronor. Denna ökade konsolideringsmöjlighet skall tas igen genom en motsvarande minskning av möjligheten att bilda dold reserv i varulager. Detta måste ofrånkomligen medföra besvärande effekter för åtskilliga företag, vars lagerhållning i förhållande till lönekostnaderna överstiger relationen 10:8. Åtskilliga – dock långtifrån alla – skulle undgå vådan härav på grund av att lagernedskrivning inte skett "i botten" – enligt beredningen ligger den genomsnittliga lagernedskrivningen inom såväl industri som handel vid 40–45 procent. För de relativt lagerintensiva företagen skulle följden således i bästa fall bli, att de förlorar sin "konsolideringsbuffert". För andra åter blir följden, att de tvingas återföra en del av sina dolda reserver till beskattning. Detta kommer i åtskilliga fall att medföra skattekrav och likviditetspåfrestningar, som företagen inte kommer att kunna bemästra. Den utnyttjade skattekrediten finns sällan placerad i likvida medel. I stället har den bundits i anläggningstillgångar av sådant slag, som inte utan vidare kan realiseras.

Delegationen har låtit undersöka vad beredningens förslag skulle innebära för medlemsföretagen inom jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse. Undersökningen redovisas i följande tabell.

Bransch	Lager	Diverse lönekostnader	Max reserv nuvarande regler	Max reserv utredningens förslag	Diff
Mejerier	477	551	286	325	+ 39
Slakterier	367	214	220	208	- 12
Lantmännen	1 908	479	1 145	954	-191
Skogsägarna	2 516	1 313	1 510	1 395	-115
Ägghandel	9	28	5,4	9,6	+ 4,2
Stärkelseprod	72	11	43	35	- 8
Pälsdjursfören	16	4	10	8	- 2
Branschblandade	78	67	47	48	+ 1

Siffrorna avser år 1976. De visar klart att de individuella effekterna av den föreslagna ändringen kan bli ömsom glädjande, ömsom nedslående. Ännu påtagligare kan snedeffekterna bli i mindre företag med låg ekonomisk beredskap.

Vad vi behöver här i landet är inte försämrade utan förbättrade konsolideringsmöjligheter. Inte minst den nuvarande långvariga konjunktursvackan talar härför. Vi har under senare tid fått vänja oss vid att även företag, som traditionellt uppfattas som starka även med internationell måttstock, kan

svikta. Om vårt skattesystem hade gett sämre möjligheter att bilda dolda reserver, hade säkerligen ytterligare företag tvingats ge upp. Man kan i dag knappast föreställa sig vad beredningens förslag inneburit, om det genomförts redan 1974.

Enligt delegationens uppfattning är det angeläget att de personal- men inte lagerintensiva företagen ges möjlighet att göra avsättningar till obeskattade reserver, dock utan att detta går ut över de lagerintensiva företagen. Att det totala utrymmet för reservbildning härigenom ökar, utgör enligt delegationens uppfattning inte något hinder härför. Konsultföretagen är synnerligen konjunktur känsliga. Deras värdefullaste tillgång är den personliga skickligheten hos medarbetarna. Det är angeläget att konsolideringsreglerna är så utformade att de möjliggör för konsultföretagen att behålla personalen under en konjunktursvacka.

Enligt delegationens uppfattning är avsättningsprocenten 20 för låg för att de lagerfattiga företagen skall ges tillräckliga reserveringsmöjligheter. Även för dessa företag är det önskvärt att reservbildningsmöjligheten inte utnyttjas fullt ut – en "buffert" bör finnas för mötande av tillfälliga svängningar i resultatet. Delegationen har analyserat frågan och vill, bl. a. på grundval av utredningsmaterialet, uttala uppfattningen, att avsättningsrätten bör uppgå till i vart fall 30 procent av de direkta lönekostnaderna och till 22,5 procent av den egna inkomsten.

För de lagerintensiva företagen bör även i fortsättningen gälla, att reservbildning får göras med åtminstone 60 procent av lagervärdet efter inkursansavdrag.

Vad delegationen ovan föreslagit låter sig väl förenas med beredningens förslag. Som huvudregel bör nämligen fortfarande gälla, att lagernedskrivning får göras med 45 procent och att avsättning till resultatutjämningsfond får göras med högst 20 resp 15 procent. Som alternativregel 1 skall dock gälla, att ytterligare lagernedskrivning får göras i den mån den sammanlagda maximala avsättningen enligt huvudregeln inte uppgår till 60 procent av lagervärdet. Som alternativregel 2 skall gälla att ytterligare avsättning till resultatutjämningsfond får göras i den mån den sammanlagda maximala avsättningen enligt huvudregeln inte uppgår till 30 procent av direkta lönekostnader jämte 22,5 procent av egen inkomst. Några tillämpningssvårigheter bör alternativreglerna inte vålla. Om jämförelsen grundas på lagervärdet bör hela konsolideringen åstadkommas via varulagerreserven och om den grundas på lönekostnaderna via resultatutjämningsfonden.

*Kammarrätten i Stockholm* anser att rätt till lönebaserad vinstreservering bör införas först om och när detta kan ske utan en samtidig åtstramning av lagernedskrivningsreglerna. *Kammarrätten i Göteborg* anför att möjligheten att bygga upp obeskattade reserver med lönekostnaderna som bas har – utöver de av beredningen redovisade fördelarna – den gynnsamma konsekvensen att användningen av s. k. grå arbetskraft kan motverkas. *Kammarrätten* avvisar lösningen att införa valfrihet mellan å ena sidan lagernedskrivning enligt nuvarande regler och å andra sidan begränsad lagernedskrivning enligt beredningens förslag, kompletterat med en på lönekostnaden baserad avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan lösning skulle – även om den försågs med tillägget att det valda alternativet skulle tillämpas genomgående inom en koncern – leda till en utvidgning av

möjligheterna att bygga upp obeskattade reserver. Enligt kammarrättens mening bör verkningarna av beredningens förslag analyseras ytterligare innan ställning tas till en omläggning av reserveringsreglerna. RSV, som inte tar ställning till de procentsatser som bör tillämpas i fråga om lönekostnadsreservering och lagernedskrivning, anför att det möjligen kan finnas anledning att i fråga om de mindre företagen föreskriva att ett belopp motsvarande en del av den lönebaserade reserveringen skall sättas in på särskilda bankkonton. Att uppställa motsvarande insättningskrav i fråga om de större företagen skulle emellertid enligt RSV:s mening leda till att beredningens förslag förlorade sin egentliga mening.

TCO anför att det i ett övergångsskede kan vara motiverat att överväga en lägre nivå än beredningen föreslagit vad gäller utrymmet för vinstreserveringar. Länsstyrelsen i Jämtlands län och LO anser att högst 10 % av lönekostnaden skall få avsättas till resultatutjämningsfond och att lagret skall få skrivas ned med endast 30 %.

I åtskilliga remissyttranden från myndigheter med uppgifter inom skatte- och avgiftsadministrationen behandlas frågan hur underlaget för den lönebaserade reserveringsmöjligheten skall beräknas. Riksförsäkringsverket påpekar att beredningen uppgivit att arbetsgivaravgifter för anställd personal tas ut på summan av kontanta löner och naturaförmåner i form av kost och bostad men att övriga naturaförmåner inte räknas in i det avgiftspliktiga underlaget. I anslutning till detta framhåller verket att även kontanta ersättningar och ersättningar i form av kost och bostad till uppdragstagare numera grundar avgiftsplikt. RSV framhåller att en fördel med lönekostnaderna som bas är att dessa kostnader – till skillnad från såväl tillgångar som fordringar – mycket sällan leder till taxeringsprocesser. RSV anför vidare:

Beredningen går inte in på, hur begreppet "lön" skall definieras. Detta begrepp är ingalunda entydigt och ett accepterande av beredningens förslag utan närmare klarläggande av vad som avses härmed kan förväntas medföra tillämpningssvårigheter.

Det är angeläget, att bedömningen av vad som är lön i detta sammanhang ansluter till vad som betraktas som lön i socialförsäkringsavgiftshänseende.

Den av beredningen föreslagna allmänna innebörden av begreppet lönekostnad synes också överensstämma med vad som gäller i socialförsäkringshänseende. Härmed borde en betydande fördel i kontrollarbetet många gånger kunna vinnas då avgiftsunderlaget kan stämmas av mot reserveringsunderlaget. Emellertid torde problem uppkomma då det gäller att beräkna förmånsvärde i de fall då beskattningsåret består av brutet räkenskapsår. Varken förmån av kost, bostad eller bilförmån bokförs löpande utan beräknas normalt för kalenderår. En möjlighet är givetvis att låta de belopp som ligger till grund för källskatteavdrag i sådana fall bli bestämmande för beräkning. Ett sådant förfaringsätt torde dock inte vara särskilt enkelt att vare sig tillämpa eller kontrollera. Det finns exempelvis ersättningar som är att betrakta som lön men där skyldighet av olika skäl inte föreligger att innehålla skatt.

En annan fråga blir nu hur reserveringar för löneskulder skall behandlas. Reservering för löneskulder har i den praktiska tillämpningen orsakat en del

problem och hör till de områden som ofta är föremål för åtgärder från taxeringsnämndernas sida. Nyligen har ändringar införts vad gäller fåmansföretagens rätt till avdrag för tantiem. Vissa problem kvarstår dock. Tendenser finns att använda löneskulder för att uppnå obehörig resultatreglering och skattekredit. Dessa tendenser kan befaras förstärkas om reservering för löneskulder får ingå i basen för den av beredningen föreslagna reserveringen.

De omständigheter som här angivits talar samtliga för att man bör undersöka, om beräkningen av bas för den av beredningen föreslagna reserveringen kan knytas direkt till redovisningen av underlag för arbetsgivaravgifterna. Underlaget för reserveringen skulle helt enkelt kunna vara den i arbetsgivaruppgiften redovisade bruttolönesumman (kontant lön samt berörda förmåner).

För företag med räkenskapsår lika med kalenderår skulle denna metod vara enkel att tillämpa. Underlaget för reservering för visst år blir lika med bruttolönesumman i arbetsgivaruppgiften för samma år. För företag med brutet räkenskapsår blir det något mer komplicerat. Huvudregeln skulle i dessa fall kunna vara, att den senast avgivna arbetsgivaruppgiften skall ligga till grund för reserveringen även här. En möjlighet bör dock finnas att lägga räkenskapsårets lönekostnad som bas för reserveringen om företaget på ett godtagbart sätt kan beräkna lönekostnaden för denna tid. Särskilt för egenföretagare med anställda är denna möjlighet värdefull. Det kan här finnas skäl att ha samma tid som grund vid beräkning av reservering på utbetalda löner som reservering avscende den egna rörelse-/jordbruksinkomsten.

RSV vill i sammanhanget fästa uppmärksamheten på att man redan i dag i ett fall vid taxeringen medger avdrag för kostnader beräknade med viss utgångspunkt från underlaget för allmän arbetsgivaravgift för det närmast föregående kalenderåret, se förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Det bör emellertid beaktas att en lösning efter denna modell inte är utan lagtekniska problem bl. a. i samband med förändring av räkenskapsårets längd. Frågan har prövats i riksskatteverkets nämnd för rättsärenden i ett ärende rörande ett ännu inte lagakraftvunnet förhandsbesked.

AO berör i sitt remissyttrande delvis samma problematik som RSV behandlat. AO anför bl. a.:

När det gäller den tekniska utformningen framgår det av förslaget till lagtext att det är den *utgivna lönen* som skall utgöra underlag för avsättningen. Härmed torde avses att det är det kontant utbetalade lönebeloppet som skall användas. Detta utsägs dock inte direkt i betänkandet. Det kan ifrågasättas om denna bas är lämplig. Visserligen skulle man kunna använda samma underlag för reservberäkningen som för beräkningen av olika arbetsgivaravgifter. För taxeringsarbetet är dock detta inte någon fördel. Någon möjlighet att stämma av reserveringsbasen mot räkenskapsutdraget i deklarationen finns inte. För företag med brutet räkenskapsår överensstämmer inte redovisningsperioderna. Lönekostnader för pågående arbeten, produkter i arbete och egentillverkade lagertillgångar redovisas inte på lönekostnadskonto utan på resp. tillgångskonto. I vissa branscher betalas viss del av lönebeloppet till särskilda semesterkassor som påföljande år utbetalar beloppet som semesterlön. Tantiem belastar resultatet under avsättningsåret medan avsättning till resultatutjämningsreserv skulle få göras under påföl-

jande år sedan tantiemet betalats ut. Nu nämnda omständigheter skulle tala för att man bör använda det bokförda lönekostnadsbeloppet – netto efter olika överföringar t. ex. till lager – som bas. En nackdel med en sådan bas är att en justering av värdet på t. ex. pågående arbeten kan återverka på kostnadsposten löner och därmed på resultatutjämningsreservens storlek. Jag har här velat peka på några av de svårigheter som kan uppkomma vid tillämpning av de båda alternativen. Det synes erforderligt att de praktiska problemen bör analyseras ytterligare innan slutlig ställning tas. Väljs annan bas än kostnadsfört lönebelopp måste utförlig redovisning krävas i deklarationen för att avstämning mot bokföringen skall kunna göras.

Jag vill också här ta upp frågan om det är lämpligt att låta naturaförmåner i olika former ingå i reserveringsbasen. Här kan betydande tillämpningssvårigheter uppkomma. Redan nu vållar den ymniga förekomsten av olika naturaförmåner problem vid taxeringsarbetet. Det torde inte vara någon överdrift att påstå att naturaförmåner i många fall lämnas i stället för kontantlöneförbättringar för att lindra såväl inkomstbeskattningen som arbetsgivaravgiftsuttaget, eftersom värdesättningen av förmånen regelmässigt är mycket försiktig om den alls beaktas. Det vore direkt olämpligt att stimulera denna form av avlöning genom att låta den bli reserveringsgrundande. Denna del av förslaget avstyrks således.

I förslaget till lagtext anges i 41 d § kommunalskattelagen att avdrag får åtnjutas för belopp som i *räkenskaperna avsatts* till resultatutjämningsfond. Av ordalydelsen synes alltså framgå att ett villkor för avdrag är att den skattskyldige fört räkenskaper som avslutats med balansräkning och resultaträkning. Det kan ifrågasättas om detta är ett nödvändigt krav. Även den som redovisar sin inkomst på enklare sätt på deklarationsformulär R 1 bör tillerkännas rätt till reservering. Några kontrollsvårigheter bör detta inte föranleda. Naturligtvis bör dock – i de fall bokföringen avslutas med balansräkning och resultaträkning – avdrag inte medges med annat än bokfört belopp.

Några remissinstanser, bl. a. *länsstyrelserna i Malmöhus, Värmlands, Örebro, Gävleborgs och Västernorrlands län*, diskuterar om det kan finnas skäl att begränsa det lönebaserade reserveringsutrymmet i företag med en eller ett fåtal delägare.

#### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Det föreligger en avgörande skillnad mellan lagernedskrivning och lönebaserad reservering. I förra fallet finns reserveringsbasen – varulagret – kvar hos företaget vilket inte är fallet beträffande lönebaserade avsättningar. Detta kan befaras bli utnyttjat av mindre seriösa företag exempelvis till stora löneuttag till företagets ägare, som medför reserveringsrätt. När företaget tömms på sin substans (tillgångar) läggs detsamma ned eller går i konkurs och vid återföring av reserveringen till beskattning finns i företaget inga medel till betalning av skatter och avgifter. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om det inte bör krävas banksättning eller bankgaranti i samband med lönebaserad reservering för att säkerställa det allmännas skattekrav. Länsstyrelsens uppfattning är att systemet med lönebaserad reservering möjligen passar för storföretagen men inte i föreliggande utformning för egenföretagarna. I varje fall bör löner till delägare i fåmansföretag inte inräknas i reserveringsunderlaget. Det är knappast logiskt att reserveringsunderlaget skall öka ju mera likvida medel som förs bort från företaget i form av delägarlön. Intill dess att

närmare erfarenheter vunnits av denna nya reserveringsmöjlighet bör den maximeras, förslagsvis till 10 % av lönesumman.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* anför att beredningens förslag innebär att byggnadsföretagen får rätt att avsätta 20 % av lönekostnaderna till resultatutjämningsfond utan att någon motsvarande inskränkning görs i rätten till nedskrivning av lagerfastigheter. Länsstyrelsen anser att denna utökade möjlighet till reserveringar är omotiverad och föreslår att beredningens förslag korrigeras på denna punkt. *SBEF* framhåller att förslaget om resultatutjämningsfond innebär att lönekostnader hänförliga till förvärvskällan annan fastighet inte får utgöra underlag för avsättning. Enligt *SBEF*'s uppfattning gäller emellertid de skäl som åberopas i fråga om rörelsedrivande företags rätt till avsättning också fastighetsförvaltande företag. För byggnadsföretagen anges vidare ofta gälla att fastighetsförvaltningen utgör ett naturligt led i verksamheten. En fördelning av lönekostnaderna mellan byggnadsrörelsen och fastighetsförvaltningen är därför svår att göra. Mot bl. a. denna bakgrund anser *SBEF* att lönekostnader som är hänförliga till fastighetsförvaltningen skall få inräknas i avsättningsunderlaget.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* anför att det torde bli mycket svårt att kontrollera att företagen vid beräkningen av underlaget för den lönebaserade reserveringen rätt värderar kost, bostad och bilförmån. Av främst kontrollskäl föreslår länsstyrelsen därför att värdet av naturförmåner inte bör ingå i reserveringsunderlaget.

Beredningens förslag om att egenföretagare skall ha rätt att göra avsättning till resultatutjämningsfond med dels 20 % av lönen till anställda, dels 15 % av förvärvskällans inkomst (före fondavsättningen m. m.) har på det hela taget godtagits av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget att handelsbolags avsättning till resultatutjämningsfond skall beräknas för bolaget – och inte separat för varje delägare – samt att förekomsten av utländsk delägare i bolaget utesluter avdragsrätt på inkomstdelen. Om sistnämnda spärregel anför *AO*:

Begränsningen rörande handelsbolagens reserveringsrätt till de fall bolagen är helägda av i Sverige bosatt fysisk person är välbefogad. I de fall ett handelsbolag endast delvis är ägt av svenska fysiska personer kan dessas andelar överlåtas på ett av dem helägt handelsbolag. Därefter kan viss del av dotterhandelsbolagets vinst – sedan den bokföringsmässigt förts över till ägarbolaget – läggas till grund för reservering hos detta. Därigenom kan även delvis utlandsägda handelsbolag indirekt komma i åtnjutande av reserveringsrätten. Diskrimineringen som torde ha förestavats av kontrollskäl är således bara skenbar.

## 2.2 Begreppet inneliggande varulager

Beredningens uppfattning att leveransen i princip bör avgöra om det är köparen eller säljaren som skall få utnyttja ett visst varuparti som underlag för

nedskrivning har i allmänhet godtagits vid remissbehandlingen. *Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Gävleborgs, Västernorrlands samt Västerbottens län* anser emellertid att begreppet inneliggande lager bör preciseras noggrannare än beredningen gjort. I det sammanhanget pekar vidare några länsstyrelser på behovet av klarare regler för inventering av varulager.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Som ovan anförts har varulagret stor betydelse för bildandet av skattekre- diter. Avgränsningen av inneliggande varulager är därför en central skatte- rättslig fråga. Gällande regler om ned- eller avskrivning på inte fullgjorda köpekontrakt ger, som beredningen anför, vid handen att leveransen är ett avgörande moment vid bedömningen av om köparen skall få utnyttja viss egendom som underlag för schablonmässig ned- eller avskrivningsrätt. Beredningen föreslår här att även säljarens reserveringsrätt knyts till leveranstidpunkten och att säljaren i ett bokslut skall vara skyldig att redovisa värdet av till köpare levererade varor såsom varufordran. Länsstyrelsen biträder här beredningens förslag.

Det är emellertid inte helt klart hur det skatterättsliga leveransbegreppet skall tolkas. På sid. 486—487 i betänkandet gör beredningen vissa uttalanden härom. Enligt beredningens uppfattning synes leveransen sammanfalla med den civilrättsliga äganderättsövergången. "Vid bedömningen av vad som i olika situationer krävs för att leverans skall anses ha skett bör ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs." "Ett varuparti torde således anses levererat till köparen när sådana åtgärder vidtagits med partiet att det, för den händelse köparen försätts i konkurs, ingår i dennes konkursbo." Det anförda anses i allt väsentligt överensstämma med nuvarande praxis på området.

Beredningen har inte närmare kommenterat eller exemplifierat innebörden av sitt uttalande ovan varför detta blir mycket svårbedömt. Det kan emellertid ifrågasättas såväl om uttalandet överensstämmer med praxis som om detta utgör en lämplig grund för avgränsningen av inneliggande varulager.

I propositionen 1945:377, som ligger till grund för gällande regler om rätt till nedskrivning på kontraherade varor, uttalade departementschefen att gräns- dragningen mellan inneliggande varulager och kontraherade varor bör ske "med utgångspunkt från det *bokföringssätt* som hittills eller i vart fall före kriget brukat tillämpas." Vid den föregående remissbehandlingen hade anförts bl. a. att gränsdragningen borde ske efter allmänna civilrättsliga regler och att t. ex. märkt virke borde jämföras med levererad vara under förutsättning att lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke äger tillämpning därpå. I det senare fallet har köparen separationsrätt gentemot säljarens borgenärer. Departementschefen avvisade dessa förslag under hänvisning till behovet av en enkel och lätt tillämpbar gränsdragnings- regel.

Gränsdragningsproblemet har också behandlats i samband med frågan om varvens rätt att redovisa fartygsbygge som lagertillgång. Härom finns ett särskilt stadgande i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL med följande lydelse. "Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller skeppsbygget. Vad nu föreskrivits gäller

dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren." Av lagtextens lydelse synes klart framgå att leveranstidpunkten här inte ansetts sammanfalla med den civilrättsliga äganderättsövergången. I den departementspromemoria (Ds Fi 1973:12) som ligger till grund för nämnda stadgande synes man närmast ha uppfattat begreppet leverans som överensstämmande med det civilrättsliga traditionsbegreppet (promemorian sid. 11). Enligt denna uppfattning skulle till grund för avgränsningen av inneliggande varulager ligga allmänna civilrättsliga regler. Genom civilrättslig speciallagstiftning synes emellertid separationsrätt gentemot säljarens borgenärer kunna uppkomma redan innan varorna traderas till köparen, t. ex. genom inskrivningsförfarande (sjölagen) eller märkningsförfarande (lagen om köparens rätt till märkt virke) eller liknande. Säljaren kan emellertid fortfarande ha stoppningsrätt jämlikt 39 § köplagen.

Det torde vara allmänt omvittnat att de civilrättsliga reglerna om äganderätts övergång är mycket komplicerade. Reglerna om separationsrätt i konkurs framstår knappast som enkla och lätt tillämpbara i alla avseenden. Det bör i sammanhanget också understrykas att många transaktioner innefattar säljare eller köpare utomlands vilket ytterligare ökar osäkerheten om hur reglerna skall tolkas. Flertalet näringsidkare, bokförare och revisorer torde i likhet med skattemyndigheternas personal sakna mer djupgående kunskaper i ämnet. Samtidigt har rätten till lagerreserveringar utomordentligt stor betydelse för enskilda näringsidkare. Om man t. ex. vid en taxeringsrevision uppmärksammar att ett aktiebolag lagerfört och fullt nedskrivit ett visst varuparti till en anskaffningskostnad av 500 000 kr. och detta varuparti inte skall anses skatterättsligt levererat förrän efter bokslutsdagen medför detta en ytterligare skattekostnad för bolaget med drygt 130 000 kr. (från ev. nedskrivning för prisfallsrisk bortses). För en säljares del kan följdverkningarna i omvänd situation bli än mer kända eftersom säljaren skulle beskattas även för uppkommen handelsvinst. Sådana opåräknade skatteanspråk kan få förödande konsekvenser för företag med dålig likviditet.

Under hänvisning till det ovan anförda önskar länsstyrelsen kraftigt betona värdet av enkla regler. Eftersom lagerreserveringen allt mer kommit att framstå som en renodlad skattecredit får det anses befogat att i vissa fall bortse från civilrättsliga specialregler. För att undanröja den nuvarande osäkerheten på området bör frågan utredas närmare. Medverkan av inte minst civilrättslig expertis vore här önskvärd. Det bör åvila lagstiftaren att genom en mångfald exempel ange hur tvistiga gränsdragningsproblem bör lösas.

*Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, SHIO och Familjeföretagens förening* anför att det i vissa fall kan vara motiverat att frånga det civilrättsliga äganderättsbegreppet vid bedömningen av vem som med verkan i skattehänseende skall ha rätt att utnyttja ett varuparti som nedskrivningsunderlag.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Delegationen delar i och för sig uppfattningen att det civilrättsliga äganderättsbegreppet bör vara normgivande för frågan om vem som skall redovisa lagret – köparen eller säljaren. Det har emellertid i praktisk tillämpning visat sig svårt att i gränsfallen avgöra när ett varuparti övergår till

att bli köparens lager. Frågan har stor betydelse och delegationen finner det angeläget med ett närmare klarläggande. Särskilt viktigt är att klargöra i vad mån ett varuparti kan sägas ha övergått i köparens ägo om det förvaras i säljarens lokaler. Det bör härvid beaktas att det i vissa situationer kan vara praktiskt taget omöjligt för köparen att själv ta hand om det inköpta varupartiet på balansdagen, t. ex. på grund av transportsvårigheter. Enligt delegationens uppfattning bör det i sådana situationer, där det klart framgår att varupartiet inköpts för användning i köparens verksamhet, finnas möjlighet för denne att använda lagret som underlag för nedskrivning. Köparen skall således inte vara tvungen att överflytta varupartiet till någon fristående lagerhållare för att han skall kunna redovisa partiet som sitt lager.

Delegationen anser att leverans skall anses ha skett om sådana åtgärder vidtagits att det inte kan råda någon tvekan om att köparen övertagit lagerpartiet. Bl. a. följande krav på åtgärder bör härvid uppställas: Skriftligt avtal skall ha träffats, varupartiet skall hållas avskilt för köparens räkning och köparen skall ha tecknat försäkring för partiet.

*Näringslivets skattedelegation* anför att definitionen av begreppet inneliggande varulager inte bör knytas alltför hårt till reglerna om separationsrätt i konkurs. Enligt delegationen är nämligen förhållandena olika i olika branscher, och har förhållandena i en bransch lett till utvecklingen av en branschpraxis, som därmed får anses innebära god redovisningssed, bör tillämpningen av en sådan praxis inte ifrågasättas vid den skattemässiga bedömningen.

### 2.3 Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar

Beredningens förslag angående den skattemässiga behandlingen av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar har tillstyrkts av flertalet taxeringsmyndigheter medan organisationer med anknytning till näringslivet i allmänhet ställt sig mer avvisande till förslaget.

#### *RSV:*

RSV har inget att erinra mot vad beredningen anför om att förbrukningsmaterial skall tas med vid varulagervärderingen. RSV kan även instämma i vad beredningen anför om s. k. korttidsinventarier. Gränsen mellan sådana inventarier och förbrukningsmaterial är ofta flytande. Det kan därför accepteras att förråd av korttidsinventarier skattemässigt behandlas som lager. Några större praktiska problem torde inte heller den av beredningen föreslagna tillämpningen medföra, eftersom företagen ändå kan antas behöva hålla reda på storleken av sina förråd.

I detta sammanhang vill RSV av praktiska skäl förorda att inventarier av längre varaktighet som har mindre värde, såsom handverktyg, skattemässigt skall behandlas lika som korttidsinventarier. En regel härom bör därför arbetas in i anvisningarna till 29 § KL. Vad som menas med "mindre värde" borde kunna bestämmas schablonmässigt, t. ex. med en beloppsgräns.

RSV vill vidare peka på de problem som kan uppstå i fråga om reservdelar. Om en komponent i en maskin slits ut eller går sönder kan många gånger hela

kostnaden för anskaffandet av en ersättningskomponent dras av omedelbart såsom en omkostnad i rörelsen. Företagaren bör inte rimligen komma i ett sämre läge om han skulle ha komponenten i reserv i sitt förråd. RSV anser därför att mycket talar för att kostnad för reservdelar av inventariekaraktär som placeras i förråd bör få dras av direkt vid anskaffningen även om de inte är s. k. korttidsinventarier, och att de balansmässigt behandlas som lager. Det kan emellertid inträffa att en "reservdel" utgör en så pass betydande del av det inventarium som den skall ingå i att det är befogat att skattemässigt behandla reservdelen som ett självständigt inventarium. Som exempel kan nämnas att en redare kan ha en hel motor i reserv till ett stort fartyg. I ett sådant fall bör föremålet behandlas som ett självständigt inventarium som skrivs ned för sig. I enlighet med det förda resonemanget anser RSV att det bör införas en regel i anvisningarna till 29 § KL av innebörd att skattskyldig omedelbart skall få göra avdrag för hela anskaffningskostnaden i fråga om reservdelar av inventariekaraktär, om inte reservdelarna är att betrakta som självständiga inventarier.

*Kammarrätten i Stockholm* anför att beredningens förslag synes, tillämpat efter bokstaven, medföra besvär med inventering även av tillgångar av obetydligt värde eller underkastade hastig förbrukning, t. ex. städ- och toalettartiklar. Enligt kammarrättens mening bör det ankomma på RSV att i anvisningar ange vissa typer av artiklar eller visst slags material, vilkas värde med hänsyn till de angivna synpunkterna inte skall behöva inventeras och värderas.

*Kammarrätten i Göteborg* anser att beredningen genom sitt förslag om att förbrukningsmaterial och förrådsartiklar skall räknas med vid varulagervärderingen driver principer om riktig periodisering av kostnaderna för långt. Enligt kammarrättens mening är inget av beredningens skäl tungt nog att motivera ett system som onödigtvis komplicerar lagerinventering och lagervärdering.

*FAR* anför att beredningens uppfattning beträffande redovisning av förrådsartiklar står i strid mot god redovisningssed såsom den kommit till uttryck i *FAR*:s förslag till rekommendationer i ämnet. Samma påpekanden görs av *bokföringsnämnden* (BFN) som också framhåller att det inte finns någon entydig definition avseende begreppen förbrukningsmaterial och förrådsartiklar. *Bokföringsnämnden* anför vidare:

BFN vill framhålla att det ej finns någon entydig definition avseende begreppen förbrukningsmaterial och förrådsartiklar. *FAR* har t. ex. i ett förslag till rekommendation gjort vissa andra definitioner. Det föreligger alltså olikheter mellan Företagsskatteberedningens och *FAR*:s definitioner.

BFN vill vidare framhålla att beredningens förslag dessutom på en speciell punkt helt strider mot praxis. Beredningen har föreslagit att korttidsinventarier som inte tagits i bruk skall tas upp som lagertillgång. Det är en redovisning som inte står i överensstämmelse med 13 § bokföringslagen. I motiven till denna paragraf anfördes: "Inventarier är i princip anläggningstillgångar. Som utredningen (1971 års utredning om bokföringslagstiftningen) framhållit bör dock inventarier som underkastats hastig förbrukning, jfr

punkt 3 a i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, kunna lämnas utanför balansräkningen och bokföras som kostnad under inköpsåret.”

Bland nämndens ledamöter redovisas två olika uppfattningar i fråga om vad som för närvarande gäller skattemässigt och vad som är tillämplig praxis i företagen i fråga om redovisning av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar. De ledamöter, som ställer sig positiva till beredningens förslag att lager av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar skall tas upp som tillgångsposter i balansräkningen, grundar sin uppfattning på att flertalet av de företag som berörs också av andra orsaker har behov av en anpassad kvantitativ redovisning av dessa poster. Att – i den mån det inte redan finns – komplettera denna redovisning med en värdemässig sådan, torde inte behöva medföra några avsevärda problem.

Det finns emellertid också de i nämnden, som hävdar att beredningens förslag kommer att innebära väsentliga förändringar för företagen. Den interna kontrollen ställer krav på en kvantitativ redovisning av posterna. Någon värdesättning sker dock normalt inte utan posterna behandlas i allmänhet som omkostnader och aktiveras följaktligen inte som lagertillgångar. Anledningarna till detta förfarande är flera.

a) Antalet poster som kan inrymmas i begreppen förbrukningsmaterial och förrådsartiklar är betydande. Ur praktisk synvinkel är det så gott som ogörligt att uppfylla de krav en lagerbokföring skulle ställa på notering av antal, inköpspris, återanskaffningspris vid bokslutstillfället, inkuransbedömning och inventering.

b) Flera industrier (skogs och verkstads) har synnerligen besvärliga (flera sagesmän säger omöjliga) definitionsproblem genom att en artikels slutdestination inte är definitiv vid dess anskaffning (omsättningstillgång, anläggningstillgång).

c) Arbetsinsatsen och därmed kostnaden att lagerbokföra skulle bli avsevärd, eftersom det rör sig om ett många gånger mycket stort antal artiklar (upp till 30 000). Gränsen för lagerhållning resp. förbrukning kan dessutom vara oklar (centraliserat lager med distribution till ett flertal enheter).

För framför allt de större företagen anses därför beredningens förslag komma att medföra en ökad administration (systemomläggningar, inventeringar, prisregistreringar etc.) som inte anses företagsekonomiskt motiverad. Principen att omkostnadsföra posterna medför ej något undanhållande utan endast förskjutning i tiden av skatt.

BFN har inte haft tid och resurser göra en egen undersökning av företagens praxis ifråga om redovisning av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar som kan ligga till grund för ett enat ställningstagande inom nämnden. Genom sitt uttalande vill nämnden främst göra beredningen uppmärksam på att det råder olika uppfattningar om hur företagen redovisar i praktiken.

Redovisningspraxis är uppenbarligen oklar på detta område. BFN som har till uppgift att verka för utvecklingen av god redovisningssed, ser det som angeläget att skattelagstiftningen inte går egna vägar, som endast gäller den skattemässiga redovisningen om inte synnerliga skäl talar härför.

I avvaktan på att god redovisningssed utvecklas och fastställs torde sålunda enligt nämndens mening finnas vissa skäl som talar för att man framgent godtar att bestånd av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar inte skall behöva tas upp i balansräkningen, om beståndet inte är större än vad som motsvarar ett normalt behov.

För förrådsmaterial och förrådsartiklar, som utgör anläggningstillgångar bör liksom nu gälla att de hänförs till det slag av anläggningstillgångar vartill

de hör, såvida de icke såsom "treårsinventarier" omkostnadsförts vid anskaffningen.

KF anser att beredningens förslag rörande förrådsartiklar och förbrukningsmaterial innebär en större aktiveringsskyldighet än vad som gäller enligt rådande skattepraxis. I synnerhet vänder sig KF mot uppfattningen att korttidsinventarier skall behandlas som varulager. Korttidsinventarier är, anför KF, till sin karaktär en anläggningstillgång som enligt särskilda bestämmelser i KL får omkostnadsföras under anskaffningsåret. Att redovisa tillgångar av detta slag som omsättningstillgångar torde strida mot god redovisningssed. Enligt KF:s uppfattning bör förrådsartiklar typ korttidsinventarier alltid få omkostnadsföras vid anskaffningen och inte aktivcras som varulager. Liknande synpunkter framförs av *Lantbrukarnas skattedelegation*, *Näringslivets skattedelegation*, *SHIO* och *Familjeföretagens förening*.

TOR delar beredningens ståndpunkt att förbrukningsartiklar som är att hänföra till korttidsinventarier, liksom förbrukningsmaterial bör betraktas som varulager. Eftersom beredningens bedömning skiljer sig från FAR:s preliminära rekommendationer är det emellertid enligt TOR:s mening av värde att frågan klarläggs antingen genom en lagregel eller i anvisningar från RSV.

## 2.4 Bokslutslager

Beredningens förslag om begränsat utrymme för lagernedskrivning i de fall då det är underförstått att den som har levererat visst varuparti skall – direkt eller genom förmedling av annan – återköpa partiet efter balansdagen har tillstyrkts av praktiskt taget samtliga remissinstanser som behandlat frågan. Likaså har förslaget att avskaffa den allmänna nedskrivningsrätten på s. k. rörelsefrämmande lager av rå- eller stapelvaror i huvudsak rönt ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Några remissinstanser menar dock att de föreslagna bestämmelserna bör preciseras ytterligare. I det sammanhanget anför bl. a. *RSV* och *länsstyrelserna i Södermanlands* samt *Göteborgs och Bohus län* att det av beredningen upprättade lagförslaget beträffande återköpsfallen behöver förtydligas så att det klarare framgår vilka situationer regeln tar sikte på. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* delar beredningens uppfattning att det finns ett behov av regler mot nedskrivning av bokslutslager:

Beträffande dessa så kallade återköpsfall har beredningen föreslagit, att nedskrivning inte skall godtas om det i samband med förvärvet träffats en överenskommelse mellan säljare och köpare av innebörd att säljaren eller ett denne närstående företag helt eller delvis åtagit sig att svara för eventuell förlust på grund av köpet. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att förekomsten av ett sådant muntligt eller skriftligt avtal kan påvisas. Med den utformning förslaget fått torde taxeringsmyndigheterna få svårt att klara bevisbördan. Det kan nämnas att i något fall har det förflutit nästan en månad innan återköpet effektuerats. Om köparen återsålt ett varuparti eller större

delen härav efter balansdagen eller på annat sätt fått sina kostnader maximerade genom åtagande som kan leda till leverantören borde detta i regel vara tillräckligt för att vägra nedskrivningen av samma varuparti. Med denna utformning av lagtexten skulle man även täcka in det fallet där en affärsförbindelse till leverantören uppträtt som bulvan.

