Anders Kristoffersson

Reformerad företags-beskattning — bakgrund och huvudförslag

Reformerad företagsbeskattning — bakgrund och huvudförslag

I sitt betänkande (SOU 1989:34) föreslår utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) en genomgripande förändring av skattereglerna med en kraftig sänkning av skattesatsen till 30 % och betydande breddningar av skattebasen. I denna artikel redovisar jag först den allmänna bakgrunden till förslaget. Därefter behandlas mer i detalj några av de mer väsentliga nyheterna. Tonvikten läggs vid ekonomiska principfrågor.

Inlåsning och begränsade styrningsmöjligheter i dagens system

I dagens bolagsskattesystem tillämpas en hög formell skattesats. Kombination av statlig inkomstskatt på 52 % och — för de företag som berörs — vinstdelningsskatt på 20 % resulterar i total skattesats på marginella inkomster på ca 57 %[1]. Genom de stora möjligheterna att i dagens system göra avsättningar till obeskattade reserver ligger dock vanligtvis den faktiska skattebelastningen — mätt som skatten i förhållande till resultatet före bokslutsdispositioner — väsentligt lägre än den nivå som ges av den formella skattesatsen, nämligen i intervallet 20—25 %.

Dagens smalbasiga skattesystem skapar olika slag av problem. Sålunda innebär den stora ”avdragskostymen” att företagen i normala fall har ett överskott på vinstreglerande åtgärder. Genom det samband som i dag råder mellan redovisning och beskattning — ett samband som det enligt URF saknas anledning ompröva —

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

kommer därmed skatten på utdelade vinstmedel att överstiga skatten på kvarhållna vinstmedel. Detta är viktig faktor bakom den inlåsning av kapital, som URF enligt sina direktiv haft särskild anledning att beakta i reformarbetet[2]. Inlåsningen av kapital riskerar att ge samhällsekonomiska effektivitetsförluster, särskilt under perioder med stora krav på omstruktureringar av näringslivet.

Den höga formella skattesatsen ger också upphov till andra effektivitetsproblem. Med undantag för Annellavdraget tillämpar Sverige i dag ett s k klassiskt system för bolagsbeskattning, vilket innebär att avkastningen på eget kapital beskattas dels i bolaget, dels hos aktieägarna. Däremot är låneräntor avdragsgilla i bolagen. Denna olikbehandling av de olika finansieringskällorna ger incitament till låg soliditet.

Dagens skattesystem uttrycker också högt ställda ambitioner att styra investeringarna. Av studier som initierats av URF framgår dock att det finns stora problem att med önskvärd precision åstadkomma denna styrning. En förklaring till detta är den långa tidsfördröjning med vilken effekter av skattepolitiken slår igenom — i vissa fall 5—7 år. Detta ställer orealistiska krav på framförhållning i den ekonomiska politiken. En annan förklaring — redan antydd — ligger i de omfattande reserveringsmöjligheterna som gör det svårt att inom företagsbeskattningens ram påverka förräntningskraven på investeringar.

De nu antydda styrningsproblemen gäller i hög grad systemet med allmänna investeringsfonder där, särskilt under krisperioden från 1970-talets mitt och något decennium framåt, effektiviteten varit begränsad[3].

Även om det i vissa fall skulle vara önskvärt med investeringsstyrning — exempelvis i regionalpolitiken — är en sådan alltså förenad med stora problem. Mot denna bakgrund föreslår URF att systemet med investeringsfonder avvecklas.

Utvecklingen i omvärlden

Genomgående för det internationella reformarbetet på företagsbeskattningens område — liksom på skatteområdet i stort — är en utveckling mot sänkta skattesatser och bredare skattebaser. I två avseenden är det angeläget att den svenska företagsbeskattningen inte avviker från denna utveckling.

Vad gäller skatteuttagets *nivå* är utrymmet för svenska avvikelser begränsat. Genom kapitalmarknadens internationalisering och avreglering har skillnader i företagsskatteregler kommit att bli alltmer betydelsefulla för företagens val av lokalisering av sin verksamhet[4]. Den kil som den svenska företagsbeskattningen driver in mellan internationellt bestämda förräntningskrav och förräntningskraven före bolagsskatt på investeringar i Sverige bör inte avvika från de kilar som omvärldens skattesystem ger upphov till.

