Nr 88.

Kungl. Maj:ts nådiga proposition till Riksdagen med förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt; gifven Stockholms slott den 11 mars 1910.

Under åberopande af bifogade utdrag af statsrådsprotokollet öfver finansärenden för denna dag vill Kungl. Maj:t härmed föreslå Riksdagen att antaga närlagda förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

De till ärendet hörande handlingarna skola Riksdagens vederbörande utskott tillhandahållas; och Kungl. Maj:t förblifver Riksdagen med all kungl. nåd och ynnest städse väl bevågen.

Under Hans Maj:ts
Min allernådigste Konungs och Herres sjukdom:

GUSTAF ADOLF.

Carl Swartz.

Förslag

till

Förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

1 KAP.

Allmänna bestämmelser.

1 §.

Till staten erläggas inkomstskatt och förmögenhetsskatt enligt bestämmelserna i denna förordning. Dessa skatter utgå på grund af taxering, som verkställes i den ordning och med ledning af de uppgifter, hvarom särskildt är stadgadt.

2 §.

1 mom. Skattskyldigheten för inkomst enligt denna förordning afser den inkomst, som åtnjutits under det nästföregående kalenderåret eller, då räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars det år, taxeringen sker.

2 mom. Skattskyldigheten för förmögenhet afser likaledes nästföregående år, och skall för taxeringen fastställas värdet af förmögenheten den 31 december nästföregående år eller för fall, som i 1 mom. senast omförmäles, vid utgången af det räkenskapsår, som där är sagdt.

2 KAP.

Om skyldighet att erlägga inkomstskatt.

3 §.

1 mom. Skyldig att erlägga inkomstskatt är:

a) svensk medborgare, som är eller bör vara i riket mantalsskrifven:

för den inkomst, han åtnjutit, vare sig här eller från utrikes ort;

b) svensk medborgare, som icke är eller bör vara i riket mantalsskrifven:

för den inkomst, han härifrån åtnjutit;

c) utlänning:

för inkomst af här belägen fast egendom eller af näring, som här bedrifvits, för härifrån uppburen lön eller pension samt för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å lotter i solidariska bankbolag;

skolande utlänning, som på grund af vistelse här i riket för annat ändamål än idkande af studier är eller bör vara härstädes mantalsskrifven, erlägga inkomstskatt jämväl för annan inkomst, som af honom här förvärfvats eller härifrån åtnjutits, äfvensom för inkomst, som, utifrån införd, af honom här användts.

2 mom. Inkomstskatt erlägges vidare af:

a) inländska aktiebolag, solidariska bankbolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att afstå sin vinst, samfund, stiftelser, verk och inrättningar, föreningar för ekonomisk verksamhet och andra inländska juridiska personer:

för all inkomst, vare sig den förvärfvats här eller utom riket; äfvensom

b) utländska aktiebolag och andra utländska bolag:

för inkomst af här belägen fast egendom eller af näring, som bolaget här bedrifvit, samt för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å lotter i solidariska bankbolag.

4 §.

Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier, som ej äro aktiebolag, taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en hvar motsvarar hans andel af bolagets inkomst.

5 §.

1 mom. Från inkomstskatt frikallas, i den mån här nedan sägs:

a) medlem af konungaätten:

för af staten anvisadt anslag samt för inkomst af kapital;

b) olönad svensk konsul:

för annan inkomst än den, han härifrån åtnjutit;

c) främmande makts härvarande beskickning och konsulat tillhörande person jämte betjäning:

om han icke är svensk medborgare:

för annan inkomst än inkomst af här belägen fast egendom eller af näring, som han här bedrifvit, samt härifrån uppburen lön eller pension; dock att person tillhörande olönadt konsulat icke är frikallad från utgörande af inkomstskatt för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å lotter i solidariska bankbolag;

om han är svensk medborgare:

för den inkomst, han åtnjutit af sin tjänst hos den främmande makten;

d) utlänning eller i utlandet bosatt svensk undersåte, hvilken gifvit eller medverkat vid offentlig föreställning, som afses i förordningen angående bevillningsafgifter för särskilda förmåner och rättigheter den 23 oktober 1908:

för inkomst af föreställning, för hvilken dylik afgift utgjorts eller befrielse från afgift jämlikt förordningens 4 § 10 mom. åtnjutits; samt

e) lappallmogen:

för inkomst af renskötsel.

2 mom. Följande juridiska personer erlägga icke inkomstskatt:

a) staten;

b) landsting, hushållningssällskap, kommuner och andra menigheter;

c) kyrkor, akademier och vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, stipendiefonder, pensionsanstalter, sjuk- och fattigvårdsinrättningar jämte andra fromma stiftelser;

d) allmänna hypoteksbanken, konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan för Sveriges städer och hypoteksföreningar;

e) järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare; samt

f) sparbanker, som afses i lagen den 29 juli 1892, och sådana inländska ränte- och kapitalförsäkringsanstalter, hvilka afse att bereda vinst endast åt insättare.

3 KAP.

Om grunderna för taxering af inkomst.

6 §.

Såsom inkomst enligt denna förordning skola, med undantag och efter afdrag, som här nedan i detta kapitel stadgas, taxeras skattskyldigs samfällda årsintäkter i penningar eller penningars värde, vare sig de härflutit af fast egendom, af kapital eller af arbete.

Förmån af bostad äfvensom hvad skattskyldig för sin och sin familjs räkning direkt tillgodogjort sig från egen jordbruks- eller annan näring eller eljes af förnödenheter och varor, som han fört i handel eller tillverkat, skola följaktligen äfven räknas såsom inkomst.

7 §.

Vid den uppskattning, som för taxeringen äger rum, hänföras:

1:o) till inkomst af *fast egendom:*

a) inkomst, som af ägare, med ägare likställd innehafvare eller brukare åtnjutits under form af hyresfri bostad eller arrende eller hyra;

b) inkomst af å fast egendom här i riket bedrifvet jordbruk med dess binäringar;

c) inkomst af skogsbruk här i riket;

d) inkomst, som förvärfvats genom upplåtelse åt någon af rätt att i visst afseende tillgodogöra sig eller nyttja fast egendom eller del däraf eller genom försäljning af vissa egendomens beståndsdelar, såsom torf, sten, grus, lera o. d.;

e) frälseränta och annan afgäld af fast egendom, därunder inbegripet krono- och kyrkotionde eller ersättning därför, som åtnjutits af patronus ecclesiæ; samt

f) inkomst, som åtnjutits från fast egendom i utlandet;

2:o) till inkomst af *kapital:*

a) ränta af utlånade eller i räntebärande obligationer nedlagda eller hos penningförvaltande verk eller enskilda insatta penningar;

b) utdelning å aktier i inländska aktiebolag eller å lotter i solidariska bankbolag; samt

c) utdelning å aktier i utländska aktiebolag;

3:o) till inkomst af *arbete:*

a) inkomst af tjänst eller pension;

b) inkomst af rörelse eller yrke, så vidt den icke enligt hvad här ofvan är sagdt skall upptagas såsom inkomst af fast egendom;

c) vinster af tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig afyttring af fast eller lös egendom, som förvärfvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljes under mindre än fem år, dock efter afdrag af möjligen liden förlust å andra likartade affärer;

d) all annan skattepliktig intäkt, som ej är att hänföra till inkomst af fast egendom eller af kapital.

8 §.

Såsom inkomst taxeras icke:

hvad som förvärfvats genom giftorätt, arf eller testamente eller i hemföljd, morgongåfva eller fördel af oskiftadt bo eller ock genom gåfva; dock taxeras såsom inkomst periodiskt understöd, därför gifvaren enligt bestämmelserna här nedan i detta kapitel är berättigad till afdrag;

vinst å icke yrkesmässig afyttring af fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock af honom förvärfvats genom köp eller byte och varit i hans ägo, om det är fast egendom, tio år eller därutöfver och eljes fem år eller därutöfver;

hvad som erhållits såsom vinstutdelning å insatser i föreningar för ekonomisk verksamhet;

ersättning för skada till följd af olycksfall i arbete, så ock hvad som eljes på grund af sjuk- eller olycksfallsförsäkring tillfallit den försäkrade eller hans stärbhus;

kapital, som på grund af lif- eller kapitalförsäkring tillfallit den försäkrade eller hans stärbhus.

9 §.

Vid uppskattning af inkomst ur inkomstkälla, som i 7 § omförmäles, må afdrag ske för alla utgifter för inkomstens förvärfvande och bibehållande, såsom

arrende- eller hyresafgift;

frälseränta och annan afgäld, som det ålegat någon att utgöra såsom ägare af fast egendom;

utgifter för fast egendoms brukande och skötsel samt för underhåll af fastighet och inventarier;

aflöning, kost och öfriga utgifter för de i skattskyldigs verksamhet använda biträden och arbetare;

kontors- och andra förvaltningskostnader; äfvensom

kostnad för utöfning af vetenskap, konst eller handaslöjd;

så ock för afgifter till pensions-, änke- och pupill-, understöds- eller annan sådan kassa, i hvilken det ålegat någon på grund af hans tjänst att vara delägare.

För värdeminskning å byggnader, grufvor, inventarier och annan dylik egendom, som användts i skattskyldigs näring, må afdrag ske i den ordning, som angifves i de vid denna förordning fogade särskilda anvisningarna.

10 §.

Skattskyldig äge vidare rätt till afdrag för:

ränta å gäld;

undantagsförmåner och hvad som eljes utgifvits på grund af åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgifva visst belopp i penningar eller varor;

sådan förlust å skattskyldigs verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust; samt

försäkringspremier och andra afgifter, som utbetalats för den skattskyldiges eller hans hustrus lif-, kapital-, lifränte-, olycksfalls- eller sjukförsäkring äfvensom för pupillförsäkring, dock högst 200 kronor.

Svensk medborgare, som icke är i riket mantalsskrifven, äfvensom utlänning är ej berättigad till afdrag för försäkringspremier samt äge åtnjuta annat afdrag, hvarom här är fråga, endast för så vidt afdraget hänför sig till inkomst, för hvilken skatt skall här erläggas, eller verksamhet, som här utöfvats.

11 §.

Vid taxering af inkomst må afdrag icke ske:

för den skattskyldiges utskylder samt hans lefnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däri inbegripet hvad den skattskyldige till annan utbetalat såsom bidrag till dennes undervisning eller uppfostran eller eljes på grund af lagligen åliggande försörjningsplikt eller hvad han till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar utgifvit;

för ränta å den skattskyldiges eget, i hans fasta egendom eller näring nedlagda kapital;

för hvad som användes till fast egendoms förbättring, tillökning af inventarier eller kapitalafbetalning å skuld.

Har förening, som sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må afdrag för dylik utdelning icke äga rum, där ej utdelningen skett i omedelbart samband med köp eller försäljning, hvarpå utdelningen grundats, hvaremot förening, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, må åtnjuta afdrag för all utdelning, hvarom här sägs, för såvidt den utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda.

4 KAP.

Om skyldighet att erlägga förmögenhetsskatt.

12 §.

Skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt äro:

a) svenska medborgare, som äro eller böra vara i riket mantalsskrifna, samt

b) föreningar och samfund, hvilkas medlemmar icke på grund af medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, äfvensom stiftelser, samtliga dock endast för så vidt de jämlikt 2 kap. äro skyldiga att erlägga inkomstskatt:

för all den förmögenhet, de äga, vare sig här eller å utrikes ort;

c) svenska medborgare, som icke äro eller böra vara i riket mantalsskrifna, samt utlänningar och utländska bolag:

för förmögenhet, som är här i riket nedlagd.

Medlem af konungaätten är frikallad från utgörande af förmögenhetsskatt.

Olönad svensk konsul är skattskyldig allenast för förmögenhet, som är här i riket nedlagd.

5 KAP.

Om grunderna för taxering af förmögenhet.

13 §.

Såsom förmögenhet taxeras skattskyldigs tillgångar, i den mån de öfverstiga hans skulder.

Vid taxeringen skola såsom tillgångar upptagas:

1:o) fast egendom;

2:o) lös egendom, såsom

a) lefvande och döda inventarier;

b) grufvor, fartyg;

c) råämnen, varor och dylik lös egendom;

d) penningar, aktier, lotter i solidariska bankbolag, andelar i bolag, föreningar för ekonomisk verksamhet och rederier, som ej äro aktiebolag, fordringar, obligationer och andra värdepapper;

e) patent- och förlagsrätter;

f) rätt till skogsafverkning å annans mark samt rätt till stenbrott eller därmed jämförlig rätt att i visst afseende tillgodogöra sig annans fasta egendom;

g) tomträtt äfvensom besittningsrätt till fast egendom, där innehafvaren ej enligt 15 § skall anses såsom ägare, så vida rättigheten är utan vederlag eller mot visst belopp en gång för alla upplåten för innehafvarens lifstid eller för tid, hvaraf vid nästföregående års utgång återstodo minst fem år;

h) rätt till ränta, afkomst af fast egendom eller annan stadigvarande förmån, som icke afses i 2:o) *g*), så vida rättigheten är förhandenvarande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades lifstid eller för tid, hvaraf vid nästföregående års utgång återstodo minst fem år.

Såsom tillgångar skola icke upptagas:

möbler, husgeråd, smycken och andra lösören, som äro afsedda för skattskyldigs och hans familjs personliga bruk;

konstverk, bok-, konst- och därmed jämförliga samlingar, så framt ej ägaren med dem drifver handel eller yrkesmässigt håller dem för allmänheten tillgängliga;

kapitalvärdet af undantagsförmåner och pension äfvensom af annan förmån, hvilken åtnjutes på grund af ett förutvarande tjänsteförhållande;

rätt till ränta, afkomst eller förmån, som är bestämd att tillgodonjutas för den berättigades lifstid, där värdet af hvad han årligen må i sådant afseende åtnjuta understiger 1,000 kronor;

rätt till förmögenhet, hvaraf en annan för närvarande åtnjuter afkastningen.

14 §.

Till skuld hänföres kapitalvärdet af förpliktelse, hvilken innefattar skyldighet att för tid, som är beroende af varaktigheten af en eller flera

personers lif, eller för tid, som icke understiger fem år, utgifva visst belopp i penningar eller varor. Enahanda gäller, där förpliktelsen afser upplåtelse för tid, som nu är sagd, af annan förmån, hvilken kan i penningar uppskattas.

Skattskyldig, som i 12 § *c*) sägs, har rätt till afdrag allenast för sådan skuld, som häftar vid hans här i riket nedlagda förmögenhet.

15 §.

I afseende på skyldighet att erlägga förmögenhetsskatt skall såsom *ägare* anses:

a) innehafvare af fideikommissegendom, af jordegendom, hvilken besittes med stadgad åborätt eller är af allmän myndighet eller af stiftelse till begagnande mot lifstidsstädja upplåten, och af sådan ofri tomt, hvarifrån innehafvaren ej må skiljas, så länge han erlägger tomtören eller utan att vederbörlig lösen gifves;

b) efterlefvande make, som på grund af inbördes testamente besitter förmögenhet, så ock den, som på grund af testamente eller annorledes är för sin lifstid berättigad åtnjuta afkastningen af förmögenhet, hvartill äganderätten tillagts hans bröstarfvinge eller bröstarfvinges afkomling.

16 §.

Till grund för uppskattningen af förmögenhet lägges, med iakttagande af här nedan meddelade närmare bestämmelser, saluvärdet af de i förmögenheten ingående tillgångar, som utgöra föremål för taxering.

Fast egendom, frälseränta inbegripen, som nästföregående år varit åsatt taxeringsvärde, upptages till detta värde; dock att, om sådant värde då icke varit åsatt eller omständighet inträffat, som enligt bevillningsförordningen kan under en taxeringsperiod påkalla förändrad värdering, fastigheten upptages till det taxeringsvärde, som under löpande året bestämmes.

Fordran, som ej är förfallen och därå ränta ej skall gäldas före förfallodagen, uppskattas till det belopp, som efter en räntefot af fem för hundra om året utgör fordringens närvarande värde. Detta värde beräknas enligt den vid denna förordning fogade tabellen I. Annan fordran upptages till det belopp, hvarå den lyder. Osäker fordran upptages icke.

Annan för evärldlig tid utgående ränta, afkomst eller förmån än frälseränta uppskattas till tjugu gånger det belopp, hvartill den uppgått nästföregående år.

Kapitalvärdet af på lifstid eller viss tid utgående ränta, afkomst eller förmån uppskattas efter det belopp, rättigheten motsvarat nästföregående år, och en räntefot af fem för hundra om året enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II, III och IV.

Kapitalvärdet af förpliktelse, därför afdrag enligt 14 § äger rum, bestämmes efter den grund, som gäller för uppskattningen af kapitalvärdet af motsvarande fordran eller rättighet. Är förpliktelsen beroende af varaktigheten af flera personers lif sålunda, att förpliktelsen upphör vid den först aflidnes frånfälle, bestämmes kapitalvärdet efter den äldstes lefnadsålder. Fortfar däremot förpliktelsen oförändrad till den sist aflidnes frånfälle, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

6 KAP.

Om beräkning af inkomst- och förmögenhetsskatt.

17 §.

Inkomstskatt och förmögenhetsskatt utgå i en summa efter ett med afseende på inkomstens och förmögenhetens storlek *taxeradt belopp*.

Inkomsten ingår däri med sitt enligt de i 3 kap. angifna grunderna uppskattade belopp.

För beskattning af förmögenheten upptages i det taxerade beloppet en tredjedel af förmögenhetens till fem procent beräknade afkastning eller således en sextiondedel af den uppskattade förmögenheten.

Inkomsten och en sextiondedel af förmögenheten utgöra följaktligen tillsammans det taxerade beloppet. Detta utföres i fulla hundratal kronor, så att öfverskjutande belopp, som icke uppgår till fullt hundratal, bortfaller.

18 §.

Skyldighet att erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt inträder för svensk medborgare, som är här i riket mantalsskrifven, när det enligt 17 § taxerade beloppet eller, i fråga om äkta makar, de för dem båda taxerade beloppen sammanräknade uppgå till 800 kronor; dock att

skyldighet att erlägga förmögenhetsskatt inträder vid ett taxeradt belopp af 100 kronor, när detta grundar sig på sådan för beskattning af förmögenhet verkställd beräkning, som i 17 § omförmäles.

Om det taxerade beloppet understiger 6,000 kronor, utgår för skattskyldig, som nu är nämnd, inkomst- och förmögenhetsskatten med följande procent af det taxerade beloppet, nämligen:

för	ett	taxeradt	belopp,	ej öfverstigande	900	kronor	.....				med	0,4	%
»	»	»	»	öfverstigande	900	»	men	ej	1,100	kronor	»	0,6	%
»	»	»	»	»	1,100	»	»	»	1,400	»	»	0,8	%
»	»	»	»	»	1,400	»	»	»	1,700	»	»	1	%
»	»	»	»	»	1,700	»	»	»	2,000	»	»	1,2	%
»	»	»	»	»	2,000	»	»	»	2,500	»	»	1,4	%
»	»	»	»	»	2,500	»	»	»	3,000	»	»	1,6	%
»	»	»	»	»	3,000	»	»	»	3,600	»	»	1,8	%
»	»	»	»	»	3,600	»	»	»	4,500	»	»	2	%
»	»	»	»	»	4,500	»	.....				»	2,2	%.

För annan enskild skattskyldig än svensk medborgare, som är här i riket mantalsskrifven, samt för andra juridiska personer än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag inträder skatteplikten, så snart det taxerade beloppet uppgår till 100 kronor. Inkomst- och förmögenhetsskatten utgår för dessa skattskyldiga med 2,25 procent af det taxerade beloppet, så vidt detta understiger 6,000 kronor.

Om det taxerade beloppet uppgår till eller öfverstiger 6,000 kronor, utgår för skattskyldiga, som i denna paragraf afses, inkomst- och förmögenhetsskatten med en krona för hvarje fullt hundratal af ett belopp, som beräknas efter följande grunder:

6,000 kronor af det taxerade beloppet ökas med 125 %,
den del af det taxerade beloppet, som öfverstiger

6,000	kronor	men	icke	8,000	kronor,	ökas	med	200	%
8,000	»	»	»	12,000	»	»	»	250	%
12,000	»	»	»	20,000	»	»	»	300	%
20,000	»	»	»	30,000	»	»	»	350	%
30,000	»	»	»	50,000	»	»	»	400	%
50,000	»	»	»	80,000	»	»	»	450	%
80,000	»	.....					»	500	%,

dock att det beräknade belopp, hvarefter skatten skall utgå, icke må i något fall öfverstiga fem gånger det taxerade beloppet.

19 §.

1 mom. Å ort, där lefnadskostnaderna äro synnerligen höga i jämförelse med hvad de äro inom riket i allmänhet, må det taxerade beloppet minskas, för skattskyldig, hvilkens taxerade belopp icke öfverstiger 1,800 kronor, med högst 300 kronor, och för den, hvilkens taxerade belopp öfverstiger 1,800 kronor men icke 3,000 kronor, med högst 200 kronor. Afdrag, som nu är nämndt, skall gälla för orten i dess helhet.

2 mom. Skattskyldig, hvilkens taxerade belopp icke öfverstiger 6,000 kronor, äger vidare erhålla nedsättning i det taxerade beloppet med 100 kronor för hvarje af honom på grund af försörjningsplikt underhållet barn, hvars ålder vid början af det år, taxeringen sker, understiger femton år. För barn, som själf åtnjuter inkomst, äger dock skattskyldig tillgodonjuta afdrag, allenast såvida och i den mån barnets inkomst understiger 100 kronor.

3 mom. I enskilda fall, då skattskyldigs skatteförmåga är på grund af särskilda förhållanden (långvarig sjukdom, underhåll af närstående eller olyckshändelse), väsentligen nedsatt, må skattskyldig, hvilkens taxerade belopp icke öfverstiger 3,000 kronor, erhålla nedsättning i detta belopp med högst hälften. Om det taxerade beloppet icke öfverstiger 1,500 kronor, må undantagsvis i fall, där särdeles ömmande omständigheter förekomma, fullständig befrielse från skatt medgifvas. Dock må den omständigheten, att skattskyldig har barn under femton år att försörja, ej gälla såsom grund för afdrag eller befrielse enligt detta moment.

4 mom. Det belopp, som återstår, sedan de i denna paragraf medgifna afdragen ägt rum, utföres i fulla tiotal kronor, så att öfverskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal, bortfaller. Inkomst- och förmögenhetsskatt för det sålunda utförda beloppet utgår efter den procent, som enligt 18 § gäller för det taxerade beloppet i dess helhet.

5 mom. Afdrag, hvarom i denna paragraf är fråga, må tillgodonjutas allenast af svensk medborgare, som är i riket mantalsskrifven.

20 §.

Inkomstskatt af inländskt aktiebolag eller solidariskt bankbolag utgår dels med två kronor femtio öre för hvarje hundratal kronor af den taxerade inkomsten, dels ock därutöfver

för det belopp af inkomsten, som öfverstiger fem men icke tio procent af bolagets kapital, med en krona för hvarje hundratal kronor af nämnda inkomstbelopp,

för det belopp af inkomsten, som öfverstiger tio men icke femton procent af kapitalet, med två kronor för hvarje hundratal kronor af inkomstbeloppet, samt

för det belopp af inkomsten, som öfverstiger femton procent af kapitalet, med tre kronor för hvarje hundratal kronor af inkomstbeloppet.

Med kapital förstås det bolagets aktie- eller lottkapital, som varit inbetaldt vid början af nästföregående år eller, om kapitalet nästföregående år undergått förändring, medelstorleken däraf under samma år; och skall såsom inbetaldt kapital anses bolagets inregistrerade eller anmälda aktie- eller lottkapital, i den mån detsamma motsvarar verkligt, af delägarna gjordt tillskott; skolande dock i hvarje fall aktie- eller lottkapital, som intill den 1 juli 1897 hos vederbörande myndighet inregistrerats eller anmälts såsom inbetaldt, såsom sådant tillskott anses.

21 §.

Till ledning vid uträknande af inkomst- och förmögenhetsskatt utfärdar Kungl. Maj:t erforderliga tabeller.

7 KAP.

Om efterbeskattning.

22 §.

Har någon i uppgift eller upplysning, som afgifvits till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande eller har uppgiftspliktig underlåtit aflämna uppgift eller infordrad upplysning, och har däraf föranledts, att inkomst eller förmögenhet icke blifvit taxerad eller blifvit för lågt taxerad, skall, då sådant kommer till vederbörandes kännedom, särskild inkomst- och förmögenhetsskatt genom taxering påföras den skattskyldige till belopp, som genom berörda förfarande undandragits.

Efterbeskattning på grund af denna paragraf må icke ske senare än fem år efter det år, då inkomsten eller förmögenheten rätteligen bort taxeras. Har den skattskyldige aflidit, påföres skatten hans dödsbo; dock att sådan påföring icke må ske senare än ett år efter utgången af det kalenderår, under hvilket bouppteckning blifvit ingifven för registrering eller förrättad af vederbörande domstol eller magistrat. Stärbhuset svare icke för skatten med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftadt, påföres bodelägare icke mera än hvad af skatten belöper å hans lott och i intet fall mera än hans lott i boet utgör.

8 KAP.

Om beskattningsort m. m.

23 §.

1 mom. Enskild skattskyldig taxeras enligt denna förordning:

å den ort, där han författningsenligt är eller bör vara mantalsskrifven.

Afliden persons inkomst och förmögenhet taxeras:

å den ort, där den aflidne senast författningsenligt varit eller bort vara mantalsskrifven.

2 mom. Skattskyldig, som afses i 3 § 2 mom., taxeras enligt denna förordning:

å den ort, där vederbörande styrelse eller förvaltning har sitt säte eller där syssloman eller ombud är bosatt.

3 mom. I fall, då de här ofvan gifna reglerna icke äga tillämpning, sker taxeringen:

å den ort, där inkomsten hufvudsakligen förvärfvats eller, om taxeringen uteslutande afser förmögenhet, å den ort, där förmögenheten hufvudsakligen varit nedlagd;

dock att utrikes boende, här i riket icke mantalsskrifven skattskyldig, som åtnjutit lön från svenska statsverket, taxeras i Stockholms stad och Nikolai församling.

24 §.

1 mom. För afliden här i riket mantalsskrifven svensk medborgares inkomst och förmögenhet må taxeringsmyndighet kunna medgifva befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt, därest behållningen i boet ej öfverstigit 10,000 kronor samt den aflidne efterlämnat änka, oförsörjda barn eller andra stärbhusdelägare, som varit beroende af honom för sin försörjning.

2 mom. För inkomst- och förmögenhetsskatt, som påföres för afliden persons inkomst och förmögenhet, svare stärbhuset icke med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftadt, svare bodelägare icke för mera än hvad af skatten å hans lott belöper och i intet fall med mera än hans lott i boet utgör.

25 §.

1 mom. Är skattskyldig gift, skall i hans taxering enligt denna förordning inbegripas jämväl hustruns inkomst och förmögenhet; dock att i

fall, där hustrun haft inkomst eller förmögenhet, som rättsligen varit från mannens förvaltning undantagen, hustrun skall taxeras därför.

Skulle i senare fallet afdrag, hvartill endera maken enligt 10 § är berättigad, öfverstiga dennes inkomst, må öfverskjutande beloppet afräknas från den andra makens behållna inkomst.

Afdrag enligt 19 § skall i fall, hvarom här sägs, bestämmas efter de för bägge makarna taxerade beloppen sammanräknade och fördelas på hvardera maken efter förhållandet mellan dennes taxerade belopp och summan af de för båda makarna taxerade beloppen.

Hafva makar blifvit särskildt taxerade, skall skatt ändock beräknas efter de för dem båda taxerade beloppen sammanräknade och påföras makarna efter storleken af hvarderas taxerade belopp.

2 mom. Skattskyldig taxeras för hemmavarande omyndigt barns förmögenhet, så framt icke barnet själf skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

26 §.

Hvad i afseende å skatteplikt är i denna förordning stadgadt om enskild skattskyldig gälle ock beträffande oskiftadt dödsbo efter honom. Beskattningsort är i sådant fall den ort, där enligt 23 § den aflidnes inkomst och förmögenhet skolat taxeras.

Såsom utländska bolag skola i denna förordning anses jämväl utländska försäkringsanstalter och föreningar äfvensom andra här i riket icke hemmahörande juridiska personer.

27 §.

Utan hinder af bestämmelserna i 3 § äger Konungen att, under förutsättning af ömsesidighet, med annat lands regering ingå öfverenskommelse, hvarigenom medborgare i det andra landet befrias från skattskyldighet här i riket för annan inkomst än inkomst af här belägen fast egendom eller af näring, som han här bedrifvit.

Sådan öfverenskommelse skall upphöra att gälla sex månader efter därförut skedd uppsägning.

Denna förordning skall lända till efterrättelse från och med den 1 januari 1911 och intill slutet af det år, under hvars lopp ny förordning i ämnet varder af Riksdagen fastställd.

Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

1:o).

Inkomst af fast egendom.

I. Värdet af *bostadsförmån,* som ägare, med ägare likställd innehafvare eller brukare af fast egendom åtnjuter å fastigheten, beräknas med ledning af i orten gällande hyrespris eller i saknad af tillfälle till sådan jämförelse efter annan grund, som taxeringsmännen finna tillämplig.

Uppskattningen hänför sig till den del af fastigheten, som faktiskt tages i anspråk såsom bostad för den skattskyldige och hans familj jämte betjäning eller eljes af den skattskyldige användes för ändamål, som närmast afse hans bekvämlighet och trefnad, såsom gästrum, lusthus, stall för lyxhästar, sommarvilla, jaktstuga o. d. Plantering, parkanläggning o. d. tagas ock i betraktande vid inkomstens uppskattning.

I skattskyldigs inkomst inberäknas icke hyresvärdet af lägenheter, som begagnas såsom bostad af den i hans näring anställda tjänste- och arbetspersonalen, likasom å andra sidan afdrag icke får göras för hyresvärdet såsom omkostnad. I den mån sådan personal är anställd för den skattskyldiges och hans familjs egen uppassning och bekvämlighet, tages däremot, såsom ofvan är angifvet, vid uppskattningen af hans inkomst hänsyn till hyresvärdet å ifrågavarande lägenheter.

Om och i den mån den skattskyldige använder egen fastighet för rörelse e. d., upptages hyresvärdet däraf icke vid beräkningen af inkomsten af den fasta egendomen.

II. Till *inkomst af jordbruk med dess binäringar* räknas den inkomst, som förvärfvas:

genom försäljning (ej realisation) af jordbrukets, ladugårdens och trädgårdens produkter äfvensom af kreatur;

genom mejerihandtering och annan handtering, som är att anse såsom binäring till jordbruket samt uteslutande eller hufvudsakligen afser förädling af det egna jordbrukets produkter eller den egna egendomens produkter eller beståndsdelar;

genom körslor samt uthyrning af dragare, maskiner och annan arbetskraft; äfvensom

genom direkt tillgodogörande för den skattskyldiges och hans familjs räkning af egendomens afkastning, härunder inbegripet hvad som åtgår för sådan tjänstepersonal, som användes till personlig uppassning; skolande värdet häraf beräknas med ledning af ortens gällande försäljningspris. Syssel-

sättes tjänare både för den skattskyldiges eller hans familjs personliga uppassning och i hans näring, upptages såsom inkomst endast skälig andel af hvad som för tjänaren tillgodogöres. Enahanda gäller i fråga om afdrag, som här nedan sägs, för lön och underhåll åt sådan tjänare.

Såsom kostnader för jordbruksfastighets brukande och skötsel komma särskildt i betraktande utgifter för:

lön och underhåll åt arbetspersonal, i den mån den användes för jordbruket och dess binäringar, därvid dock afdrag ej får ske för underhåll, som bestrides med fastighetens produkter, och ej heller för lön och underhåll åt den skattskyldiges hemmavarande barn, som deltaga i arbetet med egendomens skötsel, så framt de icke särskildt taxeras för inkomsten;

nyanskaffning (ej nyuppsättning) af dels lefvande inventarier och dels döda inventarier, hvad dessa sistnämnda beträffar dock endast i den mån nyanskaffningen icke ersatts med köpeskillingen för försålda eller värdet af i byte erhållna inventarier; ägande i följd häraf skattskyldig icke att under form af afskrifning göra afdrag för den värdeminskning å *jordbruksinventarier*, som förorsakas af slitning eller nötning;

underhåll af byggnader och andra anläggningar samt inventarier;

inköp af utsäde, foder och gödningsämnen o. d.; samt

försäkring af arbetspersonalen, byggnader, förråd och andra för jordbruket och dess binäringar (ej för personligt behof) afsedda inventarier.

Vidare må för den värdeminskning, som *byggnader* årligen undergå genom slitning, afdrag äga rum, motsvarande en efter hvarje byggnads beskaffenhet och användning lämpad andel af dess värde.

Kostnad för sådana arbeten, som afse *grundförbättring* af egendom genom nybyggnad, nyodling, torrläggning o. d., får icke afdragas vid taxering af inkomst af jordbruk.

III. Till *inkomst af skogsbruk* hänföres den inkomst, som någon förvärfvar dels genom tillgodogörande för egen räkning af skogseffekter från fastighet, som af honom äges, arrenderas eller innehafves med sådan rätt, att han enligt VI här nedan anses såsom likställd med ägare, eller genom försäljning af sådana skogseffekter (inkomst af skogsafverkning), dels ock genom upplåtelse af afverkningsrätt till skog.

Till de utgifter, därför vid beräkning af inkomst af skogsbruk afdrag må äga rum, räknas kostnader för skogsodling, hyggesrensning, markberedning, afdikning af produktiv skogsmark samt annan sådan utgift för skogens bevarande och återväxt, äfvensom i fråga om skogsafverkning dessutom kostnader för virkets fällning och tillredning, utdrifning, flottning o. d.

Däremot må, i enlighet med hvad under II här ofvan sagts, kostnad för grundförbättring, såsom torrläggning af å skogen varande mossar och andra sankmarker, som icke äro att hänföra till produktiv skogsmark, sänkning af vatten o. d., icke afdragas.

Vid uppskattning af inkomst af skogsbruk må fastighetens ägare, då särskilda omständigheter därtill föranleda, vidare åtnjuta afdrag för den värdeminskning, skogen genom afverkning eller upplåtelse af afverkningsrätt lidit i förhållande till dess för ägaren gällande *ingångsvärde*. Med ingångsvärde förstås, då ägaren förvärfvat fastigheten genom köp, den del af köpeskillingen för fastigheten, som kan anses hafva vid köpet belöpt på därå växande skog, eller, då fastigheten af den skattskyldige förvärfvats genom annat fång än köp, det belopp, hvarmed den växande skogen kan anses hafva ingått i det fastighetsvärde, efter hvilket enligt gällande stämpelförfattningar stämpelplikten med afseende å fastighetsförvärfvet beräknats. För åtnjutande af afdrag, som nu är nämndt, skall den skattskyldige i sin deklaration angifva hela sin behållna intäkt af afverkningen eller upplåtelsen utan dylikt afdrag samt särskildt uppgifva det afdrag, han i ifrågavarande afseende påyrkar.

Afdrag för minskning i skogens ingångsvärde äger dock icke rum i fråga om skog, som tillgodogjorts för husbehof.

Exempel. A försäljer år 1912 från sin fastighet skog på rot för en köpeskilling af 15,000 kronor. Vid taxeringen år 1913 gör han genom köpehandling om fastigheten eller på annat sätt trovärdigt, att af köpeskillingen för fastigheten, som inköpts för 100,000 kronor, ett belopp af 40,000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde, samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelsen af afverkningsrätt har ett värde af allenast 30,000 kronor. Vid inkomstberäkningen är A således berättigad att göra afdrag för skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10,000 kronor, och skall följaktligen hans inkomst af skogsbruk upptagas till 5,000 kronor.

I nu nämnda fall har alltså skogens ingångsvärde amorterats med 10,000 kronor, i följd hvaraf vid nästkommande afverkning eller upplåtelse A äger tillgodonjuta afdrag i förevarande afseende, allenast om och i den mån skogens värde genom afverkningen eller upplåtelsen sjunkit under 30,000 kronor. Har genom skogseld, naturhändelse eller dylikt växande skog å fastigheten dessförinnan förstörts eller skadats, skall skogens ingångsvärde anses amorteradt jämväl med det belopp, hvarmed skogen i dess helhet genom förstörelsen eller skadan nedgått i värde.

Om skogsägaren använder afverkadt virke i egen *förädlingsrörelse,*

taxeras skogsinkomsten i samband med inkomsten af rörelsen. Beräkningen af skogsinkomsten sker äfven i sådant fall med tillämpning af här ofvan gifna regler.

IV. Såsom inkomst af fast egendom upptages jämväl hvad som eljes tillfaller ägaren såsom ersättning för upplåtelse åt någon af rätt att i visst afseende tillgodogöra sig eller nyttja egendomen eller del däraf, såsom sten-, torf-, grus- och lertäkt o. d., jakt, fiske, rätt att begagna vattenkraft, rätt att framdraga ledningar öfver egendomen, rätt att begagna upplags- eller lastageplats o. s. v., så ock hvad som förvärfvas genom omedelbar afyttring af vissa egendomens beståndsdelar, såsom sten, torf, grus, lera o. d., samt genom jakt eller fiske, som af ägaren eller för hans räkning bedrifves.

V. I fråga om rätt till afdrag vid taxering af inkomst af *annan* fastighet än jordbruksfastighet komma särskildt i betraktande kostnader för reparation, brandförsäkring, aflöning till vice värd (portvakt, gårdskarl), vattenledning, renhållning, belysning m. m., i den mån dessa kostnader åligga husägaren såsom sådan.

