

Nr 571

Av herr **Ohlin m. fl.**, i anledning av Kungl. Maj:ts proposition, nr 100, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.

I Kungl. Maj:ts proposition, nr 100, föreslås ändrade regler för företagsbeskattningen. De viktigaste av de i propositionen föreslagna ändringarna innebär, att den hittills i princip gällande rätten till fri avskrivning å maskiner och inventarier avskaffas samt att restriktiva regler införes för lagervärderingen. I stället föreslås i fråga om avskrivning å maskiner och inventarier rätt till årlig avskrivning med högst 30 procent å summan av ingående bokfört värde och årets anskaffningskostnad (30-regeln). Beträffande lagervärderingen föreslås som huvudregel rätt till avskrivning med högst 60 procent. I båda fallen tillkommer vissa supplementärregler. Härjämte innefattar propositionen förslag till ändrade beskattningsregler i fråga om avsättningar till investeringsfond samt till pensions- och personalstiftelser.

Syftet med de framlagda förslagen anges vara att "anpassa företagsbeskattningen till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik". Syftet är sålunda konjunkturpolitiskt och inte i och för sig att tillföra staten ökade skatteinkomster. En bedömning av propositionen bör alltså närmast ske utifrån synpunkten, huruvida de föreslagna ändringarna kan anses vara i konjunkturpolitiskt och samhällsekonomiskt avseende motiverade och lämpligt avvägda. Förslagen bör självfallet även bedömas med hänsyn till deras företagsekonomiska verkningar.

Konjunkturer och företagsbeskattning

Som motivering för de framlagda förslagen anföres i propositionen huvudsakligen, att de regler för företagsbeskattningen, som föreskrives i den nu gällande permanenta lagstiftningen, haft en inflationsdrivande effekt och att de i varje fall inte stått i samklang med den i övrigt kreditåtstramande politik, som åsyftats. Genom de liberala avskrivningsreglerna har enligt departementschefens mening företagen i betydande omfattning kunnat göra sig oberoende av den åtstramning på den allmänna kreditmarknaden, som statsmakterna sökt åstadkomma. Med hänsyn till att just de privata investeringarna utgjorde de för konjunkturutvecklingen "strategiskt mest betydelsefulla faktorerna" skulle det vara angeläget att komplettera en allmän kredit-

åtstramning med åtgärder riktade mot de mer eller mindre självfinansierande företagen. Till grund för uppfattningen att reglerna för företagsbeskattningen i väsentlig grad bidragit till efterkrigstidens inflationistiska utveckling i vårt land åberopas vissa i företagsbeskattningskommitténs betänkande redovisade undersökningar rörande sambandet mellan investeringsverksamheten och nyssnämnda regler.

Vad först gäller det mera allmänna spørsmålet om sambandet mellan å ena sidan investeringsverksamheten och å den andra skattereglernas utformning, är det uppenbart att de i skattelagstiftningen medgivna möjligheterna till s. k. vinstreglerande dispositioner är av betydelse för ett företags möjligheter att finansiera sina investeringar. Det ligger i sakens natur och torde också ha insetts vid den fria avskrivningsrättens införande. Det ur konjunkturpolitisk synpunkt relevanta är emellertid, om det kan visas att de gällande avskrivningsreglerna för beskattningen haft eller kan väntas få någon väsentlig betydelse som inflationsdrivande faktor. Därjämte måste frågan ställas om inte andra konjunkturpolitiska åtgärder kan och bör vidtagas, som bättre tjänar ett konjunkturstabiliserande syfte än en omläggning av en skattelagstiftning, vilken i övrigt visat sig ha stora förtjänster.

För att belysa förstnämnda frågeställning refereras i propositionen visst siffermaterial, som bl. a. belyser i vilken utsträckning de totala investeringarna i samhället beröres av reglerna om fri avskrivningsrätt. Enligt detta material kan den andel av de privata bruttoinvesteringarna, som kan påverkas av utformningen av företagsbeskattningen, uppskattas till ca 20 procent av totalinvesteringarna i samhället eller ca 7 procent av nationalprodukten. Dessa siffror visar enligt vår mening att utformningen av reglerna för företagsbeskattningen inte kan tillmätas någon avgörande betydelse i det avseende varom här är fråga. Denna uppfattning finner även stöd i det siffermaterial, som professor Västhagen redovisat i sin undersökning om tillämpningen av den fria avskrivningsrätten. Denne har sökt beräkna den s. k. skattekreditens andel av totalfinansieringen av samtliga investeringar. Med skattekredit menas då skatten på det belopp, varmed de faktiskt gjorda avskrivningarna överstiger en hypotetiskt beräknad normalavskrivning. Med antagande av en normalavskrivning om 10 procent på tillgångarnas återanskaffningsvärde vid varje bokslutstillfälle uppskattar Västhagen skattekreditens andel av totalfinansieringen av samtliga investeringar till mellan 2 och 8 procent för perioden 1938—1951 och mellan 7 och 18 procent för åren 1948—1951. Särskilt med tanke på att normalavskrivningen baserats på en så lång avskrivningstid som tio år kan dessa siffror knappast betecknas som höga.