Även beträffande *strukturella* avvikelser är utrymmet begränsat. Skatten på företagande i Sverige bör tas ut på i princip samma sätt som i omvärlden. URF har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

dock prövat alternativ till en på i huvudsak nominalistiska grunder baserad nettovinstbeskattning — som är den helt dominerande i omvärlden.

I det sena 1970-talets skattedebatt aktualiserades en övergång till s k proms, d v s en bruttobeskattning av företagen, där de olika produktionefaktorerna skulle beskattas inom en och samma skatteform[5]. URF har — mot bakgrund av direktivens önskemål om en mer likvärdig beskattning av arbets- och kapitalinkomster — ägnat ett visst arbete åt att analysera vad en sådan skattereform skulle innebära. Intresset koncentrerades snabbt på kapitaldelen av en proms, nämligen en s k cash-flowskatt, där skattebasen, till skillnad från inkomstbasen i dagens system, på ett eller annat sätt definieras med hjälp av företagens in- och utgående betalningsströmmar. I förhållande till dagens nettovinstbeskattning innebär den enklaste formen av cash-flowskatt att man medger omedelbar avskrivning för investeringar samtidigt som låneräntor görs icke-avdragsgilla.

Cash-flowskatten har i den internationella skattedebatten rönt ett inte obetydligt intresse genom att den uppfyller högt ställda krav på neutralitet i beskattningen. I dess egenskap av utgiftsskatt visar den sig emellertid vara svår att förena med en fortsatt inkomstbeskattning av hushållen. Den lämnar nämligen normalavkastning på investeringar — det må vara realinvesteringar eller finansiella investeringar — obeskattad. Därigenom ger den ge upphov till s k sparbösseeffekter, där avkastningen på vinstmedel som behålls i företagen beskattas väsentligt lindrigare än vinstmedel som delas ut till företagens ägare. Dagens inlåsningsproblem skulle därmed ”institutionaliseras” genom skattesystemet.

Den annorlunda periodiseringen av skatteuttaget vid en cash-flowskatt skulle också skapa problem i förhållande till utlandet, särskilt i relation till existerande dubbelbeskattningsavtal.

URF:s avvisande av cash-flowalternativet medför också att promsalternativet avvisas. Detta innebär i sin tur att likvärdigheten i beskattning av arbets- och kapitalinkomster får uppnås genom separata kalibreringar av dels vinstbeskattningen, dels uttaget av socialavgifter knutna till lönerna.

URF har också prövat en *realt* utformad inkomstbeskattning. Detta alternativ behandlas dock kortfattat, då en särskild kommitté[6] tillkallades i slutet av förra året med uppdrag att på grundval av förslagen från URF och utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) (SOU 1989:33) utarbeta förslag till en real — inflationskorrigerad — beskattning av såväl företag som hushåll. URF konstaterar dock att en real företagsbeskattning — i likhet med en cash-flowbeskattning — skulle skapa problem i förhållande till vår omvärld. Allmänt sett skulle också en real beskattning kunna skapa tvivel på statsmakternas ambitioner att bekämpa inflationen.

Ställningstagandet mot den reala nettovinstbeskattningen innebär också — här gör sig också önskemål om enkelhet gällande — att vinstdelningsskatten föreslås slopad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

Skattesatsen

URF har alltså stannat för en i huvudsak nominell nettovinstbeskattning. Tillämpningen av en nominell princip kräver dock att skattesatsen inte väljs för högt, särskilt om man önskar beskatta alla inkomster lika. En för högt vald skattesats skulle framför allt skapa problem vid reavinstbeskattningen.

Dessa önskemål — och utvecklingen i vår omvärld där bolagsskattesatserna i allmänhet ligger i intervallet 30—40 % — ligger bakom förslaget om en skattesats på 30 %. Ytterligare två motiv är, dels den nivå med vilken arbetsinkomster beskattas i företagen, nämligen ca 27 %[7], dels att RINK föreslår en enhetlig skatt på kapitalinkomster med 30 %. Likhet mellan skattesatsen på bolagsvinster och skattesatsen på räntor i hushållssektorn är betydelsefull, då den medför att avkastning på sparande beskattas lika i de båda sektorna.