VI. I fall, som i 7 § 1:o) a) sägs, anses såsom likställd med ägare *innehafvare* af fideikommissegendom, af jordegendom, hvilken besittes med stadgad åborätt eller är af allmän myndighet eller af stiftelse till begagnande mot lifstidsstädja upplåten, af jordegendom, som är anslagen till boställe eller eljes på lön, af skogsområde, som blifvit upplåtet till bergshandteringens understöd, till sågverk eller kanalbolag, af sådan ofri tomt, hvarifrån innehafvaren ej må skiljas, så länge han erlägger tomtören eller utan att vederbörlig lösen gifves, af område, som är upplåtet med tomträtt, samt af lägenhet, som är afsöndrad från annan egendom till besittning på viss tid eller på lifstid.

2:o).

Inkomst af tjänst eller pension.

Till inkomst af tjänst eller pension hänföras:

inkomst och förmån af allmän eller enskild tjänst, därunder inbegripet särskildt tjänsteuppdrag, såsom aflöning, arfvode, traktamente, sportler m. m.;

inkomst och förmån af stadigvarande arbetsanställning eller annat stadigvarande uppdrag;

pension, lifränta och undantagsförmån;

periodiskt understöd, så framt det icke lämnas såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran eller eljes utgifves på grund af lag-

ligen åliggande försörjningsplikt eller till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar.

Värdet af bostadsförmån, som tjänstinnehafvare åtnjuter å jordegendom, hvilken är honom anslagen till boställe eller eljes på lön, upptages, på sätt i 1:o) här ofvan är angifvet, under inkomst af fast egendom. I andra fall räknas tjänstinnehafvares bostadsförmån under inkomst af tjänst eller pension. Har tjänstinnehafvare utgifvit ersättning för bostadsförmån, upptages såsom inkomst allenast det belopp, hvarmed hyresvärdet kan anses öfverstiga nämnda ersättning.

För uppskattning af bostadsförmåns värde gälla de under 1:o) bestämda beräkningsgrunderna.

Lön och annan inkomst, som utgår i spannmål eller persedlar, upptages med det kontanta belopp, den efter ortens medelpris utgör.

3:o).

Öfriga inkomster af arbete.

[7 § 3:o) *b*, *c* och *d*)]

Härunder upptagas:

a) inkomst af rörelse eller yrke, såsom:

bergsbruk, kalk- och stenbrott jämte därtill hörande verk och inrättningar;

skogsafverkning å annans mark på grund af särskild upplåtelse och handel med rätt till sådan afverkning;

fabriker, mekaniska verkstäder;

kvarnar, sågverk och andra för varors tillverkning eller förädling anlagda inrättningar, hvilka ej drifvas såsom binäring till jordbruk;

handtverk;

handels-, penning- och försäkringsrörelse;

järnvägs- och kanaldrift, skeppsrederi och sjöfart samt all annan transport- eller kommunikationsverksamhet;

gasverk, företag, som afser att med hjälp af ledning tillhandahålla vatten eller elektrisk energi;

vetenskaplig, konstnärlig och litterär verksamhet samt lärare-, läkare- och sakförareverksamhet, för så vidt den ej utöfvas på grund af tjänstebefattning;

äfvensom annan *yrkesmässig* verksamhet;

b) inkomst af tillfälligt uppdrag, som ej är att hänföra till tjänsteuppdrag eller yrkesmässig verksamhet, såsom:

uppdrag att ombesörja försäljning af annans egendom, att verkställa

utredning af dödsbo eller att förrätta bouppteckning eller arfskifte, samt alla andra inkomstbringande uppdrag af mindre stadigvarande natur;

c) sådana skattepliktiga intäkter, som ej böra hänföras under annan rubrik, såsom realisationsvinster, lotterivinster, inkomst af patent- och därmed jämförliga rättigheter o. d.

Till inkomst af rörelse eller yrke räknas ock värdet af hvad skattskyldig för sin egen, sin familjs och betjänings räkning direkt tillgodogör sig af förnödenheter och varor, som han för i handel eller tillverkar, eller eljes från afkastningen af den näring, som af honom drifves.

Vid taxering af inkomst af rörelse eller yrke sker icke särskild uppskattning af *hyresvärdet* af egen fastighet, som användes för rörelsen eller yrket, likasom å andra sidan afdrag icke får göras för hyresvärdet såsom omkostnad.

Där i rörelse eller yrke förädlas produkter från eget jordbruk eller skogsbruk, får vid beräkning af inkomsten af rörelsen eller yrket afdrag ej ske för produkternas värde. Å andra sidan tages ej hänsyn till nämnda värde vid beräkningen af inkomsten af jordbruk eller skogsbruk.

4:o).

Inkomst från bolag m. m.

Såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag eller solidariskt bankbolag upptages det belopp, som delägaren nästföregående år uppburit eller ägt uppbära i utdelning från bolaget, utan hänsyn till hvilka bolagets tillgångar som användts till utdelningen. Har aktie eller banklott under nästföregående år bytt ägare, upptages utdelningen såsom inkomst för den, som varit ägare af den till aktien eller banklotten hörande kupongen vid den tidpunkt, då utdelningen blef tillgänglig för lyftning. Under inkomst, hvarom här är fråga, hänföres jämväl utdelning till kommanditlottägare i solidariskt bankbolag.

Delägare i handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag och rederi, som ej är aktiebolag, beskattas för den del af bolagets vinst *nästföregående år*, som på honom belöper, huru denna än må hafva af bolaget användts och oberoende af hvad han må hafva lyftat af bolagets under nämnda år eller tidigare förvärfvade vinst.

5:o).

Vissa afdrag vid inkomstens uppskattning.

Afdrag är medgifvet:

1) för alla omkostnader för inkomstens förvärfvande och bibehållande.

Afdrag får således ej göras för omkostnader, som hänföra sig till den skattskyldiges person, såsom lefnadskostnader i allmänhet, hyra för egen bostad, utskylder o. d.

Däremot är afdrag medgifvet för allt, som kan inrymmas under begreppet driftkostnader eller i fråga om inkomst af tjänst eller pension är att anse såsom kostnader för fullgörande af tjänst eller tjänsteuppdrag. Dit höra t. ex. kostnader för hyra och underhåll af arbetslokaler, för lön och underhåll af arbetspersonal, förvaltningskostnad, accis, ränta å lånt rörelsekapital, resekostnader och ökning i lefnadskostnader, då skattskyldig för sin verksamhet måste vistas utom den vanliga boningsorten o. s. v. I sistnämnda fall får dock icke afdragas högre belopp än därför utgående ersättning, såvidt sådan blifvit anvisad. Såsom driftkostnad räknas icke den skattskyldiges eget arbete eller ränta å hans eget kapital, äfven om han i sina räkenskaper belastar sin affär med utgifter härför. Ej heller må afdrag äga rum för lön och underhåll åt hemmavarande barn, som deltaga i rörelsen eller yrket, så framt de icke särskildt taxeras för sin inkomst däraf.

Äfven indirekta kostnader, som hänföra sig till den skattskyldiges verksamhet, få afdragas. Hit hör värdeminskning, som äfven med noggrannt underhåll och aktsam vård drabbar byggnader och inventarier, hvilka användas i den skattskyldiges verksamhet, likasom ock den värdeminskning å grufvor, stenbrott o. d., som uppkommer genom utnyttjandet däraf. Afdrag härför får vid taxering ske under form af viss efter värdeminskningen afpassad årlig afskrifning; dock att i fråga om inventarier, som användas i jordbruksnäring, gäller hvad under 1:o) här ofvan är stadgadt.

Vidare må afdrag ske

2) för vissa utgifter, som icke stå i direkt sammanhang med den skattskyldiges verksamhet, men som han gjort för att trygga sig och sin familj i händelse af olycksfall, sjukdom eller dödsfall. Härunder falla pensionsafgifter, premier för lifförsäkring o. d. Rätten till afdrag för försäkringspremier är emellertid begränsad till 200 kronor, hvilket belopp afser den utgift, som den skattskyldige verkligen fått vidkännas för försäkringen, d. v. s. hvad som återstår efter afdrag af den återbetalning af premier, hvilken under året tilläfventyrs ägt rum under form af vinstutdelning e. d. Om vinstutdelningens belopp skulle öfverstiga hvad såsom premie för ifrågavarande slags försäkring under året utbetalats, anses öfverskottet vara beskattningsbar inkomst.

Slutligen äger afdrag rum

3) för vissa utgifter, som minska den skattskyldiges skatteförmåga

och hvilka få afdragas från den sammanräknade inkomsten, nämligen ränta å allt slags gäld, om räntan ej afdragits såsom driftkostnad, sådan förlust å den skattskyldiges verksamhet, som ej är att anse såsom kapitalförlust, undantagsförmåner och årligt understöd eller andra sådana utbetalningar, som grunda sig på en rättslig eller frivilligt åtagen förpliktelse utöfver den genom lag ålagda försörjningsplikten. Hvad som utgifvits till hemmavarande familjemedlemmar får icke afdragas.

6:o)

Uppskattning af förmögenhet.

Såsom förmögenhet taxeras öfverskottet af *tillgångar utöfver skulder* (13 §).

Skattskyldigheten afser för svenska medborgare, som äro här i riket mantalsskrifna, äfvensom för föreningar, samfund och stiftelser, hvilka äro skattskyldiga enligt 12 § *b*), *all* deras förmögenhet. För annan skattskyldig omfattar skatteplikten endast sådan förmögenhet, som är här i riket *nedlagd* (12 §). Med här i riket nedlagd förmögenhet förstås sådan förmögenhet, som består af fast egendom här i riket eller utgör beståndsdel af anläggnings- eller driftskapital för företag, som här i riket bedrifves, äfvensom aktier eller andelar i sådant företag. Den omständigheten, att här i riket icke mantalsskrifven svensk medborgare, utlänning eller utländskt bolag placerar förmögenhet i svenska obligationer eller i inteckningar i här belägen fast egendom eller har medel innestående på depositionsräkning i bankinrättning här i riket eller eljes här har fordringar, som icke grunda sig på affärsverksamhet, hvilken af honom ensam eller jämte annan här drifves, medför icke skattskyldighet; ej heller den omständigheten, att han under vistelse här i riket medför värdepapper eller annan lös egendom eller att han här i annans vård anförtrott sådan egendom.

Huruvida egendom, fast eller lös, lämnar afkastning eller icke, är i och för sig ej afgörande för frågan, om egendomen skall räknas såsom tillgång. Sålunda skall vid taxering af förmögenhet medräknas jämväl obebyggda tomter äfvensom aktier och dylika värdepapper, utan hinder däraf att de för tillfället icke lämna afkastning.

Fordran skall för att anses såsom tillgång vara säker och därjämte förhandenvarande. Är fordran för sin tillkomst gjord beroende af ett villkor, som är *ovisst,* vare sig i den meningen, att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen skall komma att inträffa, eller i den meningen, att det visserligen är säkert, *att* tilldragelsen skall inträffa, men

ovisst *när*, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen af dess närvarande värde (16 §).

I tillämpliga delar gäller hvad nu är sagdt äfven om *skuld*. Sålunda skall t. ex. utfästelse att såsom för egen skuld ansvara för annans förbindelse icke räknas såsom skuld, förrän betalningsskyldighet faktiskt inträdt.

De under 13 § 2:o) *e*) och *f*) upptagna rättigheterna skola, i motsats till de under 2:o) *g*) och *h*) omförmälda, räknas såsom tillgångar oberoende af deras större eller mindre varaktighet. Rättigheterna under 2:o) *f*), hvarunder jämväl inbegripas jakt- och fiskerättigheter, skola vara upplåtna såsom *självständiga* rättigheter. Sålunda afses icke t. ex. rätt, som i förevarande hänseende kan tillkomma arrendator af fast egendom.

Patent- och förlagsrätter taxeras såsom förmögenhet i *utöfvarens* hand. Tillkommer utöfningen flera personer, skall rätten till den utsträckning, hvari den af en hvar af dem får utöfvas, räknas såsom tillgång för honom. Årlig eller på annat sätt bestämd stadigvarande afgift (royalty o. d.), som någon vid öfverlåtelse af patent- eller förlagsrätt betingat sig, utgör förmån, hvarom förmäles i 13 § 2:o) *h*) och taxeras under där gifna förutsättningar. Detsamma gäller om afgift, som utgår till innehafvare af viss yrkesrätt såsom ersättning för det han själf afstår från utöfningen af sin rätt.

Såsom förmögenhet räknas icke rätt till firmanamn (rätten till en upparbetad affär), varumärke, mönsterskydd, tidnings titel o. d.

Bestämmelsen under 13 § 2:o) *g*), att besittningsrätt till fast egendom, som upplåtits mot visst belopp en gång för alla, skall räknas såsom tillgång, afser att täcka jämväl det fallet, att därjämte årligen erlägges en viss mindre afgift.

Föreskriften i 13 § 2:o) *h*), att rätten till ränta, afkomst af fast egendom eller annan stadigvarande förmån skall, där den ej är bestämd att tillgodonjutas för den berättigades lifstid, vara upplåten för tid, hvaraf vid nästföregående års utgång återstodo minst fem år, för att kunna taxeras såsom förmögenhet, skall anses uppfylld, äfven då viss tid icke blifvit bestämd, men det med visshet kan antagas, att rättigheten faktiskt kommer att hafva en varaktighet af minst fem år.

Fast egendom, som nästföregående år varit åsatt taxeringsvärde, upptages till detta värde, dock att, om sådant värde då icke varit åsatt eller omständighet inträffat, som enligt bevillningsförordningen kan under en taxeringsperiod påkalla förändrad värdering, fastigheten upptages till det taxeringsvärde, som under löpande året bestämmes. Eljes gäller såsom allmän

grund för uppskattning af egendom *saluvärdet,* hvarmed förstås det pris, som kan antagas hafva vid utgången af nästföregående kalenderår eller, då räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, vid utgången af det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars det år, taxeringen sker, varit påräkneligt för egendomen vid en försäljning af densamma under normala förhållanden. Denna grund för uppskattningen tillämpas äfven i fråga om fast egendom, då det kan antagas, att taxeringsvärdet icke motsvarar egendomens saluvärde. Till ledning för beräkningen af detta värde lämpar sig i främsta rummet det pris, som vid skedd försäljning af egendomen eller därmed jämförlig egendom uppnåtts, eller, där egendomen varit föremål för anbud om köp, bindande anbud, som i sådant afseende af vederhäftig köpare afgifvits; dock att, där tillfälliga omständigheter, såsom tvångsförsäljning eller plötslig realisation, försäljning till nära anhörig, högre värdesättning på grund af rent privata hänsyn o. d., kunna antagas hafva inverkat på köpeskillingen eller köpeanbudet, vederbörlig hänsyn skall tagas till graden af denna inverkan.

Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, upptages till det noterade värdet, så framt omständigheterna föranleda till att detta verkligen motsvarar pris, som under normala förhållanden kan antagas hafva varit påräkneligt vid försäljning.

Lager af råämnen eller varor värderas såsom helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj.

Jämväl beträffande *rättigheter* i allmänhet gäller såsom regel, att de skola taxeras till sitt saluvärde. För de under 13 § 2:o) *h*) upptagna rättigheterna är enligt 16 § detta värde deras kapitalvärde, beräknadt på där angifvet sätt. Föreligga i fråga om andra rättigheter ej under form af erlagd köpeskilling, afgifvet anbud om köp eller eljes sådana omständigheter, på grund hvaraf säker vägledning kan vinnas för en direkt uppskattning af rättighets saluvärde, utrönes dess årliga värde, därvid afdrag göres för afgift, som kan ifrågakomma för rättighetens utöfvande. Därefter sker kapitalisering, på sätt som gäller i fråga om de i 13 § 2:o) *h*) omförmälda rättigheterna.

Kontant hushållskassa vid årsskiftet upptages icke, likasom å andra sidan vid samma tid oreglerade hushållsskulder för året ej få såsom skuld afdragas.

7:o)

Om efterbeskattning.

Genom efterbeskattning enligt 22 § skall inkomst- och förmögenhetsskatt påföras till det belopp, hvarmed den förut erlagda skatten under-

stiger det skattebelopp, som bort påföras, därest inkomsten eller förmögenheten i rätt tid taxerats till riktigt belopp.

Exempel. En enskild skattskyldig har år 1911 uppgifvit sin inkomst till 10,000 kronor och sin förmögenhet till 120,000 kronor. Med anledning häraf har inkomst- och förmögenhetsskatt påförts honom efter ett till 12,000 kronor taxeradt belopp med 335 kronor. År 1913 upptäckes, att uppgiften varit oriktig, i det att inkomsten utgjort 15,000 kronor och förmögenheten 150,000 kronor. Det taxerade beloppet hade således bort år 1911 upptagas till 17,500 kronor samt inkomst- och förmögenhetsskatt utgå med 555 kronor. Följaktligen skall år 1913 utan sammanblandning med den taxering, som då må varda den skattskyldige åsatt för inkomst och förmögenhet år 1912, genom efterbeskattning påföras honom inkomst- och förmögenhetsskatt, svarande mot skillnaden emellan hvad han i verkligheten för år 1911 erlagt och hvad han bort erlägga, eller med 220 kronor.

Tabell I

utvisande kapitalvärdet efter en räntefot af 5 %, af en efter förloppet af nedanstående antal år till betalning förfallen fordran å 100 kronor, därå ränta ej skall gäldas före förfallodagen.

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	95,24	26	28,12	51	8,31	76	2,45
2	90,70	27	26,78	52	7,91	77	2,34
3	86,38	28	25,51	53	7,53	78	2,22
4	82,27	29	24,29	54	7,17	79	2,12
5	78,35	30	23,14	55	6,83	80	2,02
6	74,62	31	22,04	56	6,51	81	1,92
7	71,07	32	20,99	57	6,20	82	1,83
8	67,68	33	19,99	58	5,90	83	1,74
9	64,46	34	19,04	59	5,62	84	1,66
10	61,39	35	18,13	60	5,35	85	1,58
11	58,47	36	17,27	61	5,10	86	1,51
12	55,68	37	16,44	62	4,86	87	1,43
13	53,03	38	15,66	63	4,62	88	1,37
14	50,51	39	14,91	64	4,40	89	1,30
15	48,10	40	14,20	65	4,19	90	1,24
16	45,81	41	13,53	66	3,99	91	1,18
17	43,63	42	12,88	67	3,80	92	1,12
18	41,55	43	12,27	68	3,62	93	1,07
19	39,57	44	11,69	69	3,45	94	1,02
20	37,69	45	11,13	70	3,29	95	0,97
21	35,89	46	10,60	71	3,13	96	0,92
22	34,18	47	10,09	72	2,98	97	0,88
23	32,56	48	9,61	73	2,84	98	0,84
24	31,01	49	9,16	74	2,70	99	0,80
25	29,53	50	8,72	75	2,58	100	0,76

Tabell II

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot af 5 %, af en under nedanstående antal år utgående, vid slutet af hvarje år till betalning förfallen ränta (afkomst, förmån) å 1 krona.

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	0,95	26	14,38	51	18,34	76	19,51
2	1,86	27	14,64	52	18,42	77	19,53
3	2,72	28	14,90	53	18,49	78	19,56
4	3,55	29	15.14	54	18,57	79	19,58
5	4,33	30	15,37	55	18,63	80	19,60
6	5,08	31	15,59	56	18,70	81	19,62
7	5,79	32	15,80	57	18,76	82	19,63
8	6,46	33	16,00	58	18,82	83	19,65
9	7,11	34	16,19	59	18,88	84	19,67
10	7,72	35	16,37	60	18,93	85	19,68
11	8,31	36	16,55	61	18,98	86	19,70
12	8,86	37	16,71	62	19,03	87	19,71
13	9,39	38	16,87	63	19,08	88	19,73
14	9,90	39	17,02	64	19,12	89	19,74
15	10,38	40	17,16	65	19,16	90	19,75
16	10,84	41	17,29	66	19,20	91	19,76
17	11,27	42	17,42	67	19,24	92	19,78
18	11,69	43	17,55	68	19,28	93	19,79
19	12,09	44	17,66	69	19,31	94	19,80
20	12,46	45	17,77	70	19,34	95	19,81
21	12,82	46	17,88	71	19,37	96	19,82
22	13,16	47	17,98	72	19,40	97	19,82
23	13,49	48	18,08	73	19,43	98	19,83
24	13,80	49	18,17	74	19,46	99	19,84
25	14,09	50	18,26	75	19,48	100	19,85

Utgår beloppet i stället vid början af hvarje år, erhålles kapitalvärdet genom att öka närmast föregående tal med 1.

Tabell III

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot af 5 %, af en lifränta eller annan förmån, som vid slutet af hvarje år under en persons af *mankön* lifstid utgår med belopp eller till värde af 1 krona (grundad å Statistiska Centralbyråns dödlighetstabell för årtiondet 1891—1900).

Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde
0	14,99	30	15,54	60	9,58	90	1,70
1	16,70	31	15,43	61	9,29	91	1,58
2	17,07	32	15,31	62	8,99	92	1,43
3	17,23	33	15,19	63	8,68	93	1,34
4	17,32	34	15,05	64	8,38	94	1,27
5	17,37	35	14,91	65	8,07	95	1,23
6	17,38	36	14,77	66	7,77	96	1,19
7	17,37	37	14,62	67	7,45	97	1,14
8	17,34	38	14,48	68	7,14	98	1,06
9	17,30	39	14,32	69	6,83	99	1,01
10	17,24	40	14,15	70	6,52	100	1,00
11	17,18	41	13,98	71	6,21	101	0,93
12	17,10	42	13,81	72	5,89	102	0,72
13	17,01	43	13,62	73	5,59	103	0,36
14	16,92	44	13,44	74	5,29		
15	16,82	45	13,24	75	4,98		
16	16,72	46	13,04	76	4,69		
17	16,63	47	12,83	77	4,40		
18	16,55	48	12,62	78	4,13		
19	16,46	49	12,40	79	3,87		
20	16,39	50	12,18	80	3,61		
21	16,32	51	11,95	81	3,36		
22	16,26	52	11,71	82	3,12		
23	16,19	53	11,46	83	2,91		
24	16,11	54	11,30	84	2,71		
25	16,03	55	10,95	85	2,53		
26	15,94	56	10,69	86	2,34		
27	15,85	57	10,42	87	2,15		
28	15,76	58	10,15	88	1,96		
29	15,65	59	9,87	89	1,81		

Utgår lifräntan i stället vid slutet af hvarje halfår, ökas kapitalvärdet med 0,25. Utgår den vid slutet af hvarje kvartal, ökas det med 0,375. Utgår den vid början af hvarje år, ökas det med 1.

Tabell IV

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot af 5 %, af en lifränta eller annan förmån, som vid slutet af hvarje år under en persons af *kvinnkön* lifstid utgår med belopp eller till värde af 1 krona (grundad å Statistiska Centralbyråns dödlighetstabell för årtiondet 1891—1900).

Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde
0	15,41	30	15,84	60	10,09	90	1,96
1	16,82	31	15,74	61	9,79	91	1,82
2	17,17	32	15,64	62	9,49	92	1,69
3	17,32	33	15,53	63	9,17	93	1,58
4	17,40	34	15,41	64	8,85	94	1,47
5	17,46	35	15,29	65	8,53	95	1,38
6	17,48	36	15.17	66	8,21	96	1,29
7	17,47	37	15,04	67	7,89	97	1,21
8	17,45	38	14,90	68	7,59	98	1,17
9	17,42	39	14,76	69	7,24	99	1,15
10	17,37	40	14,62	70	6,92	100	1,14
11	17,31	41	14,47	71	6,61	101	1,09
12	17,24	42	14,31	72	6,28	102	0,94
13	17,17	43	14,15	73	5,98	103	0,68
14	17,11	44	13,97	74	5,66	104	0,33
15	17,02	45	13,79	75	5,36		
16	16,95	46	13,60	76	5,07		
17	16,88	47	13,40	77	4,78		
18	16,80	48	13,19	78	4,50		
19	16,73	49	12,97	79	4,23		
20	16,66	50	12,75	80	3,97		
21	16,59	51	12,52	81	3,73		
22	16,52	52	12,28	82	3,48		
23	16,44	53	12,04	83	3,25		
24	16,37	54	11,79	84	3,03		
25	16,29	55	11,52	85	2,82		
26	16,21	56	11,25	86	2,62		
27	16,13	57	10.97	87	2,43		
28	16,04	58	10,68	88	2,27		
29	15,94	59	10,39	89	2,12		

Utgår lifräntan i stället vid slutet af hvarje halfår, ökas kapitalvärdet med 0,25. Utgår den vid slutet af hvarje kvartal, ökas det med 0,375. Utgår den vid början af hvarje år, ökas det med 1.

Utdrag af protokollet öfver finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet å Stockholms slott den 11 mars 1910.

Närvarande:

Hans excellens herr statsministern LINDMAN,
Hans excellens herr ministern för utrikes ärendena grefve TAUBE,
Statsråden: PETERSSON,
HEDERSTIERNA,
SWARTZ,
grefve HAMILTON,
grefve EHRENSVÄRD,
MALM,
LINDSTRÖM,
NYLANDER,
VON SYDOW.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Swartz anförde härefter.

Efter åtskilliga decenniers arbeten för reformerande af den direkta beskattningen till staten föreligger nu ett förslag, som innebär en slutlig, i sig uttömmande och fristående skattläggning af inkomst och förmögenhet. Förslaget är slutligt och uttömmande, i ty att det i den form, detsamma erhållit, innesluter all den inkomst och förmögenhet, som enligt nu i allmänhet å den direkta beskattningens område tillämpade principer anses böra göras till föremål för beskattningen. Den nya skatten, inkomst- och förmögenhetsskatten, är vidare fristående, i ty att den är byggd med syftemål att bilda underlag allenast för skattskyldighet till staten.

För att närmare angifva innebörden af denna karaktäristik af den nya skatten skall jag i korthet redogöra för skattefrågornas nuvarande läge.

De direkta skatterna till staten bestå för närvarande som bekant af bevillning och inkomstskatt. Bevillningen regleras af förordningen den 13 september 1907 angående bevillning af fast egendom samt af inkomst. Bestämmelserna rörande inkomstskatten återfinnas i förordningen af samma dag om inkomstskatt.

Hvad först angår bevillningen, sönderfaller densamma i fastighetsbevillning och inkomstbevillning. Fastighetsbevillningen utgår efter fast egendoms taxeringsvärde med 6 öre för hvarje 100 kronor af jordbruksfastighets taxeringsvärde och 5 öre för hvarje 100 kronor af taxeringsvärdet å annan fastighet. Den bevillningspliktiga inkomst, som icke beskattas genom fastighetsbevillningen, det vill säga icke kan inbegripas under inkomst af fast egendom, beskattas genom inkomstbevillningen, som utgår med en procent af det beskattningsbara beloppet. Beträffande inkomstbevillningen är dock att märka, bland annat, att till skattepliktig inkomst icke räknas utdelning å aktier och banklotter.

Utan att nu stanna vid de allbekanta anmärkningar, som riktats mot anordningen af allmänna bevillningen, tillåter jag mig i detta sammanhang blott framhålla, hurusom bevillningen utgör den egentliga grunden för all kommunal skattskyldighet, och att denna anordning kräft och kräfver, att för bestämmande af beskattningsorten hänsyn tages mindre till den personliga skattskyldigheten än till skatteföremålens interkommunala fördelning. Oberoende af den skattskyldiges hemvist utgår sålunda fastighetsbevillningen i den kommun, där den fasta egendomen är belägen. Den skattskyldiges inkomster tagas, beroende på inkomsternas art och inkomstkällans beskaffenhet, till beskattning än å den skattskyldiges hemort, än å ort, där den skattskyldige, utan att vara å orten mantalsskrifven, bedrifver rörelse etc.

Vid sidan af denna bevillning har allt sedan år 1903 utgått en progressiv inkomstskatt, som åter i princip byggts på den personliga skatteförmågan. Den inkomst, som lägges till grund för inkomstskatten, taxeras sålunda för en hvar skattskyldig på *en* ort och omfattar all inkomst, alltså äfven inkomst af fast egendom, af aktier och banklotter.

Jag skall icke heller nu uppehålla mig vid inkomstskattens alla brister. Desamma erhålla nämligen sin fulla belysning vid redogörelsen för det föreliggande förslaget till inkomst- och förmögenhetsskatt. I detta sammanhang må allenast framhållas, att, då det naturligen måste anses

både principiellt och praktiskt taget förkastligt, att staten uttager skatt å inkomst efter skilda grunder, anordningen med två statsliga direkta skatter, inkomstskatt och bevillning, allt från början med rätta betraktats såsom ett provisorium.

När så är förhållandet, uppstår frågan: hvarför har icke staten långt tidigare uttagit skatt af inkomst genom allenast inkomstskatt såsom den mest rationellt anordnade af de två skatterna?

Anledningarna härtill äro att söka först och främst i inkomstskattens brister, som uteslutit möjligheten att på inkomstskattens nuvarande grund uttaga hela det skattebelopp, som influtit på den direkta beskattningens väg. Härjämte får emellertid icke förbises den omständigheten, att bevillningstaxeringen utgjorde förutsättning för valbarhet och politisk rösträtt vid val till Riksdagens Andra kammare.

Sedan numera valbarheten och den politiska rösträtten gjorts oberoende af nämnda taxering, förefinnes konstitutionellt sedt icke vidare något hinder för en slutgiltig omläggning af det statsliga beskattningssystemet.

I det kommunala beskattningssystemet intager däremot bevillningsförordningen samma betydelsefulla ställning i afseende å rösträtt och skattskyldighet, som i allmänhet torde tillkomma en central kommunal inkomstskatteförfattning. Så länge detta är förhållandet, det vill säga, innan en omedelbarligen i kommunalt intresse såväl formellt som reellt anordnad författning tillkommit, äro bevillningstaxeringarna förty allt fortfarande, hvad kommunerna angår, oafvisligen påkallade.

Vid omläggning af statsbeskattningen befinner man sig alltså i det läget, att bevillning och inkomstskatt väl kunna, utan olägenhet för statsverket, ersättas med en ny skatt, byggd på andra grunder än dem, som angifvas i bevillnings- och inkomstskatteförordningarna, men att bevillningstaxeringarna och därmed äfven bevillningsförordningen måste för kommunernas räkning ännu så länge bibehållas.

Under sådana förhållanden har programmet blifvit följande.

Bevillning och inkomstskatt efter nu tillämpade grunder upphöra att utgå till staten. Staten gör sig ersatt genom *en* ny moderniserad skatt efter skatteförmåga, en skatt, som i föreliggande förslag benämnts inkomst- och förmögenhetsskatt.

Samtidigt som författningen om inkomst- och förmögenhetsskatten vinner tillämpning, upphör nuvarande inkomstskatteförordning att gälla. Hvad åter angår bevillningsförordningen, måste densamma, såsom redan angifvits, i kommunalt intresse bibehållas i afbidan på lösningen af frågan

om revision af den kommunala beskattningen i dess helhet. Då för sådant ändamål bevillningsförordningens formella karaktär af statslig skatteförfattning tills vidare bör lämnas oförändrad, återstår att vidtaga sådana anordningar, att, trots nämnda förhållande, själfva bevillningen helt och hållet upphör att vara statsskatt.

Såsom jag tidigare vid behandlingen af frågan om statsregleringen för år 1911 närmare angaf, är det därför meningen, att den skatt, som fortfarande komme att uttagas i form af bevillning, skulle såsom ett direkt skattebidrag öfverlämnas till landstingen och städer, som icke deltaga i landsting.

Omläggningen af den statsliga beskattningen skulle emellertid icke vara fullständig, för såvidt bevillningsförordningen fortfarande inrymde bestämmelser, som vore för taxering till statsskatt nödvändiga. Som bekant återfinnas stadgandena rörande taxeringsmyndigheter helt och hållet i bevillningsförordningen samt stadgandena om taxeringsförfarandet såväl i denna förordning som i inkomstskatteförordningen.

Att införa stadgandena i nu angifna afseenden i den författning, som skulle reglera den nya statsskatten, vore opraktiskt och i öfrigt mindre lämpligt. Hvad framtiden bär i sitt sköte beträffande skattskyldigheten till stat och kommun är osäkert; men ett är ganska visst, nämligen att de taxeringsmyndigheter, som få sig anförtrodt taxeringarna till statsskatt, äfven måste åtaga sig bestyret med taxering till en och annan kommunalskatt. Sanningen häraf är ju redan nu påtaglig, då nämnda taxeringsmyndigheter — ty andra myndigheter lära icke kunna ifrågakomma — skola verkställa taxering ej blott till inkomst- och förmögenhetsskatten, hvilken hädanefter skulle blifva statens enda direkta skatt, utan äfven till bevillning, som, efter hvad nyss nämndes, i verkligheten skulle reglera allenast skattskyldighet till kommun.

Bestämmelserna rörande taxering hafva därför sammanförts i en särskild författning, en åtgärd, som jämte andra förhållanden medverkat därtill, att jämväl bevillningsförordningen undergått omarbetning.

Omläggningen af den statsliga beskattningen resulterar af nu angifna anledningar i tre särskilda författningsförslag, nämligen förslag till

förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt,

förordning angående bevillning af fast egendom samt af inkomst;

förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.

Vid bifall till dessa förslag skulle man hafva å ena sidan vunnit målet på statsbeskattningens område, en rationellt anordnad direkt skatt, och

å andra sidan skaffat sig fria händer vid revision af grunderna för den kommunala skattskyldigheten, i det att sambandet mellan stats- och kommunalbeskattningen helt lossats.

Sedan jag genom det redan anförda angifvit planen för det arbete å skattelagsstiftningens område, för hvilket jag nu går att närmare redogöra, torde det vara lämpligt att något dröja vid de under senaste årtiondet uppgjorda skatteförfattningsförslagen, för att vid granskningen af dessa måtte åskådliggöras anledningarna därtill, att samma förslag icke varit ägnade att lösa de sväfvande skattefrågorna.

Alla förslag, som utarbetades under 1870- och 1880-talen samt förra hälften af 1890-talet, åsyftade att åt allmänna bevillningen gifva en mera modern form och ett fylligare innehåll, hvarigenom en allt önskvärdare jämnhet i beskattningen skulle vinnas och den skattekälla, som vore att söka i inkomsten, skulle kunna göras mera gifvande. Sedan dessa försök visat sig mindre fruktbärande, men å andra sidan allt större svårigheter för en lyckosam skatteomläggning mötte i det förhållandet, att allmänna bevillningen utgjorde så godt som enda underlaget för all kommunal skattskyldighet, inriktades reformarbetet i slutet af 1890-talet på ett särskiljande af den statsliga och kommunala skattskyldigheten. Den af Kungl. Maj:t år 1897 tillsatta kommunalskattekommittén erhöll sålunda i uppdrag att afgifva förslag till ändringar i gällande bestämmelser om kommunalbeskattningen i syfte dels att genom upplösning af det bestående sambandet mellan bevillningen till staten och den kommunala skattskyldigheten utväg måtte beredas till vidtagande af sådana förändringar i bevillningslagstiftningen, hvilka ur beskattningens synpunkt ansågs önskvärda, men för hvilka den af nämnda samband beroende hänsynen till kommunernas skatteintresse för det dåvarande lade hinder i vägen, dels att de för fyllandet af kommunernas behof erforderliga skattemedel måtte kommunerna beredas i den för de skattskyldige minst betungande och efter kommunernas egna förhållanden i möjligaste mån afpassade ordning; och borde kommittén i sammanhang därmed afgifva förslag till de ändringar, som af en sålunda förändrad anordning af kommunalbeskattningen kunde påkallas ej mindre i öfriga delar af kommunallagarne än äfven i andra författningar.

Kommitténs förslag utmynnade, hvad angår den direkta beskattningen, i särskilda förslag till förordning angående bevillning af inkomst, till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet och till förordning angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering. Vidare fram-

lades förslag till lag angående rätt för kommun att i vissa fall upptaga särskilda afgifter, nämligen för försäljning till förtäring på stället af vin och maltdrycker, för hållande af frivillig auktion, för offentlig föreställning, för offentligt förevisande af djur m. m. och för hållande af dansbana m. m., hvarjämte kommittén uppgjorde förslag till fördelning af brännvinstillverknings- och bränvinsförsäljningsafgifter i syfte att kommunerna af dessa afgifter skulle tillföras ökade inkomster. Att dessa förslag icke lagts till grund för lösning af hela skatteproblemet, har berott af flera orsaker. För egen del skall jag allenast tillåta mig att återgifva, hvad kammarrätten i underdånigt utlåtande den 30 december 1902 yttrade i anledning af kommitténs förslag.

Vid utarbetandet af sina båda hufvudförslag, förslaget till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet samt förslaget till bevillningsförordning, hade, anför kammarrätten, kommittén utgått från den förutsättning, att hvarje mera genomgripande reform af ett lands beskattning borde så anläggas, att reformen så vidt möjligt blefve organisk och således genomfördes med aktgifvande på landets skatteväsen i dess *helhet*, enär eljest det inre sammanhang, som borde förefinnas mellan de olika leden i ett lands skattesystem, bringades i fara. Detta önskemål hade synts kommittén kunna i nöjaktig grad ernås genom en anordning, enligt hvilken den direkta skattskyldigheten till *staten* utkräfdes under former, som mera än de dittillsvarande tillgodosåge *skatteförmågan*, medan den *kommunala* beskattningen i viss grad förlänades karaktären af en *intressebeskattning*. Bidragsskyldigheten till kommunen borde sålunda utkräfvas med hänsyn icke endast till skatteförmågan, utan äfven till de förmåner, kommunen genom sina anstalter eller sin verksamhet för något visst ändamål beredde sina medlemmar eller vissa grupper bland dem, samt, å andra sidan, de olägenheter eller särskilda utgifter, den enskilde genom sin verksamhet förorsakade kommunen. Riktigheten af en dylik anordning af den kommunala beskattningen syntes kommittén svårligen kunna jäfvas, om man tillbörligt beaktade den olika arten af statens och kommunens verksamhet och organisation i det hela samt individens däraf betingade olika ställning till stat och kommun. Medan sålunda statens verksamhet och de utgifter, som af densamma betingades, hade till syfte främjandet af allmänt väl och måste anses komma statens medlemmar i lika grad tillgodo, vore kommunen redan i följd af sin territoriella begränsning hänvisad ej blott till en mindre krets af skattdragande, utan äfven till uppgifter af öfvervägande lokalt ekonomisk eller administrativ natur. En del

af de skatter, kommunen nödgades upptaga för behörigt fullgörande af dessa uppgifter, blefve också alltid använd för syften, hvilkas främjande i regel kunde anses för somliga af kommunens medlemmar medföra större fördelar än för andra.