När det gäller att bedöma den s. k. självfinansieringen måste framför allt följande två omständigheter beaktas: den under den aktuella perioden kraftiga kostnadsstegringen, som föranlett att den på historisk anskaffnings-

kostnad beräknade avskrivningsprocenten har måst bli jämförelsevis hög, samt industriinvesteringarnas konstaterade starka beroende av bank- eller annan främmande kredit just de år expansionen i investeringarna varit som störst. Dessa två omständigheter förtar i all väsentlig grad bärkraften i finansministerns argumentering. De jämförelsevis stora avskrivningarna får snarare ses som en verkan av än som en orsak till inflationen. Att orsaksambandet i grund är det här antydda belyses av vissa av kommittén presenterade siffror rörande utvecklingen av industrikrediterna under efterkrigsåren. (Siffrorna finnes redovisade i propositionen, sid. 50.) Dessa siffror visar, att ökningen av industrikrediterna varit mycket markerad just under de kraftigaste överkonjunkturåren, 1947—1948 samt 1951. Under nämnda år utgjorde ökningen av totalbeloppet lämnade industrilån 559, 527 resp. 582 milj. kronor, medan medeltalet för ökningen för de övriga fem åren utgjorde 78 milj. kronor. Siffrorna visar klart hur starkt expansionen i företagets investeringar varit beroende av möjligheterna att erhålla kredit på kreditmarknaden, dvs. på annat sätt än genom s. k. självfinansiering.

Det framgår av det senast här anförda, att det finns starkt fog för uppfattningen, att departementschefen — liksom utredningens majoritet — överdrivit de hittills i den permanenta lagstiftningen gällande skattereglernas betydelse som inflationsskapande och inflationsdrivande faktor. De sist redovisade siffrorna visar tvärtom, vilken nyckelposition som den allmänna penning- och kreditpolitiken intar. Härmed är vi inne på den andra av de två ovan angivna frågeställningarna, nämligen huruvida inte tyngdpunkten i konjunkturpolitiken bör läggas på andra åtgärder än skattepolitiska.

Det bör härvid hållas i minnet att den utformning av företagsbeskattningen, som riksdagen nu föreslås att fastställa, är avsedd att gälla för skiftande konjunkturlägen och alltså inte endast för en högkonjunktur med inflationistiska drag utan även i ett mera normalt konjunkturläge och för lågkonjunkturlägen. Det bör härvid uppmärksammas, att kommittén ur konjunkturpolitisk synpunkt inte har något att invända mot fri avskrivning under lågkonjunkturer, och inte heller, därest en åtstramning i avskrivningsrätten kan få tillräcklig effekt i en högkonjunktur, under normala konjunkturer. Emellertid har förhållandena under extrema högkonjunkturlägen i så hög grad dominerat förslagsställarnas tankegångar, att tillbörlig hänsyn inte tagits till andra konjunkturtyper.

Sistnämnda omständighet belyser att förslaget lider av en viss skevhet. Det har utformats under alltför stort hänsynstagande till erfarenheterna under efterkrigstiden, vilka dessutom inte kan anses tillräckligt vägledande. Det torde vara onödigt att närmare ingå på detta förhållande, vilket berörts i flera remissyttranden. Vi kan som exempel hänvisa till det av länsstyrelsen i Kopparbergs län avgivna utlåtandet, där det heter att länsstyrelsen vid ställningstagandet inte kunnat bortse från det förhållandet, att den

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

Enligt vår mening bör de särskilda påfrestningar, som samhällsekonomin utsättes för under mera markerade högkonjunkturer, i första hand mötas med de kreditåtstramande åtgärder, som penning- och kreditpolitiken erbjuder. Att de sistnämnda åtgärderna har en grundläggande betydelse framgår av de förut refererade siffrorna rörande industrikrediternas utveckling under efterkrigstiden. Detta erkännes även av kommittén, enligt vars uppfattning de anförda siffrorna tyder på att spelrummet för en restriktiv kreditpolitik och därmed möjligheterna att förhindra en överdriven ansvällning av de privata investeringarna under efterkrigstiden varit betydande. Enligt kommitténs mening talar sannolikheten vidare för att så kommer att bli fallet även i fortsättningen. Vi vill i detta sammanhang understryka den uppfattning som reservanterna i företagsbeskattningskommittén givit uttryck för, när de framhåller att det är uppenbart, att den betydande ökningen i industriens upplåning från såväl affärsbankerna som från kapitalmarknaden under de nämnda inflationsperioderna under efterkrigsåren var en mycket väsentlig förutsättning för den ökning i efterfrågan för investeringsändamål, som då ägde rum. Om en effektiv penningpolitisk åtstramning hade satts in på ett tillräckligt tidigt stadium genom en begränsning av kredittillgången, hade detta med all sannolikhet kunnat få en tillräckligt dämpande effekt på investeringsutvecklingen. Med en efter lägets krav avpassad kreditpolitik hör det med andra ord, såvida inte yttre omständigheter av exceptionell art inträffar, vara möjligt att hålla konjunkturutvecklingen inom kontroll. En sådan politik gör också den begränsning av företagets konsolideringsmöjligheter onödig, som nu föreslås i propositionen men som ur andra — här nedan närmare angivna — synpunkter bör undvikas. Riktigheten i denna uppfattning kan inte bestridas genom en hänvisning till utvecklingen under efterkrigsåren helt enkelt därför, att en effektiv kreditåtstramande politik icke i tid insatts.