Det bör framhållas att beredningens förslag inte träffar de fall där köparen utan hjälp av leverantören redan vid förvärvet träffar avtal om vidareförsäljning. Som exempel härå kan följande nämnas. Vid en nu pågående taxeringsrevision har konstaterats att ett bolag A under beskattningsåret sålt varor till bolaget B. Båda företagen finns i Sverige. Varuproducenten finns utomlands och fraktklausulen har regelmässigt varit fritt det främmande landet. Det har med andra ord inneburit att varorna direkt avlämnats till B, som därmed varit ägare till lagret och haft rätt till nedskrivning. Vid tiden för A:s bokslut har emellertid fraktklausulen mellan A och B ändrats till fritt leveransorten i Sverige. Detta har inneburit att bolaget A i stället under två dagar haft tillgång till ett nedskrivningsobjekt. Förslaget avser inte heller fall då avtal om vidareförsäljning med eller utan hjälp av leverantören träffats under tiden fram till balansdagen. I de mest påtagliga fallen representeras varorna här av innehavarpapper exempelvis i form av lagerbevis, konossement, lånetransaktionsbevis och överföringsrapporter. De sistnämnda användes bl. a. i oljehandeln som bevis på att en viss kvantitet samlagrad olja i en cistern bytt ägare. Lånetransaktionsbevis eller liknande benämning utgör en verifikation som visar att en viss del av leverantörens varulager hos tredje man tillhör köparen. För giltighet kräves då att den utomstående lagerhållaren underrättas. Genom att överlämna ett innehavarpapper först efter balansdagen kan detta medföra betydligt ökade nedskrivningsmöjligheter. I de beskrivna fallen som inte omfattas av den föreslagna lagstiftningen löper säljaren endast risken att den nya köparen blir insolvent. Länsstyrelsen som vid det praktiska arbetet uppmärksammat fallen ifrågasätter om inte en ny lagstiftning bör utformas så att den även omfattar dessa.

Beträffande bokslutslager har beredningen också föreslagit, att nedskrivning inte skall medgivnas för sådana råvaror eller stapelvaror som uppenbarligen anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning. Råvaror och stapelvaror har visat sig särskilt lämpade som bokslutslager eftersom överlåtelse kan ske enbart genom överlämnande av ett lagerbevis. Det oaktat är det tveksamt om en specialregel beträffande de s. k. rörelsefrämmande varorna skall införas. Den principiella invändningen mot en sådan regel är att köparen i det här fallet faktiskt står en affärsmässig risk. Med de allt vanligare kompensationsaffärerna, kan regeln få olyckliga konsekvenser. Länsstyrelsen avstyrker förslaget.

*Kammarrätten i Göteborg* ställer frågan om inte de av beredningen föreslagna spärreglerna mot bokslutslager föregriper lagstiftning om en allmän skatteflyktsklausul. Kammarrätten anför vidare:

Det kan ifrågasättas om beredningens förslag till spärregler över huvud taget är lämpliga. De innebär för det första att om det framgår av omständigheterna att det mellan säljare och köpare är överenskommet eller underförstått att ett varuparti direkt eller genom förmedling av annan efter balansdagen skall återköpas av leverantören så får avdrag för nedskrivning av den delen av lagret inte göras. För det andra är inte heller nedskrivning

tillåten på rå- eller stapelvaror som uppenbarligen anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning av varor.

Denna uppdelning i två regler är tvivelaktig. En del av de transaktioner som den första regeln skall hindra kan man även med gällande regler komma åt, nämligen de fall då det i realiteten aldrig förekommit någon transaktion. Många fall kommer dessutom att kunna underkännas med tillämpning av den andra regeln, speciellt om denna utsträcks till att avse alla slags varor. Om ett varulagerparti omedelbart efter balansdagen skall återköpas av säljaren kan man nämligen ofta anse att varorna anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning av varor. Därtill kommer att regeln i lagtexten uttryckts på ett sätt som enligt kammarrättens mening inte helt överensstämmer med motiven. I motiven åsyftar man sålunda fall av återköp medan lagtexten anknyter till det förhållandet att säljaren svarar för eventuell förlust på varupartiet. Lagtexten är dunkel och svårtolkad på denna punkt. Enligt kammarrättens uppfattning bör den första regeln slopas medan i stället den andra regeln utsträcks till att omfatta alla slags varor. Visserligen kan det hävdas att det innebär en mycket grannliga uppgift för skattemyndigheterna att avgöra vad som anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala omsättning eller förbrukning av varor. Regeln kommer säkerligen att föra med sig en del tvister. Man kan t. ex. tänka sig fall då det aktuella varupartiet består av varor som normalt används i rörelsen men inköpet betydligt överstiger det normala behovet och den skattskyldige motiverar sitt stora inköp med att man förutsåg en kraftig prishöjning. Det sagda är emellertid inte skäl nog för att man skall avstå från att införa en regel. Skattemyndigheterna har förutsättningar att klara av den bedömning som måste göras. Regeln siktar dessutom endast på "grova" fall, något som framgår av att det skall vara fråga om varor som *uppenbarligen* anskaffats för annat ändamål etc.

*Lantbrukarnas skattedelegation, Svenska företagens riksförbund, Näringslivets skattedelegation, SHIO och Familjeföretagens förening* tillstyrker den av beredningen föreslagna skatteflyktsregeln i återköpsfallen men avstyrker förslaget att begränsa nedskrivningsrätten av rörelsefrämmande lager.

#### *Näringslivets skattedelegation:*

Vi har ingenting att erinra mot beredningens förslag att varor som inköpts omedelbart före och sålts tillbaka till säljaren omedelbart efter balansdagen inte skall få inräknas i köparens varulager. Däremot kan vi inte tillstyrka att taxeringsmyndigheterna i andra fall skall ha möjlighet att underkänna lagernedskrivning på vad man anser utgöra "rörelsefrämmande" varor. Det måste rimligen förbehållas företagen att själva avgöra vilka affärsverksamheter man skall bedriva. Ett genomförande av detta förslag skulle endast ge upphov till meningslösa diskussioner om den bedrivna verksamhetens ändamål.

## 2.5 Supplementärregel I

För att vid tillfälliga lagerminskningar förhindra upplösning av lagerreserver med åtföljande beskattning finns en särskild regel i punkt I sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL. Regeln brukar benämnas supplementärregel I

och innebär följande. Om värdet av lagret efter inkuransavdrag vid beskattningsårets utgång är lägre än medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två föregående beskattningsåren får nedskrivning göras med 60 procent av nämnda medeltalsvärde. Vid större lagerminskningar kan regeln leda till att varulagrets värde upptas till negativt värde genom avsättning till s. k. lagerregleringskonto.

Beredningens uppfattning att det kan finnas anledning att ingripa mot missbruk av supplementärregel I då varupartier överförs mellan koncernföretag eller företag med intressegemenskap delas av de flesta remissinstanser som tagit upp frågan. Omkring hälften av dessa remissinstanser tillstyrker också den av beredningen valda metoden, dvs. att lagervärdet vid beskattningsårets utgång skall ökas med värdet av lagertillgångar som avyttrats till ett närstående företag. I vissa remissyttranden föreslås dock att skatteflykt genom utnyttjande av supplementärregel I skall förhindras på det sätt som angetts i ett särskilt yttrande till beredningens betänkande (s. 663 f.). Enligt detta yttrande bör samtliga bolag, som tillhör koncern eller som av annan anledning är att anse som närstående, åläggas att tillämpa samma lagernedskrivningsregel, således antingen huvudregeln eller supplementärregel I. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* avvisar den i det särskilda yttrandet föreslagna metoden under motivering bl. a. att utredning saknas om vilka konsekvenser en enhetlig lagernedskrivningsprincip skulle få hos koncernföretag som har helt skilda verksamheter och som saknar egentligt inre samband. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser att beredningens metod och den i det särskilda remissyttrandet omnämnda metoden inte utesluter utan snarare kompletterar varandra.

*Näringslivets skattedelegation* säger sig inte vilja motsätta sig beredningens förslag om att supplementärregel I inte skall få användas vid icke affärsmässiga överföringar mellan koncernföretag. Enligt delegationens uppfattning bör tillämpningen av den föreslagna regeln dock vara restriktiv.

## 2.6 Märkt virke och avverkningsrätter

Vad beredningen anfört om den skattemässiga behandlingen av avverkat virke har i allmänhet lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. En remissinstans, *länsstyrelsen i Malmöhus län*, gör dock vissa invändningar:

Beredningen har valt att i ett särskilt avsnitt behandla virke som kvarblivit i säljarens vård men som är märkt för köparens räkning i enlighet med vad som föreskrivs i lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke. Eftersom sådant virke inte får tas i anspråk för säljarens skulder anser beredningen att detta bör likställas med levererat virke.

Fråga synes fortfarande vara om separationsrätt i konkurs. Enligt *Walin: Separationsrätt* (Lund 1975, sid. 26) har lagstiftaren vid den nämnda lagens tillkomst inte avsett att märkningen skall anses likvärdig med besittningsta-

gande annat än i fråga om separationsrätt gentemot säljarens borgenärer. Lagen torde inte heller vara lättillämpad eftersom den förutsätter att det vid köp av visst virke är brukligt att man genom märkning anger vad som tillkommer köparen. Lagen anknyter sålunda till sedvana inom branschen. Det kan i vissa fall vara förenat med betydande svårigheter att fastställa om en ny sedvänja uppkommit eller en gammal sedvänja upphört. Med hänsyn till tillämpningssvårigheterna bör ifrågavarande slag av märkt virke inte jämställas med levererat virke om det inte föreligger tungt vägande skäl härför. Några sådana skäl har inte redovisats av beredningen.

## 2.7 Värdering av djur

Flertalet remissinstanser delar beredningens uppfattning att de nuvarande bestämmelserna för värdering av stamdjur (inkl. rekryteringsunderlag) kan leda till att orealiserade vinster måste tas till beskattning. Den av beredningen anvisade metoden för att komma till rätta med detta problem, nämligen att ge den skattskyldige rätt att värdera stamdjur efter det lägsta av de av RSV fastställda värdena för det löpande beskattningsåret eller för något av de fem närmast föregående beskattningsåren, har dock mottagits negativt vid remissbehandlingen. En allmän uppfattning bland remissinstanserna är att det åsyftade resultatet kan uppnås med enklare regler än de som beredningen föreslagit.

### *RSV:*

De flesta jordbrukare beskattas i dag enligt bokföringsmässiga grunder. Denna ordning blir obligatorisk om ett par år. Därmed föreligger i dag endast i undantagsfall det tidigare vanliga problemet att skilja mellan stamdjur och omsättningsdjur och inom kort kommer detta problem att helt vara ur världen. Om beredningens förslag genomförs kommer emellertid beskattningsmyndigheterna åter att ställas inför vanskliga avgöranden om var gränsen går mellan stamdjur och omsättningsdjur. Vidare uppkommer problemet att skilja mellan nyuppsättning och ersättningsanskaffning. Erfarenhetsmässigt medför dessa gränsdragningar så stora svårigheter att RSV avstyrker genomförandet av beredningens förslag.

Om den beskattningseffekt som följer av värdestegringen på jordbrukarnas djur skall undanröjas bör detta ske på annat sätt än som föreslagits, t. ex. genom att större nedskrivning tillåts på nötkreatur, inklusive omsättningsdjur, än på andra lagertillgångar. En sådan större nedskrivning kan lämpligen konstrueras så, att RSV i sina årliga anvisningar fastställer nötkreaturens värde till ett visst procenttal av de verkliga genomsnittspriserna för ifrågavarande period. På motsvarande sätt bör i så fall nedskrivningsunderlaget för sådana mera värdefulla djur som inte finns med i RSV:s värderingstabell tas upp till samma procenttal av djurens saluvärde. Frågan om hur stor procentandel av de verkliga priserna som bör ligga till grund för RSV:s anvisningar kräver närmare utredning.

*Lantbrukarnas skattedelegation* anför att det primära målet bör vara att tillskapa en möjlighet för lantbrukarna att inventera djurlagret efter anskaffningskostnaden. Delegationen är dock klar över att en exakt sådan värde-

ringsmetod är praktisk omöjlig att tillämpa. Enligt delegationens uppfattning gäller det därför att söka sig fram till en hanterlig metod. låt vara med schablonmässiga inslag, som kan leda till någorlunda riktigt resultat.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Beredningen begränsar sitt förslag till stamdjur inkl. rekryteringsunderlag. Härigenom skulle man i jordbruksbeskattningen återinföra ett av de mera frekventa tvisteämnena från den gamla kontantprincipen, nämligen gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur. Delegationen kan inte finna detta vare sig önskvärt eller nödvändigt. Dessutom är det principfrämmande att för vissa slag av tillgångar framtinga beskattning av icke realiserade vinster. Oavsett djurets ålder vid inventeringstillfället lär det vid egenuppfödning inte kunna hävdas annat än att dess anskaffningsvärde (produktionskostnad) i normalfallet understiger RSV:s normvärde. Delegationen kan därför inte acceptera att det vid inventeringen skall göras åtskillnad mellan stamdjur och omsättningsdjur. Såväl enkelhetskravet som materiella skäl talar för att samma princip skall gälla över hela linjen.

Ett praktiskt sätt att lösa problemet kan vara ett stadgande av innebörd, att djurlager får inventeras med utgångspunkt från normala relationer mellan produktionskostnader och allmänna saluvärden för olika slag av djur. På dessa anskaffningsvärden (produktionskostnader) får gängse nedskrivningsregler för lager tillämpas. Även om ett sådant system till stor del måste bygga på schabloner – sådana är som förut sagts ofrånkomliga i sammanhanget – skulle det dock i princip innebära likformiga lagervärderingsregler mellan lantbrukare och rörelseidkare.

Enligt tillgängliga data kan uppfödningsekostnaden för en kalvfärdig kviga genomsnittligt beräknas till knappt 80 procent av dess allmänna saluvärde. Även för övriga egenproducerade djur kan "anskaffningskostnaden" beräknas till cirka 80 procent av allmänna saluvärdet. Avvikelser härifrån förekommer givetvis, bl. a. beroende på omfattningen av egen kapitalinsats, anställd arbetskraft och variationer i prisläget, men dessa avvikelser torde få accepteras för enhetlighetens skull.

Delegationen föreslår således följande modifieringar i beredningens förslag.

Vid tillämpning av huvudregeln skall gälla att inventerade värdet skall upptagas till 80 procent av det lägsta av RSV:s normvärden, som fastställts för djur (såväl stamdjur som omsättningsdjur) av motsvarande slag under beskattningsåret eller något av de föregående fem åren. Supplementärregel I skall få tillämpas i vanlig ordning. Vid nyuppsättning under de senaste sex beskattningsåren kan eventuellt föreskrivas att inventering får ske endast med utgångspunkt från det lägsta av de normvärden som fastställts efter nyuppsättningstillfället. Enligt delegationens uppfattning vore det dock knappast förenat med större risker om man avstod från särregler för nyuppsättningsfallen, eftersom den nyetablerade lantbrukaren sällan skulle ha möjligheter att omedelbart skriva sitt djurlager "i botten".

### **3 Lagen om allmänna investeringsfonder (avsnitt 8.2.5 och 12.1)**

#### **3.1 Allmänna synpunkter**

Företagsskatteberedningens syn på investeringsfonderna som ett medel att – vid sidan av de konjunkturpolitiska syftena – stimulera företagets allmänna

tillväxt och konsolidering över huvud taget godtas eller lämnas utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Några remissinstanser, *LO*, *riksbanken*, *Svenska kommunförbundet* och *TCO*, betonar dock fondernas konjunkturpolitiska funktion.

*LO:*

Investeringsfondssystemet har sedan första hälften av 1970-talet tappat sin funktion att vara ett konjunkturpolitiskt styrmedel i första hand. I praktiken har det fått en resultatutjämnande roll samt öppnat möjligheter för lönsamhetsstöd till företagen i en avmattningsperiod. När investeringsfundsreglerna nu ses över måste en förutsättning vara att de skall återfå sin egentliga roll som stabiliseringspolitiskt styrmedel.

*Riksbanken:*

Vad gäller förslagen till ändringar i investeringsfondssystemet vill fullmäktige framför allt betona den stabiliseringspolitiska fördel som ligger i att företagens möjligheter att bilda obeskattade reserver i ökad utsträckning knyts till investeringsfondssystemet. De obeskattade reserver som bildas genom avsättning till investeringsfond skiljer sig nämligen på flera sätt från övriga obeskattade reserver. Bl. a. har samhället en hög grad av inflytande över när och hur de avsatta medlen utnyttjas. Detta gör investeringsfonderna till ett viktigt konjunkturpolitiskt - och även delvis regionalpolitiskt - styrmedel.

En minoritet (en ledamot) i riksbanksfullmäktige anser att följande tillägg skall göras till det ovan anförda:

Under senare år har emellertid investeringsfondernas betydelse som styrmedel minskat. Detta hänger samman med att investeringsfonderna under lång tid har fått utnyttjas relativt fritt. En förutsättning för att den potentiella ökning av styrmöjligheterna som utvidgningen av investeringsfonderna innebär verkligen skall kunna tas till vara är därför att man på sikt återgår till en mer selektiv politik vad gäller utnyttjande av investeringsfonderna.

*Svenska kommunförbundet:*

Med hänsyn till att ovannämnda nya regler om avsättning till resultatutjämningsfond och lagernedskrivning för vissa företag och branscher dock sannolikt kommer att ge ett minskat sammanlagt reserveringsutrymme föreslår beredningen att 50 % mot f. n. 40 % av årsvinsten får avsättas till investeringsfond. Enligt styrelsen, som från kommunal synpunkt inte har något att erinra mot förslaget, bör fonderna genom den vidgade avsättningsmöjligheten få och ges ökad konjunkturpolitisk funktion.

*TCO:*

TCO vill, som tidigare påtalats, understryka att en restriktivare fri vinstreglering automatiskt ökar omfattningen av den bundna reserveringen. En lägre nivå för de fria vinstdispositionerna motsvarar därför inte en

motsvarande lägre nivå för företagens möjligheter till resultatreglering utan accentuerar möjligheten att använda vinstdispositionerna för att i än högre grad häva konjunkturfluktuationer. TCO menar emellertid att skäl finns att ytterligare fokusera det konjunkturpolitiska inslaget för de i skattehänseende förmånliga reglerna som är knutna till investeringsfondssystemet.

Beredningens förslag att ta in det föreslagna förändrade regelsystemet i en ny lag tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. Flera av dem påpekar att den nuvarande lagen är svåröverskådlig. *Näringslivets skattedelegation* och *KF* tar särskilt upp frågan om samordning med övrig fondlagstiftning.

#### *Näringslivets skattedelegation:*

Företagsskatteberedningen hade enligt direktiven i uppgift att samordna bestämmelserna rörande konjunkturinvesteringssonder och andra i skattelagstiftningen utnyttjade fondsystem. Beredningen har gjort en genomgång av lagstiftningen om konjunkturinvesteringssonder och framlägger förslag om en helt ny lag. Samordningen i övrigt har emellertid beredningen avstått ifrån.

Enligt vår mening är det nödvändigt att en sådan samordning sker, så att tidigare investeringsfondsavsättningar får tas i anspråk på samma villkor som de nu föreslagna. Detta skedde också när 1955 års investeringsfonder infördes. Vi vill i detta sammanhang särskilt peka på några punkter där en samordning bör ske, nämligen ändamålen för vilka fonden får tas i anspråk, investeringsavdragets storlek, effektiv beskattning vid återföring av fond och överföring av fond. Om en samordning inte sker på dessa punkter, kan – med hänsyn till den föreslagna regeln i övergångsbestämmelserna om att tidigare fondavsättningar måste tas i anspråk före fondavsättningar enligt de nya reglerna – underliga effekter uppstå. Så t. ex. kan ett företag, som vill ta i anspråk sin nya fond för forskningsändamål, inte göra det så länge företaget har gamla investeringsfonder kvar.

Vid sidan om lagstiftningen om konjunkturinvesteringssonder finns det en rad andra avsättningsmöjligheter till fonder o. d. inom det svenska skatteväsendet. Även om det i och för sig inte är av större olägenhet att olika fonder med speciella ändamål behandlas i separata lagar behövs en samordning av de olika begrepp som används i de olika lagarna. Det vore vidare av värde om en samlad genomgång av lagstiftningen görs för att finna gemensamma tekniska lösningar i likartade frågor. Vi anser därför att en särskild teknisk översyn snarast bör verkställas.

#### *KF:*

KF finner de föreslagna reglerna för allmän investeringsfond i flera hänseenden enklare än de nuvarande att praktiskt tillämpa. De skulle emellertid innebära att man under ganska lång tid framåt har tre olika regelsystem för investeringsfonder – 1947 års, 1955 års och föreslagna regler – att tillämpa vid anspråktagande eller återföring av fondmedel. Förbundet ifrågasätter om det ej är möjligt att tillämpa de nya reglerna även på 1947 och 1955 års fonder och därigenom underlätta hanteringen hos såväl skattskyldiga som myndigheter.

### 3.2 Lagens tillämpningsområde

Enligt lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning tillkommer rätt att göra fondavsättning aktiebolag, ekonomisk förening och sparbanksförening. Företagsskatteberedningen föreslår ingen ändring i detta avseende. Beredningens ställningstagande lämnas i allmänhet utan erinran. *Länsstyrelserna i Kalmar och Hallands län* samt *Sveriges häradsallmänningsförbund* anser emellertid att även andra företagsformer skall få rätt att göra fondavsättningar.

#### *Länsstyrelsen i Kalmar län:*

De regler som för närvarande gäller för investeringsfond för konjunkturutjämning liksom de nya regler som föreslås gäller endast för juridiska personer. Länsstyrelsen anser att dessa regler bör konstrueras på så sätt att de blir tillämpliga för alla företagsformer. Det förslag om allmän investeringsreserv som föreslås för enskilda rörelseidkare bör därför inte genomföras.

*Länsstyrelsen i Hallands län*, som ställer sig avvisande till förslaget om allmän investeringsreserv, anför:

Länsstyrelsen vill emellertid tillstyrka att egenföretagarna på annat sätt får möjlighet till fondavsättning för investering om nu sådana behov verkligen föreligger. Detta bör då ske på så sätt att investeringsfundsinstitutet utvidgas till att avse också fysiska personer. Samma regler beträffande avsättning och ianspråktagande av fondmedel bör då gälla som för aktiebolagen. Insättning på räntelöst konto i riksbanken får dock med anledning av de olika skattesatserna för aktiebolag och fysiska personer ske efter annan procentsats, förslagsvis med 75 % av avsättningens belopp. Individuell tillståndsgivning för ianspråktagande i den utökade kretsen av fondinnehavare kommer naturligtvis att innebära merarbete för tillståndsgivande myndigheter. Detta synes dock vara en ofrånkomlig olägenhet.

*Sveriges häradsallmänningsförbund* anser att även häradsallmänningar skall få göra avsättning till allmän investeringsfond.

### 3.3 Sammanlagning av investeringsfond för rörelse och investeringsfond för skogsbruk till en gemensam fond

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser med undantag för *Näringslivets skattedelegation*. Delegationen erinrar om att ett slopande av skogsfonderna övervägdes vid den översyn av konjunkturinvesteringssystemet som färdigställdes år 1962 och att tanken då avvisades bl. a. under hänvisning till att den kommunala beskattningen påverkades. Delegationen anför vidare:

Nu blir visserligen sistnämnda skäl av mindre bärkraft om beredningens förslag rörande en bolagsskatt och dess fördelning på kommuner genomförs. I annat sammanhang förespråkar vi sammanföring till en förvärvskälla av

skogsbruk och industriell bearbetning av skogsprodukter. Om detta förslag genomförs och även separata, enbart skogsägande bolag i koncernen tas med skulle i praktiken endast en fond behövas. Innan så skett är det emellertid lämpligt att ha kvar skogsfonderna. För vår del anser vi att konjunkturinvesteringsfondssystemet innebär sådana fördelar för samhället att den dubbelräkningseffekt, som utredningen hänvisar till, inte har särskilt stor betydelse. Tvärtom är det önskvärt att stora avsättningar görs till investeringsfond i högkonjunkturlägen – vilket är ägnat att hålla tillbaka överhettningstendenser – för att i stället användas i lågkonjunkturlägen. Det är självfallet ofta en fråga för företaget var dess satsningar skall göras – inom industridelen eller skogsbruksdelen. Viss risk finns för att skogsbruksdelen blir sämre tillgodosedd om man lägger hela investeringsfonden i rörelsedelen. Frågan sammanhänger med den blivande utformningen av skogspolitiken. 1973 års skogsutredning har nyligen avgivit ett betänkande i denna fråga, som f. n. är föremål för remissbehandling. Bl. a. föreslår skogsutredningen en obligatorisk avsättning för besöksåtgärder i samband med avverkning samt en årlig insättning för andra skogliga ändamål. Båda dessa avsättningar förutsätts vara avdragsgilla vid beskattningen och belopp som uttas för sitt ändamål skall beskattas. Det är svårt att bedöma behovet av speciella ytterligare avsättningar, om skogsutredningens förslag genomförs. Uppenbart är emellertid att detta inte tillgodoser några som helst konjunkturpolitiska ändamål.

### 3.4 Avsättningsgrundande belopp

Beredningens uppfattning att avsättning till investeringsfond för rörelse även fortsättningsvis bör baseras på den i bokslutet redovisade årsvinsten före skatter och fondavsättningar lämnas i allmänhet utan erinran.

AO och några länsstyrelser framför emellertid kritiska synpunkter.

AO:

Anvisningarna till 2 § innehåller definitionen på den årsvinst som skall vara avsättningsgrundande. Här anges att den bokföringsmässiga vinsten – före skatter och fondavsättning – skall ökas med bl. a. donationer, dvs. avsättningen skall basera sig på den skattepliktiga vinsten före denna icke avdragsgilla kostnad. Regeln har oförändrad tagits över från nuvarande bestämmelser. Det är en riktig princip att det är det skattepliktiga överskottet som får fonderas och användas för avskrivning på nyanläggningar. Av praktiska skäl är det dock nödvändigt att göra så få avsteg som möjligt från den bokföringsmässiga vinsten. Donationer är alltså ett sådant. En mer väsentlig post med vilken basen för avsättning bör korrigeras är skattefria aktieutdelningar. Även obligationsvinster och realisationsvinster skulle finnas skäl att undanta. Genom att bygga upp ett företag som en koncern i flera aktiebolag kan företagen systematiskt öka den andel av koncernens vinst som kan avsättas till investeringsfond utöver vad som vore möjligt om företaget bedrev hela verksamheten i ett enda bolag. Den vinst som i ett bolag återstår efter maximal fondavsättning kan nämligen delas ut till ett moderbolag för att där ingå i ytterligare en avsättningsbas. Starka principiella skäl talar för att åtminstone de skattefria aktieutdelningarna inte görs avsättnings-

grundande. Genomförs beredningens förslag att förenkla kedjebeskattningsbestämmelserna behöver det inte bli några praktiska problem med en sådan regel.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* framhåller till en början att styrelsen delar företagsskatteberedningens uppfattning att investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för rörelse bör slås samman till en gemensam fond samt anför:

För att ytterligare jämställa verksamhet som drivs i olika företagsformer anser länsstyrelsen i likhet med vad som föreslagits för allmän investeringsreserv att avsättningen begränsas till 50 % av årsvinsten som är hänförlig till inkomstslagen rörelse, jordbruk och eventuellt bokföringsskyldig ägare av annan fastighet. Andra inkomstslag medräknas således inte i avsättningsunderlaget. En dylik gränsdragning är enkel att tillämpa och ger en bättre överensstämmelse mellan syftet och ändamålet med avsättningen och ianspråktagandet. Avgränsning kan med lätthet göras på det formulär företaget är skyldigt att avlämna enligt förslaget till utformningen av 19 §.

*Länsstyrelsen i Örebro län*, som inte har något att erinra mot att taket för avsättning till investeringsfond höjs till 50 % av årsvinsten, anför:

Denna utökade avsättningsrätt gör det emellertid mer angeläget att tillse att avsättningen endast görs från intäkter i förvärvskällan. Vid beräkning av årsvinsten bör därför frånräknas intäkter som inte alls är skattepliktiga eller inte hänförliga till förvärvskällan, exempelvis realisationsvinster, vilka ofta kan uppgå till stora belopp. För att man inte skall behöva justera årsvinsten för bagatellartade dylika belopp bör justering av årsvinsten kunna underlåtas om dylika intäkter understiger 10 % av årsvinsten.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* anser det omotiverat att fondavsättning skall få göras på skattefria inkomster och inkomster hänförliga till andra inkomstslag än rörelse och jordbruk. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Norrbottens län*.

Några av näringslivets organisationer tar upp det förhållandet att en förutsättning för att få göra en fondavsättning är att företaget redovisar vinst. *Näringslivets skattedelegation* erinrar om att de mindre aktiebolagen och framför allt de som ägs av en enda person eller familj traditionellt inte redovisar någon skattepliktig inkomst av verksamheten. I stället söker företagsledaren/aktieägaren ta ut bolagets vinst i form av lön. Delegationen anför vidare:

Självfallet har de företag som främst söker undvika denna dubbelbeskattning genom att bolagsvinsten delas ut i form av lön inte samma fördelar som andra att ansluta sig till och använda sig av konjunkturinvesteringsfondssystemet. Härför krävs att företaget redovisar vinst som oftast blir beskattad. Emellertid är det av värde att även dessa företag kan utnyttja investeringsfondssystemet och därmed få snabb avskrivning av belopp som tas i anspråk under lågkonjunkturer. Det är också av värde för det allmänna att även denna grupp företag i högkonjunkturlägen binder belopp för framtida investeringar i stället för att genom investeringar i högkonjunkturen

medverka till en överhettning. För att göra detta ekonomiskt möjligt för dessa företag skulle den ändringen i konjunkturinvesteringsfondslagstiftningen kunna göras att avsättningsbeloppet inte nödvändigtvis alltid begränsas till en viss andel av årsvinsten. Företag, och då särskilt de mindre, skulle kunna tillåtas göra avsättning oberoende av om det redovisar vinst eller ej och oberoende av hur stor vinsten är. Naturligt är då att avsättningens storlek begränsas, exempelvis till 100 000 à 200 000 kr.

*SHIO* och *Familjeföretagens förening* anser att beredningens förslag att inflationens effekt på avskrivningsreglerna skall lösas genom investeringsfondavsättningar gör det angeläget att även de mindre aktiebolagen får praktisk möjlighet att göra sådan avsättning. Enligt organisationerna skulle det bl. a. med tanke på samhällets stabiliseringspolitik vara lämpligt att även dessa företag ges möjlighet till investeringsfondavsättningar. Organisationerna föreslår därför att alla aktiebolag skall få göra avsättningar till investeringsfonder oavsett de visar vinst eller ej samt att den tillåtna avsättningens storlek inledningsvis bör begränsas till exempelvis 100 000 eller 200 000 kr. Beloppet skall justeras med hänsyn till penningvärdets utveckling.

*Svenska företagares riksförbund* framhåller att ett avskaffande av kravet att avsättning endast får ske av viss del av årsvinsten avsevärt skulle uppmuntra användningen av investeringsfondssystemet. Förbundet föreslår därför att även bolag utan redovisad årsvinst ges rätt att, åtminstone inom vissa gränser, göra avsättning till investeringsfond.

### 3.5 Avsättningens storlek och spärrkontoinbetalning

Beredningens förslag att den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond ökas till 50 % samt att 50 % av det avsatta beloppet skall inbetalas till riksbanken tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser med undantag för *riksbanken*, som anser det befogat med en större höjning av procentsatsen för inbetalning till riksbanken. *LO* tillstyrker förslaget under den förutsättningen att investeringsfondssystemet återfår sin roll som stabiliseringspolitiskt styrmedel. Enligt organisationen bör ändringen genomföras först då normala förhållanden uppnåtts och generella tillstånd att använda fondmedel inte givits under viss tid.

### 3.6 Tidpunkt för inbetalning till riksbanken och påföljd vid för sen inbetalning

Flertalet remissinstanser instämmer i beredningens uppfattning att för sen inbetalning till riksbanken skall kunna godtas om företaget erlägger en särskild avgift. Kritik har dock riktats mot reglernas närmare utformning. Endast *länsstyrelsen i Älvsborgs län* avstyrker helt förslaget.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Länsstyrelsen avstyrker förslaget att företagen skulle få rätt att mot viss avgift senarelägga sin inbetalning till riksbanken. Denna möjlighet kan komma att utnyttjas i sådan utsträckning att bestyret med kontroll och indrivning av den föreslagna särskilda avgiften blir betungande och personalkrävande. Nuvarande föreskrift i 4 §, som ger regeringen möjlighet att – om synnerliga skäl föreligger – medge att inbetalning får verkställas vid en senare tidpunkt, är ur administrativ synpunkt lätthanterlig och torde ge företagen ett tillräckligt skydd mot "olycksfall" i samband med inbetalning av kontomedel.

Den föreslagna bestämmelsen att en inbetalning skall kunna – eventuellt efter erläggande av särskild straffavgift – godtas under hela taxeringsperioden kritiserar av flera remissinstanser. Kritiken går ut på att det för taxeringsnämndernas del är opraktiskt att låta företag göra inbetalningar till riksbanken, som skall beaktas av nämnderna, på den sista dagen som nämnderna har behörighet att fatta beslut. *RSV, AO och länsstyrelserna i Uppsala, Väster-norrlands, Västerbottens och Norrbottens län* anser därför att tidsgränsen bör sättas så att taxeringsnämnderna för sin handläggning får en månads rådrum oavsett när taxeringsperioden slutar.

*TOR och länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Gotlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Jämtlands län* anser att inbetalningen skall få ske senast den 30 juni taxeringsåret även sedan taxeringsperioden numera förlängts. Enligt *länsstyrelsen i Östergötlands län* bör en inbetalning endast godtas om den görs senast två månader efter den dag företaget haft att avlämna självdeklaration.

Några remissinstanser framför kritik mot avgiftssystemets utformning. *Länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus, Västernorrlands samt Norrbottens län* anser att avgiften vid försenad inbetalning bör bestämmas till 2 % om inbetalningen sker högst en månad för sent och 4 % av det för sent erlagda beloppet i andra fall. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* menar att avgiften bör sättas till 2 % om inbetalning sker högst en månad för sent och till 4 % om inbetalningen sker mer än en månad men mindre än två månader för sent. Enligt *länsstyrelsen i Kalmar län* och *TOR* bör avgiften beräknas med utgångspunkt från den dag då självdeklaration enligt huvudregeln skall vara avlämnad. *Kammarrätten i Stockholm* och *länsstyrelsen i Jämtlands län* föreslår att avgiften beräknas efter en ränta på 1 % för varje påbörjad kalendermånad räknat från den tidpunkt då självdeklarationen normalt skall vara avlämnad.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län:*

Många av de företag som inbetalar medel på investeringskonto åtnjuter anstånd med deklarationen. Motsvarande anstånd med inbetalningen till riksbanken åtnjutes. Genom den förlängda taxeringsperioden kommer sannolikt anståndstiderna att förlängas. Rättviseskäl talar för att den särskilda

avgift som utgår vid försenad betalning anknyts till deklarationstidpunkten enligt 34 § taxeringslagen i stället för anståndstidpunkten. Det kan inte anses rimligt att de företag som inte i tid kan fullgöra sina förpliktelser enligt 34 § taxeringslagen förutom deklarationsanståndet erhåller en räntevinst genom en senare inbetalning till räntelöst konto hos riksbanken. I enskilda fall kan räntevinsten uppgå till avsevärda belopp. Enligt lagstiftningen om arbetsmiljöfond skulle ränta erläggas efter 12 procent för år. Avgiften vid försenad inbetalning kan lämpligen beräknas efter en ränta om 1 procent för varje påbörjad kalendermånad räknat från de tidpunkter som anges i 34 § taxeringslagen. Avgiften bör vara avdragsgill vid taxeringen.

AO anser att beredningens förslag till avgiftssystem fått en mindre lämplig utformning. Han erinrar först att ett anstånd med deklarationens avlämnande medför att inbetalning får göras senare än den 15 februari respektive den 31 mars och anför vidare:

Företagen får alltså ett ekonomiskt intresse av att få avge deklaration så sent som möjligt. Betydelsen av detta bör ses mot bakgrund av den fr. o. m. år 1979 förlängda taxeringsperioden. I regel torde investeringsfondsavsättningarna planerats och beräknats långt före deklarationens avlämnande. Inte minst gäller detta i de stora företagen med tryckta årsredovisningar. Fondavsättningen är en bokslutsdisposition och inte en deklarationspost. Jag föreslår därför att ränta skall utgå på medel som inbetalas efter den 31 mars. Räntan bör vara avdragsgill. Efter viss tid – t. ex. en månad resp. en månad efter det deklaration skolat inges efter anstånd – bör räntan höjas kraftigt eller ersättas av en icke avdragsgill avgift.

