

Bruttobeskattningen — fortfarande aktuell

AV PROFESSOR LEIF MUTÉN

En viktig diskussionspunkt för den sittande allmänna skatteberedningen är det främst från LO-håll framförda förslaget om en omläggning av företagsbeskattningen från en skatt på nettovinst till någon form av bruttoskatt. Den diskussion, som nu i snart ett decennium förts i denna fråga, har inte lett till en klarare definition av vad man avser med dessa förslag. Man kan likväl hoppas, att bruttobeskattningsdiskussionen inom inte alltför lång tid skall berikas med ett konkret förslag, som kan samla reformens förfäktare och ge deras kritiker möjlighet att koncentrera sina studier.

Det är främst två frågor, som måste besvaras, innan ett förslag till bruttobeskattningsreform kan bedömas. För det första måste man veta, vilken "företagsbeskattning" det gäller att ersätta. Är det frågan om att avlösa aktiebolagsbeskattningen enbart, eller gäller reformen också enskilda företag, vilkas vinster nu beskattas med personlig inkomstskatt hos ägarna? För det andra måste man veta, hur bruttobeskattningen skall gestaltas. Skall den läggas på bruttointäkter eller skall den läggas på kostnader, eller är meningen att ta endast en del av intäkterna eller av kostnaderna? I diskussionen har variationerna härvidlag varit mycket stora.

Vilken skatt skall ersättas?

Är det frågan om att helt eller delvis byta ut enbart aktiebolagsskatten mot en bruttoskatt i någon form, kan detta förslag bedömas olika, beroende på i hur hög grad man anser aktiebolagsskatten integrerad med den personliga inkomstskatten. Det finns åtskilliga som menar, att aktiebolags-

skatten i själva verket till stor del övervältas på främst köparna av aktiebolagens produkter, men kanske också på dem, som levererar varor eller tjänster till aktiebolagen. Aktiebolagsskatten blir på det sättet ett slags andra omsättningsskatt. Att byta den mot en bruttoskatt skulle inte möta betänkligheter från synpunkten av inkomstskattens funktion, eftersom aktiebolagsskatten och den personliga inkomstskatten i detta avseende har helt olika verkningar.

Men det finns andra som menar, att aktiebolagsskatten inte kan övervältras i någon mer väsentlig utsträckning. De finner, att bolagsskatten i själva verket främst skall ses i samband med den personliga inkomstskatten. Sparandet inom bolag måste beskattas, när sparad inkomst utanför bolag beläggs med inkomstskatt. Aktiebolagsformens juridiska fördelar, de gynnsamma bestämmelserna för behandling av långa kapitalvinster på aktier, det koncentrerade aktiebolagskapitalets större förtjänstmöjligheter — sådana argument har anförts som ett slags rationaliserande försvar också för den, historiskt sett, krasst statsfinansiellt grundade dubbelbeskattningen av aktiebolags utdelade vinster. En sammanvägning av de finansiella villkoren för aktiebolagsföretagande och verksamhet i enskild firma ger knappast intrycket att aktiebolagsskatten, i vart fall inte i sin helhet, skulle vara att betrakta som ett extra tillägg till den personliga inkomstskatten. Frågan om hur integrerade de båda skatterna är med varandra måste ges ett mycket mer nyanserat svar.

En omläggning av aktiebolagsskatten till en bruttobeskattning av något slag måste

prövas från denna synpunkt. Anser man det skäligt, att aktiebolagsskatten för flertalet småbolag inte spelar någon roll, därför att vinsten tas ut som lön till företagen o.d., måste man tveka inför en bruttoskattereform, som skulle ge dessa bolag väsentligt ökad skatt — om de inte ändrar sina redovisningsprinciper. Och finner man att skatten på outdelad vinst är en skatt på sparande, måste man fråga sig, om en bruttoskattereform enbart för bolagen är det rätta sättet att behandla frågan, så länge enskilda rörelseidkare får betala inkomstskatt för sin sparade rörelseinkomst.

Samordningen mellan aktiebolag och enskilda firmor måste beaktas också från den synpunkten, att konkurrensförutsättningarna bör hållas någorlunda jämförbara. Den nuvarande nettovinstbeskattningen är såtillvida konkurrensneutral, som en marginalkostnadsberäkning i princip utfaller lika, oavsett vilken företagsform det kalkylerande företaget har. Nettovinstbeskattningen ingår i princip inte i en marginell kalkyl. I varje fall gäller detta på kort sikt. I en långsiktscalkyl, där kapitalanskaffningskostnaderna kommer in, blir förhållandena mer komplicerade. Ersätter man nu nettovinstbeskattningen med bruttobeskattning för en typ av företag, nämligen aktiebolagen, skulle detta kunna betyda, att ett aktiebolag med samma marginalkostnad före skatt som en enskild firma inte skulle kunna erbjuda samma pris som denna, eftersom aktiebolagets marginalkostnad skulle höjas med bruttoskattebeloppet.