Den kraftiga sänkningen av bolagsskattesatsen och den lägre beskattning av utdelningsinkomster i ägarledet (med 30 %) som föreslås av RINK innebär att det inte föreligger något behov av lättnader i dubbelbeskattningen. Detta innebär att dagens Annellavdrag — liksom 70-procentsavdraget på icke-börsnoterade aktier — föreslås avskaffat. Trots detta kommer den totala skattebelastningen på utdelade vinstmedel att sjunka i förhållande till dagsläget. Då Annellavdraget ungefärligen halverar skattesatsen på utdelade vinster är den totala skattesatsen i dag ca 79 % (för en person med 72 % i marginalskatt) (26 + 0,72*74), medan den i det nya systemet blir 51 % (30 + 0,3*70). Av en vinst på 100 ökar alltså ägarens avkastning efter alla skatter från 21 till 49.

Med en skattesats på 30 % är det också enligt URF:s bedömning möjligt att beskatta nominella realisationsvinster på aktier och fastigheter fullt ut. Realisationsvinster beskattas tillsammans med övriga inkomster i det nya inkomstllaget näringsverksamhet — och för aktiebolag — i en gemensam förvärvskälla. Detta utgör en betydande förenkling.

Den låga skattesatsen gör det också möjligt att avskaffa de särskilda fonderingsmöjligheter som finns i dagens system och syftar till att minska likviditetspåfrestningar vid byte av tillgångar, bl a återanskaffningsfonden för fastigheter. Eldsvådefonderna — som ju avser att täcka situationer av force-majeur-karaktär — behålls dock i en ny skepnad, s k ersättningsfonder med ett något utvidgat tillämpningsområde.

I kombination med de skattesatser som föreslås av RINK — 30 % på kapitalinkomster och en statlig tilläggsskatt på 20 % för inkomster av tjänst överstigande 200 000 kr. — skulle den valda bolagsskattesatsen i frånvaro av särskilda regler skapa vissa problem. Det gäller beskattningen av ägare i fåmansbolag, där uttag i form av utdelning och kapitalvinst beskattas med totalt 51 % (30 + 0, 3*70) medan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

uttag som lön beskattas med totalt ca 63 % (27 + 0,5*73). RINK föreslår därför spärregler bl a i form av ett tak för utdelningsuttag.

En ny reserveringsmöjlighet

För att ge utrymme för den kraftiga skattesatssänkningen föreslås att dagens lagernedskrivning med 50 % av lagervärdet slopas. Den beskattning av nominella prisvinster på lager — en följd av att lagren värderas enligt FIFO-principen — som dagens nedskrivningsmöjligheter delvis har dämpat blir acceptabel genom att skattesatsen är väsentligt lägre än i dagens system. Likviditetspåfrestningen dämpas också av att lager i dag omsätts snabbare än tidigare.

Slopandet av nedskrivningsmöjligheten innebär i princip att lager skall värderas enligt lägsta värdets princip. En begränsat avsteg från denna princip medges dock genom att dagens inkuransavdrag om 5 % behålls. Företagen har att välja mellan en strikt värdering enligt lägsta värdets princip eller att ta upp lagertillgångarna till 95 % av summa anskaffningsvärden. Det senare alternativet är motiverat av praktiska skäl.

I analogi med den lösning som föreslagits för värderingen av ''vanliga'' varulager föreslås motsvarande avsteg från lägsta värdets princip för en del andra branscher där rätten till nedskrivning också slopas. Det gäller byggföretag, där pågående arbeten till fast pris får värderas till 95 % av nedlagda direkta kostnader, och banker och motsvarande företag, där fordringar på allmänheten får tas upp till 99 % av summa anskaffningsvärden.

Basbreddningarna genom slopandet av lagernedskrivning (och resultatutjämningsfonder), investeringsfonder och Annellavdrag och genom införandet av full nominell reavinstbeskattning skulle i och för sig ge utrymme för en sänkning av skattesatsen under de föreslagna 30 procenten. URF har dock valt att utnyttja ''extrautrymmet'' till att introducera en ny reserveringsmöjlighet. Till skillnad från dagens tillgångsbaserade reserver knyts dock denna reservering till företagens egna kapital.