#### *Länsstyrelsen i Örebro län:*

Inbetalning till riksbanken skall såväl enligt gällande regler som enligt beredningens förslag ske senast den dag, då allmän självdeklaration skall avlämnas. Länsstyrelsen vill ifrågasätta om inte inbetalningen bör knytas till bokslutstidpunkten i stället för till deklarationsavlämnandet. Inbetalning bör enligt länsstyrelsen ske inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång. I enlighet med beredningens förslag bör dock en senare inbetalning kunna grunda avdragsrätt. Sådan inbetalning bör dock av bl. a. kontrollskäl inte få ske senare än 30 juni, under förutsättning att taxeringsperioden utgår tidigast 31 oktober. Vid sådan senare inbetalning bör särskild avgift utgå med en procent för varje påbörjad månad som inbetalning skett senare än enligt de ordinarie reglerna.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller att procenttalets storlek bör anpassas till de tal som i framtiden kommer att gälla andra förseningsavgifter i uppbördssystemet och då utformas efter räntemodell.

Enligt företagsskatteberedningen skall restavgift utgå om den särskilda avgiften vid för sen inbetalning inte erläggs. Detta kritiserar *länsstyrelsen i Malmöhus län* som anför:

I sådana fall av ovilja eller oförmåga att inbetala lagstadgad avgift synes det länsstyrelsen som om utebliven avdragsrätt för avsättningen är en effektivare och administrativt mindre betungande sanktionsform. Mot bakgrund av att

en av grundtankarna med investeringsfondssystemet är att företagens vinster till viss del och under viss tid skall "steriliserar" för att tas i anspråk vid tidpunkt då det ur arbetsmarknadssynpunkt eller för företaget är mest ändamålsenligt att investeringar göres, framstår det inte som orimligt att i sådant fall av kvalificerat dröjsmål med inbetalning – av först hälften av avsatt belopp och sedan den särskilda avgiften – avdragsrätten går förlo-rad.

### 3.7 Fria sektorn

Företagsskatteberedningen föreslår inga ändringar i reglerna om den s. k. fria sektorn. Ett par remissinstanser, *Näringslivets skattedelegation* samt *SHIO* och *Familjeföretagens förening* anser dock att ändringar är befogade.

#### *Näringslivets skattedelegation:*

En viktig faktor för att investeringsfondssystemet skall kunna medföra ökade sysselsättningseffekter under lågkonjunkturer är att företagen har planer som är väl utarbetade, exempelvis på att verkställa nybyggnader och ombyggnader under lågkonjunkturer. Givetvis har större företag bättre möjligheter än de mindre att med korta mellanrum ta i anspråk investeringsfondmedlen för investeringar i byggnader eller maskiner. De mindre företagen som förhållandevis sällan gör större investeringar inom byggnadssektorn riskerar att få en förhållandevis stor del av avsatta medel låsta på investeringsfonden under en tämligen lång tid. Enligt vår mening bör detta förhållande tas till intäkt för en ändring av reglerna rörande den fria sektorn, varom bestämmelser finns i 4 § i den föreslagna lagen om allmänna investeringsfonder. Enligt förslaget utgör liksom nu den fria sektorn 30 procent av det ursprungligen avsatta beloppet men om fonden får tas i anspråk efter tillstånd beskärs denna fria sektor i motsvarande mån. Om således fonden får tas i anspråk efter tillstånd inom femårsperioden med mer än 30 procent av det ursprungligen inbetalade beloppet bortfaller rätten att utnyttja den fria sektorn. Enligt vår mening bör rätten att använda den fria sektorn vara absolut. Om således medlen inte fått tas i anspråk efter tillstånd till större del än till 70 procent, bör de medel som inestått i fem år få användas såsom en fri sektor utan tillstånd.

Samma förslag framförs av *SHIO* och *Familjeföretagens förening* som också framhåller att en sådan justering av den fria sektorn i stor utsträckning skulle öka de mindre och medelstora företagens intresse för investeringsfonder. Den stabiliseringspolitiska effekten av dessa skulle därmed förstärkas.

### 3.8 Tillståndsbesluten

Förslaget att de nuvarande särreglerna för frisläpp av fondmedel enligt 9 § 3 mom. skall slopas och att ett företag som fått tillstånd att utnyttja en framtida fondavsättning skall kunna ta avsättningen i anspråk – och återfå de till riksbanken inbetalade medlen – så snart som taxeringsnämnden godkänt fondavsättningen lämnas i allmänhet utan erinran. *Länsstyrelserna i Öster-*

*götlands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands samt Västernorrlands län framför dock kritiska synpunkter.*

*Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

Enligt beredningen bör ett företag, som fått tillstånd att utnyttja kommande avsättning kunna återfå riksbanksmedlen så snart som taxeringsnämnden godkänt fondavsättningen. Tidigaste dagen bör dock enligt länsstyrelsens mening anges till efter taxeringsperiodens slut för att rättvisa ska råda mellan företagen och för att kostsam särbehandling ska kunna undvikas av sådana företag som eventuellt begär förtursbehandling i taxeringsnämnden i syfte att extra snabbt kunna få ut pengar från riksbanken. Om investeringen är synnerligen angelägen bör emellertid tillståndsgivande myndighet kunna medge dels att inbetalningen till riksbanken inte behöver göras och dels att avsättningen får tas i anspråk innan taxeringsperioden gått till ända.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Företag som erhållit preliminärt beslut begär ofta hos vederbörande taxeringsnämnd att dess taxering skall behandlas med förtur. Hittills har nämnden brukat tillmötesgå en sådan begäran och i protokollsutdrag redovisat sitt beslut redan innan taxeringsperioden gått till ända. Detta har inneburit att företaget – efter erhållet slutligt beslut – kunnat få ut medel från riksbanken. Det är angeläget att det av den nya lagtexten klart framgår vid vilken tidpunkt medel tidigast kan få lyftas från riksbanken. Sådan utbetalning bör inte få ske innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete för taxeringsåret. Risk föreligger eljest att taxeringsnämnden kan belastas med ett mycket stort antal framställningar om förtursbehandling.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:*

... uttalar beredningen, att företaget bör kunna återfå de till riksbanken inbetalade medlen så snart som taxeringsnämnden godkänt fondavsättningen. Frågan är när taxeringsnämndens beslut blir slutligt. Enligt proposition 1977/78:181 med förslag till ny taxeringsorganisation i första instans m. m. föreslås, att taxeringsnämnd skall kunna ompröva tidigare fattat beslut intill utgången av november månad under taxeringsåret (69 § 3 mom.). Enligt länsstyrelsens uppfattning kan därför definitivt besked om en fondavsättning inte lämnas förrän efter november månads utgång.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Västernorrlands län*. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* anser att utbetalning från riksbanken inte skall få ske förrän en månad efter taxeringsperiodens utgång.

### 3.9 Investeringsavdrag

Förslaget till nya bestämmelser om investeringsavdrag vid fondutnyttjande tillstyrks eller lämnas utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser.

*Näringslivets skattedelegation*, som tillstyrker förslaget, kommenterar detta mer utförligt. Delegationen anför:

Investeringar i byggnader är skattemässigt avdragsgilla genom värdeminskningsskatt under 20–50 år. Nuvärdet av dessa avskrivningar minskar ur företagets synvinkel ju längre avskrivningstiden är – från ca 25 procent av investeringssumman till 10–15 procent beroende på avskrivningstiden. Kostnaden efter skatt sjunker således till 75–90 procent av bruttoinvesteringen. Genom att utnyttja investeringsfonder kan kostnaden efter skatt reduceras avsevärt. Utgår vi från beredningens förslag blir kostnaden efter skatt 50 procent av bruttoinvesteringen oavsett livslängd. Nettokostnaden kan sänkas ytterligare något till 45 procent, om det 10-procentiga investeringsavdraget utgår. Möjligheten att utnyttja investeringsfonder ger därigenom företagen ett kraftigt incitament att investera vilket bör ha starka positiva sysselsättningseffekter.

Även investeringar i maskiner är skattemässigt avdragsgilla, men med en betydligt kortare avskrivningstid. Nuvärdet av värdeminskningsskatt blir därigenom högre än för byggnader eller ca 43 procent av bruttoinvesteringen. Kostnaden efter skatt för maskiner utgör således ca 57 procent av investeringssumman. För att stimulera maskininvesteringar har tidvis utgått ett särskilt investeringsavdrag vid den statliga taxeringen. Under senare år har detta uppgått till 25 procent vilket sänkt nettokostnaden för maskininvesteringar från 57 till 49 procent.

Genom att utnyttja investeringsfonder kan nettokostnaden för en investering sänkas till 50 procent som framhölls ovan. Vid maskininvesteringar föreslår beredningen dessutom ett 20-procentigt investeringsavdrag som sänker nettokostnaden till ca 40 procent. Om man antar att det 20-procentiga investeringsavdraget utgår samtidigt med ett 25-procentigt särskilt investeringsavdrag ser vi av nedanstående tabell att utnyttjande av investeringsfond visserligen är lönsamt men att den ekonomiska fördelen är avsevärt mindre än vid byggnadsinvesteringar.

**Tabell**  
**Kostnad efter skatt i % av investeringssumman för maskiner/inventarier**

	Maskiner		Byggnader	
	Investeringsavdrag Utgår	Utgår ej	Investeringsavdrag Utgår	Utgår ej
Avskrivning mot investeringsfond	40	50	45	50
Ingen avskrivning mot investeringsfond	49	57	75–90	

Enligt de föreslagna reglerna kan regeringen således ge de företag som tar fonden i anspråk ett investeringsavdrag, som för byggnader är 10 procent och för maskiner och inventarier 20 procent. Även om investeringar i byggnader normalt är mer sysselsättningsbefrämjande inom Sverige än investeringar i maskiner, har den nuvarande förmånen i ekonomiskt hänseende såvitt gäller byggnader alltför mycket skilt sig från motsvarande förmån för maskiner och inventarier. Vi anser därför skäl tala för att en viss utjämning nu sker.

Samtidigt vill vi påpeka att kostnader som är omedelbart avdragsgilla t. ex. för forskning och utbildning, reparationer o. d. inte gärna kan konkurrera på

lika ekonomiska villkor med maskiner och inventarier eller byggnader, oavsett om ianspråktagandet i dessa fall förenas med investeringsavdrag eller ej. Det enda motiv som företaget rimligen kan tänkas ha för att använda investeringsfundsmedel för löpande kostnader är att det inte tänker inom den närmaste tiden verkställa några andra investeringar eller att företaget har så dålig likviditet att det behöver ta i anspråk medlen från investeringsfonden.

*RSF* anser det viktigt att relationen mellan det framtida fondsystemet och tillfälliga regler om investeringsbidrag/-avdrag granskas närmare i fortsatt lagstiftningsarbete. Verket anför:

Sedan 1978 års ingång avses tillstånd att utnyttja investeringsfond i huvudsak ges endast med stöd av 9 § 1 mom. lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Förutsättningen för att fonden skall få tas i anspråk enligt detta moment för anskaffning av maskiner och inventarier är att företaget inte tillgodoför sig särskilt investeringsavdrag eller får statligt investeringsbidrag. Tidigare under 1970-talet har tillstånd att använda fondmedel endast meddelats med stöd av 9 § 3 mom. nämnda lag. Ovannämnda förutsättning gällde inte för fondutnyttjande enligt tredje momentet utan företaget kunde samtidigt som fonden utnyttjades även göra särskilt investeringsavdrag eller få statligt investeringsbidrag.

I och med att fonderna släpptes fria enligt första momentet har de s. k. 75-procentspärrens bortfallit. Vid utnyttjande enligt detta moment är företaget dessutom berättigat till ett extra investeringsavdrag vid taxeringen motsvarande 10 % av de utnyttjade fondmedlen. Syftet med det generella frisläppet var främst att stimulera industriinvesteringarna. Att denna ordning i vissa fall likväl kan få en rakt motsatt effekt skall visas med ett exempel.

Antag att anskaffningskostnaden för *en* maskin = 1 milj. kr. och att investeringsfonden uppgår till 100 000 kr. Effekterna blir då följande.

	9 § 1 mom.	9 § 3 mom.
Från fonden	100 000	75 000
Från riksbanken (46 %)	46 000	34 500
Extra investeringsavdrag	10 000	—
Särskilt investeringsavdrag (statligt)	—	250 000

Det ökade likviditetstillskottet vid fondutnyttjande enligt första momentet (46 000–34 500) 11 500 kr. jämte det extra investeringsavdraget uppvägs i exemplet flera gånger om av det förlorade särskilda investeringsavdraget. Så är fallet trots att det särskilda investeringsavdraget endast får utnyttjas vid statstaxeringen, under det att det extra investeringsavdraget vid ianspråktagande av investeringsfond enligt 9 § 1 mom. gäller såväl vid statlig som kommunal taxering.

*Länsstyrelserna i Östergötlands, Malmöhus, Västernorrlands och Jämtlands län* samt *Sveriges grossistförbund* anser att investeringsavdraget bör konstrueras på annat sätt.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län:*

För investeringar i maskiner och inventarier ifrågasättes om någon fast procentsats bör anges i lagen. Genom varierande procentsatser (generellt eller selektivt) kan fondernas konjunkturstimulans ökas. Varierande procentsatser har tillämpats beträffande särskilt investeringsavdrag och investeringsbidrag. Genom att ianspråktaga fonden för mark- och byggnadsarbeten vilka har en lång avskrivningstid och till viss del inte är avskrivningsbar (markarbeten) åtnjutes en betydande skatteförmån som inte kommer företag som saknar fondmedel till godo. Länsstyrelsen ifrågasätter om investeringsavdrag skall utgå i dessa fall.

Liknande synpunkter framförs av *Sveriges grossistförbund*.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Förslaget att det extra investeringsavdraget bestämmas av regeringen (eller AMS) synes ändamålsenligt då man på så sätt kan använda det som en regulator för att vid viss tidpunkt göra ett ianspråktagande mer eller mindre attraktivt. Ett alternativ till förslaget att det extra investeringsavdraget – i förekommande fall – skall medges med 20 % för maskininvesteringar och med 10 % i övriga fall skulle vara att stadga att regeringen (eller AMS) äger medge att företag som erhåller tillstånd att för i 9 § angivna ändamål ianspråktaga investeringsfonden får åtnjuta ett extra avdrag som utgår med 10 eller högst 20 %. Regeringen skulle därigenom få större möjlighet att med investeringsavdraget som hjälp styra investeringarna i önskad riktning. Om man exempelvis i ett visst läge anser det angeläget att stimulera företagets satsning på utvecklingsarbete kan det vara lämpligt att ha möjlighet att medge högre investeringsavdrag än föreslagna 10 %.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser att investeringsavdraget liksom hittills bör begränsas till 10 % och att höjning av avdraget till 20 % vid anskaffning av maskiner skall medges endast i speciella fall, eventuellt endast efter regeringens bestämmande. En minoritet (sex ledamöter) av länsstyrelsen ansluter sig dock till beredningens förslag. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter om det finns bärande skäl att differentiera investeringsavdraget så länge det inte finns särskilda skäl att styra investeringarna mot inventarier i stället för till mark- och byggnadsarbeten. Länsstyrelsen anser det vara lämpligare att generellt medge 10 % i investeringsavdrag och överlåta en eventuell differentiering till de tillståndsgivande myndigheterna.

### 3.10 Yttrande från arbetstagsarsidan

Beredningens förslag att företag som önskar ta i anspråk investeringsfondsmedel för viss investering till ansökan skall föga yttrande från de lokala arbetstagarorganisationerna hos företaget godtas av flertalet remissinstanser. Kritiska synpunkter framförs dock av *Näringslivets skattedelegation*, *Trädgårdsnäringsens riksförbund* och *DEFU*.

*Näringslivets skattedelegation:*

Vad de anställda skall yttra sig om framgår inte av lagtexten. Den prövande myndigheten skall göra en allmän bedömning med utgångspunkt från sysselsättningseffekterna i stort: hur sysselsättningen inom det sökande företaget påverkats är en fråga av sekundär betydelse. Det sägs ej heller någonting om att den prövande myndigheten är skyldig att följa yttrandet men det kommer uppenbarligen att vara av mycket begränsad betydelse för myndighetens ställningstagande.

Enligt vår uppfattning finns ingen anledning att just på skatteområdet införa bestämmelser om obligatoriskt hörande av arbetstagare för att ett företag skall kunna använda investeringsfondssystemet på avsett sätt. I vad mån arbetstagarnas medverkan är nödvändig eller önskvärd regleras genom medbestämmandelagarna eller i avtal mellan arbetsmarknadens parter.

*Trädgårdsnäringens riksförbund* ställer sig frågande till förslaget. Enligt förbundet leder det till en ökad byråkratisering och försvårar handläggningen av dessa frågor.

*DEFU:*

Förslaget innebär dels att uppgiftskrav ställs på arbetstagare/arbetstagarorganisation och dels att företagen administrerar detta uppgiftslämnande. För att förenkla det hela föreslår DEFU att sådant yttrande bifogas ansökan endast i de fall förhandlingar enligt medbestämmandelagen gett vid handen att företaget och arbetstagarna inte är av samma mening.

**3.11 Ianspråktagandet**

Det framlagda förslaget att de allmänna investeringsfonderna – utöver de ändamål som investeringsfonderna enligt gällande bestämmelser får användas för - även skall kunna tas i anspråk för forsknings- och utvecklingsarbete samt för utbildning av anställda tillstyrks eller lämnas utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser.

*Näringslivets skattedelegation* kommenterar mer ingående förslaget. Delegationen anför:

Utöver ändamål som investeringsfonderna enligt gällande bestämmelser får användas för föreslår beredningen att de skall kunna tas i anspråk även för forsknings- och utvecklingsarbete samt för utbildning av anställda. Utredningen har därvid fört en diskussion om de förhållandevis små fördelar som uppkommer genom att använda investeringsfonderna för ändamål som eljest kan föranleda omedelbart omkostnadsavdrag.

Möjlighet har under lång tid förelegat att använda investeringsfonderna för täckande av sådana kostnader som är på en gång avdragsgilla vid beskattningen. Exempel på sådana ändamål är reparationskostnader och marknadsföring i utlandet. Erfarenheten visar att företagen är ytterst obenägna att på nuvarande villkor använda fonderna för sådana ändamål. Under vissa betingelser kan emellertid sådana ändamål te sig attraktiva. Vi har tidigare haft att uttala oss om förslag till utvidgning av ianspråktagandet av investe-

ringsfonder, nämligen för utbildningsverksamhet och tillstyrkte denna utvidgning. Vi saknar anledning att frånga denna inställning.

I fråga om forskningskostnader kan ifrågasättas om forskningens storlek har nämnvärt att göra med lågkonjunkturer. Stimulans till forskning åstadkommes f. n. på annat sätt. De diskussioner och de förslag som framförs om att särskilda forskningsfonder skall inrättas har inte närmare tagits upp av beredningen. Vi har förutsatt att i god tid innan den nuvarande lagstiftningen om särskilt forskningsavdrag går till ända utredning verkställs i frågan om och hur forskningen skall stimuleras i fortsättningen – om detta skall ske genom en förlängning och förstärkning av den nyssnämnda lagstiftningen eller genom avsättningar till särskilda forskningsfonder eller eventuellt enligt båda systemen samtidigt.

Möjligen skulle man kunna hävda att forskningskostnaderna ter sig särskilt betungande under lågkonjunktur och därför av företaget betraktas såsom umbärliga i det nya läge som den förändrade konjunkturen framkallat. I vart fall kan detta gälla forskning som är av förhållandevis kortsiktig art. Vi har av denna anledning inte velat motsätta oss att konjunkturinvesteringsfonder skall kunna användas för forskning.

Bland de ändamål som fonderna f. n. kan användas för är marknadsföring i utlandet under förutsättning att marknadsföringen avser produkter som företaget självt tillverkat eller som tillverkas i dotterbolag. Detta användande får dock ske endast efter särskilt beslut av regeringen.

I de aktuella ansträngningarna att öka den svenska exporten har även frågan om marknadsföringen i utlandet tagits upp. Enligt ett uttalande av regeringen hösten 1977 skulle regeringen i en positiv anda pröva ansökningar om att få använda konjunkturinvesteringsfonder för marknadsföring i utlandet. Enligt uppgift har emellertid sådana ansökningar varit ytterst sällsynta. Frågan har även varit föremål för riksdagsbehandling under hösten 1977.

Av skäl som ovan antytts kan ifrågasättas om nämnvärd effekt kan nås genom att tillåta att konjunkturinvesteringsfonderna används för marknadsföring i utlandet. Enligt vår uppfattning måste betydligt starkare incitament ges om sådan marknadsföring skall stimuleras. Det är visserligen möjligt att förbättra situationen i konjunkturinvesteringsfondssystemet på det viset att ett särskilt högt investeringsavdrag ges då fonderna används för marknadsföring i utlandet. Frågan är emellertid knappast av stabiliseringspolitisk natur. Om särskild stimulans via beskattningen mera varaktigt anses böra ges för detta ändamål, bör detta ske genom ungefär samma teknik som avses skola användas då det gäller forskning och utveckling.

*Arbetsmarknadsstyrelsen*, som anser förslaget innebära en värdefull utbyggnad av investeringsfondssystemet, påpekar dock att ju mer fondernas tillämpningsområde utvidgas till olika immateriella investeringar desto mindre uttalat kan det konjunkturpolitiska inslaget i fondsystemet komma att bli.

Några remissinstanser, *Sveriges advokatsamfund*, *länsstyrelsen i Kalmar län* och *SBEF*, föreslår vissa ändringar i beredningens förslag.

*Sveriges advokatsamfund* föreslår att investeringsfond – utan regeringsprövning – skall få tas i anspråk för forskning, produktutveckling och marknadsbearbetning såväl inom som utom landet.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* ställer sig tveksam till att fonderna skall få

användas för forsknings- och utvecklingsarbete, eftersom sådant arbete normalt förekommer kontinuerligt i de flesta företag. Enligt länsstyrelsen torde en enklare lösning vara att utveckla och förbättra möjligheterna till forskningsavdrag inom ramen för förordningen om särskilt forskningsavdrag. Länsstyrelsen framhåller vidare att begreppet "utbildning av arbetstagar" måste definieras klart.

*SBEF* framhåller att de ändamål för vilka allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv får tas i anspråk måste ändras i några hänseenden för att investeringsfonder och investeringsreserver skall få sin avsedda betydelse vad gäller byggnadsföretag. Föreningen påpekar först att allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv, enligt beredningens förslag, inte skall få tas i anspråk för arbete på byggnad, som utgör lagertillgång. Föreningen anför vidare:

Motsvarande passus finns även i 11 § i 1955 års lag om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Bakgrunden till passusen framgår av investeringsfundsutredningens promemoria den 9 juli 1962 med förslag till ändringar i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Investeringsfundsutredningen framhåller nämligen att då investeringsfond tas i anspråk för byggnadsändamål skall fråga vara om byggnader, som används för stadigvarande bruk i rörelse. Sålunda sägs att fonden inte skall få användas i fråga om byggnader som byggnadsföretag uppför för försäljning. Utredningens förslag kom även till uttryck i lagtexten genom att lokutionen "... som inte utgör lagertillgång ..." infördes i lagtexten. Lagtextens utformning, som återkommer i förslaget till lag om allmänna investeringsfonder, innebär emellertid också att byggnadsföretagen är mer eller mindre förhindrade att använda fonderna för investeringar i fastigheter som användes i den egna rörelsen t. ex. kontors-, lager- och förrådsfastigheter. Detta slag av fastigheter benämnas vanligen anläggningsfastigheter. Eftersom anläggningsfastigheter har karaktär av produktionsmedel och innehas för stadigvarande bruk betraktas de *i företagsekonomiskt hänseende* som anläggningstillgångar. *I skattehänseende* anses emellertid sådana anläggningsfastigheter som lagertillgångar om byggnadsarbeten utförts på fastigheten av byggnadsföretaget. Enligt företagsbeskattningsberedningens förslag angående byggnadsföretags fastigheter synes anläggningsfastigheter *alltid* skola behandlas som lagerfastigheter. Härigenom skulle byggnadsföretagen även framgent uteslutas från möjligheten att utnyttja investeringsfonderna för byggnadsinvesteringar.

Rent allmänt torde beredningens samlade förslag innebära att investeringsfondssystemet ges större betydelse än tidigare vad gäller möjligheterna att bilda obeskattade reserver. Ur resultatutjämningsynpunkt får alltså investeringsfonderna genom förslaget en starkare ställning än i dag.

För byggnadsföretagens del innebär de samlade effekterna av beredningens förslag att reserveringsmöjligheterna kraftigt försämrats. Mot bakgrund härav ter det sig olyckligt att byggnadsföretagen inte kan söka åtminstone viss kompensation för detta i investeringsfonder och investeringsreserver.

Något sakligt grundat skäl att icke tillåta byggnadsföretagen att använda investeringsfonderna och investeringsreserven för investeringar i anläggningsfastigheter synes ej heller finnas. *SBEF* får därför föreslå att lokutionen "... som, inte utgör lagertillgång ..." ändras till "... som, inte innehas för stadigvarande bruk ...". I anvisningar bör dessutom anges att fonden och investeringsreserven får tas i anspråk för byggnader som stadigvarande

används i bygnadsrörelse.

I förslaget till lag om allmänna investeringsfonder föreslås vidare att fonden enligt § 9 f) skall få tas i anspråk för kostnader som avser att främja avsättning utomlands av varor som tillverkas här i riket. Med anledning av detta förslag får SBEF anföra följande.

Byggnadsindustrin kallas ibland den nya exportindustrin. Genom effektivitet, tekniskt kunnande och förmåga att ta totalansvar har svensk byggnadsindustri lyckats hävda sig mycket väl i den internationella konkurrensen. År 1976 byggde ett tjugotal svenska företag utomlands för ca 1,6 miljarder kr. och under 1977 och 1978 har stora utländska beställningar gjort att byggandet utomlands kommer att öka under de närmaste åren. Svenskt byggande utomlands medför att arbetstillfällen inom landet skapas även för andra näringsgrenar t. ex. för materialindustrin och konsultföretagen. Man räknar med att byggnadsföretagens verksamhet i utlandet år 1980 kommer att sysselsätta 15–18 000 svenskar, varav ungefär hälften direkt i produktion utomlands. Eftersom byggnadsföretagens verksamhet på hemmamarknaden är begränsad är det viktigt och nödvändigt att svenska byggnadsföretag ges möjlighet att satsa på nya marknader utomlands.

Med utgångspunkt från ovanstående anser SBEF det därför angeläget att byggnadsföretagen ges möjlighet att ta investeringsfond och investeringsreserv i anspråk för kostnader som avser att främja svenskt byggande utomlands.

En framtida lag om investeringsfonder och investeringsreserver bör därför utformas på sådant sätt att avsatta medel får tas i anspråk även för kostnader som avser att främja entreprenadtjänster i utlandet.

Beredningens förslag om oförändrade möjligheter att ta fondmedel i anspråk för anskaffande av markanläggningar berörs av *RSV*, *AO* och *länsstyrelsen i Kalmar län*.

*Länsstyrelsen i Kalmar län:*

Avskrivning på markanläggningar medges för närvarande med 5 % av 3/4 av markanläggningens anskaffningskostnad. Anledningen till att endast 3/4 av anläggningen är avskrivningsbar är att markens värde alltid anses öka vid investering i markanläggning. När investeringsfond används för investering i markanläggningar anses fonden dock i första hand utnyttjad mot den inte avskrivningsbara delen av markanläggningen. Detta innebär att, i de fall investeringsfond utnyttjas, hela markanläggningen blir avskriven. Detta förfaringsätt strider mot tanken att markens värde alltid ökar vid investering i markanläggning. Dessutom gynnas den kategori skattskyldiga som haft möjligheter att avsätta medel till investeringsfond. Av dessa skäl bör enligt länsstyrelsens uppfattning regler tillskapas av innebörd att medel som ianspråktagits ur investeringsfond endast kan avskrivas mot den avskrivningsbara delen av kostnaden för markanläggning.

Liknande synpunkter framförs av *RSV* och *AO*.

Beredningen föreslår ingen ändring av nu gällande regler att anskaffning av begagnade inventarier inte får ske med fondmedel liksom att anskaffning från rörelseidkare med vilken den skattskyldige står i väsentlig ekonomisk intressegemenskap endast får avse inventarier som tillverkats under beskattningsåret. Enligt *Lantbrukarnas skattedelegation* kan det starkt ifrågasättas om dessa begränsningar är sakligt motiverade.

### 3.12 Lagerinvesteringskonto

Inga ändringar i reglerna om överföring av fondmedel till lagerinvesteringskonto föreslås. Dessa regler tas endast upp av *länsstyrelsen i Kronobergs län*:

Enligt § 11 får investeringsfond tas i anspråk för överföring till lagerinvesteringskonto. Denna möjlighet har visat sig värdefull när enskilda företag fått likviditetssvårigheter vid tillfälliga konjunktursvackor. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte tillstånd till en sådan överföring borde medges även om företaget inte avser att öka sin lagerhållning. Det måste vara otillfredsställande för ett företag med tillfälliga likviditetssvårigheter att samtidigt ha ett riksbankskonto, som inte får användas eftersom investeringar eller lagerökning inte förekommer. Länsstyrelsen föreslår att § 11 ändras så att riksbanksmedel kan friställas vid tillfälliga likviditetskriser.

### 3.13 Återföring till beskattning

Beredningens förslag att nuvarande krav på effektiv beskattning av återförda fondmedel skall slopas och att det procentuella tillägget skall höjas från 10 % till 20 % tillstyrks i allmänhet eller lämnas utan erinran. *Länsstyrelserna i Södermanlands och Göteborg och Bohus län* framför dock kritiska synpunkter.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län*:

Vi vill här anmärka att det vid taxeringsarbetet framkommit att företag återfört avsatta investeringsfondsmedel till beskattning uteslutande för att utnyttja ett förlustavdrag som eljest gått förlorat. Det finns således situationer där de föreslagna sanktionerna torde bli otillräckliga.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*:

Länsstyrelsen anser att kravet på effektiv beskattning bör bibehållas. En motsvarande bestämmelse finns i reglerna om avsättning till investeringsfonderna för avyttrat fartyg och förlorade inventarie- och lagertillgångar. Någon ändring beträffande de sistnämnda slagen av fonder föreslår beredningen inte. Frågan om effektiv beskattning vid återföring av investeringsfond har för övrigt varit föremål för överväganden flera gånger och bland annat prövats i samband med att regler om förlustutjämning infördes (prop. 1960:30). Även vid 1963 års översyn av investeringsfondsförordningen var frågan uppe (prop. 1963:159). Vid båda tillfällena beslöts att den effektiva beskattningen vid återbäring skulle bibehållas.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* tar särskilt upp frågan om sanktioner vid vissa fall av överföring av investeringsfondsmedel till lagerinvesteringskonto.

Länsstyrelsen anför:

Det har blivit allt vanligare att företag, för att undgå det särskilda tillägget med en tiondedel av återförda fondmedel, i stället för ett direkt återförande begärt tillstånd att få överföra investeringsfond för rörelse till lagerinvesteringskonto. Medel som avsatts till lagerinvesteringskonto kan nämligen återföras utan att företaget drabbas av något särskilt tillägg och detta gäller

även om det senare visar sig att företaget inte handlat enligt de förutsättningar, under vilka tillståndet lämnades. Om beredningens förslag att höja tillägget från 10 till 20 % genomförs kan det bli än vanligare med dylika kringgåenden. För att förhindra sådana ifrågasätter vi om inte särskilt tillägg bör komma i fråga även i fall där förutsättningarna för tillstånd inte uppfylls.

### 3.14 Överföring av fonder

De ökade möjligheter att överföra fonder mellan koncernföretag som beredningen föreslagit tillstyrks eller lämnas utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. *Näringslivets skattedelegation* och *Lantbrukarnas skattedelegation* framför dock vissa kritiska synpunkter.

*Näringslivets skattedelegation:*

De nuvarande möjligheterna att få tillstånd att överföra fonder mellan koncernföretag har utnyttjats i förhållandevis stor utsträckning. Möjligheterna är dock begränsade till överföring mellan moderföretag och dess helägda dotterbolag. Vi har tidigare haft tillfälle att yttra oss över ett förslag till en väsentlig utvidgning av kretsen. Detta skedde i vårt remissyttrande över betänkandet "Medel för styrning av byggnadsverksamheten" (SOU 1970:33).

Företagsskatteberedningen anser att kretsen av bolag mellan vilka överföring skall kunna ske bör vidgas till att sammanfalla med den krets inom vilken tvångsinlösen enligt 14 kap. 9 § aktiebolagslagen får göras. Beredningen betonar dock att någon ovillkorlig rätt för bolag inom denna krets att verkställa överföringar inte skall föreligga. Särskilt tillstånd erfordras och liksom hittills skall överföringen i princip komma i fråga endast om fondmedlen tas i anspråk för en angelägen investering eller för att undvika att medlen tvångsmässigt återförs till beskattning, t. ex. på grund av avveckling av en rörelse. Beredningen förutsätter också att tillstånd endast kommer att ges i sådana fall då koncernbidrag med verkan i skattehänseende hade kunnat förekomma mellan bolagen i fråga.

I sistnämnda avseende vill vi hänvisa till vad vi anfört rörande möjligheterna att med skattemässig verkan lämna koncernbidrag. I övrigt vill vi hänvisa till vårt förut nämnda remissyttrande och föreslår att kretsen utvidgas på sätt som skulle bli följden om förslaget i detta remissyttrande bifölls.

Företagsskatteberedningen föreslår att investeringsfonder skall kunna överföras även från aktiebolag till ekonomiska föreningar liksom mellan aktiebolag som är helägda dotterbolag till en ekonomisk förening.

Vi tillstyrker detta förslag under förutsättning att aktiebolag och ekonomiska föreningar blir beskattade efter samma skattesats.

*Lantbrukarnas skattedelegation* finner det naturligt att överföring av fonder inte enbart skall kunna ske mellan aktiebolag utan också mellan ekonomisk förening och aktiebolag. Enligt förbundet bör emellertid på samma sätt som då fråga är om koncern med enbart aktiebolag även indirekt ägande godtas.

### 3.15 Övriga frågor

RSV och flera länsstyrelser påpekar att föreskrifterna i nuvarande lagstiftning om att riksbanken skall lämna uppgifter till arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen om inbetalningar till och utbetalningar från konto för investering saknas i förslaget till lag om allmänna investeringsfonder. Det framhålls allmänt att dessa uppgifter är nödvändiga för att erforderlig kontroll skall kunna utövas av myndigheterna.

RSV och några länsstyrelser tar upp en fråga som inte är reglerad i den nu gällande lagen och inte heller i beredningens lagförslag, nämligen hur man skall förfara med investeringsfondsmedel vid konkurs.

*RSV:*

I lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning finns inga bestämmelser om hur man skall förfara med medel som avsatts till investeringsfond för konjunkturutjämning i fall den skattskyldige försätts i konkurs. Det torde inte finnas någon möjlighet för konkursboet att återföra fondmedel till beskattning, eftersom konkursbo inte är skattesubjekt vid inkomstbeskattning. Fondmedel som är insatta på spärrat konto i riksbanken blir därför i princip tillgängliga för konkursboet, om man bortser från den s. k. "fria sektorn", endast i fall då regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen enligt 9 § 1 eller 3 mom. lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning beslutat att investeringsfond får tas i anspråk. Beslut enligt 9 § 3 mom. torde endast undantagsvis kunna meddelas beträffande konkursbo, eftersom investeringar vanligen inte genomförs i konkurser. I realiteten blir därför fondmedel som insatts på spärrat konto i riksbanken svåråtkomliga för ett konkursbo. Vad som skall hända med sådana fondmedel efter avslutad konkurs är inte heller helt klart. Beredningens förslag medför ingen ändring i förhållande till det gällande rättsläget.

RSV anser, inte minst i egenskap av centralmyndighet för administration av exekutionsväsendet, att en lagreglering om vad som skall ske med fondmedel i fall den skattskyldige försätts i konkurs är önskvärd. RSV anser att denna fråga – som även rör andra avsättningsmetoder – bör bli föremål för särskild utredning.

*Länsstyrelsen i Stockholms län:*

En fråga som f. n. är oregerad och som inte tagits upp av beredningen är hur man skall förfara med investeringsfondsmedel vid konkurs. Konkursboet är inte skattesubjekt och kan därför inte återföra medlen till beskattning. Inte heller torde medlen på det spärrade kontot kunna tas ut av konkursboet eftersom detta förutsätter beslut av regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen och konkursboet knappast företar några investeringar. Länsstyrelsen anser att det bör regleras hur fondmedlen skall disponeras.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län:*

I praktiken råder viss osäkerhet om hur på spärrkonto inestående medel skall behandlas, om det bolag, som insatt medlen på spärrkontot, försätts i konkurs. Med nu gällande lagstiftning torde fonden inte kunna återföras till beskattning vid konkurs. Beskattning synes sålunda inte kunna ske förrän den förvärvskälla, i vilken avsättningen skett, har avvecklats. I beredningens

förslag till lag om allmänna investeringsfonder har inte gjorts någon ändring i detta avseende. Enligt länsstyrelsens mening bör övervägas ett förfarande som innebär, att fonden – utan särskild framställning från t. ex. konkursförvaltarens sida – återförs till beskattning hos konkursgäldenären vid taxeringen för det beskattningsår under vilket bolaget försatts i konkurs. Med en sådan regel blir beskattningseffekten oberoende av om konkursförvaltaren gjort framställning om att medlen skall beskattas eller ej. I sammanhanget bör också närmare övervägas de konkursrättsliga aspekterna av att fonden återförs till beskattning hos konkursgäldenären.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:*

När företag som avsatt medel till investeringsfond för konjunkturutjämning försatts i konkurs, uppstår enligt nuvarande regler en oklar situation. Här i länet finns ett praktiskt fall som illustrerar detta. Ett större företag försattes för ett antal år sedan i konkurs. Konkursboet har begärt att få ut de medel som finns inestående i riksbanken. Länsstyrelsen har vägrat medverka, eftersom regler om återbetalning vid konkurs saknas i lagstiftningen. Besvär över länsstyrelsens beslut har av regeringen lämnats utan bifall. En framställning av vederbörande taxeringsintendent om återföring till beskattning genom eftertaxering har avslagits av kammarrätten, med hänvisning till att konkursbo inte utgör något skattesubjekt. De investeringsfondsmedel, som en gång inbetalats till riksbanken står således fortfarande kvar. Frågan om hur man bör förfara vid konkurs har inte berörts av beredningen. Länsstyrelsen anser att frågan bör regleras i lagstiftningen.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Beredningen har inte berört frågan om hur en investeringsfond skall behandlas i fall av konkurs. Denna fråga har i det praktiska taxeringsarbetet vållat stora problem.