Vill man å andra sidan övergå till bruttobeskattning även för enskilda firmor, kan den nuvarande progressiva inkomstskattens grundtanke, att skatt skall utgå på hela en persons inkomst, inte längre upprätthållas. Bruttobeskattning och inkomstskattefrihet för företagare låter sig dåligt förena med skatt på all inkomst för löntagare, fastig-

hetsägare och sparare i bank och värdepapper.

Hur kan bruttoskatten utformas?

Det sagda gäller generellt för varje form av bruttoskatt, eftersom det i själva idén med en bruttoskatt ligger, att den skall utgå utan hänsyn till nettovinsten. Den grundläggande tankegången bakom förslagen till en bruttoskatt är nämligen, att den hittillsvarande nettovinstbeskattningen på ett olyckligt sätt hämmar de vinstgivande — man hör, synonymt använda, också ord som framgångsrika, välskötta osv. — företagens växt, samtidigt som de icke vinstgivande företagen konserveras genom att de slipper undan att via nettovinstbeskattningen bidra till de samhällliga kostnader, som företagens verksamhet förorsakar eller som företagen i varje fall alla borde vara med om att betala.

Denna utgångspunkt är naturligtvis inte odiskutabel. Tvärtom finner åtskilliga en fördel i skattelättnaden för företag med dålig eller ingen vinst. Man menar, att stabiliteten i näringslivet främjas av att det allmänna, som den store fordringsägaren, visar skonsamhet i tillfälliga nedgångstider. Andra anser, att ett företags redovisade vinst inte alltid är måttet på hur välskött det är. Den synpunkten gäller kanske framför allt de familjeföretag, som genom lön till ägaren etc. är i stånd att klara sig undan dubbelbeskattningen, och likaså t.ex. producentkooperativa och liknande företag, som ofta inte alls är ute efter att maximera sin egen vinst utan i stället delägnas. Det sägs även, att om det också skulle vara angeläget att på litet sikt röja de livsodugliga företagen ur vägen, behöver det inte nödvändigtvis vara ett önskemål att det skall ske snabbt. Alltför häftiga omställningar leder till oro på arbetsmarknaden och kanske samhällliga förluster av mycket större betydelse än några års skattebortfall före

en skonsamt genomförd, slutlig likvidering. Även förespråkarna för en bruttoskatt är i regel angelägna om att reformen kombineras med åtgärder för en effektivare arbetsmarknadspolitik.

Nettovinstbeskattningens enligt många åsikt oekonomiska effekt på företagen, har motiverat, att bruttobeskattningen i första hand skisserats som en skatt på företagets kostnader eller utgifter. Med en sådan skatt skulle man vinna, att slagordet "Sträng betalar" kunde förlora sin hittillsvarande giltighet och företagen fostras till ett mera sparsamt leverne. Men förslag har inte heller saknats att lägga skatten på företagets bruttointäkter, ehuru en sådan skatt inte skulle ha samma direkt kostnadsfientliga karaktär.

Ett studium av verkningarna av dessa generella skatteformer ger vid handen, att man skulle kunna sätta ner de nuvarande bolagsskattesatserna till en bråkdel, c:a 2 %, om den nuvarande bolagsstrukturen och redovisningsmetoden bibehålles men en generell bruttoskatt infördes. Denna nedläggning skulle emellertid få högst olikartad effekt på olika typer av företag. Företag med liten redovisad vinst i förhållande till omsättningen skulle få vidkännas en enorm skatthöjning, samtidigt som företag med höga vinstmarginaler skulle gynnas. Småföretag med liten redovisad bolagsvinst skulle få höjda skatter, medan storföretag utan möjligheter att överföra sin vinst till aktieägarna via löner, tantièmeersättningar etc. skulle gynnas.

Utan tvivel skulle bruttoskatten få en rensande effekt på företag, som kan existera endast tack vare skattefriheten för de vinstlösa. Men även den, som skulle hälsa en sådan utveckling med glädje, hesiterar inför perspektivet att klämma åt lågmarginalföretagen. Det kan för den produktionsglade företagaren inte vara någon glädje att från sin skatteexpert få höra, att det

blir lönsammare att låta priset gå i topp och sälja mindre, än att sänka marginalerna och vidga marknaden. Monopolkontrollen skulle särskilt vid en skatt på företagets kostnader sannolikt få mer att göra, därför att frestelsen till prisskyddande samverkan skulle bli större än nu.

