SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 8—9 1979

Ändrade regler för skattekrediter och resultatutjämning

Av departementsrådet Stig von Bahr

1 Inledning

Riksdagen har i våras — med några mindre justeringar — antagit en av regeringen överlämnad proposition om ändrad företagsbeskattning (prop. 1978/79:210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979:609—618). De nya reglerna, som bygger på företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag[1], berör två huvudområden inom företagsbeskattningen. Det första området gäller möjligheterna för olika kategorier av näringsidkare att bygga upp obeskattade reserver (skattekrediter) och att skattemässigt fördela inkomster mellan olika år. Det andra huvudområdet avser dubbel- och kedjebeskattning inom bolagssektorn och koncernbeskattning. I det sammanhanget behandlas också beskattning av kommissionärsverksamhet.

I denna artikel behandlas endast de regler som gäller skattekrediter och resultatutjämning. Bestämmelserna om dubbel- och kedjebeskattning m m tas upp av Anders Swartling på annan plats i detta nummer.

Det nu genomförda lagstiftningsarbetet innebär ingalunda att arbetet med en översyn av företagsbeskattningen är slutfört. Jag avser att i ett avslutande avsnitt av denna artikel redogöra något för planerna beträffande det fortsatta lagstiftnings- och utredningsarbetet.

[1] En redogörelse för företagsskatteberedningens slutbetänkande finns i Skattenytt 1977 s. 49 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

2 Allmänna utgångspunkter

Med företagsbeskattning avses 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. Mervärdeskatten, som grundar sig på företagens förädlingsvärden, utgör ett exempel på en generell bruttoskatt. Med selektiva bruttoskatter menas vanligen skatter som tas ut i förhållande till kostnaderna för en produktionsfaktor. En annan benämning för selektiva bruttoskatter är produktionsfaktorskatter. Som produktionsfaktorskatter brukar räknas t ex arbetsgivaravgifter (löneskatter) och vissa energiskatter.

Propositionen om ändrad företagsbeskattning innehåller inte något förslag om ingrepp i bruttobeskattningen. Budgetministern konstaterade emellertid att han nyligen tillsatt en kommitté med uppdrag att skyndsamt utreda förutsättningarna för en allmän produktionsfaktorskatt och för andra former av bruttoskatter.[1] Kommittén skall enligt sina direktiv presentera en lägesrapport i månadsskiftet augusti/september i år. Budgetministern erinrade vidare om det numera antagna förslaget om att värdet av fri bil skall inräknas i underlaget för socialförsäkringsavgifter (prop. 1978/79:202, SfU 25, rskr 409, SFS 1979:650—660).

Inte heller företagens inkomstbeskattning har blivit föremål för någon verkligt genomgripande omläggning. Budgetministern fastslog sålunda till en början att han delade företagsskatteberedningens uppfattning att inkomstbeskattningen av företag skulle behållas och att det sammanlagda uttaget av sådan skatt borde vara i stort sett oförändrat. Med att skatteuttaget skulle vara oförändrat avsågs att reglerna för fastställande av den skattepliktiga inkomsten och skattesatsens storlek inte borde ändras på sådant sätt att de generellt innebar en lindring eller ökning av företagens skattebelastning. Det kan dock sättas i fråga om denna målsättning uppnåtts. Enligt min mening råder det knappast något tvivel om att den nya lagstiftningen totalt sett är förmånligare för företagen än nuvarande regler.

3 Skattekrediter och resultatutjämning

Företagen har hittills kunna bygga upp obeskattade reserver (skattekrediter) genom nedskrivning av lager och genom att utnyttja investeringsfondssystemet. I viss utsträckning har även de reguljära avskrivningarna på byggnader, inventarier och andra anläggningstillgångar medfört att skattekrediter skapats. Dessa möjligheter att bilda obeskattade reserver har genom den nya

[1] Bruttoskattekommittén (Dir. 1979:28, ordförande generaldirektören Sten Walberg).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

lagstiftningen kompletterats med en rätt att avsätta medel till resultatutjämningsfond. Vidare har investeringsfondssystemet omarbetats samtidigt som ett liknande system införts för egenföretagare (allmän investeringsreserv). S k kulturarbetare har getts möjlighet att få uppskov med beskattningen enligt skogskontomodell (upphovsmannakonto). Slutligen har reglerna om lagernedskrivning i 41 § KL ändrats i vissa hänseenden. Bestämmelserna i 22 och 29 §§ KL om avskrivning på olika slag av anläggningstillgångar har däremot inte behandlats i denna lagstiftningsomgång.

3.1 Lönebaserad reservering

Företagsskatteberedningen var av den uppfattningen att möjligheten att bygga upp obeskattade reserver i alltför hög grad var kopplad till innehav av lager. Beredningen föreslog därför att ett belopp motsvarande 20 % av lönekostnaden under beskattningsåret skulle få avsättas till en resultatutjämningsfond. I fråga om egenföretagare skulle avsättningen få uppgå till högst 20 % av lönekostnaden och 15 % av egenföretagarens inkomst av förvärvskällan (före fondavsättningen m m). Avsättningen var avdragsgill och förenades inte med något krav på att pengar skulle sättas in på särskilt bankkonto e d. I likhet med lagernedskrivningen — men till skillnad från exempelvis investeringsfonder — kan alltså avsättning till resultatutjämningsfonden betecknas som en fri reservering. För att det totala utrymmet för fria reserveringar skulle hållas på oförändrad nivå föreslog beredningen vidare att rätten till lagernedskrivning skulle minskas från 60 % till 45 %.