De sagda innebär, att vi — i likhet med reservanterna i företagsbeskattningskommittén — inte kan ansluta oss till tanken att av konjunkturpoli-

tiska skäl åtstrama möjligheterna i den permanenta lagstiftningen till vinstreglerande dispositioner. Vi kan inte heller finna, att bärande skäl framlagts för den i propositionen framförda uppfattningen, att det i högkonjunkturlägen är nödvändigt att göra en sådan inskränkning. Genom en smidigt förd allmän penning- och finanspolitik bör det vara möjligt att hindra högkonjunkturen från att övergå i inflation. Skulle emellertid exceptionella förhållanden inträffa, förorsakade av kraftiga inflationsvågor från utlandet som inte kan bemästras med dessa medel, kan man som ett komplement till dessa överväga åtgärder på företagsbeskattningsområde. I detta sammanhang bör man emellertid beakta näringslivets berättigade krav på såvitt möjligt fasta skatteregler, och därför bör det redan på förhand göras klart, att de speciella åtgärderna i en sådan nödsituation skall begränsas till två områden, nämligen någon form av investeringsavgift eller lagstiftning, i syfte att motverka icke önskvärda lagerökningar.

Avskrivning å maskiner och övriga inventarier

Av det ovan anförda framgår, att vi tar avstånd från den meningen, att en åtstramning av konsolideringsmöjligheterna i de permanenta skattereglerna är ett tjänligt medel för konjunkturpolitiken. Vår uppfattning till denna grundläggande fråga leder sålunda till att vi av utav kommittémajoriteten och departementschefen framförda argument icke kan draga den slutsatsen, att den fria avskrivningsrätten bör upphävas. I stället talar en mängd tungt vägande skäl för ett bibehållande av densamma. Dessa skäl har utförligt angivits av reservanterna i företagsbeskattningskommittén och vidare utvecklats i ett stort antal remissyttranden. Sammanfattningsvis innebär dessa skäl följande.

Ett ur samhällsekonomisk synpunkt sunt näringsliv kännetecknas av förmåga att dels tåla påfrestningar i såväl konjunktur- som konkurrenshänseende och dels skapa högre produktivitet och ökad produktion och sysselsättning. Vad först angår nödvändigheten att tillse att näringslivet upprätthåller en god beredskap mot de olika påfrestningar, som följer av konjunkturväxlingar, bidrager den fria avskrivningsrätten till en bättre kapitalförsörjning, vilken grundar en förmåga att i samhällets och de anställdas intresse hålla en stabil sysselsättning. I detta sammanhang må särskilt framhållas, att tillgången på riskvilligt kapital på aktiemarknaden minskat under senare år. Angivna förhållanden har ej heller av någon bestritts; tvärtom har departementschefen vitsordat desamma. Konkurrenskraften grundas till stor del på möjligheter att successivt kunna öka investeringarna samt att kunna vidtaga riskbetonade investeringar utan att företagens stabilitet och sysselsättningsförmåga minskas. Eftersom vårt land är ett utpräglat exportland, måste näringslivet ha en höggradig förmåga till anpassning

efter ändrade konkurrensförhållanden. En begränsning av avskrivningsrätten skulle också innebära ett allvarligt återhållande moment i strävandena mot en högre produktivitet, vilken är underlaget för en fortlöpande reallönehöjning. Att en restriktiv investeringspolitik under normala tider reser hinder för en snabb ökning av produktionen ligger i öppen dag. Särskilt vill vi understryka, att det måste vara en styrka för hela samhället, att flertalet företag är väl konsoliderade och alltså har reserver att falla tillbaka på i en vikande konjunktur. En begränsning av avskrivningsrätten innebär ju ingenting annat än en indragning av en del av dessa reserver till samhället och ett hinder för uppläggande av dylika för framtiden i erforderlig utsträckning. Vi kan här med instämmande citera vad Kooperativa förbundet framhållit i sitt remissutlåtande:

En överflyttning av dessa reserver till det allmänna får till resultat, antingen att de begagnas för täckning av löpande utgifter eller för att stärka beredskapen för allmänna investeringar i ett lågkonjunkturläge, respektive för att förebygga konjunkturförsämring. Enligt styrelsens mening är emellertid ett stärkande av det allmännas investeringsberedskap, som sker därigenom att företagssektorns beredskap försämras, i hög grad oförmånligt för de intressen, som här i främsta rummet beröres, nämligen upprätthållandet av full sysselsättning och högsta möjliga produktivitet inom det ekonomiska livet, som helhet betrakat. De reserver, som redan finnes, och de som ytterligare kan uppsamlas genom konsolideringsåtgärder, vilka företagen vant sig att betrakta som i högsta grad normala, förvaltas och användes säkerligen med större samlad nytta ur produktivitetssynpunkt i det givna läget av de tusentals små och stora företagen i vårt land än om de flyttas över i det allmännas händer.

Utöver dessa skäl av allmän natur må särskilt framhållas följande.

I syfte att behålla i anläggningstillgångar nedlagt kapital har vid åtskilliga tillfällen tanken framförts om avskrivning å dessa tillgångars återanskaffningsvärde. Jämväl kommittén har dryftat frågan och därvid funnit att detta problem efter den penningvärdeförsämring, som inträtt under efterkrigsåren, vunnit ökad aktualitet samt konstaterat, att den fria avskrivningsrätten i viss utsträckning medgivit en avskrivning beräknad å återanskaffningsvärdet. På grund av att någon i lagstiftningen praktiskt användbar metod hittills icke utfunnits för avskrivning å nuvärdet, måste ett sådant avskrivningssystem väljas, som lämnar garanti för att i anläggningstillgångar investerade medel icke förtäres genom beskattning. Den fria avskrivningsrätten uppfyller det kravet i viss utsträckning. Med hänsyn till de snäva avskrivningsreglerna beträffande byggnader framstår det som än angelägnare att den fria avskrivningsrätten beträffande maskiner och övriga inventarier bibehålles.