Det har tidigare antytts, att många anser den nuvarande aktiebolagsskatten till väsentlig del kunna övervältras. Huru skulle det bli med bruttoskatten i det hänseendet? Beträffande de generella formerna kan man utgå från att övervältringsförhållandena skulle variera i mycket hög grad. I själva verket skulle en skatt på bruttointäkterna inte skilja sig från den form av omsättningsskatt, kaskadskatt, som bl.a. tyskarna med sådan möda försöker att få avskaffad. Den belastning, som vilar på en vara i konsumentledet, varierar vid en sådan skatt med antalet produktionsled. Kringgående av grossistledet skulle innebära, att en omgång bruttoskatt fölle bort. Integrerad industriell produktion skulle gynnas, underleverantörsystemet missgynnas. Vissa företag skulle kunna övervältra mer än skatten, andra skulle själva få bära den eller kanske helt slås ut.

Betänkligheter av detta slag har lett till tanken på en modifikation av bruttoskatten. Utgår man från en skatt på kostnader, kan man ändra den till att avse endast kostnader av vissa slag och då närmast sådana, vilka inte innefattar någon beskattning i föregående led. Går man tillräckligt långt, kan man stå kvar med en skatt på i stort sett endast löner och finansieringskostnader. Samma operation med en bruttoskatt på företagets intäkter leder fram till den "förädlade" omsättningsskatt, som vi känner under namn av förädlingsvärdeskatt, främst från Frankrike, där *la taxe sur la valeur ajoutée* har blivit en hörnsten i skattesystemet. En sådan skatt blir, om man så vill, att beteckna som en skatt på vinsten

plus vissa kostnader, främst för löner och räntor.

En sådan skatt, vars kaskadeffekt effektivt tagits bort, kan från övervältringssynpunkt jämföras med en omsättningsskatt i ett led. Men fortfarande skulle en övervältringssvårighet av särskilt för vårt lands näringsliv utomordentlig vikt stå kvar, nämligen svårigheten att åstadkomma en likformig belastning av exportindustrin samt hemmamarknadsindustrin med importkonkurrens å ena sidan, den rena hemmamarknadsindustrin utan utländsk konkurrens å den andra.

Bruttoskatten och utrikeshandeln

Denna svårighet skulle inte behöva bekymra skattelagstiftaren, om skattestrukturen vore likartad i alla jämförbara länder, främst inom den europeiska gemenskap vi tillhör och den vi kan komma att ansluta oss till. Men så är dessvärre inte fallet. I själva verket är den regel, som kommit att utformas i internationell praxis och internationella samordningsavtal, främst inom EEC, sådan, att skatter av denna typ lyfts av vid gränserna och läggs på i konsumtionslandet.

Man kan mycket diskutera lämpligheten av en sådan anordning. Särskilt om man räknar med att skillnaden i övervältringshänseende mellan en vinstskatt och någon form av bruttoskatt inte är absolut utan endast relativ, kan man finna det irrationellt att inte all beskattning påläggs i produktionslandet. En sådan lösning skulle ju också bidra till en friare gränshandel än den som med nuvarande system är möjlig. Men Sverige kan inte ensamt ändra på ett system, som redan fått fast fot. Vi kan inte i längden demonstrera genom att avstå från att införa restitutioner på exportvaror och kompenserande avgifter på importvaror, när våra viktigaste handelspartners har detta system. Det skulle vara ogynnsamt för

vårt handelspolitiska läge, om en i Frankrike konsumerad, svensk vara skulle behöva bära både svensk bruttoskatt och fransk förädlingsvärdeskatt, samtidigt som en fransk vara konsumerad i Sverige skulle vara fritagen från den franska förädlingsvärdeskatten och här kunna säljas fri från svensk bruttoskatt.

Det kan naturligtvis anmärkas, att detta i praktiken är det system vi nu har, eftersom inkomstskatteandelen av den totala skatten i Sverige är relativt hög, och inkomstskatt i praxis inte restitueras vid gränserna eller kompenseras vid import. I samma mån som man anser inkomstskatten utgöra en hämmande faktor för exportindustrins konkurrenskraft, kan man naturligtvis häri se ett argument för en ökad övergång till indirekt beskattning. Men då skall denna också konstrueras så, att den lyfts av vid gränsen. Sker inte detta, gör man sannolikt ont värre. Ty nettovinstbeskattningens konstruktion är sådan, att exportindustrin inte behöver räkna med den i sina kalkyler över lägsta acceptabla pris. Men bruttobeskattningen måste alltid komma med i en sådan kalkyl.