Om än kammarrätten icke ville förneka, att den hufvudförutsättning, från hvilken kommittén sålunda utgått, skatteteoretiskt och sedd allmänhet, erbjöde riktiga utgångspunkter för en reform af landets direkta skatter till stat och kommun, måste kammarrätten å andra sidan framhålla, att det vid ett praktiskt lagstiftningsarbete på detta område icke gjorde tillfyllest att med utgående från en dylik allmänt formulerad sats söka ur densamma härleda de erforderliga bestämmelserna och föreslå dem till antagande utan att på samma gång tillse, att dessa bestämmelser också blefve ändamålsenliga och afpassade efter faktiskt rådande förhållanden. Uppenbarligen komme härvidlag allt an på en fullständig och ingående *utredning* af alla på frågan inverkande omständigheter, och hvarje förslag, huru förträffligt det än från en strängt teoretisk synpunkt kunde förefalla, löpte fara att praktiskt framstå såsom mindre tjänligt, därest icke till grund för detsamma låge en sådan utredning. Att ett förberedande arbete af sådan natur i en alldeles särskild grad vore af behof påkalladt vid en reform af vårt lands skattelagstiftning insåges lätt, om man besinnade, hvilken djupt ingripande betydelse landets skatteväsen ägde för hela samhällslifvet. I den kommittén förelagda uppgift, som närmast afsett en undersökning af möjligheten för genomförande i vårt land af en verklig skilsmässa mellan stats- och kommunalbeskattningen, låge ju äfven en oförtydbar anvisning om, att kommitténs arbeten företrädesvis borde blifva af utredande art. I betraktande häraf hade kammarrätten icke kunnat tillbakahålla den allmänna erinran, att det syntes, som om kommittén vid utarbetandet af sina förslag icke tillräckligt beaktat detta förhållande, och att förslagen af sådan anledning också i flera afseenden kommit att framstå mera såsom ansatser eller uppslag till en lagstiftning än som fullt genomarbetade och med hänsyn till sina verkningar genomtänkta förslag.

Ett annat förhållande, som vid en granskning af förslagens hufvudgrunder fölle i ögonen och som enligt kammarrättens åsikt icke varit till gagn för kommitténs arbete, vore, att kommittén, som dock haft till uppgift att söka genomföra icke endast ett formellt, utan äfven ett *reellt* särskiljande af statens och kommunernas skatteväsen, med öfvergifvande af den antagna utgångspunkten, i flera betydelsefulla afseenden låtit förslaget till bevillningslagstiftning affattas med hänsyn till den kommunala beskatt-

ningens kraf på motsvarande områden, ett förfaringssätt, som kommit berörda förslag att i flera delar brista i följdriktighet.

Efter det att kammarrätten härefter yttrat sig om hufvudgrunderna för och detaljerna i kommitténs förslag till bevillningsförordning, framhåller kammarrätten i fråga om kommitténs uppdrag beträffande den kommunala beskattningen bland annat, att det vid en granskning af kommitténs förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet genast fölle i ögonen, att kommittén äfven för den kommunala beskattningen ifrågasatt endast *en* skatteform, den allmänna och rena inkomstskatten, modifierad med hänsyn till den interkommunala beskattningen och hvad fast egendom anginge, iklädd formen af en kombinerad inkomst- och fastighetsskatt. Om nu redan den omständigheten, att kommittén sålunda sett sig föranlåten att i det hela uppgifva försöket att för den kommunala beskattningen vinna ett *flertal* skatteformer, hvilket dock anvisats kommittén såsom en af utgångspunkterna för dess arbeten, måste vara ägnad att alstra tvekan, huruvida förslaget kunde anses innefatta en tillfredsställande lösning af den uppgift, som på förevarande område varit kommittén förelagd, ökades, fortsätter kammarrätten, denna tvekan vid ett närmare skärskådande af förslagets hufvudprinciper.

Efter att hafva granskat dessa principer och en del skiljaktliga förslag till frågans lösning, som under ärendets behandling framkommit såväl inom som utom kommittén, anför kammarrätten, att, då utsikterna för möjligheten att genomföra en anordning i den ena eller andra af de föreslagna riktningarna icke läte sig säkert bedömas annat än i samband med en saklig utredning, men en sådan för det dåvarande icke förelåge, kammarätten icke kunde tillstyrka vare sig det ena eller andra förslaget.

Kommunalskattekommitténs vidtomfattande program har af nu anförda och åtskilliga andra skäl icke kunnat läggas till grund för en slutlig omläggning af den direkta beskattningen till staten och den kommunala skattskyldigheten.

Det arbete, som sedermera nedlagts för lösningen af de sväfvande skattefrågorna, har afsett partiella reformer å de skilda beskattningsområdena, för att nu resultera i förut omförmälda förslag till slutlig omläggning af den direkta beskattningen till staten. Anledningen därtill att arbetsplanen sålunda begränsats har jag nyss angifvit liksom ock närmare utvecklat vid behandlingen af frågan om statsregleringen för år 1911. I detta sammanhang skall jag därför allenast tillåta mig i korthet erinra

om de skilda författningar och författningsförslag i afseende å statsbeskattningen, som sett dagen efter år 1900. Nyss erinrade jag om inkomstskatten. Beslutet härom fattades år 1902, alltså i tiden mellan tillkomsten af kommunalskattekommitténs förslag och kammarrättens däröfver afgifna yttrande. I anledning af uttalanden från Riksdagens sida inriktades skattearbetet närmast därefter på åstadkommandet af en reformerad inkomstskatt, kompletterad med förmögenhetsskatt. Det år 1904 af tillkallade sakkunniga på detta program utarbetade förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer innebar därför icke någon sådan ökning i den direkta beskattningen, att afskrifning af allmänna bevillningen skulle hafva kunnat påbörjas. Visserligen infördes i förslaget bestämmelser om beskattning af förmögenhet, men förmögenhetsskatten skulle mer än väl åtgå för att täcka den nedgång i inkomstskatten, som de sakkunnigas förslag skulle hafva medfört på grund af sänkning i progressionen för enskilda skattskyldiga och omläggning af aktiebolagsbeskattningen. Under detta reformarbete blef det uppenbart, att för en tillfredsställande omdaning af den direkta beskattningen förutsattes, bland annat, förändrade bestämmelser i fråga om beskattningsåret, omorganisation af taxeringsmyndigheterna och reformering af taxeringsförfarandet. En ny ordning i dessa afseenden infördes genom bevillnings- och inkomstskatteförordningarna af den 13 september 1907.

Arbetet för en slutlig omläggning af den statsliga beskattningen i enlighet med det af mig förut angifna program har därefter fortsatts och utförts inom finansdepartementet af nuvarande regeringsrådet Herman Palmgren, nuvarande expeditionschefen i finansdepartementet Conrad Carleson och landskamreraren Otto V. Landén. Den statistiska utredningen har varit och är fortfarande anförtrodd åt aktuarien I. Flodström. Af denna utredning har från trycket redan utkommit en första del, omfattande taxeringen till inkomstskatt år 1907 samt taxering till bevillning samma år för inkomst under 1,000 kronor af kapital och arbete. I öfrigt föreligger särskild utredning rörande aktiebolag och solidariska bankbolag samt angående förmögenhet. Utredningen i sistnämnda afseenden är visserligen approximativ men dock tillfyllestgörande för att kunna läggas till grund vid en beräkning af den föreslagna skattens resultat. Den mera detaljerade utredningen torde icke kunna föreligga färdig förr än om några månader.

Såsom jag redan uppgifvit, har omförmälda skatteprogram erhållit sin form i tre särskilda författningsförslag, nämligen i förslag till

1) förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt,

2) förordning angående bevillning af fast egendom samt af inkomst,

3) förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.

Sedan ej mindre öfverståthållareämbetet och Kungl. Maj:ts befallningshafvande yttrat sig öfver sistnämnda författningsförslag än äfven kammarrätten den 8 januari 1910 afgifvit infordradt underdånigt utlåtande öfver samtliga förslag, går jag nu att anmäla desamma till pröfning och tillåter mig för sådant ändamål att till en början underställa Kungl. Maj:ts afgörande förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Vid uppgörande af detta skatteförslag har man framför allt haft för ögonen önskan att låta skatten följa den verkliga skatteförmågan. Ett sådant mål kan visserligen aldrig nås, enär skatteförmågan är ett relativt begrepp, beroende af åtskilliga den skattskyldiges personliga förhållanden af så skiftande beskaffenhet, att skattelagstiftningen omöjligen kan till samma förhållanden taga all den hänsyn, som i verkligheten i alla speciella fall kunde erfordras. I hufvudsak måste för fastställande af skatteförmågan gifvas vissa allmänna regler, grundade på en del omständigheter, som i stort sedt kunna sägas öka eller minska skatteförmågan. För att emellertid dessa regler skola verka något så när jämnt ej blott för de skattskyldiga i allmänhet utan äfven för skattskyldiga med samma bärkraft, måste gifvetvis uppställas fordringar på den beskattningsbara inkomstens enhet och renhet i taxeringen m. m. All inkomst bör göras till föremål för taxering men till beskattningsbar inkomst får dock icke hänföras annan än den, som verkligen förvärfvats eller eljest af den skattskyldige åtnjutits. Det är sålunda å ena sidan af vikt att inkomsten i hvarje fall upptages till sitt verkliga, ej till sitt beräknade belopp, samt å andra sidan erforderligt, att allenast nettoinkomsten taxeras d. v. s. att den skattskyldige berättigas att afdraga alla kostnader, som gjorts för inkomstens förvärfvande eller eljest enligt sakens natur måste tagas i betraktande för bestämmande af nettoinkomsten. Sedan inkomsterna sålunda bestämts och genom afdrag reducerats till såvidt möjligt likartade nettovärden, har man åtminstone en yttre för alla jämlik grund att bygga på, när fråga blir dels att genom progression af skatten för statens räkning tillvarataga skattekraften hos de växande inkomsterna, dels ock att, utöfver den lind-

ring som genom en på sådant sätt anordnad skatteskala medgifves mindre inkomsttagare, ytterligare utvidga ett skattelindringssystem för de lägre inkomsterna.

I den plan, som sålunda följts vid utarbetandet af ifrågavarande skatteförslag hvad angår enskildes skattskyldighet för inkomst, har, såsom förslagets titel antyder, jämväl ingått anordnandet af en skatt å förmögenhet, som i viss mån fått form af skatt å fonderad inkomst. Detta förhållande har gjort det möjligt att systematiskt förstärka progressionsskalan för inkomster i allmänhet i de fall, då inkomst är af annat slag än inkomst af arbete.

Af hvad jag nu anfört torde framgå, att man vid skattearbetet sökt ernå en verklig skatt efter skatteförmåga, framför allt därigenom

att till beskattningsbar inkomst hänföra all inkomst, men dock allenast den verkliga nettoinkomsten,

att genom förmögenhetsskatt träffa den fonderade inkomsten hårdare än inkomst af arbete,

att göra skatten, jämväl i afseende å förmögenhetsskatten, progressiv,

att utbilda afdragsrätten för mindre inkomsttagare.

Vid sidan af den anordning för beskattning af inkomst och förmögenhet hos enskilda personer, hvarom jag nu talat, har framlagts förslag till särskild anordning för beskattning af inkomst, som åtnjutes af aktiebolag och solidariska bankbolag. Denna anordning skiljer sig från den i nuvarande inkomstskatteförordning gällande — där, med tillämpning af progressionsskalan för enskilda personer, dylika bolag beskattas efter inkomstens absoluta storlek — därigenom att progressionen, då densamma vinner tillämpning, ställes i beroende af inkomstens förhållande till aktie- och lottkapitalet.

De i förslaget gifna bestämmelserna i de af mig förut omförmälda afseenden jämte andra på beskattningen mera ingripande nyheter äfvensom en del stadganden af allmännare intresse går jag nu att närmare behandla för att sedermera under vederbörande §§ upptaga till skärskådande en del detaljbestämmelser, som synas erfordra särskild motivering.

Dessförinnan tillåter jag mig framhålla, att skatteförslaget i alla de delar, där sådant, utan åsidosättande af förut omförmälda kraf på skattens anordning, kunnat ske, till form och uppställning ansluter sig till redan häfdvunna bestämmelser å skattelagsstiftningens område. I öfrigt har ett

godt förarbete på åtskilliga områden redan utförts af 1900 och 1904 års skattekommitterade. I de af dessa kommitterade upprättade skatteförslag återfinnas åtskilliga utformade stadganden, som i ett flertal fall kunnat än oförändrade än med mindre omarbetningar öfverflyttas i det nu föreliggande förslaget.

Fastighets-bevillningen.

Såsom redan nämnts, afser skattereformen, att staten med inkomst- och förmögenhetsskatten skulle göra sig ersatt, utom för inkomstskatten, äfven för bevillningen. Om staten i sådan ordning afstode från bevillningen, skulle den totala belastningen af den bevillningspliktiga skattegrunden minskas med ett mot bevillningskronan svarande belopp samt kommunerna blifva utan konkurrens från statens sida vid anlitandet af nämnda skattegrund. Någon meningsskiljaktighet torde icke heller råda därom, att inkomstbevillningen liksom inkomstskatten bör vid den omläggning af statsbeskattningen, hvarom nu är fråga, helt försvinna. I stort sedt torde samma mening göra sig gällande äfven beträffande fastighetsbevillningen. Från vissa håll hafva emellertid röster höjts för en ordning, hvarigenom fastighetsbevillningen icke skulle ersättas af inkomst- och förmögenhetsskatten, utan fristående för sig öfverlåtas å kommunerna. Härigenom skulle fastigheterna komma att bära en skattebörda, som efter gällande beräkningsgrunder för fastighetsinkomsten med en procent af denna inkomst öfverstege utdebiteringen å inkomst af kapital och arbete.

För åskådliggörande häraf skall jag tillåta mig anföra ett exempel:

Om i en kommun de skattepliktiga fastigheterna hade ett sammanlagdt taxeringsvärde, jordbruksfastigheterna af 2,000,000 kronor och andra fastigheter af 200,000 kronor, skulle den skattepliktiga inkomsten, beräknad till respektive 6 och 5 procent af taxeringsvärdet, uppgå till respektive 120,000 kronor och 10,000 kronor eller sammanlagdt 130,000 kronor. Antoges vidare, att de kommunalt skattepliktiga hade af kapital och arbete en sammanlagd skattepliktig inkomst af 50,000 kronor, i följd hvaraf all beskattningsbar inkomst af fast egendom, kapital och arbete skulle uppgå till en summa af 180,000 kronor, samt att 8,500 kronor borde för kommunens behof utdebiteras, komme utdebiteringen att ordnas på följande sätt. Först skulle ett den nuvarande fastighetsbevillningen motsvarande belopp utdebiteras på den beräknade inkomsten af fast egendom eller, då denna uppginge till 130,000 kronor, ett belopp af 1,300 kronor. Återstoden af det belopp, som behöfde utdebiteras, eller 7,200 kronor, skulle

jämnt fördelas på all skattepliktig inkomst af fast egendom, kapital och arbete. Sistnämnda summa skulle utvinnas genom utdebitering af 4 kronor för hvarje beskattningsbart belopp af 100 kronor. Följden skulle alltså blifva, att fastigheterna skulle bära 5 procent samt inkomsten af kapital och arbete 4 procent i skatt, allt räknadt å den beräknade eller beskattningsbara inkomsten.

En sådan ordning innebure, hvad fastighetsbevillningen beträffade, mera än en öfverflyttning från stat till kommun; anordningen betydde i verkligheten *tillskapandet* af en verklig objektsskatt. Såsom jag strax skall visa och för öfrigt från tilläggsbevillningens dagar ännu är i färskt minne, har fastighetsbevillningens natur af komplement till inkomstbevillningen förorsakat ofta återkommande, i förhållande till inkomstbevillningen ställda växlingar i fastighetsbevillningens belopp, något som torde vara ganska främmande för en verklig objektsskatt. Visserligen är det sannt, att fastighetsbevillningen utgår efter fastighetens bruttovärde utan rätt för den bevillningspliktige att vid beskattning af fastigheten eller dess afkastning göra afdrag för skuldräntor. Men å andra sidan är denna begränsning i rätten till skuldränteafdrag icke för fastighetsbevillningen något egenartadt. Äfven inkomster af annat slag beskattas genom inkomstbevillning till bruttobeloppet, det vill säga utan afdrag för den skattskyldige åliggande ränta å gäld. Däremot är vid bestämmandet af fastighetsbevillningen liksom vid inkomstbevillningen i hvarje fall medgifvet att, om den bevillningspliktige äger inkomst af kapital, å denna inkomst göra afdrag för ränta å såväl intecknad som all annan gäld. Om sålunda fastighetsbevillningen i sin nuvarande anordning näppeligen kan rubriceras såsom en objektsskatt i egentlig mening, skulle detta återigen blifva förhållandet, därest fastighetsbevillningen såsom en fristående skatt öfverlätes på kommunerna. Därigenom blefve den en gång för alla fastslagen till sitt nuvarande procentiska belopp i förhållande till fastighets taxeringsvärde och det hänsynstagande till skuldränta, hvarom nyss talades, bortfölle.

Då jag vid mera än ett tillfälle för egen del tillkännagifvit och äfven praktiskt ådagalagt allvaret i min mening, att intresse- eller objektsbeskattningen bör lämnas större rum än hittills inom kommunalbeskattningens område, kunde det ju under nämnda förhållanden synas, som om från min sida intet skulle vara att erinra däremot, att fastighetsbevillningen såsom en självständig skatt öfverflyttades till kommunernas disposition. Ingen lärer väl dock vilja vidtaga en sådan ordning blott af den anled-

ningen, att fastighetsbevillningen, öfverlåten till kommunerna, skulle tillföra dessa en verklig objektsskatt. I en så viktig fråga som omläggning af ett beskattningssystem torde man nämligen icke utan fara att åsidosätta de skattskyldiges rättmätiga kraf på jämnhet och rättvisa i beskattningen, kunna ordna skattläggningen på känn. För ögonblicket är jag å ena sidan icke öfvertygad därom, att fastigheterna rätteligen skulle kunna betungas med den ifrågasatta nya objektsskatten, utan att grunderna för den kommunala skattskyldigheten i öfrigt beträffande fast egendom underginge revision, samt å andra sidan benägen antaga, att de objektsskatter, som vid en dylik revision måhända kunna komma att åläggas fast egendom eller vissa grupper fastigheter, äfven få natur af omsättningsskatter i en eller annan form. Under nu angifna förhållanden må det icke förtänkas mig, att jag ansett mig böra afstå från hvarje tanke att föreslå ett så på slump vidtaget ingrepp i omläggningen af den kommunala beskattningen som ett öfverlåtande af fastighetsbevillningen i förut omförmäld ordning gifvetvis skulle innebära.

De äldsta på jorden hvilande allmänna bördor och andra besvär voro eller blefvo med tiden verkliga objektsskatter. Dessa skatter tillkommo succesivt allt efter som statskassans behof kräfde en utveckling af skattesystemet. Sålunda hafva de skilda skattetitlar, som gått under den gemensamma benämningen grundskatter, till en början i flertalet fall varit af mera tillfällig natur för att så småningom upptagas bland statens ordinarie inkomster. Vid sidan af grundskatterna, hvilka som bekant utgingo i stort sedt efter hemman och mantal, utbildades emellertid så småningom ett beskattningssystem, som afsåg att fylla statens mera tillfälliga behof. Detta beskattningssystem fick sin utbildade form i slutet af 1600-talet och början af 1700-talet, under tider, då ebben i statskassan var synnerligen stor dels på grund af den minskning i statens ordinarie inkomster, som gjorde sig gällande i tiden närmast före Karl XI:s reduktion, dels ock på grund af krigen under Karl XII:s regering.

Vid fördelning af den extra skattebörda, som sålunda pålades de skattdragande, togos i anspråk skatteobjekt af mycket skiftande beskaffenhet. Att fastigheterna återfinnas bland dessa skatteobjekt, är ju helt naturligt. Men äfven inkomsten intager tidigt ett ganska framträdande rum i nämnda skattesystem. Jämsides med denna extra ordinarie, men dock till sin natur allmänna bevillning eller, såsom den ofta benämndes, bevill-

ning till allmän kontribution utgingo klass-, konsumtions- och dylika skatter. Den allmänna bevillningen bestämdes såsom regel till vissa procent af inkomst, olika för de skilda slagen af inkomster och de skilda kategorierna inkomsttagare, samt, hvad beträffar fast egendom, till visst belopp för mantal eller hemman. Sålunda bestämdes enligt Rikets Ständers förening och bevillning af den 22 maj 1719, bland annat, att Kungl. Maj:ts betjänte-, civil- och militärpersoner m. fl. skulle utgöra i skatt hvar tionde penning af all lön och underhåll, det vare sig i penningar, hemmansräntor eller spannmål. Samtidigt skulle erläggas för så godt som all jordegendom å landet, som af enskilda innehades, särskild skatt efter hemman eller mantal såsom t. ex. 5 daler för hvarje helt frälsemantal, 1 daler af frälsebonde, 2 daler af krono- eller skattebonde för hvarje mantal o. s. v.

Denna allmänna bevillning liksom för öfrigt öfriga omförmälda skatter af tillfällig natur höjdes och sänktes allt efter statskassans behof. Med det nya statsskicket sökte man år 1810 omlägga den extra ordinarie beskattningen, särskildt hvad angår den allmänna bevillningen. Med denna omläggning åsyftades att täcka det extra ordinära behofvet genom i hufvudsak en enda skatt, nämligen en progressiv inkomstskatt. Denna skatt, som alltså framför allt ersatte den gamla allmänna kontributionen af såväl fast egendom som af inkomster, lefde allenast några få år. Redan 1812 utkommer en ny bevillningsförordning, där allmänna bevillningen uppbygges i hufvudsak på de före 1809 gällande grunder. Hvad angår bevillningen af inkomst af rörelse i städerna och af fastighet, må exempelvis nämnas, att enligt 1812 års bevillningsförordning bevillningen af inkomst skulle utgå med i stort sedt 5 procent af nästföregående årets inkomst samt bevillningen af jordbruksfastighet med 2 ½ riksdaler för hvarje 1,000 riksdaler af fast egendoms värde. Redan år 1815 sänktes fastighetsbevillningen till 2 riksdaler för 1,000 riksdalers taxeringsvärde. I 1854 års bevillningsförordning har emellertid skatteprocenten i såväl ena som andra fallet nedsatts till hälften eller för inkomst, hvarom nu nämnts, till 2 ½ procent och för jordbruket till en riksdaler för hvarje 1,000 riksdaler af fastighets värde. Med vissa undantag särskildt i fråga om ett stort antal löntagare, hvilkas beskattning var ordnad efter ett klasskattesystem, tillämpades nu angifna procentsatser äfven med afseende å annan fastighet och annan inkomst, än nyss omförmälts.

Genom nu angifna regler för beskattningen ansågo sig lagstiftarna hafva genomfört likställighet mellan inkomsttagare och fastighetsägare.

Fast egendom ansågs nämligen lämna i inkomst 4 procent af taxeringsvärdet.

I det kommittéförslag, som låg till grund för 1861 års i hufvudsakliga delar ännu gällande bevillningsförordning, afsågs fortfarande att upprätthålla nämnda likställighet i skattskyldighet. Kommittén, som ansåg sig böra föreslå den allmänna bevillningsprocenten till 1 procent af inkomsten, framhöll, att för fast egendom skulle ock rätteligen lika afgift tagas af den behållna inkomsten. Men i anseende därtill, att de flesta fastighetsägare icke begagnade sådan bokföring, att deras behållna afkomst ens af dem själfva med säkerhet kunde beräknas, antoge kommittén, liksom dittills skett, behållna inkomsten i allmänhet vara 4 procent af det uppskattade verkliga eller gångbara värdet. Och hemställde kommittén i enlighet härmed att fastighetsbevillningen skulle utgå med 40 öre för hvarje 1,000 riksdaler af taxeringsvärdet.

Vid pröfning af nämnda förslag ansågo sig emellertid Rikets Ständer böra genomföra en åtskillnad mellan jordbruksfastighet och annan fastighet. Först och främst syntes det lämpligt, att vid bevillningens utgörande bereddes något afdrag för de kostnader, som med jordbruksnäringens bedrifvande vore förenade, eller för det däri nedlagda förlagskapital.

Af dessa och i öfrigt anförda skäl hade Rikets Ständer funnit det vara lämpligast, att årliga afkomsten af jordbruksfastighet icke antoges till högre belopp än tre procent af det uppskattade värdet, men att för annan fastighet densamma antoges till fem procent af uppskattningsvärdet. Det vore på dessa grunder och med fastställande af bevillningsafgiften för inkomst till en procent, som Rikets Ständer beslutat, att bevillningen för fast egendom skulle utgå, för jordbruksfastighet med tre öre för hvarje fulla etthundra riksdaler af uppskattningsvärdet och för all annan fastighet med fem öre för hvarje fulla etthundra riksdaler af samma värde.

Den sålunda bestämda skattesatsen för annan fastighet är ännu gällande, och skattesatsen beträffande jordbruksfastighet ändrades först år 1892 i sammanhang med beslutet om afskrifning af grundskatterna samt lindring i rustnings- och roteringsbesväret. Allt sedan år 1893 har sålunda bevillningen för jordbruksfastighet utgått med 6 öre för hvarje 100 kronor af egendoms taxeringsvärde. Att skattesatsen sattes högre än för annan fastighet berodde som bekant därpå, att genom fastighetsbevillningen skulle beskattas, utom den fasta egendomen, jämväl inventarier och andra för fast egendoms brukning erforderliga lösören.

Inkomst af fast egendom.

Af hvad jag nu anfört synes mig med full tydlighet framgå, ej blott att fastighetsbevillningens och inkomstbevillningens historia är en och samma, utan äfven att dessa bevillningar af historiska och ekonomiska skäl alltjämt behandlats såsom af hvarandra beroende. Bägge bevillningarna eller rättare sagdt sammanfattningen af dessa båda eller allmänna bevillningen har allt från början tjänstgjort såsom en statskassans fyllnadssumma. Beroende på statskassans tillstånd har denna allmänna bevillning än sänkts, än, och senaste gången för icke tio år sedan genom så kallad tilläggsbevillning, höjts. Vid dessa sänkningar eller höjningar har icke afsetts att åstadkomma någon skillnad i belastningen af inkomst och af fast egendom. Förändringarna i allmänna bevillningen hafva därför i stort sedt samtidigt omfattat inkomstbevillning och fastighetsbevillning.

Den allmänna uppfattningen, som otvifvelaktigt hänvisar fastighetsbevillningen att vara ett komplement till inkomstbevillningen, har alltså sitt fulla berättigande och stöder sig, enligt hvad utredningen visar, ej blott på bevillningens hela utvecklingshistoria, utan äfven på själfva underlaget för nu gällande skattesatser för fastighetsbevillningen. Under sådana förhållanden skulle det uppenbarligen icke kunna kallas annat än obilligt och orättvist, om fastighetsbevillningen vid omläggningen af den direkta beskattningen till staten skulle behandlas såsom en fristående utskyld, som kunde af staten disponeras oberoende af dispositionerna af inkomstbevillningen. Likaväl som man år 1810 vid införande af en allmän inkomstskatt till staten ansåg densamma böra träda i stället för dittills utgående allmän bevillning, har jag för min del icke kunnat annat än biträda den meningen, att den nya inkomst- och förmögenhetsskatten bör ersätta ej blott inkomstskatten och inkomstbevillningen utan äfven fastighetsbevillningen.

En af de väsentligaste bristerna i gällande inkomstskatteförfattning har allt från början erkänts vara den där stadgade ordning för *beräkning* af inkomst af fast egendom.

Denna beräkning, som grundar sig på den fasta egendomens taxeringsvärde, afser som bekant att täcka all den inkomst, som följer med ägandet och brukandet af fast egendom. När jag nu upptager till behandling frågan om beskattning af inkomst af fast egendom, skall jag beröra nämnda fråga, hufvudsakligen hvad angår inkomst af jordbruksrörelse och af skogsbruk.

Inkomst af jordbruksrörelse. Historik. (7 § och punkt 1:o) i anvisningarna).

Såsom förut angifvits, uppställde 1859 års bevillningskommitté såsom sitt mål jämlik beskattning af all inkomst och utgick från den förutsättningen, att det vore den behållna inkomsten, som skulle beskattas. Äfven i fråga om fast egendom uttalade sig kommittén i princip för beskattning af den behållna inkomsten, men i anseende därtill att de flesta fastighetsägare icke begagnade sådan bokföring, att deras behållna afkomst ens af dem själfva kunde med säkerhet beräknas, antog kommittén den behållna inkomsten af fastighet vara viss procent af egendomens uppskattade verkliga eller gångbara värde.

Redan skattejämkningskommittén upptog år 1876 i sitt förslag till bevillningsförordning förändrade bestämmelser rörande beskattningen af fast egendom och däraf härflytande inkomst. Visserligen skulle enligt nämnda förslag fastighetsbevillning utgå efter i hufvudsak förut gällande grunder, men därjämte skulle genom inkomstbevillning beskattas dels arrendeinkomst af jordbruksfastighet samt hyresinkomst eller hyresvärde af annan fastighet, allt till så stor del som öfverstege ett belopp af fyra för hundrade af taxeringsvärdet, hvilket belopp ansåges vara genom fastighetsbevillning beskattadt, dels ock inkomst och förmån af jordbruksrörelse eller hvad som genom bedrifvande af jordbruk förvärfvades utöfver det genom fastighetsbevillning beskattade, arrendevärdet motsvarande belopp af fyra för hundrade för fastighetens taxeringsvärde.

Detta förslag återupptogs och utbildades af skattereglerings kommittén, som den 17 augusti 1881 afgaf betänkande med förslag till ny bevillningsförordning. I kommitténs förslag till förordning angående bevillning af fast egendom samt af inkomst återfinnas dels en fastighetsbevillning, utgående med 5 öre för hvarje fulla 100 kronor af fastighets taxeringsvärde, dels ock en inkomstbevillning, som skulle utgå, bland annat, af inkomst af jordbruksfastighet. I sistnämnda afseende anförde kommittén, att jordbruksidkaren borde otvifvelaktigt i samma mån som alla öfriga yrkesidkare beskattas för sin genom yrkets utöfning förvärfvade behållna inkomst, det vill säga för det belopp, hvarmed egendomens afkastning möjligen kunde öfverskjuta, hvad som blefve beskattadt genom fastighetsbevillning. Det finge nämligen, fortsätter kommittén, ej förbises, att vid sidan af jordens alstrande förmåga förefunnes vid en ordnad jordbruksrörelse åtskilliga andra beskattningsbara faktorer, såsom det för rörelsens drifvande erforderliga, i inventarier och kreatursstock nedlagda eller eljest använda kapital, dels ock produkten af jordbrukarens personliga

arbete samt de af honom i hans egenskap af jordägare eller arrendator åtnjutna, sällan i penningevärde uttryckta och därför vanligen förbisedda förmåner af allehanda slag. I enlighet härmed föreslog kommittén, att såsom bevillningspliktig inkomst skulle taxeras den inkomst och förmån af jordbruksfastighet, som ägaren genom bedrifvande af jordbruksrörelse, försäljning af skog, utarrendering eller på annat sätt förvärfvade, så ock hyresinkomst eller hyresvärde af annan fastighet, allt till så stor del, som öfverstege det belopp, af fem för 100 af taxeringsvärdet, som finge anses vara genom fastighetsbevillning beskattadt, äfvensom all den inkomst och förmån, som arrendator af staten eller annan ägare tillhörig jordbruksfastighet genom arrendet åtnjöte. Och skulle, enligt kommitténs förslag till instruktion för taxeringsmyndigheterna, vid uppskattning af den behållna årliga inkomsten af jordbruks- och skogsrörelse tagas hänsyn

dels till värdet af den under nästföregångna året erhållna skörd från trädgård, åker och äng samt af produkter från skog och torfmosse med afdrag af de för skördens eller dessa produkters erhållande utgifna omkostnader;

dels till antalet af underhållna kreatur och den afkastning dessa ansåges hafva lämnat;

dels till storleken och beskaffenheten af de för egendomens skötande använda arbetskrafter;

dels ock till öfriga förmåner, som med jordbruks- och skogsrörelse kunde vara förenade och icke i taxeringsvärdet vore inbegripna.

Med afseende å jordbruksidkares rätt till afdrag anförde kommittén, att jordbruksidkaren i likhet med öfriga yrkesidkare borde äga rätt att från sin beskattningsbara inkomst göra skäligt afdrag för räntor å det till rörelsens bedrifvande upplånade kapital. Till förebyggande af missbruk hade kommittén dock ansett sig böra stadga som maximum för dylikt afdrag räntor å ett belopp, motsvarande 20 procent af egendomens taxeringsvärde.

Kommitténs förslag i nu förevarande afseende blef emellertid icke lagdt till grund för någon ändring i skattelagstiftningen.

Frågan om beskattning af inkomst af jordbruksrörelse upptogs därefter till pröfning af de särskildt tillkallade kommittérade, som den 2 november 1894 afgåfvo förslag till förordning angående inkomstbevillning.

Enligt detta förslag skulle afkastning af fast egendom beskattas genom dylik bevillning. Inkomsten skulle upptagas, hvad beträffar jordbruks-

fastighet, till 6 procent af fastighets taxeringsvärde, däri icke skulle ingå värde af skog utöfver husbehof, och till 5 procent af taxeringsvärdet å annan fastighet. Från inkomst af fast egendom skulle afdrag få ske för ränta å penningebelopp, som vore i fastigheten intecknadt och utgjordes af ogulden skuld; dock att sådant afdrag icke finge tillgodonjutas för mera än 40 procent af inkomstens belopp.

Detta förslag kom först till användning vid anordnandet af den nuvarande inkomstskatten. Dessförinnan hade emellertid kommunalskattekommittén i sitt förslag till förordning angående bevillning af inkomst på ett fullt rationellt sätt sökt ordna beskattningen af fast egendom.

I sitt den 18 maj 1900 afgifna betänkande anförde kommittén, att, då sistnämnda förslag vore byggdt på principen af allmän inkomstskatt, hade såsom följd däraf ur skattesystemet utmönstrats den nuvarande fastighetsbevillningen, hvilken allenast på en ytterst otillförlitlig omväg sökte träffa fastighetsinkomsten. I ett skattesystem, grundadt på den personliga skatteförmågan, funnes icke plats för en särskild och direkt beskattning af det fasta kapitalet annorledes än i den mån en sådan kunde ernås genom en kompletterande skatt å nettoförmögenheten, hvilken enligt sakens natur borde drabba jämväl den rörliga förmögenheten. En afkastningsskatt å den fasta egendomen, den finge anordnas såsom skatt på fastighetens verkliga afkastning eller, såsom fastighetsbevillning, läggas på en allenast beräknad afkastning, vore i ett rent inkomstskattesystem en uppenbar motsägelse. Det läte sig visserligen icke förneka, att uppskattningen af inkomst af jordbruk vore förknippad med afsevärda svårigheter i de fall, där ej en ordnad bokföring ägde rum. Oafsedt emellertid att ungefär liknande svårigheter yppades vid taxeringen af mången annan näring, särskildt där den drefves i mindre skala såsom t. ex. det mindre handtverket, hvars utöfvande icke vore förknippadt med skyldighet till bokföring, kunde därförutom påpekas att vid landets större och väl äfven vid en icke obetydlig del af dess medelstora egendomar i allmänhet numera fördes räkenskaper, som, äfven om de icke alltid vore ägnade att fullständigt framvisa afkastningen af de olika inkomstkällor, som inginge i en landthushållning, dock i det hela kunde gifva mycket god ledning för bedömandet af årsafkastningens storlek. Hvad anginge de smärre och små jordbruksfastigheterna, torde det väl likaledes kunna antagas, att åtminstone flertalet brukare af sådana fastigheter numera under en eller annan form gjorde sig reda för storleken af såväl de kontanta driftkost-

naderna som hvad kontant inflöte genom försäljning från egendomen. Svårigheten syntes alltså komma att gälla uppskattningen af de förmåner, som bereddes jordbrukaren därutinnan, att han för sitt hushåll direkt tillgodogjorde sig produkter från fastigheten, såsom näringsämnen, husbehofsvirke m. m. samt åtnjöte förmånen af bostad, men uti förevarande afseende skulle säkerligen snart nog en viss genomsnittsberäkning för landthushåll komma att göra sig gällande, hvilken, afpassad efter hushållets storlek och prisförhållandena å hvarje särskild ort, läte sig utan fara för någon nämnvärd ojämnhet användas. För öfrigt kunde erinras, att beträffande en icke obetydlig grupp af jordbrukare i vårt land, nämligen arrendatorer af kronodomäner — deras antal i början af år 1899 utgjorde 2,217 medan taxeringsvärdet af sådana domäner öfverstege 57,000,000 kronor — taxering af deras inkomst såsom jordbrukare sedan länge ansetts böra äga rum, utan att, såvidt kommittén hade sig bekant, taxeringen funnits behäftad med några särskilda vanskligheter. Hvad vidare anginge annan fastighet, erbjöde inflytande hyror eller det i regel tämligen lätt bestämbara hyresvärdet å fastighet eller del däraf, som af ägaren själf beboddes, tillförlitliga uppskattningsgrunder.