Vilka skäl finns då att behålla reserveringar i ett basbreddat nominellt inkomstskattesystem och varför skall de knytas till det egna kapitalet? URF anger två skäl.

För det första finns i ett nominellt inkomstskattesystem en definitionsmässig olikbehandling i skattehänseende av ersättningen till det egna kapitalet — icke avdragsgill — och ersättningen till det främmande kapitalet — avdragsgill. Visserligen mildras denna olikbehandling genom sänkningen av skattesatsen men det kan finnas skäl att åstadkomma en ytterligare utjämning. Denna åstadkoms genom att reserven knyts till det egna kapitalet.

En liknande utjämning av finansieringskostnaderna för eget och främmande ka-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

pital skulle visserligen kunna åstadkommas genom en ytterligare sänkning av skattesatsen. En sådan är dock inte oproblematisk, då den i förhållande till de skattesatser i den personliga beskattningen som föreslås av RINK med en högsta skattesats på 50 % skulle skärpa det fåmansbolagsproblem som tidigare berörts.

Det andra motivet till att behålla vissa reserveringsmöjligheter är att behovet av förlustutjämning ökar. URF föreslår visserligen att förlustutjämning framåt (s k carry-forward) i det nya systemet skall kunna ske utan tidsbegränsning, en utvidgning i förhållande till dagens 10 år. Men i och med att lagerreserveringar och investeringsfonder — som ju indirekt möjliggör förlustutjämning bakåt (s k carry-back) — slopas krävs ytterligare utjämningsmöjligheter. I frånvaro av öppen carry-back — som URF av olika skäl avvisar — kan en reserveringsmöjlighet fylla denna funktion.

Mot denna bakgrund föreslår URF att företagen till skatteutjämningsreserv (SURV) får avsätta ett belopp om maximalt 30 % av det egna kapitalet (K-SURV). För att klara förlustutjämningsfunktionen för företag med litet eget kapital — bl a tjänsteföretag — medges avsättning med 10 % av lönesumman (L-SURV). Denna halverade resultatutjämningsfond får till skillnad från dagens dock inte utnyttjas parallellt med den kapitalbaserade reserven. För företag som ingår i koncerner eller i annan intressegemenskap ställs krav på enhetlig tillämpning, antingen K-SURV eller L-SURV.

Med den valda dimensioneringen för de båda alternativen kommer en stor majoritet av företagen att välja K-SURVEN. Underlaget för denna reserv utgörs i princip av summan av olika tillgångars skattemässiga värden med avdrag för företaget skulder (K-SURV betraktas därvid ej som skuld) enligt den utgående balansräkningen[8]. I likhet med dagens resultatutjämningsfond återförs reserven varje år till beskattning, varefter ny avsättning kan göras.

För att undvika en ”uppblåsning” av reserveringsunderlaget i koncerner exkluderas värdet av dotterbolagsaktier från de tillgångar som är SURV-grundande. För tillämpningen i koncerner gäller också speciella regler — utöver en enhetlig tillämpning av de olika alternativen — som skall garantera att det inte sker ett överutnyttjande av reserveringsmöjligheten.

För att ge förstärkta expansionsmöjligheter för små företag med ett litet eget kapital föreslås att företag som väljer L-SURV-alternativet får göra en extra avsättning om 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp, d v s på lönesumman upp till ca 750 000 kr.

Möjligheten till SURV-avsättning är öppen för samtliga juridiska personer, dock med vissa undantag. Sålunda får inte investmentföretag och aktiefonder — för vilka skall gälla speciella och gemensamma regler[9] — göra SURV- avsättningar. Ekonomiska föreningar får däremot göra SURV-avsättningar. Denna lättnad för det egna kapitalet motiverar dock att avdragsrätten för insatsutdelning slopas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

Avskrivningsregler

Beträffande de reguljära avskrivningsreglerna för *inventarier* föreslås inga förändringar. URF har visserligen noterat att dagens schablonmässiga regler i många fall innebär en förmånsbehandling i förhållande till ett system med ekonomiskt korrekta avskrivningar[10]. Det faktum att den ekonomiska livslängden tenderar att minska reducerar dock elementet av överavskrivning och vidare skulle praktiska svårigheter uppkomma vid en uppstramning av reglerna. Dagens problem genom handel med avskrivningsunderlag minskar också genom skattesatssänkningen.