Förutsättningen för att en utbetalning från investeringskonto skall kunna medges är enligt 5 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning antingen att fonden återförts till beskattning eller att företaget erhållit tillstånd att ta fonden i anspråk för visst ändamål. Vid återföring till beskattning i samband med konkurs uppstår frågan under vilket beskattningsår detta skall ske. Ett konkursbo är nämligen enligt praxis inte skattskyldigt. Vidare föreligger svårigheter att avgöra om förlustavdrag – med hänsyn till bestämmelserna i 3 § 3 st. förlustutjämningsförordningen – kan medges vid återföring av investeringsfond i samband med konkurs.

Uppbördsutredningen framlade redan år 1969 förslag om hur investeringsfond skulle kunna behandlas i samband med konkurs men någon ny lagstiftning härom har inte kommit till stånd.

Enligt länsstyrelsens mening bör i *samtliga* fall av återföring av investeringsfond till beskattning de på riksbanken inestående investeringskontomedlen överföras till ett särskilt skatteavräkningskonto. Med en sådan åtgärd undviker man att ifrågavarande medel blir tillgängliga för samtliga borgenärer, vilket får anses stötande med hänsyn till att företaget tidigare erhållit en mot avsättningen svarande skattecredit. Borgenärerna kan inte rimligen ha något att erinra mot en dylik ordning. Medel på avräkningskontot skall kunna tas i anspråk för den skatt liksom de avgifter företaget påföres i anledning av återföring av investeringsfonden till beskattning.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län ifrågasätter om register över investeringsfon-*

der skall föras både hos arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen. Enligt länsstyrelsen är det tillräckligt om arbetsmarknadsstyrelsen för registren och årligen översänder en sammanställning till länsstyrelsen. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Kronobergs län*.

## 4 Lag om allmän investeringsreserv (avsnitt 8.5.4 och 12.3)

### 4.1 Allmänna synpunkter

Beredningens förslag om rätt för jordbrukare samt rörelseidkare, utom aktiebolag och ekonomisk förening, att göra avdrag vid taxeringen för avsättning till allmän investeringsreserv tillstyrks i princip av näringslivets organisationer och några statliga myndigheter. Den övervägande delen av de statliga remissinstanserna ställer sig emellertid avvisande till förslaget liksom LO och TCO.

Förslaget tillstyrks i huvudsak av följande remissinstanser, nämligen *kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Kristianstads och Örebro län, SACO/SR, Lantbrukarnas skattedelegation, Svensk industriförening, Näringslivets skattedelegation, SBEF, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet, Svenska uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, SHIO och Familjeföretagens förening, Trädgårdsnäringsens riksförbund och Statens kulturråd. En minoritet av länsstyrelserna i Stockholms (två ledamöter) och Jönköpings län (fem ledamöter) samt i Svenska kommunförbundet (tio ledamöter) avstyrker dock förslaget.*

*Länsstyrelsen i Stockholms län:*

I syfte att likställa egenföretagaren med den som bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform föreslår beredningen, som antytts ovan, att en möjlighet öppnas att sätta av till en *allmän investeringsreserv*. Här är dock inte fråga om ett stabiliseringspolitiskt instrument på samma sätt som vad gäller investeringsfonderna. Snarare rör det sig om en allmän konsoliderings- och resultatutjämningsreserv, särskilt för den företagare som kontinuerligt investerar. Genom det snabba avskrivningsförfarande man kan uppnå med metoden kan det dock antas att den har en investeringsstimulerande effekt. Från tillväxtperspektiv bör den således ha fördelar. Ur en annan synvinkel däremot inger förslaget betänkligheter. Det ger ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna, som skall kontrollera att medlen används för investeringar. Samtidigt är det angeläget att systemet är så smidigt som möjligt för företagarna. De formaliteter det skulle innebära med ansökningar till någon myndighet för att få ta medlen i anspråk bör från den utgångspunkten helst undvikas. Vid en samlad bedömning och särskilt med beaktande av de incitament till ökade investeringar metoden innebär för de mindre företagaren har länsstyrelsen funnit sig böra tillstyrka förslaget.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län:*

För att likställa egenföretagare med aktiebolag föreslås en ny form av investeringsreserv för egenföretagare. En fördel med systemet är att avsätt-

ning till investeringsreserv kan vara investeringsbefrämjande. Härigenom utgör avsättningarna en värdefull stimulans för näringslivet och sysselsättningen. Länsstyrelsen tillstyrker förslaget om allmän investeringsreserv. Beredningen har föreslagit, att avsättning skall kunna göras med upp till 50 % av den till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avsättningen och före schablonavdrag för egenavgifter. I underlaget kommer sålunda att ingå såväl s. k. företagarlön som de sociala avgifter, som belöper på denna lön. Beredningen har inte lämnat någon motivering för denna skillnad i underlaget för beräkning av avsättningen mellan aktiebolag och egenföretagare. För att nå bättre överensstämmelse mellan de föreslagna reglerna för avsättning till allmän investeringsfond och avsättning till allmän investeringsreserv borde därför såväl företagarlönen som de sociala avgifter, som belöper på denna, avräknas vid bestämmandet av underlaget för beräkning av avsättning till allmän investeringsreserv. Detta skulle kunna göras på så sätt att – i likhet med vad som föreslagits av beredningen i förslag om lag om upphovsmannakonto – inkomsten av förvärvskällan efter avsättning till investeringsreserv inte fick understiga visst i lagtexten preciserat belopp. Detta belopp borde i sin tur vara anknutet till det s. k. basbeloppet och höjas i takt med detta. Kan något lägsta belopp inte preciseras i lagtexten, bör den föreslagna procentsatsen för avsättning sänkas till förslagsvis 10–15 % av det av beredningen föreslagna underlaget.

*Länsstyrelsen i Örebro län* tillstyrker förslaget i princip. Enligt länsstyrelsen bör dock lagen utformas på samma sätt som skogskontolagen. Härigenom skulle också småföretag, som inte kan göra "avsättning i räkenskaperna", beredas möjlighet att utnyttja fördelarna med skattefri avsättning till allmän investeringsreserv.

*Lantbrukarnas skattedelegation* erinrar om att förslaget ligger i linje med ett gammalt önskemål från lantbrukarhåll och anser att det bör genomföras.

*Näringslivets skattedelegation:*

Företagsskatteberedningen har under sin verksamhetstid varit förhållandevis starkt inriktad på att söka få likformiga regler mellan rörelse som bedrivs i bolagsform och rörelse som bedrivs såsom enskild firma. Till stora delar har dessa strävanden lyckats.

Då beredningen nu föreslår att enskilda företag liksom hittills skall vara undantagna från möjligheterna att göra avsättning till investeringsfonder har den av nyss angivna skäl ansett sig böra föreslå inrättandet av en allmän investeringsreserv för egenföretagare. På så sätt skulle man få en resultatutjämnande effekt, av likartad karaktär som den fondsystemet erbjuder. Enligt förslaget skall egenföretagare kunna reservera 50 % av sin inkomst av näringsverksamheten. Någon prövning av investeringsbehovet skall inte ske utan reserveringsmöjligheten blir mer att betrakta såsom en resultatutjämnande post, dock med den väsentliga begränsningen att medlen skall användas inom en femårsperiod. Någon individuell ansökan för att få ta medlen i anspråk krävs inte. Användandet skall ske till de ändamål som finns angivna i lagstiftningen om investeringsfonder. Vissa smärre avvikelser föreligger emellertid. I motsats till vad som gäller investeringsfondsinsättningarna i riksbanken är avsättningen till allmän investeringsreserv räntebärande men å andra sidan skall hela det avsatta beloppet insättas på bankkonto.

Vi har full förståelse för önskemålen att söka jämställa egenföretagare med bolag då det gäller investeringsfondslagstiftningen. För att tillgodose sådana önskemål infördes år 1963 en särskild lagstiftning, avsedd att komma till användning då investeringsfonder inte utnyttjas eller inte kan utnyttjas, och utformad så att den skulle ge motsvarande favörer i lågkonjunkturlägen. Hittills har denna lagstiftning dock aldrig tillämpats utan i stället har vid behov under lågkonjunkturer temporära lagar införts. Dessa har innehållit bestämmelser om rätt till särskilda investeringsavdrag med varierande belopp för kostnader för anskaffning av maskiner och andra inventarier. Alltsedan 1975 har denna typ av stimulanser till maskinanskaffningar under lågkonjunkturer kompletterats med investeringsbidrag.

Enligt vår uppfattning bör för fysiska personer, vilkas inkomst beskattas efter en progressiv skala, lösningar för att påverka investeringsverksamheten och därmed sysselsättningen i första hand sökas i en utvidgning och reformering av 1963 års lagstiftning. Man kan nämligen invända mot den föreslagna investeringsreserven att den kan användas lika väl i högkonjunkturlägen som i lågkonjunkturlägen. De stabiliseringspolitiska effekterna är inte så framträdande. Om avsättningen skett i ett högkonjunkturläge för att ernå resultatutjämning kan den i och för sig tas i anspråk i ett senare konjunkturläge och därmed späda på högkonjunkturen. Enligt vår bedömning är faran för att sådana investeringsreserver utnyttjas just under högkonjunkturer å andra sidan inte särskilt stor. Av naturliga skäl kommer reserven att tas till beskattning då vinsterna är så låga som möjligt eller då rent av förluster föreligger. Några negativa stabiliseringspolitiska effekter behöver i vart fall inte befaras.

En av fördelarna med en allmän investeringsreserv är att en egenföretagare, som fått hög vinst ett år, inte av skatteskal anser sig tvingad att tidigare lägga investeringar. I stället kan han utnyttja avsättningsmöjligheten och få rådrum för att planera hur avsättningen bäst skall användas inom femårsperioden. Detta bör på sikt ge effektivare investeringar och bidra till att de förskjuts till lågkonjunkturer. Vi vill därför inte motsätta oss införandet av en allmän investeringsreserv.

#### *Svensk industriförening:*

Föreningen anser förslaget vara bra, men menar att kravet på 100 % insättning på bankkonto är alltför strängt. Mycket stora krav på hög lön och god likviditet kommer att ställas på den enskilde företagaren, vilket säkerligen kommer att kraftigt begränsa utnyttjandet av avsättningsmöjligheten. En uppmjukning av kravet på insättning på bankkonto vore därför lämplig.

#### *Svenska företagens riksförbund:*

Förbundet välkomnar införandet av en rätt för egenföretagare att sätta av till en allmän investeringsreserv. Härigenom tillskapas en möjlighet för egenföretagarna som tidigare bara tillkommit aktiebolag och ekonomiska föreningar. Med kravet att hela avsättningsbeloppet skall betalas in på bankräkning blir avsättningsrätten emellertid mycket svår att utnyttja. Kanske har reglerna för skogskonto föresvävat beredningen. Skillnaden mellan avsättning till skogskonto och avsättning till allmän investeringsreserv är emellertid, att skogskontoavsättningen grundas på ett under beskattningsåret verkligen kontant uppburet belopp, medan avsättning till allmän investeringsreserv skall grundas på vinsten i förvärvskällan. Att sådan vinst

framkommit behöver alls inte betyda att företagaren i fråga har några nämnvärda likvida medel i sin kassa, med vilka han kan göra banksättningen. Tvärtom har många utredningar visat att de flesta egenföretagare dras med mycket usel likviditet, trots att de kanske deklarerar stora inkomster. Ett krav på att hela avsättningsbeloppet sätts in på bank lär därför i många fall leda till att vederbörande hellre tar beskattningen. Då behöver företaget i alla fall inte avtappas mer än på sin höjd 80–85 % av beloppet i fråga. För Förbundet framstår det som helt självklart att insättningskravet inte sätts högre än till 50 % av avsatta beloppet. Detta korresponderar också med vad som föreslås gälla för aktiebolagens investeringsfonder. Maskin- och byggnadsinvesteringar finansieras dessutom regelmässigt till minst hälften med lånat kapital. Ett begränsat insättningskrav skulle leda till att systemet med avsättning till allmän investeringsreserv blev mera allmänt utnyttjat, vilket skulle innebära att de enskilda företagarna kunde i större utsträckning än i dag med egna medel finansiera investeringar i maskiner och byggnader. En likviditetsreserv av detta slag skulle även innebära en trygghetsfaktor för de anställda. Avsättningstiden föreslås begränsad till 5 år. 5 år är emellertid en mycket kort tid i ett företags historia. Investeringar i maskiner och byggnader sker i mindre företag inte så särskilt ofta. Det är därför rimligt att öppna en möjlighet till förlängning av 5-årstiden till förslagsvis 10 år efter dispens från riksskatteverket. En liknande dispensrätt finns beträffande avsättning till fartygsfond och den rätten synes inte ha missbrukats eller medfört andra nackdelar.

#### *Svenska revisorsamfundet:*

Uppbyggnaden av en allmän investeringsreserv har stora likheter med reglerna för investeringsfonder. En påtaglig skillnad ligger dock i storleken av bankinbetalningen. Medan de företag som kan avsätta medel till en allmän investeringsfond har skyldighet att inbetala 50 procent av avsättningen till konto för investering i riksbanken, måste hela det till allmän investeringsreserv avsatta beloppet avsättas till särskilt konto i affärs- eller annan bank. Med hänsyn till de varierande marginalsattesatser som gäller för egenföretagare, och då bankkontot i detta fall är räntebärande, kan kravet på avsättning accepteras. SRS tillstyrker således att särskild lagstiftning om allmän investeringsreserv införes i enlighet med beredningens förslag.

#### *Trädgårdsnäringens riksförbund:*

Genom beredningens förslag till reserveringssystem ges egenföretagarna vidgade möjligheter till långsiktig planering vad gäller investeringarna och resultatutjämnning mellan olika år. Man kommer t. ex. inte att bli tvungen att av skatteskäl tidigarelägga sina investeringar ett visst år med högre vinst utan man har möjlighet att få en i förhållande till i dag mindre ryckig investeringsverksamhet. Jämfört med investeringsfondssystemet för aktiebolag och ekonomiska föreningar föreligger emellertid en viktig skillnad. Ett aktiebolag eller en ekonomisk förening föreslås få möjlighet att göra ett investeringsavdrag på 20 %, när investeringsfond tas i anspråk för maskininvesteringar. Förbundet anser att även egenföretagarna skall ha en motsvarande möjlighet. En strävan från beredningens sida har ju varit att minska skillnaden i beskattningshänseende mellan aktiebolag och enskilda företagare.

Följande remissinstanser avstyrker förslaget eller föredrar annan lösning, nämligen *RSV, länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands,*

*Kronobergs, Kalmar, Gotlands, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands samt Norrbottens län, LO, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, TOR och TCO. En minoritet i RSV (en ledamot) samt av länsstyrelserna i Södermanlands (fyra ledamöter), Östergötlands (sju ledamöter), Kronobergs (sex ledamöter), Göteborgs och Bohus (sju ledamöter), Värmlands (sju ledamöter), Västmanlands (sex ledamöter), Kopparbergs (sju ledamöter), Gävleborgs (sex ledamöter), Västernorrlands (sex ledamöter) samt Jämtlands län (sex ledamöter) tillstyrker dock förslaget.*

Enligt företagsskatteberedningen innebär aktiebolags rätt att göra avsättning till investeringsfond att dessa har större möjligheter än egenföretagare, som saknar denna rätt, till resultatutjämning. Förslaget om allmänna investeringsreserver är avsett att utjämna denna skillnad. Flera remissinstanser delar emellertid inte beredningens uppfattning att verksamhet bedriven i aktiebolag för närvarande skattemässigt är gynnsammare än verksamhet bedriven som egenföretagare. Förslaget anses i stället innebära en favorisering av egenföretagandet. De kritiska synpunkterna återges i det följande.

#### *Länsstyrelsen i Uppsala län:*

Kategorin egenföretagare bör närmast jämföras med fåmansaktiebolag och dess aktieägare. En förutsättning för att aktiebolaget skall få göra avsättning till investeringsfond är att detta redovisar vinst. Överskottet i aktiebolaget tas normalt ut i form av lön. En avsättning till investeringsfonden fordrar ett minskat löneuttag. Av återstående vinst efter reducerat löneuttag kan enligt beredningens förslag 50 % i stället för som nu 40 % avsättas till investeringsfonden. Den andra hälften kommer att beskattas i bolaget med ca 55 %. Vad som därefter återstår utgör beskattade vinstmedel i bolaget och drabbas eventuellt av skatt på utdelning som beror av aktieägarens marginalsatt. Dubbelbeskattningen vid utdelning eller i form av latent skatteskuld är det pris aktiebolaget och dess delägare får betala för att kunna utnyttja investeringsfondssystemet.

Baserna för avsättning i de två systemen är inte helt likvärdiga. Detta kan åskådliggöras med följande exempel. Aktiebolagets vinst före aktieägarens löneuttag uppgår till 300 000 kr. Aktieägarens lön inklusive sociala kostnader uppgår till 100 000 kr. Hälften av återstoden (300 000 / 100 000) 100 000 kan avsättas till investeringsfonden. Egenföretagarens nettointäkt före schablonavdrag för egenavgifter uppgår likaledes till 300 000 kr. Hälften härav eller 150 000 kr. kan avsättas till investeringsreserven. Egenföretagarens avsättning överstiger således aktiebolagets med 50 000 kr. Detta förklaras av att egenföretagaren som underlag även får medräkna vad som motsvarar aktieägarens lön inklusive sociala kostnader. Detta innebär att egenföretagaren får en gynnsammare ställning än aktiebolaget.

Investeringsreservens syfte bör också ses i samband med den av beredningen föreslagna resultatutjämningsfonden. Egenföretagarens avsättning, som föreslås få uppgå till 15 % av nettointäkten före s. k. schablonavdrag för egenavgifter kommer även att inkludera vad som i fåmansaktiebolaget motsvarar dess överskott efter aktieägarens löneuttag inklusive sociala

kostnader. Redan denna utformning möjliggör en större konsolidering än vad som gäller för låmansaktiebolaget.

Även *länsstyrelserna i Östergötlands och Kopparbergs län* påpekar att i det avsättningsgrundande beloppet medräknas den del som motsvarar aktieägares lön.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län:*

Beskattningsreglerna är numera praktiskt taget lika för alla företagsformer. En kvarstående skillnad är emellertid att egenföretagarna saknar aktiebolagens rätt att göra avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning. Det kan därför förefalla rimligt att som beredningen föreslår söka utjämna även denna skillnad.

Som framgår av en reservation från tre av beredningens ledamöter (sid. 641 f) bör man emellertid beakta att egenföretagarna har en betydelsefull förmån som bolagsägarna saknar. De förstnämnda kan nämligen göra egna kontantuttag från verksamheten som överstiger den deklarerade nettointäkten. De kan med andra ord själva disponera över skattekrediter avsedda för investeringar eller likviditetsreserv i verksamheten. Enligt länsstyrelsens mening är det tveksamt om det för närvarande finns tillräckliga skäl att utvidga kretsen av företag som får använda investeringsfond. Förutom nämnda rättviseskäl bör beaktas att fondsystemet är komplicerat och därför i princip bör förbehållas företag med viss investeringsvolym och med god kontorsorganisation. Skulle det i framtiden införas regler av låneförbudskarakter för exempelvis handelsbolagen kommer frågan i ett annat läge. Då vore det emellertid enklare att utvidga lagen om allmänna investeringsfonder till att omfatta även handelsbolagen. Det synes alltför komplicerat att ha två parallella regelsystem med i stort sett samma syfte.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Bakgrunden till beredningens förslag är att man velat minska skillnaden i beskattningshänseende mellan i första hand aktiebolag och enskilda företagare. Genom de lagändringar som skett under senare år har de olika företagsformerna i stort sett likställts ur skattesynpunkt. När det gäller aktiebolagens möjligheter att avsätta till konjunkturinvesteringsfond bör detta ses i sammanhang med den dubbelbeskattning som aktiebolagen är underkastade. Vidare är den som driver sin verksamhet i aktiebolagsform tvungen att redovisa sina uttag som lön. Egenföretagaren är oförhindrad att uppvisa ett lägre skattemässigt resultat än vad han för egen del tagit ut ur verksamheten och är därför mer gynnad i fråga om att på ett lagenligt sätt uppskjuta beskattningen. Det är i och för sig önskvärt att lika villkor gäller för alla företagsformer. Viss skillnad beroende på olika juridiska former torde dock vara ofrånkomlig. Det är länsstyrelsens uppfattning att förslaget om allmän investeringsreserv inte är motiverat av likställighetsskäl. Tvärtom synes förslaget innebära en favorisering av egenföretagandet som företagsform.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län:*

Beredningens argument för en allmän investeringsreserv för egenföretagare är inte övertygande. Redan med nu gällande lagstiftning är skillnaderna mellan egenföretagarna och övriga företagsformer praktiskt

taget utjämnade. Aktiebolagens rätt till avsättning till investeringsfonder åberopas men beredningen anför samtidigt att dubbelbeskattning kan sägas vara det pris som ett aktiebolag får betala för att utnyttja investeringsfondssystemet. När det gäller att skjuta upp beskattningen till senare år är egenföretagaren mera gynnad. Han kan nedbringa det vid taxeringen redovisade resultatet under nivån för uttag av medel från verksamheten till privata utgifter genom ned- och avskrivningar. Detta gäller inte för aktiebolagsägaren efter införande av det s. k. låneförbudet.

En allmän investeringsreserv ger egenföretagarna möjligheter till permanenta avsättningar för normala årliga investeringar. Förslaget gynnar de egenföretagare som har god lönsamhet och likviditet. Nyetablerade egenföretagare och egenföretagare med dålig lönsamhet och likviditet erhåller inte några särskilda fördelar genom förslaget. Konkurrensförhållandet mellan dessa grupper kan komma att påverkas.

#### *LO:*

LO ansluter sig i denna fråga till den uppfattning, som redovisats i reservationer av dels Boström m. fl. och dels Dahlström och Israelsson. Argumentet att viss överensstämmelse skulle skapas mellan aktiebolagen (med investeringsfonder) och egenföretagare är inte hållbart. Dessa avsättningar skulle få utnyttjas vid valfri tidpunkt under en femårsperiod. Vidare föreligger för egenföretagare flera särregler som är gynnsamma för dessa vid jämförelse med aktiebolagen så att en ytterligare skattemässig förmån inte är befogad. I hög grad skulle den föreslagna lagen bidra till att upphäva årsbeskattningsprincipen efter bärkraft, som annars anses grundläggande för andra skattebetalare.

#### *TCO:*

Med beredningens förslag införs för egenföretagarna inte bara en allmän utjämningspost utan man eliminerar även avskrivningsreglernas koppling till inventariernas ekonomiska och fysiska förslitning. Genom att även låta egenföretagaren få inkludera hela rörelsens nettovinst i det avsättningsgrundande beloppet får dessa också räkna med den del som motsvarar fåmansaktieägarens lön. Detta är enligt TCO även det en helt oacceptabel och omotiverad favör för egenföretagarna, i stället för vad som avses, likformighet i skattehänscende mellan verksamheter drivna i olika juridiska former. TCO menar att denna form av generell reserveringsrätt också måste bedömas tillsammans med effekterna av den lönereservering på 20 procent som liksom den allmänna investeringsreserven har rörelsens netto som bas.

Flera remissinstanser framhåller att investeringsreserverna i första hand kommer att fungera som ett resultatutjämnande medel och inte i investeringsfrämjande syfte. Några av dessa remissinstanser utvecklar grunderna för sin ståndpunkt mer ingående.

#### *RSV:*

Beredningen har med förslaget till allmän investeringsreserv velat eftersträva neutralitet mellan olika företagsformer. RSV är emellertid av flera skäl starkt kritiskt inställt till detta förslag och förslaget om upphovsmannakonto. Dessa förslag synes inte särskilt väl underbyggda. Det kan diskuteras om ett så pass genomgripande förslag, som det om allmän investeringsreserv, bör

genomföras innan 1974 års bolagskommitté slutfört sitt arbete. Därefter kan det föreligga starka skäl för att söka finna enhetliga regler på området för egenföretagare och i annan associationsform bedriven mindre omfattande verksamhet. Förslag av denna karaktär har vidare ofta smittoeffekter och utlöser kompensationskrav. Vissa kategorier av egenföretagare som regelmässigt har år från år ungefärligen likvärdiga investeringsbehov synes nämligen kunna använda den allmänna investeringsreserven i rent resultatutjämnande syfte. Det kan nämnas att möjligheten till inkomstutjämnning kan vara betydelsefull även i fråga om möjligheten att få sociala bidrag, såsom bostadsbidrag. Härmed blir neutralitetskravet också i förhållandena till löntagarna viktigt.

-----

RSV anser att beredningen inte tillräckligt ingående behandlat avsikten med detta förslag. De konjunkturpolitiska effekterna av att allmän investeringsreserv disponeras fritt borde ha belysts närmare. RSV har intrycket att man här mera velat tillskapa en allmän reserveringsmöjlighet för egenföretagare än ett styrmedel för investeringsviljan bland egenföretagarna. I så fall måste förslaget ses i samband med förslaget om att egenföretagare skall få reservera bl. a. 15 % av egen inkomst. RSV vill ifrågasätta om ett permanent och generellt verkande system för investeringsstimulans av den föreslagna typen är lämplig. Att investeringsfondssystemet med dess tillståndsprovning fungerar väl för de större företagen, behöver inte betyda att en förgrövad variant av systemet med endast en efterhandsprovning av den gjorda investeringen är lämplig att införa.

-----

RSV vill ifrågasätta om inte ett system med investeringsreserv för egenföretagare åtminstone borde begränsas till att omfatta de skattskyldiga som p. g. a. tidigare erfarenheter eller eljest kan dokumentera ett framtida investeringsbehov. Risken är annars att avsättningsmöjligheten utnyttjas utan att något egentligt behov föreligger och att en mycket på rent skattetänkande grundad investeringsverksamhet blir följden. Det höga extra tillägget kan här också verka i samma riktning. Å andra sidan måste framhållas att just det förhållandet att tillägget satts så högt bör kunna avskräcka de skattskyldiga från onödiga avsättningar. RSV anser dock att förslaget att upp till halva nettointäkten skall kunna avsättas till investeringsreserv är alltför generöst.

RSV menar också att kontrollfrågorna i sammanhanget måste behandlas mer ingående än som skett i betänkandet.

Den föreslagna nya reserveringsmöjligheten i fråga om lönekostnader torde om den genomförs öka avsättningsmöjligheterna för många egenföretagare. Man bör avvakta erfarenheterna härav innan ytterligare generella reserveringsmöjligheter övervägs för denna kategori skattskyldiga.

RSV avstyrker sammanfattningsvis förslaget.

#### *Länsstyrelsen i Uppsala län:*

Beredningen har ansett att system med allmän investeringsreserv kan vara investeringsbefrämjande. Med den utformning som systemet givits ifrågasätter länsstyrelsen om inte reserven huvudsakligen kommer att användas för löpande normala investeringar i verksamheten eftersom regler, tillståndsprovning för användning m. m. av den typ som gäller för investeringsfonderna saknas. Genom avsaknad av närmare regler för investeringsreserven

uppkommer en väsentlig olikhet i förhållande till investeringsfonderna, vilka kan användas som styrmedel. — — — —

*Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

Beredningen anför som skäl till införande av allmän investeringsreserv bl. a. att skillnaden mellan i första hand aktiebolag och enskild företagare minskar i beskattningshänseende. Förslaget till regler om allmän investeringsreserv har även stor likhet med föreslagna regler för allmän investeringsfond. Beredningens uppfattning att investeringsreserven ger ökade möjligheter till resultatutjämnning för egenföretagare delas av länsstyrelsen. Däremot ifrågasätts i vilken utsträckning detta investeringssystem är investeringsbefrämjande. I princip föreligger endast en enda begränsning i tiden mellan avsättningen och ianspråktagande. Den består i att medlen ska stå inne på bank under fyra månaders tid. En enkel investeringsplanering ger flertalet egenföretagare möjlighet att via avsättningar till allmän investeringsreserv påföljande räkenskapsår erhålla direktavskrivning på ny-, till- och ombyggnader av fastighet och inköp av inventarier. I princip samma resultat kan även erhållas genom att införa fri avskrivning på nedlagda ny-, till och ombyggnadskostnader och på anskaffning av nya inventarier. För egenföretagaren kommer allmän investeringsreserv primärt att framstå som en möjlighet till resultatreglering och sekundärt som ett system som är investeringsbefrämjande. Enligt länsstyrelsens uppfattning kan en dylik användning inte ha varit beredningens mening, eftersom såväl föreslagna regler för lagerreservering och avsättning till fond baserad på lönerna får anses täcka det behov av konsolidering som är nödvändigt för egenföretagare.

*Länsstyrelsen i Hallands län:*

Arbetet med kontroll av att reglerna tillämpas riktigt och att avsatta medel ianspråk tas för rätt ändamål får inte underskattas. Här är dock fråga om företag, som naturligen får antas ha sämre kvalitet på redovisningen och sämre internkontroll av intäkter och kostnader än de aktiebolag, som i dagens läge utnyttjar investeringsfondsinstitutet. Än allvarligare är emellertid att regler om en allmän investeringsreserv inte synes leda till materiell rättvisa vare sig mellan olika egenföretagare eller gentemot andra företagsformer. Genom en allmän investeringsreserv blir det i praktiken fri resultatreglering i egenföretagen mellan olika beskattningsår. Alla nybyggnader kommer att kunna skrivas av omedelbart och reglerna om värdeminskningssavdrag för byggnader blir utan verkan för företag som bygger nytt. Detta sker utan att samhället genom berörda myndigheter – regeringen eller AMS – får pröva angelägenheten eller lämpligheten i tiden av nybyggnaden. Företag som äger äldre byggnader eller förvärvar fastighet med färdiga byggnader kommer i ett relativt sett sämre läge. Förståndigt utnyttjade får de föreslagna reglerna om allmän investeringsreserv anses vara förmånligare än reglerna om investeringsfonder. Detta kan inte anses vara rimligt med tanke på att investeringsfonderna ju i hög grad är ett instrument för samhällsekonomisk planering. Det kan invändas, att reglerna om allmän investeringsreserv är mindre förmånliga än reglerna om investeringsfond ur den synpunkten att hela det avsatta beloppet skall sättas in på bank. Insättningen är emellertid – i motsats till insättning på investeringskonto i riksbanken – räntebärande. Vidare bestämmer företagen själv när medlen skall tas i anspråk. Med en god skatteplanering kan detta ske mycket kort tid efter avsättningen. Nackdelar-

na med 100 %-ig insättning på bankkonto är alltså i stor utsträckning skenbara. Det kan slutligen ifrågasättas om regler om allmän investeringsreserv skulle ha så stor betydelse om övriga regler för resultatreglering ändras på av beredningen föreslaget sätt. Reglerna skulle då i onödan komplicera, och luckra upp, ett redan nog så invecklat beskattningssystem.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län:*

Länsstyrelsen ansluter sig till de grundtankar som ligger bakom förslaget. Om den allmänna investeringsreserven ska fungera i investeringsbefrämjande syfte på det sätt som utgör motiv för förslaget om allmänna investeringsfonder bör dock bestämmelserna enligt länsstyrelsens uppfattning utformas på ett annat sätt. Så som förslaget är finns risk för att investeringsreserven kommer att fungera främst för resultatutjämning och direktavskrivning på nyinvesteringar och mindre som ett led i långsiktig investeringsplanering. Föreslagna regler om lagernedskrivning och avsättning till resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas bör vara tillräckliga för resultatutjämning.

Liknande synpunkter framförs av länsstyrelserna i Södermanlands, Gotlands, Malmöhus, Älvsborgs, Skaraborgs och Västmanlands län samt av TOR och TCO.

Vissa av de remissinstanser som avstyrker förslaget, nämligen länsstyrelserna i Kalmar, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands och Gävleborgs län samt Sveriges redovisningskonsulters förbund, förordar att egenföretagarna i stället inordnas i investeringsfondssystemet. Länsstyrelserna i Malmöhus och Hallands län utvecklar skälen för detta mer utförligt.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Beredningen anser att införandet av möjligheten att avsätta till en allmän investeringsreserv skulle vara ägnat att utjämna skillnaderna i beskattningshänseende mellan enskilda företagare och aktiebolag. Länsstyrelsen anser inte att den föreslagna utformningen av lagstiftningen uppfyller en sådan målsättning. Länsstyrelsen har å andra sidan ingenting att erinra mot att existerande skillnader utjämnas. Detta skulle i nu aktuellt avseende kunna ske på så sätt att egenföretagarna infogas i investeringsfondssystemet. Därmed skulle de komma i åtnjutande av de förmåner som denna lagstiftning medför samtidigt som de – i likhet med aktiebolagen – får acceptera att föremålet och tidpunkten för en viss investering, finansierad helt eller delvis med skattekrediter, bedömes även med beaktande av samhällelig angelägenhetsgrad. Argumenten mot ett sådant system synes mest bestå av den av beredningen framförda åsikten att fråga skulle bli om "mycket betydande merarbete" (sid. 451) för egenföretagare och myndigheter. Länsstyrelsen anser inte denna argumentering hållbar. Införandet av en helt ny möjlighet till resultatreglering måste i sig medföra merarbete. Anses individuell tillståndsgivning vara befogad när det gäller företag som bedrivs i aktiebolagsform eller som ekonomiska föreningar synes så vara fallet även för andra kategorier av företagare. För egenföretagarna kan under alla omständigheter ett visst merarbete inte undvikas; särskilda blanketter måste ifyllas, medel skall insättas på bankkonto etc. Detta måste emellertid sättas i relation till den nytillkomna avsättningsmöjlighetens värde.

Det kan emellertid finnas anledning att undersöka möjligheten att inom investeringsfondssystemets ram åstadkomma en decentralisering av beslutsfattandet vid meddelande av tillstånd för egenföretagare att ta fond i anspråk, ävensom att i övrigt för dessa företagare göra vissa avvikelser i förenklande syfte.

Även kontrollsynpunkter talar för ett system med individuell tillståndsgivning. Det kan inte bortses från att den föreslagna lagen kan inbjuda till missbruk. Lagstiftaren har ett mycket stort ansvar för att skattelagstiftningen inte får en sådan utformning som möjliggör att medel, som delvis består av skattekrediter, på ett lättvindigt sätt kan disponeras för inte avsedda ändamål. Beredningens förslag inger vissa betänkligheter i detta hänseende. Enligt förslaget kan insatta medel uttagas fyra månader efter insättningsdagen. Kontrollen av medlens användning kommer att ske först sedan viss – ibland avsevärd – tid förlutit från tidpunkten för uttaget. Lagstiftningen måste utformas även med beaktande av sådana skattskyldiga som har intresse av att utnyttja en ny tillkommen bestämmelse i skatteundandragande syfte. Även om dessa utgör bara ett litet fåtal får vetenskapen om deras handlande ofta stor spridning i massmedia och bidrar till att minska respekten för skattelagstiftningen samtidigt som den allmänna skattemoralen undergrävs.

#### *Länsstyrelsen i Hallands län:*

Länsstyrelsen vill emellertid tillstyrka att egenföretagarna på annat sätt får möjlighet till fondavsättning för investering om nu sådana behov verkligen föreligger. Detta bör då ske på så sätt att investeringsfondsinstitutet utvidgas till att avse också fysiska personer. Samma regler beträffande avsättning och ianspråktagande av fondmedel bör då gälla som för aktiebolagen. Insättning på räntelöst konto i riksbanken får dock med anledning av de olika skattesatserna för aktiebolag och fysiska personer ske efter annan procentsats, förslagsvis med 75 % av avsättningens belopp. Individuell tillståndsgivning för ianspråktagande i den utökade kretsen av fondinnehavare kommer naturligtvis att innebära merarbete för tillståndsgivande myndigheter. Detta synes dock vara en ofrånkomlig olägenhet.

*Kammarrätten i Stockholm* föreslår att regler om tillståndsgivning införs för allmänna investeringsreserver, t. ex. på så sätt att länsarbetsnämnd får meddela beslut om rätt till uttag från allmänt investeringskonto. Sådant beslut bör då grundas på överväganden av den innebörd som är aktuell när det gäller att medge ianspråktagande av investeringsfond.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* har ingen principiell invändning mot att möjligheter skapas även för andra skattskyldiga än aktiebolag att avsätta medel till framtida investeringar, men enligt länsstyrelsen skulle en enhetlig lagstiftning som gäller alla kategorier skattesubjekt bättre än beredningens förslag tillgodose de syften som i detta avseende uppställts i direktiven.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län* anser att möjligheten att skapa en sådan enhetlig lagstiftning bör utredas närmare. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Västmanlands län*.