Den av beredningen föreslagna begränsningen av utrymmet för lagernedskrivning kritiserades av bl a ett stort antal organisationer med anknytning till näringslivet. I propositionen valdes därför en annan modell. Sålunda föreslogs att ett företag skulle få rätt att antingen utnyttja den 60-procentiga lagernedskrivningen eller göra avsättning till resultatutjämningsfond. Riksdagen gick ett ytterligare steg längre genom att ge företagen valfrihet mellan å ena sidan lagernedskrivning med 60 % och å andra sidan lagernedskrivning med 45 % kombinerat med 20-procentig lönebaserad reservering (för egenföretagare tillkom dessutom 15 % av den egna inkomsten). Den nya lagstiftningen innebär alltså att valfrihet föreligger mellan nuvarande regler och företagsskatteberedningens förslag.

Lönebaserad reservering kan förekomma endast vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. Som förutsättning för denna reserveringsform gäller vidare att lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar inte ingår i förvärvskällan. Ett företag som bedriver penningrörelse, försäkringsrörelse eller tomtrörelse kan således inte 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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

möjligheten till lönebaserad reservering utnyttjas vid beräkningen av inkomsten av tillverkningsrörelsen.

Avsättning till resultatutjämningsfond grundas enbart på lön som utgår i form av pengar. Värdet av olika naturaförmåner får inte medräknas. Likaså bortfaller lön som för kalenderår räknat understiger 500 kr samt ersättningar till arbetstagare som är bosatta utomlands och utfört arbete utom riket (41 d § tredje stycket KL). Vid beräkningen av underlagets storlek skall vidare hänsyn tas endast till lön som betalats ut eller på annat sätt kommit den skattskyldige tillgodo under beskattningsåret. Detta innebär att olika slag av lönereserveringar, t ex för tantiem eller semesterersättningar, inte grundar någon avsättningsrätt för det beskattningsår då reserveringen har gjorts. Såvitt gäller avsättning till resultatutjämningsfond får sådana reserveringar beaktas först under det beskattningsår då ersättningen betalas ut.

Väljer ett företag att utnyttja möjligheten att göra avsättning till resultatutjämningsfond begränsas, som framgått av det föregående, rätten till lagernedskrivning med 15 procentenheter (från 60 till 45 %). Denna inskränkning i nedskrivningsrätten blir emellertid illusorisk om varje företag behandlas för sig. En verksamhet som tidigare drivits av ett aktiebolag skulle exempelvis kunna delas upp mellan bolaget och ett nybildat dotterbolag så att all personal anställs av moderbolaget och all lagerhantering sker i dotterbolaget. Effekten av en sådan uppdelning av verksamheten blir — om varje bolag behandlas för sig — att reserveringsutrymmet för den av koncernen bedrivna verksamheten får grundas på såväl lagernedskrivning med 60 % som lönebaserad reservering med 20 %.

För att hindra obehöriga skattelättnader genom uppdelning av en verksamhet på flera formellt fristående företag har föreskrivits att rätten till lagernedskrivning begränsas med 15 procentenheter inte bara om företaget självt (i den aktuella förvärvskällan) avsatt ett belopp till resultatutjämningsfond utan också om ett närstående företag gjort en sådan avsättning. Med närstående företag avses i detta sammanhang koncernföretag och andra företag under i huvudsak samma ledning. Ett närstående företags avsättning skall dock beaktas endast under förutsättning att de båda företagens verksamheter skulle, om de hade bedrivits av ett enda företag, ha ingått i en och samma förvärvskälla. Om ett systerföretag i en koncern bedriver konsultverksamhet och ett annat systerföretag grossiströrelse, finns det således inget som hindrar att konsultbolaget gör avsättning till resultatutjämningsfond medan grossistbolaget skriver ned sitt lager med 60 % (motsvarande reserveringsutrymme hade förelegat även om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag).

Som tidigare påpekats är avdragsrätten för det belopp som avsätts till resultatutjämningsfond inte kopplad till något krav på att medel sätts in på bank e d. Avsättningen medför alltså en likviditetsförbättring för företaget motsvarande skatteminskningen. Det till fonden avsatta beloppet skall åter-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

föras till beskattning nästföljande beskattningsår. Detta innebär att ett företag, som gjort maximal avsättning år 1, får en ökad skattebelastning nästföljande år om lönekostnaden minskar. Det kan också framhållas att den procentuella andel av lönekostnaden som får sättas av till resultatutjämningsfond inte påverkas av beskattningsårets längd. Vid förkortning av räkenskapsåret begränsas således utrymmet för lönbaserad reservering medan motsatsen är fallet om räkenskapsåret förlängs. På denna punkt får alltså en omläggning av räkenskapsår olika konsekvenser beroende på om företaget använder sig av den lönebaserade reserveringen eller lagernedskrivning.