Den enkelhet i tillämpningen såväl bokföringsmässigt som taxeringstekniskt, som den fria avskrivningsrätten erbjuder, kan inget annat system upp-

visa. I detta sammanhang skall blott pekats på att varje begränsning i denna rätt medför svårbedömbara gränsdragningar mellan vad som är att hänföra till reparation respektive nyinvestering.

Till undanröjande av varje missförstånd rörande olika avskrivningsmetoders innebörd må följande tilläggas. Varje avskrivningsmetod — fri, plan- eller räkningsenlig — leder fram till att avdrag erhålles för tillgångens hela anskaffningsvärde. Med andra ord, tillgången avskrivs till noll. De olika avskrivningssystemen skiljer sig sålunda från varandra allenast med avseende å den takt med vilken avskrivningen sker. Under förutsättning av kontinuerlig ersättningsanskaffning kommer — med bortseende från en övergångsperiod och från verkan av investeringens stigande tendens — vart och ett av de nämnda systemen att medföra lika stora årliga avskrivningar.

Mot bakgrunden av detta konstaterande bör det myckna talet om missbruk av den fria avskrivningsrätten bedömas. Följande sakliga inlägg av kommerskollegium i detta meningsutbyte må här refereras. Kollegium uttalar att, om kommitténs förslag inte skulle få avsedd konjunkturpolitisk effekt, som motiv till borttagande av den fria avskrivningsrätten endast kvarstod det av kommittén framförda skälet, att gällande bestämmelser utnyttjas på ett sätt, som inte varit avsett vid reglernas tillkomst. Även om så skulle vara fallet, torde detta vara att hänföra till förhållanden av sällsynt art. I och för sig kunde det inte anses anmärkningsvärt, om företagen begagnat sin lagenliga rätt till att verkställa djupgående avskrivningar på maskiner och andra inventarier. Den osedvanligt långa perioden av högkonjunktur, som åtföljts av fallande penningvärde, hade lett till starkt stigande återanskaffningskostnader å företagens anläggningstillgångar, något som till stor del motiverat även långtgående avskrivningar. Enligt kollegii uppfattning utgjorde det sätt, varpå den fria avskrivningsrätten utnyttjats, inte tillräckligt motiv för att slopa detta från näringspolitiska synpunkter så värdefulla institut.

Av anförda skäl avstyrker vi propositionen i vad den avser upphävande av den fria avskrivningsrätten å maskiner och övriga inventarier för aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I propositionen föreslås, att 30-regeln skall i princip få utnyttjas jämväl av företag som drivs i andra former än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Med vår uppfattning att den fria avskrivningsrätten är den ur skilda synpunkter lämpligaste avskrivningsmetoden framstår det som en naturlig konsekvens, att frågan om den fria avskrivningens utsträckande också till dessa företagsformer göres till föremål för utredning. I detta sammanhang bör beaktas de skattetekniska problem, som är förenade med en sådan utvidgning av den fria avskrivningsrätten. I avvaktan på utredningens

resultat bör den i propositionen föreslagna 30-regeln gälla för ifrågavarande företag.

Värdering av varulager

Vid en diskussion av de lämpligaste reglerna för värdering av varulager har man att utgå ifrån att en rörelse är en kontinuerlig verksamhet. Detta innebär såväl vid den företagsekonomiska som vid den skattemässiga bedömningen att man måste frigöra sig från det onaturliga och schablonmässiga sönderdelandet av ett näringsföretags verksamhet i ettåriga räkenskapsperioder. Denna tankegång, som vunnit allmän anslutning, ligger till grund för normallagermetoden. Emellertid har försök att finna en väg för denna metods införande i skattelagarna strandat på de betydande praktiska svårigheter, som är förenade med att fastställa ett företags normallager. Av detta skäl avvisades också metoden av företagsbeskattningskommittén. Även om normallagermetoden sålunda för dagen icke kan fixeras i lagregler, kan metodens riktighet icke ifrågasättas. Vid det praktiska valet av värderingsregler i det permanenta skattesystemet bör därför sådana regler anses ha företräde, vilka möjliggör för det enskilda företaget att använda någon form av normallagermetod.

Under senare år har de i mellankommunala prövningsnämndens praxis utformade nedre gränserna för nedskrivning i allt större utsträckning kommit att tillämpas av näringslivet. Ett lagfästande av 30 procent av lägsta värdet såsom gräns för värdering framstår därför som en naturlig följd av en alltmer accepterad praxis.

Sättes den lägsta gränsen till 30 procent, beaktas också det berättigade kravet att företagen skall tillförsäkras erforderligt skydd mot prisfallsrisker. Skulle vårt förslag till förlustutjämning icke genomföras, måste än större försiktighet iakttagas vid fixerandet av den gräns, till vilken nedskrivning skall medgivas.

Kommitténs förslag till övergångsbestämmelser har av remissinstanserna mötts med starka invändningar. Vissa länsstyrelser framhåller bl. a. att förslaget innebär, att i strid mot regeringsrättens uttalande om den ingående dolda lagerreservens oantastlighet denna tvångsvis blir föremål för beskattning. Kommerskollegium uttalar, att de reserver, som bildats i hägnat av gällande lagstiftning och praxis, principiellt borde få bibehållas åtminstone så länge lagret kvantitativt icke minskade. I åtskilliga remissyttranden har också förordats en längre anpassningsperiod, och möjligheter till dispens från de generella övergångsbestämmelserna har förordats från flera håll, bl. a. av riksskattenämnden.