*Sveriges fiskares riksförbund* framhåller att av de av beredningen diskuterade sätten att öka möjligheterna till resultatutjämning för egenföretagare är inkomstfördelningskonto av typ skogskonto det som är bäst lämpat för fisket.

Ett sådant konto skulle kunna ge fisket möjlighet att under några år bygga upp en reserv, som är disponibel för investeringar och reparationer.

#### 4.2 Lagens tillämpningsområde

Förslaget att avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv skall få göras endast av fysisk person som har inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse är föremål för särskilda påpekanden från några remissinstanser. Även regeln att – ifråga om handelsbolag – avsättningen skall beräknas för bolaget kommenteras.

##### *Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Dödsbo äger enligt lagtexten inte rätt att göra avsättning till allmän investeringsreserv. Enligt 53 § KL anses dock dödsbo som handelsbolag i beskattningshänseende sedan ett visst antal år förflutit från det år dödsfallet inträffade och under förutsättning tillika att boet redovisar inkomst eller förmögenhet av viss storlek. Ett dödsbo kan bedriva rörelse och det förefaller märkligt att avdrag för avsättning skall kunna medges först sedan dödsboet kommit att betraktas som handelsbolag.

-----

Reglerna om handelsbolagens avsättningsmöjligheter är svårförståeliga. Avdraget skall enligt 1 § beräknas för bolaget. Enligt 3 § får avdrag inte åtnjutas med större belopp än hälften av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan. Nu är det emellertid så att handelsbolaget ej självt beskattas för sin inkomst utan beskattningen sker hos delägarna. För handelsbolaget som sådant bestämmes inte "den till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten". Antag att det finns två delägare i ett handelsbolag. Vinsten för handelsbolaget uppgår till 100 000 kr. Utgår man från handelsbolagets driftsresultat skulle maximal avsättning bli 50 000 kr. Emellertid förutsätts att den ene delägaren gjort vissa resor för bolagets räkning och härför haft kostnader om 10 000 kr. för vilka avdrag yrkas i deklarationen från den på honom eljest belöpande andelen av handelsbolagets vinst. Den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avsättningen för de båda delägarna uppgår till 90 000 kr. Utgår man från sådan beräkningsgrund blir maximal avsättning 45 000 kr. Vad ovan sagts belyser svårigheterna att utifrån föreslagen lagtext beräkna möjlig avsättning för ett rättssubjekt som ej beskattas.

4 § stadgar att skattskyldig som erhållit avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv i sin självdeklaration varje år skall lämna uppgift om storleken vid beskattningsårets utgång av "hans tillgodohavande på investeringskontot". Detta måste betyda att varje delägare i handels- eller kommanditbolag har ett individuellt konto och att medlen inte skall inbetalas på konto tillhörigt handelsbolaget, som ju inte är skattskyldigt. Fråga uppkommer då om "lågstabeloppet" enligt 3 § på 10 000 kr. gäller handelsbolaget som sådant eller varje delägare. Om beloppsgränsen gäller handelsbolaget kan på delägarkontona således visst beskattningsår insättas och uttagas mindre belopp än 10 000 kr.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Som förslaget formulerats föreligger rätt till avsättning enbart för fysiska personer. Detta torde medföra att i fråga om dödsbo får avsättning till allmän investeringsreserv göras för dödsfallsåret. Vidare torde avsättning få göras av dödsbo på vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas. Däremot är dödsboet under mellantiden förhindrat göra sådan avsättning. Enligt delegationens uppfattning kan detta förhållande ej godtas. Beredningen har över huvud taget alltför snävt begränsat kretsen av skattskyldiga som får använda sig av investeringsreserv. För att uppnå neutralitet mellan olika företagsformer bör möjligheten till avsättning stå öppen för i landet hemmahörande skattskyldiga utom aktiebolag, ekonomiska föreningar och svenska sparbanker. Härigenom skulle allmänna investeringsreserven stå öppen för skattskyldiga som inte kan använda sig av allmän investeringsfond.

Om inte delegationens förslag godtas bör i vart fall beredningens förslag ändras så att inte ett dödsfall skall medföra att avsättning omöjliggörs. Detta kan ske genom att 1 § första stycket inleds "Fysisk person och dödsbo . . ." och att andra meningen i 1 § andra stycket ges följande lydelse: "Avdrag medges dock endast för avsättning i handelsbolag vari andel ägs av här i riket bosatt fysisk person eller dödsbo efter sådan person".

*Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

Hyresfastighetsägare är enligt 1 § bokföringslagen bokföringsskyldig om uthyrningen omfattar flera än två lägenheter. Om inkomsten för hyresfastighetsägare även skattemässigt ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder – förutsätter ändringar i kommunalskattelagen enligt förslag som lämnats i annat sammanhang – bör möjligheterna undersökas att även låta bokföringsmässiga hyresfastighetsägare få tillämpa bestämmelserna om allmän investeringsreserv i stället för nuvarande bestämmelser om fördelning av reparationsavdrag på tre år.

Även *Sveriges fastighetsägareförbund* anser att ägare av hyresfastigheter skall likställas med övriga näringsidkare i fråga om rätt att göra avsättning till allmän investeringsreserv.

**4.3 Förhållandet till andra former av resultatutjämning**

Beredningens förslag att avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv inte skall få göras jämsides med uppskov för insättning på upphovsmanakonto eller skogskonto godtas av samtliga remissinstanser utom två.

*Statens kulturråd* anser att avsättning till allmän investeringsreserv skall stå öppen också för upphovsmän som vid beskattningsårets utgång har medel insatta på upphovsmanakonto.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Beredningen föreslår att avsättning till investeringsreserv inte skall få göras i samma förvärvskälla och för samma beskattningsår som insättning görs på skogskonto. Något skäl till denna begränsning finns inte. De bägge lagen av avsättning fyller helt skilda behov hos näringsidkaren. Delegationen anser inte att den som ett visst år försålt skog skall vara tvungen att välja mellan att

få avkastningen av många års tillväxt fördelad på några år och möjligheten att med verkan vid beskattningen planera inför investeringar några år framåt i tiden. Dock måste regleras hur avsättningarna skall förhålla sig till varandra. Enligt gällande regler för skogskontoavsättning får resultatet nedbringas till 0 genom avsättningen. För att ingen ändring skall ske härvidlag bör föreskrivas att avsättning till allmän investeringsreserv skall avräknas före skogskontoavsättning.

#### 4.4 Beräkning av avdragsbeloppets storlek

Förslaget att avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv skall kunna medges med högst hälften av nettointäkten av förvärvskällan före avsättning m. m. lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. Från några håll framförs dock invändningar.

##### *Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

Avsättningen till allmän investeringsreserv ska på samma sätt som för allmän investeringsfond baseras på årsvinsten (nettovinsten enligt resultaträkningen).

I underlaget för avsättningen får inte medräknas inkomster och utgifter som ska beskattas i andra inkomstslag än rörelse och jordbruk. Om man som beredningen föreslagit baserar avsättningen på den taxerade nettointäkten kommer ändring av bokslut alltid att aktualiseras då taxeringsnämnden ändrar inkomsten av förvärvskällan, vilket skulle medföra avsevärt merarbete för såväl företagaren som skattemyndigheterna.

##### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Enligt förslaget begränsas avsättningsrätten till 50 % av förvärvskällans nettointäkt. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte därjämte avdraget bör begränsas så att inkomsten av förvärvskällan efter avsättningen inte understiger visst lägsta belopp, som förslagsvis kan anknytas till basbeloppet. Länsstyrelsen hyser nämligen starka betänkligheter mot att tillskapa en lag, som i hög grad kommer att komplicera deklarations- och taxeringsarbetet. Genom den föreslagna ytterligare spärren skulle antalet företag, som kan begagna sig av avdragsrätten begränsas.

##### *RSV:*

Det bör klarläggas på vilket underlag schablonavdrag sedan skall beräknas. Ändring bör ske i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL jämförd med punkt 9 a av anvisningarna till 29 § KL.

---

En regel bör föras in som förhindrar att enligt 8 § återbetalda medel ånyo kan läggas till grund för avsättning. Detsamma gäller det 30-procentiga tillägget.

Enligt *riksförsäkringsverkets* mening bör det av lagtexten framgå om även avstämningen av schablonavdragen skall ligga utanför inkomstberäkningen.

#### 4.5 Insättning på allmänt investeringskonto

Beredningens förslag om att insättning på konto för allmän investeringsreserv skall ha skett senast den dag då den skattskyldige skall avge självdeklaration för det beskattningsår avsättningen avser har föranlett ett par påpekanden.

*RSI:*

RS-projektet har föreslagit bl. a. ändring av 34 § 2 mom. TL. Förslaget innebär bl. a. att revisionsbyråer kan få anstånd för sina klienter enligt särskild tidsplan. Samtliga på tidsplanen upptagna skattskyldiga anses då ha anstånd till tidsplanens sista dag. Sådant anstånd kan bli förmånligare än individuellt anstånd. Det kan diskuteras om inte senaste inbetalningsdag i stället bör fixeras till en viss dag gällande för samtliga berörda skattskyldiga.

Enligt *länsstyrelsen i Östergötlands län* bör på samma sätt som föreslagits för allmän investeringsfond för sen inbetalning till bank godtas och särskild avgift utgå i sådana fall. Avgiften bör bestämmas till två procent om inbetalning skett högst en månad för sent och till fyra procent om inbetalning skett mer än en månad men mindre än två månader för sent.

#### 4.6 Ianspråktagandet

Beredningens förslag rörande de ändamål för vilka investeringsreserven skall få användas kommenteras av ett stort antal remissinstanser. Flera remissinstanser framför kritik mot att allmän investeringsreserv skall kunna tas i anspråk för kostnader för arbeten på jordbrukares bostadsfastighet. De kritiska synpunkterna kan återges enligt följande.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län:*

Beredningen har föreslagit, att allmän investeringsreserv bl. a. skall kunna användas för kostnader för ny-, till- eller ombyggnad på sådan här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång. Av bl. a. kontrollskäl skall reserven inte få utnyttjas för bidrag till uppförande av bostad e. d. för arbetstagare. De föreslagna reglerna innebär en väsentlig skillnad i behandlingen av rörelseidkare och jordbrukare. Om en rörelseidkare använder del av egen fastighet i rörelsen, kommer endast den del av fastigheten, som faktiskt utnyttjas i rörelsen att redovisas i förvärvskällan rörelse. Den del av fastigheten, som används som egen bostad, kommer däremot att redovisas som inkomst av annan fastighet. Då de föreslagna reglerna om avsättning till allmän investeringsreserv endast gäller inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet, kommer den del av fastigheten, som används av rörelseidkaren som egen bostad, inte att beröras av avsättningsreglerna. För jordbrukaren ingår emellertid även bostadsbyggnaden som anläggningstillgång i det av honom bedrivna jordbruket. Till följd härav kan till investeringsreserven avsatta medel användas för omedelbar avskrivning av kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av bostadsfastigheten. Beredningen har inte analyserat dessa effekter av sitt förslag. Däremot har den angivit, att viss ledning för utarbetandet av lagstiftningen om allmän investeringsreserv har

hämtats i 1974 års tillfälliga lagstiftning om insättning på investeringskonto för skog. Länsstyrelserna är tillståndsmyndighet för ärenden angående ianspråktagande av medel insatta på investeringskonto för skog. Det framgår inte av betänkandet om utredningen gjort någon uppföljning av erfarenheterna av 1974 års lagstiftning. De flesta länsstyrelser torde emellertid ha handlagt ärenden där medel avsatta till investeringskonto för skog har fått användas för ny-, till- eller ombyggnad av bostadsbyggnad på jordbruksfastighet. Effekten torde bli densamma med den av beredningen föreslagna investeringsreserven. Mot bakgrund av att rörelseidkares och jordbrukares bostad skattemässigt behandlas olika får beredningens förslag anmärkningsvärda konsekvenser. I sammanhanget bör nämnas att vinsten med att utnyttja investeringsreserven för ny-, till- eller ombyggnad på bostadsbyggnad kommer att vara betydande. Bostadsbyggnader avskrivs normalt med 1,5 % per år, vilket innebär en beräknad livslängd av cirka 67 år. Nuvärdet av framtida förlorade värdeminskningssavdrag kommer därför även vid en låg kalkylränta att vara mycket lågt jämfört med de medel som tas i anspråk från investeringsreserven. Med hänsyn till vad som framförts finner länsstyrelsen att frågan bör bli föremål för ytterligare överväganden.

*Länsstyrelsen i Blekinge län:*

Eftersom mangårdsbyggnad i förvärvskällan jordbruksfastighet utgör driftsbyggnad, skulle de nya bestämmelserna ge ägare av jordbruksfastighet rätt att använda reserveringen till kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av egen bostad. En rörelseidkares familjebostad betraktas däremot inte som rörelsefastighet utan anses hänförlig till förvärvskällan annan fastighet. Rörelseidkaren har därför inte någon möjlighet att disponera investeringsreserven vare sig för reparationskostnader eller kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som han själv bebod. Med hänsyn till denna olikhet och till förslaget i bostadsbeskattningskommitténs slutbetänkande (SOU 1976:11) ifrågasätter länsstyrelsen om inte sådana byggnader på jordbruksfastighet som utgör bostad åt ägare eller brukare bör undantas.

*Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Förslaget innebär exempelvis att en jordbrukare genom den allmänna investeringsreserven kan få direkt avdrag för uppförande av en ny bostadsbyggnad eller för ombyggnad av bostaden. Det bör nämnas att reglerna för beskattning av bostaden redan nu måste anses förmånligare för jordbrukarna än för villaägarna samtidigt som villaägarna åtnjuter skatteförmåner om man jämför dem med de personer som innehar bostad med bostadsrätt eller hyresrätt. Villaägarnas ränteavdrag kritiseras som bekant i skattedebatten.

Det skulle knappast vara möjligt att framlägga förslag om avsevärda förmåner till villaägarna i förhållande till dem som har bostadsrätt eller hyresrätt. Det ter sig då svårmotiverat att införa utomordentligt stora ytterligare förmåner för en grupp vars boende redan nu är mer skattemässigt gynnat än någon annan grupp.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Uppsala, Jönköpings, Gotlands, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län.*

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* anser att investeringsreserv inte heller skall få

tas i anspråk för kostnader för arbeten på fastigheter som används för fritidsändamål.

Enligt *SBEF* bör de ändamål för vilka investeringsreserv får tas i anspråk ändras i ett par avscenden. Föreningen påpekar först att investeringsreserv enligt lagförslaget inte får tas i anspråk för arbeten på byggnad som utgör lagertillgång och fortsätter:

Motsvarande passus finns även i 11 § i 1955 års lag om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Bakgrunden till passusen framgår av investeringsfundsutredningens promemoria den 9 juli 1962 med förslag till ändringar i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Investeringsfundsutredningen framhåller nämligen att då investeringsfond tas i anspråk för byggnadsändamål skall fråga vara om byggnader, som används för stadigvarande bruk i rörelse. Sålunda sägs att fonden inte skall få användas i fråga om byggnader som byggnadsföretag uppför för försäljning. Utredningens förslag kom även till uttryck i lagtexten genom att lokutionen "... som inte utgör lagertillgång ..." infördes i lagtexten. Lagtextens utformning, som återkommer i förslaget till lag om allmänna investeringsfonder, innebär emellertid också att byggnadsföretagen är mer eller mindre förhindrade att använda fonderna för investeringar i fastigheter som användes i den egna rörelsen t. ex. kontors-, lager- och förrådsfastigheter. Detta slag av fastigheter benämns vanligen anläggningsfastigheter. Eftersom anläggningsfastigheter har karaktär av produktionsmedel och innehas för stadigvarande bruk betraktas de i *företagsekonomiskt hänseende* som anläggningstillgångar. I *skattehänseende* anses emellertid sådana anläggningsfastigheter som lagertillgångar om byggnadsarbeten utförts på fastigheten av byggnadsföretaget. Enligt företagsskatteberedningens förslag angående byggnadsföretags fastigheter synes anläggningsfastigheter *alltid* skola behandlas som lagerfastigheter. Härigenom skulle byggnadsföretagen även framgent uteslutas från möjligheten att utnyttja investeringsfonderna för byggnadsinvesteringar.

Rent allmänt torde beredningens samlade förslag innebära att investeringsfondssystemet ges större betydelse än tidigare vad gäller möjligheterna att bilda obeskattade reserver. Ur resultatutjämnings synpunkt får alltså investeringsfonderna genom förslaget en starkare ställning än i dag.

För byggnadsföretagens del innebär de samlade effekterna av beredningens förslag att reserveringsmöjligheterna kraftigt försämrats. Mot bakgrund härav ter det sig olyckligt att byggnadsföretagen inte kan söka åtminstone viss kompensation för detta i investeringsfonder och investeringsreserver.

Något sakligt grundat skäl att icke tillåta byggnadsföretagen att använda investeringsfonderna och investeringsreserven för investeringar i anläggningsfastigheter synes ej heller finnas. *SBEF* får därför föreslå att lokutionen "... som, inte utgör lagertillgång ..." ändras till "... som, inte innehas för stadigvarande bruk ...". I anvisningar bör dessutom anges att fonden och investeringsreserven får tas i anspråk för byggnader som stadigvarande används i byggnadsrörelse.

I förslaget till lag om allmänna investeringsfonder föreslås vidare att fonden enligt § 9 f) skall få tas i anspråk för kostnader som avser att främja avsättning utomlands av varor som tillverkas här i riket. Med anledning av detta förslag får *SBEF* anföra följande.

Byggnadsindustrin kallas ibland den nya exportindustrin. Genom effektivitet, tekniskt kunnande och förmåga att ta totalansvar har svensk

byggnadsindustri lyckats hävda sig mycket väl i den internationella konkurrensen. År 1976 byggde ett tjugotal svenska företag utomlands för ca 1,6 miljarder kr. och under 1977 och 1978 har stora utländska beställningar gjort att byggandet utomlands kommer att öka under de närmaste åren. Svenskt byggande utomlands medför att arbetstillfällena inom landet skapas även för andra näringsgrenar t. ex. för materialindustrin och konsultföretagen. Man räknar med att byggnadsföretagens verksamhet i utlandet år 1980 kommer att sysselsätta 15–18 000 svenskar, varav ungefär hälften direkt i produktion utomlands. Eftersom byggnadsföretagens verksamhet på hemmamarknaden är begränsad är det viktigt och nödvändigt att svenska byggnadsföretag ges möjlighet att satsa på nya marknader utomlands.

Med utgångspunkt från ovanstående anser SBEF det därför angeläget att byggnadsföretagen ges möjlighet att ta investeringsfond och investeringsreserv i anspråk för kostnader som avser att främja svenskt byggande utomlands. En framtida lag om investeringsfonder och investeringsreserver bör därför utformas på sådant sätt att avsatta medel får tas i anspråk även för kostnader som avser att främja entreprenadtjänster i utlandet.

Utformningen av 7 § c) har föranlett kommentarer av *länsstyrelsen i Malmöhus län* och av *Lantbrukarnas skattedelegation*.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

7 § anger de ändamål för vilka investeringsreserv får tagas i anspråk. När det gäller kostnader för eller avskrivning på byggnader och maskiner sker begränsning till "här i riket belägen byggnad" respektive maskiner avsedda att utnyttjas i "här i riket bedriven verksamhet". Det framstår därför som synnerligen egendomligt att motsvarande inskränkning ej görs när det gäller ett annat tillåtet ändamål såsom "jordningsställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse". Dessutom må anföras att detta ändamål inte finns med bland dem för vilka enligt förslaget till lag om allmänna investeringsfonder ianspråktagande får ske.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Beredningen torde i fråga om markanläggningar ha avsett samma situationer med skrivningen i 7 § c) som i 9 § c) lagen om allmänna investeringsfonder. För undvikande av missförstånd bör den förra paragrafen formuleras i enlighet med den senare.

Några remissinstanser, *RSV*, *länsstyrelserna i Östergötlands, Kristianstads, Blekinge, Örebro, Gävleborgs* och *Västernorrlands län* samt *Lantbrukarnas skattedelegation*, är kritiska mot att allmän investeringsreserv inte skall få användas för anskaffning av begagnade inventarier. *RSV* och *Lantbrukarnas skattedelegation* utvecklar grunderna för sin ståndpunkt mer ingående.

*RSV:*

*RSV* vänder sig särskilt mot att förslaget primärt gynnar bl. a. investeringar i nya maskiner medan begagnade inventarier hålls helt utanför systemet. Även om mycket starka kontrollskäl talar för denna lösning, framstår detta gynnande av nyfabrikation på bekostnad av återanvändning som mindre lämpligt i ett permanent system och särskilt i situationer då ekonomin skulle vara överhettad. Det förbud mot investeringsavdrag/-bidrag för begagnade av inventarier som finns i 1975 års lagstiftning måste ses mot bakgrund av att

reglerna avsetts bli av tillfällig natur. Dessa regler är för övrigt – till skillnad från beredningens förslag – förenade med dispensbestämmelser i fråga om begagnade inventarier. Några möjligheter att genom generella anvisningar från RSV mjuka upp ett förbud att investera i begagnade inventarier genom en välvillig tolkning av nyfabrikationsbegreppet torde inte föreligga. RSV anser att förslaget – om det skulle genomföras – i allt fall måste förses med en generös dispensregel beträffande begagnade inventarier. Ett stort antal ärenden härom måste då bemästras. Även från andra utgångspunkter kan en lagstiftning med ett permanent behov av sådan dispensprövning starkt ifrågasättas.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

I samma paragraf tredje stycket föreslås vidare att investeringsreserven endast skall få användas för anskaffning av nya inventarier. Vid anskaffning från rörelseidkare med vilken den skattskyldige står i intressegemenskap föreslås härutöver att det endast får vara fråga om tillgång som tillverkats under beskattningsåret. Begränsningarna är desamma som i lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Vid jämförelse med den senare lagen är att märka att den är avsedd att tillämpas i en tid då benägenheten att investera är låg och statsmakterna under en begränsad tidrymd vill stimulera till investeringar. Förslaget till allmän investeringsreserv har inte motsvarande syften och lagstiftningen skall gälla utan tidsbegränsning. Dessutom medför beredningens förslag till begränsningar att det uppkommer stora lager av användbara men begagnade inventarier respektive att rationella inköp försvåras. Av angivna skäl anser delegationen att beredningens föreslagna begränsningar bör utgå. I den mån bestämmelserna är avsedda att förhindra missbruk borde detta syfte kunna uppnås på annat sätt. I det nu aktuella stycket bör under alla förhållanden begreppet "rörelseidkare med vilken han är förbunden i väsentlig intressegemenskap" bytas ut mot "näringsidkare med vilken han är förbunden i väsentlig ekonomisk intressegemenskap".

*Svenska uppfinnareföreningen* vill poängtera att egenföretagare generellt bör medges rätt att ta i anspråk investeringsreserv för kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete. Samma uppfattning framförs av *Sveriges advokatsamfund*, som dessutom anser att investeringsreserv skall få tas i anspråk för produktutveckling och marknadsbearbetning.

Förslaget att investeringsreserv i vissa fall skall få tas i anspråk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla än den, i vilken reserven har avsatts, har föranlett kommentarer av *Lantbrukarnas skattedelegation*, som anför:

Enligt 7 § skall allmän investeringsreserv tagas i anspråk i samma förvärvskälla som den avsatts i. Regeringen har tillagts viss dispensrätt. Delegationen anser att dispensmöjligheterna bör vara större än enligt förslaget. Omständigheter som en näringsidkare icke råder över t. ex. brist på arbetskraft kan föranleda att en verksamhet flyttas från en ort till en annan. Även om den nya verksamheten inte anses ingå i samma förvärvskälla som den tidigare verksamheten bör i sådana fall investeringsreserven få överflyttas till den nya verksamheten. Om verksamheten i den nya förvärvskällan inte påbörjas förrän något år efter det att en tidigare verksamhet överlåtit bör

investeringsreserv med dispens få överflyttas till den nya förvärvskällan. Så bör t. ex. en arrendator som vid arrendetidens slut frånträder arrende och först ett par år senare finner lämplig fastighet att arrendera få överflytta investeringsreserven till den nya förvärvskällan. Med de här föreslagna utvidgade dispensmöjligheterna kan man förvänta sig ett så mycket större antal dispensansökningar att dispensprövningen bör ligga på RSV.

#### 4.7 Utbetalning av medel på allmänt investeringskonto

##### *Länsstyrelsen i Örebro län:*

Enligt beredningens förslag får på allmänt investeringskonto insatta medel disponeras redan fyra månader efter insättningen. Skattskyldig som upprättar bokslut per 30 april och gör insättning i nära anslutning till bokslutet kan således ta ut medlen omkring ett halvår innan deklarationen skall lämnas. Enligt länsstyrelsen bör medlen stå inne längre tid och inte få tas i anspråk förrän efter det taxeringarna fastställts av taxeringsnämnden. Även kontrollskäl talar för att medlen inte bör få disponeras förrän efter taxeringsperiodens utgång, dvs. efter RS-reformens genomförande tidigast 1 december taxeringsåret.

##### *Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

För att företagaren verkligen ska visa att syftet även är investeringsvilja och inte enbart resultatreglering bör reserven få tas i anspråk tidigast när taxeringsperioden gått till ända. Detta kommer även att underlätta taxeringsnämndernas arbete.

Länsstyrelsen anser vidare att ett belopp motsvarande 100 % av avsättningen skall insättas på bankbok med minst 10 månaders uppsägning och att banken inte får utbetala beloppet förrän uppsägningstiden gått till ända.

Även länsstyrelserna i Gävleborgs, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län anser att uttag från allmänt investeringskonto inte skall få ske före utgången av den taxeringsperiod, då avsättningen prövats av taxeringsnämnden.

*Lantbrukarnas skattedelegation* påpekar att det av lagtexten inte framgår, om avsättning till allmän investeringsreserv och uttag från investeringskontot kan göras under ett och samma räkenskapsår. Delegationen anser att ett förtydligande erfordras.

Förslaget att medel på allmänt investeringskonto skall få kvarstå högst fem år efter inbetalningsåret kritiserar av *Svenska företagens riksförbund* som anser att femårstiden efter dispens bör kunna förlängas till tio år. Enligt förbundet är nämligen fem år en mycket kort tid i ett företags historia och investeringar i byggnader och maskiner sker i mindre företag inte särskilt ofta.

#### 4.8 Beskattning av utbetalda medel

Vad beredningen föreslagit om beskattning av medel som utbetalats från allmänt investeringskonto godtas av det övervägande antalet remissinstan-

ser. Från några håll riktas emellertid kritik mot den föreslagna skyldigheten att erlägga tilläggsavgift då medel inte används för tillåtet ändamål.

*Lantbrukarnas skattedelegation, Sveriges advokatsamfund* och *Svenska företagares riksförbund* anser att det föreslagna tillägget på trettio procent är för högt.

*Lantbrukarnas skattedelegation* anför:

Om beskattningsmyndighet finner att avsättning använts till annat ändamål än lagstiftningen medger, föreslår beredningen att utöver avsättningen ett särskilt tillägg motsvarande 30 procent av avsättningen skall upptas till beskattning. Viss dispensmöjlighet från det särskilda tillägget har tillagts RSV. Vid jämförelse med motsvarande bestämmelser i lagen om investeringsfonder, där procentsatsen föreslås bli 20, anser delegationen att 30 procent är för högt. Härvid skall beaktas att den som haft medel avsatta till investeringsfond endast har bundit halva avsättningen på konto i bank. Den andra hälften har kunnat placeras så att inflationsförlust undgåts.

Enligt *Sveriges advokatsamfund* bör tillägget bestämmas till tjugo procent, medan *Svenska företagares riksförbund* anser att ett tillägg på tio procent är tillräckligt.

Dispensmöjligheten tas upp av *RSV, länsstyrelsen i Örebro län* och *Sveriges advokatsamfund*.

*RSV* instämmer i att dispensgivningen bör tillämpas mycket restriktivt. Verket anser dock att force-majeur-liknande händelser som medför att den tilltänkta investeringen måste skjutas upp till nästa beskattningsår måste kunna grunda rätt till dispens från eljest utgående tillägg.

Enligt *länsstyrelsen i Örebro län* bör dispens från tillägg också kunna komma i fråga i samband med process angående användningen av kontomedlen. Länsstyrelsen anser vidare att det är lämpligare att rätten att ge dispens ligger hos länskatte rätt.

*Sveriges advokatsamfund* förordar – i motsats till beredningen – att dispensgivningen skall vara liberal. Enligt samfundet bör sålunda dispens ges om godtagbara affärsmässiga skäl kan anges. Endast om det kan antas att avsättning till allmän investeringsreserv skett för att erhålla obehöriga skattekrediter, bör dispens vägras.

Länsstyrelserna i Blekinge och Malmöhus län påpekar svårigheterna att kontrollera hur utbetalda medel används.

*Länsstyrelsen i Blekinge län:*

All kontroll av att de allmänna investeringsreserverna används på godtagbart sätt kommer att ligga enbart hos taxeringsnämnderna. Beredningen har i kommentaren till författningsförslagets 9 § uttalat att det ankommer på skattskyldig som tagit ut medel från investeringskonto att i sin självdeklaration redovisa hur medlen använts. Författningsförslaget föreskriver emellertid inte någon uppgiftsskyldighet i detta avseende. För att underlätta taxeringsnämndernas arbete behövs sannolikt en bestämmelse om att skattskyldig som tagit i anspråk investeringsreserv skall lämna separat

utredning beträffande kostnaderna och vilka konton i räkenskaperna som krediterats minskningen av reserven.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Formuleringarna i den föreslagna lagens 9 § synes något märkliga. Det föreskrives att just de medel som finns på allmänt investeringskonto skall användas för att bestrida vissa speciella utgifter för ändamål som uppräknas i 7 §. Fråga uppkommer då vad som händer om en företagare gör en investering på 100 000 kr. att betalas till maskinleverantören under fyra på varandra följande kalenderår. Den kontanta utgiften år 1 uppgår till 25 000 kr. Enligt lagförslaget skulle medel få uttagas från kontot endast i takt med att betalningar göres till leverantören och taxeringsnämnden måste kontrollera inte endast att viss investering gjorts utan även när betalning erlagts. Det gäller således att konstatera att medel inte uttages utöver vad som motsvarar kontantinsatsen för ett visst beskattningsårs investeringar. Här ligger en väsentlig skillnad i förhållande till investeringsfondssystemet. Tillstånd gäller därvid ianspråktagande av den på balansräkningens passivsida redovisade fonden varav följer rätt att uttaga motsvarande kontomedel. Någon kontroll av hur just dessa medel användes förekommer ej. I detta avseende innebär alltså förslaget ett väsentligt merarbete jämfört med investeringsfondssystemet.

#### 4.9 Förtida beskattning

De av beredningen föreslagna reglerna om förtida beskattning av medel på allmänt investeringskonto vid överlåtelse av verksamheten resp. vid den skattskyldiges utflyttning ur landet kommenteras av några remissinstanser.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

10 § i lagförslaget ger anledning till ytterligare tveksamhet. Antag att en av några tiotal delägare i ett kommanditbolag överlåter sin andel till ett aktiebolag. De "till förvärvskällan hänförliga medel" som finns på allmänt investeringskonto skall vid sådant förhållande upptagas som intäkt. Innebörden härav torde bli att även för de övriga delägarna beskattningseffekter kommer att inträda. I annat fall torde man hamna i ett läge som man velat undvika genom bestämmelserna i 1 § nämligen att de olika delägarna redovisar olika avsättningar till allmän investeringsreserv. Här kan således förutses fall där en delägare genom avyttring av sin andel eller utflyttning ur riket kan åsamka avbrott i handelsbolagets investeringsplaner och därtill föranleda omgående beskattningseffekter jämte särskilt tillägg för alla övriga bolagsägare.

I sammanhanget kan det också vara befogat att undersöka vad som inträffar vid rörelseidkares död. I motsats till vad som gäller upphovsmanakonto finns inga bestämmelser härom i förslaget till lag om allmän investeringsreserv. Om rörelsen avvecklas sker beskattning av avsatta medel. Dispens torde kunna påräknas vad gäller det särskilda tillägget. Antag emellertid att dödsboet fortsätter den avlidnes verksamhet. Även i ett sådant fall synes lagtexten förutsätta att beskattning sker eftersom den skattskyldige då ej längre är här i riket bosatt fysisk person. Detta kan medföra problem om

föranstaltningar vidtagits för viss investering, tänkt att finansieras helt eller delvis med skattekrediter.

*Länsstyrelsen i Örebro län* föreslår att skattskyldig som avflyttar från riket beskattas för inestående kontomedel för det år, då avflyttning skett, och inte – som föreslagits – det år då bosättning upphört. Enligt länsstyrelsen torde med bosättning här avses skatterättsligt hemvist vilket innebär att beskattning i många fall inte skulle kunna ske förrän efter tre år efter avflyttningen.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

I 10 § föreskrivs bland annat att om skattskyldig överlåter hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskälla där avsättning gjorts skall kontomedlen beskattas. Enligt delegationens upplåtning finns det ingen anledning att upprätthålla detta krav vid benefika äganderättsövergångar efter dödsfall. Skäl att i dessa fall misstänka skatteflykt saknas varför förvärvaren bör få övertaga avsättningen. Även vid övriga former av benefika förvärv borde ett övertagande av avsättningen vara tänkbar. Emellanåt föreligger tvekan om när skattskyldig skall anses ha upphört med driften på jordbruksfastighet. För undanröjande av denna tvekan anser delegationen att det av blivande proposition bör framgå att driften skall anses upphöra först i och med att fastigheten övergår i annans ägo. Delegationen vill dock erinra om vad den tidigare anfört angående arrendators rätt att efter dispens bibehålla och överflytta investeringsreserven till nytt arrendeställe.

## **5 Lag om upphovsmannakonto (avsnitt 8.5.3 och 12.2)**

### **5.1 Allmänna synpunkter**

Beredningens förslag att kulturarbetare skall kunna få uppskov med beskattning enligt skogskontomodell har fått ett blandat mottagande. Förslaget tillstyrks i huvudsak av följande remissinstanser, nämligen *kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Jönköpings, Kristianstads, Malmöhus och Gävleborgs län, Statens kulturråd, STU, Svenska uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, TCO, SACO/SR samt KLYS*. Vissa påpekanden görs dock.

#### *Länsstyrelsen i Östergötlands län:*

Länsstyrelsen tillstyrker förslaget men vill samtidigt framhålla att föreslagna bestämmelser i princip enbart kommer att bli tillämplbara med avseende på etablerade kulturarbetare.

#### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Som beredningen framhållit kan det hysas betänkligheter mot att införa inkomstfördelningsmöjligheter endast för vissa yrkesgrupper. Lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ger för övrigt denna kategori skattskyldiga vissa möjligheter till inkomstutjämning mellan olika år. Med hänsyn till att den föreslagna lagstiftningen avser en

förhållandevis liten grupp skattskyldiga och därför inte nämnvärt kommer att komplicera taxeringsarbetet, motsätter sig länsstyrelsen inte förslaget.

*Statens kulturråd:*

Kulturrådet ställer sig bakom idén med upphovsmannakonto inom det nuvarande skattesystemets ram. Men upphovsmannakontot i den form det föreslagits av beredningen berör endast en del av kulturarbetarna och endast en del av dessas inkomster. Dessutom är rätten till insättning förknippad med ett antal villkor. Rådet tror därför att införande av rätten till insättning på upphovsmannakonto enligt beredningens förslag endast kommer att kunna användas av ett fåtal kulturarbetare. För kulturarbetarna som helhet kommer det således endast att få marginell betydelse.

I övrigt tillstyrker rådet införande av upphovsmannakonto enligt beredningens förslag i avvaktan på resultatet av den genomgång rådet föreslår. I den genomgången bör övervägas hur systemet med upphovsmannakonto ska fogas in i en helhetslösning av kulturarbetarnas skattefrågor.

*TCO:*

För rörelseidkare som kan rubriceras som kulturarbetare föreslås en möjlighet att få uppskov med beskattningen för viss del av kulturinkomst under förutsättning att den uppgår till viss klart definierat belopp innebärande att endast betydande inkomststoppar kan fördelas. Skälet till förslaget är att man för dessa år av tillfälliga toppinkomster skall kunna sprida beskattning framåt i tiden genom att sätta in uppskovsbeloppet på bank som därefter beskattas först när det lyfts. TCO har inget att erinra mot förslaget med den klara begränsning som avses gälla.

*SACO/SR:*

Dåvarande SACO presenterade 1974 en skrift om fria yrkesutövare i vilken bl. a. krav på skattefria fondavsättningar togs upp. Dessa krav formulerades också samma år i en skrivelse till finansdepartementet, som i sin tur vidarebefordrade denna hemställan till företagsskatteberedningen. SACO betonade i sin skrivelse att de fria yrkesutövarna har betydligt sämre möjligheter, jämfört med andra företagarkategorier, att göra fondavsättningar med obeskattade medel. För att framför allt i besvärliga ekonomiska lägen få resurser att uppfylla de ökade kraven på anställningstrygghet borde fondering bli möjlig.

Denna fondering borde enligt SACO:s mening kunna utvidgas till en konjunkturutjämningsfond till vilken de fria yrkesutövarna under "goda tider" finge fondera medel för att kunna användas i syfte att upprätthålla sysselsättningen inom företaget. SACO pekade också på det förhållandet att de fria yrkesutövarna själva får svara för samtliga kostnader för efterutbildningen och att dessa kostnader borde bli avdragsgilla vid beskattningen. SACO ansåg vidare att de fria yrkesutövarna borde ges möjlighet att fondera medel till efterutbildning för såväl den fria yrkesutövaren som anställd personal.