En egenföretagare får basera avsättningen till resultatutjämningsfond på dels 20 % av lönekostnaden till anställda, dels 15 % av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före bl a den inkomstbaserade fondavsättningen och schablonavdrag för egenavgifter. Bedriver egenföretagaren verksamheten genom ett handelsbolag, skall fondavsättningen göras av bolaget. Detta innebär bl a att varje enskild delägare inte själv kan avgöra om möjligheten till lönebaserad reservering skall utnyttjas eller inte. Motsvarande förhållande gäller i fråga om dödsbon som skattemässigt behandlas som handelsbolag.

3.2 Allmän investeringsfond

Investeringsfondssystemet har blivit föremål för en genomgripande översyn. Sålunda har lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning upphävts och ersatts av en helt ny författning, lagen (1979:609) om allmän investeringsfond. Bland de viktigare nyheterna är att möjligheten att göra avsättning till skogsbruksfond bortfallit samtidigt som den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond höjts från 40 % till 50 %. För att en fondavsättning skall vara avdragsgill krävs enligt den nya lagen att ett belopp motsvarande halva avsättningen sätts in på ett räntelöst konto hos riksbanken (tidigare 40 % för ekonomiska föreningar och 46 % för aktiebolag).

Som underlag för beräkning av maximal fondavsättning används årsvinsten efter vissa justeringar (justerad årsvinst). Med justerad årsvinst förstås årsvinsten enligt fastställd balansräkning före inkomstskatter, avsättning till allmän investeringsfond och liknande fonder och donationer. Med uttrycket ''liknande fonder'' torde avses återanskaffningsfond för fastighet, fartygsfonder och nyanskaffningsfonder men t ex inte den nya resultatutjämningsfonden. Avsättning till reservfond och dispositionsfond saknar i detta sammanhang betydelse eftersom de inte påverkar årsvinstens storlek. Vid beräkning av den justerade årsvinsten skall den fastställda årsvinsten vidare minskas med restituerad inkomstskatt, belopp som återförts från lagerinvesteringskonto och belopp som överförts från ett koncernföretags investeringsfond. I likhet med vad som gäller f n får slutligen ett företag, som återfört be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

lopp från lagerinvesteringskonto, oberoende av den justerade årsvinstens storlek och den på denna vinst grundade fondavsättningen, göra en fondavsättning med ett belopp motsvarande det återförda beloppet.

För att avsättning till allmän investeringsfond skall vara avdragsgill vid taxeringen krävs, som nyss nämnts, att hälften av det avsatta beloppet betalas in på ett särskilt konto i riksbanken. Liksom hittills gäller att betalningen skall ha kommit riksbanken tillhanda senast den sista deklarationsdagen för beskattningsåret. Denna regel har hittills vållat mycket bekymmer. Det har nämligen förekommit att företag nära nog kommit på obestånd bara för att en kassör eller kamrer tagit miste på inbetalningsdag eller valt en olämplig betalningsrutin. Den nya lagen innebär en uppmjukning på denna punkt såtillvida att en inbetalning som verkställs senast den 30 juni under taxeringsåret kan godtas om företaget begär det. För att undvika att ett företag medvetet senarelägger sin inbetalning till riksbanken föreskrivs dock att företaget får betala en särskild avgift om betalningen görs efter sista deklarationsdagen. Avgiften är 1 % av det för sent inbetalda beloppet om förseningen uppgår till högst en vecka. I annat fall är avgiften 4 %. Avgiften, som inte är avdragsgill, skall betalas till länsstyrelsen.

Genom tillkomsten av den nya fondlagen har den hittillsvarande skillnaden mellan tillstånd enligt 9 § 1 mom. (100 % av fonden, investeringsavdrag med 10 %) och tillstånd enligt 9 § 3 mom. (75 % av fonden, inget investeringsavdrag) slopats. Ett tillstånd enl den nya lagen kan inte utformas så att det omfattar bara en bråkdel av fonden eller en bråkdel av utgifterna för investeringen. I framtiden kommer det alltså att meddelas endast 100-procentiga tillstånd. Huruvida investeringsavdrag skall medges eller inte beror på omständigheterna i de enskilda fallen. Finner regeringen — eller efter delegation AMS — att sådant avdrag bör medges, skall avdraget bestämmas till 20 % av den del av fonden som tas i anspråk för investeringar i maskiner och andra inventarier. Skall fonden utnyttjas för annat ändamål, uppgår investeringsavdraget till 10 %. I detta sammanhang kan också framhållas att regler införts om ett obligatoriskt samrådsförfarande mellan företagsledning och de anställda så snart ett företag önskar utnyttja sin investeringsfond för en investering. Till varje ansökan om i anspråktagande av fondmedel skall således fogas ett yttrande från de berörda arbetstagarorganisationerna e d.

Vad gäller översynen av fondsystemet kan slutligen påpekas att en investeringsfond inte längre får tas i anspråk för avskrivning av den del av en markanläggning som inte kan skrivas av enligt de reguljära avskrivningsreglerna. En utvidgning av användningsområdet har däremot skett såtillvida att fonder kan utnyttjas för forsknings- och utvecklingskostnader samt för utbildning av personal. Reglerna om återföring av fonder vid felaktigt eller otillåtet utnyttjande och om överföring av fonder mellan koncernföretag har också omarbetats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

3.3 Allmän investeringsreserv

Företagsskatteberedningen föreslog — under hänvisning till önskemålet om neutralitet mellan olika företagsformer — att en egenföretagare skulle få avdrag för belopp som sattes av till allmän investeringsreserv. Mot detta förslag riktades vid remissbehandlingen kritik i framför allt två hänseenden. För det första anfördes att önskemålet om likabehandling av aktiebolag och egenföretagare inte motiverade ett fondliknande system för egenföretagare eftersom enskilda personers inkomster — till skillnad mot aktiebolagens — inte träffas av dubbelbeskattning. Man menade vidare att den av beredningen konstruerade allmänna investeringsreserven i realiteten gav större utrymme för direktavskrivning än investeringsfondssystemet.