I anslutning till hvad sålunda anförts räknades i kommitténs nu ifrågavarande författningsförslag till inkomst af fast egendom arrende, hyra samt förmån af egen bostad för enskild skattskyldig och hans familj, så ock frälseränta samt all den afkastning, som härflöte af jordbruksnäring. Under jordbruksnäring inbegreps skogsafverkning å mark, som af afverkaren ägdes eller annorledes än på grund af upplåten afverkningsrätt innehades, äfvensom ladugårdsskötsel, trädgårdsskötsel, samt mejerihandtering i förening med eget jordbruk. Till inkomst af fast egendom räknades jämväl värdet af de jordbruks- och skogsalster från egendomen, som jordbrukaren tillgodogjorde sig för eget behof, så ock hvad som förvärfvades genom upplåtelse af afverkningsrätt till skog.

Kommunalskattekommitténs förslag återupptogs i stort sedt i det förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer, som år 1904 utarbetades af särskildt tillkallade sakkunniga.

Rörande detta förslag i förevarande afseende tillåter jag mig återgifva, hvad kammarrätten i underdånigt utlåtande den 31 december 1904 anförde:

»Hvad beträffar *inkomst af fast egendom och i sammanhang därmed af*

jordbruksnäring och hvad dit hörer, skall denna, enligt förslaget, taxeras till dess verkliga belopp och icke, såsom nu är föreskrifvet, beräknas till 6 procent af jordbruksfastighets och 5 procent af annan fastighets taxeringsvärde.

Det är självklart och upprepade gånger framhållet, att den nuvarande anordningen i fråga om beskattning af inkomst af fast egendom, enligt hvilken man icke uppskattar den inkomst, fastigheten *verkligen gifvit,* utan nöjer sig med en beräkning af hvad den *anses* kunna gifva, icke öfverensstämmer med fordringarna på en verklig inkomstskatt. Nuvarande anordning medför dessutom dels att arrendatorer af sådan jordbruksfastighet, för hvilken bevillning erlägges, äro fritagna från inkomstskatt för sin inkomst af jordbruksrörelse, dels ock att, hvad större jordbruksfastigheter beträffar, beskattningen blifver jämförelsevis för hård, då förutsättningen att egendomen lämnar en inkomst, motsvarande 6 procent på taxeringsvärdet, säkerligen mera sällan inträffar, under det att vid smärre jordbruksfastigheter i regel alltför stor lindring erhålles. Den inkomst dessa senare lämna, inbegripet de förmåner jordägaren för sitt och sin familjs uppehälle hämtar af egendomen, torde oftast vara större än som motsvarar 6 procent af fastighetens taxeringsvärde, hvilket förhållande är så mycket naturligare som för de smärre jordbruksfastigheternas afkastning, utom döda och lefvande inventarier, ägarens och hans familjs *arbete* spelar en afgörande roll. Till den afkastning, detta arbete lämnar, kan icke tagas behörig hänsyn genom en efter en viss, för alla fastigheter gemensam procent af taxeringsvärdet beräknad inkomstskatt.

Med hänsyn härtill och då gjorda statistiska beräkningar utvisade, att af fastighetsägarne å landsbygden ända till 74,5 % med en beräknad inkomst, motsvarande sammanlagdt 47,8 % af landsbygdens fastighetsinkomst, undginge inkomstskatt, sådan den från början fastställts, tillkom år 1904 det stadgandet att, oberoende af eljes gifna föreskrifter om lindring i inkomstskatten, skattskyldig, som har inkomst af fast egendom uppgående till beräknadt belopp af 600 kronor eller därutöfver och en sammanräknad behållen inkomst af minst nämnda belopp, skall erlägga inkomstskatt för hela fastighetsinkomsten, dock ej för mer än beloppet af *hela* behållna inkomsten. En skuldfri ägare till jordbruksfastighet af 10,000 kronors taxeringsvärde skall således utgöra inkomstskatt med 6 kronor.

Föreliggande förslag innebär nu, såsom ofvan sagts, att i hithörande fall, likasom eljes, den verkliga inkomsten skall taxeras och att härvid

skola upptagas såsom »inkomst af fast egendom», arrende, hyra och dylikt samt förmån af bostad och vedbrand, som tillfaller ägare eller bevillningspliktig innehafvare af fastighet, samt såsom »inkomst af arbete» inkomst af jordbruksrörelse med dess binäringar och i allmänhet af skogshandtering. Härvid skola i inkomsten af arbete för arrendator inberäknas hans förmåner af bostad, vedbrand och hvad han till eget och familjens uppehälle hämtar från egendomen samt för den egna jordbrukaren hans andra förmåner af fastigheten än de, hvilka såsom bostad och vedbrand upptagas under »inkomst af fast egendom». Gifvetvis hafva med dessa stadganden äfven följt föreskrifter, hvilka gjort fastighetsägare och arrendatorer öfver hufvud deklarationsskyldiga i enahanda fall som andra skattepliktiga.

Hvad inkomst af annan fastighet än jordbruksfastighet angår, lärer det i allmänhet icke möta någon svårighet att taxera denna till sitt verkliga belopp, ägarens bostadsförmån, där sådan finnes, däri inbegripen.

»Inkomst af fast egendom» vid jordbruksfastighet, hvilken inkomst skulle motsvara arrende och därmed jämförlig afgäld samt förmån af bostad och vedbrand, synes det icke heller blifva svårt att behörigen taxera. Däremot torde det utan tvifvel städse blifva förenadt med svårigheter att exakt beräkna den inkomst, ett jordbruk lämnar. Med erinran härom uttalade också kammarrätten i utlåtande den 31 december 1902 öfver kommunalskattekommitténs förslag önskvärdheten af att jordbrukares uppgiftsskyldighet i möjligaste mån underlättades, så att icke allenast möjligast fullständiga anvisningar meddelades angående sättet för jordbruksinkomstens beräkning än äfven tillfälle bereddes jordbrukare att, i stället för att till siffran angifva sin inkomst, få uppgifva sina faktiska förhållanden, med ledning hvaraf inkomsten kunde af taxeringsmyndigheterna beräknas. I syfte att undanrödja svårigheter af här ifrågavarande art innehåller också förslaget bestämmelse om rätt för jordbrukare, som anser sig icke kunna deklarera en viss inkomstsiffra, att i stället meddela upplysningar, som, med hvarandra sammanställda, afse att sätta taxeringsmännen i tillfälle att beräkna hans inkomst af jordbruk med binäringar. Härvidlag anser sig kammarrätten emellertid böra erinra, att i de uppgjorda särskilda deklarationsformulären bör beredas utrymme för i det afseende, hvarom här är fråga, så viktiga upplysningar som angående areal af olika ägoslag, åker, äng, hagmark och skogsmark.

I detta ämne är för öfrigt att märka, hurusom redan för närvarande sker en taxering af verkliga inkomsten från jordbruksrörelse i de fall,

där jordbruk drifves af arrendator af kronan tillhörig jordbruksfastighet, utan att, såvidt veterligt är, någon anmärkning framkommit, att taxeringen härvidlag skulle blifva mera ojämn eller mindre rättvis än i andra fall.

Det har påtagligen städse varit förutsatt, att vid en definitiv skattereform man hos oss likasom i andra länder skulle föreskrifva, att inkomst af fastighet och af jordbruk skulle taxeras till sitt verkliga belopp. Ehuru förslaget icke afser ett mera slutgiltigt ordnande af våra skatteförhållanden, torde emellertid icke fördenskull böra afstyrkas, att försök nu göres att till verkliga beloppen taxera inkomster af jordbruk och af fast egendom öfver hufvud. Kommer detta nu till stånd vid inkomstskattetaxeringen, sådan den hos oss är ordnad, bör utan tvifvel en viss erfarenhet kunna vinnas för en slutlig ombildning af det direkta skatteväsendet till stat och till kommun.»

Departementschefen. Enligt bevillningsförordningen beskattas fast egendom efter taxeringsvärdet. Fastighetsbevillningen utgår med 6 öre för hvarje fulla 100 kronor af taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och med 5 öre för hvarje fulla 100 kronor af taxeringsvärdet å annan fastighet. Såsom redan angifvits, är fastighetsbevillningen i verkligheten ett komplement till inkomstbevillningen och afser att träffa afkomsten af fast egendom med samma skatteprocent, hvarmed inkomstbevillningen utgår af inkomst af annat slag. Till grund för fastighetsbevillningen ligger alltså den förutsättningen, att fast egendom lämnar en genomsnittsinkomst, jordbruksfastighet af 6 procent och annan fastighet af 5 procent, allt å taxeringsvärdet. Då man i fråga om nuvarande inkomstskatten ej ville göra skattskyldighet beroende af den verkliga inkomsten af fast egendom, men å andra sidan, med afseende å inkomstskattens progressiva anordning, inkomst äfven af fast egendom omedelbarligen måste läggas till grund för bestämmande af skatten, låg det ju närmast till hands att i anslutning till bevillningsförordningens stadganden rörande fastighetsbevillningen direkt beräkna inkomsten af jordbruksfastighet och annan fastighet till resp. 6 och 5 procent af taxeringsvärdet.

Bristerna i en sådan anordning voro emellertid redan vid tiden för inkomstskatteförordningens tillkomst för lagstiftarna uppenbara.

I den skrifvelse, hvari 1902 års Riksdag anmälde sitt beslut i anledning af Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om inkomstskatt, anförde sålunda Riksdagen, att anmärkningar väl kunde framställas mot de principer, hvarpå förslaget vore byggdt, men att därvid

icke finge förbises, att en del af dessa anmärkningar hade sin anledning i inkomstskattetaxeringens sammankoppling med bevillningstaxeringen. På grund häraf samt med hänsyn till inkomstskattens provisoriska karaktär och Riksdagens uttalade fordringar rörande skattens anordnande kunde berörda anmärkningar icke för det dåvarande undanrödjas. Men oafsedt detta förhållande, i följd hvaraf den föreslagna skatten icke blefve, hvad den icke heller gåfves ut för att vara, nämligen en ren inkomstskatt, kunde förslaget, fotadt å de af Riksdagen i öfrigt bestämda grunder, icke sägas taga den hänsyn till den verkliga skatteförmågan, som eljest vore önsklig.

En anmärkning af detta slag gällde tydligen grunden för bestämmandet af fastighetsinkomsten. Härutinnan hade visserligen Riksdagen på förhand bestämt, att inkomst af fast egendom skulle beräknas efter vissa procent af fastighetens taxeringsvärde, hvarför någon erinran ej kunde föras däremot, att denna princip i förslaget följdriktigt genomförts. I det att Riksdagen likväl framhölle, att beräknandet af fastighetsinkomsten, på sätt nyss nämnts, icke medförde skattens fördelning efter de skattdragandes verkliga utrönta skatteförmåga, ville blott Riksdagen betona, att den däraf föranledda ojämnheten i beskattningen ytterligare skärptes i följd af skattens progressiva anordning. På grund häraf och då af statistisk utredning framginge, att, äfven med den af Riksdagen beslutade begränsningen af skattefriheten, i allt fall största delen af landets till bevillning taxerade fasta egendom torde komma att undgå inkomstskatten, ansåge sig Riksdagen böra ifrågasätta, huruvida icke anmärkta ojämnheter i skattetungan borde undanrödjas medelst en skatt å förmögenhet.

Detta Riksdagens uttalande har visserligen icke förrän nu föranledt till framläggande af förslag till beskattning af fonderad inkomst, men redan år 1904 fann man sig uppfordrad att utsträcka inkomstskatteskyldigheten, hvad beträffar inkomst af fast egendom. Under det att det skattepliktiga minimum för enskilda personer var fastställdt till 1,000 kronor, bestämdes genom nådiga förordningen den 27 maj 1904 angående inkomstskatt för år 1905, att inkomst af fast egendom skulle gå i skatt redan vid belopp om 600 kronor.

Den beräknade inkomstprocenten afser, såsom nyss nämndes, att för en hvar egendom träffa all den inkomst, som härflyter af densamma. Denna inkomst åter taxeras hos allenast en person eller i regel fastighetens ägare. Emellertid kan man icke förbise, att inkomst af fast egen-

dom, med anordningen för dess beräkning, sönderfaller i inkomst af förmögenhet och inkomst af arbete. En ägare af den fasta egendomen, som ej själf brukar fastigheten, borde då rätteligen taxeras för den fonderade inkomsten och brukaren för inkomst af själfva jordbruksrörelsen eller för inkomst af arbete.

Ett exempel. En ren jordbruksfastighet, bestående af allenast öppen åker, som är taxeringsvärderad till 10,000 kronor, torde åtminstone i södra delarna af riket hafva ett arrendevärde af i genomsnitt omkring 400 kronor. Den fonderade inkomsten af fastigheten, hvars beskattningsbara afkomst enligt inkomstskatteförordningen skall beräknas till 6 procent af taxeringsvärdet eller till 600 kronor, skulle alltså i förevarande fall kunna beräknas till 400 kronor, därför skattskyldigheten borde åligga ägaren. Aterstoden af den beskattningsbara inkomsten eller 200 kronor utgör i förevarande exempel den beräknade inkomsten af jordbruksrörelsen, därför brukaren borde vara skattskyldig.

Det ligger i öppen dag, att, om en genomsnittsberäkning med någon utsikt att något så när sammanfalla med verkligheten skulle kunna göras beträffande inkomst af fast egendom, denna genomsnittsberäkning borde stanna vid själfva förmögenhetsafkastningen. Däremot låter det sig uppenbarligen icke med någon utsikt till framgång göra att framkonstruera en genomsnittsinkomst för det å fastigheten nedlagda arbetet. Frukterna af detta arbete äro för en hvar brukare i och för sig beroende, förutom på vissa allmänna äfvensom tillfälliga, för hvarje egendom speciella förhållanden, på en mängd personliga faktorer, såsom duglighet, sparsamhet, affärsförmåga m. m. I dessa omständigheter har man otvifvelaktigt framför allt att söka grunden därtill, att det nuvarande systemet för beräkning af fastighetsinkomsten icke låter förena sig med en skatt efter skatteförmåga. En inkomstskatt, hvars ledande motiv är skatteförmågan, blir nämligen alltid mer eller mindre illusorisk, om man icke låter de personliga ekonomiska förhållandena inverka på taxeringen för en hvar särskild inkomsttagare. Först sedan en taxering i sådan ordning vidtagits, kan, såsom jag tidigare antydt, skatteförmågan bestämmas. Går man tillväga på annat sätt, konstruerar man en skatt, som leder till uppenbar orättvisa och undanrycker den progressiva skatten hela dess moraliska underlag, d. v. s. dess mest bärande kraft.

För att följa nyss gifna exempel är det sålunda uppenbart, att för arrendatorn, som måhända ensam med hemmavarande familjemedlemmar brukar fastigheten, alla förmåner och inkomster i naturaprodukter och i

kontant icke kunna inskränka sig till ett belopp af 200 kronor. Vore genomsnittsberäkning af denna art riktig och fallet sålunda icke ett undantag för år, då missväxt eller andra mindre goda förhållanden inträffade, skulle nämligen arrendatorn vara hänvisad att lefva af annan inkomst än af sitt arbete å fastigheten och, om man såge frågan i stort, ett land som Sverige, där jordbruket fortfarande är landets modernäring, nära ekonomisk ruin. Ty äfven om exemplet för öfverskådlighetens skull hänför sig till utarrenderad fastighet, har det dock i stort sedt sin tillämpning äfven beträffande de ojämförligt mest förekommande fallen eller dem, där ägare och brukare äro en och samma person.

Mot den nuvarande anordningen kan alltså framför allt invändas, å ena sidan, att i fall, där fastighetens ägare är annan person än brukaren, ägaren skattar, om ock i flertalet fall ofullständigt, för brukarens inkomst samt, å andra sidan, och detta framför allt, att frukten af brukarens eget arbete icke är tillräckligt beaktad vid inkomstens beräkning. Sistnämnda förhållande leder ofrånkomligt dithän, att jordbrukare i afseende å inkomstskatten i allmänhet kommer i en bättre ställning än den person, som genom arbete i industriell tjänst eller i annan ordning skaffar sig inkomst af eget arbete. För den senare medgifver icke lagstiftningen någon annan grund för befrielse från skatt för intjänade lefnadsomkostnader än den, som skulle kunna åberopas af en hvar annan likvärdig inkomsttagare, sålunda äfven en fastighetsägare.

Denna anmärkning, redan under nuvarande förhållanden värd beaktande, skulle väga ännu tyngre, då genom den föreslagna reformen jordbruksnäringen skulle befrias från fastighetsbevillningen. Härigenom skulle nämligen en fortsatt tillämpning af inkomstskattens anordning komma att i ett flertal fall ställa jordbruksidkarna i en ännu gynnsammare ställning än hittills.

Hvad nu sagts gäller de jordbruksrörelsens idkare, hvilkas verkliga inkomster öfverstiga den beräknade. Men det finnes också kategorier fastighetsägare, hvilka under den nuvarande ordningen komma i sämre skatteförhållande än andra skattepliktiga med samma bärkraft. Detta inträffar i de fall, där 6 procent öfverstiger ägarens inkomst af fastigheten. För dessa kan det ju icke kännas annat än såsom en obillighet och orättvisa, att icke till grund för inkomstskatten vid taxeringen af inkomst af fast egendom liksom vid taxering af inkomst af kapital och arbete lägges den verkliga inkomsten.

Bestämmelser, hvarigenom nu angifna ojämnheter skulle i största möjliga utsträckning undanröjas, kunna ju icke med fog mötas med den invändningen, att frågan i förra fallet i regel gäller mindre jordbrukare och i senare fallet i allmänhet de större fastighetsägarna d. v. s. mera bärkraftiga inkomsttagare.

I bägge fallen är det nämligen icke fråga om annat än att i beskattningsväg likställa inkomsttagare med samma bärkraft. Hos den större fastighetsägaren tager staten genom skatteprogressionen beträffande såväl inkomst som förmögenhet i anspråk hans större skatteförmåga, men tillser samtidigt, att han ej beskattas efter andra grunder än dem, som tillämpas i afseende å de i inkomst likvärdiga inkomsttagarna af kapital.

Vidkommande mindre jordbrukare afse de ifrågasatta ändrade bestämmelserna framför allt att genomföra likartade grunder för taxering af inkomst af arbete och såmedelst i afseende å skattebefrielse och skattelindringar men äfven i fråga om skatteplikt likställa jordbruksrörelsens män med dem, som för inkomst äro hänvisade till andra näringsgrenar och sitt eget arbete.

Ehuru sålunda de ganska omfattande skattelindringar, hvilka enligt föreliggande förslag skulle komma de mindre inkomsttagarna till del, äro afsedda att i sin fulla utsträckning tillämpas äfven vid taxering af inkomst af jordbruksrörelse, och ehuru med skattereformen fastighetsbevillningen till staten skulle upphöra, förbiser jag icke, att omläggningen af den direkta beskattningen för de mindre jordbrukarna kan komma att i ett större eller mindre antal fall medföra någon ökning i skattskyldigheten till staten. Då emellertid detta förhållande allenast bekräftar den af 1902 års Riksdag uttalade mening att nu följda grunder för beräkning af fastighetsinkomsten skulle medföra ojämnheter i skattebördan samt då en förändrad anordning för taxering af inkomst af fast egendom är för en verklig och bestående skattereform nödvändig och den föreslagna anordningen hvilar på fullt rättvisa och jämlika grunder, har jag, i säker förtröstan därtill att dessa synpunkter äfven skola göra sig gällande hos dem, hvilka frågan närmast berör, ansett mig böra biträda ett förslag, som skulle genomföra en beskattning af den verkliga inkomsten af fast egendom.

Hittills har jag berört mera de enskilda skattskyldigas ställning till omläggningen af beskattningen af dylik inkomst än omläggningens betydelse i statsfinansiellt hänseende. Då emellertid sistnämnda sida af frågan icke heller får lämnas obeaktad, skall jag tillåta mig framhålla, hurusom utan nämnda omläggning en förskjutning äger rum i skattebördan, en

förskjutning, som vore mindre att tala om, såvida densamma hänförde sig till en inkomstkälla af annan betydelse än fast egendom, men som, då jordbruksnäringen intager ett det allra största rum i landets hushållning, måste verka till en omfattande rubbning i hela skattesystemet.

Går staten till anordnandet af skatten med full kännedom därom, att densamma icke kommer att omfatta den verkliga inkomsten af landets mest betydande näringsgren, kan staten svårligen undgå att vid skattens anordning taga hänsyn till detta förhållande. Å ena sidan måste vid fastställandet af grunderna för skattebefrielse och för skattelindringar äfvensom för degressionsskalan afseende fästas därå, att i ett stort antal af de taxerade inkomstbeloppen komme att ingå en art inkomst, som upptagits under sitt verkliga belopp. Å andra sidan skulle vid utmätandet af progressionsskalan icke kunna bortses därifrån, att densamma skulle komma att öfverstiga den afsedda skatteprocenten i alla de fall, där den beräknade inkomsten öfverstege den verkliga.

Ur alla synpunkter måste det följaktligen anses synnerligen angeläget, att inkomst af fast egendom, nu närmast af jordbruksrörelse, taxeras till sitt verkliga belopp. Till en början bör det tagas under öfvervägande, huruvida de skattskyldigas egen medverkan för taxering af inkomst af fast egendom kan tagas i anspråk i samma utsträckning som vid taxering af inkomster af andra slag eller, därest så icke är förhållandet, huruvida taxeringsmyndigheterna kunna anses i stånd att, utan uppgifter från de skattskyldigas sida om inkomstens belopp, ändock nå ett tillfredsställande resultat vid taxeringen.

Innan dessa frågor besvaras torde det vara lämpligt att något närmare undersöka, hvad som skall räknas såsom inkomst af fast egendom. Enligt författningsförslaget skall till dylik inkomst hänföras hufvudsakligen

arrende eller hyra för fastigheten, frälseränta och andra afgälder af fastighet, ersättning för upplåten rätt att i visst afseende begagna egendomen eller att tillgodogöra sig dess tillgångar m. m. dylikt såsom t. ex. rätt till grustäkt, stenbrott o. s. v.,

ägarens eller brukarens inkomst af det å egendomen bedrifna jordbruket med dess binäringar, såsom mejerihandtering, ladugårdsskötsel, trädgårdsskötsel m. m.,

inkomst genom direkt försäljning af vissa egendomens beståndsdelar, såsom sten, torf, grus, lera m. m.,

inkomst af skogsbruk.

I inkomst, hvarom nu nämnts, ingår naturligen äfven de naturaförmåner, som, utan att i penningar förvandlas, omedelbarligen af jordbrukaren för egen eller familjens räkning tillgodogöras eller eljest konsumeras. Enligt författningsförslaget räknas sålunda till fast egendom förmån af bostad äfvensom hvad skattskyldig för sin och sin familj tillgodogör sig af egendomens afkastning, härunder inbegripet hvad som åtgår till sådan tjänstepersonal, som användes till personlig uppassning.

Värdet å produkter af sistnämnda slag samt bostad beräknas med ledning af i orten gällande försäljnings- och hyrespris. Inkomster af öfriga omförmälda slag upptagas naturligen till de belopp, hvarmed de influtit. I hvarje fall är emellertid jordbrukaren berättigad att göra afdrag för alla de kostnader, som gjorts för inkomstens förvärfvande, alltså för arrende, hyra, inköp af utsädesfrö, aflöning åt drängar och pigor och alla andra utgifter för egendomens brukande och skötsel, för underhåll af fastighet och inventarier, för ränta å lånt rörelsekapital m. m.

Dessa liksom öfriga föreslagna bestämmelser med afseende å inkomst af jordbruksfastighet angifva oförtydbart, att inkomst af jordbruksrörelsen liksom inkomst af annan rörelse svårligen kan exakt uppgifvas, utan att ordnad bokföring användes i rörelsen eller inkomsttagaren eljest för fortgående, något så när specificerade anteckningar öfver rörelsens debet och kredit. Detta oaktadt hafva öfverallt, där krafven på en rationellt ordnad inkomstskatt trängt igenom, svårigheter af nämnda slag befunnits vara öfverkomliga.

I ett flertal länder har sålunda sedan länge inkomst af fast egendom beskattats i samma ordning som inkomst af annan näring. Så i Preussen och flera andra stater i Tyska riket, i Österrike, Danmark m. fl. länder. Enligt den danska lagen den 15 maj 1903 om inkomst- och förmögenhetsskatt till staten anses, med vissa undantag och efter medgifna afdrag, såsom skattepliktig inkomst den skattskyldiges sammanlagda årsintäkter i penningar eller penningars värde. Bland uppräknade inkomstkällor förekomma jordbruk och skogsbruk, likställda med exempelvis handel och handtverk. Inkomsten taxeras till det belopp, den uppgått till under skatteåret. Till ledning vid taxeringen afgifva de skattskyldiga uppgifter om *inkomstens* belopp, affattade i öfverensstämmelse med ett af finansministern fastställdt formulär. I den af finansdepartementet den 12 december 1903 utfärdade vägledning för skattelagens användning gifvas åtskilliga anvisningar angående sättet för inkomsternas beräkning, särskildt för det fall att den skattskyldige icke har ordnad bokföring. Anvisningarna äro,

i hvad de afse inkomst af jordbruk och skogsbruk, icke synnerligen omständliga, men torde väl få anses fullt tillräckliga för sitt ändamål.

Enligt den preussiska skattelagen, sådan denna lyder enligt kungörelse den 19 juni 1906, räknas såsom skattepliktig inkomst den skattskyldiges inkomster i penningar eller penningars värde af kapital, fast egendom, handel och näring samt annan inkomstbringande verksamhet. Inkomsten beräknas till sitt behållna verkliga belopp. Till ledning vid taxeringen skola de skattskyldiga, hvilkas inkomster öfverstiga ett visst minimibelopp, i allmänhet afgifva deklaration om inkomst. Med afseende å sådan inkomst, som endast genom uppskattning kan bestämmas, såsom t. ex. jordbrukares förmåner in natura, kan skattskyldig, som därom gör ansökning, erhålla tillstånd att i stället för uppgift om inkomstens belopp meddela sådana upplysningar om faktiska förhållanden, som taxeringsmyndigheterna behöfva för inkomstens rätta uppskattning. Om beskaffenheten af dessa upplysningar meddelas närmare bestämmelser i de af finansministern den 25 juli 1906 utfärdade anvisningar för inkomstskattelagens tillämpning.

Förhållandena särskildt i stora delar af Tyskland torde vara med de svenska jämförliga. De största krafven ställas där ovedersägligen å taxeringsmyndigheterna, som skola ej blott granska uppgifter om inkomster utan äfven från lämnade uppgifter om vissa faktiska förhållanden om jordbruket sluta sig till jordbrukets ekonomiska resultat. Förutsättningarna för ett godt arbete i sådant afseende torde vara minst lika stora här i riket som i Preussen. Våra taxeringsmyndigheter äro nämligen otvifvelaktigt alldeles särskildt sakkunniga på förevarande område. Äfven om i fråga om taxeringsmyndigheternas sammansättning inom landsdistrikten jordbrukarne icke ägde det inflytande, författningarna bereda dem, hafva garantier för myndigheternas i förevarande afseende sakkunniga sammansättning ändock lämnats, i det att föreskrifter gifvits i syfte att inom jordbruksdistrikt jordbrukare icke skall saknas inom taxeringsnämnden. Detta sakkunnigelement å jordbeskattningens område har också tillförsäkrats ett betydande rum inom pröfningsnämnden. Med hänsyn till dessa förhållanden synes mig icke någon tvekan kunna råda därom, att taxeringar af inkomst af jordbruksfastighet skola ske under så vidt möjligt fullt betryggande former. Härtill kommer, att de nuvarande taxeringsmyndigheterna redan vunnit en icke obetydlig erfarenhet å ifrågavarande område. Jag syftar härmed på den stora klassen arrendatorer af kronoegendomar. Dylik arrendator är som bekant redan nu både enligt bevill-

ningsförordningen och inkomstskatteförordningen skattepliktig för *inkomst* af den fasta egendom, han brukar. Och slutligen kunde ju tilläggas, att, på sätt den lämnade utredningen visar, redan skattejämknings- och skatteregleringskommittéerna förutsatte taxeringsmyndigheternas kompetens i förevarande afseende.

Man torde sålunda kunna antaga för säkert, att i de fall, där inkomst af fast egendom icke kan af den skattepliktige deklareras, taxeringsmyndigheterna ändock torde kunna utan större svårighet taxera jordbruksidkarens verkliga inkomst.

Deklaration om sådan inkomst kan, såsom jag redan antydt, naturligen i många fall möta vissa vanskligheter, beroende därpå att inkomst af jordbruk och dess binäringar, så godt som städse, delvis framkommer efter en mera subjektiv uppskattning, såsom i fråga om hyresvärdet å bostad, mängden och saluvärdet å i hushållet använda produkter m. m. I de fall, där ordnad bokföring förekommer eller noggrannare anteckningar föras öfver kontanta utgifter och inkomster samt öfver i hushållet använda egna produkter, lösa sig sagda svårigheter lätteligen. Och redan nu torde af nu angifna anledningar för ett stort antal fastighetsägare svårigheterna för deklaration af inkomst vara undanröjda. Därjämte torde man kunna få antaga, att med jordbrukets utveckling i intensitet och rationell skötsel jordbrukets män i växande omfattning komma att använda sig af sådana räkenskapsmetoder, att rörelsens verkliga ekonomiska resultat kan af dem angifvas.

Emellertid får icke skattelagstiftningen lämna ur sikte alla de fall, där jordbrukaren på grund af rådande förhållanden är urståndsatt att lämna uppgift om inkomstens belopp. I dessa fall tillkommer det vederbörande taxeringsmyndighet att omedelbarligen verkställa uppskattning af hyresvärde af bostad, af skördeförhållandenas ekonomiska resultat m. m. Hur omsorgsfullt taxeringsmyndigheten än vore utsedd, skulle densamma dock svårligen kunna fullgöra sitt uppdrag, om icke den skattskyldige lämnade myndigheten all den hjälp, som han och ensamt han kan gifva. En befrielse från deklaration af inkomst måste på samma sätt som i Preussen ersättas med sådana för taxeringen erforderliga uppgifter, som jordbrukaren lätteligen kan utan bokföring lämna.

Af skäl, som jag icke torde behöfva utveckla, bör naturligen en sådan befrielse från den allmänna uppgiftsskyldigheten begränsas till de fall, där man verkligen kan förutsätta afgörande svårigheter för jordbrukaren att lämna deklaration om inkomst. Dessa svårigheter torde i allmänhet växa

i mån som jordbruksegendomarna äro små, och hafva nått kulmen, då jordbruksrörelsen i stort sedt icke erfordrar större arbetskraft än den, familjemedlemmarna lämna.

Under sådana förhållanden och då inkomsten icke kan i förevarande afseende blifva normerande, synes mig gränsen för befrielse böra sättas i förhållande till egendomens taxeringsvärde. Säkerligen är gränsen icke satt för lågt, om enhvar, som brukar jordbruksfastighet med taxeringsvärde icke öfverstigande 25,000 kronor, befrias från skyldighet att afgifva deklaration om inkomst af samma egendom.

Hvad därefter angår den nu nämnda subsidiära uppgiftsskyldigheten, torde densamma liksom all annan deklarationsplikt böra fullgöras genom ifyllande af fastställda formulär. Ett formulär för sådant ändamål har uppgjorts och underkastats granskning af i jordbruksdrift förfarne män och skall i sinom tid tillika med andra till författningarna hörande formulär och längder delgifvas Riksdagen.

Det formulär, hvarom nu är fråga, skulle innefatta upplysningar om egendomens areal i åker, äng och betesmark, arrende, åbyggnadernas brandförsäkringsvärde, kreatursbesättning, utsäde, skörd, antalet tjänare eller arbetare och deras kontanta aflöning, antalet personer, som tillhöra den skattskyldiges familj och hafva sin utkomst af egendomens afkastning, m. m.

Såsom nyss antyddes, skulle den, som brukar egendom med taxeringsvärde öfverstigande 25,000 kronor, under alla förhållanden vara skyldig aflämna deklaration om inkomst. Då emellertid en och annan af dessa jordbrukare icke torde vara beredd att redan första gången, då deklaration skall lämnas, uppgifva sin verkliga inkomst, synes mig nödig hänsyn till dessa bjuda att, innan de hunnit inrätta sig efter de nya förhållandena, dem lämnas öppet att i stället för deklaration om inkomst lämna uppgift enligt det formulär, hvarom nu är fråga. För sådant ändamål erfordras ett öfvergångsstadgande för år 1911, ett stadgande, som har sin plats i taxeringsförfattningen.

De närmare föreskrifterna om hvad som skall räknas till inkomst af fast egendom återfinnas i punkt 1:o) af de vid föreliggande författningsförslag fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

De flesta af hithörande föreskrifter, såvidt angår jordbruksrörelse, äro af beskaffenhet att ej erfordra någon förklaring utöfver den, som redan lämnats. Andra åter torde tarfva sin motivering.

Hit höra bestämmelserna därom, att till inkomst af jordbruk skall

räknas, hvad som förvärfvas genom försäljning (ej realisation), utom af jordbrukets, ladugårdens och trädgårdens produkter, äfven af kreatur, samt att såsom kostnader i jordbruksrörelsen må afdragas utgifter för nyanskaffning (ej nyuppsättning) af dels lefvande dels ock döda inventarier.

Försäljning eller inköp af kreatur äfven styckevis betyder visserligen esomoftast minskning eller ökning af det i jordbruksrörelsen nedlagda kapitalet. Till följd häraf borde ju penningar, som inflyta eller utgifvas för en dylik affär, icke få omedelbart inverka på inkomstens uppskattning. Praktiska svårigheter skulle emellertid otvifvelaktigt möta mot en ordning, hvarigenom för hvarje kreatur, som såldes eller köptes, skulle undersökas, huruvida köpeskillingen skulle betraktas såsom inkomst eller icke. Kreatur äro ju i likhet med spannmål m. m. föremål för produktion inom jordbruksrörelsen, och i stort sedt lärer det årliga saldot af uppburna och gifna köpeskillingar för kreatur på en gård betyda en ökning eller minskning i gårdens inkomster. Detta förhållande synes mig vara bestyrkt däraf, att handel med kreatur så intimt sammanhänger med själfva rörelsen, att i den allmänna uppfattningen, och denna är naturligen på ett område som detta af stor betydelse, sådan handels öfverskott i allmänhet utan vidare anses ingå i gårdens årsafkastning.

Genom den ordning, hvarom nu talats, erfordras inga bestämmelser om afskrifning af det i kreatursbesättningen nedlagda kapitalet. Sådan bestämmelse erfordras däremot i fråga om döda inventarier, som ju icke äro föremål för produktion i jordbruksrörelsen. Jordbrukaren är nämligen liksom en hvar annan rörelseidkare berättigad att såsom en omkostnad i rörelsen göra afdrag för inventariernas slitning. Denna fordran kan tillmötesgås antingen genom att medgifva viss årlig afskrifning å inventarierna eller ock, såsom i förevarande förslag, på det sätt, att utgifterna för nyanskaffning af inventarier må afdragas såsom omkostnader i rörelsen.

Bägge metoderna föra till målet. Men då den senaste är den enklaste i bokföringsväg och stora svårigheter esomoftast skulle möta att i förekommande fall utreda den årliga slitningsprocenten å de olika slagen af inventarier, synes mig den i förslaget följda metoden, som för öfrigt kommer till tillämpning t. ex. i Preussen och Baden, vara att föredraga.

Äfven minskning i åbyggnadernas värde bör ju beräknas såsom omkostnad i jordbruksrörelsen. Afdrag i sådant afseende torde dock böra utgå med viss årlig procent, som naturligen kommer att växla efter byggnadernas beskaffenhet och användning. Skulle man här använda samma metod som i afseende å inventarierna, torde svårighet uppstå för jord-

brukaren att erhålla fullt afdrag. Afdragen kunna nämligen ej göras å andra inkomster än dem, som influtit under samma år, då utgifterna gjorts. En husbyggnad torde emellertid i allmänhet, åtminstone på de mindre egendomarna, taga under den tid, densamma pågår, i anspråk belopp, som öfverstiga årsinkomsten från egendomen. Härigenom blefve i regel också jordbrukaren urståndsatt att göra fullt afdrag för sina omkostnader. Af dessa samt andra praktiska äfvensom fiskaliska skäl, som äfven äga sin tillämpning å annan rörelse än jordbruksrörelse, har nämnda metod kommit till användning i afseende å alla i rörelse använda byggnader.

Uppgift om den verkliga inkomsten af så kallad annan fastighet ställer sig uppenbarligen mycket enklare än i fråga om jordbruksrörelse. Beträffande ägare af annan fastighet är därför icke påkalladt undantag från deklarationsplikten, motsvarande det som skulle gifvas för ägare eller brukare af jordbruksfastighet. För uppgifvande af inkomst af annan fastighet erfordras nämligen icke någon ordnad bokföring. Och i de fall, där ägaren själf disponerar fastigheten eller del däraf, torde icke för honom uppstå någon svårighet att uppskatta värdet af denna förmån.

Inkomst af skogsbruk.

Såsom jag förut angifvit, ingår i inkomst af fast egendom jämväl inkomst af skogsbruk. Jag öfvergår nu att särskildt för sig behandla frågan om taxering af sistnämnda slags inkomst.

Denna fråga, en af de mest omdebatterade å skattelagstiftningens område, har under långliga tider varit föremål för undersökning. Men alla förslag till rationellt ordnande af denna fråga hafva hittills strandat.

I afseeende å denna fråga tillåter jag mig erinra, att — sedan Riksdagen i skrifvelse den 12 april 1905 anhållit, att Kungl. Maj:t utan att afvakta en fullständig lösning af kommunalskattefrågan måtte låta utarbeta och för Riksdagen framlägga förslag till sådan ändring af nu gällande skattelagstiftning, att inkomst genom beskattning af skogsafverkning måtte, i större utsträckning än för närvarande äger rum, tillgodokomma de särskilda kommuner, inom hvilka skogsafverkning bedrifves — utredning rörande förändrade bestämmelser angående beskattning af skog anförtroddes åt tillkallade sakkunniga personer, hvilka den 15 juli 1907 afgåfvo betänkande och förslag i ämnet.