Nu säger man på en del håll, att detta inte är något så väsentligt problem, eftersom vi ju redan har en del bruttoskatter. I likhet med åtskilliga andra länder har vi betydande socialavgifter, som kan betraktas som ett slags lönsammeskatt. Vi har energiskatten och vidare den allmänna varuskatten, som visserligen i princip är en enfasskatt som friställer exportvarorna och belastar importvarorna, men som till väsentlig del — man räknar med cirka fjärdedelen av den totala uppbörden — belastar kapitalvaror och därmed blir en skatt på företagets kostnader.

Om detta kan naturligtvis sägas, att fabelns kameldrivare — han som sade ”orkar du det, så orkar du det”, tills ett sista halmstrå knäckte kamelens rygg — bör hållas

borta från finansdepartementet. Det är inte heller samma överhängande problem med lönsummeskatter som med skatter på varor med internationell prissättning, eftersom möjligheten att de förra stannar på arbetskraften i varje fall är större än chansen att t.ex. vår egen energiskatt skulle i högre grad påverka det pris, till vilket oljeleverantörerna är beredda att sälja olja till Sverige. Det är yäl ännu oklart, i vilken mån energiskatten och omsen på kapitalvaror blivit ödesdiger för svenska företag. Att medvetet skärpa denna internationellt ovanliga och handelspolitiskt helt onödiga belastning genom att ytterligare bygga ut kostnadsskatterna på exportproduktionen, måste vara en dumdrstig politik.

Men, säger man nu, om bruttoskatten medför så goda samhällsekonomiska verkningar, att en inflation förhindras och prisnivån stabiliseras, så borde väl detta vara av långt större betydelse för vårt näringslivs konkurrenskraft än de förluster det skulle kunna innebära att inte få exportrestitutioner och importavgifter motsvarande den nya skatten. De som resonerar så, ser bruttoskatten som ett medel att komma åt de likvida företag, vilkas investeringslust i en högkonjunktur inte hämmas nämnvärt av aldrig så höga räntor, och vilkas nettovinstskatter sjunker om de investerar, fast det samhällsekonomiska intresset borde indicera en motsatt regel.

Det förefaller emellertid, som om de erfarenheter vi gjort med investeringsfonder, investeringsavgifter och frivilliga investeringsbegränsningar icke att förglömma, skulle vara tillräckligt goda för att man inte i panik skall vända sig till andra medel. Det är också skillnad på vilken politik man kan följa i en kort period av överkonjunktur och den politik, som framstår som lämplig på längre sikt. Man brukar i det sammanhanget tala om den stora skillnaden i effekt mellan en tillfällig investeringsav-

gift (vars tillfälliga karaktär folk tror på och rättar sig efter) och en permanent sådan avgift, vilken till sin kostnadshöjande verkan är likartad med omsen på kapitalvaror. Bruttoskatten uppfattad som konjunkturpolitiskt medel kan, om dess effekt inte skall avtrubbas, knappast spela en roll annat än som en tillfällig pålaga vid sidan om nettovinstskatten. Man kan mycket riktigt notera, att de förslag till bruttovinstbeskattning, som nu anförs med anspråk på praktisk realism, inte syftar särskilt mycket längre. Meningen synes vara, att man skall kunna variera belastningen efter konjunkturpolitiska behov mellan netto- och bruttoskatt, med tonvikten på den senare i högkonjunktur och den förra i lågkonjunktur.

Reformfrågans läge i dag

Inom allmänna skatteberedningen pågår för närvarande undersökningar om den möjliga konstruktionen och om verkningarna av en sådan beskattning. I det sammanhanget har också en del företag blivit ombedda att komma in med statistiskt material. Undersökningarna av detta är inte slutförda ännu. Det är därför för tidigt att nu ta definitiv ståndpunkt vare sig mot eller för en bruttoskatt i vilken som helst form.

Däremot kan det vara motiverat att peka på vikten av att lagstiftaren vid en eventuell reform tar rimlig hänsyn till näringslivets intressen. De går i detta sammanhang främst ut på en sådan stabilitet i skattesystemet, som möjliggör långsiktig planering. Det krävs också rimliga hänsyn till vår internationella konkurrenskraft och till internationellt gällande kollisionsregler. Vidare är en skälig avvägning av skattebelastningen mellan olika företagsformer och mellan olika kategorier av skattskyldiga ett önskemål som gör sig gällande både för den nuvarande skattens och bruttoskattens del.

15.8.61