Budgetministern bestred inte att dessa invändningar till viss del var befogade. Sett snävt ur ett aktiebolags synvinkel kunde dock ett bolag — anförde budgetministern — genom att utnyttja fondsystemet finansiera en investering med delvis obeskattade medel. Denna möjlighet saknade egenföretagaren. Till detta kom att egenföretagaren normalt hade högre marginell skatte- och avgiftsbelastning än ett aktiebolag. Denna omständighet innebar enligt budgetministern i sig att det ofta var ytterst svårt för en egenföretagare att finansiera en större investering med egna medel. Budgetministern anslöt sig därför till beredningens förslag om att egenföretagare skulle ges möjlighet att bygga upp obeskattade reserver för framtida investeringar.

Vad gällde den av beredningen föreslagna tekniska lösningen delade budgetministern den vid remissbehandlingen framförda uppfattningen att förslaget — vilket i princip gav egenföretagaren rätt att fritt utnyttja reserven under en femårsperiod efter avsättningen — var alltför förmånligt. Budgetministern föreslog därför att den föreslagna femårsperioden skulle föregås av en ungefär lika lång spärrad period. Under den spärrade tiden skulle reserven i princip få tas i anspråk endast efter tillstånd av regeringen eller annan myndighet. Även riksdagen ansåg det motiverat att låta den fria femårsperioden föregås av en spärrad period. Riksdagen minskade dock spärrtiden till tre år eller — mer exakt uttryckt — till dess två år förflutit från *utgången* av inbetalningsåret (= taxeringsåret).

Systemet med allmänna investeringsreserver är i huvudsak uppbyggt på följande sätt. Rätt till avdrag för avsättning till sådan reserv är förbehållet fysiska personer som är bosatta i Sverige och som redovisar inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. Avdrag kan medges även för inkomst som fysisk person uppbär i egenskap av delägare i handelsbolag. Avdraget beräknas i sådant fall för bolaget. Delägare i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, har inte i denna egenskap rätt till avdrag.

För viss förvärvskälla och visst beskattningsår får avdrag för avsättning till investeringsreserv inte överstiga hälften av den vid den statliga taxeringen beräknade nettointäkten av förvärvskällan före avsättningen och före schablon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

avdrag för egenavgifter. Avsättningen skall göras öppet i räkenskaperna. Minsta avdragsbelopp är 10 000 kr. Vidare gäller att avdrag inte medges med högre belopp än som betalas in på ett särskilt bankkonto (allmänt investeringskonto). Inbetalning som görs senare än sista deklarationsdagen godtas inte. Med bank avses bl a affärsbank, sparbank och föreningsbank. Banken bestämmer räntesatsen på de insatta medlen.

De medel som sätts in på allmänt investeringskonto får inte tas ut före utgången av november månad taxeringsåret. Deluttag får inte understiga 10 000 kr. Sedan sju år förflutit från utgången av inbetalningsåret, dvs sedan såväl den spärrade som den fria perioden gått till ända, skall banken betala tillbaka eventuellt kvarvarande belopp.

Den beskrivna ordningen innebär att en egenföretagare fr o m den 1 december taxeringsåret har full frihet att förfoga över de medel som han satt in på allmänt investeringskonto. Detta kan synas strida mot målsättningen om införande av ett delvis bundet reserveringssystem. Så är emellertid inte fallet. Det är nämligen viktigt att skilja mellan å ena sidan uttag och användning av kontomedlen och å andra sidan ianspråktagande av reserven. Ianspråktagandet (utnyttjandet) är — på samma sätt som i investeringsfondssystemet — den bokföringsåtgärd varigenom reserven används för avskrivning av anläggningstillgångar eller för t ex underhållskostnader på en fastighet. Det förutsätts att en egenföretagare som tar ut medel från kontot också tar motsvarande del av reserven i anspråk på tillåtet sätt, dvs med stöd av ett tillståndsbeslut när sådant erfordras och för tillåtet ändamål. Gör den skattskyldige ett uttag från kontot och har den mot uttaget svarande delen av reserven inte tagits i anspråk på föreskrivet sätt, skall reserven omedelbart återföras till beskattning. Reserven skall även återföras om kontomedel kvarstår efter sjuårsperiodens utgång. Av stor vikt i sammanhanget är också att en återföring i regel medför att den skattskyldige skall taxeras för ett särskilt 30-procentigt tillägg. För skattskyldiga med hög marginalskatt kan således ett kontouttag som inte kombineras med ett tillåtet ianspråktagande medföra en skattebelastning som överstiger det uttagna beloppet.