Från detta betänkande hämtar jag dels ett yttrande rörande problemets natur dels ock historisk framställning öfver tidigare utarbetade förslag till beskattning af inkomst af skog genom inkomstbevillning.

Problemets natur.

»För att få ett riktigt grepp på det föreliggande problemet måste man framför allt observera, att inkomst af skog är af alldeles egendomlig natur och väsentligen skiljer sig från andra slag af inkomster. Då man talar om inkomst såsom föremål för beskattning, tänker man vanligen på en viss penningsumma, som förtjänats under ett visst år. Där inkomst härledes af fast egendom, plägar den också med större eller mindre regelbundenhet inflyta hvarje år. Så är emellertid i allmänhet icke förhållandet med inkomst af skog. Sådan inkomst erhålles hufvudsakligen, då skogen säljes å rot eller då den afverkas, hvilket senare ju under vissa förhållanden kan ske regelbundet, men mången gång sker först sedan skogen kanske under mansåldrar fått stå utan att lämna någon nämnvärd inkomst.

Sådan tillfällig inkomst af skogsafverkning har såsom skatteobjekt en helt annan karaktär än vanlig årlig inkomst. Nu kan emellertid hela vår skattelagstiftning i allmänhet anses vara byggd på förutsättningen af en årlig inkomst. Det kan således icke väcka förvåning, att alldeles särskilda svårigheter uppträda, då man söker finna en plats för beskattningen af inkomst af skog inom ramen för denna skattelagstiftning.

En närmare undersökning visar, att en lösning af dessa svårigheter kan sökas på två olika vägar. Då skogen ger inkomst oregelbundet och med åtskilliga års mellanrum, kan man antingen med beskattningen söka träffa en *antagen genomsnittlig årsinkomst,* som i längden motsvarar den verkliga inkomsten af skogen. Eller också kan man eftersträfva att med beskattningen träffa *den verkliga inkomsten* vid de tillfällen, då den faktiskt erhålles.

Den första riktningen är den, i hvilken nu gällande skattelagstiftning kan sägas ha sökt frågans lösning. Beskattning af skog genom fastighetsbevillning hvilar ju på det antagandet, att skogen i genomsnitt under en längre period ger en inkomst för år, som är lika med en viss procent af skogsegendomens taxeringsvärde. Faktiskt utkräfves då år efter år skatt för en inkomst, som icke influtit, men å andra sidan blir den samlade inkomst, som erhålles, då skogen en gång afverkas, lämnad skattefri.

Tänker man sig, att en nysådd skog står på tillväxt i åttio år, kan man ju säga, att ägaren af denna skog har en natura-inkomst för hvarje år i det årets tillväxt. Denna natura-inkomst, som icke blir disponibel för året, utan uppsamlas år efter år, kan vid fastighetsbevillningen anses vara det verkliga skatteobjektet. Denna beskattningsform kan alltså anses hvila på den förutsättningen, att den årliga tillväxten af en skog representerar

normal afkastning af skogens taxeringsvärde för tillfället. Om denna förutsättning är riktig, och om taxeringsvärdet tid efter annan afpassas efter skogens stigande värde, så beskattas ju genom fastighetsbevillningen den värdeökning, skogen under uppdragningstiden år efter år erhåller genom sin tillväxt, det vill säga, när skogen efter åttio år är mogen för afverkning, är skatt till fullo betald för hela dess dåvarande belopp. Detta, *att utfå skatt för hela värdet af den skog som afverkas*, är tydligen det mål, som hvarje rationell skogsbeskattning måste afse. Det målet kan, åtminstone teoretiskt sedt, nås genom en beskattning i fastighetsbevillningens form. Härvid förutsättes dock, att skogen ej undergått någon värdestegring på grund af marknadens förbättring. Äfven en sådan värdestegring bör emellertid rättvisligen blifva föremål för beskattning.

Den andra hufvudmetoden för beskattning af inkomst af skog är teoretiskt enklare. Man har därvid endast att taga ut skatt vid de tillfällen, då skogen lämnar verklig inkomst. Det gäller blott att se till, att man verkligen får ut skatt för *all* den inkomst, som under årens lopp samlats genom skogens tillväxt, alltså för skogens *hela* värde. I denna riktning gå de förslag, som tid efter annan framställts till beskattning af skog genom inkomstbevillning.

De många olika förslag, som framkommit under den långvariga diskussionen i skogsbeskattningsfrågan, kunna alla hänföras till den ena eller den andra af nu nämnda hufvudmetoder för frågans lösning. Båda metoderna hafva genom denna diskussion vunnit högre utbildning. Kommitterade finna sig därför till en början böra lämna en kortfattad framställning af den utveckling, som de båda metoderna för skogens beskattning sålunda undergått.

Historik. Inkomstbevillning för skog.

Alla de reformförslag, som afsett att mer eller mindre fullständigt ombilda den nuvarande fastighetsbevillningen till en bevillning af inkomst af fast egendom, hafva naturligen inneburit, att jämväl inkomst af skog skall utgöra föremål för inkomstbevillning. Till denna grupp af förslag höra till en början den *Förberedande skattejämkningskommitténs* samt *Skatteregleringskommitténs förslag*. Enligt det sistnämnda kommittéförslaget, som afgafs den 17 augusti 1881, skulle all inkomst och förmån, som af jordbruksfastighet tillfölle ägaren, däri äfven inräknad inkomst genom försäljning af skog, vara underkastad inkomstbevillning till så stor del, som öfversteg det belopp af fem procent af taxeringsvärdet, hvilket skulle anses genom fastighetsbevillningen beskattadt. Vid fastighetens taxering

skulle växande skog tagas i betraktande allenast i den mån den ansågs erforderlig till husbehof. Inkomstbevillningen skulle påföras, där fastigheten vore belägen. Såsom skäl till detta sätt för beskattning af skogs afkastning anförde kommittén bland annat, att en fullt tillfredsställande uppskattning af skogens kapitalvärde vore lika svår, som uppskattningen af dess afkastning vore lätt, och att det skulle blifva en obillighet att vilja i en fastighets taxeringsvärde inbegripa hvad som möjligen först efter årtionden kunde hafva utbildat sig till ett afkastning gifvande kapital.

Kungl. Maj:ts proposition till 1883 års Riksdag.

Sedan planen på en grundligare omgestaltning af fastighetsbevillningen förfallit, hemställde *Kungl. Maj:t* särskildt i fråga om skogsbeskattningen i sitt *vid 1883 års Riksdag* framlagda förslag till ny bevillningsförordning, att i en fastighets taxeringsvärde skulle inbegripas värdet af skog allenast till husbehof, samt att till inkomst af arbete skulle räknas inkomst genom skogsafverkning å egen eller annans mark för annat ändamål än husbehof eller genom försäljning af växande eller afverkad skog. Idkare af skogsrörelse, med hvilken likställdes innehafvare af genom köp förvärfvad rätt till afverkning af skog å annans mark, skulle för inkomst af denna rörelse taxeras, där skogen var belägen.

Till det propositionen i ämnet åtföljande statsrådsprotokollet hade dåvarande *chefen för finansdepartementet* rörande föreliggande fråga afgifvit ett yttrande, som är synnerligen belysande. Det hade följande lydelse:

»Frågan, huruvida växande skog bör beskattas efter dess afkastningsförmåga, och således genom fastighetsbevillning, eller efter den inkomst, som ägaren verkligen drager af skogen, det vill säga genom inkomstbevillning, hör till de svårlöstaste inom bevillningslagstiftningens område. Svårigheten beror därpå, att växande skog visserligen, såsom ett adpertinens till marken, till sin juridiska karaktär är att betrakta såsom fastighet, men att skogen i afseende på den form, hvarunder afkastningen af densamma vinnes, i många stycken företer större likhet med lös egendom än med fastighet. Då man beskattar fastighet efter dess afkastningsförmåga, sker detta därföre, att man anser sig kunna efter noggrann undersökning af fastighetens naturliga förmåner på förhand beräkna den afkastning, fastigheten med ändamålsenlig skötsel kommer att i årligt medeltal lämna. Fullt exakt kan afkastningsbeloppet naturligtvis icke beräknas, då man därvid måste lämna utom räkningen det inflytande, som väderleks- och andra konjunkturförhållanden kunna komma att på detsamma utöfva, men, om uppskattningsmännen äro sin uppgift vuxne och med

ortens förhållanden fullt förtrogne, bör dock beräkningen af jordbruksfastighetens afkastning kunna ske med den noggrannhet, att, om ock i särskilda fall afkastningen kan öfver- eller understiga den antagna, växlingarne i detta afseende i allmänhet begränsas inom området för nyssnämnde, af den skattskyldiges vilja oberoende förhållandens verkningskrets. Helt annorlunda gestalta sig förhållandena i fråga om beräkningen af växande skogs afkastning. Man kan visserligen äfven här verkställa en beräkning öfver den afkastning skogskapitalet med en rationell vård bör kunna lämna, en beräkning, som dock redan den är vansklig nog, dels därföre att åsikterna om en rationell skogsskötsels fordringar kunna betydligt växla, dels därföre, att, då en skog är stadd i uppväxt, den först i en framtid kan gifva afkastning, men därföre icke vid beskattningstillfället får anses värdelös. Men äfven förutsatt att en sådan beräkning med erforderlig noggrannhet låter sig verkställa, kan med visshet antagas, att den uppskattade afkastningen endast jämförelsevis sällan kommer att öfverensstämma med den verkliga. Ty, i motsats mot förhållandet vid jordbruksnäringen, står det den skattskyldige i hvarje ögonblick fritt att kullkasta beräkningen därigenom att han antingen vid sin skogsafverkning går utöfver den efter rationella grunder beräknade årsafkastningen eller ock, med bibehållande af äganderätten till själfva marken, till annan man afhänder sig den därå växande skogen till större del än nämnda årsafkastning, och sålunda förvandlar hela eller en del af sitt skogskapital i penningar. Om beskattningen af skogsrörelsen ordnas under formen af fastighetsbevillning, blir följden för staten af ett sådant den skattskyldiges tillvägagående den, att själfva skatteföremålet försvinner och att därmed den skatt, som dessförinnan under förutsättning af dess fortbestånd för detsamma utgjorts, visar sig hafva blifvit beräknad efter felaktig grund. Och det är nogsamt kändt, att nyssnämnda sätt för skogens tillgodogörande i vårt land, långt ifrån att utgöra undantag, på många orter tillämpas i stor utsträckning. Med undantag för statens och för sådana boställs- och andra under enskild disposition varande allmänna skogar, som stå under statens kontroll, äfvensom för skogarne å vissa större egendomar, kan man i allmänhet säga, att skogen, i de delar af riket, där sådan icke i större myckenhet förefinnes, tillgodogöres utan att därvid följes någon med hänsyn till omsorgen om skogens framtida bestånd uppgjord plan, medan åter i de delar af riket, som företrädesvis äro att anse såsom skogsproducerande, dispositionsrätten öfver skogen till stor del öfver-

gått från jordägarne till sågverksägare eller andra förädlare af skogsprodukter.

Lägges härtill att svårigheten att beräkna skogens rätta värde säkerligen i många fall föranledt dess fullständiga åsidosättande vid uppskattningen af fastighetstaxeringsvärdet, saknas för visso icke skäl för antagandet, att ett såväl för den skattskyldige rättvisare, som för staten fördelaktigare resultat skulle vinnas genom fastighetsbevillningens utbytande mot inkomstbevillning vid beskattningen af afkastningen utaf skog. Förbises bör ej heller, att äfven ur kommunalbeskattningens synpunkt skäl tala för en sådan förändring. Inom de trakter af riket, där afverkningsrätt till skog å annans mark i större utsträckning plägar upplåtas, inträffar nämligen eljest lätt, att en kommun går miste om all skatt för de inom dess område belägna, under afverkningsrätt upplåtna skogssträckor. Då jordägaren förlorat all dispositionsrätt öfver skogen, anser man sig icke billigtvis kunna taga hänsyn till denna vid fastighetstaxeringsvärdets bestämmande, och då skogsrörelse såsom sådan hittills icke kunnat beskattas genom inkomstbevillning, har följden blifvit, att inkomsten af skogsrörelsen inräknats i inkomsten af afverkningsrättsinnehafvarens sågverksrörelse och beskattats där denna bort beskattas, eller oftast utom kommunen. Blir däremot inkomst af skogsrörelse särskildt beskattad, kan föreskrift lämnas, att detta bör ske inom den kommun, där skogen är belägen.

Vid öfvervägande af dessa förhållanden synes mig skattekommitténs förslag om skogsrörelses beskattande genom inkomstbevillning böra vinna godkännande och de betänkligheter, som däremot kunna framställas och blifvit af kammarrätten i dess underdåniga utlåtande öfver kommitténs betänkande sammanfattade, böra få vika. Dessa betänkligheter afse i främsta rummet den minskade betydelse köpeskillingen för fastighet såsom norm för fastighetsvärdets bestämmande skulle erhålla därigenom, att värdet af skogen, som naturligtvis inverkat på köpeskillingens belopp, icke finge vid uppskattningen af taxeringsvärdet tagas i betraktande i vidsträcktare mån, än skogen vore erforderlig till husbehof. Äfven bortsedt därifrån, att vid det stora antal fastigheter, som endast äga skog till husbehof, köpeskillingen komme att bibehålla sin fulla betydelse såsom taxeringsgrund, torde man kunna antaga, att vid öfriga fastigheter nämnda taxeringsgrunds minskade brukbarhet komme att motvägas af den ökade duglighet i berörda hänseende, som genom förändringen komme att tillvinnas ej mindre de numera allmänt förekommande hypoteksvärderingarna, vid hvilkas bestämmande hänsyn till växande skog enligt regeln icke tages i vid-

sträcktare mån, än den är erforderlig till husbehof, än äfven arrendebeloppen, som likaledes i det vida öfvervägande antalet fall ej afse den å egendomen befintliga skog. Jag vågar därför antaga, att skogsrörelsens särskilda beskattning icke skall medföra så stora olägenheter för fastighetstaxeringens verkställande, som kammarrätten befarat, och det synes mig uppenbart, att ett tillfälle därigenom beredes att upphämta inkomst af ett skatteobjekt, som hittills ofta endast i ringa mån varit föremål för taxering.»

Bevillningsutskottet vid 1883 års riksdag ville inskränka den sålunda föreslagna inkomstbeskattningen af skog till inkomst genom försäljning och afverkning af skog å *annans* mark äfvensom å egen mark, när skogen afverkas i den utsträckning, att egendomens värde därigenom minskas. Denna senare bestämmelse afsåg att bereda det allmänna någon ersättning för det fall, att till följd af för stor afverkning taxeringsvärdet måst nedsättas. Tydligt är emellertid att en dylik skatteform, där skogen i öfrigt beskattas genom fastighetsbevillning, innebär en dubbelbeskattning. *1883 års riksdag.*

Riksdagen vidtog emellertid ingen förändring i beskattningen af jordbruksfastighet och förklarade uttryckligen, att den ansett inkomst af skogsrörelse under dåvarande förhållanden ej böra särskildt beskattas.

Under de följande åren väcktes inom Riksdagen gång på gång *motioner* afseende reformer i skogsbeskattningen. Till en början afsågo dessa förslag hufvudsakligen, att skogskommunen skulle bli beskattningsort för vinst af afverkning å annans mark. Man synes då ännu hafva utgått från den föreställningen, att sådan inkomst vore i sin helhet beskattningsbar. Sedan emellertid år 1886 genom kungl. resolution blifvit fastslaget, att sågverksbolag ägde rätt till afdrag för värdet å rot af det timmer, som hämtas icke blott från egna utan jämväl från arrenderade skogar, riktade sig reformsträfvandena i främsta rummet på att i bevillningsförordningen uttryckligen få bestämdt, att inkomst af skogsafverkning å annans mark är beskattningsbar utan rätt till afdrag för värdet å rot. Dessa motioner ledde emellertid icke till något resultat.

År 1890 tillsatte Kungl. Maj:t en kommitté med uppdrag, bland annat, att åvägabringa en mera tillfredsställande ordning i fråga om beskattning af den inkomst, som vinnes genom afverkning af skog. Denna *kommitté,* som afgaf sitt *betänkande den 1 maj 1891,* föreslog, att i fastighets taxeringsvärde skulle inbegripas värdet af skog allenast till husbehof, samt *1890 års bevillningskommitté.*

att inkomst, som ägaren i öfrigt hade af skogen, skulle vara underkastad inkomstbevillning. Inkomst af virkesfångst å annans mark för egen förädlingsrörelse skulle beskattas i sammanhang med förädlingsrörelsen. Vid taxering af inkomst af skog skulle afdrag vara medgifvet utom för omkostnader jämväl för hvad skogen kostat i dens hand, som tillgodogör sig densamma. Angående beräkningen af dessa afdrag saknades dock alla närmare bestämmelser. Vid försäljning af skogsfastighet i dess helhet skulle vinsten på skogens försäljning särskildt beräknas. Hur denna vinst skulle kunna särskiljas från annan värdestegring på egendomen var emellertid ej angifvet. Kommittén synes ha tänkt sig, att i detta fall det belopp, hvarmed köpeskillingen kunde öfverstiga fastighetens hela taxeringsvärde, skulle anses utgöra försäljningssumman för skogen.

De antydda bristerna i kommittéförslaget framhöllos skarpt i *kammarrättens yttrande af den 12 maj 1892.* Kammarrätten framhöll jämväl, att med den dåvarande lydelsen af 10 § 2 mom. bevillningsförordningen inkomst af skog icke skulle kunna taxeras nästföljande år och således i en mängd fall skulle undgå taxering.

1894 års bevillnings-kommitté.

1894 års kommittéförslag, som afsåg en allmännare ombildning af bevillningsförordningen, anslöt sig i fråga om skogsbeskattningen i hufvudsak till 1891 års förslag. Dock föreslogs nu, att virkesfångst å annans mark för förädlingsrörelses räkning skulle särskildt taxeras i skogskommunen. Förädlingsrörelse skulle sedermera ha rätt till afdrag för virke från egna eller arrenderade skogar efter i afverkningsorten allmänt gällande pris. Angående afdrag för skogens inköpssumma föreslogs, att inkomst af skog skulle taxeras, först sedan skogen lämnat afkastning, som till fullo betäckt kostnaden för skogens förvärfvande. Då vinst å försäljning af fast egendom enligt förslaget i dess helhet skulle vara beskattningsbar, skulle vid sådan försäljning vinsten af skogen icke särskildt taxeras.

Kammarrätten framhöll i sitt yttrande öfver detta förslag, att bestämmelserna om afdrag för ursprunglig köpeskilling för skogen vore synnerligen svåra att tillämpa. Det vore för taxeringsmyndigheterna hart när omöjligt att år för år följa amorteringen af sådan köpeskilling. Vidare framhöll kammarrätten, att små afverkningar af skog på grund af gällande bestämmelser om skattefrihet för små inkomster ofta nog skulle gå fria från all beskattning. Därmed skulle betydande belopp undandragas såväl fastighets- som inkomstbevillning, hvilket särskildt skulle medföra olägenheter beträffande vägskatten.

Sedan Kungl. Maj:t år 1897 låtit frågan om en reform af skogsbeskattningen förfalla, blef denna fråga såväl vid 1897 års riksdag som vid riksdagarna 1903, 1904 och 1905 föremål för *enskilda motioner*. Dessa syftade mestadels till skogens beskattning under inkomstbevillningens form, men lämnade intet vidare bidrag till lösningen af de svårigheter, som denna beskattningsform medför. Vid den sistnämnda riksdagen fann sig bevillningsutskottet med hänsyn till förevarande beskattningsfrågas erkändt stora betydelse, oaktadt ärendet redan vore föremål för utredning inom finansdepartementet, böra föreslå en skrifvelse till Kungl. Maj:t med betonande af att frågan kräfde ett skyndsamt afgörande. I anslutning till detta förslag aflät Riksdagen till Kungl. Maj:t en skrifvelse med anhållan, att Kungl. Maj:t utan att afvakta en fullständig lösning af kommunalskattefrågan ville låta utarbeta och för Riksdagen framlägga förslag till sådan ändring af nu gällande skattelagstiftning, att inkomst genom beskattning af skogsafverkning måtte i större utsträckning än för närvarande äger rum tillgodokomma de särskilda kommuner, inom hvilka skogsafverkning bedrifves.

Kommunalskattekommittén.

Under tiden hade *kommunalskattekommittén* den 18 maj 1900 afgifvit sitt betänkande. Då kommittén föreslog bevillningens ombildande till ren inkomstskatt, skulle alltså inkomst af skog blifva underkastad inkomstskatt till staten. Icke heller detta förslag innehöll emellertid tillfredsställande bestämmelser om afdrag för hvad skogen kostat i ägarens hand. För den kommunala beskattningen skulle fastighetstaxeringen bibehållas och fastighetens afkastning skulle anses utgöra 5 procent af taxeringsvärdet. Vid sidan häraf skulle också inkomst af fast egendom efter afdrag af 5 procent af taxeringsvärdet deltaga i kommunalutskylderna. I fastighetsvärdet skulle inbegripas icke blott skogsmarkens värde utan jämväl den växande skogens värde, hvilket skulle uppskattas till 20 gånger den beräknade stadigvarande årsafkastningen. Detta förslag pålade alltså skogsägare en dubbel skattskyldighet till kommunen: under tillväxtperioden skulle skatt erläggas efter fastighetens taxeringsvärde, och då skogen försåldes, skulle skatt i allmänhet komma att erläggas för hela köpeskillingen.

Obs!

Norrlandskommittén.

Norrlandskommittén framhåller i sitt betänkande af den 27 oktober 1904 ohållbarheten af den nuvarande ordningen för skogens beskattning, men nöjer sig i öfrigt med att uttala sin anslutning till principerna i 1891 års kommittéförslag.

1904 års förslag.

Sedan inkomstskatteförordningen år 1903 trädt i kraft, framträdde olägenheterna af skogens beskattning efter fastighetstaxering särdeles skarpt. Det visade sig i allmänhet högst önskligt, att inkomst af fast egendom gjordes till föremål för verklig taxering. I detta syfte utarbetades år *1904 inom finansdepartementet* ett förslag, som bland annat innehöll ny förordning om inkomstskatt. I detta förslag återkom den gamla tanken om att göra inkomst af skog till föremål för inkomstskatt. Den gamla svårigheten att fastställa afdrag för hvad ägaren ursprungligen för skogen betalt hade här eliminerats därigenom att sådana afdrag öfver hufvud icke medgåfvos. Vid upplåtelse af afverkningsrätt till skog skulle alltså köpeskillingen oafkortad upptagas såsom inkomst. I bevillningsförordningen hade beskattning af skog genom fastighetsbevillningen bibehållits. Dock skulle skogsafverkning å annans mark på grund af särskild upplåtelse hänföras till inkomst af arbete. Förädlingsindustrien skulle vara underkastad deklarations- och skatteplikt särskildt för »skogsvinsten» och särskildt för vinst å förädlingen. Skogsvinsten skulle bestämmas med ledning af de vid tiden för afverkningens afslutande gällande priser å afverkningsorten eller närmast belägna vattendrag. Afdrag finge ske utom för omkostnader jämväl för »så stor del af den för skogen erlagda köpeskilling, som med hänsyn till redan förut uttagen skogsvinst samt storleken af årets afverkning, jämförd med den kvarvarande skogstillgången, skäligen kan anses belöpa å årets afverkning». I motsats mot 1894 års förslag, där skattskyldighet inträdde, först sedan den ursprungliga köpeskillingen var till fullo amorterad, förutsatte alltså detta förslag en fördelning af den ursprungliga köpeskillingen på de följande årens afverkningar. Skattskyldighet skulle alltså i allmänhet inträda redan vid den första afverkningen. Denna anordning har utan tvifvel betydande företräden, men försvårar å andra sidan ytterligare taxeringsarbetet.

Den grundtanke, som genomgår alla nu nämnda förslag, nämligen att skogen först vid afverkning borde blifva föremål för beskattning, har äfven funnit uttryck i ett af *domänstyrelsen* den 23 november 1905 afgifvet utlåtande öfver norrlandskommitténs framställning angående nya grunder för skogsbeskattningen. Såsom slutligt omdöme uttalar domänstyrelsen däri, att det vore från skogsvårdssynpunkt lämpligast, att skogen i sin helhet — likasom växande gröda — undantoges från beräkningen af jordbruksfastighets taxeringsvärde. Den beskattningsform, som skulle tillämpas på skog, borde om möjligt motverka skogsköfling, hvilket komme att ske, om skog icke vore föremål för beskattning, så länge den lämna-

des att fortväxa, och först då beskattades, när afverkning ägde rum, samt därest det afverkade virkets värde lades till grund för beskattningen.»

Efter det kommitterade härefter behandlat frågan om skogsbeskattningens ordnande i fastighetsbevillningens form och afvisat denna utväg, upptaga kommitterade till skärskådande den andra hufvudmetoden för skogs beskattning samt yttra i sådant afseende äfvensom om grunderna för kommitterades eget förslag följande:

»Det väsentliga hos denna metod är att den utkräfver skatt endast då skog lämnar verklig inkomst. Den skattskyldige skall enligt denna metod betala skatt endast vid de tillfällen, då han genom kontant inkomst kommit i den ställning, att han mindre tryckes af skatten. Detta är naturligtvis ett mycket betydande företräde hos denna metod.

Det har emellertid visat sig att denna metod, sådan den hittills framställts, lider af en brist, som omöjligen kan lämnas utan afseende. Då virke säljes, vare sig å rot eller efter afverkning, representerar försäljningssumman i allmänhet icke en nettoinkomst. Vill man fastställa nettoinkomsten, måste afdrag göras, utom för omkostnader, jämväl för den för skogen erlagda köpeskillingen. Dessa afdrag för hvad afverkaren kan hafva utgifvit för skogen vålla emellertid mycket stora svårigheter. Här är i själfva verket den svaga punkten i alla de förslag, som syfta till beskattning af skog genom inkomstbevillning. Förslagsställarne hafva också regelbundet undvikit att djupare inlåta sig på frågan om afdragen. Men motståndarne mot denna beskattningsmetod hafva här funnit en angreppspunkt, och särskildt har kammarrätten genom sin kritik spridt ljus öfver de betydande svårigheter ett riktigt fastställande af de nämnda afdragen innebär.

Antag att en skog under en längre följd af år står på tillväxt och därunder tid efter annan genom försäljning öfvergår till ny ägare, för att slutligen, då den är mogen, säljas till en afverkare. Allteftersom skogen växt till, har dess värde stigit, så att för hvarje säljare uppstått en vinst motsvarande det belopp, hvarmed försäljningssumman öfverstigit den köpesumma han för skogen erlagt. Under sådana förhållanden vore det beskattningens uppgift att uttaga skatt af hvarje dylik vinst, från den första till den sista. Har detta lyckats, så har skatt tydligen vid skogens afverkning erhållits för hela dess dåvarande värde. Men detta ideal är i verkligheten synnerligen svårt att uppnå vid en beskattning under inkomstbevillningens form.

Den värdestegring, som beror på skogens tillväxt, sammansmälter med den, som fastigheten i öfrigt kan undergå. Ville man alltså taxera skillnaden mellan de köpeskillingar, som uppnåtts vid två på hvarandra följande försäljningar af egendomen i dess helhet, såsom beskattningsbar inkomst, så hade man i själfva verket utsträckt skatteplikten till att omfatta all värdestegring på fast egendom. Också har det visat sig, att de förslag, som velat utveckla inkomstbegreppet i denna riktning, haft något lättare att reda sig med frågan om taxering af skogsvinst.

Det är för öfrigt icke säkert, att de successiva köpen och försäljningarna omfatta alldeles samma egendom. Det kan hända att den, som köpt en fastighet, säljer bort skogen, men behåller den öfriga egendomen. Hur stor del af den för hela egendomen erlagda köpeskillingen skall då räknas på skogen? Om denna fråga är svår att besvara, så blir det ännu svårare att säga, hvilket afdrag för erlagd köpeskilling som bör medgifvas, om blott någon del af skogen försäljes, eller om afverkningsrätt intill viss dimension upplåtes. Eller om ägaren själf afverkar skogen under en längre följd af år, skall då en viss del af den ursprungligen erlagda köpeskillingen afdragas från hvarje års afverkning? Att gifva några lagbestämda grunder för en sådan fördelning af den ursprungliga köpeskillingen på de successiva afverkningarna vore tydligen utomordentligt svårt. En fördelning efter arealen af den afverkade skogsmarken vore uppenbarligen omöjlig, då afverkning kan afse vissa dimensioner öfver hela skogen och i öfrigt drifvas på så mångfaldigt olika sätt. Bättre vore då en fördelning efter det relativa värdet af den afverkade och den återstående skogen. För en säker uppskattning af den återstående skogens värde saknas emellertid merendels tillförlitliga grunder. Om alltså en fördelning af den ursprungliga köpeskillingen på de olika afverkningarna icke bör ifrågakomma, återstår endast det alternativet att vänta med att uttaga skatt, till dess hela köpeskillingen är amorterad genom de successiva afverkningarna. Denna utväg har det emot sig, att det under sådana förhållanden kan dröja väl länge, innan det allmänna får någon skatt af skogsafverkningen. Hvilket alternativ man för öfrigt än väljer, förutsättes alltid, att taxeringsmyndigheterna hålla ordning på hur stor del af den ursprungliga köpeskillingen redan är afdragen. Detta åter förutsätter, att taxeringsmyndigheterna skulle föra fortlöpande register öfver afverkningarna på alla skogar inom distriktet—hvilket väl, åtminstone med våra taxeringsmyndigheters nuvarande organisation, näppeligen torde vara utförbart.

Om det alltså saknas rationella grunder för en beräkning af afdrag

för hvad skogen ursprungligen kostat i ägarens hand, så försvåras en taxering af den behållna inkomsten ytterligare därigenom, att säker kännedom mången gång icke kan vinnas ens om själfva den ursprungliga köpeskillingen. Detta gäller särskildt i de fall, då skogsegendom förvärfvats genom byte eller genom arf, eller då köp skett långt tillbaka i tiden. Det förtjänar i detta sammanhang att framhållas, att en taxering, som erfordrar kännedom om det pris, som erhållits vid försäljning af skog eller skogseffekter eller vid upplåtelse af afverkningsrätt till skog, öfverhufvud icke torde kunna på ett tillfredsställande sätt genomföras, med mindre de skattskyldiges egen medverkan tages i anspråk. Äfven härutinnan brusto de i det föregående omnämnda förslagen till skogsbeskattning under inkomstbevillningens form.

Grunderna för 1905 års kommitteradeS förslag.

Studiet af de allvarsamma och djupt i sakens natur liggande svårigheter, som äro förknippade med medgifvande af afdrag för ursprungligen erlagd köpeskilling, har fört kommitterade till den uppfattningen, att en lösning af skogsbeskattningsfrågan borde sökas, som icke förutsatte dylika afdrag. En sådan lösning kan uppenbarligen vinnas därigenom, att man väntar med att uttaga skatt af skogsvinsten, till dess skogen afverkas, eller äganderätten till densamma eljes skiljes från äganderätten till marken, men att man då i stället beskattar virkets hela värde utan medgifvande af något afdrag för hvad skogen kostat i den siste ägarens hand. Vid ett sådant förfaringssätt erhåller det allmänna tydligen med en gång skatt för hela det virkesvärde, som med här förut undersökta metoder skulle beskattats i större eller mindre portioner under skogens hela tillväxtperiod. Härmed förenklas skogsbeskattningsproblemet i högsta möjliga grad. Inkomsten af skogens tillväxt blir endast *en* gång föremål för beskattning och detta vid ett tillfälle, då antingen virkesvärdet framträder i en vanligen kontant erlagd köpeskilling, eller åtminstone virkesmängden blir fullt bestämd och sålunda det värde, som skall utgöra föremål för taxeringen, isynnerhet efter införande af deklarationsplikt, lätt kan fastställas. Kontrollen öfver att hela den samlade skogsvinsten verkligen blir beskattad, är genom denna koncentration väsentligen underlättad. Någon beräkning af afdrag för erlagd köpeskilling förekommer öfver hufvud icke. De betydande komplikationer, som följa med medgifvandet af sådana afdrag, undvikas alltså helt och hållet.

Mot en sådan lösning af den föreliggande frågan kunde invändas, att det vore orättvist mot den, som afverkar eller försäljer sin skog eller upp-

låter afverkningsrätt å densamma, att han skulle taxeras för hela inkomsten utan rätt till afdrag för hvad skogen kostat honom i inköp. Det måste också medgifvas att ett sådant beskattningssätt stundom skulle verka temligen hårdt, därest den siste säljaren eller afverkaren af skog också vore den, som i verkligheten finge bära hela skattebördan. Men så är ingalunda förhållandet.

Blir det i lag bestämdt, att skatt af hela skogsvinsten skall uttagas vid det tillfälle, då skogen afverkas eller endast till äganderätten skiljes från marken, så vet hvar och en, som köper skogsfastighet, att på skogen hvilar en obetald skatteskuld, som förfaller till betalning i det ögonblick skogen skiljes från marken. En köpare med vanlig sakkunskap tar denna omständighet i betraktande, då han beräknar det pris han kan betala för skogen; och säljaren blir i regel tvungen att medgifva en reduktion i priset, som motsvarar den å skogen hvilande skatteskulden. En sådan reduktion kommer i regel att äga rum vid hvarje försäljning af skogsfastigheter. Säljaren får sålunda i verkligheten bära skatten för den vinst, som uppstått genom skogens tillväxt eller värdeökning från det ögonblick, han köpte den, till det ögonblick han säljer den. Och detta är ju just det ideala målet för skogsbeskattningen. Den siste köparen, som själf afverkar skogen eller upplåter afverkningsrätt å densamma, är den ende som direkt drabbas af skatten, och skenbart bär han hela skattebördan. I verkligheten faller dock på honom endast den del af skatten, som motsvarar den värdeökning skogen undergått, sedan han förvärfvade densamma. Genom den process, som nu skildrats, återvältes den öfriga skattebördan i riktiga proportioner på tidigare innehafvare af egendomen. Denna återvältningsprocess verkar på liknande sätt och väl i det stora hela lika säkert, som den skatteöfvervältning, hvarigenom t. ex. en kaffekonsument tvingas att betala den kaffetull, som direkt erlägges af importören.

Kommitterade hafva alltså kommit till det resultat, att deras förslag till lagstiftning om skogs beskattning borde grundas på principen om en beskattning af den samlade skogsvinsten vid afverkning eller försäljning af skog eller vid upplåtelse af afverkningsrätt. Den uppgift, som då först ställt sig för kommittérade, har varit att finna den rätta platsen i skattesystemet för en sådan lagstiftning. Det ligger ju närmast till hands att låta skogsbeskattningen ingå som en integrerande del i den öfriga inkomstbeskattningen, alltså i inkomstbevillningen och inkomtsskatten. Men en sådan anordning möter allvarsamma betänkligheter, sedan man bestämt sig för principen om beskattning af det samlade skogsvärdet utan afdrag

för erlagd köpeskilling. Ofvan omnämnda år 1904 inom finansdepartementet utarbetade förslag till ny förordning om inkomstskatt hade införlifvat en skogsbeskattning efter denna princip med inkomstskatten. Kammarrätten uttalade i sitt utlåtande öfver detta förslag den meningen, att det icke vore med rättvisa och billighet förenligt att sålunda förvägra säljare af skog hvarje afdrag för tidigare erlagd köpeskilling. Tager man emellertid hänsyn till den skatteåtervältningsprocess, som vid en sådan beskattningsmetod, enligt hvad ofvan visats, måste komma till stånd, så torde man nödgas medgifva, att denna anmärkning i viss mån förlorar sin betydelse. Däremot kan man med fullt fog rikta den anmärkningen mot ifrågavarande förslag, att en beskattningsmetod, som förutsätter återvältning af skatt på andra och således delvis har karaktären af en indirekt skatt, icke lämpligen bör få utgöra en integrerande del i en ren inkomstskatt. Ty denna skatt är afsedd att vara ett rent personligt bidrag, som medborgarne lämnat till statens utgifter, hvar och en i mån af sin förmåga. Måttet på denna förmåga är den enskildes personliga nettoinkomst, och på denna grund uppbygges inkomstskatten efter en progressiv skala. Det kan då knappast vara lämpligt att i denna personliga inkomst inräkna något, som icke är en nettoinkomst och således icke kan vara bestämmande för den personliga skatteförmågan, i föreliggande fall intäkt af skogsafverkning utan afdrag af den för skogen erlagda köpeskillingen. Hänvisningen till att skatten för sådan intäkt ytterst bäres af andra är visserligen riktig, men står icke fullt väl tillsammans med inkomstskattens hela karaktär, särskildt icke med dess egenskap af direkt skatt. Betänkligheter af samma art, om ock mindre skarpt utpräglade, resa sig mot att gifva den tilltänkta skogsbeskattningen plats inom inkomstbevillningens ram.

Vidare bör tagas i betraktande, att såväl den allmänna bevillningen som inkomstskatten numera hvila på självdeklarationens grund. Då man sålunda väsentligen bygger den direkta beskattningen på de skattskyldiges uppgifter om sina egna inkomster, torde en viss vikt böra läggas därvid, att lagstiftningens inkomstbegrepp så nära som möjligt ansluter sig till hvad folk i allmänhet är vant att betrakta som inkomst. Man torde icke alltid med säkerhet kunna påräkna tillförlitliga deklarationer, om man begär, att den skattskyldige skall som inkomst upptaga en intäkt, som för honom kanske väsentligen representerar en omsättning af hans kapital. Äfven från denna synpunkt torde det vara önskvärdt, att skogsbeskattningen frånskiljes den allmänna direkta beskattningen.