För *byggnader* har URF övervägt en generell förlängning — eller snarare en senareläggning — av värdeminskningsavdragen. Utredningen har i stället stannat för en mer begränsad åtstramning och basbreddning genom att primäravdragen för byggnader föreslås slopade.

Dagens system med investeringsfonder har i vissa fall inneburit en investeringsstimulans även om systemets användning ur styrsynpunkt varit förenad med problem. Lönsamhetsfördelen med fondanvändning har visserligen minskat under senare år — särskilt vad gäller maskiner — som ett resultat av de skärpta inbetalningskraven till riksbanken. Däremot har systemet givit vissa likviditetsfördelar. URF har funnit det angeläget att bevara dessa stimulanseffekter och föreslår därför ett system med *nuvärdeavskrivning* för inventarier.

Systemet innebär att företagen som ett alternativ till de reguljära avskrivningsreglerna får göra ett nuvärdeavdrag med 84 % av inventariets anskaffningsvärde. Procenttalet har erhållits genom en diskontering av de framtida avskrivningarna enligt 30-regeln[11] och avsikten med den valda dimensioneringen är att nuvärdemetoden inte skall ge någon lönsamhetsmässig fördel i förhållande till de reguljära reglerna.[12]

Avsikten med nuvärdeavskrivning är att den dels skall ge ett likviditetstillskott vid investeringen, dels skall verka befrämjande på risktagandet. Vad gäller den senare punkten uppnås detta genom att den osäkerhet som finns kring möjligheten att i framtiden utnyttja de reguljära reglerna elimineras. Därutöver elimineras vid metoden inflationens urholkande effekt på avskrivningarnas skattemässiga värde.

I likhet med vad som gäller för inventarier som finansierats med investeringsfonder saknar ett nuvärdeavskrivet inventarium skattemässigt värde. Detta innebär i princip att vid en försäljning blir hela försäljningsintäkten föremål för beskattning. Denna effekt mildras dock av att man — av praktiska skäl — medger tillämpning av nettometoden, vilket innebär att den fulla beskattningen i normalfallet skjuts på framtiden.

För att motverka skatteplanering, där företag med stora vinster i syfte att skjuta upp beskattningen anskaffar inventarier som nuvärdeavskrivs, föreslås vissa restriktioner. Sålunda får inte skepp och luftfartyg nuvärdeavskrivas. Vidare medges uthyrning av nuvärdeavskrivna inventarier endast i vissa fall, bl a inom kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

cerner. Vid otillåten uthyrning påförs det uthyrande företaget vid beskattningen en viss intäkt.

Särskilt vid stora investeringar kan nuvärdeavdraget komma att ta i anspråk en väsentlig del av företagets resultatutrymme. För att möjliggöra ett större användande av metoden föreslås därför att företagen i förtid får göra avsättningar till s k *periodiseringsfonder* (jfr dagens system med investeringsfonder). Avsättning medges med maximalt halva den justerade årsvinsten (före SURV-avsättning och skatt) under förutsättning att en tredjedel av det avsatta beloppet sätts in på räntelöst konto på riksgäldskontoret (regeln har dimensionerats så att företag inte rutinmässigt skall göra avsättningar till fond i stället för att betala skatt).

Liksom i investeringsfondssystemet görs nuvärdeavskrivningen mot fonden och möjliggör alltså för företagen att med full skattemässig verkan utnyttja möjligheten till nuvärdeavskrivning. För att motverka handel med periodiseringsfonder föreslås att fonden återförs till beskattning om det bestämmande inflytande över företaget förändras — såvitt inte synnerliga skäl föreligger för dispens.

Egenföretagarnas beskattning

Vid utformningen av skatteregler för egenföretagare — enskild näringsverksamhet och handelsbolag — har URF haft att göra en avvägning mellan olika slag av önskemål. Gränsytan mot löntagarbeskattningen har motiverat vissa begränsningar i reserveringsmöjligheterna utöver de som gäller för exempelvis aktiebolag. Det har varit angeläget att beakta kraven på skattemässig neutralitet mellan löntagare och egenföretagare och att begränsa möjligheterna till konsumtion av skattekrediter. Å andra sidan har det också varit viktigt att ge rimliga expansionsmöjligheter för egenföretagarna och att i största möjliga utsträckning söka finna likartade regler för olika företagsformer.