För att en allmän investeringsreserv skall få tas i anspråk under den spärrade perioden, dvs innan två år förflutit från utgången av det år då inbetalning skett, krävs ett särskilt beslut (frisläpp) av regeringen eller AMS. Beslut om frisläpp av spärrade reserver får omfatta endast den tid och skall förses med de villkor i övrigt som läget på arbetsmarknaden påkallar. Efter den spärrade periodens utgång får reserven utan särskilt medgivande tas i anspråk för tillåtna ändamål.

De särskilda problemen inom det yrkesmässiga fisket har ansetts motivera att investeringsreserven får utnyttjas för investeringar även under de första åren efter avsättningen. Någon spärrad period finns alltså inte i dessa fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

Med yrkesmässigt fiske avses fiske som bedrivs av den som har licens för yrkesfiske eller som är medlem i fiskelag som har sådan licens.

Den allmänna investeringsreserven får tas i anspråk för i stort sett samma ändamål som investeringsfonderna. Fråga kan exempelvis vara om avskrivning av byggnader, maskiner och andra anläggningstillgångar, reparation och underhåll av byggnader och fartyg samt kostnader för att främja skogsbruk. I likhet med vad som gäller beträffande fonderna får reserven tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen. En egenföretagare som gjort avsättning till investeringsreserv i ett bokslut för år 1 kan således inte utnyttja reserven för avskrivning av exempelvis en maskin som levererats under nämnda år.

Har en investeringsreserv tagits i anspråk på korrekt sätt, dvs under tillåten tid och för tillåtet ändamål, utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får de utgifter för vilka reserven tagits i anspråk inte dras av som driftkostnad. I de fall då reserven utnyttjats för avskrivningar av anläggningstillgångar skall som anskaffningsvärde på tillgångarna räknas endast den del av utgiften som inte täckts av reserven. Investeringsreservsystemet överensstämmer således med fondsystemet på denna punkt.

Som nämnts i det föregående skall investeringsreserven återföras till beskattning om medel tagits ut från investeringskonto utan att motsvarande del av reserven tagits i anspråk på tillåtet sätt. Återföringen skall också äga rum om förvärvskällan överlåtits eller verksamheten upphört eller om kontomedlen överlåtits eller pantsatts. Även i vissa andra fall skall det till reserven avsatta beloppet tas upp till beskattning, t ex om den skattskyldige flyttat utomlands eller andel i handelsbolag, som gjort avsättning, överlåtits till juridisk person.

I samband med återföring av investeringsreserv skall den skattskyldige i regel som skattepliktig intäkt ta upp ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet. Även här finns emellertid en undantagsregel för yrkesfiskare. En yrkesfiskare som tar ut medel från investeringskonto undgår — även om någon investering inte genomförts — tillägg om intäkten av yrkesmässigt fiske under uttagsåret understiger motsvarande intäkt under något av de två närmast föregående beskattningsåren. Innebörden av denna regel är att en fiskare i praktiken kan utnyttja investeringsreserven som ett skogskonto, dvs enbart i skatteutjämnande syfte. För yrkesfiskare kan därför reserverna sägas utgöra en kombination av skogskonto och frisläppta investeringsfonder.

Dödsbo påförs 30-procentigt tillägg endast om det är dödsboet som gjort avsättningen till investeringsreserv (sådan avsättning tillåts bara om dödsfallet skett under avsättningsåret) eller om återföringen föranleds av omständighet som inträffat före dödsfallet. RSV kan, om synnerliga skäl föreligger, medge befrielse helt eller delvis från särskilt tillägg. Mot sådant beslut får talan inte föras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

3.4 Upphovsmannakonto

Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto kan betecknas som en skogskontolag för kulturarbetare. Principen är att den skattskyldige får uppskov för ett belopp som betalas in på särskilt bankkonto (upphovsmannakonto) och att beskattning sker när pengarna tas ut.

Det av företagsskatteberedningen föreslagna upphovsmannasystemet var försett med ganska rigorösa villkor rörande bl a upphovsmannainkomstens storlek absolut sett och i förhållande till andra inkomster. I propositionen skedde en viss uppmjukning av dessa villkor vilket även medfört att bestämmelserna blivit något lättare att förstå och tillämpa. De av regeringen föreslagna uppskovsreglerna, vilka godtogs utan ändringar av riksdagen, innebär i huvudsak följande.

Uppskov kan medges endast beträffande sådan intäkt av rörelse som tillkommit fysisk person i dennes egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Fråga kan exempelvis vara om intäkter vid försäljning av konstverk eller royalty på grund av yrkesmässigt författarskap. Intäkter av nu nämnt slag kallas upphovsmannaintäkter. Uppskov kan inte medges om den skattskyldige avlidit under beskattningsåret och inte heller för intäkter som den skattskyldige uppbär i egenskap av delägare i handelsbolag eller dödsbo. Lägsta uppskovsbelopp är 10 000 kr.

I likhet med vad som gäller beträffande skogskonto medges uppskov endast för den del av uppskovsintäkten som betalas in på särskilt bankkonto (upphovsmannakonto). Som förutsättning för uppskov gäller vidare bl a att den skattskyldiges sammanlagda upphovsmannaintäkter under beskattningsåret med minst 50 % överstiger motsvarande intäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren. Bedömningen av om ökningen är tillräckligt stor sker således på bruttobasis, dvs utan att hänsyn tas till kostnader för intäkternas förvärvande.