Ytterligare en olägenhet, som skulle följa af en beskattning af skogsinkomst såsom annan inkomst, är att mindre hemmansägares skogsinkomst med en sådan metod mycket ofta skulle bli obeskattad. Såsom kammarrätten i likhet med åtskilliga länsstyrelser i utlåtande öfver 1894 års kommitteförslag erinrat, verka gällande bestämmelser om frihet från bevillning för lägre inkomstbelopp därhän, att så framt ej annan taxeringsbar inkomst finnes, inkomst af skog skulle kunna taxeras endast för så vidt den öfverstiger det bevillningsfria afdrag, hvarpå vederbörande hemmansägare kan göra anspråk. På detta sätt skulle, såsom kammarrätten framhåller, om af två närboende hemmansägare, hvilkas hemman enligt de föreslagna grunderna vore taxerade t. ex. till 5,000 kronor hvartdera och hvilka i öfrigt vore i ekonomiskt afseende jämställda, den ene å sitt hemman hade skogstillgång, så att han kunde sälja för 200 kronor ved årligen, men den andre helt och hållet saknade en sådan inkomstkälla, skattskyldigheten i båda fallen blifva lika och detta ej blott i fråga om bevillningen utan äfven beträffande kommunalskatten.

En sådan beskattning skulle följaktligen verka ganska orättvist och dessutom vålla, att såväl staten som i synnerhet kommunerna ginge miste om mycket afsevärda skattebidrag. Då den föreslagna skogsbeskattningen i väsentlig mån är afsedd att ersätta skatter, som hvilat på den fasta egendomen och sålunda haft objektskatts natur, är det uppenbarligen fullt riktigt, att skatten allt framgent kommer att utgå efter en fullkomligt objektiv grund utan särskild hänsyn till tillfälliga personliga förhållanden.»

Sedan jag nu med kommitténs egna ord redogjort för grunderna till kommitténs förslag, skall jag i korthet redogöra för detaljerna i förslaget.

Vid bestämmande af fastighets taxeringsvärde skulle till skog, som funnes å egendomen, icke tagas hänsyn i vidare mån, än att i taxeringsvärdet inberäknades värdet af själfva skogsmarken, äfvensom af förmånen för egendomen att äga tillgång till husbehofsvirke. All annan afkastning af skogsbruk skulle göras till föremål för en särskild beskattning genom skogsaccis.

Skatteplikten skulle åligga fastighetens ägare och inträda, då rätten till skogen juridiskt skildes från rätten till marken eller ock då skogen fysiskt skildes från marken. Sålunda skulle ägaren blifva accispliktig, då han från fastigheten sålde eller annorledes afhände sig skog å rot eller uppläte skog till afverkning, och accisen skulle erläggas efter försäljningssumman utan något som helst afdrag. Om afhändandet skett annorledes

än genom försäljning, skulle accis utgå efter virkets värde å rot och detta värde genom taxeringen fastställas med ledning af de vid tiden för afverkningen gällande pris för oförädladt virke å närmast belägna vattendrag eller annan plats, där virkespris sättas eller eljes bestämda pris å virke betalas. Vidare skulle ägaren erlägga accis för virke, som han själf å sin fasta egendom afverkade för annat ändamål än husbehof. Om han därefter sålde virket, skulle accis erläggas för köpeskillingen efter afdrag för kostnaden för virkets fällande och tillredning äfvensom för transportkostnad. Eljes skulle accisen beräknas å virkets på förut nämnda sätt taxerade värde å rot. Den, som afverkade skog å annans mark, skulle således icke blifva accispliktig därför, dock att med afseende å afverkning på grund af upplåtelse, som skett före den dag, då lagen komme att träda i kraft, accisplikten skulle åligga afverkningsrättens innehafvare och icke fastighetens ägare.

För det taxerade virkesvärdet skulle accis erläggas till stat, kommun, landsting och väghållningsdistrikt. Accisen till staten skulle utgå progressivt efter en ganska hastigt stigande skala. Progressionen skulle dock ej beräknas efter den accispliktiges sammanlagda taxering till skogsaccis utan allenast efter taxeringen inom vederbörande taxeringsdistrikt.

I anledning af den utaf kommittén verkställda utredningen och på grundvalen af en vid kommitténs betänkande fogad reservation utarbetades ett förslag till skogsbeskattning medelst accis i enbart kommunalt intresse. Vid behandlingen den 20 mars 1908 af detta förslag eller det förslag till lag om skogsaccis, som legat till grund för nu gällande författning i ämnet, framhöll jag, att den starka anslutning, som mött tanken, att reformen af skogsbeskattningen för det dåvarande skulle inskränkas till införande af en självständig kommunal skogsaccis, öfverensstämde med den uppfattning, hvartill jag vid öfvervägande af detta ärende kommit. Jag ville därmed icke hafva förnekat, att försök till äfventyrs framdeles måste göras att för statens vidkommande lösa skogsbeskattningsfrågan i den riktning, skogskommittén anvisat, om det nämligen skulle visa sig omöjligt att anordna statsbeskattningen af inkomst utaf skogsbruk i den form, åt hvilken reformarbetet i allmänhet på detta område under de senaste åren syftat. För sträfvandena att reformera statsbeskattningen framstode det såsom ett alltmera klart uttryckt och omfattadt mål att åvägabringa en enhetlig, allmän och ren inkomstskatt. Statsskatten borde vara en beskattning af inkomst, och skattens natur att vara allmän innebure, att den skulle utgå af all den skattskyldiges inkomst. Erkändes detta vara reformarbetets uppgift,

skulle det uppenbarligen vara ett förryckande af hela arbetet att utbryta en art af inkomst och göra denna till föremål för en särskild beskattning, hvilken därtill icke komme att afse den ifrågavarande inkomstens verkliga belopp, utan väsentligen erhölle karaktären af en objektsbeskattning. Visserligen måste det medgifvas, att inkomst af skogsbruk vore svårare att beräkna än kanske hvarje annan inkomst, särskildt därför att det erbjöde så stor svårighet att komma till rätta med afdrag för den köpeskilling, som erlagts för skogen. Men däremot kunde det icke med skäl påstås, att inkomst af skogsbruk till begreppet vore olikartad emot annan inkomst och af sådan grund borde i beskattningsafseende behandlas på ett särskildt sätt. Att fasthålla vid den fordran, att inkomstskatten skulle vara allmän och således omfatta äfven skogsinkomsten, vore angeläget med afseende på denna skatts progressiva natur. Skogsskattekommittén hade, ställd inför krafvet på skatteprogression, funnit den utvägen att äfven göra den föreslagna skogsaccisen till staten särskildt för sig progressiv. En progressiv skatt borde dock i strängaste mening vara en personlig skatt, en subjektskatt. För utrönande af den stegrade skatteförmåga, som genom progressionen kunde tagas i anspråk, vore det erforderligt att känna den beskattades samlade behållna inkomst. Att lägga progression på en afkastningsskatt, sådan som den skogsaccis, hvilken kommittén föreslagit och som icke skulle taga tillbörlig hänsyn till i hvad mån afkastningen lämnade behållen inkomst, skulle däremot uppenbarligen kunna leda till obillighet och ojämnhet i beskattningen.

Departementschefen. Denna min mening om kommitténs förslag vidhåller jag fortfarande. Att nu, då försök göres att åstadkomma en verklig skatt efter skatteförmåga, kapitulera inför svårigheterna beträffande beskattningen af skogsinkomsten, skulle enligt min åsikt icke så litet förringa betydelsen af skattereformen, utan att man hade den trösten att kunna spana någon annan framkomlig väg till lösningen af skogsbeskattningsfrågan. Det får nämligen icke förbises, att under årens lopp utvecklingslinjerna för de skilda beskattningssystemen klarnat så till vida, att ett fullföljande af skogsskattekommitténs förslag på statsbeskattningens område kan anses så godt som uteslutet. Krafvet på en rationellt ordnad direkt skatt till staten lämnar icke rum för en inkomstskatten kompletterande accisbeskattning af skogsinkomsten. Hänsynen till staten och till de enskilda skattskyldiga fordrar en jämnhet i beskattningen, som icke kan nås, så länge den på inkomst grundade skatteförmågan fastställes med frånseende af skogs-

inkomsten. För Sverige ingår nämligen otvifvelaktigt skogsafkastningen, särskildt i vissa stora landsdelar, med mycket hög procentsats i den inkomst, som är att hänföra till inkomst af fast egendom. Skulle nu vid skattereformen skogsafkastningen lämnas obeaktad, blefve, för att framhålla allenast en sida af saken, med all säkerhet följden den, att för ett flertal skattskyldiga, och därtill sådana, hvilkas följdriktiga taxering är af stort fiskaliskt intresse, progressionsskalan förlorade, om icke helt, så dock i afsevärd mån sin betydelse.

Under sådana förhållanden har det framstått såsom ett nödvändigt led i reformen att söka finna en utväg för ett rationellt inordnande af skogsinkomsten under all annan inkomst, därför inkomstskatt skall utgå. I mån som denna fråga gjorts till föremål för utredning, har det icke undgått granskaren, att de skäl, som anförts mot en dylik ordning, tilllagts större vikt än de i verkligheten förtjäna. Nämnda skäl torde i korthet kunna angifvas sålunda.

Inkomsten af skog kan i hufvudsak sägas sammanfalla med skogstillväxten. Värdet af skogens årliga tillväxt åter kan svårligen tagas till beskattning, utan låter sig detta göra först, när afverkning eller försäljning äger rum. Då emellertid den skog, som afverkas eller försäljes, i regel motsvarar i värde mera än ett års tillväxt, skulle ett förfarande, hvarigenom köpeskillingen för skogen toges till beskattning, medföra, att skatt efter en progressiv skala bestämdes med hänsyn till flera års inkomster, något som ju uppenbarligen strede mot den progressiva inkomstskattens grundidé eller skatt efter skatteförmåga.

Den andra invändningen mot skogsinkomstens beskattning genom inkomstskatt hänför sig till det förhållandet, att inkomst af skog, som afverkas eller säljes, esomoftast hos fastighetens ägare — och om annan afverkare eller försäljare af skog talas icke i detta sammanhang — motsvarar mindre en inkomst än en sådan realisation af skogskapitalet, hvarigenom fastighetsägaren i reda penningar återbekommer en del af den köpeskilling, han en gång i tiden utgifvit för fastigheten. Ett beaktande af detta förhållande vid inkomstens taxering skulle stöta på praktiska svårigheter af hart när oöfverstiglig art.

För egen del är jag den förste att medgifva, att ett underkännande af sistnämnda invändning icke står i god öfverensstämmelse med den grund, hvarpå inkomstskatten bygger, och själf måste jag naturligen vara så mycket angelägnare att undvika en anordning, hvilken skulle gifva stöd åt en sådan invändning, som skattereformen innebär en särskild beskattning af förmögenhet, alltså äfven af skogskapitalet.

Principiellt medgifver jag alltså riktigheten däraf, att fastighetsägare vid taxering af inkomst af skogsbruk beredes rätt till köpeskillingsafdrag och öfvergår nu att undersöka, om ett afdrag af dylik natur skulle kunna göras gällande i någon allmännare omfattning vid de årliga afverkningarna. Skulle icke så vara förhållandet, kan man påtagligen anordna afdraget efter mera summariska regler än om förhållandena skulle påkalla sådant afdrag vid afverkningar i allmänhet.

Till en början må då till besvarande upptagas frågan: när kan en afverkning karaktäriseras såsom realisation af skogskapitalet?

Vid skogsbruk liksom vid annan rörelse ingår ju råvaran såsom omkostnad i rörelsen med det värde, hvartill den stått skogsbrukaren eller rörelseidkaren. Skulle den af rörelseidkaren anskaffade råvaran under rörelsens fortgång, men innan råvaran förbrukats, stiga i värde, får rörelseidkaren ändock icke vid egen taxering afdraga annat än verkliga anskaffningskostnaden. Äfven om det icke framstått fullt klart i diskussionen i förevarande ämne, leder denna allmängiltiga regel, tillämpad i fråga om skogsbruk med en tillväxande råvara, därtill, att först i den mån skogsafverkningen verkligen nedsatt råvarans värde under anskaffningskostnaden eller förvärfspriset, hvilket i föreliggande förslag benämnes skogens ingångsvärde, har kraf på köpeskillingsafdrag eller afdrag på råvarans anskaffande fog för sig. Skogens afkastning, som icke minskar skogens ingångsvärde, måste efter vederbörligt afdrag för andra omkostnader betraktas och behandlas såsom beskattningsbar inkomst.

Jag har sålunda angifvit, i hvad mån enligt min mening skogens värdeminskning vid afverkning bör anses såsom omkostnad i skogsbruksrörelsen.

När man allmänliggjort ett därpå grundadt kraf på köpeskillingsafdrag, torde detta icke så litet bero på det förhållandet, att man i skogsbeskattningsfrågan väl mycket generaliserat undantagsfallen. Man har naturligen vid spörsmålet om köpeskillingsafdraget fäst sin uppmärksamhet å de fall, där detta spörsmål framträdt klarast, det vill säga vid sådana spekulationsaffärer i skogsegendomar, där skogsegendom inköpts i ändamål att genom skogens hastiga realiserande intjäna en vinst. Då man icke äger att i skattelagstiftningen, särskildt icke vid uppbyggandet af en allmän inkomstskatt, anslå skogsskyddssynpunkter, böra de fall, hvarom nyss nämndes, icke lämnas obeaktade, men man bör å andra sidan icke tillerkänna dem en annan plats i den allmänna skogshushållningen än den, som deras antal och omfattning i förhållande till alla de afverkningsfall, där realisationsaffär icke föreligger, kunna berättiga till. Såsom jag nu skall söka visa,

intaga nämnda fall i antal och omfattning i stort sedt ett försvinnande rum i förhållande till samtliga afverkningar i riket. I sådant afseende skall jag inskränka mig att åberopa de alldagligaste företeelserna å ifrågavarande område, företeelser, som hvar i sin mån bestyrka mitt påstående.

Jag pekar då till en början på husbehofsafverkningarna. När, såsom i förevarande fall, fråga är om fastighetsägares afverkning — innehafvarnes af afverkningsrätt inkomst å afverkning faller under reglerna för inkomst af rörelse — torde kunna anses själffallet, att den allmännaste formen för afverkning är afverkning till husbehof. Om ock i vissa fall efter sådan afverkning skogens ingångsvärde skulle minskas, lärer emellertid utan tvifvel vid inkomstskattens omläggning regeln blifva bestämmande, det vill säga att husbehofsvirke alltid skall räknas såsom inkomst. Detta är för öfrigt så mycket naturligare, som virkets värde såsom ved, byggnadstimmer etc. i allmänhet taget icke är så litet beroende på fastighetsägarens eget arbete vid afverkning, framforsling, tillredning etc. I fråga om afverkning till husbehof har sålunda enligt min mening lagstiftningen ingen anledning att lämna medgifvande till köpeskillingsafdrag. Har man därigenom sin ställning till frågan om beskattningen af husbehofsvirke klar, har man också hunnit ett godt stycke på vägen till målet.

Värdet af husbehofsvirke intager nämligen ett mycket betydande rum i afverkningsvärdet för riket i dess helhet. Om man frånser värdet af virke, som hämtas från kronoparkerna och alltså icke kan komma att underkastas inkomstskatt, torde sålunda husbehofsvirket säkerligen uppgå till bortåt 50 procent af rikets hela afverkningsvärde.

Öfvergår man så till all annan afverkning eller försäljning af skog, som af fastighetsägare bedrifves, torde ej heller i regel där ett eventuellt köpeskillingsafdrag vara af någon betydelse. Behofvet af köpeskillingsafdrag är naturligen i dylika fall i viss mån beroende på medellängden för fastighetsägares besittningstid. Öfverstiger denna besittningstid medellängden för den tidrymd, som plägar förflyta mellan afverkningarna, har man ju god anledning förutsätta, att hvad ägaren under sin besittningstid tillgodogör sig af skogstillgången också i regel icke motsvarar annat än skogens värdetillväxt. Ser man förhållandena i stort och sålunda frånser de egendomar, som äro föremål för de slags spekulationsaffärer, hvarom jag nyss talade, eller på grund af tomtvärde, tillgång på vattenfall eller andra särskilda, förevarande fråga icke vidkommande omständigheter äro särskildt begärliga, lära, trots det att egendomarna nu för tiden oftare gå i handel än tillförene, i det ojämförligt flesta antalet fall nämnda förutsättning vara för handen.

Slutligen må anföras en omständighet af stor vikt, som äfven i de, jag vill inskränka mig att säga, mindre ofta förekommande fall, där afverkning i värde omfattar återväxt för längre tid än ägarens besittningstid, likasom i fall, där afverkning till husbehof skulle öfverstiga återväxtens värde, ställer sig hindrande i vägen för ett köpeskillingsafdrag. Äfven en uppenbar öfverafverkning innebär långt ifrån alltid en nedsättning i skogens ingångsvärde. Man får nämligen icke förbise, att skogens värdetillväxt icke ensamt är beroende på åter- och tillväxt af ståndskogen. Andra faktorer af både privat- och nationalekonomisk betydelse spela in vid värdetillväxten. Sålunda må allenast påpekas den allmänna prisstegringen å råvaran, äfvensom den automatiska tillväxten af skogsvärdet i öfrigt, beroende på förbättrade kommunikationer, stegrad möjlighet att tillgodogöra sig mindre virkesdimensioner m. m.

Med hvad jag nu anfört har jag sökt vinna bekräftelse för mitt påstående, att köpeskillingsafdraget icke är af natur att göra sig i någon större utsträckning gällande vid skogsafverkning. Därmed har jag dock icke velat säga, att icke möjlighet till köpeskillingsafdrag bör fastighetsägare beredas. Men skatteförhållandena blifva ju mycket enklare, om den inkomst, som fastighetsägaren förvärfvar genom försäljning eller afverkning af skog, i stort sedt skall såsom beskattningsbar inkomst betraktas. De mera fåtaliga fall, där köpeskillingsafdrag skulle förekomma, kunna ju behandlas mera summariskt, utan att någon vägande invändning mot anordningen, sedt i stort, därför skulle kunna göras. I allt fall synes det mig, som om man vore berättigad fordra, att för nämnda fall utredningen om köpeskillingsafdraget ålägges fastighetsägaren, allrahelst utredningen svårligen lärer kunna vinnas utan hans medverkan och han å andra sidan bör hafva jämförelsevis lätt att förebringa sådan. På sätt jag redan antydt, torde nämligen köpeskillingsafdraget komma att göras gällande, — utom vid spekulationsaffärer, där utredningen torde kunna erhållas direkt ur fastighetsägarens böcker — vid afverkning, som af fastighetsägaren vidtages inom en jämförelsevis kort tid, efter det fastigheten af honom tillträdts, och sålunda inom en begränsad tid från det skogen får anses hafva af honom i och för köpet värderats.

Efter att sålunda hafva angifvit grunderna för den i föreliggande förslag angifna ordning för köpeskillingsafdraget, ett afdrag, som, på sätt förslaget utvisar, äfven äger sin tillämpning vid afverkning å egendom, hvilken genom annat fång än köp kommit i afverkarens ägo, går jag att till besvarande upptaga den invändning, hvarom jag först talade. En

skogsägare säljer i regel ej årligen skog. Om han sålunda först hvart femte år skaffar sig inkomst af skogen, blir han beskattad året efter det försäljningen skett för hela inkomsten.

I afseende härå må till en början såsom en allmän anmärkning framhållas, att det icke är i och för sig gifvet, att skogstillväxten skall betraktas som inkomst, innan densamma i en eller annan form realiserats. Tager man uteslutande hänsyn till den skatteförmåga, hvarpå inkomstskatten bygger, torde det kunna ifrågasättas, huruvida icke denna skatteförmåga stärkes mera genom influtna medel än genom växande skog, helst utfallet af dess realisation ju icke kan på förhand öfverskådas. Ett sådant betraktelsesätt gör sig också gällande i utlandet. I Danmark liksom i tyska inkomstskatteförfattningar tages sålunda till beskattning inkomst af skogen det år, då inkomsten inflyter. Om man emellertid vill betrakta den årliga, orealiserade tillväxten såsom inkomst, skulle värdet af tillväxten årligen hafva beskattats. Ägaren har då rätteligen erhållit en skattekredit, till dess ägarens ökade tillgång i skog förvandlats i reda penningar. Denna kredit kunde ju i och för sig böra föranleda till någon höjning i skatten, en höjning, som i förevarande fall skulle göra sig gällande genom skatteprogressionen.

Det föreliggande förslaget gör hvarken i princip eller i utförandet någon skillnad mellan taxering af inkomst af skogsbruk och inkomst af jordbruks- eller annan rörelse. I fråga om skogsbruket får alltså afdrag ske först och främst för alla driftskostnader, såsom utgifter för afverkning, utdrifning och flottning m. m.

Likaledes må afdragas alla de kostnader, som göras för skogens bevarande och återväxt.

I händelse inkomsten af den fasta egendomen i dess helhet, det vill säga inkomst af både jordbruksrörelse och skogsrörelse, icke skulle förslå att täcka de kostnader, hvarför afdrag må äga rum, är den skattskyldige berättigad att å inkomster af andra slag, det vill säga af kapital och arbete, göra afdrag för förlusten å den fasta egendomen. Skulle sådana inkomster saknas, är skogsägaren liksom annan näringsidkare i liknande situation visserligen ur stånd att skjuta öfver afdragsrätten å följande år. Men i de allra flesta fall lärer väl ej en fastighetsägare under år, då han saknar beskattningsbara inkomster, nedlägga kostnader å skogen af sådant slag, hvarom här är fråga, eller kostnader för skogsodling, hyggesrensning, markberedning, afdikning m. m.

Till ytterligare belysning af den föreslagna anordningen för beskattning af inkomst af skog tillåter jag mig slutligen återgifva, hvad kammarrätten därutinnan anfört.

»I sitt förut omförmälda utlåtande öfver 1904 års förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet framhöll kammarrätten, att lösningen af frågan om beskattning af skogs afkastning företedde större svårigheter än som i regel förekomme vid taxering af annan inkomst af jordbruksfastighet. Detta berodde däraf, att i allmänhet den egentliga skogen å en fastighet afverkades endast med flera årtiondens mellanrum, under det att skörden af jordens alster i öfrigt företoges årligen. Kostnaderna för jordens skötsel i det egentliga jordbruket utginge ock årligen samt kunde lätt beräknas och afdragas från hvad årets skörd inbringade, då däremot kostnader, som kunde förekomma i skogsbruket, såsom för plantering, gallring af skog och utdikning, allenast vore då och då utgående samt icke gärna läte sig beräknas för hvarje skogsafverkning. Endast där på grund af uppgjord skogshushållningsplan eller eljest från en skogsfastighet årligen uttoges blott hvad med skogens bestånd vore förenligt, kunde för beskattning af inkomst från skogshandtering analogivis tillämpas samma regler som för taxering af den egentliga jordbrukshandteringen. I allmänhet däremot lämnade ett skogsområde under skogens uppväxttid icke någon nämnvärd vinst men gåfve däremot sedan på en gång en betydande inkomst. Under hela uppväxttiden hade emellertid, enligt nu gällande bevillningslagstiftning, fastighetsbevillning skolat utgå efter skogsfastighetens värde.

Nu gällande skattelagstiftning, enligt hvilken bevillning för inkomst af skogsbruk inbegripes i den allmänna fastighetsbevillningen och någon särskild inkomstskatt utöfver den, som utgår i förhållande till fastighetens taxeringsvärde, ej heller uttages för ifrågavarande inkomst, lämnar i själfva verket den af kammarrätten sålunda antydda särskilda naturen af skogsinkomst obeaktad, utan att ens göra något försök till frågans rationella lösning. Ett sådant försök föreligger däremot i det nu till kammarrätten remitterade förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, däri inkomst af skogsbruk här i riket, likasom öfrig inkomst af fast egendom, förklaras skola vid inkomsttaxeringen upptagas till det belopp, hvartill inkomsten, efter stadgade afdrag, näst föregående år uppgått, hvarjämte i de vid författningsförslaget fogade särskilda anvisningarna, punkten 1:o mom. III, regler gifvas angående inkomstens och afdragens beräkning.

Beträffande grunderna för dylik beräkning hade i 1904 års förut omförmälda förslag hemställts, att köpeskilling för upplåtelse af afverknings-

rätt till skog, likasom ock hvad som influtit genom försäljning af skogseffekter, skulle vid inkomstskattetaxeringen upptagas såsom inkomst af fast egendom samt att afdrag finge ske för alla omkostnader för inkomstens förvärfvande och bibehållande, däribland för utgifterna för fast egendoms brukande och skötsel. I anledning häraf anförde kammarrätten i sitt nyssberörda utlåtande, bland annat, följande.

Det läte sig, enligt kammarrättens mening, icke göra att vid inkomstskattetaxeringen upptaga försäljningssumman för virke från egen skog såsom årsinkomst, med afdrag allenast, där säljaren själf afverkade skogen, för kostnaden härför. Endast där skogsförsäljningen icke öfverstege skogens normala afkastning, eller med andra ord icke gjorde intrång på själfva skogskapitalet, läte det försvara sig att utan vidare likställa afkastning af skog med annan årsafkastning af fast egendom. Hade skattskyldig genom afyttring af skog uppenbarligen minskat sitt skogskapital, syntes han, lika litet som andra skattskyldiga i motsvarande fall, för denna minskning böra underkastas inkomstskatt. Dylik skatt torde här, såsom eljest, böra utgå endast om och i den mån uppburen köpesumma öfversköte sådan förmögenhetsminskning. Att uppskatta till hvad del den i särskilda fall borde anses göra detta, torde, om än förenadt med svårighet, icke vara ogörligt. Hade fastigheten, hvarom fråga vore, för ej så lång tid tillbaka förvärfvats genom köp, torde man kunna utgå från köpeskillingen samt låta hvad däraf belöpte på den försålda skogen afdragas från priset för den upplåtna skogen eller det afyttrade virket. Eller ock kunde man i detta, likasom i alla öfriga hithörande fall, lägga fastighetens taxeringsvärde till grund samt uppskatta hvad däraf borde belöpa å den försålda skogen och anse öfverskjutande köpesumman härför såsom inkomst, efter afdrag för kostnader, där sådana ifrågakommit. Vore då fastighetens taxeringsvärde lågt, blefve den beskattningsbara inkomsten så mycket större, men detta torde kunna anses utgöra en skälig kompensation för det förhållandet, att skatt under föregående år utgått efter ett taxeringsvärde, som efter hvad den skedda försäljningen visat varit lågt satt.

De erinringar, kammarrätten sålunda framställt i anledning af 1904 års förslag, synas hafva beaktats vid utarbetandet af de i anvisningarna vid det nu remitterade förslaget innefattade bestämmelserna om beräkningen af inkomst af skogsbruk. Beträffande dessa bestämmelser anser sig kammarrätten emellertid böra anföra följande.

Vid formuleringen af reglerna för beräkningen af skogens »ingångsvärde», synes det böra tydligare än som skett utmärkas, att detta värde

är af betydelse endast i undantagsfall och sålunda i regel icke behöfver beräknas vare sig af den skattskyldige eller af taxeringsmyndigheterna. Förutsättningarna för att ingångsvärdet skall behöfva fixeras torde nämligen få anses vara *dels* att afverkningen öfverstiger skogens normala årsafkastning *och dels* att genom afverkningen värdet af den skattskyldiges sammanlagda skogstillgång nedbringats under det värde samma tillgång ägt vid den tid, då den kommit i sin nuvarande ägares besittning. Och då ingångsvärdet äger betydelse allenast då afdrag för minskning i detsamma af skattskyldig påyrkas och bevisningsskyldigheten i fråga om värdeminskningens storlek i dessa fall åligger den skattskyldige, torde reglerna för ingångsvärdets beräkning icke komma att för taxeringsmyndigheterna medföra alltför stort besvär.

Det synes kunna ifrågasättas, om ej ingångsvärdet, för att gifva ett exakt uttryck åt det pris, hvari såld skog eller sålda skogsprodukter vid försäljningen stått säljarna, borde beräknas på det sätt, att till den köpeskilling, säljaren vid sitt förvärf af skogen erlagt för densamma, eller det värde, hvartill den eljest vid samma tillfälle bort uppskattas, lades dels af säljaren faktiskt erlagda eller, därest han köpt skogen med egna medel, förlorade räntor under den tid, som förflutit från det han förvärfvat till dess han försålt skogen, dels ock under samma tid å skogen nedlagda kostnader, men däremot afdrag skedde för inkomster af skogen under samma tid. En sådan beräkning, hvarigenom visserligen skulle vinnas klarhet om hvad själfva realisationen af skogen inbringat, synes emellertid med afseende å inkomstskattetaxeringen sakna väsentlig betydelse. För räntor, som verkligen erlagts, likasom för utgifna skogsvårdskostnader, skulle nämligen den skattskyldige enligt förslaget år efter år åtnjuta afdrag vid sin taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt och det synes då ej böra ifrågasättas, att dessa ränteutgifter skulle vid skogens försäljning ånyo tagas i beräkning till den skattskyldiges förmån. Att räntor, som i afbidan på skogens realisation gått förlorade men vid realisationen på en gång inflyta tillsammans med själfva realisationsvinsten, jämte denna beskattas, synes knappast heller kunna möta annan erinran, än att genom räntornas beskattning på en gång skatteprogressionen ökas. Den gräns, som i sistnämnda fall skulle kunna uppdragas mellan realisationsvinst och ränteinkomst, blir sålunda i beskattningsafseende af egentlig betydelse med afseende å progressionen.

Däremot synes den invändningen icke sakna fog, att, därest skogens värde verkligen varit taget i beräkning vid föregående års fastighetstaxeringar och sålunda inbegripits i fastighetens taxeringsvärde, en ägare, hvars

skogskapital under en följd af år beskattats såväl genom fastighetsbevillning som genom en i förhållande till taxeringsvärdet utgående inkomstskatt, billigtvis borde, om han kort efter det den nu föreslagna lagstiftningen börjat tillämpas realiserar större eller mindre del af skogskapitalet, få vid beräkningen af skogens ingångsvärde tillägga räntor.

Kammarrätten anser sig i detta sammanhang böra erinra, hurusom kammarrätten i 1904 års utlåtande förklarade köpeskillingen kunna läggas till grund för ingångsvärdets bestämmande allenast om fastigheten »för ej så lång tid tillbaka» förvärfvats genom köp, men tillika uttalade, att man alternativt äfven i detta liksom i alla öfriga hithörande fall kunde lägga fastighetens taxeringsvärde till grund samt uppskatta hvad däraf borde belöpa å den försålda skogen.

I öfverensstämmelse med den sålunda uttalade uppfattningen anser kammarrätten, att det skulle vara till fördel för förslaget, om taxeringsvärdet finge ökad betydelse för ingångsvärdets bestämmande och köpeskillingen icke finge i detta afseende inverka i andra fall än då skogen antingen under jämförelsevis kort tid innan den nu föreslagna lagstiftningen trädt i kraft eller ock efter denna tidpunkt kommit i säljarens ägo.»

Med anledning af hvad kammarrätten i slutet af sitt anförande erinrat mot vissa delar af den föreslagna anordningen skall jag till en början framhålla, att, huru teoretiskt riktigt det än vore att taga hänsyn till de genom fastighetsbevillning och inkomstskatt för växande skog redan utgifna skattebelopp, detta i allt fall svårligen läte sig göra på sätt kammarrätten föreslagit. För att vinna fullgiltig grund för en ordning, hvarigenom vid beräkningen af ingångsvärde räntor skulle få tilläggas, måste i hvarje förekommande fall förutsättas en fullständig utredning om den afverkning, ägaren under sin besittningstid bedrifvit, eller den inkomst, han eljest under samma tid åtnjutit från skogen. Ty ökningen i ingångsvärdet finge väl åtminstone icke öfverstiga skillnaden mellan upplupna räntor och skogsinkomsten.

För öfrigt är det utredt, att de taxeringsvärden, som legat till grund för bevillning och inkomstskatt, särskildt i fråga om skogsfastigheter, i allmänhet icke så litet understiga de verkliga värdena. Och äfven om trots all afdragsrätt någon gång dubbelbeskattning skulle äga rum, må erinras, att senaste skattereformen eller 1907 års innebar särskildt med afseende å löntagare en uppenbar dubbelbeskattning, utan att detta för-

hållande ansågs kunna föranleda till någon lindring i skattebördan för nämnda kategori skattepliktiga.

Med hänsyn härtill och då det vore principiellt oriktigt, att till grund för ingångsvärdet för fastigheter, som förvärfvats genom köp, lägga annat än köpeskillingen, har jag ej heller ansett mig böra biträda den af kammarrätten i sådant afseende uttalade mening. Dessutom torde ett medgifvande i det af kammarrätten antydda syfte verka allt för mycket i riktning af skattelindring. I många af de fall, där skogsfastighet inköpts en längre tid tillbaka, kan man nämligen antaga, att den då betalade, i förhållande till nuvarande skogsvärden måhända mycket låga köpeskillingen slutamorterats. Ett därutöfver förhöjt ingångsvärde, som nutida taxeringsvärdet säkerligen skulle gifva, kunde ju under sådana förhållanden tillförsäkra fastighetsägaren att i form af köpeskillingsafdrag fortsätta en redan afslutad amortering.

Inkomstbegreppet m. m.

I gällande skatteförfattningar saknas i stort sedt bestämmelser om hvad som skall såsom inkomst anses. Vid den omläggning af beskattningen, hvarom nu är fråga, bör man naturligen icke underlåta att, såvidt görligt är, täcka nämnda lucka i lagstiftningen.

Innan jag redogör för i sådant syfte föreslagna stadganden, skall jag i korthet återgifva de förslag i ämnet, som framkommit i sammanhang med tidigare förslag till revision af skattesystemet.

Historik. 1894 års kommitterade.

I det förslag till förordning angående inkomstbevillning, som afgafs år 1894 af tillkallade sakkunniga, stadgas dels att såsom inkomst skulle anses den skattskyldiges samtliga bruttointäkter, vare sig de bestode af penningar eller naturaförmåner eller eljest vore i penningvärde bestämbara, med undantag allenast af hvad som erhölles genom arf, testamente, hemgift, lif- eller olycksfallsförsäkring eller i gåfva, såvidt den bestod af fast egendom, dels ock att till »annan inkomst af varaktig eller tillfällig natur» skulle hänföras, bland annat, lotterivinst och sådan vinst å tillfälliga affärstransaktioner, hvilken icke vore att hänföra till inkomst af handel och näring.

Med afseende å nu nämnda stadganden anförde kommitterade, att såsom en brist i bevillningsförordningen ofta anmärkts, att, oaktadt förordningen särskildt framhölle, att det vore den behållna inkomsten, som skulle beskattas, och ehuru för sådant ändamål afdrag från bruttoinkomsten medgåfves, utsades ingenstädes tydligen, hvad med bruttoinkomst förståd-

des. Denna brist syntes kommitterade vara af beskaffenhet att, trots de svårigheter, som vore förenade med inkomstbegreppets bestämmande, fordra ett afhjälpande. Detta torde vara så mycket angelägnare, som gränsen mellan inkomst- och kapitalförvärf ägde grundläggande betydelse för åtskilliga delar af förordningen.

Allmänt plägade förvärf genom arf och testamente undantagas från inkomstskatten och underkastas särskild beskattning. Hos oss träffades sådan förmögenhetstillökning af stämpelskatt och torde med afseende därpå icke böra jämväl träffas af inkomstskatten. Vidare torde, helst enligt kommitterades förslag vid beskattningsbara inkomstens bestämmande afdrag för lif- och olycksfallsförsäkringspremier icke medgåfves, det utfallande försäkringskapitalet böra fritagas från bevillning. Slutligen torde ock hemgift, såsom ett förskott å blifvande arf, böra åtnjuta frihet från bevillning. Alla andra intäkter af hvad slag som helst, vare sig de bestode af penningar eller naturaförmåner eller eljest vore i penningar bestämbara, borde enligt kommitterades åsikt anses såsom inkomst och förty, sedan medgifna afdrag därifrån ägt rum, påföras bevillning. Till inkomst skulle sålunda hänföras vinst icke blott af regelbunden affärsverksamhet utan äfven af tillfälliga affärstransaktioner. Likaså lotteri- och konjunkturvinster; men däremot icke värdeförhöjning i ännu icke realiserad egendom.

Kommunalskattekommittén.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag till förordning angående bevillning af inkomst skulle såsom beskattningsbar inkomst anses den skattskyldiges årsintäkter i penningar eller penningars värde. Till inkomst af näring eller annan förvärfsverksamhet räknades äfven tillfälliga förvärf, såsom gåfva af lös egendom med vissa undantag, vinst å afyttring af fast eller lös egendom, såvida egendomen icke utöfver tio år varit i säljarens ägo, öfriga konjunkturvinster samt vinst å lotteri. Däremot skulle icke såsom inkomst beskattas hvad som erhölles genom giftorätt, arf eller testamente eller i hemföljd, ej heller gåfva af fast egendom eller kapital, som på en gång utfölle på grund af försäkring. Å andra sidan skulle afdrag medgifvas för förluster oberoende däraf, huruvida förlusten vore att anse såsom kapitalförlust eller icke.

I afseende härå anförde kommittén, bland annat att inom finansteorin sedan länge den mening varit förhärskande, att skillnad förefunnes och äfven borde af lagstiftningen upprätthållas mellan inkomst och förmögenhetsförvärf. Såsom föremål för inkomstskatt plägade i öfverensstämmelse med denna af det allmänna föreställningssättet jämväl biträdda uppfattning

upptagas endast de med en viss regelmässighet återkommande eller påräkneliga intäkterna, hvaremot tillfälliga konjunktur- eller realisationsvinster, gåfva, arf och dylikt ansågs såsom förmögenhetsförvärf, hvilka icke genom inkomstskatt beskattades. I senare tid hade emellertid äfven den mening vunnit uttryck, att principiellt någon sådan skillnad icke kunde upprätthållas, utan att alla en person tillflytande intäkter vore af beskaffenhet att bilda inkomst för honom, likasom de, i den mån de icke förbrukades, inginge i hans förmögenhet och bildade kapital i vidsträckt mening. Sådant innebure emellertid icke, att staten ej kunde för vissa intäkter välja en annan beskattningsform än inkomstskattens och att intäkterna af sådan anledning ginge fria från sistnämnda skatt. Så vore t. ex. undantagslöst förhållandet med intäkter genom arf, testamente, hemslöjd och dylikt, hvilka, kommittén veterligt, icke någonstädes beskattades såsom inkomst. Däremot funnes skattelagar (Bremen, Lübeck, Baselstadt), som med nyss angifvet undantag beskattade alla förmögenhetsförvärf, medan annorstädes t. ex. i Preussen och Österrike äfvensom enligt det dåvarande danska inkomstskatteförslaget icke beskattades andra vinster än som uppstått i spekulationsaffärer i egentlig mening.