Liksom för aktiebolagen föreslås lagernedskrivning m m avskaffad för egenföretagare. Detsamma gäller möjligheten att göra avsättningar till investeringsreserv. Avskrivningsreglerna blir desamma som för aktiebolag, dock medges ej nuvärdeavskrivning.

För de egenföretagare där ingen strikt separation görs mellan privatekonomi och näringsverksamhet föreslås en generell reserveringsmöjlighet, som baseras på samma underlag som gäller för aktiebolagen. Till skillnad från vad som föreslås för de senare finns dock avvikelser på två punkter.

För det första begränsas — här gör sig kravet på skattemässig neutralitet mellan egenföretagare och löntagare gällande — den totala reserven till 8 basbelopp, vilket 1991 ger en maximal reserv om ca 240 000 kr.

Inom ramen för denna begränsning ges egenföretagaren för det andra möjlighet att använda kapitalreserven och lönereserven parallellt enligt formeln

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

(30 % av utgående eget kapital + 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp) 8 basbelopp

Motivet till parallellkonstruktionen är att reservens räntebalanserade funktion i så stor utsträckning som möjligt skall upprätthållas för alla egenföretagare[13].

Förvärvskällor och underskottsavdrag

Till skillnad från vad som föreslås för aktiebolag indelas enligt förslag från RINK enskild näringsverksamhet i förvärvskällor i huvudsak enligt samma regler som gäller i dag, dock med en viss uppmjukning. Vidare föreslås en indelning i aktiva och passiva förvärvskällor, där för passiva förvärvskällor uttaget av socialavgifter begränsas till skattedelen av dessa i form av en s k grundavgift.

Underskott i en förvärvskälla får kvittas framåt utan tidsbegränsning mot inkomster i samma förvärvskälla avseende såväl inkomstskatt som sociala avgifter. I förhållande till dagens regler innebär detta såväl en utvidgning — genom slopandet av tidsgränsen och genom att avdraget får göras före uttag av sociala avgifter — som en begränsning — genom att kvittning mot inkomst av tjänst ej får ske. Vid normalt risktagande och under förutsättning att överskott uppkommer inom 6—7 år är dock den föreslagna modellen förmånligare än omedelbar kvittning mot tjänsteinkomster.

Lösningar för egenföretagare med större expansionsbehov

Basbeloppstaket innebär att en egenföretagare utan anställda ges samma reserveringsmöjligheter som aktiebolaget till dess att det (skattemässiga) egna kapitalet uppgår till 800 000 kr. För egenföretagare med större expansionsbehov diskuterar URF två lösningar utan att lägga detaljerade förslag och utan att göra någon prioritering.[14] Gemensamt för de båda lösningarna är att privatekonomin och näringsverksamheten redovisningsmässigt och skattemässigt separeras från varandra.

Den första lösningen — ”handelsbolagslösningen” — innebär att möjlighet skapas att bilda enmansbolag, något som kräver förändringar i den civilrättsliga lagstiftningen. För att detta alternativ skall fungera för jordbrukare fordras också en annan civilrättslig förändring, nämligen att jordförvärvslagstiftningen ses över så att det blir möjligt för bolag att förvärva jordbruksfastigheter. Här förutsätter URF att det materiella innehållet i lagstiftningen blir oförändrat genom att förvärvsprövningen ”flyttas över” till andelsägarna.

Den andra lösningen — särskild redovisningsmetod — ställer till skillnad från den första inga krav på förändringar i den civilrättsliga lagstiftningen. Däremot sker alltså en separation mellan privatekonomin och näringsverksamheten (jfr FSK:s tidiga förslag om staketmodell för enskild näringsverksamhet). Denna lös-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

ning diskuteras mer översiktligt i betänkandet och URF förutsätter att vidare utredning sker så att ställning till detta alternativ kan tas under 1990.