Mot den här bakgrunden kan SACO/SR med tillfredsställelse notera att ovan nämnda synpunkter beaktats av beredningen när den i sitt betänkande föreslår flera metoder att skattemässigt utjämna resultaten mellan olika år och bilda obeskattade reserver. SACO/SR tillstyrker samtliga dessa förslag.

KLYS:

I den tidigare nämnda skriften "Kulturarbetarnas skatter och avgifter" (sid. 40) har KLYS sökt fästa uppmärksamheten på de bekymmer som ojämnheter i inkomsterna medför för kulturarbetarna. För att lösa problemen har KLYS föreslagit att kulturarbetarna medges rätt att avsätta inkomster till ett särskilt konto (modell skogskonto) sådana år då inkomsterna blivit onormalt höga. Beskattningen skulle på detta sätt uppskjutas ett antal år tills pengarna tas ut för användning.

Företagsskatteberedningen har i sitt förslag till upphovsmannakonto uppenbarligen sökt tillmötesgå dessa krav. KLYS hälsar detta med tillfredsställelse och kan konstatera att lagförslaget i sin uppbyggnad stämmer väl överens med konstnärernas krav. Däremot finns i förslaget vissa enskildheter som skulle behöva ändras för att de nya bestämmelserna verkligen ska tjäna sitt ändamål.

Ändamålet med ett inkomstfördelningskonto är att åstadkomma en mera rättvis och rimlig beskattning. I denna del överensstämmer förutsättningarna för det föreslagna upphovsmannakontot och det redan existerande skogskontot. Men det finns också uppenbara skillnader i förutsättningar för och behov av skogskonto och upphovsmannakonto, skillnader som måste beaktas när man utformar reglerna för det senare.

Systemet med skogskonto tillskapades av den anledningen att en skogsägare inte kan anpassa sitt uttag av skog efter sitt aktuella behov av inkomster; en avverkning måste ske efter skogsvårdande och skogsekonomiska principer och blir därför ofta vida större än som motsvarar ägarens omedelbara inkomstbehov. Men avverkningen står dock hela tiden under skogsägarens kontroll – han kan själv bestämma sitt uttag och därvid koncentrera det till ett år och i övrigt göra sin ekonomiska planering efter de detaljregler som rent faktiskt gäller för skogskontot.

Upphovsmannen kan visserligen också själv bestämma om han vill initiera inkomster genom att göra en utställning, ta emot ett utsmyckningsuppdrag, ge ut en bok eller låta uppföra ett skådespel. Men till skillnad från skogsägaren kan han i en del av dessa fall därefter inte själv bestämma det totala utnyttjande (avverkningen) som leder till inkomster. Detta gäller framför allt då en motpart (förlag, teater eller annan arrangör) förmedlar verket till allmänheten och det är verkets framgång hos denna allmänhet som bestämmer det ekonomiska utfallet. Även inkomster av sidorättigheter kan i vissa sammanhang ligga utanför upphovsmannens kontroll.

Upphovsmannen kan ofta ej heller koncentrera sina plötsligt höga inkomster till ett enda år. En framgång kan vara tillfällig trots att den under ett par år eller till och med en rad av år ger höga inkomster. Detta är framför allt fallet då en bildkonstnär tar emot ett större offentligt uppdrag och då författare och tonsättare får förlags- eller teaterinkomster. I det förra fallet baseras ett flerårigt uppdrag på betalningsterminer i anslutning till arbetets forskridande. I förlags/teaterfallet finns det i ramavtal bestämda redovisningssystem som automatiskt medför att en succé ger inkomster under flera år. Det väsentliga motivet för ett fördelningskonto kan ändå vara för handen, nämligen att inkomsterna före och efter "topperioden" är väsentligt lägre och att ett behov därför föreligger att i rättvisans namn sprida samtliga års höga inkomster över flera år.

För skogsägaren är skogsinkomsterna i regel en del av de inkomster av

jordbruksfastighet av vilka han har sitt normala uppehälle. Det finns åtskilliga upphovsmän som lever på – eller söker leva på – den konstnärliga verksamheten. Men det förekommer i icke obetydlig utsträckning att upphovsmannainkomster ligger ovanpå en tjänsteinkomst. Detta är särskilt fallet ifråga om författare och tonsättare men alls icke ovanligt när det gäller bildkonstnärer. Upphovsmannens yrke är så osäkert och genomsnittligt så föga lönande att många av sociala skäl – t. ex. försörjningsplikt mot andra – inte vågar satsa på det förrän framgången har börjat visa sig i form av upphovsmannainkomster. I förbuden på en stabil tillräcklig upphovsmannainkomst tar vederbörande en tjänst. Detta får till följd att framgångens upphovsmannainkomst skattemässigt ligger ovanpå tjänsteinkomsten och drabbas av den höga marginalskatten. Om man inte skapar ett upphovsmannakonto som tar hänsyn till detta förhållande kommer en upphovsman av detta slag aldrig att kunna helt övergå till sitt upphovsmannayrke, eftersom framgången trots de höga inkomsterna inte ger trygghet ens för de kommande åren.

Upphovsmannakontot måste således tjäna ytterligare två särskilda motiv. Det måste utformas så att de tillfälligt höga inkomsterna skapar *trygghet* för upphovsmannen under kommande år, då han har lägre inkomster eller kanske – vilket inte är ovanligt – är praktiskt taget inkomstlös. Det är denna trygghet som ska ge honom möjlighet att arbeta vidare och skaffa sig vidare inkomster. Upphovsmannakontot bör också ge möjlighet för en framgångsrik upphovsman att kasta loss från ett "brödyrke" och med en för några år planerad trygghet *välja det yrke* som han enligt vad det visar sig bör kunna leva på.

Alla dessa synpunkter gäller inte alla upphovsmän. Men reglerna måste utformas så att de verkar effektivt i alla överblickbara fall. Det ligger ingen risk i att gränserna görs vida – den som inte behöver eller inte kan utnyttja utrymmet kommer ju inte att (kunna) göra det. Och skulle det visa sig att en toppinkomst kommer att bestå, kommer ju uppskovsbeloppen att återföras till beskattning på samma höga nivå där de befann sig då uppskov beviljades.

— —

KLYS har med förväntan sett fram mot företagsskatteberedningens förslag. Vi har närt förhoppningen att beredningen skulle gå närmare in på KLYS' förslag om ett särskilt inkomstslag för "inkomst av konstnärligt och litterärt arbete". Det är alltså med stor besvikelse KLYS nu konstaterar att beredningen inte tagit upp förslaget till behandling. Egentligen borde inte heller enligt KLYS' mening kulturarbetarnas skatte- och avgiftsproblem behandlas av en utredning som har att arbeta med beskattning av företag. Vi vill därvid instämma i det som ledamoten Dahlström anför i sitt särskilda yttrande, då han säger: "Beredningen går här in på ett område där en person som självständig yrkesutövare blir ett slags företag genom att äganderätten till visst konstverk – och därmed till konstverkets avkastning – regleras i en särskild lag. Det är tveksamt om den personbeskattning det egentligen är fråga om borde ha behandlats av beredningen."

KLYS har vid upprepade tillfällen fått erfa att olika myndigheter, instanser och utredningar inte ansett kulturarbetarnas rörelseidkarproblem höra till sitt arbetsområde. På detta sätt har kulturarbetarnas problem ideligen skjutits åt sidan eller kulturarbetarna har fått finna sig i att schablonmässigt hänföras under lagregler och begrepp, som inte är utformade med hänsyn till deras speciella situation.

Som ovan har visats har denna status av rörelseidkare vittomfattande konsekvenser för kulturarbetarnas hela försörjningssituation. Det är uppenbart att en förändring måste komma till stånd. KLYS kräver därför att det tillsätts en särskild utredning med uppgift att – med sikte på speciallösning – se över kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare.

En stor del av remissinstanserna avstyrker förslaget, nämligen *riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kalmar, Gotlands, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, TOR, LO* samt *Sveriges redovisningskonsulters förbund. En minoritet av länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus (sju ledamöter), Värmlands (två ledamöter), Örebro (sex ledamöter), Västmanlands (sex ledamöter), Kopparbergs (fyra ledamöter) och Västernorrlands län (sex ledamöter)* tillstyrker dock förslaget.

#### RSV:

RSV vill inledningsvis ifrågasätta om konstnärernas skatteproblem är av sådant slag att det bäst löses genom den föreslagna formen för inkomstutjämning med de föreslagna alltför detaljerade villkoren. För många konstnärer är i stället skatteproblemen mer rent praktiska. Hur skall bokföringen ske och lagret av konstverk behandlas? Är en viss inkomst skattepliktig eller ej och i vilken förvärvskälla skall den beskattas?

De föreslagna reglerna har utformats med sådana kraftiga spärrar att de torde bli tillämpliga endast för ett fåtal konstnärer med mycket goda inkomster. Det kan ifrågasättas om inte behovet av inkomstutjämning i dessa fall i stället vanligen skulle kunna tillgodoses genom en för konstnärer något mer generös tillämpning av reglerna om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst än som synes vara fallet i nuvarande praxis. För övrigt bör i sammanhanget nämnas att beredningen inte gått in på hur reglerna om upphovsmannakonto i det enskilda fallet avses förhålla sig till reglerna om beräkning av skatt för ackumulerad inkomst. Den saken måste klarläggas.

Skogskontolagstiftningen är i vissa avseenden av kontrollskäl starkt formalistisk. Samma formella regler återfinns i förslaget om upphovsmannakonto, som därmed kan framstå som krångligt och stelbent för de berörda skattskyldiga.

För taxeringsmyndigheterna skulle den föreslagna lagstiftningen medföra en ny uppgift, nämligen att ta ställning till frågan om en intäkt faller under upphovsrättsbegreppet eller inte. RSV vill framhålla att detta är en svår tillämpningsuppgift.

Problem kan uppkomma vid skatteuppbörden om förslaget genomförs. Som allmän regel gäller att preliminär skatt skall erläggas under inkomståret med belopp som beräknas motsvara den slutliga skatten. Det är den skattskyldige själv som avgör om han avser att utnyttja rätten till insättning på upphovsmannakonto. Det är därför inte möjligt för skattemyndigheterna att vid fastställande av den preliminära skatten bedöma om sådan avsättning kan komma att ske. Den överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt som gäller inom skatteuppbörden kan därför uppnås endast genom

aktiv medverkan av den skattskyldige.

Sammanfattningsvis avstyrker RSV förslaget.

*Länsstyrelsen i Stockholms län:*

I någon mån får reglerna om ackumulerad inkomst redan anses tillgodose upphovsmännens behov. Vad som framför allt gör att länsstyrelsen avstyrker förslaget är dock att det – med all rätt – kan förväntas leda till krav på motsvarande särbehandling från många andra grupper skattskyldiga. Dessutom skulle det, med de spärregler som satts upp, träffa endast ett fåtal upphovsmän.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län:*

När det gäller förslaget om *upphovsmannakonto* finns det visserligen mycket som talar för att konstnärer, författare m. fl. kulturarbetare har ojämnare inkomstförhållanden än andra skattskyldiga. Någon närmare undersökning av de faktiska förhållandena synes inte ha skett. Helt säkert är emellertid att det även finns andra kategorier eller enskilda personer med samma problem och som med samma rätt skulle anse sig berättigade till motsvarande skattefördelar. Som förslaget är utformat synes det vidare i första hand gynna konstnärer som redan är etablerade och erkända. Att ge dessa grupper speciella skattefävor strider mot principerna om skatt efter bärkraft och kan därför inte accepteras. Redan nu finns möjlighet till inkomstutjämning mellan olika år som torde ge rimlig kompensation, främst reglerna om ackumulerad inkomst samt rätten till avdrag för pensionsförsäkringspremie. Enligt länsstyrelsens mening bör förslaget inte genomföras.

*Länsstyrelsen i Kalmar län:*

Det synes länsstyrelsen ytterst tveksamt om en speciell grupp av människor, vars inkomster är att betrakta som ett mellanting mellan tjänst och rörelse, ska gynnas genom en uppskjuten beskattning och dessutom erhålla ränta på den uppskjutna delen. Om denna typ av uppskjuten beskattning över huvudtaget accepteras bör istället ett belopp motsvarande avsättningen inbetalas till riksbanken. Normal bankränta torde därvid kunna utgå på 25 % av beloppet eftersom marginalsattesatsen i de inkomstlagen det här är fråga om utgör c:a 75 %.

*Länsstyrelsen i Gotlands län:*

Reglerna för särskild rätt till avsättning för kulturarbetares upphovsmannainkomster framstår som invecklade och svårtillgängliga. De föreslagna bestämmelserna torde bli tillämpliga för ett sannolikt ringa antal skattskyldiga med relativt stora upphovsmannainkomster. Det kan enligt länsstyrelsens bedömning också antas att gällande bestämmelser om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är tillfyllest i de flesta fall. Det kan också tänkas att krav på liknande avsättningsmöjligheter kan komma att ställas av andra grupper skattskyldiga. Å andra sidan kan förhållandena någon gång vara sådana att en upphovsman vid oförändrad lagstiftning saknar möjlighet att ernå en rimlig resultat- eller skatteutjämning. Mot denna bakgrund anser länsstyrelsen att förslaget bör ses över i denna del.

*Länsstyrelsen i Blekinge län:*

Länsstyrelsen anser att redan lagen om ackumulerad inkomst ger kulturarbetarna sådana möjligheter till skatteutjämning att behov av en speciell lag för denna begränsade kategori skattskyldiga inte föreligger. Vidare kan med fog hävdas att även andra skattskyldiga med oregelbunden årsinkomst borde få samma möjlighet till skatteutjämning som föreslagits för kulturarbetare. Om särskilda regler anses böra införas för kulturarbetare, vill länsstyrelsen i stället föreslå att denna yrkeskategori genom en utökad dispensgivning ges möjlighet att teckna pensionsförsäkringar i vissa fall när lagen om ackumulerad inkomst inte är tillämplig.

*Länsstyrelsen i Hallands län:*

Reglerna blir jämfört med deras begränsade syfte och räckvidd krångliga att tillämpa både för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. De senare synes också komma att nödgas göra besvärliga subjektiva bedömningar. Berättigade krav på liknande inkomstfördelningskonto kan så småningom förväntas komma från än mer svårdefinierade grupper än konstnärer och författare.

Syftet med reglerna är utjämning av skatteprogressiviteten hos en liten grupp företagare utan anställda, utan varulager och med inkomster som förutsätts variera avsevärt mellan olika beskattningsår och som inte kan fördelas på olika år av förläggare, uppdragsgivare eller liknande. Fråga är då om inte samma syfte kan nås med betydligt enklare medel. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör – med de begränsningar och spärrar, som beredningen förbundet med upphovsmannakontot – ett lika bra och ibland bättre resultat kunna nås genom tillämpning av förordningen om ackumulerad inkomst. Denna förordning bör då kompletteras med en bestämmelse av innebörd att inkomst av vetenskaplig, litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet utan utredning får fördelas på förslagsvis minst 5 år. Det bör tilläggas att handläggningen av framställningar om ackumulerad inkomstberäkning fr. o. m. 1979 års taxering sannolikt kommer att överföras till taxeringsnämnderna. Därmed försvinner en del av de olägenheter i den nuvarande handläggningen, som beredningen påtalat.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:*

Det är således en komplicerad lagstiftning som föreslås, vilken förutsätter flera besvärliga bedömanden. Ett införande av upphovsmannakonto i skattelagstiftningen skulle därför ytterligare komplicera den svenska skattelagstiftningen på ett oantagbart sätt. Härtill kommer att det i samhället finns många andra grupper, vars inkomster varierar mycket mellan åren, som också kan ställa krav på särslagstiftning. Då de föreslagna reglerna dessutom är tekniskt komplicerade och därför besvärliga att hantera i det praktiska taxeringsarbetet, avstyrker länsstyrelsen förslaget om upphovsmannakonto.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Det kan ifrågasättas om det föreligger något egentligt behov av särskilda lagstiftningsåtgärder för kulturarbetare med verksamhet enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Spärrarna för tillämpningen gör att endast skattskyldiga med relativt höga inkomster av konstnärlig verksamhet berörs av lagen.

Det torde också finnas andra grupper med liknande skatteproblem. Den nuvarande lagstiftningen om s. k. ackumulerad inkomst torde enligt länsstyrelsens uppfattning i många fall vara ett tillräckligt instrument för att begränsa progressiviteten hos den statliga inkomstskatten. Länsstyrelsen anser att frågan bör ytterligare utredas.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län:*

Genom de spärregler som kringgärdar de föreslagna bestämmelserna torde dessa endast komma att bli aktuella för ett mindre antal konstnärer och författare med tämligen höga inkomster. Enligt länsstyrelsens åsikt borde deras problem kunna lösas inom ramen för lagstiftningen om ackumulerad inkomst.

Ett införande av särbestämmelser för en kategori skattskyldiga kan medföra krav på motsvarande bestämmelser från andra grupper av skattskyldiga. Varje inslag av särbestämmelser i lagstiftningen komplicerar givetvis tillämpningen av densamma i det praktiska taxeringsarbetet. Vad beträffar konstnärer och författare måste taxeringsnämnderna avgöra om en intäkt avser ersättning på grund av upphovsrätt eller ej, vilket inte alltid torde vara så lätt som beredningen föreställer sig.

*Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ger möjligheter till begränsning av effekterna av den progressiva inkomstskatten för sådana kulturarbetare som flera år arbetat på ett projekt och härigenom får ojämna inkomster. Det blir så att säga en fördelning av inkomsterna bakåt i tiden. Beredningens förslag till lag om upphovsmannakonto ger ett uppskov och en framflyttning av beskattningen. Förslaget kan inte i och för sig anses ge otillbörliga förmåner och det synes tekniskt sett tillfredsställande. Det bör dock framhållas att som förslaget utformats är det de redan etablerade författarna och konstnärerna med goda inkomster som kan använda sig av uppskovsmöjligheterna.

Enligt länsstyrelsens uppfattning innebär emellertid förslaget till lag om upphovsmannakonto en onödig komplikation av ett redan komplicerat skattesystem. Det kan tas som ett typexempel på hur den svenska skattelagstiftningen krånglas till genom att förmåner genomförs för än den ena än den andra gruppen av inkomsttagare utan att reformerna i stort ger vare sig större rättvisa eller bättre likformighet i beskattningen men medför svårigheter både för allmänhet och beskattningsmyndigheter. I förevarande fall skulle exempelvis taxeringsnämnderna tvingas ta ställning till om intäkterna är hänförliga till sådana alster som omfattas av lagen om upphovsmannarätt. Såsom flera reservanter anfört har också andra grupper än författare och konstnärer problem med ojämna inkomster. Länsstyrelsen avstyrker därför beredningens förslag i denna del.

*Länsstyrelsen i Örebro län:*

Så som de föreslagna uppskovsreglerna är konstruerade synes de bli tillämpliga på endast ett ringa antal personer. Med hänsyn härtill och då det enligt länsstyrelsens uppfattning inte bör införas specialregler för så "udda" fall som här är fråga om, vilka ytterligare komplicerar vår redan nu mycket svåröverskådliga skattelagstiftning, avstyrker länsstyrelsen förslaget. Nuvarande regler om progressionsutjämning genom ackumulerad inkomstberäkning torde vara tillfyllest i de flesta fall.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län:*

Förslaget kommer med all sannolikhet att beröra endast ett mycket ringa antal skattskyldiga. Med hänsyn till att bestämmelserna om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är tillämpliga för kulturarbetare, som mer än ett år arbetat på ett projekt, avstyrker länsstyrelsen beredningens förslag i denna del.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län:*

Länsstyrelsen avstyrker även förslaget om upphovsmannakonto eftersom ingen närmare analys gjorts i förhållande till andra grupper med ojäma inkomster.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län:*

Möjligheten för s. k. kulturarbetare att under vissa förutsättningar få avsätta s. k. upphovsmannainkomst till ett särskilt inkomstfördelningskonto innebär enligt länsstyrelsens mening att en redan nu krånglig och svårtillämpad skattelagstiftning blir än mer komplicerad. Länsstyrelsen avstyrker beredningens förslag i denna del med hänvisning till de möjligheter till resultatreglering som redan nu föreligger genom lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län:*

Länsstyrelsen anser det vara ytterst tveksamt om en speciell grupp av människor, vars inkomster närmast är att betraktas såsom en blandning av tjänst och rörelse, skall gynnas genom en uppskjutning av beskattningen och därtill erhålla ränta på uppskjuten del. Även andra kategorier kan ha stora ojämnheter i sina inkomster mellan åren. Stor risk föreligger därför att den föreslagna ändringen åberopas av dessa grupper med oregelbunden inkomst och att systemet sprids till allt flera.

Med hänsyn till reglernas utformning kommer endast konstnärer och författare som blivit väl etablerade och erkända att kunna utnyttja dessa. Då man på annat sätt t. ex. genom avtal kan sprida inkomsterna i tiden och därmed vinna fördelar främst ur progressionssynpunkt finner länsstyrelsen att det föreligger mycket begränsade motiv för beredningens förslag. Länsstyrelsen avstyrker därför förslaget.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län:*

De skäl som åberopats för särslagstiftning anser inte länsstyrelsen vara av sådan tyngd att skattesystemet bör ytterligare kompliceras. Länsstyrelsen avstyrker därför förslaget.

*L.O.:*

Med hänsyn till den principiellt långtgående konstruktion som här valts och den troliga spridningseffekten av uppskovstekniken till en rad andra grupper med oregelbunden inkomst anser LO att förslaget inte skall genomföras. Det förefaller rimligt anta att den som i lagens mening är upphovsman har stora möjligheter att själv påverka arvodestidpunkt etc. i avtal om konstverk. Man skulle också i detta fall avsevärt avlägsna sig från den grundläggande principen om årsbeskattning.

*Sveriges redovisningskonsulters förbund:*

I stället för att tillskapa nya bestämmelser i form av avsättning till upphovsmannakontot kunde väl lämpligen reglerna för ackumulerad inkomst ändras så att de kan ersätta de nu föreslagna reglerna.

*TOR:*

När det gäller upphovsmannakontot kan den synpunkten anläggas att det säkerligen finns andra grupper – och inte minst enskilda skattskyldiga – som med samma rätt som kulturarbetarna kan ställa krav på en liknande resultatutjämnings effekt. Det kan alltså antas att förslaget, om det skulle genomföras, snabbt får spridningseffekter.

**5.2 Lagens tillämpningsområde**

Beredningens förslag att rätten till uppskov skall avse endast inkomst av rörelse som tillkommit den skattskyldige i egenskap av upphovsman anses av flera remissinstanser leda till ett något för snävt tillämpningsområde.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Länsstyrelsen motsätter sig inte att den kategori yrkesutövare som omfattas av förslaget till lag om upphovsmannakonto erhåller vissa möjligheter till skattemässig resultatutjämnning. Länsstyrelsen vill dock påpeka att även andra näringsidkare torde kunna åberopa de av beredningen anförda förutsättningarna för att utjämnning mellan olika beskattningsår skall vara befogad och dessutom möjlig att administrativt genomföra. Som exempel härpå kan nämnas uppfinnare.

*Kammarrätten i Göteborg:*

Man bör emellertid tänka på att alla möjligheter att skjuta upp beskattningen ökar risken för skatteundandraganden. Kammarrätten har därför stor förståelse för de spärar som föreslås. På en punkt kan man dock ifrågasätta om begränsningen är riktigt vald.

När det gäller förutsättningen för insättning av upphovsmannainkomst krävs dels att den skattskyldige uppbär intäkten i egenskap av upphovsman, dels att den aktuella intäkten skall redovisas som intäkt av rörelse. Enligt praxis skall upphovsmannainkomst redovisas som inkomst av tjänst när verksamheten inte uppfyller de s. k. rörelsekriterierna, se t. ex. RRR R 77 1:15. I många fall är det rimligt att upphovsman, som redovisar inkomst av tjänst, har samma möjlighet till resultatutjämnning som en rörelsedrivande upphovsman. Visserligen kan det vara tveksamt om möjlighet till resultatutjämnning bör finnas i fråga om inkomstslaget tjänst. Det kan nämligen leda till krav från andra yrkesgrupper, t. ex. provisionsanställda. Emellertid synes det rimligt att samma slags inkomst – upphovsmannainkomst – bedöms lika oavsett om den skall taxeras som inkomst av rörelse eller inkomst av tjänst. Enligt kammarrättens mening bör därför möjligheten till insättning på upphovsmannakonto finnas för all upphovsmannainkomst om övriga av beredningen föreslagna villkor är uppfyllda.

*Statens kulturråd:*

Genom att knyta begreppet upphovsmannainkomst till lagen om upphovsrätt kommer flera "upphovsmannainkomster" att falla utanför. Kulturrådet anser att avsättning till upphovsmannakonto måste få avse alla inkomster som upphovsman uppbär på grund av sin yrkesmässiga konstnärliga verksamhet.

*STU:*

Beredningens principiella inställning till den tekniska uppläggnings av "Upphovsmannakonto" delas av STU. Emellertid finner STU i likhet med särskilt yttrande av ledamot Dahlström att om beredningens förslag genomföres att detta skulle kunna återopas av andra grupper med oregelbunden inkomst. En grupp, som måste kunna anses jämställda med kulturarbetare i inkomstavseende och därför falla in under reglerna om "upphovsmannakonto" är uppfinnare som egenföretagare men som emellertid ej enligt beredningens förslag omfattas av reformen. STU kan därför ej tillstyrka beredningens förslag i vad avser begränsningen till kategorin kulturarbetare utan ansluter sig till ledamot Dahlströms yttrande vad avser yrkande om utredning rörande kulturarbetarnas och andra gruppers problem med oregelbundna inkomster.

*Svenska uppfinnareföreningen:*

Inkomstfördelningskonto för egenföretagare skall enligt beredningen endast få utnyttjas på inkomster som en s. k. kulturarbetare erhåller i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. SUF vill föreslå en utvidgning av denna rättighet till att gälla hela det immateriella området, emedan inkomster som uppfinnare uppbär vid licens och patentförsäljning ofta är väl så ojämna, och en fördelning av inkomsten framåt i tiden ökar uppfinnarens möjlighet till fortsatt verksamhet.

*KLYS:*

KLYS finner förslaget att knyta definitionen till 1960 års upphovsrättslag utmärkt. Emellertid har här skett ett förbiseende, som skulle ställa en alldeles särskild grupp av kulturarbetare utanför reformen. Detta gäller fotograferna. Upphovsmäns rättigheter regleras inte enbart av upphovsrättslagen utan också av lagen samma år om rätt till fotografisk bild. I och för sig hade det varit möjligt att skydda fotografiet inom upphovsrättslagens ram, men lagstiftaren valde en annan lagteknisk lösning. Man placerade bestämmelserna om fotografi i en särskild lag. Emellertid är fotografilagen utformad i nära anslutning till upphovsrättslagen och bestämmelserna i de båda lagarna är på många väsentliga punkter praktiskt taget identiska. Skyddet för upphovsrättsliga verk och för fotografier har också alltid utredningsmässigt behandlats i ett sammanhang. Sålunda har den nuvarande upphovsrättsutredningen enligt sina direktiv att se över den upphovsrättsliga lagstiftningen och därvid innefattas även fotografiet. Med hänvisning till detta föreslår KLYS att kretsen av personer utvidgas till att omfatta även sådan framställare av fotografisk bild som avses i lagen 1960 om rätt till fotografisk bild.

RSV:

Beredningen anför som skäl för att begränsa rätten till inkomstomfördelning till just konstnärerna att deras inkomster såsom upphovsmän enkelt går att avgränsa. RSV instämmer i att konstnärerna bildar en speciell grupp. Saken kan också uttryckas så att utövande konstnärer, till skillnad från andra egenföretagare, är förhindrade att bedriva sin skapande verksamhet i aktieföretagsform. Detta är enligt RSVs mening i och för sig ett skäl som i viss mån talar för förslaget. Å andra sidan kan upphovsmannainkomster vara svåra att avgränsa från de andra inkomster konstnärer har. RSV vill redan här ifrågasätta om beredningen avgränsat de föreslagna reglerna riktigt. Såvitt RSV förstår borde även de upphovsmän som avses i lagen om rätt till fotografisk bild omfattas av förslaget.

*Länsstyrelsen i Kalmar län:*

Införandet av upphovsmannakonto skulle framstå som mera acceptabelt om motsvarande möjligheter även skapas för andra grupper av anställda och rörelseidkare. Med hänsyn till de ökade möjligheter som för närvarande finns till tjänstledighet för studier m. m. kan ett uppskov med beskattning av inkomster ge goda möjligheter till finansiering av sådana studier. Dessutom skulle sannolikt det allmänna sparandet öka högst avsevärt. Även ur konjunkturpolitisk synvinkel kunde en sådan lösning vara värd att närmare utreda.

### 5.3 Upphovsmannaintäktens andel av de totala inkomsterna

Det föreslagna kravet att upphovsmannaintäkten måste utgöra den övervägande delen av den skattskyldiges sammanlagda bruttointäkter av olika förvärvskällor berörs endast av ett fåtal remissinstanser. RSV menar att jämförelsen med övriga bruttointäkter framstår som diskutabel och ifrågasätter om inte t. ex. avdrag för räntor på lån i egen villa bör få avräknas från intäkterna.

Ett par av yttrandena innehåller en ingående granskning av förslagets praktiska konsekvenser.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

För att uppskov skall kunna komma ifråga fordras enligt 2 § bl. a. att upphovsmannaintäkten utgör den övervägande delen av den skattskyldiges sammanlagda intäkter av olika förvärvskällor. Härmed avses uppenbarligen bruttointkomsterna i de olika förvärvskällorna före avdrag för olika utgifter. Följden härav blir att en person som har upphovsmannainkomst på 60 000 kr. (antag att inga kostnadsavdrag förekommer) och bruttointäkter av annan fastighet på 65 000 kr. med kostnadsavdrag på 70 000 kr. inte kan få uppskov eftersom bruttointäkten av annan fastighet överväger. Är däremot fastighetsintäkterna 55 000 kr. / . kostnader 50 000 kr. = nettointäkt av annan fastighet 5 000 kr., kan uppskov förekomma.

Ytterligare exempel må anföras. Antag att personen A bedriver sådan konstnärlig verksamhet varav följer stora kostnadsavdrag i den förvärvskälla vartill upphovsmannaintäkten hänför sig. Personen B uppbär också

upphovsmannainkomster men redovisar inga kostnadsavdrag. Inkomstförhållandena ett visst år ser ut som följer.

	A		B	
	Upphovsmanna- inkomster	Fastighets- inkomster	Upphovsmanna- inkomster	Fastighets- inkomster
Bruttointäkter	100 000	65 000	60 000	65 000
Kostnader	40 000	50 000		50 000
Nettointäkt	60 000	15 000	60 000	15 000

Efter avdrag för kostnader är inkomstförhållandena identiska. A har möjlighet att få uppskov eftersom upphovsmannaintäkterna överstiger övriga bruttointäkter. B kan ej få uppskov eftersom övriga bruttointäkter överstiger bruttointäkterna i den förvärvskälla vartill upphovsmannainkomsten hänför sig. Jämföres å andra sidan inkomsterna efter kostnadsavdrag (nettointäkterna) skulle såväl A som B kunna få uppskov. En sådan tolkning av bestämmelserna är dock inte möjlig. På sid. 449 säges visserligen att "rätt till uppskov skall föreligga endast om den såsom inkomst av rörelse deklarerade upphovsmannainkomsten utgör den övervägande delen av den skattskyldiges bruttointäkter". Å ena sidan skulle första delen av citerat avsnitt kunna tolkas som om man avsåg upphovsmannainkomsten efter kostnadsavdrag (nettointäkten) men å andra sidan kan denna inte gärna jämföras med vad som benämnes "den skattskyldiges bruttointäkter" om man med sistnämnda begrepp förstår vad som avses enligt normalt språkbruk. Fråga är om det är särskilt lämpligt att jämföra bruttointäkterna. I det sist lämnade exemplet skulle en jämförelse av nettointäkterna i olika förvärvskällor medfört att såväl A som B kunnat erhålla uppskov. Beredningens förslag innebär som visats något annat.

*Statens kulturråd:*

Författares och konstnärers bruttoinkomster flukturerar ofta starkt år från år. Inom ramen för bruttoinkomsten kan upphovsmannainkomsten variera mycket mellan olika år. Ett år då en kulturarbetare har lägre upphovsmannainkomst än andra inkomster kommer dessa andra inkomster att dominera i bruttoinkomsten. Enligt beredningens förslag skulle upphovsmannen ett år då inkomsterna fördelar sig på ovanstående sätt inte ha rätt att använda upphovsmannakonto. Det är inte ovanligt att kulturarbetare förutom rörelseinkomst har annan inkomst, t. ex. av anställning, vissa år för att kunna ackumulera kapital för att senare kunna ägna sig åt rent konstnärlig verksamhet. Den av beredningen föreslagna inskränkningen kommer således att i ett sådant fall motverka syftet med upphovsmannakontot.

Kulturrådet är därför emot villkoret om att den såsom inkomst deklarerade upphovsmannainkomsten ska utgöra den övervägande delen av den skattskyldiges bruttointäkter.

*KLYS:*

Beredningen föreslår att rätt till avsättning ska föreligga endast om den som rörelse deklarerade upphovsmannainkomsten "utgör den övervägande delen

av den skattskyldiges bruttointäkter, dvs. åtminstone något mer än hälften av de totala intäkterna". Beredningen ger inga skäl för denna sin ståndpunkt och synes även i denna del helt ha förbisett de speciella förhållandena för upphovsmännen.

I själva verket skulle detta förslag om det genomfördes på ett katastrofalt sätt radera de möjligheter som upphovsmannakontot som sådant skulle kunna ge upphovsmännen. Det har ovan påvisats hur just denna typ av upphovsmän har behov av ett inkomstutjämningskonto som kan ge dem möjlighet dels att planera sin ekonomi, dels att samla medel på kontot för att bli i stånd att övergå till den konstnärliga verksamheten under relativ trygghet.

Det är väl antagligt att beredningen tänkt på välbetalda löntagare som ytterst tillfälligt ägnar sig åt författarskap och menar det vara orättfärdigt om de får möjlighet till avsättning. Men ett sådant resonemang håller inte. Om en professor skriver en framgångsrik roman på vilken han tjänar näst intill professorslönen skulle han enligt förslaget inte få göra avsättning. Men om han avser att fortsätta att vara professor ger avsättningen honom inte några förmåner som han inte skulle kunna uppnå med bestämmelserna om ackumulerad inkomst. Avser han därtill att fortsätta sin litterära verksamhet – och kanske att vara framgångsrik därutinnan – spelar ju avsättningsmöjligheten inte heller någon roll för samhället. Han har alltså inte anledning att begära avsättning med mindre han vill i framtiden ägna sig åt författarskapet på bekostnad av tjänsten.

Det är således oriktigt att mot bakgrund av sådana fall eliminera de möjligheter som andra kan behöva för att få till stånd en sådan inkomstutjämnning att de kan för framtiden ägna sig åt konstnärsskapet.

Om en konstnär har en tjänsteinkomst på 80 000–100 000 kronor kommer hans upphovsmannainkomster att bli mycket högt beskattade. Om han i ett extremfall – och sådana finns – skulle tjäna 200 000 ett enda år på en bok skulle avsättning få ske endast med 100 000 och de återstående 100 000 kronorna skulle i stort sett skattas bort ovanpå tjänsteinkomsten. Tar man blygsammare fall, då en tjänsteman under några år har tre års extrainkomster om 75 000 kronor per år skulle han med full avsättningsrätt ha möjlighet att "ladda upp" 225 000 kronor och sedan ägna sig åt konstnärsskapet medan han enligt beredningens förslag (kompletterat med KLYS' förslag om jämförelseår) skulle skatta bort i huvudsak 50 000 kronor per år och få ett konto om endast 75 000 kronor. Skulle man fullt ut följa beredningens förslag beträffande jämförelseår skulle kontot endast komma att innehålla 25 000 – hänförliga till år 1. Skulle man slutligen beakta beredningens förslag beträffande rätten för tjänsteman att alls göra avsättning skulle i själva verket inte någon möjlighet skapas för honom att övergå till författarskapet.

Det bör än en gång understrykas att de resonemang som här förs inte leder till oberättigade förmåner: förr eller senare ska pengarna beskattas och om den anställde behåller sin anställning kommer kontouttagen att marginalbeskattas precis som nu.

KLYS får mot bakgrund av det sagda föreslå

att avsättning får ske till upphovsmannakonto oavsett om inkomster av detta slag utgör övervägande delen av den skattskyldiges nettointäkt eller inte.

att det övervägs att vid fastställande av eventuella beloppsgränser räkna in tjänsteinkomster med följd att i dylikt fall hela upphovsmannainkomsten kan

få avsättas.

Det bör påpekas att inkomst av kapital icke rimligen ska få räknas in vid fastställande av beloppsgränser.

#### 5.4 Jämförelse med tidigare års inkomster

Den i beredningens förslag uppställda förutsättningen att upphovsmanna-intäkten med minst 50 % måste överstiga motsvarande intäkt under det närmast föregående beskattningsåret lämnas utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. *KL.Y.S* anför emellertid:

Som ovan påpekats kan en inkomststopp för en upphovsman inte utan vidare knyts till ett kalenderår – det rör sig i stället ofta om en "puckel" på en i övrigt jämn, ofta låg inkomstlinje, en puckel som kan omfatta flera år. En bildkonstnär kan sålunda få ett uppdrag som under tre år ger honom dubbla inkomster mot normalt. Alla inkomster som baseras på royalty kommer med nödvändighet – bl. a. på grund av avtalens konstruktion och redovisningsterminernas utformning – att fördela sig på flera år. En tillfällig framgång kan också dra med sig ytterligare ett par års intensiv uppmärksamhet som därefter avtar.