Hvad vårt land anginge, lämnade bevillningsförordningen icke någon bestämd ledning för bedömandet af frågan. Den i instruktionen för taxeringsmyndigheterna meddelade föreskrift, att förluster, af hvilka kapitalet drabbats under året näst före det, hvarunder bevillning påfördes, skulle afräknas från ägarens kapitalförmögenhet och bevillning erläggas för den afkastning, återstående kapital ansågs lämna, gåfve emellertid vid handen, att beskattning af förmögenhetsförvärf icke åsyftats.

I praxis skönjdes emellertid en bestämd sträfvan att åtminstone hvad anginge de egentliga realisationsvinsterna ansluta sig till den uppfattning, däråt den preussiska skattelagstiftningen gifvit uttryck, och sålunda beskatta dylika vinster, när de framstode såsom resultatet af en affärsspekulation. En sådan presumerades i allmänhet hafva förelegat, när en jämförelsevis kortare tid förflutit mellan köp och försäljning, men afgörandet berodde ytterst af en pröfning af omständigheterna i hvarje särskildt fall. Jämväl i fråga om beskattning af gåfva, som icke afsåge fast egendom, rådde olika praxis. Medan sålunda enstaka gåfvoförvärf i allmänhet lämnades fria från beskattning likasom äfven de understöd, hvilka mer eller mindre regelbundet utginge för gåfvotagarens undervisning eller uppfostran, plägade däremot andra, årligen eller eljest periodvis gifna understöd beskattas, utan att gifvaren ägde att härför tillgodoräkna afdrag.

Äfven kommittén hölle före, att en teoretiskt fullt hållbar skillnad svårligen kunde uppdragas mellan inkomstbildande och omedelbart kapitalbildande intäkter, och anledning torde i hvarje fall vara för handen att i ett skattesystem, som icke i sig upptoge någon förmögenhetsskatt, underkasta den stora gruppen af tillfälliga förvärf inkomstbeskattning, helst därigenom ställdes i utsikt att bereda önsklig stadga åt en hittills vacklande lagstiftning. Från de inkomstskattepliktiga förmögenhetsförvärfven hade kommittén emellertid utsöndrat icke blott förvärfven genom arf, testamente och dylikt, hvilka ju voro föremål för särskild beskattning, utan äfven åtskilliga andra förvärf, hvilkas beskattande kunde anses såsom en obillighet, såsom t. ex. arfvoden för vissa offentliga uppdrag. Vidare hade kommittén i syfte att undanröja svårigheter vid tillämpningen och på samma gång mildra reformens verkningar för beskattningen af realisationsvinster stadgat en viss preskriptionstid, efter hvars förlopp en dylik beskattning icke vidare finge ifrågakomma. Kommittén hade däremot icke ansett skäl förefinnas att göra föreskriftens tillämplighet beroende af en undersökning, i hvad mån ett verkligt spekulationssyfte förelegat vid tiden för affärens inledande eller afslutning. En sådan undersökning måste nämligen ställa sig särdeles vansklig i alla fall, där ej ett erkännande af den skattskyldige kunde erhållas. För denne blefve ett dylikt förfarande alltid förkastligt och innebure därjämte en fara, att han, ställd i valet mellan att skatta och undslippa betalning, frestades att framställa sina afsikter i en mindre riktig dager.

Då kommittén således vidgat ramen för den så kallade objektiva skattskyldigheten genom att låta densamma äfven omfatta förmögenhetsvinster, hade följdriktigheten kräft, att rätten till afdrag för förluster i materiellt afseende underginge en motsvarande utvidgning och att sålunda den dittills fastslagna skillnaden mellan sådana förluster, hvilka borde anses såsom minskning i skattskyldigs årsinkomst eller såsom förmögenhetsförluster, upphäfdes. Instruktionen för taxeringsmyndigheterna hänvisade till rörelsens eller förlustens storlek och beskaffenhet såsom grund för afgörandet i hvarje särskildt fall, och det hade sålunda inträffat, att hvad som för den stora affären ansetts såsom minskning i årets vinst betraktats som förlust för den lilla affären o. s. v. Då kommittén ansett sig böra medgifva afdrag för alla förluster utan att därvid förutsätta andra inskränkningar än dels att förlusten öfverhufvud skulle hänföras till en inkomstkälla, hvars afkastning utgjorde föremål för inkomstbeskattning, och dels att hänsyn till förlusten toges endast en gång, nämligen

vid beräkningen af den skattskyldiges inkomst det år, då förlusten komme till synes, hade kommittén således härigenom för lagtillämpningen ställt i utsikt fördelen af en fast och allmängiltig princip, syftande äfven den till en jämlik beskattning.

I detta ämne anförde kammarrätten i sitt den 30 december 1902 afgifna utlåtande öfver kommunalskattekommitténs förslag följande:

»Kommitténs förslag till beskattning af *förmögenhetsförvärf* synes kammarrätten böra i väsentlig mån modifieras. Äfven om nämligen, på sätt kommittén erinrar, en teoretiskt fullt hållbar skillnad svårligen kan uppdragas mellan inkomst- och förmögenhetsförvärf, bör lagstiftningen icke lämna ur sikte, att den här befinner sig på ett område, där en mera genomgripande förändring i bestående förhållanden icke kan undgå att komma i strid med det allmänna föreställningssättet. Särskildt gäller detta om beskattningen af *gåfva* af lös egendom, i hvilket afseende nästan samtliga i ämnet hörda myndigheter framställt erinringar mot kommitténs förslag.

Att, på sätt flera Eders Kongl. Maj:ts befallningshafvande synas anse önskligt, fullständigt frikalla gåfva af lös egendom från beskattning, synes väl icke lämpligt, men däremot torde nödig varsamhet bjuda att begränsa skattskyldigheten i förevarande fall till gåfva, som utgår under formen af kontant periodiskt understöd, så framt nämligen understödet icke *antingen* är att anse såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran *eller ock* afser att bispringa medellösa åldringar, sjuka eller vanföra, som äro skattskyldigs anförvanter. I dessa fall bör understödet vara fritaget från beskattning. Följdriktigheten kräfver likaledes skattefrihet för gåfva af lös egendom i hvarje fall, där gåfvan är underkastad stämpelskatt.

I fråga om förslaget, i hvad det afser beskattande af *realisationsvinst*, tillåter sig kammarrätten till en början erinra om, att det synes lämpligt begränsa skattskyldigheten i förevarande fall till vinst, uppkommen genom köp och försäljning eller byte. Då nämligen förvärf genom giftorätt, arf och testamente enligt förslaget icke beskattas, torde det hvarken vara fullt följdriktigt eller billigt att såsom inkomst beskatta den värdestegring, det sålunda förvärfda föremålet vid sedermera skeende afyttring kan visa sig hafva undergått. Härtill komma de vanskligheter, som måste möta att rätt bestämma vinstens storlek, för hvilket ändamål de af kommittén föreslagna bestämmelserna näppeligen torde vara tillräckligt vägledande.

Kommitténs förslag att låta skattskyldigheten i afseende å realisationsvinst uteslutande bero däraf, huruvida förvärf och afyttring båda falla inom en tidrymd af tio år, synes icke heller antagligt. Också har förslaget härutinnan föranledt mycken erinran, hvilken i allmänhet gått i den riktning, att praktiska hänsyn bjuda en långt större begränsning än som af kommittén ifrågasatts. En reservant inom kommittén äfvensom öfverståthållareämbetet hafva i sådant afseende förordat såsom villkor för skattskyldighet, att förvärfvet och afyttringen båda skola hafva ägt rum under beskattningsåret. Härjämte hafva såsom lämpliga tidrymder förordats ett år, tre år och fem år. Enligt kammarrättens åsikt bör emellertid i förevarande afseende den omständigheten få verka afgörande, huruvida *syfte* att göra vinst förelegat vid förvärfvet eller icke. I förra fallet kan en verklig förvärfsverksamhet anses föreligga och skattskyldighet bör inträda såsom en självklar följd, oberoende däraf, huru lång tid förflutit mellan förvärfvet och afyttringen. I anslutning till den praxis, som på förevarande område kan anses hafva utvecklat sig, torde det härutöfver befinnas lämpligt stadga, att, där endast en viss kortare tid, exempelvis tre år, förflutit efter förvärfvet, vinsten å afyttringen underkastas beskattning, utan att man ingår i någon pröfning, om förvärfvet verkligen afsett att bereda vinst eller ej. Den jämförelsevis korta tid, som det afyttrade föremålet ägts, kan nämligen anses gifva berättigad anledning antaga, att vinstsyfte här verkligen förelegat.»

Inom kammarrätten uttalade två ledamöter i förevarande afseende skiljaktiga meningar. Af den ene af dessa ledamöter framhölls, att bland de mera påtagliga bristerna i gällande skattelagstiftning vore den privilegierade ställning, som vore inrymd åt förvärfvare af så kallade konjunkturvinster. Den, som arbetade sig till en jämförelsevis ringa inkomst, vore underkastad en ofta synnerligen betungande beskattning, medan den, hvilken utan något sitt åtgörande, allenast genom värdestegring å fast egendom, aktier och andra valutor, förvärfvade en förmögenhet, i de flesta fall förblefve alldeles skattefri. Hvarje konjunkturvinst borde beskattas blott med den modifikation, som betingades af svårigheten, att när värdeföremålet varit längre tid i afyttrarens ägo bestämma vinstens storlek. Reservanten instämde följaktligen i kommitténs förslag, dock med det tillägg att, när förvärfvet af den afyttrade egendomen uppenbarligen skett i spekulationssyfte, beskattning af vinsten skulle äga rum oberoende af den tidslängd, som förflutit mellan förvärf och afyttring.

1904 års kommitterade.

Enligt 1904 års förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer skulle såsom beskattningsbar inkomst taxeras skattskyldigs samfällda årsintäkter i penningar eller penningars värde, vare sig de härflöte af fast egendom, af kapital eller af arbete eller i öfrigt tillflöte den skattskyldige. Såsom inkomst skulle dock icke taxeras, bland annat, hvad som förvärfvades genom giftorätt, arf eller testamente och i hemföljd, morgongåfva eller fördel af oskiftadt bo eller genom gåfva af fast egendom eller annan gåfva, såvida den ej utginge under form af periodiskt understöd, dock att hvad någon mottoge såsom bidrag till sin undervisning eller uppfostran vore från skatteplikt frikalladt. Ej heller skulle såsom inkomst taxeras vinst å tillfällig afyttring af fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock utöfver tre år varit i hans ägo, ej heller kapital, som tillfölle någon på grund af försäkringsaftal. Afdrag skulle medgifvas för sådan förlust å skattskyldigs verksamhet, som ej vore att hänföra till kapitalförlust.

Kammarrätten, som den 3 december 1904 afgaf utlåtande öfver nyssnämnda förslag, berörde icke frågan om beskattning af kapitalförvärf i vidare mån än genom uttalandet därom, att därest såsom inkomst i vissa fall skulle beskattas hvad som hittills betraktats såsom kapitalförvärf, borde äfven i förordningen inrymmas en viss rätt till afdrag för liden kapitalförlust. Eljest kunde, om t. ex. någon under samma beskattningsår sålde två af honom tillförene köpta fastigheter och å den ena gjorde en vinst af 10,000 kronor, men å den andra förlorade samma belopp eller mera, följden blifva, att han i allt fall skulle beskattas för nämnda vinst.

Tre af kammarrättens ledamöter hade emellertid ett gemensamt anförande i förevarande ämne, som jag tillåter mig återgifva.

Det syntes dessa ledamöter, att den bestämmelse, som återfunnes i 1903 års danska skattelag eller att inkomst genom försäljning af skattskyldigs egendom icke beskattades, såvida icke försäljningen tillhörde hans näringsverksamhet eller företagits i spekulationssyfte, då vinsten räknades till inkomst, och å andra sidan afdrag för förlust vore medgifven, ägde företräde framför det framlagda förslaget. En följd af däri föreslagna föreskrifter torde i öfrigt blifva, att, så vidt sådant kunde ske, försäljningen uppskötes till tid, som ej föranledde skatteplikt.

Ville man beskatta annan tillfällig försäljningsvinst än den, som uppstode genom spekulationsaffär, borde all vinst å afyttring af egendom beskattas eller med andra ord såsom inkomst räknas hvarje ökning i för-

mögenhet, som för skattskyldig uppkomme genom försäljning af honom tillhörig egendom, den kunde hafva tillhört honom längre eller kortare tid samt förvärfvats på ena eller andra sättet.

Departementschefen.

Den nu lämnade utredningen visar oförtydbart, att det är förenadt med stora vanskligheter att fastställa hvad som skall räknas till beskattningsbar inkomst. Så mycket är dock klart, att dit icke höra penningmedel, som inflyta vid realiserandet af den skattskyldiges förmögenhet eller förmögenhetsdel, för så vidt icke realisationen innebär någon vinst för den skattskyldige. Detta har, på sätt framgår af mitt yttrande i sammanhang med frågan om beskattning af skogsinkomsten, af mig redan behörigen beaktats. Däremot är gränsen för skattskyldigheten svårare att draga, då verkligt förmögenhetsförvärf föreligger.

Någon gräns i sådant afseende finnes icke angifven i nu gällande skatteförfattningar. Praxis har emellertid på detta område fastslagit regler, som i fråga om följdriktighet och jämnhet i beskattningsresultatet i mera än ett fall lämna åtskilligt öfrigt att önska.

På grund häraf och då i en rationellt uppställd skatteförfattning af ifrågavarande slag klarhet öfver inkomstbegreppet icke utan olägenhet kan undvaras, hafva i föreliggande författningsförslag härutinnan lämnats normerande bestämmelser. I nämnda förslag liksom i alla moderna utländska skatteförfattningar, där denna frågan behörigen beaktats, har man sökt nå målet på indirekt väg. Visserligen fastslås i 6 § af författningsförslaget, att såsom inkomst skola taxeras skattskyldigs samfällda årsintäkter i penningar och penningars värde, vare sig de härflutit af fast egendom, af kapital eller af arbete. Men då stadgandet är förbundet med bestämmelse därom, att dessa årsintäkter skola taxeras såsom inkomst »med undantag och efter afdrag», som i författningen vidare stadgas, har hufvudvikten i förevarande afseende kommit att ligga på undantagen.

I fråga om dessa undantag äro de till stor del intet annat än ett konfirmerande och förklarande af praxis. I vissa fall, särskildt där, på sätt nyss nämndes, mot praxis kunna göras vägande anmärkningar, innebära dock undantagen nyheter, som kräfva sin motivering.

Arf m. m.

Till en början må nämnas, att såsom inkomst skall icke taxeras hvad som förvärfvats genom giftorätt, arf eller testamente eller i hemföljd, morgongåfva eller fördel af oskiftadt bo. Någon meningsskiljaktighet därom, att dessa slags förmögenhetsförvärf falla utom inkomstskattens ram råder

väl hvarken här eller utomlands. Förvärf af dylik beskaffenhet, som anses böra medföra skattskyldighet, drager ju redan så godt som allestädes i form af kvarlåtenskaps- eller arfsskatt afgift till staten.

Gåfva. I bevillnings- och inkomstskatteförordningarna finnes ingen annan bestämmelse om skattskyldighet för gåfva, än att periodiskt understöd skall räknas såsom inkomst af arbete. Praxis har i anslutning härtill allenast i de fall, där gåfvan haft karaktär af dylikt understöd, tagit gåfvobeloppet till beskattning hos gåfvotagaren genom inkomstbevillning och inkomstskatt. I saknad af tillämplig bestämmelse i författningarna har gifvare i dylika fall icke vid sin egen inkomsttaxering kunnat göra afdrag för gåfvobeloppet. I mån som gåfvan utgått af gifvarens årsinkomster, har förty samma belopp beskattats hos såväl gifvare som gåfvotagare.

Hvad nu först angår gåfvas ställning i allmänhet till inkomstskatten, äro, såsom den lämnade utredningen visar, meningarna något delade, och från vissa håll har en benägenhet visat sig att betrakta gåfva af lös egendom såsom beskattningsbar inkomst. En sådan ordning kunde ju synas hafva sitt särskilda berättigande i vårt land, där på grund af vissa förhållanden gåfva af lös egendom i allmänhet icke torde falla under den i stämpelförordningen stadgade stämpelplikt. Detta oaktadt anser jag mig dock icke böra ifrågasätta, att gåfva såsom regel likställes med inkomst. Liksom nu i praxis, bör emellertid inkomstskatt utgå för årligt understöd, för såvidt detsamma är gåfvotagaren på ett mera betryggande sätt tillförsäkradt. Beskattningsbestämmelser rörande gåfva af annat slag torde i stort sedt, åtminstone vill det synas mig så nu, bättre höra hemma i en arfskatteförfattning än i en förordning om direkt beskattning af inkomst. Såsom jag redan nämnt vid tillstyrkandet den 14 januari 1910 af Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändrad lydelse af vissa §§ i stämpelförordningen, förestår också revision af gåfvostämpeln.

Har gåfva karaktär af årligt understöd och är understödet tillförsäkradt gåfvotagaren, om icke under juridiskt bindande, så dock i en för honom betryggande ordning, synes gåfvan på goda grunder böra ingå bland de den skattskyldiges årsintäkter, hvilka konstituera hans skatteförmåga. Men af skäl, som icke torde behöfva angifvas, lärer emellertid denna synpunkt icke kunna vidhållas, när fråga är om understödsbidrag till någons undervisning och uppfostran. Att beskatta lärjungar vid universitet och skolor för medel, som uppburits i nu angifven ordning, är, såvidt jag vet, för alla lagstiftningar främmande.

Föreliggande förslag, som i afseende å gåfva i hufvudsak lagfäster praxis, har, såsom naturligt är, samtidigt sökt förekomma den dubbelbeskattning af gåfvobelopp, hvarom jag nyss talade.

För förslaget i denna del går jag nu att redogöra. Enligt 8, 10 och 11 §§ har skattskyldigheten i förevarande afseende ordnats på följande sätt.

Såsom ett undantag från regeln, att gåfva icke taxeras såsom inkomst, stadgas, att till inkomst räknas periodiskt understöd, därför gifvaren är berättigad till afdrag. Gåfvotagarens skattskyldighet är alltså beroende på gifvarens rätt till afdrag. Enligt 10 § är gifvaren berättigad till afdrag för hvad som utgifvits på grund af åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgifva visst belopp i penningar eller varor. 11 § stadgar slutligen, att vid taxering af inkomst gifvaren ej får åtnjuta afdrag för hvad han till annan utbetalat såsom bidrag till dennes undervisning eller uppfostran.

På grund af dessa bestämmelser, som synas mig på ett nöjaktigt sätt lösa frågan om skattskyldigheten för gåfva, skulle i de fall, där det årliga understödet utgifves på grund af åtagande eller annan förpliktelse, gåfvobeloppet beskattas hos gåfvotagaren och gifvaren vara berättigad att vid taxering af sin inkomst göra afdrag för beloppet. Då det periodiska understödet utbetalas såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran, är gåfvotagaren fri från skattskyldighet, men gifvaren saknar rätt att vid taxeringen göra afdrag för gåfvobeloppet.

Konjunkturvinster m. m.

Gränsen mellan beskattningsbara och icke beskattningsbara inkomster torde ingenstädes vara så flytande som i fråga om konjunkturvinster. Såsom af den förut lämnade utredningen framgår, har praxis i princip fastslagit, att vinster af sagda natur äro skattepliktiga, allenast för såvidt bakom den affär, hvarpå vinsten uppkommit, legat spekulationssyfte. Ställd inför svårigheten att i det speciella fallet afgöra, om sådant syfte förelegat eller icke, har praxis alltmera öfvergått att göra beskattningen beroende på den tidrymd, som förflutit mellan köp och försäljning af ifrågakomna egendom. Ju kortare denna tidrymd varit, med desto starkare skäl har man ansett sig kunna förutsätta, att spekulationssyfte förelegat.

En sådan gränsskillnad är naturligen alldeles för obestämd för att kunna godkännas. Innan jag angifver min egen ställning till frågan, skall jag i korthet redogöra för i vissa främmande länder gällande bestämmelser å ifrågavarande område.

Danmark. Såsom inkomst räknas icke intäkter, som härflyta af försäljning af skattskyldig tillhörig egendom, för såvidt försäljningen icke faller under den skattskyldiges näring eller företagits i spekulationssyfte.

Preussen. Vinst af i spekulationssyfte afslutade affärer efter afdrag af eventuella förluster å likartade affärer anses som beskattningsbar inkomst äfven för skattskyldiga, som icke hafva till yrke att företaga sådana affärer.

Bayern. Frågan huruvida en tillfällig lotteri- eller spekulationsvinst, som icke härflyter af den skattskyldiges yrkesmässigt utöfvade näringsverksamhet, är att beskatta såsom inkomst, har icke blifvit löst genom lagstiftningen. I praxis betraktar man dylika tillfälliga vinster såsom ökning af förmögenheten och beskattar den följaktligen icke genom inkomstskatt.

Vid inkomstskattelagens förberedande behandling väcktes ett förslag att, i öfverensstämmelse med den preussiska lagstiftningen i ämnet, till vederbörande artikel foga ett tillägg af följande innehåll: »Vinsten af icke yrkesmässigt men i spekulationssyfte företagen försäljning af fastigheter, värdepapper och fordringar är efter afdrag af förluster underkastad inkomstskatt.» Förslaget förkastades emellertid dels med hänsyn till svårigheterna vid stadgandets tillämpning, dels på grund af farhågan att yrkesspekulanterna, särskildt de som handlade med fastigheter, skulle med stöd af ett sådant stadgande söka att undgå näringsskatt och i stället erlägga den lindrigare inkomstskatten.

Würtemberg. Såsom skattepliktig inkomst anses vinst vid köp och försäljning af fastigheter, värdepapper och annan egendom, om affären företages i spekulationssyfte och den skattskyldige har för vana att bedrifva sådana affärer eller om affären afslutas såsom en differensaffär.

Baden. I de särskilda anvisningarna till inkomstskattelagen angifves, att såsom beskattningsbar inkomst icke räknas lotterivinster och vinst vid fastighetsförsäljning, såvida icke köp och försäljning af lotter och fastigheter bedrifves yrkesmässigt.

Departementschefen. Det synes mig icke lämpligt att nu inskränka sig till ett lagfästande af rådande praxis här i riket. Redan de svårigheter, som vid lagtillämpningen skulle uppstå, om beskattningen af konjunkturvinster blefve beroende på ett så subjektivt moment som spekulationssyfte, mana till ett mera fast reglerande af beskattningen. Därjämte synes det mig, som om, på

sätt vid frågans tidigare behandling framhållits, det icke vore annat än i sin ordning, att äfven konjunkturvinster, som icke äro resultatet af spekulationsaffärer, betraktas och beskattas såsom inkomst. Därvidlag torde det emellertid böra, såsom ock af målsmännen för denna ordning ständigt föreslagits, fastställas någon längsta tidrymd, inom hvilken affären skall vara afslutad, för att skattskyldigheten för vinsten skall inträda. Att därvid, såsom vid frågans tidigare behandling inom kammarrätten af en enskild ledamot därstädes föreslagits, göra undantag för spekulationsvinster och stadga skattskyldighet för dylika vinster oberoende af den tid, som förflutit mellan affärens början och slut, kan visserligen vara principiellt riktigt, men bröte ej udden af anmärkningarna emot det nuvarande systemet och är i allt fall mindre erforderligt, om blott den tidrymd, hvarom nu är fråga, sättes tillräckligt lång.

I det afseendet hafva ju under diskussionen i ämnet framkommit skilda förslag. Huru man än ställer sig härtill, torde det i regel kunna sägas erfordras en längre tid för afveckling af en fastighetsaffär än en affär, som afser värdepapper eller annan lösegendom. Utgår man härifrån, synes mig föreliggande förslag innebära en tillfredsställande lösning af frågan.

Hvad jag nu yttrat ansluter sig ju närmast till inkomstskattebegreppets omfång. I förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt har ock bland de indirekta allmänna bestämmelserna rörande inkomster inryckts ett stadgande, att såsom inkomst taxeras icke vinst å icke yrkesmässig försäljning af fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock af honom förvärfvats genom köp eller byte och varit i hans ägo, om det är fast egendom, tio år eller därutöfver och eljest fem år eller därutöfver.

Detta i 8 § förefintliga stadgande har sin motsvarighet i 7 §, där såsom inkomst af arbete upptagits bland annat vinster af tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig försäljning af fast eller lös egendom, som förvärfvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år.

Med anledning af en kammarrättens anmärkning mot sistnämnda bestämmelse bör denna kompletteras i syfte att närmare angifva, att inkomsten å spekulationsaffärer under ett år utgör saldot mellan vinster och förluster samt att, om förlusterna äro större än vinsterna, beskattning icke äger rum.

Reseersättning m. m.

Öfriga i 8 § gifna bestämmelser om icke beskattningsbar inkomst torde ej kräfva någon motivering. Däremot har frånvaron af stadgande om undantag från inkomstbeskattningen af viss inkomst framkallat anmärkningar från kammarrättens sida. Kammarrätten yttrar sålunda:

»I öfverensstämmelse med föreskrifterna i gällande inkomstskatteförordning 7 § d) föreslogs i 7 § af 1904 års förslag, att »hvad som anvisats till bestridande af de med erhållna tjänster eller uppdrag förenade särskilda kostnader» icke skulle taxeras såsom inkomst; och anfördes till närmare belysning af hvad härunder borde inbegripas samma exempel som i den nuvarande inkomstskatteförordningen. I sitt utlåtande öfver förslaget yttrade Kammarrätten, att ifrågavarande bestämmelser syntes böra uttryckligen begränsas till hvad med dem från början åsyftats och jämväl i praxis allmänneligen gjordes gällande, eller till *allmänna* tjänster och uppdrag.

Berörda föreskrifter hafva alldeles uteslutits i det nu remitterade förslaget, hvilket synes åsyfta, att exempelvis resesekostnadsersättning, traktamente för förrättning å annat ställe än tjänstemans eller i förrättningen deltagande persons vanliga boningsort, arvode eller traktamente för riksdag eller revision å annan ort än där arfvodes- eller traktamentstagaren är bosatt, principiellt skall anses såsom beskattningsbar inkomst, med rätt likväl att från inkomstens bruttobelopp göra afdrag för »alla utgifter för inkomstens förvärfvande och bibehållande», hvartill väl i detta fall skulle hänföras de kostnader, som utöfver inkomsttagarens vanliga lefnadskostnader för honom uppkommit genom den resa, för hvilken ersättning åtnjutes, eller genom vistelsen utom hans vanliga boningsort.

Kammarrätten vill härvid till en början i formellt afseende anmärka, att tydligt stadgande angående berörda afdragsrätt, hvilken måste antagas vara i förslaget afsedd, icke synes vara meddeladt vare sig i förordningen eller i punkten 5:o af anvisningarna, då ifrågavarande afdrag väl näppeligen torde enligt vanligt språkbruk hänföras under »driftkostnader».

Beträffande själfva saken anser kammarrätten den nu gällande skattefriheten för ifrågavarande ersättningar böra bibehållas med afseende å *allmänna* tjänster och uppdrag, då ju det sätt, hvarpå ersättningen för dessa bestämmes, lämnar nödig garanti för att densamma ej tilltages högre än behofvet i allmänhet kräfver.

Genom den föreslagna ändringen lärer för öfrigt någon afsevärd ökning i statens skatteintäkter icke kunna förväntas, men däremot skulle tvifvelsutan både för de skattskyldige och för taxeringsmyndigheterna mången gång uppkomma betydande svårigheter vid beräkningen af afdra-

gens och den beskattningsbara återstodens belopp. I all synnerhet måste dylika olägenheter befaras, därest reglerna för beskattningen af ifrågavarande ersättningar på föreslaget sätt ändras i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt men däremot bibehållas oförändrade i bevillningsförordningen. Då enligt den föreslagna lagstiftningen deklarationerna skola äga samma betydelse för bevillningstaxeringen och taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt, lärer det icke kunna undvikas, att genom den angifna olikheten mellan de båda förordningarna deklarationsformuläret kompliceras och deklarationspliktens behöriga fullgörande för de skattskyldige försvåras.»

"Lika med kammarrätten håller jag före, att skattskyldighet för öfverskott å arfvode, hvarom här är fråga, kan ur statsfinansiell synpunkt anses vara utan betydelse. Det är sålunda icke finansiella hänsyn, som gör att jag biträder förslaget i denna del.

Frågan synes mig i stället gälla, om några särskilda skäl kunna föranleda till att i förevarande afseende göra skillnad mellan dem, som i enskildas tjänst uppbära ifrågavarande slag af ersättningar och arfvoden, samt dem, hvilkas ersättningar och arfvoden utgå efter ett officiellt utfärdadt resereglemente eller andra af lagstiftare eller offentlig myndighet fastställda grunder. Inkomsterna äro i bägge fallen fullt likartade, och uträkningen af behållningen af t. ex. reseersättning ställer sig naturligen lika svår eller lika lätt i ena som andra fallet. Under sådana förhållanden och då förslaget äfven i öfrigt sökt bättre än hittills genomföra full likställighet mellan ifrågavarande kategorier löntagare, synes det mig icke lämpligt, att i förevarande afseende vidare upprätthålla en åtskillnad mellan de olika slagen tjänsteuppdrag."

På sätt kammarrätten framhåller, skulle till beskattning tagas allenast vederbörande ersättning och arfvode efter afdrag af alla omkostnader. Detta förhållande har i anledning af kammarrättens därutinnan gjorda anmärkning starkare markerats i punkten 5:o) af anvisningarna.

Kammarrättens erinran beträffande bevillningsordningens bestämmelser i förevarande del synes mig, såsom jag vid behandlingen däraf skall närmare utveckla, böra föranleda till vissa jämnkningar därstädes.

Afdrag. (9, 10 och 19 §§ samt punkt 5:o) i anvisningarna.)

När, såsom i fråga om förevarande skatteförslag, syftemålet är att såvidt möjligt träffa den på inkomst grundade skatteförmågan, ligger det uppenbarligen stor vikt uppå, att rätten till afdrag vid inkomstens taxering

erhåller fullt bestämda men ej heller för trångt fastställda gränser. Ju mera renodlad inkomsten blir, ju mer man genom afdrag tager hänsyn till de yttre förhållanden, som kunna inverka på skatteförmågan i allmänhet, desto kraftigare kan skatteskalan göras.

I det föreliggande förslaget har också afdragsrätten erhållit en vida större utbildning än i nuvarande inkomstskatteförordning. Utöfver de *naturliga* afdragen (9 §) eller afdrag för kostnader, som omedelbarligen gjorts för inkomstens förvärfvande, hafva afdrag, jag kallar dem här nedan *konventionella* (10 §), medgifvits, som icke direkt äga samband med den skattskyldiges verksamhet eller äro förutsättningar för inkomstens åtnjutande, men som i allt fall på grund af sin natur nedsätta den skattskyldiges förmåga att disponera öfver sina efter de naturliga afdragen framkomna inkomster.

Sedan inkomsterna genom de naturliga och konventionella afdragen bringats ned till en nivå, som gifver inkomster af samma storlek en åtminstone till det yttre likvärdig bärkraft, är grunden lagd för utmätandet af skatteskalorna. I en inkomstskatteförordning är det nämligen först och främst inkomsternas storlek, som blir bestämmande för de skilda skattesatserna. Dessa kunna i förhållande till hvarandra vara formade än degressivt än progressivt.

Sedan med ledning af skatteskalorna skatteprocenten för en hvar skattskyldig blifvit bestämd, uppkommer frågan, huruvida denna skatteprocent bör tillämpas å hela den taxerade inkomsten. Ty ehuruväl efter de naturliga och konventionella afdragen endast den inkomst må i regel anses vara taxerad till skatt, som den skattskyldige kan använda för bestridande af sina och sin familjs verkliga lefnadskostnader, kunna dock kostnaderna för skattskyldiga med lika stora inkomster och vid samma lefnadsstandard på grund af särskilda förhållanden vara afsevärdt olika. Man må allenast tänka på hushållens olika storlek och därjämte hafva för ögonen, huruledes vid de små inkomsterna äfven den minsta olikställighet i nämnda afseende kommer att icke oväsentligt rubba förhållandet i ekonomi de skilda hushållen emellan.

I anslutning härtill har äfven utbildats ett system afdrag, som jag här nedan kallar *speciella,* 19 §, med ändamål att i fråga om de lägre inkomsterna från skattskyldighet undantaga så stor del af inkomsten, som i det särskilda fallet efter vissa yttre tecken att döma uppenbarligen erfordras.

för att inom de lägre inkomstkategorierna i skattskyldighet jämnställa skattskyldiga med lika stora inkomster.

Jag öfvergår nu att närmare behandla de skilda afdragen, i den mån desamma på grund af anmärkningar från kammarrättens sida eller eljest kunna erfordra motivering.

Naturliga afdrag.

Vid uppskattning af inkomsten af ett hvart slag är, som redan nämnts, den skattskyldige berättigad att göra afdrag för alla de kostnader, som omedelbart varit förenade med inkomstens förvärfvande.

Lön och kost till hemmavarande barn.

I dessa afdrag ingår afdrag för aflöning, kost och öfriga utgifter för de i skattskyldigs verksamhet använda biträden och arbetare. Däremot lärer ingen erinran vara att göra.

I sammanhang med detta stadgande torde det emellertid vara på sin plats att redogöra för en annan bestämmelse, nämligen den, som återfinnes i de särskilda anvisningarna under punkterna 1:o) och 5:o). Där förklaras, att afdrag ej må äga rum för lön och underhåll åt hemmavarande barn, som deltaga i arbetet med fast egendoms skötsel eller i husfaderns rörelse eller yrke, så framt de icke särskildt taxeras för inkomst däraf.

Denna bestämmelse har sin motsvarighet i främmande länders skatteförfattningar. Enligt t. ex. danska inkomstskattelagen skattar gift man för alla de inkomster, som tillflyta hushållet, och till dessa inkomster räknas, utom hustruns inkomster, äfven de, som åtnjutas af de af fadern ekonomiskt beroende barn, som icke hafva eget hushåll.

Att, på sätt kammarrätten i sitt utlåtande hemställt, öfverflytta ett däremot svarande stadgande i hela sin omfattning till svensk lagstiftning, anser jag vara, utom väl främmande för uppfattningen här i riket, dessutom af jämförelsevis ringa betydelse. Däremot lärer det i och för sig få anses ganska naturligt, att husfadern beskattas för all den inkomst, som intjänas i familjens i ett intresseskap förenade arbete. Egentligen torde ock bestämmelserna i punkterna 1:o) och 5:o) af anvisningarna icke innebära annat än ett lagfästande af praxis inom de yrkeskretsar, där fadern redan är taxerad till inkomstbevillning och inkomstskatt. Hvad särskildt angår familjens arbetande minderåriga barn, synas för öfrigt nämnda bestämmelser så mycket mer erforderliga, som fadern, på sätt jag strax skall angifva, icke sällan skulle komma i åtnjutande af skattelindring i förhållande till antalet sådana barn.

Slitage. I 9 § af förslaget stadgas vidare, att för värdeminskning af byggnader, grufvor, inventarier och annan dylik egendom, som användts i skattskyldigs näring, må afdrag ske i den ordning, som angifves i de särskilda anvisningarna. Och i punkt 5:o) af dessa anvisningar förklaras, att afdrag, hvarom nu är sagdt, får ske under form af viss efter värdeminskningen afpassad årlig afskrifning, dock hvad beträffar jordbruksinventarier i den ordning, jag vid behandlingen af inkomst af fast egendom redan angifvit.

Hvad sålunda föreskrifvits, har, utom hvad angår byggnader, redan nu sin tillämpning i afseende å inkomst af rörelse.

Från kammarrättens sida har erinran gjorts mot att utsträcka afdrag för slitage till byggnader, och återgifver jag hvad kammarrätten därutinnan anfört.

»Då i förevarande paragraf medgifves, att vid uppskattningen af inkomst af fast egendom afdrag må ske för fastighetens underhåll, synes det möta betänkligheter att, på sätt tillika föreslagits, medgifva afdrag för värdeminskning å byggnader, utan att ens någon inskränkning göres till vissa slag af byggnader. Därest dylikt afdrag skulle medgifvas, lärer det visserligen vara från teoretisk synpunkt själffallet, att afdraget bör till sitt belopp bestämmas med hänsyn till den tidslängd, hvarunder byggnaden kan antagas komma att bestå, därest den väl underhålles, men i praxis torde det komma att möta synnerligen stora svårigheter att på rättvist sätt bestämma afskrifningsprocenten, helst som »lifslängden» för byggnader med olika byggnadssätt och användning företer mycket stora växlingar och för vissa slag af byggnader kan mätas i århundraden.

Kammarrätten kan sålunda icke förorda förslaget om rätt till afdrag för värdeminskning å byggnader; men om sådan rättighet likväl anses böra införas i lagstiftningen, synes densamma böra inskränkas till byggnader, som användas i industriell eller därmed jämförlig verksamhet af sådan beskaffenhet, att de äro utsatta för jämförelsevis hastig förstöring. Under inga omständigheter böra enligt kammarrättens mening dylika afdrag få ske för boningshus.»