Uppskov kan för visst beskattningsår medges med högst två tredjedelar av den vid statliga taxeringen beräknade nettointäkten av förvärvskällan före uppskov och före schablonavdrag för egenavgifter. Uppskovet får vidare inte föranleda att nettointäkten efter uppskovet men före schablonavdraget kommer att understiga 30 000 kr. Eventuella inkomster av andra förvärvskällor än den i vilken upphovsmannaintäkten ingår beaktas inte alls. Det förhållandet att en kulturarbetare vid sidan av upphovsmannaintäkterna haft exempelvis höga tjänsteinkomster eller betydande underskott av fastighet påverkar alltså inte möjligheten till uppskov. Förekomsten av stora över- eller underskott i annan verksamhet kan emellertid givetvis påverka behovet för kulturarbetaren att utnyttja uppskovsreglerna.

Belopp som betalats in på upphovsmannakonto får, i likhet med vad som gäller beträffande allmänt investeringskonto, betalas ut till den skattskyldige

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

först sedan taxeringsnämndsarbetet avslutats, dvs tidigast i december månad taxeringsåret. Från denna tidpunkt till dess fem år förflutit från utgången av inbetalningsåret kan den skattskyldige — med den begränsningen att minsta deluttag är 1 000 kr — själv avgöra i vad mån ha vill ta ut medel från kontot. Sedan femårsperioden gått till ända skall banken under alla omständigheter betala tillbaka kvarvarande kontomedel. Belopp som betalas ut från kontot skall, oavsett om uttaget skett frivilligt eller inte, tas upp som intäkt av rörelse. Detsamma gäller ränta på kontomedlen. Det återbetalade beloppet anses inte som upphovsmannaintäkt och kan därför inte läggas till grund för ett nytt uppskov.

Överlåter eller pantsätter den skattskyldige kontomedel skall det innestående beloppet omedelbart tas upp som intäkt av rörelse. Detsamma gäller om medlen genom bodelning tillfallit den skattskyldiges make eller om den skattskyldige flyttat utomlands. Inte heller denna rörelseintäkt anses som upphovsmannaintäkt.

3.5 Särskilda regler beträffande lagernedskrivning m m

I samband med den allmänna omprövningen av reglerna för bildande av obeskattade krediter har vissa bestämmelser i anvisningarna till 41 § KL setts över. Rent redaktionellt har detta medfört att den nuvarande punkten 1 av anvisningarna till 41 § KL delats upp på tre anvisningspunkter. Som en konsekvens av detta har de nuvarande punkterna 2 och 3 döpts om till punkterna 4 resp. 5. I den nya punkt 1 anges hur det bokförda resultatet, dvs den i företagets årsbokslut redovisade vinsten eller förlusten, skall justeras med hänsyn till förekomsten av skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader o d. I denna anvisningspunkt föreskrivs vidare vad som skall hända om den i bokslutet gjorda periodiseringen av inkomster och utgifter inte överensstämmer med motsvarande skatterättsliga principer.

De generella reglerna om lagernedskrivning har tagits in i punkt 2. I denna anvisningspunkt finns också regler om kontraktsnedskrivning och om att utrymmet för nedskrivning skall minska med 15 procentenheter om den skattskyldige eller något denne närstående företag utnyttjat rätten till lönebaserad reservering (resultatutjämningsfond). I punkt 3 har slutligen samlats de särskilda nedskrivningsregler som skall tillämpas i fråga om lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar.

Den materiella översynen av reglerna i anvisningarna till 41 § KL ha berört sex olika områden. I det följande behandlas varje område för sig.

3.5.1 Begreppet inneliggande lager

I skatteprocesser uppkommer inte sällan fråga om vid vilken tidpunkt en säljare av visst varuparti går miste om rätten att utnyttja de sålda varorna som underlag för nedskrivning och vid vilken tidpunkt nedskrivningsrätten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

övergår på köparen. Säljaren har normalt ett intresse av att behålla nedskrivningsrätten så länge som möjligt medan köparen snabbt vill kunna använda sig av de generella nedskrivningsreglerna. Motsvarande problematik kan förekomma vid överlåtelse av maskiner och andra inventarier.

Av det anförda följer att det ofta är viktigt för en skattskyldig att räknas som ''skattemässig'' ägare till viss egendom. Innebörden av detta skattemässiga äganderättsbegrepp är emellertid i vissa hänseenden oklart. Önskemål har framförts om preciseringar men också om att detta begrepp skall ges ett delvis annat innehåll än det allmänt tillämpade civilrättsliga äganderättsbegreppet.

I propositionen anför budgetministern att det inte är 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. Budgetministern delar därför företagsskatteberedningens 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. Enligt budgetministern innebär detta inte någon ändring i nuvarande praxis. Någon uttrycklig bestämmelse om att säljarens nedskrivningsrätt upphör vid leveransen och att köparens nedskrivningsrätt uppkommer vid samma tidpunkt ansågs därför inte behövas. Budgetministern erinrade emellertid om att beredningen, bl a som en konsekvens av sitt ställningstagande vad gäller leveranstidpunktens betydelse, föreslagit att punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL skulle 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. Budgetministern delade beredningens uppfattning att en regel av detta innehåll minskade risken för att en säljare redovisar varken de sålda varorna eller fordringen som tillgång i sitt bokslut. Riksdagen anslöt sig till budgetministerns bedömning.