Propositionens förslag innebär en viss uppmjukning i förhållande till kommitténs men medför dock enligt den i propositionen redovisade under-

sökningen att de skattebelopp, som företaget skulle ha att erlægga under övergångstiden, är av mycket betydande storlek. En till 40 procent bestämd huvudregel skulle enligt propositionen få till effekt att ökningen av skattebeloppet i jämförelse med nuvarande regler skulle uppgå till mellan 650 och 760 miljoner kronor. Sättes den lägsta gränsen till 30 procent, skulle det extra skattebeloppet enligt beräkningen i propositionen sjunka till mellan 250 och 300 miljoner kronor. Trots detta material, som framkommit efter det att kommittén framlade sitt förslag, har departementschefen i princip bibehållit kommitténs förslag till övergångsbestämmelser. Han avvisar det berättigade kravet att orealiserade vinster icke skall få göras till föremål för beskattning och har utan närmare undersökning förklarat, att föreskrifter innebärande ett medgivande att behålla nu befintlig dold reserv knappast skulle kunna efterkommas, än mindre av myndigheterna kontrolleras.

Övergångsbestämmelserna sådana de nu föreslagits i propositionen innebär i stor utsträckning beskattning av icke realiserade vinster. Detta strider helt mot de inkomstbegrepp, som ligger till grund för nu gällande inkomstskattesystem. Med hänsyn till det ovan anförda ställer vi oss avvisande till propositionens förslag.

Såsom ovan nämnts, skulle ett system konstruerat efter någon form av normallagermetod innebära den mest tillfredsställande lösningen på värderingsregler i skattesystemet. Även om en sådan metod för närvarande icke kan införas såsom permanent, bör man dock söka att genom någon generalisering och förenkling beakta dess grundläggande princip i samband med övergångsbestämmelsernas utformning.

Ett intressant försök till lösning har framlagts av företagsbeskattningskommitténs expert professor N. Västhagen i en artikel i tidskriften *Balans*. Västhagen utgår ifrån den varianten av normallagermetoden, som består i tillämpning av regeln "sist in — först ut". För att få en teoretisk säker grund utgår Västhagen ifrån lagerförhållandena vid sista förkrigsårets utgång, och i den praktiska utformningen av förslaget uppställas lagret vid angivna tidpunkt såsom företagens normallager. Reserven i förkrigslagret skulle enligt denna författare bibehållas, under det att därefter inträdd lagerökning skulle värderas enligt huvudregeln jämte supplementärregler. Västhagen bygger därvid på antagandet, att fiktiva prisstegringsvinster icke i större utsträckning kommer att framtagas i lagerökningen, dvs. att supplementärregeln här lämnar tillräckligt utrymme för att hindra en sådan beskattningseffekt. Av praktiska skäl torde Västhagens förslag emellertid ej kunna tillämpas som huvudregel. Det är nämligen i vissa fall svårt att bestämma förkrigslagret. Det gäller framför allt företag bedrivna i andra former än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Emellertid bör ovan anförda grundläggande synpunkter, vilka uppbär jämväl Västhagens förslag, beaktas så långt detta är praktiskt möjligt.

En varulagerreserv kan bestå dels av belopp som uppkommit på grund av att företaget underlåtit att uppskriva lagret i takt med prisstegringarna (orealiserad värdestegringsvinst) och dels av belopp som uppkommit genom en aktiv nedskrivning av varulagret. Om nu en sådan varulagerreserv framtages till beskattning, innebär detta i båda fallen en retroaktiv beskattning, mot vilken vägande invändningar kan göras. Vad som emellertid framstår som särskilt stötande är att belopp som inte motsvarar någon i verkligheten uppkommen vinst beskattas. Om det inte anses möjligt att skydda hela reserven för beskattning, bör därför i varje fall den fiktiva värdestegringsvinsten fritagas. I många fall torde det vara mycket svårt att avgöra hur stor andel av varulagerreserven som utgöres av dylika skenvinster. Man torde därför få nöja sig med att som regel tillämpa någon schablonmetod, varigenom förslagsvis minst hälften av den reserv, som eljest skulle framtagits till beskattning, skyddas. Möjligheter bör dock öppnas att tillämpa den av professor Västhagen föreslagna metoden, där detta av taxeringstekniska skäl är möjligt, för att därigenom i något större utsträckning kunna respektera principen att icke realiserad värdestegringsvinst inte bör beskattas.

Schablonregeln kan utformas på följande sätt. Reserven i 1953 års utgående lager (bestämt till skillnaden mellan dåvarande lägsta värde och bokfört värde) bildar utgångspunkt för en jämförelse med reserven i sagda lager sådan denna skulle bestämts enligt de av oss förordade värderingsreglerna. I den mån förstnämnda reserv överstiger den, som skulle framkommit genom de nya bestämmelserna, får företaget vid varje bokslutstillfälle behålla halva skillnaden i kronor räknat obeskattad, såvida lagerminskning icke inträtt. Vid minskning av lagret under 1953 års värde skall den extra reserven framtagas i takt med lagerminskningen. Anknytningen till 1953 års lager onödiggör omräkning till skilda priser. Denna metod har vidare den väsentliga fördelen, att omräkning ej behöver ske i andra fall än vid lagerminskning. Metoden kan nämligen praktiskt så utformas, att halva skillnaden mellan förenämnda reserver uppföres synligt i balansräkningen på ett särskilt övergångskonto.

Förlustutjämning och resultatutjämning

Såsom ovan antytts måste en rörelse bedömas såsom en kontinuerlig verksamhet. Ett annat betraktelsesätt är realistiskt. Företagsbeskattningskommittén har insett det berättigade i denna uppfattning och därför föreslagit möjligheter till s. k. förlustutjämning. Med detta förslag har åsyftats att råda bot på det mest iögonfallande missförhållandet, nämligen att ett företag som omväxlande har vinster och förluster beskattas hårdare än ett företag som har samma totalresultat men utan dylika variationer. Emellertid innebär förlustutjämning endast en del av en öppen och fullständig resultat-

utjämning, vilken framstår som ett naturligt uttryck för en verklighetsbetonad uppfattning av vad som är resultatet av en på längre sikt bedriven ekonomisk verksamhet.