Gemensamt för de båda långsiktiga lösningarna är att (flermans-) handelsbolaget görs till skattesubjekt[15], vilket också är URF:s förslag. I denna del är utredningens lagförslag inte fullständiga, bl a behandlas inte hur övergången från delägarbeskattning skall regleras.

Övergångsfrågor

De nya skattereglerna innebär en stor förändring i förhållande till dagens regler och skall i sin helhet gälla fr o m 1 januari 1991. Därmed uppkommer frågan hur avvecklingen av gamla inslag i systemet skall hanteras. URF föreslår för det första att avskattningen av lagerreserver och liknande reserver skall ske till den nya, lägre skattesatsen. Detta val ställer krav på olika spärregler så att skattemotiverad anpassning motverkas. Därför föreslås regler bl a mot ''onormal'' lagerreservuppbyggnad, där lagerreserver vid 1990 års bokslut inte får överstiga 135 % av reserven vid 1987 års bokslut eller 125 % av reserven vid 1988 års bokslut.

För avvecklingen av lagerreserver m m har URF stannat för följande lösning. Redan vid den första taxeringen — 1992 — sker en formell upplösning av de gamla reserverna. Alternativet att successivt begränsa rätten till lagernedskrivning m m avvisas, då detta i sin tur skulle kräva en successiv introduktion av skatteutjämningsreserven. Förekomsten av parallella och föränderliga reserveringssystem skulle skapa ett komplicerat system, som bl a kan skapa problem vid företagsvärdering. För banker m fl skulle i alla händelser krävas en omedelbar återföring med hänsyn till kapitaltäckningsreglerna. Ett omedelbart ''regimskifte'' är därför att föredra.

Vid 1992 års taxering fastställs ett uppskovsbelopp, som ges av skillnaden mellan de gamla reserverna och (maximal) SURV-avsättning. Detta uppskovsbelopp skall återföras till beskattningen enligt två alternativa modeller[16]. Den första innebär att återföring sker under 5 år enligt schemat 30-20-20-20-10 %. I det andra alternativet kan avvecklingen ske på högst två år, varvid en rabatt om 13,5 % av uppskovsbeloppet medges. Rabatten gör att det vid rådande ränteläge är förmånligare för företagen — under förutsättning att det finns likviditetsmässiga förutsättningar — att välja alternativet med snabbare återföring.

För avvecklingen av investeringsfonderna föreslås inga detaljerade regler, då statsmakternas ''frisläppspolitik'' blir beroende av de krav den ekonomiska utvecklingen ställer. För att motverka skattebetingade avsättningar föreslås dock att fondavsättningar inte får göras vid 1991 års taxering. Vidare gäller för avsättningar gjorda vid 1990 års taxering att den skattepliktiga intäkten vid förtida återföring höjs från dagens 20 % till 50 %. Alla kvarvarande investeringsfonder återförs vid 1966 års taxering utan tillägg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