3.5.2 Förbrukningsmaterial och förrådsartiklar

Behandlingen av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar är ett besvärligt kapitel inom skatterätten. Somliga menar att tillgångar av detta slag skall behandlas som lager medan andra hävdar att tillgångarna har karaktär av inventarier. De som går på inventarielinjen kan emellertid sinsemellan vara oense om t ex en förrådsartikel skall behandlas som korttidsinventarium med omedelbar avdragsrätt eller om de vanliga avskrivningsreglerna är tillämpliga.

Den nu genomförda lagstiftningen bringar föga ljus på detta område. Budgetministern anför att det bör ankomma på RSV att — inom ramen för det nuvarande regelsystemet — vid behov utarbeta anvisningar i ämnet.

3.5.3 Bokslutslager

Företagsskatteberedningen föreslog att de generella reglerna för lagernedskrivning inte skulle få tillämpas i två speciella situationer. Beredningen syf-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

tade i första hand på det fallet då det var underförstått att den som levererat visst varuparti skulle — direkt eller genom förmedling av annan — återköpa partier efter balansdagen. Det andra fallet gällde förvärv av s k rörelsefrämmande lager av rå- eller stapelvaror.

I den nya lagstiftningen har de två föreslagna reglerna förts samman till en regel. Sålunda föreskrivs 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 får varorna inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter inkuransavdrag. En lägre värdering godtas dock om den skattskyldige visar att detta är motiverat med hänsyn till risken för prisfall.

3.5.4 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 företagsskatteberedningen 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 har ett företag kunnat 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 föreslog därför att lagrets värde vid beskattningsårets utgång skulle, såvida ett företag tillämpade supplementärregel I, ökas med värdet av eventuella lagertillgångar som avyttrats till ett närstående företag.

Budgetministern delade uppfattningen att rätten att värdera varulager borde prövas på koncernnivå. Principen borde således vara att antingen skall inget eller också skall samtliga koncernföretag utnyttja supplementärregeln. Denna enhetsprincip måste dock enligt budgetministern modifieras i två hänseenden. Hänsyn torde för det första tas till att intressegemenskap kunde förekomma trots att de skattskyldiga inte tillhör samma koncern. Aktierna i två aktiebolag kunde exempelvis innehas av en och samma fysiska person. Även denna och liknande former av intressegemenskap borde omfattas av enhetsprincipen. Å andra sidan behövde inte det förhållandet att ett koncernföretag — men inte det andra — utnyttjar supplementärregeln med nödvändighet innebära att koncernen fick en obehörig skattelättnad. Någon omotiverad skatteförmån uppnåddes t ex inte om det inte förelåg något som helst samband mellan de båda företagens verksamheter.

Av nu angivna skäl gäller enligt den nya lagstiftningen att en skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder, får

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

utnyttja supplementärregel I endast under förutsättning att regeln tillämpas av samtliga skattskyldiga som tillhör gruppen. Denna enhetliga princip tillämpas dock 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. Vid bedömningen av om ett formellt fristående företags utnyttjande av supplementärregel I hindrar den skattskyldige att använda samma regel har således använts samma teknik som vid prövningen av om ett annat företags avsättning till resultatutjämningsfond skall begränsa den skattskyldiges möjligheter till lagernedskrivning.

3.5.5 Märkt virke och avverkningsrätter

I samband med omläggningen av skogsbeskattningen (jfr Gustaf Sandströms artikel i nästa nummer) framfördes önskemål om att sågverk och andra uppköpare av avverkningsrätter skulle få skriva ned värdet av en avverkningsrätt enligt de allmänna nedskrivningsreglerna. Dessa önskemål redovisades i företagsskattepropositionen men ledde inte till någon ändring av nedskrivningsreglerna. Budgetministern konstaterade till en början att det saknades anledning att ändra reglerna för nedskrivning av märkt (avverkat) virke. Kan sådant virke inte tas i anspråk för säljarens (skogsägarens) skulder syntes det enligt budgetministern 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 ansågs inte heller erforderlig. En allmän nedskrivningsrätt på rotposter bedömdes nämligen kunna ge upphov till transaktioner av skatteflyktskaraktär. Budgetministerns slutsats var att nedskrivning av rätt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt liksom hittills borde komma i fråga endast om köparen kunde visa att ett prisfall inträffat eller att det förelåg risk för prisfall.

3.5.6 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 höjning av prisnivån, träffas av beskattning. Detta sker i samband med avyttringen av lagertillgångarna. Beträffande lager av djur i jordbruk kan emellertid värdetillväxten f n beskattas successivt även om djuren inte säljs. Detta beror på att lagervärderingen sker med utgångspunkt i de genomsnittspriser som årligen fastställs av RSV (punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Budgetministern anslöt sig till uppfattningen att den beskrivna skatteeffekten — bland lantbrukare betecknad som koskatten — i viss utsträckning kunde leda till ett resultat som stred mot allmänt vedertagna principer. I propositionen föreslogs därför att anknytningen till djurens marknadspris skulle slopas och att värdena i stället skulle baseras på den genomsnittliga produk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

tionskostnaden för olika slag av djur. Budgetministern framhöll att denna värdering borde baseras på det kostnadsläge — uttryckt i nominella termer — som gällt under den tid då djuren fötts upp.