Av intresse är att i detta sammanhang se i vad mån nu gällande skattelagstiftning kan sägas beakta kravet på öppen resultatutjämning. För skogsbruket, som uppvisar betydande inkomstvariationer mellan olika år, har genom den föregående år tillkomna lagstiftningen om skogskonto skapats ett instrument för utjämning. Den skattepliktiga intäkten av skogsbruk kan sålunda spridas över åren mellan skogsuttagen, och kostnaderna för rationell skogsskötsel behöver inte föranleda outnyttjade avdrag vid taxering. Anmärkningsvärt är att denna lagstiftning begränsats till fysiska personer. Det bör även understrykas, att den motiverats av en önskan att bereda lindring i den progressiva beskattningens verkningar. Att samma utjämningsmöjlighet är påkallad även för de juridiska personerna är uppenbart med hänsyn till skogsbrukets speciella inkomstförhållanden. Lagstiftningen om skogskonto ger sålunda uttryck för att statsmakterna insett det principiellt riktiga i kravet på resultatutjämning ävensom funnit att detta krav alldeles särskilt bör tillgodoses i ett system med progressiv beskattning.

Förordningen om ackumulerad inkomst kan också sägas möjliggöra en utjämning i vissa speciella lägen. Dessa situationer är beträffande inkomst av jordbruksfastighet och rörelse begränsade till förhållandena vid näringsverksamhetens upphörande. Lagstiftningen tager sålunda framför allt sikte på engångsersättningar uppkomna i samband med avveckling. Lagstiftningen har tillkommit för att mildra verkningarna av den progressiva statskatten och medför genom sin konstruktion i regel en lägre grad av utjämning än lagstiftningen om skogskonto.

Vissa av de mest iögonenfallande arterna av inkomststopp har statsmakterna alltså funnit böra givas en särbehandling i skattehänseende. Emellertid kan dessa inkomststopp endast i kvantitativt hänseende skilja sig från de ojämnheter, vilka utmärker varje fortskridande ekonomisk verksamhet. Av samma kvantitativa betydelse som inkomststopparna är deras motsats: underskotten. Trots detta har först nu i företagsbeskattningskommittén försök gjorts att lösa frågan om förlustutjämning. De synpunkter som kan läggas på utjämning av skogsinkomster kan med än större skäl anföras i fråga om utjämning av *förluster* vid den progressiva beskattningen. Men även i fråga om företag, vilka beskattas med en proportionell skatt, medför avsaknaden av regler för förskjutning av förluster en högre beskattning än som av något verkligt skäl kan motiveras.

Skattesystemets uppgift är ostridigt icke att bereda särskilda svårigheter för nystartade företag, men det kan inte förnekas att de nuvarande skatte-reglerna trots allt har den effekten. Vid bedömningen av huruvida ett företag skall startas måste företagaren räkna med att de första åren kan bli

förlustbringande. Bristen på förlustutjämning vid inkomstbeskattningen innebär i dessa situationer en avgift på nyföretagande, eftersom skatten på sedermera framkomna vinster uttages oavkortad. Emellertid kan avsaknaden av möjlighet till förlustutjämning många gånger bli lika allvarlig för redan existerande företag. Om ett företag t. ex. på grund av konkurrens går med förlust under ett eller flera år, får företaget genom den fulla beskattningen av efterföljande vinster betala en högre sammanlagd skatt än som svarar mot nettoresultatet.

Ovan har de mest uppenbara konsekvenserna av en brist på förlustutjämningsmöjligheter i korthet belysts. De synpunkter som framförts därvid gäller också avsaknaden av möjlighet till öppen *resultatutjämning*. Här anförda synpunkter har av remissmyndigheterna tillmätts avgörande betydelse, och yttrandena över kommitténs förslag innebär i stort sett inte blott ett tillstyrkande utan även ett uttalat önskemål om införande i skattesystemet av möjligheter till en utjämning av resultaten även i de fall förlust inte uppstått.

Departementschefens motivering för att avvisa kommitténs förslag — ett förslag som för en grupp företag innebär tillgodoseende av ett mycket elementärt krav på rättvisa vid beskattningen — är anmärkningsvärd. Först medger han det principiellt riktiga i en öppen resultatutjämning, och därefter radar han upp en serie argument av den art, som endast kan förklaras av en brist på intresse för saken. Uppgifterna om utländsk rätt är ofullständiga, påstående att bokföringen ofta är av sämre beskaffenhet då förlust uppstått är icke motiverat, inget försök har gjorts för att utfinna spärregler mot missbruk etc. Slutligen hävdar departementschefen att man icke bör gå ett steg på vägen, eftersom man nu icke kan gå ända fram till målet. De av departementschefen framförda argumenten är i stort sett desamma som utredningens majoritet anført. Dessa har utförligt bemötts av reservanterna i kommittén, vilka även har framlagt ett utkast till författning i ämnet.

En lagstiftning om *förlustutjämning* för rörelseidkare, oavsett företagsform, och jordbrukare, som redovisar sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder, bör enligt vår mening nu genomföras. Förslag härtill framlägges nedan. Detta har försetts med sådana spärregler, att ett genomförande av detsamma icke kan befaras medföra den av departementschefen befarade risken för obehörig skattelättnad. I enlighet med vår principiella uppfattning föreslår vi därjämte utredning rörande det sätt på vilket en öppen *resultatutjämning* skall utformas och infogas i skattesystemet.