I detta sammanhang måste det också påpekas att de inkomstfluktuationer om vilka här kan bli tal ibland är mycket betydande. Redan en skillnad mellan ett normalt år på 30 000 kronor och ett framgångsrikt år på 60 000 kronor gör naturligtvis mycket i marginalskatt. Men det finns tillfällen då en framgång så att säga "spränger alla gränser" och ligger helt utanför upphovsmannens planering och förväntningar. Inkomster på 100 000–500 000 om året kan faktiskt vara aktuella även för upphovsmän vilkas normalinkomst ligger på 50 000 kronor eller därunder.

Författarnas avtals- och avsättningsförhållanden torde ge det bästa exemplet på hur verkligheten kan gestalta sig. En författare har normalinkomster på 40 000 kronor, vilket alltså också gäller för det av utredningen föreslagna jämförelseåret = år 0. På sommaren år 1 kontrakterar han med sitt förlag en (som det visar sig) succéroman, vilken också placeras i en bokklubb. Han uppbär vid kontraktskrivningen ett garantibelopp liksom garanti för bokklubbsutgåvan. Boken placeras genast hos ett antal utländska förläggare, från vilka han också inkasserar garantibelopp. Detta ger honom under år 1 en inkomstökning på 100 000 kronor. Försäljningen i bokhandeln under år 1 och fram till 1.4. år 2 redovisas först i oktober år 2, och han får då redovisning från förlag och utländska förlag på 140 000 kronor. Den fortsatta försäljningen under år 2 (dvs. fr. o. m. 1.4.) och under de tre första månaderna av år 3 redovisas i oktober sistnämnda år, t. ex. med 80 000 kronor. Samtidigt kommer ett filmkontrakt in i bilden och på detta tjänar han under år 3 20 000 kronor för optionsrätten samt, under år 4, 100 000 för den slutliga filmrätten. Under alla dessa år har han kvar sin botteninkomst på 40 000 kronor, bestående av bibliotekersättning, radioinkomster, talboksintäkter och mindre royalties på tidigare böcker. Till denna normalinkomst återgår han år 5.

Med det av beredningen föreslagna systemet skulle – med iakttagande jämväl av vissa andra beloppsgränser som kritiseras nedan – effekten för den exemplifierade författaren bli följande:

	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Upphovsmannainkomst	40 000	140 000	180 000	140 000	140 000	40 000
Avsättning till upphovsmannakonto	0	70 000	0	0	0	0
Inkomst efter avsättning	40 000	70 000	180 000	140 000	140 000	40 000

Exemplet visar att av en samlad inkomsttopp på 440 000 kronor utöver det normala har det föreslagna systemet endast medgivit avsättning av sammanlagt 70 000 kronor, medan tre av de lyckosamma åren blir maximalt beskattade. Om man i stället – med acceptering av att avsättning får ske med högst 50 % av intäkten – lät år 0 bli jämförelseår för samtliga toppår skulle man i stället få följande tabell:

	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Upphovsmannainkomst	40 000	140 000	180 000	140 000	140 000	40 000
Avsättning till upphovsmannakonto	0	70 000	90 000	70 000	70 000	0
Inkomst efter avsättning	40 000	70 000	90 000	70 000	70 000	40 000

Resultatet skulle alltså bli att av toppårens "övervinst" på 440 000 knappt 3/4 kunde avsättas och tillföras inkomst och beskattning senare år.

Med stöd av det anförda menar KLYS att man under en period på upp till 5 år ska kunna göra avsättning med utgångspunkt från situationen år 0. Det kan mot detta möjligen invändas, att den som under en så lång tid som 5 år får en inkomst som väsentligen överstiger 0-årets synes kunna bedömas som inkomsttagare på denna högre nivå. Det har redan påpekats att ett dylikt antagande är felaktigt; det finns många exempel på hur en häftig framgång omfattar några år men sedan hastigt avtar. Men det bör också upprepas, att det av KLYS föreslagna systemet inte leder till några olägenheter för statsmakterna: om det skulle visa sig att den höga inkomsten är bestående kommer ju uttag från kontot att ske under höginkomstår och beskattning kommer att ske med samma höga marginalskatt som skulle ha skett avsättningsåret om avsättning ej skett.

KLYS föreslår alltså

att avsättning får ske om upphovsmannaintäkten med minst 50 % (se dock reservation nedan) överstiger motsvarande intäkt under det närmast föregående året (år 0)

samt att därefter avsättning får ske under ytterligare fyra år med utgångspunkt i och jämförelse med år 0.

### Ökningstal

Det kan i och för sig låta rimligt att upphovsmannainkomsten bör uppvisa en ökning för att avsättning ska få ske. Det föreslagna ökningstalet 50 %

förefaller emellertid väl högt. Om vad KLYS föreslår beträffande jämförelseår beaktas, finns det också anledning att ytterligare granska ökningstalet. Slutligen kan det finnas situationer då det egentligen vore befogat att efterge kravet på ökning.

Om beredningens förslag går igenom skulle en konstnär som ett år ökar sin inkomst från normala 70 000 till 100 000 ej kunna avsätta mellanskillnaden. Detta är olyckligt särskilt om redan jämförelseinkomsten ligger högre än tidigare inkomster. En ökning med 20–25 % skulle säkert vara tillfyllest.

Om utgångsläget (år 0) är relativt högt blir ju en procentandel därav också relativt mycket räknat i kronor. Om vi som år 0 räknar en inkomst på 80 000 och därefter en framgång som ger sammanlagda inkomster på år 1: 115 000 kronor, år 2: 170 000 kronor, år 3: 250 000 kronor, år 4: 110 000 kronor, år 5: 80 000 kronor skulle en sådan inkomststopp om sammanlagt 325 000 kronor fördelad på fyra år om man tillämpar 50 %-kravet inte kunna föranleda avsättning vare sig enligt beredningsförslaget eller enligt KLYS-förslaget; i intet fall föreligger en inkomstökning som med 50 % överstiger den närmast föregående. KLYS-förslaget skulle dock vara tillämpligt om blott år 1 uppvisat denna ökning.

För en konstnär som har tjänsteinkomster (jämför nedan) kan det – trots jämna upphovsmannainkomster – uppkomma särskilda behov av avsättning. Om han ovanpå tjänsteinkomsterna haft en upphovsmannainkomst om 75 000 som han låtit fullt beskatta får han inte mycket över; en övergång till konstnärssyrket kan knappast ske med stöd av nettobehållningen. Om han nu beslutar sig för att söka avsättning får den nästa år göras endast om han uppnår en upphovsmannainkomst på 112 500 kronor. Det beloppet kan han möjligen tjäna om han odelat får ägna sig åt konstnärsskapet, men för att komma dit måste han rimligen få sätta av till upphovsmannakontot. Det bör därför i fall som dessa få ske oavsett att ökning kanske inte alls föreligger.

KLYS får i denna del föreslå

att ökningstalet sätts generellt till 25 % av föregående års inkomst för att avsättning ska få ske.

att det ges möjlighet att i undantagsfall (synnerliga skäl) medge avsättning trots att ökning inte föreligger om det avsatta beloppet når en viss storlek (t. ex. 50 000 kronor) och ligger över en viss total inkomstnivå (t. ex. 100 000 kronor).

## 5.5 Begränsningar av uppskovsbeloppets storlek

De föreslagna reglerna om att uppskov skall få medges med högst hälften av nettointäkten av förvärvskällan samt att 10 000 kr. skall utgöra lägsta uppskovsbelopp godtas av samtliga remissinstanser utom KLYS. Beträffande det av beredningen uppställda kravet att intäkten av förvärvskällan efter uppskov inte får understiga 50 000 kr. framförs dock invändningar från ytterligare några remissinstanser.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län:*

Enligt beredningens förslag får uppskov med beskattningen inte åtnjutas med större belopp än att inkomsten av förvärvskällan efter uppskov men före schablonavdrag för egenavgifter kommer att uppgå till minst 50 000 kr. Enligt länsstyrelsens mening bör detta lägsta belopp sättas i relation till utvecklingen av det s. k. basbeloppet. Det lägsta belopp, till vilket inkomsten av

förvärvskällan enligt ovan får uppgå, bör sålunda sättas i relation till basbeloppet vid ingången av året närmast före taxeringsåret, varigenom beloppet kommer att uppräknas i takt med den allmänna prisutvecklingen.

*Länsstyrelsen i Kalmar län:*

För att inflationsskydda det belopp över vilket avsättning till konto kan ifrågakomma, enligt förslaget 50 000 kr., bör detta anknytas till basbeloppet vid årets ingång och då förslagsvis 5 basbelopp.

*Statens kulturråd* ifrågasätter villkoret med hänvisning till att många kulturarbetargrupperns medelinkomst är betydligt lägre än 50 000 kr.

*KLYS:*

Enligt förslaget bör avdrag inte medges med större belopp än att nettointäkten av förvärvskällan därigenom uppgår till 50 000 kronor. Uppskov bör enligt utredningen inte heller få avse mer än 50 % av nettointäkten (före avdrag). Slutligen föreslås att avdragets lägsta gräns ska sättas vid 10 000 kronor.

Beredningen har inte särskilt motiverat föreliggande förslag och man får utgå från att de bygger på allmänna skälighetsöverväganden. KLYS måste dock ånyo crinra om att beredningen underlåtit att analysera och beakta de säregna förhållandena för upphovsmännen.

50 000-kronorsregeln och 50 %-regeln ger anledning till skilda synpunkter för det fall den skattskyldige endast har upphovsmannainkomster och för det fall han även har andra arbetsinkomster. Det senare fallet kommer att i sin helhet behandlas nedan under särskild rubrik. Här kommer därför endast att bedömas beloppsgrensarna för "rena" upphovsmannainkomster.

Förslaget att den återstående inkomsten ej får understiga 50 000 kronor måste bygga på en jämförelse med lönearbetare och på uppfattningen att upphovsmän i inkomsthänseende kan jämföras med dessa. Emellertid är det ej alls ovanligt att upphovsmän har inkomster på 10 000–30 000 kronor. Om man i ett sådant fall plötsligt får dubbla inkomsten men får rätt att avsätta endast den inkomst som överstiger 50 000 kronor skulle som synes ej mycket vara vunnet (och med den nedre gränsen om 10 000 skulle hela avsättningsrätten kunna komma att hänga på någon enstaka krona!).

Kombinerar man sedan denna bestämmelse med 50 %-regeln kommer det att ha mycket negativa effekter för de upphovsmän vars hela inkomsttopp är koncentrerad till ett år, t. ex. bildkonstnärer som får inkomster av en försäljningsutställning. Låt oss ta exemplet att en dylik konstnär har en normalinkomst om 25 000 kronor och år 1 har en utställning som ger honom mångdubbelt denna inkomst. Om han säljer för mindre än netto 100 000 kronor kommer 50 000-kronorsregeln att begränsa avdraget och säljer han därutöver sker begränsningen genom 50 %-regeln. Om han sålunda har utställningsinkomster på 150 000 kronor (och det bör betraktas som varken uppseendeväckande eller omoraliskt att avyttring av många års produktion ger ett sådant resultat), får avsättning ske med högst 75 000, vilket innebär att han år 1 ska deklarerar en inkomst på tre gånger det normala trots att han därefter kanske behöver 5–10 år på sig för att "måla ihop" en ny utställning.

När det gäller skogskonto synes endast en enda gräns gälla, nämligen att avsättningen ej får leda till underskott i förvärvskällan. Det ter sig självfallet att underskott ej ska få åstadkommas medelst avdrag. Beträffande upphovsmannakontot kan det – för de fall som nu diskuteras – möjligen vara

rimligt att också fastställa en undre gräns för den återstående inkomsten. Det bör då vara helt tillräckligt att sätta denna gräns vid nettointäkten år 0, dvs. den inkomst med vilken jämförelse ska göras för att avsättning alls ska få ske. Att därutöver sätta en kvotgräns synes oss inte befogat.

Det föreslagna minimibeloppet förefaller något högt; det torde med fördel kunna sättas till 5 000 kronor.

KLYS får med stöd av det anförda föreslå

att avdrag inte får ske med högre belopp än att nettointäkten av förvärvskällan därvid uppgår till lägst motsvarande intäkt år 0.

att om intäkten år 0 överstigit 50 000 kronor den angivna gränsen dock får sättas vid detta belopp.

att begränsningar i avsättningen därutöver ej ska gälla i vidare mån än att avsättningen måste uppgå till minst 5 000 kronor.

## 5.6 Uppskovstidens längd

Beredningens förslag att uppskov med beskattning av medel på upphovsmannakonto skall kunna komma i fråga under högst fem år kritiserar av KLYS som anför:

KLYS har ovan yrkat att avsättningsperioden ska få omfatta 5 år. Redan av detta skäl har KLYS anledning att begära utsträckning av förbrukningsperioden till 10 år.

Men även om 5-årsförslaget inte skulle bifallas behövs en längre förbrukningsperiod. Ty (som framhålls vid framläggande av 5-årsförslaget) upphovsmannen kan inte själv "styra" sina inkomster och framgången kan komma att sträcka sig över flera år. Om detta förhållande inte godtas som skäl för en 5-årig avsättningsperiod måste det åtminstone godtas som skäl för att förbrukningen inte ska behöva påbörjas förrän framgången ebbat ut. En substansiell avsättning ska därvid inte behöva tas ut på en enda gång utan just på ett ur fördelningssynpunkt rimligt sätt spridas över flera år.

Skulle behov av uttag aldrig komma är ju, som ovan upprepade gånger påpekats, ingen skada skedd: uphovsmannen nödgas ju då ta ut pengarna och få dem beskattade på toppen av övriga löpande inkomster.

## 6 Aktiebolags skattskyldighet för utdelning (avsnitt 11.14)

### 6.1 Beredningens förslag

Beredningens förslag i detta avsnitt innebär i korthet följande. Aktier som ägs av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening skall antingen behandlas som kapitalplaceringsaktier eller som organisationsaktier. Härigenom avskaffas begreppet rörelsebetingade aktier. Utdelning på kapitalplaceringsaktier är skattepliktig medan utdelning på organisationsaktier är skattefri. För att aktier skall räknas som organisationsaktier skall i princip fordras att ägarföretaget innehar och röstar för minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Lägre röstetal eller ägarandel kan emellertid godtagas om ägarbolaget visar att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för ägarbolagets rörelse. Full avdragsrätt föreslås för ränta som

belöper på aktieinnehavet. För svarta fåmansbolag föreslås att utdelningsinkomst som ett sådant bolag uppbär skall vara skattefri respektive skattepliktig under samma förutsättningar som för övriga aktiebolag. Ett fåmansbolags aktier i ett fastighetsförvaltande bolag skall dock oavsett innehavets storlek behandlas som kapitalplaceringsaktier såvida det utdelande bolagets fastigheter inte används i ägarbolagets rörelse, jordbruk eller skogsbruk.

## 6.2 Begreppet organisationsaktier

Förslaget om att avskaffa de särskilda regler som f. n. gäller för rörelsebetingade aktier tillstyrks överlag av remissinstanserna. Olika åsikter har däremot framförts beträffande den föreslagna gränsdragningen mellan organisationsaktier och kapitalplaceringsaktier. I allmänhet tillstyrks förslaget i princip av de skattemyndigheter som behandlat frågan medan organisationer som företräder näringslivet avstyrker.

Remissinstanser som i huvudsak tillstyrker förslaget.

*RSV:*

Från de synpunkter RSV har att företräda finns främst anledning att understryka behovet av att de skatterättsliga reglerna på området bör utformas så att de blir förhållandevis enkla att tillämpa likformigt. Detta innebär bl. a. att undantagen från dubbelbeskattningsprincipen bör vara så få som möjligt och väl avgränsade. För rättstillämpningen innebär beredningens förslag i detta avseende förbättringar jämfört med dagens regler. Vissa svårigheter vid gränsdragningen är dock att vänta i fråga om tillämpningen i praxis av det i förhållande till begreppet rörelsebetingade aktier mer snäva föreslagna organisationsaktiebegreppet. Beredningen, som i ett annat avseende föreslagit en tvåårig övergångstid för anpassning till de nya reglerna om skattskyldighet för aktieutdelningen, har inte diskuterat behovet av någon övergångsreglering i fråga om behandlingen av de aktieinnehav som i dag betraktas som rörelsebetingade och där innehållet representerar mindre än 25 % av röstetalet. I övergångsskedet finns anledning att vänta sig osäkerhet både hos taxeringsmyndigheterna och de skattskyldiga om hur bestämmelserna skall tillämpas i olika fall. Troligen får man på denna punkt räkna med att ansökningar om förhandsbesked i taxeringsfrågor här kommer att göras. Problemet hur man snabbt skall uppnå en ny enhetlig praxis på området i övergångsskedet bör uppmärksammas av lagstiftaren.

AO, som förordar att gränsen mellan kapitalplaceringsaktier och organisationsaktier vid aktieinnehav som uppgår till 35 %, anför:

De förslag som lämnas under rubricerade avsnitt synes kunna medföra förenklingar inom ett svårtillämpat rättsområde. Ett upprätthållande av kedjebeskattningen genom avdragsförbudet för räntekostnad kan, som beredningen visat, ge orättvisa resultat.

Nuvarande regelsystem medför att gränsen för när kedjebeskattning skall äga rum är flytande. Den torde dock i regel vara avsevärt högre än 25 %, som

föreslås av beredningen. Eftersom de materiella kraven på samhörighet skall ställas högre än för närvarande för skattefrihet vid innehav under 25 % kan det ifrågasättas om gränsen inte borde sättas högre. I vissa fall kan större än 25 %-iga innehav motiveras enbart av kapitalplacerings- och avkastningsintresset. Inte minst torde detta vara fallet i koncerner av konglomerattyp. En lämplig gräns kan vara 35 %.

Gränsdragningskriterierna vid mindre innehav än 25 % skärps som nämnts enligt förslaget. Beteckningarna organisationsaktier och kapitalplaceringsaktier behålls dock. För att inte nuvarande praxis beträffande gränsdragningen skall "smitta av sig" i det reformerade systemet synes det lämpligt att införa en ny beteckning för den grupp av aktier som i dag tillhör organisationsaktier och "kvalificerade" rörelseaktier. En lämplig benämning kan vara associationsaktier för att markera det inre samband mellan företagen som skall krävas.

#### *Länsstyrelsen i Stockholms län:*

Länsstyrelsen anser att både praktiska och principiella skäl talar för att begränsningen av avdrag för ränta, som är hänförlig till rörelsebetingade aktier, tas bort. Det innebär en klar förenkling att ha endast två aktiebegrepp, organisationsaktier och kapitalplaceringsaktier.

Möjligheterna att medge skattefrihet för utdelning hänförlig till aktieinnehav som inte uppfyller huvudvillkoren för organisationsaktier – 25 %-spärrarna – bör enligt beredningens mening tillämpas restriktivt. Nuvarande praxis beträffande gränsdragningen mellan rörelsebetingade aktier och kapitalplaceringsaktier är inte avsedd att kunna överföras vid bedömningen av vad som skall anses utgöra organisationsaktier. I lagtexten har uppställts villkoret att "ägarföretaget kan visa att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som ägarföretaget bedriver". I motiven har emellertid som ytterligare exempel angetts att skattefrihet bör komma i fråga endast om aktieinnehavet "utgör alternativ till förvärv av själva rörelsen". För att begreppet organisationsaktier skall få det snävare tillämpningsområdet som avsetts anser länsstyrelsen att även det sistnämnda villkoret bör tas in i lagtexten.

Förslaget tillstyrks vidare av *länsstyrelserna i Södermanlands och Kalmar län* samt *Sveriges advokatsamfund*.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter om vinstmedel som fanns hos det köpta bolaget redan vid tidpunkten för aktieförvärvet skall kunna delas ut utan beskattning:

Beredningen har föreslagit väsentliga förenklingar i de svårgripbara bestämmelser som gällt aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning. Länsstyrelsen godtar föreslagna ändringar utom i följande avseenden.

Gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och andra aktier baseras i dag på röstetalet i det utdelande bolaget. Kapitalplaceringsaktier föreligger om röstetalet understiger 25 %. Beredningen föreslår därutöver att minst 25 % av aktiekapitalet ska innehas av ägarbolaget för att kapitalplaceringsaktier inte ska föreligga. Länsstyrelsen ifrågasätter om det är nödvändigt med sistnämnda villkor eftersom villkoret inte kommer att få någon praktisk betydelse.

Såsom beredningen framhållit bör vinst, som uppkommit i det utdelande

bolaget under tid då organisationsförhållande rått, kunna överföras till ägarbolaget utan att beskattas på nytt. Däremot kan ägarbolaget inte ha lika berättigade krav på att skattefritt kunna överföra vinstmedel, som skapats hos det utdelande bolaget innan organisationsförhållandet uppkom.

Skattefriheten för utdelning på organisationsaktier medför att ett bolag kan förvärva aktierna i ett blivande organisationsbolag och betala aktierna med obeskattade medel, som utdelningsvägen erhålls från det förvärvade bolaget. Nämda möjligheter finns inte för fysiska personer, vilket medför viss centralisering i näringslivet.

Beredningen menar att det i praktiken inte skulle gå att slopa skattefriheten för den del av utdelningen som hänför sig till vinstmedel, som fanns hos det köpta bolaget redan vid förvärvet. Anledningen härtill är att svårigheter skulle föreligga att med någorlunda exakthet fastställa hur stor den dolda reserven är i byggnader, maskiner, lager m. m. då förvärvet skedde.

Enligt länsstyrelsens uppfattning föreligger inte tillräckliga skäl att längre bibehålla skattefriheten även för "gamla" vinstmedel så snart organisationsförhållande visats föreligga. Skattefriheten bör i varje fall inte gälla synliga vinstmedel i form av dispositionsfond, genom vinstmedel ökat aktiekapital m. m. Det bör dessutom vara fullt möjligt att fastställa åtminstone ett avrundat minimibelopp för sådana dolda reserver som uppenbarligen fanns hos det köpta bolaget vid förvärvet. Det förvärvade bolaget bör åläggas att i första deklARATIONEN efter förvärvet ange eget kapital utöver tillskjutet belopp vid förvärvstidpunkten. Vad gäller beräkningssättet kunde exempelvis metoder för aktievärdering tjäna som förebild.

Alternativt skulle skattefriheten kunna bibehållas för all utdelning på organisationsaktier men skyldighet föreligga för ägarbolaget att överta en beräknad utskiftningskatteskuld på samma sätt och under samma förutsättningar som vid fusion.

Vad nu sagts gäller även den möjlighet som nu finns att med verkan i skattehänseende skriva ned ett byggnadsföretags lageraktier i fastighetsförvaltande bolag. Utdelning på lageraktier är visserligen alltid skattepliktig men detta elimineras genom avdragsrätten för nedskrivning på lageraktierna, vilket gäller även sådan nedskrivning som direkt föranletts av utdelning till ägarföretaget av "gamla" vinstmedel. Nedskrivningsrätten för lageraktier gäller även fysiska personer, varför det som nämnts ovan om eventuell skyldighet att överta utskiftningskatteskuld givetvis inte kan gälla dessa. Som reglerna nu är utformade har den som driver byggnadsrörelse – antingen verksamheten drivs av fysisk person eller bolag – större möjligheter än övriga köpare att förvärva fastighet via aktier i fastighetsförvaltande bolag innehållande "gamla" vinstmedel genom att köpeskillingen åtminstone delvis kan betalas genom utdelning som i realiteten blir skattefri tack vare nedskrivningsmöjligheterna (av) för aktierna.

Även länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus och Västmanlands län ifrågasätter om vid aktieförvärvet befintliga vinstmedel bör kunna delas ut utan beskattning hos ägarföretaget.

#### TOR:

TOR anser att både praktiska och principiella skäl talar för att begränsningen av avdrag för ränta, som är hänförlig till rörelsebetingade aktier, tas bort. Det innebär en klar förenkling att ha endast två aktiebegrepp

organisationsaktier och kapitalplaceringsaktier.

Möjligheterna att medge skattefrihet för utdelning hänförlig till aktieinnehav som inte uppfyller huvudvillkoren för organisationsaktier – 25 %-spärrarna – bör enligt beredningens mening tillämpas restriktivt. Nuvarande praxis beträffande gränsdragningen mellan rörelsebetingade aktier och kapitalplaceringsaktier är inte avsedd att kunna överföras vid bedömningen av vad som skall anses utgöra organisationsaktier. I lagtexten har uppställts villkoret att "ägarföretaget kan visa att innehavet har direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som ägarföretaget bedriver". I motiven har emellertid som ytterligare exempel angetts att skattefrihet bör komma i fråga endast om aktieinnehavet "utgör alternativ till förvärv av själva rörelsen". För att begreppet organisationsaktier skall få det snävare tillämpningsområdet som avsetts anser TOR att även det sistnämnda villkoret bör tas in i lagtexten.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län*, som inte uttryckligen tar ställning till förslagen, efterlyser en närmare kartläggning för att fastställa de fall där skattefrihet kan anses motiverad:

I nuvarande anvisningspunkt 1 till 54 § KL klagöres när en aktie inte skall anses innehavd i kapitalplaceringssyfte. Om aktien inte är innehavd i kapitalplaceringssyfte är därmed inte sagt att fråga är om organisationsaktie; fråga kan vara om s. k. rörelsebetingad aktie. Beredningen använder en annan teknik. Man fastställer en definition på vad som är organisationsaktie. Vad som inte är organisationsaktie kommer att utgöra kapitalplaceringsaktie. Som framgått ovan har länsstyrelsen inga principiella erinringar mot en förenkling som sådan av bestämmelserna. Vissa egendomliga effekter kan emellertid ej undgåas med förslaget. Om en bank förvärvar 20 % av aktierna i ett rörelsedrivande bolag för att skydda en fordran kommer skattskyldighet för eventuell utdelning att föreligga för banken. Om banken förvärvar mer än 25 % kommer i teknisk mening organisationsaktier att föreligga och blir banken frikallad från skattskyldighet för utdelning. Beteckningen organisationsaktier får här anses stå i strid mot normalt språkbruk och frikallelse från skattskyldighet synes ej heller materiellt motiverad.

Antag vidare att ett aktiebolag som bedriver handel med värdepapper förvärvar mer än 25 % av aktierna i ett annat rörelsedrivande aktiebolag. Aktierna har förvärvats i och för omsättning och redovisas som ingående i varulagret hos förvärvaren. Något organisatoriskt samband enligt normalt språkbruk föreligger ej. Rimligt synes vara att all vinst som uppkommer i den yrkesmässiga aktiehanteringen beskattas hos det först nämnda bolaget. Så bör ske oberoende av om vinsten uppstår vid försäljning av eller utdelning på värdepapper som utgör lagertillgångar i värdepappersrörelsen.

I sammanhanget är det befogat att närmare undersöka den föreslagna lagstiftningens effekt i följande fall. AB A bedriver yrkesmässig handel med värdepapper. AB A förvärvar samtliga aktier i ett värdepappersförvaltande bolag, AB B. Om AB B avyttrar aktier eller andra värdepapper sker beskattning i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. Endast en del av vinsten kan därvid komma att beskattas. Fråga uppkommer därvid om AB B kan utdela sin vinst till AB A utan att detta beskattas för utdelningen. Med utgångspunkt från definitionen på organisationsaktier synes så bli fallet enligt förslaget. Eftersom moderbolaget inte förvaltar aktier kan aktierna inte anses innehavda som ett led i moderbolagets verksamhet till den del denna avser

förvaltning av värdepapper. Skattefrihet skulle alltså föreligga. Denna kan inte vara materiellt motiverad.

Skattefrihet gäller inte för utdelning på aktier eller andelar som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter. Med hänsyn till vad ovan anförts måste en grundlig kartläggning utföras med ändamål att fastställa de övriga fall där skattefrihet inte kan anses motiverad.

Remissinstanser som i huvudsak avstyrker förslagen.

*SHIO och Familjeföretagens förening:*

Vi tillstyrker beredningens förslag att ränta som är hänförlig till aktieinnehav skall vara avdragsgill oavsett om ägarbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning eller inte.

Mot bakgrund av uttalandena i förarbetena till 1960 års regler om kedjebeskattnings i vissa fall och främst lagstiftarens syfte med reglerna vill vi hävda att skäl finns att under nuvarande ekonomiska förutsättningar i landet helt avskaffa kedjebeskattnings. Ett ytterligare skäl är att kedjebeskattnings strider mot principen att all bolagsinkomst skall beskattas lika.

De föreslagna reglerna har till effekt att innehav under 25 procent kommer att drabbas av kedjebeskattnings i högre grad än vad för närvarande sker; en utveckling som vore olycklig. Förslaget avvisas därför med bestämdhet.

*KF:*

KF anser att beredningens förslag innebär en icke oväsentlig inskränkning av skattefriheten i förhållande till nuläget. När kedjebeskattnings infördes 1960 var den avsedd att träffa endast aktier som förvärvades i kapitalplaceringssyfte; skattefrihet för utdelning kunde ej anses motiverad då bolag eller förening placerade medel, som mer eller mindre tillfälligt frigjorts i verksamheten, i t. ex. börsnoterade aktier. Sådan utdelning var ur ägarföretagets synpunkt att jämställa med ränta på placerade medel. Av nu gällande lagtext framgår när aktier skall anses innehavda i kapitalplaceringssyfte. Beredningens förslag till lagtext definierar i stället begreppet organisationsaktier som aktier vilka innehas som ett led i organisationen av ägarföretagets verksamhet till den del denna avser jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse. Denna definition torde i sig innebära en inskränkning i skattefriheten. Att en aktie ej innehas i kapitalplaceringssyfte behöver ej betyda att den innehas som ett led i organisationen av någon av nämnda verksamhetsgrenar. Vidare krävs förutom 25 % av rösttalet även 25 % av aktiekapitalet för skattefrihet i normalfallet samt att innehavet vid mindre ägarandel än 25 % skall ha direkt anknytning till eller väsentlig betydelse för den verksamhet ägarföretaget bedriver och ej endast som nu vara "betingat av rörelsen".

Enligt KF:s uppfattning saknas anledning att skärpa kedjebeskattnings i den situation som näringslivet kan förväntas befinna sig i lång tid framåt. Även relativt små aktieinnehav kan vara företagsekonomiskt motiverade av ägarföretagets verksamhet, även om innehavet ej kan anses utgöra ett alternativ till förvärv av själva rörelsen. KF och dess dotterföretag har i vissa fall aktieposter som understiger 25 % men ändå ger den möjlighet till samarbete som anses önskvärd på grund av affärsförbindelserna med

respektive företag eller för att förhindra monopolsituationer och tillvarata konsumentintressen. Dessa aktieinnehav är enligt gällande regler och praxis rörelsebetingade men kan med det snävare organisationsaktiebegrepp och restriktiva tolkning, som beredningen förordar, befaras bli behandlade som icke organisationsaktier. KF befarar att en utökning av kedjebeskattningen försvårar näringslivets fortsatta långsiktiga utveckling och strukturanpassning i samhället. KF vill ej tillstyrka en utvidgning av kedjebeskattningen utan förordar att lagstiftningen utformas så att endast utdelning på aktier som verkligen innehas i kapitalplacerings syfte drabbas av kedjebeskattning.

Förslaget till lagtext (anv. till 7 § SIL) är vidare endast knutet till ägarföretagets verksamhet och innehåller ej någon motsvarighet till nuvarande bestämmelse i anvisningarna till 54 § KL att innehavet kan betingas av den rörelse som bedrivs av aktiebolag eller ekonomisk förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägaren nära. Denna inskränkning i skattefriheten har ej motiverats eller berörts i utredningen i övrigt, varför den får förmodas ej vara avsiktlig. KF förordar att äldre bestämmelser överförs oförändrade.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Beredningen föreslår att gränsen för att aktier skall hänföras till kategorin organisationsaktier skall sänkas från 50 till 25 procent motsvarande vad som nu gäller för kapitalplaceringsaktier. Delegationen ansluter sig till de överväganden beredningen redovisat på s. 566 och tillstyrker förslaget i denna del.

Enligt nuvarande lydelse av punkt 1 andra stycket av anv. till 54 § KL skall aktie inte anses innehavd i kapitalplacerings syfte bland annat "om det göres sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk som bedrivs av aktiens eller andelens ägare". De aktier som det här är fråga om benämns vanligen "rörelsebetingade aktier". I beredningens förslag finns en motsvarighet till rörelsebetingade aktier men beredningen understryker att förslaget är snävare än det nu gällande begreppet rörelsebetingade aktier. Om förslaget genomförs kommer därför åtskilliga aktiebolag och ekonomiska föreningar att bli skattskyldiga för aktieutdelning som i dag inte är skattepliktig.

Allt sedan kommunalskattelagens tillkomst har det varit en grundläggande tanke att aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster skall dubbelbeskattas. Kedjebeskattning har däremot inte varit avsedd. Beträffande skatteplikten för av aktiebolag och ekonomiska föreningar mottagna aktieutdelningar har lagstiftningen blivit mer och mer komplicerad samtidigt som situationerna då kedjebeskattning aktualiseras blivit fler. Genomförda lagändringar har emellertid inte föranletts av ändrad grundinställning utan anledningarna har varit att förhindra missbruk av gällande regler. Beredningens förslag om ändring av de nuvarande reglerna för s. k. rörelsebetingade aktier innebär ett nytt undantag från huvudregeln att kedjebeskattning skall undvikas. Något skäl härför har dock inte angetts. Delegationen anser att kedjebeskattning endast bör tillgripas för att förhindra missbruk och kringgående av gällande regler och avstyrker, då sådana förhållanden inte visats föreligga, förslaget i denna del.

*Näringslivets skattedelegation:*

Beredningen behandlar i detta avsnitt först nuvarande begränsning av aktiebolagens rätt till avdrag för ränta avseende aktieinnehav i annat aktiebolag. Vi delar beredningens kritik av dessa regler. Utöver de principiella invändningar som kan resas mot gällande rätt vill vi framhålla att den lett till kostsamma utredningar för företagen. Vi finner sålunda att förslaget är materiellt befogat och ägnat att minska både företagens och skatteadministrationens utredningsarbete.

Principen för beskattning av inkomst inom bolagssektorn har varit och bör vara att inkomst beskattas allenast en gång. Från denna grundläggande princip har avvikelser skett genom införandet år 1960 av kedjebeskattnings i viss utsträckning. Vår ståndpunkt är att kedjebeskattningsen bör avskaffas såsom stridande mot en lika beskattning av all bolagsinkomst. I det följande tar vi upp beredningens förslag till granskning.

Beredningen har efter genomgång av detta problemkomplex föreslagit en förenkling i viss mening genom att förorda att skattefrihet för aktieutdelning alltid skall föreligga om ägarbolaget innehar 25 procent av aktiekapitalet ävensom av röstetalet i det utdelande bolaget. Uppställandet av en klar regel är i och för sig önskvärt från praktiska utgångspunkter, men bör enligt vår mening inte utesluta skattefrihet vid mindre innehav. Ett skäl för beredningens val av en 25-procentsregel är den tradition som utbildats i avtalen för undvikande av en internationell dubbelbeskattnings. Man har för närvarande stannat för en 25-procentsregel som utgångspunkt för nedsättning av eller befrielse från kupongskatt i det land där det utdelande bolaget bedriver sin verksamhet. Att man i internationella sammanhang valt en sådan regel med anknytning till aktiekapitalet och vidare inte öppnat möjligheter för bevisning vid mindre innehav är motiverat av rent praktiska skäl. Denna stelhets i systemet har lett till att man inom EG nu överväger att sänka gränsen till 20 procent. Situationen är dock en annan vid bedömning av skattereglernas utformning inom ett land där en sakligt motiverad nyansering av regelsystemet låter sig administreras. Vi återkommer nedan till hur en 25-procentsregel, om en sådan uppställs, bör tekniskt formuleras.

Den föreslagna skärpningen består i att skattefrihet för aktieutdelning medges endast om utdelningen lämnats på organisationsaktier, icke – som hittills – även om utdelningen lämnats på s. k. rörelsebetingade aktier.

Den förenkling av reglerna på området, som sammanföringen till en enda aktiekategori av de två tidigare ej helt sammanfallande kategorierna innebär, är givetvis i och för sig lika tacknämlig som andra förenklingar av skattereglerna.

Samma förenkling hade givetvis också vunnits, om sammanföringen i fråga skett genom att nuvarande regler för de s. k. rörelsebetingade aktieinnehaven gällt för den nya kategorin.

Med de föreslagna reglerna kommer innehaven under 25 procent att underkastas kedjebeskattnings i större utsträckning än tidigare.

Den frågan måste då resas, om någon särskild anledning till sådan skärpning föreligger beträffande dessa mindre innehav.

Generellt måste till en början övervägas, om de erfarenheter som vunnits av den år 1960 införda kedjebeskattningsen talar för en utvidgning eller tvärtom en begränsning av denna beskattning.

En väsentlig anledning till 1960 års reform var en önskan att nedpressa börskurserna: "Båda åtgärderna torde vara ägnade att motverka tendenserna

till abnormt höga kurser på aktiebörsen". (Prop. 1960:162 sid. 59. Liknande uttalande sid. 61 st. 4).