Noter

[1] Nivån på skattesatsen förklaras av den ömsesidiga avdragsgillheten mellan inkomstskatt och vinstdelningsskatt. En inkomst på 100 belastas först med inkomstskatt på 52 och därefter med vinstdelningsskatt om 20 % av 48 (100—52), d v s 9,6. Denna vinstdelningsskatt är emellertid i sin tur avdragsgill mot nästa års inkomstskatt, vilket ger ett vinstdelningsskattenetto på ca 5. Detta ger en total skatt på 57.
[2] En mer välkänd förklaring till inlåsning ligger i den lägre beskattningen av realisationsvinster än av utdelningsinkomster i ägarledet. Förslag från Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) reducerar denna olikhet.
[3] Under krisåren täckte fondfrisläppen enbart en mindre del av de totala investeringarna, vilket kan tolkas som att företagens marginella investeringsprojekt skattemässigt skrivits av med de reguljära avskrivningsreglerna. Fondfrisläppen fungerar i ett sådant läge som en vinstsubvention, vars enda eventuella investeringspåverkande effekt beror på en förstärkt likviditet för företagen.
[4] I en liten öppen ekonomi som den svenska är företagsbeskattningens utformning av större betydelse än beskattningen av företagens ägare vad gäller effekterna på investeringarna. Ägarbeskattningen är däremot av central betydelse för sparmönstren i den svenska ekonomin och också för andelen svenskt aktieägande.
[5] Se företagsskatteutredningens betänkande Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87) och bruttoskattekommitténs betänkanden Bruttoskatter (Ds B 1979:3) och Allmän produktionsfaktorskatt (Ds B 1981:15).
[6] Denna kommitté, utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU), överlämnade sitt betänkande (SOU 1989:36) i början av juli 1989.
[7] Visserligen är avgiftssatsen på lönesumman ca 37 % men detta procenttal har som bas lönesumman exkl. avgifter. För att uppnå jämförbarhet med skatten på kapitalinkomster — företagens vinst — som ju relateras till vinsten före skatt krävs en omräkning, där avgiften på 37 vid en lön på 100 relateras till lönen inkl. avgift, d v s 137, vilket ger ca 27 %.
[8] Då K-SURVEN beräknas på det utgående egna kapitalet kommer årets vinst att ingå. Därvid är att beakta att årets skattekostnad utgör skuld, vilket i kombination med att reserven skall baseras på det beskattade egna kapitalet medför att årets SURV-avsättning måste beräknas samtidigt som årets skatt. Vid en vinst på 100 före SURV-avsättning och skatt bestäms därför SURVEN — ur vinsten — genom SURV = 0,3(100 — SKATT), där skatten ges av SKATT = 0,3(100 — SURV). Detta ger en SURV- avsättning på 23,1 och en skatt på likaledes 23,1.
[9] Beskattningen av reavinster på aktier slopas, mottagen utdelning är skattepliktig och lämnad utdelning är avdragsgill. För att uppnå neutralitet mellan indirekt och direkt aktieägande föreslås en kompenserande beskattning av dessa mellanhänders aktieinnehav genom att en skattepliktig intäkt om 1,5 % av aktieportföljens (ingående) marknadsvärde skall påföras.
[10] I kombination med lånefinansiering — med full avdragsrätt för nominella räntor — innebär dagens system med överavskrivningar att investeringar i maskiner subventioneras.
[11] Vid dimensioneringen har hänsyn också tagits till att ett företag som använder sig av nuvärdeavskrivning förlorar SURV-underlag i och med att det nuvärdeavskrivna inventariet saknar skattemässigt (rest-)värde.
[12] Detta gäller under förutsättning att den (nominella) kalkylränta företaget tillämpar vid sitt investeringsbeslut inte överstiger den på vilken kalibreringen av det fastställda nuvärdetalet bygger på. Vid en högre kalkylränta — exempelvis under perioder med högre inflation än den förutsatta (4 %) — är nuvärdeavskrivning förmånligare.
[13] I frånvaro av SURV eller klyvning av inkomsten i kapitalinkomst och näringsinkomst föreligger incitament att lägga in skulder i näringsverksamhet så att det skattemässiga värdet av ränteavdragen ökar (avdrag mot full inkomstskatt och sociala avgifter). Den kapitalbaserade SURVEN verkar balanserande och sluter i stort sett socialavgiftsgapet.
[14] Anledningen till att inga detaljerade förslag presenteras beror på att ett av de båda alternativen, den särskilda redovisningsmetoden, aktualiserades av representanter för egenföretagarna i utredningen först i ett sent stadium av utredningsarbetet.
[15] Bedömningar gjorda av URF visar att det av tekniska skäl är svårt att förena en särskild redovisningsmetod för enskilda näringsidkare med en fortsatt delägarbeskattning av handelsbolaget. Att göra

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

handelsbolaget till skattesubjekt är därför ett naturligt första steg för båda alternativen.
[16] För banker och andra företag som skall lyda under kapitaltäckningsregler föreslås särskilda regler med en snabbare återföring, men å andra sidan en större rabatt (vid omedelbar återföring av hela beloppet första året med 32 % av uppskovsbeloppet).

Anders Kristoffersson är departementssekreterare i Finansdepartementet och var sekreterare i URF.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48

VI HAR RESURSERNA. . .

. . . att hjälpa just Dig med Dina
TRYCKSAKSBEHOV

IDÉ • SÄTTNING • LAYOUT
REPRO • TRYCKNING
BOKBINDERI • DISTRIBUTION

DALA·OFFSET

INGARVSVÄGEN 6 • 791 77 FALUN
TELEFON 023-230 45

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:06:48