Sammanfattningsvis innebär vår motion följande:

1. Den fria avskrivningsrätten beträffande maskiner och inventarier bibehålles för aktiebolag m. fl. juridiska personer.

2. Den i propositionen föreslagna avskrivningsrätten i fråga om maskiner och inventarier för andra rörelseidkare än aktiebolag m. fl. juridiska personer samt för jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder införes, samtidigt som utredning igångsättes om möjligheterna att införa fri avskrivningsrätt även för nyssnämnda rörelseidkare och jordbrukare.
3. Den nedre gränsen för värdering av varulager sättes till 30 procent i stället för föreslagna 40 procent med bibehållande av de i propositionen föreslagna supplementärreglerna.
4. För att i möjlig mån undvika att orealiserade och därför fiktiva värdestegringsvinster upptages till beskattning i samband med övergången till de nya varulagervärderingsreglerna utformas ikraftträdandebestämmelserna så, att den del av varulagerreserven som motsvarar skenvinsten i princip fritages från beskattning så länge inte lagerminskning äger rum.
5. Rätt till förlustutjämnning införes för alla rörelseidkare, oavsett företagsform, och för jordbrukare som redovisar sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder.
6. Utredning påbörjas om permanenta regler för s. k. öppen resultatutjämnning för alla rörelseidkare och för jordbrukare, vilkas inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Under återopande av vad som ovan anförts hemställer vi,
att riksdagen måtte

A. med ändring av vad Kungl. Maj:t föreslagit i proposition nr 100 besluta

1. att den i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen stadgade rätten för aktiebolag m. fl. juridiska personer till s. k. fri avskrivning å maskiner och inventarier måtte bibehållas oförändrad;
2. att beträffande varulagervärderingen det i propositionen föreslagna procenttalet för nedre gränsen för värdering av varulager — femte stycket, punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen — bestämmes till 30 i stället för 40;
3. att i fråga om ikraftträdandebestämmelserna till ändringarna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (varulagervärderingsreglerna) fastställa en sådan utformning av desamma, att vid 1953 års utgång befintlig lagerreserv behålles i den utsträckning som angivits ovan i motiveringen;
4. antaga följande

”Förslag
till
**förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid
taxering till statlig inkomstskatt.**

Härigenom förordnas som följer:

1 §.

Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank må, i enlighet med vad i denna förordning sägs, vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjuta avdrag för underskott, som vid tidigare års taxering till sådan skatt icke kunnat utnyttjas.

Sådan rätt tillkommer ock under i 4 § angivna förutsättningar fysisk person, som i nämnda författningsrum avses.

2 §.

Avdrag för underskott som i 1 § sägs må åtnjutas med belopp, varmed summan av de enligt förordningen om statlig inkomstskatt för visst beskattningsår fastställda avdragen för underskott å skattskyldigs olika förvärvskällor överstiger sammanlagda beloppet av de enligt nämnda förordning för samma beskattningsår beräknade inkomsterna av olika förvärvskällor.

Det åligger beskattningsnämnd som har att pröva den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt att på av honom framställt yrkande fastställa det belopp, som enligt ovan må utnyttjas för förlustutjämning (förlustavdrag).

3 §.

Skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, äger utnyttja detta avdrag sist vid taxering avseende tionde beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdraget fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig, som avses i 1 § första stycket, att fördela förlustavdraget på två eller flera beskattningsår inom nyss angiven tidsperiod.

Förlustavdrag skall för sådan skattskyldig göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för under beskattningsåret uppkommet underskott å förvärvskälla.

Ägas eller innehavas på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må förlustavdrag, som för bolaget eller föreningen blivit fastställt, icke medgivas i vad det belöper å tid, varunder aktierna eller andelarna till

huvudsaklig del innehafts av andra delägare än under det beskattningsår, för vilket förlustutjämning yrkats, därest förändringarna i innehavet icke väsentligen skett på grund av arv eller testamente. Om skattskyldig, som genom eget eller anhörigs innehav av aktier eller andelar i bolag eller förening har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen, tillgodofört sig lön eller annan förmån av bolaget eller föreningen till sådant belopp, att förlust uppkommit, må ock avdrag enligt denna förordning för sådan förlust vägras eller jämkas enligt vad som skäligen finnes.

4 §.

Fysisk person, vilken såväl under det beskattningsår, då förlusten uppstått, och det beskattningsår, för vilket avdrag för denna förlust må av honom enligt denna förordning utnyttjas, och som under samtliga mellanliggande beskattningsår jämlikt bokföringslagen den 31 maj 1929 varit skyldig föra däri föreskrivna handelsböcker, avseende den rörelse, vari förlusten uppstått, samt på nöjaktigt sätt fullgjort denna skyldighet, må för förlustutjämning utnyttja förlust å sådan av honom bedriven rörelse, som omförmäles i 27 § kommunalskattelagen. Jämväl må fysisk person, vilken under tid som ovan nämnts tillförlitligen redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, för sådant ändamål utnyttja honom åsamkad förlust å jordbruksfastigheten.

Oavsett huruvida sådan bokföringsskyldighet som ovan sagts ålegat skattskyldig, vilken i egenskap av delägare i handelsbolag eller kommanditbolag på grund av underskott å bolagets verksamhet åsamkats förlust, må sådan förlust av honom utnyttjas för förlustutjämning under förutsättning, att han under tid, som i första stycket i fråga om bokföringsskyldighet föreskrives, oavbrutet varit delägare i bolaget samt att detta under samma tid nöjaktigt fullgjort sin bokföringsskyldighet.