Sedan år 1960 har förutsättningarna för det svenska näringslivet radikalt ändrats. Nuvarande kursläge är i förhållande till företagens substansvärden lågt. De avkastningsanspråk, som detta kursläge innebär, är för stora för att släppa igenom den investeringsvolym, som är ett villkor för att sysselsättningen i landet skall upprätthållas.

Utifrån lagstiftarens syfte med kedjebeskattningen borde denna nu helt avskaffas. Vid lagstiftningens tillkomst torde man för övrigt ej varit helt främmande för tanken på en "eftergranskning" av omläggningen. Det talas i förarbetena bl. a. om värdet av det erfarenhetsmaterial som kan vinnas (Prop. 1960:162 sid. 58).

Mot bakgrunden av motiven för kedjebeskattningen och ändringen i landets ekonomiska förutsättningar ter sig tanken att nu gå vidare på den år 1960 inslagna vägen som överraskande.

Bortsett från allmänna överväganden av sådant slag kan man fråga sig, om nyssnämnda erfarenhetsmaterial kan avvinnas någon indikation i någon bestämd riktning för det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Bolagen torde under trycket av kedjebeskattningen ha avvecklat större delen av minoritetsinnehaven i andra bolag om inte företagsekonomiska skäl talat för ett bibehållande av innehaven. Åtgärderna innebär, att medan ett bolag tidigare typiskt – vid sidan av den egna rörelsen – även indirekt drev rörelse genom andra företag, det numera driver endast den egna rörelsen. Med denna koncentration av resurserna har oundvikligen följt en ökning av riskerna.

Ytterst kan frågan om kedjebeskattningens vara eller icke vara eller om dess lämpliga räckvidd sägas gälla, huruvida normen för bolagsbeskattningen skall vara bolagens inkomst eller det sätt på vilket de organiseras. – Den förstnämnda normen är som vi ovan framhållit principiellt grundad i det att all inkomst inom bolagssektorn skall beskattas lika, vilket endast kan ske genom att inkomsten beskattas endast en gång. – En grupp rörelser kan vara organiserad så, att varje rörelse drivs av endast ett företag, eller så, att alla företagen genom aktieinnehaven i de övriga är delaktiga i alla rörelserna, för att här skissera extremfallen. Om det är så, att ett företag med råvaruindustri finner det lugnast att sätta åsido en del av sitt kapital genom placering i t. ex. konsumtions- och hemmamarknadsbranscher, är det svårt se, att detta skulle kollidera med ett fiskalt intresse. Riskspridningsaspekten uppmärksammades vid 1960 års reform, då reglerna för investmentbolagen utformades. Men det var då de fysiska personernas, aktieägarnas behov av riskspridning, som på det sättet kan sägas ha tillgodosetts. Att också bolagen kunde ha ett behov av alldeles samma slag syns ha förbisetts. Detta skedde sannolikt av det naturliga skälet, att tiderna var goda och bolagens risker underskattades.

Emellertid är behovet av riskspridning endast en anledning bland andra till förvärv av mindre innehav. Innehaven av aktier i andra företag fyller i första hand också andra mera konkreta funktioner vilka i dag beaktas.

De föreslagna stränga reglerna för mindre innehav måste tolkas som ett uttryck för en teori, att den företagsekonomiska betydelsen för det egna bolaget av aktieinnehavet i ett annat varierar i något slags proportion till innehavets bråkdel i det andra bolaget. Småandelar i andra företag skulle enligt denna teori ha föga värde ur organisatorisk synvinkel och därför bära ses som rena kapitalplaceringar.

Denna teori syns jävas av verkligheten. Det visar sig, att företag placerar medel också i helt obetydliga andelar i andra företag i uppenbart kommersiellt syfte. Ett samarbete grundas ofta på sådana innehav. Samarbetet kan gälla produktion, inköp, försäljning eller annan gemensam aktivitet. Ett annat exempel från en specialbransch kan nämnas. Banker får enligt lag – bortsett från vissa speciella fall – endast förvärva aktier i bolag "vars ändamål kan anses gagneligt för bankväsendet eller det allmänna". Tillstånd till sådant förvärv ges av regeringen (55 § lagen om bankrörelse). Om det vore så, att småandelar indikerade kapitalplaceringssyfte, skulle tillstånd till förvärv av sådana andelar givetvis ej meddelas. Aktieförteckningarna i t. ex. de två största svenska affärsbankernas årsredovisningar visar emellertid, att antalet småandelar hos bankerna är betydande. Om innehav av sådana andelar av regeringen befunnits motiverat på grund av gagnelighet för branschen eller det allmänna, kan sådant innehav rimligen icke vara mindre gagneligt i annan verksamhet än bankrörelse.

Det sagda innebär, att den föreslagna utvidgningen av kedjebeskattningen också kommer att rikta sig mot aktieförvärv, som i företagets eller det allmännas intresse bör komma till stånd.

Vi kan inte finna att beredningen framfört något principiellt skäl för kedjebeskattnings bibehållande och ej heller att beredningen tillräckligt beaktat ovan angivna sammanhang. Vi föreslår därför att kedjebeskattningen avskaffas. Bibehålles en begränsning är det ej ens från beredningens ståndpunkt motiverat att utöver andel i röstetalet anknypa till en motsvarande andel av aktiekapitalet. Beredningen har också tvingats argumentera efter en helt annan linje, nämligen "att förhindra obehörigt utnyttjande av aktier med olika rösträtt". Detta uttalande utgör inget skäl då fråga är om en bestämning av ett företags rörelsebetingade innehav. Rent praktiskt skulle införandet av kravet på 25 procents andel även av aktiekapitalet som en ny förutsättning leda till helt meningslösa tillköp av aktier. Ett sådant ytterligare innehav skulle inte på något sätt förändra den faktiska situationen. I många fall skulle också sådana tillköp vara tekniskt svåra att genomföra med hänsyn till marknadsläge m. m. Övergångsregler skulle då också behöva uppställas för att undvika retroaktivitet. Vi anser vidare att bevisregeln för skattefrihet vid innehav understigande de 25 procenten liksom f. n. bör knytas till aktieinnehav som är betingat av ägarbolagets rörelse. Utdelning på dessa aktier bör sålunda liksom hittills vara skattefri.

Även *Sveriges redovisningskonsulters förbund* föreslår att kedjebeskattningen slopas helt.

### 6.3 Fåmansbolagen

Vad beredningen föreslagit beträffande fåmansbolagens aktieinnehav har kommenterats endast av ett fåtal remissinstanser.

*Länsstyrelsen i Kalmar län*, som avstyrker förslaget, anför:

Vad gäller fåmansbolag skiljer man för närvarande mellan utdelande (vita) och inte utdelande (svarta) bolag. Ett vitt fåmansbolag är inte skattskyldigt för utdelning på andra aktier än sådana som innehas i kapitalplaceringssyfte. Skattefrihet föreligger exempelvis för utdelning från ett fastighetsförvaltande dotterbolag. Ett svart bolag är emellertid skattskyldigt för utdelning på alla

aktier utom sådana som innehas som ett led i organisationen av bolagets jordbruk, skogsbruk eller rörelse.

Beredningen föreslår att den nuvarande gränsdragningen mellan svarta och vita fåmansbolag behålls endast i de fall utdelningen härrör från ett fastighetsförvaltande bolag. För att utdelningen i ett sådant fall ska vara skattefri krävs dels att ägarföretaget äger och röstar för minst 25 % av aktiekapitalet, dels att ägarföretaget visar att dess vinstmedel i skäligen omfattning använts för utdelning till aktieägarna. I andra fall, dvs. om det utdelande bolaget driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, bör dock enligt beredningen – om 25-procentvillkoren är uppfyllda – utdelningen vara skattefri även hos ett fåmansbolag som inte delar ut sina vinstmedel i skäligen omfattning.

Anledningen till beredningens förslag att utdelningen ska vara skattefri även för svarta fåmansbolag som uppfyllt 25-procentvillkoren, synes vara att sådana bolag kan undvika kedjebeskattnings genom att tillämpa reglerna om koncernbidrag. De föreslagna reglerna innebär dock att utdelning från fåmansbolags dotterbolag kan tas ut i form av lön av moderbolagets ägare. Detta innebär ett väsentligt avsteg från principen att aktiebolags vinster normalt ska dubbelbeskattas. Reglerna om inskränkningar i aktiebolags skattskyldighet för utdelning har kommit till för att undvika kedjebeskattnings dvs. att ett aktiebolags vinst beskattas fler än två gånger. För att upprätthålla principen om dubbelbeskattnings bör, enligt länsstyrelsens uppfattning, den nuvarande uppdelningen mellan svarta och vita fåmansbolag behållas. Däremot bör reglerna om koncernbidrag ändras så att dessa regler inte gör det möjligt att kringgå utdelningsreglerna.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* begär förtydligande på vissa punkter:

Beredningen föreslår vidare att den nuvarande gränsdragningen mellan svarta och vita fåmansbolag behålls endast för det fall utdelning härrör från ett fastighetsförvaltningsföretag. Förutom kravet på ägarandel skall visas att vinstmedel utdelats i skäligen omfattning för att utdelningen skall bli fri från skatt. Länsstyrelsen har den erfarenheten att såväl uttrycket "skäligen omfattning" som begreppet "fastighetsförvaltande företag" har en något oklar innebörd. Det vore därför av värde om en precisering kunde ske genom motivuttalanden.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Södermanlands län*:

Förslaget innebär även att s. k. "svarta" fåmansföretag jämställs med andra företag utom beträffande utdelning från fastighetsförvaltande dotterföretag. Härigenom behålls de två begreppen "svarta" och "vita" fåmansföretag. Med "svart" fåmansföretag avses företag, som ej utdelar vinstmedel i skäligen omfattning. Vid nuvarande rättstillämpning har det visat sig svårt att avgöra vad som menas med skäligen omfattning. Enligt vår uppfattning bör därför uttrycket "skäligen omfattning" ges en klarare utformning lämpligen genom ett motivuttalande.

I detta sammanhang anser vi vidare, att begreppet fastighetsförvaltande företag bör definieras närmare. Enligt nuvarande praxis anses i allmänhet aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag utgöra organisationsaktier, om moderbolaget driver rörelse i den fastighet, som ägs av dotterbolaget. Om fastigheten används även för annat ändamål kan dock bedömningen bli den motsatta. Man måste därför på samma sätt som nedan anförts beträffande

koncernbidrag klargöra under vilka omständigheter en fastighet ska anses använd i moderföretagets rörelser.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* tar upp frågan om beskattningen vid s. k. Lundintransaktioner:

Beredningen har inte diskuterat det förhållandet att s. k. Lundintransaktioner fortfarande förekommer i viss omfattning. Lundintransaktionerna byggde som bekant på att utdelning kunde lämnas skattefritt till det bolag som köpt aktierna (eller andelarna) i det utdelande bolaget. Genom införande av reglerna om svarta respektive vita bolag i femte stycket § 54 KL omöjliggjordes dessa transaktioner för fåmansbolag. Fortfarande kunde emellertid transaktionerna genomföras av s. k. vita bolag eller flermansbolag. Detta var anledningen till att man sedermera förde in regeln att skattefrihet ej fick åtnjutas för utdelning på aktier i bolag som vid förvärvstillfället ej för köparen representerade en tillgång av verkligt och särskilt värde (se sjunde stycket § 54 KL). I praktiken innebär detta att utdelning av vinstmedel som finns i ett s. k. skalbolag – dvs. ett bolag vari tillgångar t. ex. en fastighet utköpts mot revers före överlåtelsen av bolaget – aldrig kan ske skattefritt till det köpande bolaget. Då en revers inte är en tillgång av verkligt och särskilt värde kan mottagaren aldrig lyfta utdelning från "reversbolaget" utan att beskattas härför.

Om man i stället överlåter aktierna medan fastigheten fortfarande är kvar i aktiebolaget blir utdelningen i regel skattefri. Det märkliga resultatet är alltså att om man säljer aktierna per bokslutsdatum den 31 december och härefter utköper fastigheten efter bokslutsdatum uppstår full skattefrihet för de vinstmedel som ligger i bolaget. Om man däremot först utköper fastigheten föreligger vid samma förutsättningar full skatteplikt. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör denna olikhet rättas till.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* tar upp beskattningskonsekvenserna i två speciella fall:

I samband med den pågående översynen av koncernbeskattningen vill länsstyrelsen emellertid uppmärksamma ett fall där bestämmelserna om koncernbidrag och aktiebolags skattskyldighet för utdelning synes leda till beskattningsresultat som knappast kan ha varit avsedda. AB A är ett rörelsedrivande bolag (börsnoterat eller s. k. vitt fåmansbolag). AB A äger samtliga aktier i AB B som förutsättes vara ett fastighetsförvaltande bolag. Det antages vidare att B:s fastighetsinnehav består av en eller flera schablontaxerade villor som uthyres till befattningshavare i det rörelsedrivande moderbolaget. AB A torde kunna lämna koncernbidrag till AB B och erhålla avdrag härför i förvärvskällan rörelse. AB B redovisar som enda förvärvskälla annan fastighet och torde på grund av bestämmelserna i 24 § 2 mom. KL inte komma att beskattas för bidraget (villaschablonen). På detta sätt kan vinstmedel komma att ackumuleras hos dotterbolaget AB B som sedan kan utdela dessa medel till moderbolaget AB A utan att beskattning sker av utdelningen hos sistnämnda bolag. Härigenom uppkommer definitiva skattevinster innebärande att den del av moderbolagets överskott som lämnas som koncernbidrag till dotterbolaget i praktiken endast blir föremål för enkelbeskattning (nämligen som utdelning hos aktieägarna).

Om förutsättningarna ändras såtillvida att moderbolaget antages vara ett "svart" fåmansbolag blir skattevinster inte av samma karaktär. Koncern-

bidrag kan visserligen lämnas av moderbolaget till det fastighetsförvaltande dotterbolaget men utdelningen från dotterbolaget till moderbolaget beskattas. Det blir i stället fråga om en skattekredit som börjar när bidraget lämnas och upphör när dotterbolaget verkställer utdelning till moderbolaget.

#### 6.4 Bank- och försäkringsföretagen

*Bankinspektionen* tar upp konsekvenserna av det ändrade organisationsaktiebegreppet för bankföretagen.

##### *Bankinspektionen:*

Beredningen förordar vidare vissa ändringar i den s. k. kedjebeskattningen. Den skattefrihet som föreslås är inte lika omfattande för banker som för vissa andra företag. Liksom hittills skall en bank som bedriver fastighetsförvaltning genom dotterbolag sålunda – även om dotterbolaget är helägt – beskattas för utdelning från dotterbolaget. Är däremot dotterbolagets fastigheter avsedda för bankrörelsen anses innehavet utgöra ett led i organisationen av bankens rörelse och utdelning blir då liksom hittills skattefri. Emellertid innebär de regler som beredningen föreslår också att en bank som förvärvar mer än 25 % av aktierna i ett rörelsedrivande bolag för att skydda en fordran mot bolaget – även om något organisatoriskt samband inte föreligger – frikallas från skattskyldighet för utdelning på de förvärvade aktierna. Beredningen menar att i praktiken torde fall av detta slag spela en mycket liten roll.

Vår banklagstiftning bygger som bekant på principen att bank inte skall engagera sig i företagsamhet på annat sätt än som kreditgivare. Banks rätt att förvärva aktier till skyddande av fordran utgör ett klart undantag. Karaktären av undantag markeras också av lagens krav på att sådan egendom "skall avyttras så snart det lämpligen kan ske och senast när det kan äga rum utan förlust för bolaget". Vidare skall förvärvet ofördröjligen anmälas hos tillsynsmyndigheten. Inspektionen kan alltså inte dela beredningens bedömning att det är fråga om "teoretiskt sett en viss förändring". Verket måste därför motsätta sig att skattelagstiftningen ändras så att innehålllet kommer i strid med en av de bärande principerna i banklagstiftningen. Inspektionen förordar sålunda att nuvarande regler på området beträffande banker bibehålls i deras helhet.

*Svenska försäkringsbolags riksförbund* framhåller att ömsesidigt skadeförsäkringsaktiebolag – liksom f. n. försäkringsaktiebolag – bör vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktier och andelar som innehas som ett led i bolagets försäkringsrörelse.

Liknande synpunkter framförs av *försäkringsinspektionen*.

## 7 Koncernbeskattningen (avsnitt 11.15)

### 7.1 Koncernbidrag

Förslaget att avdragsrätt för koncernbidrag skall föreligga endast om moderbolaget enligt aktiebolagslagens regler kan kräva inlösen av återståen-

de aktier i dotterbolaget lämnas utan erinran av det stora flertalet av remissinstanserna. På samma sätt mottas förslaget rörande rätt förvärvskälla för inkomstredovisning av koncernbidrag.

Förslagen tillstyrks uttryckligen av *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus och Värmlands län* samt *Sveriges advokatsamfund*.

Vad beredningen föreslagit beträffande ömsesidiga sakförsäkringsbolags rätt att, med verkan i skattehänseende, ge och ta emot koncernbidrag tillstyrks av *försäkringsinspektionen* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund*.

*Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslagen samt tar upp vissa andra närliggande frågor:

Beredningen föreslår att förutsättningarna för avdragsrätt för koncernbidrag anpassas till nu gällande aktiebolagslag. Vi har viss förståelse för denna önskan att anknyta skattereglerna till det civilrättsliga systemet. Med hänsyn till den diskussion som pågår på detta område ävensom de nyligen offentliggjorda tilläggsdirektiven till 1974 års bolagskommitté (Dir. 1978:12) kan dock med skäl ifrågasättas det lämpliga i att uppställa helt kongruenta regler för de två rättsområdena.

Vi förordar för dagen att någon ändring ej vidtages av skattereglerna. Frågan om en anpassning till civilrätten bör diskuteras först sedan eventuella ändringar i aktiebolagslagen genomförts. Vi avstyrker sålunda beredningens framlagda förslag i detta hänseende. Däremot tillstyrker vi att reglerna skall gälla även ömsesidiga sakförsäkringsbolag.

Införandet av en enda taxering av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomst medför att förenklingar kan vidtagas även i fråga om den lagtekniska regleringen av öppna koncernbidrag. Redan nu vill vi förorda att för skogsindustrin skogsbruk hänförs till förvärvskällan rörelse. Härigenom vinnes väsentliga förenklingar utan att hinder reses för en lämplig utformning av den egentliga skogsbeskattningen. Såsom vi tidigare anført bör därjämte, sedan beslut tagits om systemet med endast en taxering av dessa juridiska personer, en mera fullständig materiellrättslig och redaktionell genomgång ske av kommunalskattelagen m. fl. skattelagar.

Enligt sjätte stycket 2 mom. 2 § Si äger regeringen under vissa förutsättningar medgiva avdragsrätt även i annat fall än de i lagen uttryckligen reglerade. Inom flera branscher bedöms de framtida investeringarna vara av sådan storleksordning att samgåenden av olika slag måste komma till stånd. En redan nu diskuterad lösning är och kommer än mer att vara att två eller flera fristående företag bildar ett gemensamt aktiebolag i vilket man verkställer en planerad investering. Enligt nu gällande regler kan ägarbolagen ej erhålla avdrag för koncernbidrag till det gemensamt ägda bolaget och ej heller kan regeringen efter dispens medgiva sådan avdragsrätt. Vi finner det erforderligt att nuvarande dispensrätt utvidgas till att avse nyss relaterade fall, dvs. där två eller flera bolag av företagsekonomiska skäl gått samman i ett gemensamt dotterbolag.

I anknytning till vad nu anförts vill vi fästa uppmärksamheten vid den dispensregel i 54 § 6 st. KL som föreskriver att RSV skall kunna medge att förvaltningsbolag som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning inte skall behandlas som förvaltningsföretag. Dessa moderbolag blir sålunda i beskattningshän-

seende att anse som rörelsedrivande bolag. Koncernbegreppet är oklart formulerat i detta stadgande och vi hemställer, för att uppnå önskade samarbetsmöjligheter, att dispens skall kunna medgivnas om moderbolagets innehav överstiger 50 procent.

Även *SHIO, Familjeföretagens förening* och *Lantbrukarnas skattedelegation* avstyrker förslagen med hänvisning till det utredningsarbete som pågår på det civilrättsliga området. *SHIO* och *Familjeföretagens förening* förordar vidare en vidgning av tillämpningsområdet för dispensregeln i 43 § 3 mom. femte stycket KL.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* begär förtydligande på en punkt:

Enligt förslaget skall öppna koncernbidrag (2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt) redovisas som en särskild förvärvskälla om verksamheterna inte är att anse som en enda förvärvskälla. Om fastighetsförvaltning bedrivs föreligger i normalfallet särskild förvärvskälla utom då fastigheten i givarbolaget används i mottagarbolagets rörelse. För att undvika gränsdragningsproblem bör närmare anges när en fastighet skall anses använd i mottagarbolagets rörelse. Enligt vår mening bör det exempelvis inte anses tillräckligt att endast en mindre del av fastigheten eller mindre kvalificerade utrymmen i denna används i det mottagande bolagets verksamhet.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* tar upp frågan om s. k. återläggning:

Länsstyrelsen vill emellertid ta upp de problem som kan uppkomma när ett bolag i förlustutjämningsssyfte lämnar koncernbidrag till ett koncernbolag beläget i annan kommun. Enligt tillämpad praxis kommer mottagarbolaget inte att beskattas i givarbolagets kommun i det fall det förra bolaget inte redovisar någon till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av sin förvärvsverksamhet. Grundregeln härav i 57 § KL innebär alltså att den kommun där givarbolaget är beläget får finna sig i det skattebortfall som koncernbidraget medför. Detta är huvudregeln.

I vissa fall sätts emellertid huvudregeln ur spel. Praxis stöder sig härvid på ett yttrande av departementschefen i prop. 1965:126 sid. 77 nämligen att det får överlåtas på rättstillämpande myndigheter att "bedöma om en förlustutjämnings bör tillåtas eller om det mottagande bolaget skall beskattas i givarföretagets kommun för större belopp än som motsvarar dess behållna inkomst". Sådan beskattning i givarföretagets kommun har kallats för återläggning. I praxis har frågan lösts på så sätt att integrationssambandet mellan företagen har ansetts vara avgörande för om återläggning skall ske. Föreligger ej något sådant samband, sker återläggning. Huruvida integrationssamband föreligger eller ej är ofta en bedömningsfråga. Med tanke på att det ofta kan vara mångmiljonbelopp som på detta sätt kan bli föremål för beskattning är det enligt länsstyrelsens uppfattning olyckligt att reglerna blivit så vagt utformade.

Beredningen nämner (sid. 573, 1:a st.) flyktigt återläggningen och anför att detta problem i framtiden kommer att bortfalla om beredningens förslag att aktiebolag och juridiska personer skall beskattas med en enhetlig skattesats (avsnitt 8.3.3) genomförs. Om emellertid förslaget inte genomförs kvarstår problemen.

## 7.2 Kommissionärsföretagen

Beredningens förslag om skärpta villkor för överföring av kommissionärsföretags resultat till kommittentföretag hälsas överlag med tillfredsställelse eller lämnas utan erinran av de fiskala myndigheterna. Näringslivsorganisationerna ställer sig dock i allmänhet avvisande.

Remissinstanser som tillstyrker förslagen.

### *RSV:*

Av uttalanden under förarbetena till 1965 års lagstiftning om koncernbidrag m. m., som även omfattade bestämmelsen i 43 § 2 mom. KL om kommissionärsbolag, synes framgå att departementschefen menat att lagstiftningen inte borde få utnyttjas för uppnående av obehöriga skattelättnader, prop. 1965:126 s. 65.

RSV anser emellertid att detta uttalande inte förmått förhindra att den, från andra synpunkter tilltalande, bolagsformen kommissionärsbolag kunnat användas för skilda syften som inte varit avsedda av lagstiftaren.

RSV vill särskilt framhålla vikten av att de av beredningen uppställda formkraven i fråga om kommissionärsavtalet samt kravet att oförändrat ägarförhållande under hela beskattningsåret skall ha rätt etc. arbetas in i lagstiftningen. RSV tillstyrker även beredningens förslag att reglerna utformas så att överensstämmelse med förutsättningarna för öppna koncernbidrag uppnås. Under förutsättning att en lagstiftning om en allmän skatteflyktsklausul kommer till stånd och en sådan lagstiftning bedöms kunna dra en gräns mellan ett behörigt resp. obehörigt användande av kommissionärsbolagsformen är emellertid RSV berett att – om ett sakligt behov därav anses föreligga – acceptera att bolagsformen utnyttjas även om anknytning till koncernkraven inte föreligger.

Slutligen vill RSV peka på det förhandsbesked rörande kommissionärsbolag som publicerats i RSV/FB Dt 1978:1.

### *AO:*

Särskilt angeläget är det att villkoren för kommissionärsbolagskonstruktionen regleras (11.15.3). Jag får i detta sammanhang peka på att sedan beredningen avlämnade sitt betänkande har ytterligare ett stötande fall godkänts (RSV/FB Dt 1978:1). Utöver vad beredningen föreslår vill jag här föra fram ytterligare ett krav som bör ställas. Med hänsyn till den ovisshet som gäller beträffande kommissionärs- och kommittentföretagens skyldigheter gentemot utomstående, vore det rimligt att begära att ett ingånget kommissionärsförhållande offentliggörs genom registrering t. ex. hos PRV eller länsstyrelse. Härigenom skulle också retroaktiva avtal kunna förhindras.

Även länsstyrelserna i Södermanlands, Göteborgs och Bohus samt Värmlands län tillstyrker förslaget.

Remissinstanser som huvudsakligen avstyrker förslagen.

*Kammarrätten i Göteborg:*

Beredningen föreslår en betydande skärpning av förutsättningarna för att ett skattemässigt godtagbart kommissionärsförhållande skall anses föreligga. Man föreslår sålunda att kommittentföretaget i princip skall äga 90 procent av aktierna i kommissionärsföretaget. Som skäl pekar man bl. a. på att tillämpningen av nuvarande bestämmelser på senare tid blivit alltmer "vildvuxen". Kammarrätten är tveksam om beredningens skäl verkligen väger så tungt att en drastisk åtstramning är motiverad. Kammarrätten delar dock beredningens uppfattning att det skall krävas ett skriftligt avtal för att ett kommissionärsförhållande skall godtas i skattehänseende.

*SHIO och Familjeföretagens förening:*

Motiven till de av beredningen föreslagna reglerna är att mindre seriösa företag kan använda sig av kommissionärsbolagsreglerna för att uppnå otillbörliga skattelättnader. Dessa transaktioner omöjliggörs inte av beredningens förslag i detta avseende. Vi hävdar att någon ändring inte bör vidtas, då tillräckligt starka skäl inte föreligger att begränsa möjligheterna för de seriösa företagen att med skattemässig verkan arbeta med kommissionärsbolag.

*FAR:*

FAR finner ej någon ändring av nuvarande praxis rörande kommissionärsföretag befogad. En ändring bör i varje fall ske först efter utredning av de civilrättsligt oklara regler som finns rörande kommissionärsförhållanden.

*Näringslivets skattedelegation:*

Företagsskatteberedningen har också behandlat de år 1965 införda reglerna om beskattning av s. k. kommissionärsbolag. Med sådana bolag avses aktiebolag eller ekonomisk förening, som bedriver rörelse i eget namn uteslutande för annat aktiebolags eller ekonomisk förenings räkning utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning. Enligt gällande regler får inkomsten av verksamheten i sådana fall följaktligen redovisas hos det andra företaget. Några spärrar har visserligen uppställts men grundtanken har varit att huvudföretaget anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse. En sådan beskattning hade långt innan bestämmelserna kom till tillåtits i praktiken. Om kommissionärsbolaget bedrivit rörelsen från fast driftställe anses detta ha utgjort fast driftställe för huvudföretaget. Dess inkomst skall i kommunalt hänseende till denna del alltså beskattas i den kommun där kommissionärsbolagets driftställe är beläget.

Då 1965 års lagstiftning om kommissionärsbolag genomfördes skedde detta i samband med att regler rörande beskattning av koncernbidrag infördes i lagstiftningen. Lagstiftaren gjorde här således klar skillnad mellan å ena sidan kommissionärsbolag och å andra sidan helägda koncerner. Denna skillnad var betingad av praktiska skäl; kommissionärsbolag behöver inte ens ägas av huvudföretaget. 1965 års lagstiftning var att se som ett led i en utveckling mot att betrakta företagsdelarna för vad de i realiteten är och inte

fastna i formella förhållanden. Sedan 1965 års lagstiftning har denna utveckling fortsatts bl. a. genom lagstiftning 1972 och i början av detta år, då en viss liberalisering av gällande regler om koncernbidrag skedde för att tillgodose samma syfte.

Sedan beredningen riktat kritik mot att mindre seriösa företag kan vidta vissa transaktioner i inkomstutjämnande syfte föreslår den att som kommissionärsbolag endast skall behandlas sådana företag, mellan vilka öppna koncernbidrag kan ges med verkan i skattehänseende.

Om man granskar motivet för de föreslagna ändringarna finner man att de transaktioner beredningen åsyftar är möjliga även utan användande av ett kommissionärsförhållande. De sätter alltså inte stopp för möjligheterna att vidta nyssnämnda transaktioner men gör dem möjligen något osmidigare. Detta kan rimligen inte vara något skäl att ödelägga den praktiska ordning som de seriösa företagen kunnat använda sig av vid kommissionärsbolagsinnehav. Vi anser inte att skäl föreligger att begränsa möjligheterna att med skattemässig verkan arbeta med kommissionärsbolag, oavsett om ägareförhållande föreligger eller ej och oavsett antalet delägare.

Beredningen har också uppställt krav på skriftlig form för att bestämmelserna rörande kommissionärsbolag skall bli tillämpliga. Enligt vår mening har någon olägenhet för taxeringsmyndigheterna inte uppkommit av nu rådande formfrihet. Å andra sidan vill vi inte motsätta oss att ett sådant krav införs i lagtexten om detta bidrar till att skaffa ett fastare underlag för taxeringskontrollen.

Även *Lantbrukarnas skattedelegation*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* avstyrker förslaget. De två förstnämnda instanserna har dock inga invändningar mot kravet på skriftlig form för kommissionärsavtal.

### 7.3 Realisationsvinstbeskattningen

Beredningens förslag till särskilda bestämmelser för att hindra kringgående av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid överlåtelse av aktie eller andel inom en koncern berörs endast av ett fåtal remissinstanser. Även förslaget om införande av ett gemensamt koncernbegrepp lämnas i allmänhet utan särskilda kommentarer.

#### *Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Beredningen föreslår en skärpning av realisationsvinstskatten vid indirekta aktieöverlåtelser inom en koncern. De fall som avses är då aktier som skall avyttras först skattefritt överläts på ett koncernbolag till det överenskomna externförsämningspriset. Härefter avyttras aktierna i sistnämnda bolag. Förslaget innebär att vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttringen av aktierna i moderbolaget skall till denna realisationsvinst läggas orealiserade realisationsvinster i dotterbolaget p. g. a. tidigare internöverlåtelser av aktier.

En sådan regel torde i praktiken bli svårtillämpad och det kan enligt länsstyrelsens mening ifrågasättas om inte den aktuella tidsgränsen på fem år bör reduceras till förslagsvis två år.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* tillstyrker förslaget om skärpning i beskattningen vid indirekta överlåtelser utom koncern.

*Svenska försäkringsbolags riksförbund* framhåller att ömsesidiga försäkringsbolag bör likställas med försäkringsaktiebolag såvitt avser aktieöverlåtelser inom en koncern.

*Sveriges advokatsamfund:*

Enligt samfundets mening innebär 1976 års lagstiftning om överlåtelse av organisationsaktier inom en koncern ett väl avvägt beaktande av att realisationsvinstbeskattningen inte skall utformas till hinder för ändamålsenliga omstruktureringar av en koncern. Beredningens förslag innebär en avsevärd skärpning av särregeln för överlåtelser inom koncern. Samfundet befarar att en sådan skärpning kan bli ett onödigt svårt formellt hinder för företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar. Med hänsyn till de av beredningen föreslagna reglerna under 11.14 "Aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelning m. m." – där organisationsaktier kan föreligga även om endast 25 % av röstetalet innehas – kan det möjligen anses befogat att i detta sammanhang föreskriva att innehavsgränsen skall överskrida 50 %.

**Innehåll**

## Propositionen

Propositionens huvudsakliga innehåll . . . . .

## Lagförslag

1	Förslag till lag om allmän investeringsfond . . . . .	5
2	Förslag till lag om allmän investeringsreserv . . . . .	13
3	Förslag till lag om upphovsmannakonto . . . . .	19
4	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) . . . . .	22
5	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt . . . . .	68
6	Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt . . . . .	70
7	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhets-skatt . . . . .	72
8	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst . . . . .	75
9	Förslag till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst . . . . .	77
10	Förslag till lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning . . . . .	79

## Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1979-04-05

1	Inledning . . . . .	81
2	Föredragandens överväganden . . . . .	83
2.1	Allmänna synpunkter . . . . .	83
2.2	Skattekrediter och resultatutjämning . . . . .	86
2.2.1	Skattekrediternas storlek, m. m. . . . .	86
2.2.2	Resultatutjämning med lönekostnaderna som bas . . . . .	94
2.2.3	Särskilda frågor beträffande lagernedskrivning m. m. . . . .	99
2.2.3.1	Begreppet ineliggande varulager . . . . .	100
2.2.3.2	Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar . . . . .	100
2.2.3.3	Bokslutslager . . . . .	101
2.2.3.4	Suppletärregel I . . . . .	102
2.2.3.5	Märkt virke och avverkningsrätter . . . . .	103
2.2.3.6	Värdering av djur . . . . .	103
2.2.3.7	Ändringarna i anvisningarna till 41 § KL . . . . .	105
2.2.4	Avsättning till allmän investeringsfond . . . . .	108
2.2.5	Avsättning till allmän investeringsreserv . . . . .	122
2.2.6	Upphovsmannakonto . . . . .	135
2.3	Dubbel- och kedjebeskattnings samt koncernbidrag . . . . .	142
2.3.1	Inledning . . . . .	142
2.3.2	Kedjebeskattnings . . . . .	145
2.3.2.1	Utdelning från svenskt företag . . . . .	145
2.3.2.2	Utdelning från utländskt företag . . . . .	156

2.3.3	Koncernbeskattning .....	161
2.3.3.1	Koncernbidrag .....	161
2.3.3.2	Kommissionärsföretag .....	170
2.3.3.3	Realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av organisationsaktier .....	177
2.3.4	Anpassning av Annell-avdraget .....	179
3	Avslutande synpunkter .....	182
4	Hemställan .....	184
5	Beslut .....	185
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87) .....	187
Bilaga 2	Företagsskatteberedningens författningsförslag .....	194
Bilaga 3	Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87) .....	227
1	Inledning .....	227
2	Utrymmet för bildande av skattekrediter m. m. ....	227
2.1	Resultatutjämnning med lönekostnaderna som bas .....	227
2.2	Begreppet ineliggande varulager .....	235
2.3	Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar .....	238
2.4	Bokslutslager .....	241
2.5	Supplementärregel I .....	243
2.6	Märkt virke och avverkningsrätter .....	244
2.7	Värdering av djur .....	245
3	Lagen om allmänna investeringsfonder .....	246
3.1	Allmänna synpunkter .....	246
3.2	Lagens tillämpningsområde .....	249
3.3	Sammanslagning av investeringsfond för rörelse och investeringsfond för skogsbruk till en gemensam fond .....	249
3.4	Avsättningsgrundande belopp .....	250
3.5	Avsättningens storlek och spärrkontoinbetalning .....	252
3.6	Tidpunkt för inbetalning till riksbanken och påföljd vid för sen inbetalning .....	252
3.7	Fria sektorn .....	255
3.8	Tillståndsbesluten .....	255
3.9	Investeringsavdrag .....	256
3.10	Yttrande från arbetstagarsidan .....	259
3.11	Ianspråktagandet .....	260
3.12	Lagerinvesteringskonto .....	264
3.13	Återföring till beskattning .....	264
3.14	Överföring av fonder .....	265
3.15	Övriga frågor .....	266
4	Lag om allmän investeringsreserv .....	268
4.1	Allmänna synpunkter .....	268
4.2	Lagens tillämpningsområde .....	279

## Prop. 1978/79:210

4.3	Förhållandet till andra former av resultatutjämning .....	280
4.4	Beräkning av avdragsbeloppets storlek .....	281
4.5	Insättning på allmänt investeringskonto .....	282
4.6	Ianspråktagandet .....	282
4.7	Utbetalning av medel på allmänt investeringskonto .....	287
4.8	Beskattning av utbetalda medel .....	287
4.9	Förtida beskattning .....	289
5	Lag om upphovsmannakonto .....	290
5.1	Allmänna synpunkter .....	290
5.2	Lagens tillämpningsområde .....	299
5.3	Upphovsmannaintäktens andel av de totala inkomsterna .....	301
5.4	Jämförelse med tidigare års inkomster .....	304
5.5	Begränsningar av uppskovsbeloppets storlek .....	306
5.6	Uppskovstidens längd .....	308
6	Aktiebolags skattskyldighet för utdelning .....	308
6.1	Beredningens förslag .....	308
6.2	Begreppet organisationsaktier .....	309
6.3	Fåmansbolagen .....	317
6.4	Bank- och försäkringsföretagen .....	320
7	Koncernbeskattningen .....	320
7.1	Koncernbidrag .....	320
7.2	Kommissionärsföretagen .....	323
7.3	Realisationsvinstbeskattningen .....	325