I fråga om särskilt dyrbara avelsdjur gäller enligt den nya lagstiftningen att utgångspunkten för nedskrivningen är det lägsta av anskaffningsvärdet och det allmänna saluvärdet. De nya värderingsreglerna är tillämpliga även beträffande renskötselrörelse.

4 Ikraftträdande

4.1 Avsättning till resultatutjämningsfond

Samtliga här berörda ändringar i KL skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering. För skattskyldiga vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår innebär detta att avsättning till resultatutjämningsfond får göras första gången i bokslut per den 31 december 1980.

4.2 Lagen om allmän investeringsfond

Övergångsbestämmelserna bygger på principen att den nya investeringsfondslagen skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering och att 1955 års lag skall upphöra att gälla med utgången av 1980 års taxering. Särskilda övergångsbestämmelser har emellertid ansetts nödvändiga för att underlätta och påskynda avvecklingen av äldre fonder, dvs fonder enligt 1955 och 1947 års lagstiftning.

Mot denna bakgrund föreskrivs att kvarvarande fonder enligt 1947 års förordning om investeringsfonder — sammanlagt torde ett drygt hundratal företag ha sådana fonder — skall tvångsvis återföras till beskattning. Återföringen skall ske 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 kommer enligt uttalande i propositionen att generellt bifallas.

Avsättning till allmän investeringsfond kan, som nyss nämnts, göras i bokslut till ledning för 1981 och senare års taxeringar. Företagen kan i sådant bokslut även ha fondavsättningar enligt 1955 års lagstiftning. Av administrativa skäl skall sådana investeringsfonder utnyttjas i första hand. Utbetalning enligt 8 och 9 §§ den nya lagen får därför inte ske till företag som har belopp innestående på riksbankskonto enligt 1955 års lag.

Enligt övergångsbestämmelserna kan vidare reglerna om tillståndsgivning och investeringsavdrag tillämpas på äldre fonder redan fr o m den dag då den nya lagen formellt träder i kraft. Den omständigheten att en ansökan avser en äldre fond har inte heller ansetts utgöra något hinder mot att fonden får användas för samtliga ändamål som är tillåtna enligt den nya lagen. Detta inne-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

bär att regeringen (AMS) redan nu har möjlighet att basera tillståndsgivningen på den nya lagstiftningen.

4.3 Allmän investeringsreserv och upphovsmannakonto

Såväl lagen om allmän investeringsreserv som lagen om upphovsmannakonto får tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1980. Av detta följer att redan innevarande års inkomster kan ge avsättnings- resp. uppskovsrätt.

4.4 Översynen av lagernedskrivningsreglerna

I likhet med övriga ändringar i KL skall de nya reglerna i anvisningarna till 41 § KL tillämpas fr o m 1981 års taxering.

5 Fortsatt lagstiftnings- och utredningsarbete

I ett avslutande avsnitt i propositionen lämnar budgetministern vissa synpunkter på det fortsatta lagstiftnings- och utredningsarbetet. Av dessa uttalanden kan utläsas att regeringen har som ambition att ta upp beredningens förslag rörande avskrivning av inventarier och byggnader i en proposition till riksdagen under våren 1980. I samma proposition torde också bestämmelserna om byggnadsrörelse, tomtrörelse och handel med fastigheter komma att behandlas.

Inom andra områden finns det, anför budgetministern, behov av att låta eventuellt lagstiftningsarbete föregås av ytterligare utredningsarbete. Ett sådant område där en utredning redan aviserats är kulturarbetarnas ställning inom skatte- och avgiftssystemet. Inom ramen för detta arbete bör enligt budgetministern även uppfinnarnas särskilda problem granskas.

Vad gäller företagsskatteberedningens förslag om slopande av den kommunala taxeringen av aktiebolag och andra juridiska personer anför budgetministern att förslaget inte kan tas förrän de många tekniska och administrativa konsekvenserna har blivit ytterligare belysta. Ett sådant arbete har påbörjats inom budgetdepartementet och kommer att bedrivas i samråd med berörda myndigheter.

I samband med den s k småföretagarpropositionen (prop. 1977/78:40, bil. 3) uttalades att förslaget inte skulle ses som en definitiv lösning utan att frågan om kapitalbeskattningen av småföretagens ägare borde utredas ytterligare. Vid remissbehandlingen av företagsskatteberedningens slutbetänkande har vidare kritik riktats mot vissa av de s k stoppreglerna och andra särskilda beskattningsregler för fåmansföretag som infördes i början av år 1976. Mot bl a denna bakgrund bör enligt budgetministern frågor som rör de mindre och de fåmansägda företagens beskattning bli föremål för en samlad översyn.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52

Ytterligare frågor som skall utredas är 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. Budgetministern erinrar vidare om att det både vid remissbehandlingen och nyligen i riksdagen (Kockumsfallet) väckts frågor som rör företagens möjligheter att utnyttja förlustavdrag efter ägarskifte. En annan aktuell fråga är enligt budgetministern behandlingen av sådana s k utvecklingsbolag som redan har bildats eller planeras på olika orter för att bl a stimulera etableringen av nya företag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:52