5 §.

Fysisk person äger utnyttja förlustavdrag vid taxering för det beskattningsår, som infaller närmast efter det, varunder förlusten uppstått och varunder han enligt avlämnad allmän självdeklaration åtnjutit inkomst till sådant belopp, att förlustavdraget i enlighet med vad nedan sägs till någon del kan utnyttjas. I den mån så ej enligt de i deklarationen lämnade uppgifterna vid nämnda taxering kunnat ske, må avdraget utnyttjas vid närmast därpå följande taxeringar, intill dess förlusten blivit i sin helhet utnyttjad till avdrag från belopp, som uppgivits i till ledning för dessa taxeringar avlämnade allmänna självdeklarationer. Har förlust uppstått under mer än ett beskattningsår, skall tidigare uppkommen förlust utnyttjas före senare förlust. Förlustavdraget må dock i intel fall göras senare än vid den

taxering, som avser tionde beskattningsåret efter det, för vilket avdraget fastställdes.

Förlustavdrag skall, såvitt angår fysisk person, anses utnyttjat i den mån avdrag kunnat ske från den enligt självdeklarationen beräknade till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten.

För fysisk person skall förlustavdraget göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges vid taxeringen fastställda inkomster från olika förvärvskällor, minskat med avdrag som må hava medgivits jämlikt 4 § förordningen om statlig inkomstskatt. Återstoden utgör för sådan skattskyldig t a x e r a d i n k o m s t och skall på sätt i 5 § samma förordning sägs utföras i fulla tiotal kronor.

Avlider skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, må för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, samt för de två närmast därefter infallande beskattningsåren förlustavdrag eller del därav, som den avlidne icke kunnat utnyttja, under iakttagande av bestämmelserna i denna förordning, i stället utnyttjas av dödsboet.

6 §.

Yrkande som i 2 § andra stycket sägs skall framställas i den skattskyldiges till ledning för taxering för det beskattningsår, till vilket underskottet hänför sig, avgivna deklaration eller vid denna fogad handling, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

Innefattar beslut av prövningsnämnden eller utslag av Kungl. Maj:t eller kammarrätten sådan ändring av inkomstberäkningen för skattskyldig, att förlustavdrag må beräknas eller att redan fastställt sådant bör till beloppet ändras, äger den skattskyldige att inom sex månader från det han av beslutet eller utslaget erhöll del hos prövningsnämnden framställa härav föranlett yrkande. Rätt som nu sagts tillkommer jämväl taxeringsintendenten, dock att den tid, inom vilken yrkande skall framställas, i sist angivet fall skall räknas från det beslutet eller utslaget i fråga meddelades.

7 §.

Skattskyldig, som vid taxering för visst beskattningsår önskar helt eller delvis utnyttja fastställt förlustavdrag, har att i självdeklarationen för beskattningsåret härom framställa yrkande, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

8 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning för fastställande av förlustavdrag, lämnat oriktigt meddelande och har därav föranletts att förlustavdraget fastställts till för högt belopp, må sist vid

taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket avdraget fastställdes detta bestämmas till sitt rätta belopp. Har det till för högt belopp fastställda förlustavdraget utnyttjats vid taxering, må rättelse i denna taxering ske genom eftertaxering som skall hava verkställts sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket förlustavdraget fastställdes.

9 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som prövat framställt yrkande om fastställande av förlustavdrag, att härom göra anteckning i nämndens protokoll och om sitt beslut lämna den skattskyldige underrättelse på sätt och inom tid som i 90 § 2 mom. taxeringsförordningen sägs. Har taxeringsnämnd medgivit skattskyldig rätt att utnyttja förlustavdrag, skall anteckning härom verkställas i protokollet.

10 §.

Beträffande klagan över beslut av beskattningsnämnd eller utslag av kammarrätten i fråga rörande fastställande av förlustavdrag eller utnyttjande av sådant avdrag skall vad i taxeringsförordningen sägs angående fullföljd av talan äga motsvarande tillämpning.

Även vad i övrigt i nämnda förordning stadgas skall i tillämpliga delar äga motsvarande giltighet.

11 §.

Med ledning av taxeringsnämndens protokoll samt beslut av prövningsnämnden och utslag av Kungl. Maj:t och kammarrätten skall hos länsstyrelsen föras anteckningar över skattskyldiga, för vilka förlustavdrag fastställts, därvid tillika skall antecknas när sådant avdrag utnyttjats vid taxeringen.

12 §.

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

B. i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om utredning rörande möjligheterna att införa rätt till s. k. fri avskrivning å maskiner och inventarier även för andra rörelseidkare än aktiebolag m. fl. juridiska personer, ävensom för jordbrukare, vilkas inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder; samt

C. i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om utredning rörande permanenta regler för s. k. öppen resultatutjämnning vid beräkning av inkomst av rörelse och av inkomst av jord-

bruksfastighet, som beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Tillika hemställer vi, att vederbörande utskott måtte utarbeta de förslag till författningsändringar, vilka föranledes av de under A. 1—3 ovan anförda yrkandena.

Stockholm den 25 mars 1955

<i>Bertil Ohlin</i>	<i>Wald. Svensson</i>	<i>O. Malmborg</i> Skövde
<i>Filip Kristensson</i> i Osby	<i>Ragnhild Sandström</i>	<i>Per Johnsson</i> i Kastanjegården'