För egen del kan jag icke biträda kammarrättens anmärkning. I och med det att man tager till beskattning den verkliga inkomsten af fast egendom, däri inbegripet hyresvärdet af egen bostad, kan man icke, utan åsidosättande af den skattskyldiges berättigade anspråk på afdrag för egna omkostnader för inkomstens förvärfvande, förneka honom afdrag för slitage i hela den utsträckning, hvarom nu är fråga. Det är visser-

ligen sant, att i förevarande liksom andra fall svårigheter till en början kunna möta för enskilda och taxeringsmyndigheter vid taxeringsarbetet. Men helt snart lärer det nog utbildas en fast praxis, som, stödd på erfarenheten inom de skilda orterna, efter ensartade grunder allt efter byggnadernas beskaffenhet och användning fastställer den lämpliga afskrifningsprocenten.

Konventionella afdrag.

Jag öfvergår nu att behandla de konventionella afdragen. Dessa afdrag äro, om man undantager ränta å gäld, af beskaffenhet, att de alltid i deras helhet skola göras å den skattskyldiges samlade inkomster af alla slag, sedan dessa inkomster blifvit genom de naturliga afdragen renodlade.

Undantagsförmåner. m. m.

I 10 § stadgas, att skattskyldig äger rätt till afdrag för, bland annat, undantagsförmåner samt hvad som eljest utgifvits på grund af åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgifva visst belopp i penningar eller varor.

I sammanhang med behandlingen af frågan om beskattning af gåfva har jag delvis redan yttrat mig öfver omförmälda afdrag. Hvad angår afdrag för undantagsförmåner, har kammarrätten erinrat, att kammarrätten i sitt utlåtande öfver 1904 års förslag anmärkt, att affattningen af 10 § i nämnda förslag skulle medgifva den tolkning, att såväl i fråga om undantagsförmåner som eljest afdrag finge ske äfven för kapitalafbetalning å skuld, ett afdrag, som förut icke varit vid taxering medgifvet och ej heller syntes böra medgifvas. Beträffande rätt till afdrag för undantagsförmåner intoge 10 § i det nu föreliggande förslaget samma ståndpunkt som 1904 års förslag oaktadt i förstnämnda förslag, 11 §, uttalades, att afdrag ej finge äga rum för kapitalafbetalning å skuld. Att undantagsförmåner, då de, såsom oftast torde vara fallet, betingats vid försäljning af fast egendom, måste anses åtminstone delvis motsvara kapitalafbetalning å skuld, syntes emellertid icke kunna förnekas. Då en fastighet försåldes med förbehåll om undantag, finge köpeskillingen anses utgöras af dels det i penningar bestämda beloppet dels ock kapitalvärdet af undantaget, och denna senare del af köpeskillingen afbetalades efter hand som undantaget utginge. Kammarrätten ansåge sig följaktligen böra vidhålla sin uppfattning, att afdrag för undantagsförmåner icke borde medgifvas.

Riktigheten af kammarrättens uttalande låter sig visserligen icke helt förnekas. Men ett uteslutande af ifrågakomna afdrag skulle ej heller

innebära full rättvisa, enär, såsom kammarrätten antyder, en del af de årliga undantagsförmånerna måste anses motsvara ränta å den oguldna köpeskillingen. I anledning häraf och då praktiskt taget ifrågavarande utgift dock har natur af årlig afgäld från egendomen och denna afgäld i allt fall blir beskattningsbar i dens hand, som åtnjuter undantagsförmånerna, anser jag mig böra biträda förslaget i förevarande del.

Förlust. Enligt 8 § i gällande inkomstskatteförordning må skattskyldig njuta afdrag för sådan förlust å rörelse eller yrke, som ej är att hänföra till kapitalförlust. Motsvarande bestämmelse i förslaget utsträcker afdrag af ifrågavarande slag till förlust å verksamhet i allmänhet, alltjämt dock under förutsättning att förlusten ej är kapitalförlust.

Med afseende å detta stadgande har kammarrätten anfört följande.

»I de vid förslaget till bevillningsförordning fogade anvisningarna lämnas vissa normer för bedömandet af hvad med kapitalförlust bör förstås. Anvisningar i detta afseende torde emellertid böra meddelas äfven i sammanhang med förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, hvilken förordning synes böra affattas med tanke på bevillningsförordningens eventuella upphörande.

Då kapitalförvärf i vissa fall, exempelvis de i 7 § 3:o) c) afsedda, beskattas såsom inkomst, synes det kunna ifrågasättas, att i likartade fall afdrag medgåfves för kapitalförluster. Enligt förslaget skulle sådant afdrag ej få ske. Denna bestämmelse får väl dock ej anses utgöra hinder för att, därest t. ex. en person under samma år gjort två tillfälliga fastighetsförsäljningar, af hvilka den ena medfört vinst och den andra förlust, han beskattas allenast för det belopp, hvarmed vinsten må hafva öfverskjutit förlusten.

Förslaget synes icke afse att medgifva afdrag för alla förluster, hvilka icke äro kapitalförluster utan allenast för sådana, som uppstått å »verksamhet». Då denna term icke förut är i skattelagstiftningen använd, kan det möta svårighet att noggrant angifva dess omfattning. Att den i sig innefattar såväl rörelse och yrke som jordbruk, torde väl få anses otvifvelaktigt; men någon ledning för bedömande, huruvida äfven annat bör därunder inbegripas, har icke lämnats. För öfrigt bör anmärkas, att i anvisningarna den inskränkning, som ligger i det nyss citerade ordet, ej iakttagits.»

Den brist i inkomstkälla, som uppstår därigenom, att omkostnaderna, därför afdrag må äga rum, öfverstiga inkomsterna, som härflyta från samma inkomstkälla, är i skatteteknisk bemärkelse förlust. Afdrag för

sådan förlust får ske från sammanlagda beloppet af inkomsterna från andra inkomstkällor, för såvidt förlusten icke är kapitalförlust.

Att, såsom kammarrätten ifrågasatt, angifva vissa normer för bedömandet af hvad med kapitalförlust bör förstås, erbjuder otvifvelaktigt åtskilliga vanskligheter. Försök därutinnan har visserligen gjorts i bevillningsförordningen. Men det torde hafva varit mindre där gifna ofullständiga anvisningar än de särskilda förhållandena vid hvarje förekommande fall, som i praxis varit bestämmande vid frågans lösning. På grund häraf och då det hittills icke synes hafva stött på några större svårigheter för taxeringsmyndigheterna att afgöra tvistiga spörsmål i hithörande ämne, torde det icke vara erforderligt att ännu så länge lämna ytterligare anvisningar i ämnet, helst desamma i allt fall icke kunna göras fullt uttömmande.

I anledning af hvad kammarrätten med afseende å ordalydelsen af det föreslagna stadgandet anfört må anmärkas, att med omläggningen af beskattningen rätten till afdrag för förlust synes böra utsträckas att gälla ej blott förlust å jordbruk utan äfven förlust å hvarje inkomstkälla, som grundar sig å den skattskyldiges arbete. Förlust, därför afdrag må äga rum, bör alltså icke inskränkas till vissa bestämda slag af inkomster. Vid sådant förhållande torde förlust å »verksamhet» bäst och korrektast angifva afsikten med stadgandet, något, som, på sätt kammarrätten antydt, äfven bör närmare angifvas i anvisningarna.

Kammarrättens uttalande rörande afdrag för kapitalförlust har beaktats vid affattningen af 7 §.

Försäkringspremier.

I ett flertal utländska inkomstskatteförfattningar hafva införts bestämmelser om afdrag för försäkringspremier. Med försäkringsrörelsens starka utveckling i vårt land å lifvets skilda områden torde det jämväl vara lämpligt att i författningen om inkomst- och förmögenhetsskatt upptaga en dylik bestämmelse. Ett sådant afdrag bör i viss mån blifva en allmän sporre till sparsamhet och ägnadt att i vissa afseenden utjämna skiljaktigheter i skattskyldigheten mindre inkomsttagare emellan. Afdraget, ehuru tillförsäkradt en hvar skattskyldig intill ett belopp af 200 kronor, innebär dock framför allt ett medgifvande åt den, som, i saknad af annan inkomst än inkomster af eget arbete, söker betrygga familjens ekonomi i händelse af dödsfall, sjukdomsfall, olycksfall m. m.

Med anledning af en kammarrättens anmärkning har ordet försäkringspremier utbytts mot orden försäkringspremier och andra afgifter.

Speciella afdrag.

Såsom jag redan nämnt, har i förslaget utbildats ett system af speciella afdrag, som äro afsedda att verka efter det skatteprocenten blifvit bestämd. Det kan nämligen, på sätt redan antydts, icke förbises, hurusom, trots att det taxerade beloppet kan i dess helhet af den skattskyldige disponeras för hans och hans familjs verkliga lefnadskostnader, i öfrigt likvärdiga inkomster kunna, beroende på särskilda ekonomiska förhållanden å viss ort eller inom familjen, hafva vidt skild bärkraft.

Där förhållanden af nämnda natur föreligga, har förslaget velat från skattskyldigheten undantaga någon del af inkomsten för att nedbringa den faktiska om ej formella olikställigheten i skattskyldighet mellan inkomster af samma storlek. De afdrag, som för sådant ändamål kunna medgifvas, blifva uppenbarligen mer eller mindre godtyckliga. Ju allmännare afdraget göres, med desto större försiktighet måste af naturliga skäl afdraget bestämmas. Är afdraget åter personligt och sålunda icke gäller annan än viss skattskyldig, kan afdragets maximigräns göras friare. Om för afdragsbeloppens storlek ej kan angifvas någon fullt exakt grund, blir också gränsen mellan inkomster, därför afdrag må äga rum, och öfriga inkomster mer eller mindre en smaksak. I hvarje fall kunna dock afdragen icke till någon verklig nytta göras gällande med afseende å andra än mindre inkomsttagare.

I gällande bevillningsförordning återfinnas stadganden om dels ortsafdrag, nämligen afdrag, där kostnaden för bostad är synnerligen hög i jämförelse med förhållandet inom riket i allmänhet, dels ock undantagsvis afdrag i de fall, där särdeles ömmande omständigheter (talrik familj, långvarig sjuklighet, olyckshändelse och dylikt) förekomma. Dessa afdrag få sammanlagdt uppgå till högst 200 kronor.

Dessa två skilda slag af afdrag hafva i föreliggande förslag utvidgats, hvartill kommit afdrag för minderåriga barn.

I stort sedt är afdragssystemet ordnadt på följande sätt. Ortsafdraget afser att nedbringa olikställigheten mellan skattskyldiga å skilda orter. Å ort, där lefnadsomkostnaderna äro synnerligen höga i jämförelse med hvad de äro inom riket i allmänhet, bör alltså från skattskyldighet fritagas ett belopp hos alla de inkomsttagare inom taxeringsdistriktet, hvilkas inkomster understiga hvad för åtnjutande af ortsafdraget i hvarje fall högst stadgats.

Jämte detta allmänna afdrag förefinnes ytterligare ett af ännu allmännare natur. Genom sistnämnda afdrag söker man taga hänsyn till antalet oförsörjda familjemedlemmar. En hvar skattskyldig med viss lägre inkomst är sålunda berättigad att från inkomsten afdraga ett belopp af

100 kronor för hvarje minderårigt barn, i mån som barnet icke har egen inkomst intill nämnda belopp.

Genom nu nämnda afdrag har emellertid icke tagits i betraktande de ömmande ekonomiska omständigheter, som i speciella fall kunna nedsätta eller helt förtaga skatteförmågan. I afseende härå stadgas i 19 § 3 mom., att i enskilda fall, då skattskyldigs skatteförmåga är på grund af särskilda förhållanden (långvarig sjukdom, underhåll af närstående, stark skuldsättning, olyckshändelse och dylikt), väsentligen nedsatt, kan skattskyldig, hvilkens taxerade belopp icke öfverstiger 3,000 kronor, erhålla nedsättning i detta belopp med högst hälften. Dessutom må undantagsvis i fall, där särdeles ömmande omständigheter förekomma och inkomsten icke öfverstiger 1,500 kronor, medgifvas full skattefrihet.

I afseende härå anför kammarrätten.

»De i 3 mom. inrymda bestämmelserna synas kammarrätten lämna rum för vissa betänkligheter. Delade meningar lära sålunda kunna råda därom, huruvida beskattningsnämndernas organisation skulle innebära erforderlig garanti för en rättvis och likformig tillämpning af ifrågavarande ganska tänjbara föreskrifter, hvilkas antagande komme att medföra en ej oväsentlig utvidgning af omförmälda nämnders befogenheter. I allt fall synes det önskligt, att de i mom. angifna grunderna för där afsedd skattelindring eller skattefrihet inskränktes till exempelvis långvarig sjukdom och olyckshändelse eller åtminstone bestämdes närmare än förslaget afser. Äfven lärer kunna ifrågaställas, huruvida det kan anses af verkligt behof påkalladt och lämpligt att i beskattningshänseende bereda vissa grupper af skattskyldiga så betydande lättnader som de nu föreslagna, lättnader, från hvilka andra skattskyldiga i tilläfventyrs ogynnsammare ekonomisk ställning, ehuru visserligen innehafvare af något större inkomst eller förmögenhet, skulle vara uteslutna. En begränsning i afseende å de belopp, för hvilka skattefrihet skulle få åtnjutas, synes därför ej sakna fog. Slutligen bör ej heller förbises, att det för vederbörande beskattningsnämnder ofta nog kan blifva förenadt med stora svårigheter att på förhand bedöma, huruvida de särskilda förhållanden, hvilka böra föranleda skattelindring eller frihet från skatt, kunna antagas blifva af den stadigvarande art, att skattskyldigs skatteförmåga vid uppbörden kommer att vara väsentligen nedsatt.»

Med hänsyn till taxeringsmyndigheternas organisation och den erfarenhet, myndigheterna redan erhållit i förevarande afseende vid tillämp-

ningen af bestämmelserna i 11 § bevillningsförordningen, hyser jag ingen tvekan därom, att pröfningen af de mera personliga förhållanden, som böra föranleda till lindring i skatt eller skattefrihet, skall kunna, utan att några olägenheter af betydelse därigenom vore att förvänta, anförtros åt nämnda myndigheter. Dock synes det mig, som om man i anledning af hvad kammarrätten därutinnan anfört, bör närmare bestämma och begränsa grunderna för skattelindring. I anslutning härtill och då af de särskildt angifna skattelindringsgrunderna skuldsättning redan behörigen beaktats, så långt skattelagstiftningen sådant lämpligen kan medgifva, genom afdrag för all skuldränta oafsedt inkomstens art, har jag ansett mig böra såsom skattelindringsgrunder föreslå långvarig sjukdom, underhåll af närstående och olyckshändelse.

Subjektiv skattskyldighet. Kooperativa föreningar. (3, 4, 11 och 12 §§).

I sammanhang därmed att afdragen behandlats, torde, med hänsyn till den föreslagna anordningen beträffande föreningar för ekonomisk verksamhet, jämväl dessas skattskyldighet böra upptagas till skärskådande. Innan så sker, synes det lämpligt att i största allmänhet redogöra för bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten, såvidt angår svenska juridiska personers skattskyldighet för inkomst och förmögenhet.

I full anslutning till gällande inkomstskatteförordning skall enligt föreliggande förslag enskild person taxeras till inkomstskatt äfven för honom tillkommande andel af inkomst, som åtnjutes af vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier, som ej äro aktiebolag, oberoende om utdelning af bolagets vinst helt eller delvis ägt rum.

Aktiebolag och solidariska bankbolag liksom ock sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att afstå sin vinst, samfund, stiftelser, verk och inrättningar, föreningar för ekonomisk verksamhet och andra juridiska personer än dels de af mig först nämnda, dels ock, utom offentliga samfälligheter och inrättningar, pensionsanstalter och fromma stiftelser, skatta själfva för förvärfvad eller eljest åtnjuten inkomst, med iakttagande att, hvad angår aktiebolag och solidariska bankbolag, aktie- och lottägarna därjämte äro skattskyldiga för uppburen utdelning.

Alltså beskattas inkomst

1) hos förstnämnda bolag och rederier allenast hos delägarna,

2) hos aktiebolag och solidariska bankbolag helt och hållet hos bolaget samt, i den mån utdelning äger rum, jämväl hos aktie- och lottägarna,

3) hos öfriga juridiska personer, som äro skattskyldiga, sålunda jäm-

väl hos föreningar för ekonomisk verksamhet, helt men ock allenast hos vederbörande juridiska person.

Skattskyldighet för förmögenhet har uteslutande lagts å enskilda personer, till hvilkas skattepliktiga förmögenhet alltså äfven räknas aktier, lotter och andelar i bolag och andra samfälligheter. Undantag från denna regel har gjorts allenast för sådana juridiska personer, föreningar och samfund, hvilkas medlemmar icke på grund af medlemsskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, äfvensom stiftelser. Dessa äro följaktligen underkastade förmögenhetsskatt, dock endast för såvidt de icke äro befriade från skatteplikt för inkomstskatt.

För att nu återgå till skattskyldigheten för föreningar för ekonomisk verksamhet är densamma alltså i allmänhet ordnad sålunda, att föreningen själf och ensam skattar för sin inkomst, vare sig denna utdelas eller fonderas, samt att föreningsmedlemmarna, som förty äro befriade från inkomstskatt för utdelning, genom förmögenhetsskatten beskattas för värdet af sina andelar i föreningen.

Därigenom har emellertid icke en på senare tid alltmera aktuell fråga blifvit löst, nämligen frågan om föreningarnas, det vill säga de kooperativa föreningarnas, skattskyldighet med afseende å rabatter och dylika utdelningar till medlemmar och andra kunder. Då jag nu upptager till skärskådande denna fråga, afser jag, där icke annat sägs, närmast konsumtionsföreningarna, men äger, hvad jag därutinnan anför och föreslår, äfven sin tillämpning på öfriga kooperativa föreningar.

Att döma af Kungl. Maj:ts beslut på senare tider i mål angående taxering af dylika föreningar, skulle sådan förening alltid vara skattskyldig för inkomst, som fonderas eller som utdelas till medlemmar i förhållande till gjorda kontanta insatser. Den del af årsinkomsten, som i form af rabatter utdelas till kunder, är fri från skatt, såvidt föreningen handlar endast med medlemmar, men eljest underkastad skatteplikt, oberoende om rabatterna komma föreningens medlemmar eller andra kunder till godo.

Innan jag härefter öfvergår att redogöra för den ordning, hvari enligt min mening förevarande fråga bör lösas, skall jag till en början anhålla att få anmäla åtskilliga i ämnet inkomna framställningar. Dessa framställningar hafva gjorts af Stockholms köpmannaförenings handelskammare, handelskammaren i Gäfle, föreningen Gottlands handels- och sjöfartskammare, handels- och sjöfartsnämnden i Malmö, Smålands och Blekinge handelskammare, Sveriges allmänna handelsförening, specerihandlarföreningen i Stockholm, Stockholms mjölk- och matvaruhandelsförening, Sveriges all-

männa handelsförening, Göteborgs minuthandelsförening och slutligen fjärde allmänna svenska handelskammarmötet i Stockholm år 1909. Sistnämnda möte har i sin skrifvelse åberopat ett föredrag i ifrågavarande ämne, som hållits vid mötet af juris doktorn J. C. Lembke och hvilket finnes återgifvet i ett vid skrifvelsen fogadt tryckt häfte.

I samtliga de sålunda inkomna skrifterna yrkas en väsentlig utvidgning af de kooperativa föreningarnas skattskyldighet.

Å andra sidan har kooperativa förbundet i en till Kungl. Maj:t ingifven skrift gjort framställning i syfte, bland annat, att de kooperativa föreningarna måtte befrias från skattskyldighet å uppkomna öfverskott.

I de framställningar, däri fordrats utsträckning af nämnda skattskyldighet, har i sådant afseende framhållits bland annat, att de kooperativa konsumtionsföreningarna, hvilkas ursprungliga syfte varit att åt mindre bemedlade för billigt pris anskaffa nödvändighetsvaror, numera utvidgat sin verksamhet i sådan riktning, att den ingalunda blott afsåge de mindre bemedlade, ej heller endast rena nödvändighetsartiklar.

Såväl genom det i sådant afseende utvidgade omfånget af de enskilda föreningarnas verksamhet som genom den utbredning det kooperativa föreningsväsendet erhållit, intoge detsamma, framhålles det, numera en ställning, som gjorde de kooperativa föreningarna till jämställda konkurrenter med den yrkesmässiga handelns utöfvare, så mycket mera som föreningarnas handelsrörelse bedrefves under fullt yrkesmässiga former. Starkast framträdde en förenings likställdhet med yrkesutöfvarne, då densamma utsträckte sin verksamhet äfven till utom föreningen stående; och en sådan utsträckt verksamhetskrets förekomme numera inom ett flertal kooperativa föreningar.

De skäl, som i öfrigt framföras i nu förevarande framställning, torde bäst återgifvas, om jag citerar doktor Lembkes föredrag. Detta lyder som följer.

»Bland de finansrättsliga frågor, som ännu vänta sin lösning, och som väl torde komma att vid den omläggning af vårt skatteväsende, som ställts i utsikt, väcka särskildt intresse hos handelns och industriens män, är frågan om de kooperativa företagens beskattning icke den minsta. Som bekant anses enligt gällande svensk praxis, att de kooperativa företagen — konsumtions- såväl som produktionsföretagen — icke hafva någon beskattningsbar inkomst, för så vidt de inskränka sin verksamhet till egna medlemmar. Den vinst, som vid deras verksamhet uppstår, betraktas såsom 'besparingar' och den utdelning, som medlemmarne i kooperationen erhålla, anses endast såsom en återbetalning af vid medlemmarnes inköp

gjorda utlägg. Är nu ett sådant betraktelsesätt riktigt? Är det någon verklig betydelsefull skillnad af sådan art, att den bör grundlägga en olika behandling i beskattningshänseende, i uppkomsten af den vinst, som ett kooperativt företag, hvilket endast har sin verksamhet bland medlemmar, förvärfvar, och den vinst ett inom samma bransch verksamt, icke kooperativt företag kan ernå? Då denna fråga är af genomgripande betydelse för uppfattningen af de kooperativa företagens beskattning, kan det icke undgås att, äfven med risk att trötta genom ett teoretiskt spörsmål, något närmare undersöka densamma. Till en början skall jag anställa en jämförelse mellan ett sådant kooperativt företag, i hvilket besparingsmomentet tyckes klarast och tydligast vara för handen, nämligen en så kallad konsumtionsförening, som har till uppgift att anskaffa och tillhandahålla sina medlemmar vissa förnödenhetsvaror, och ett icke kooperativt företag, som drifver affärer med liknande varor. Vid denna jämförelse skall man finna, att själfva det sätt, hvarpå rörelsen utöfvas, är för båda företagen detsamma. Det kooperativa såväl som det icke kooperativa företaget äro båda på samma sätt verksamma genom att från tillverkaren af varan eller engrossisten anskaffa förnödenheten samt genom att distribuera den bland de personer, som äro i behof af varan. Båda utföra samma funktion i produktionens tjänst, och båda äro på samma sätt produktiva. En produktion kan, nationalekonomiskt sedt, icke anses afslutad, förrän den färdiga varan nått konsumenten, och inom produktionen är den fördelning af varorna, som handeln har till sin uppgift, lika så nödvändig som det tekniska framställandet af varan. Handelns produktiva och betydelsefulla verksamhet ligger däri, att den på den rätta platsen och på den rätta tidpunkten ställer varorna till konsumenternas förfogande. På samma sätt som förhållandet är inom den tekniska delen af produktionen, hvarest varans värde i regel tilltager ju närmare den bringas sin slutliga form och ju mera arbete och kapital, som användes på dess framställning, är förhållandet äfven inom den del af produktionen, som handeln omhänderhafver, i det att varans värde här tilltager, ju närmare densamma rycker den slutliga köparen eller konsumenten. Att en vara är dyrare i detaljhandeln än inom grosshandeln eller hos fabrikanten beror icke på att ännu en mellanhand trängt sig emellan konsumenten och producenten, tilltvingande sig en orättfärdig vinst, utan bland annat däri, att denna så kallade mellanhand utfört ett stycke produktivt arbete genom att bringa varan till den plats, hvarest den erfordras för att tillfredsställa behofvet efter densamma. Detaljhandeln har dessutom äfven den uppgiften att utföra inom

produktionen att lämpa varornas kvantitet efter köparens behof och att fördela de stora mängderna på de små afnämarne. I denna handels produktiva verksamhet ligger den hufvudsakliga orsaken till att en handelsvinst kan uppkomma, i hvilken också en ersättning ingår för det arbete, som utföres i produktionens tjänst, jämbördig med den ersättning, som till andra producenter utbetalas under namn af arbetslön, kapitalränta, jordränta och företagarevinst i allmänhet.

Mellan de kooperativa konsumtionsföreningarne och de icke kooperativa handelsföretagen finnes i deras produktiva verksamhet ingen åtskillnad; båda företagen arbeta på samma sätt i produktionens tjänst och båda kunna på grund häraf göra anspråk på en ersättning för sin verksamhet och erhålla väl också i regel en sådan. Att förhållandet är sådant, erkännes äfven såväl af våra skattemyndigheter som af konsumtionsföreningarne själfva, då de erlägga skatt för den vinst, de erhålla från handeln med icke medlemmar. Denna vinst kan icke hafva ett något annat upphof än den vinst, som utdelas till medlemmarne: båda äro resultat af samma produktiva verksamhet.

Om således orsaken till att en handelsvinst kan uppstå är densamma inom alla handelsföretagen — kooperativa såväl som icke kooperativa — återstår att besvara den frågan, huruvida skillnaden i den kundkrets, till hvilken de olika företagen vända sig, kan medföra att i ena fallet handelsvinsten bör betraktas såsom endast en 'besparing' i andra fall däremot såsom en verklig beskattningsbar inkomst. I själfva verket betyder denna fråga icke något annat än huruvida en produktion, som företages i det ändamålet att med det producerade tillfredsställa ett eget behof, bör kunna gifva upphof till en förmögenhetstillväxt af beskattningsbar inkomsts natur. Ställer man frågan så, torde väl ingen tvekan föreligga att jakande besvara densamma. Det torde väl icke af någon förnekas, att exempelvis en landthushållning, inom hvilken det hufvudsakligaste, som produceras, äfven konsumeras inom hushållet, af denna produktion erhåller en förmögenhetstillväxt, som bör underkastas beskattning, ett förhållande, som äfven är erkändt i vår lagstiftning. Att denna princip om beskattningen af egenproduktion för egenkonsumtion icke tillämpas i än vidsträcktare mån, så att hvarje produktion inom en hushållning blifver föremål för en beskattningsakt, har sin orsak icke i principens ohållbarhet utan i de oöfverstigliga svårigheter, som möta vid tillämpningen af densamma i praktiken. Under normala förhållanden äro i öfrigt de produktiva akterna inom andra hushållningar än landthushållningarne af ringa betydelse. Annorlunda blir

emellertid förhållandet, om dessa egna produktiva åtgärder för tillfredsställandet af det egna behofvet taga sig sådana former, att själfva produktionen förlägges utom den egna hushållningen, i det att egna organer för produktionen anskaffas, hvilka för sitt arbete erhålla lön, under det att själfva den vinst, som uppstår ur produktionen, tillfaller konsumenten; eller just sådana som förhållandena äro inom de kooperativa konsumtionsföreningarne.

Här kan man endast genom en konstruktion bibehålla begreppet 'egen produktion'. Ett verkligt företag har kommit till stånd med en produktion utom den egna hushållningen af en sådan omfattning, att den icke utan vidare kan förbises, på samma gång som den vinst, som härleder sig ur produktionen, lätt låter sig fastställa, hvilket ur skatteteknisk synpunkt är af stor betydelse.

En produktion af förnödenheter, hvilka af producenten själf konsumeras, kan sålunda vara upphof till en beskattningsbar vinst och kan icke endast betraktas som en 'besparing af utgifter'. En motsatt uppfattning har föranledts af den åsikten, att det egna arbetet icke har något värde; att detsamma användt såsom substitut i stället för att en annans köpta arbetskraft endast resulterar i en besparing af den utgift, som man eljest skulle haft för inköpet af den andres arbetskraft. Sedd från den synpunkten, att inkomst är liktydigt med en utifrån kommande penningeinkomst, kan möjligen ett dylikt resonnemang hafva något berättigande, men gäller det att bestämma inkomsten såsom ett tecken på skatteförmåga, måste det medgifvas att en dylik 'besparing' icke innebär annat än ett användande af den egna arbetskraften till egen ekonomisk fördel, i följd hvaraf en förmögenhetstillväxt af inkomstnatur uppstått. Att denna inkomst är ett tecken på en skatteförmåga, som bör utnyttjas efter den princip, som bjuder, att där skatteförmåga finnes densamma äfven bör, såvida icke andra omständigheter tillkomma, tagas i anspråk för skattebetalning, synes också vara klart. Den omständigheten att vissa kooperativa företag icke hafva någon vinst att uppvisa utan föredraga att sätta varornas pris så lågt, att just omkostnaderna betäckas, är icke något bevis för att vid dessa företag någon vinst icke uppstått. I själfva verket har vinsten endast disponerats på annat sätt än vid de kooperativa företag, hvilka i följd af högre priser kunna uppvisa en vinst vid årets slut. I det första fallet har vinsten utdelats vid hvarje särskild köpeoperation på det sättet, att af den summa, som under normala förhållanden skulle betalts för varan, en del, motsvarande betalningen för det produktiva arbetet, icke medräknats utan i form

af afdrag i köpepriset omedelbart tillställts köparen. Man kan betrakta hela proceduren som en sorts kvittning. Köparen har en fordran på vinst; föreningen har en fordran på köparen för den vara, som säljes; köparens vinst afkvitteras på föreningens fordran därigenom, att priset på varan sänkes med det belopp, som motsvarar vinsten. I det andra fallet eller kooperativa föreningar, hvilka hålla normala priser samt hafva vinst att uppvisa vid årets slut, beräknas normal ersättning för det produktiva arbetet, hvilket nedlagts i företaget; den vinst, som uppstår, utdelas sedan på en gång i förhållande till alla köpeoperationerna under räkenskapsåret. Som synes är skillnaden mellan dessa båda fall endast en bokföringsfråga samt en fråga om vinstens disponering.

Den vinst, som de kooperativa handelsföretagen erhålla, är således af samma natur som den vinst, hvilken hos icke kooperativa företag kallas för 'beskattningsbar inkomst'; och detta gäller såväl för det fallet, att de kooperativa föreningarne äro konsumtionsföreningar som försäljningsföreningar, hvilka senare hafva till uppgift att afsätta medlemmarnes alster. Enda skillnaden, från den synpunkt, som intresserar oss, mellan dessa båda slag af kooperation är den, att i det ena fallet är det konsumenterna, som låta företaga den produktiva handelsåtgärden, i andra fallet är det de tekniska producenterna. Vinsten härstammar ur samma källa och bör betraktas på samma sätt.

Inkomstnaturen hos de vinster, hvilka tillfalla sådana kooperativa föreningar, som afse en produktion, ligger vida klarare än vid konsumtionsföreningarne. Den tekniska produktion, som här försiggår, trycker sin prägel på varan på ett helt annat sätt än hvad som är fallet vid handelns produktiva verksamhet, och att helt negligera den värdetillökning, som tager sitt naturliga uttryck i varans förändring från råämne till färdig produkt, låter sig ej göra. Äfven här måste man gripa till 'besparingsteorien' för att söka bortförklara den vinst, som den produktiva verksamheten i regel medför. Gifvetvis är detta resonnemang här lika ohållbart som i förra fallet. De kooperativa och icke kooperativa produktiva företagen hämta ur samma källa sin vinst, hvilken hos båda utvisar samma skattebärande förmåga, för såvidt denna ger sig tillkänna genom en tillväxt af förmögenheten.

Som resultat af undersökningen torde framgå, att någon skillnad mellan de kooperativa företagens så kallade 'besparingar' samt de icke kooperativa företagens 'beskattningsbara inkomst' icke föreligger af den arten, att densamma kan gifva anledning till att i skattehänseende behandla den ena

formen af företag gynnsammare än den andra. Det återstår då att undersöka, huruvida ur socialpolitisk synpunkt skäl föreligga, som tala för att de kooperativa företagen böra erhålla en undantagsställning. Jag skall äfven här hufvudsakligast hålla mig till konsumtionsföreningar, enär just för dessa en dylik synpunkt möjligen skulle kunna ifrågakomma. Ingen kan bestrida de kooperativa konsumtionsföreningarnes stora sociala betydelse eller förneka, att de utöfvat en nyttig verksamhet för stora delar af vårt folk. Den kooperativa idéen är af synnerligen bärkraftigt slag, hvilket bäst bevisas af den snabba utveckling densamma erhållit inom de områden, hvarest den kunnat slå rot. Men från detta erkännande och till att betrakta de kooperativa konsumtionsföreningarne såsom berättigade till en särskild undantagsplats är steget långt. De kooperativa företagens uppgift inom samhället kan icke blifva af den omfattning, att den skulle kunna göra all privat verksamhet öfverflödig, och det har redan visat sig i utlandet, att de kooperativa företagen endast inom begränsade områden, äfven hvad detaljhandeln beträffar, kunna ersätta det privata företaget. Det måste sålunda bestämdt framhållas, att de privata företagen äfven ur socialpolitisk synpunkt äro fullt så existensberättigade som de kooperativa företagen, och att de privata handelsföretagen äro oundgängligen nödvändiga för att tillfredsställandet af behofven skall kunna ske på ett ostördt och väl afpassadt sätt. Att staten i den konkurrenskamp, som de kooperativa och icke kooperativa företagen inom vissa områden föra, tager parti och genom sin beskattningslagstiftning ställer det ena af dessa företag i en sämre ställning än det andra, kan icke motiveras ur någon socialpolitisk hänsyn, för så vidt man vill medgifva att andra former än den kooperativa kunna vara nyttiga.

Hyser man den åsikten, att de privata företagsformerna fortfarande äro nödvändiga i samhället, måste man från socialpolitisk synpunkt betrakta statens gynnande af den kooperativa formen såsom felaktig, ja direkt skadlig. Den inneboende konkurrensdugligheten hos de båda företagsformerna bör vara det enda, som får fälla utslaget i deras inbördes kamp, och man måste bestämdt fordra, att några konstlade medel icke komma till användning för att låta den ena eller andra få öfvertaget. Men äfven om man önskade att bereda någon lättnad åt ekonomiskt svagare individer och deras sammanslutningar, är en skattelindring på grund af den yttre formen, som en sammanslutning väljer, ett synnerligen otympligt medel, som säkerligen icke skulle föra till målet. Intet hindrar ju personer, som äro i synnerligen goda ekonomiska villkor, att bilda kooperativa företag — hvilket

också skett i stor utsträckning — för att tillgodogöra sig de ekonomiska fördelar, som denna organisationsform i följd af skattelagstiftningen medför. Vill man gynna ekonomiskt svaga i samhället, så måste härför väljas andra vägar än sådana som möjliggöra, att äfven ekonomiskt starka kunna komma i åtnjutandet af fördelarne.

Mot den moderna finansrättsliga principen, som äfven i vårt land vunnit allmänt gillande, att personer eller sammanslutningar skola i förhållande till deras förmåga bidraga till att bära skatter och pålagor, bryter äfven den skattebefrielse, som nu tillkommer de kooperativa företagen. Då den förmögenhetstillväxt, som blifver resultat af de kooperativa företagens produktiva verksamhet, undandrages från skattebördan, drabbar denna med så mycket starkare kraft de återstående skattesubjekten, hvilka få bära större andel af skatterna än som rättvisligen borde träffa dem. Ännu för några år sedan betydde denna synpunkt icke så mycket, men den snabbhet, med hvilken den kooperativa rörelsen griper omkring sig, gör det till en nödvändighet, att deras skatteförmåga snart tages i anspråk. Att lämna siffror, som utvisa ens approximativt, hvilken omfattning kooperationen tagit, är omöjligt, då sådana icke publiceras, men man får en aning om företagens omfattning, när man ser den uppgiften, att i det kooperativa förbundet, som dock omfattade endast 50 % af de existerande konsumtionsföreningarne, medlemmarnes antal den 20 juni 1908 uppgick till öfver 64,000 samt att ökningen för endast den första halfva delen af år 1908 varit 18,300. År 1900 var medlemsantalet 10,000. Omsättningen bland de kooperativa konsumtionsföreningarne hade år 1906 uppgått till 10,239,000 kronor med en nettovinst af 502,000 kronor. Den gemensamma inköpshandel, som de till förbundet hörande kooperativa konsumtionsföreningarne bedrifva, hade haft en omsättning år 1907 af 4,267,000 kronor samt en nettovinst af 72,000 kronor. Inom förbundets konsumtionsföreningar voro år 1906 anställda 584 personer, hvilka uppburo löner till ett belopp af 436,000 kronor; antalet affärer voro 199. Af dessa uppgifter, hvilka dock som sagts endast afse 50 % af de sammanslutningar, som konsumenterna bildat, och hvartill måste läggas, för att få en hel bild af rörelsen, icke blott den återstående delen af konsumtionsföreningarne utan äfven landtmännens alla andels- och inköpsföreningar, torde ovedersägligen framgå nödvändigheten af att åt stat och kommun snarast möjligt återbördas de förlorade skattesubjekten. Än nödvändigare blir detta, då man betänker, att denna utveckling vunnits till mycket stor del på bekostnad af 'beskattningsbara inkomster'.

För att beskattningen af de kooperativa företagen skall kunna blifva effektiv, torde det blifva nödvändigt att själfva föreningarne såsom sådana göras till skattesubjekt och icke de särskilda medlemmarne. Redan själfva den organisation, som i regel valts af de kooperativa företagen, och som till formen erinrar om aktiebolagens, gör föreningen såsom sådan synnerligen lämpad till skattesubjekt, i likhet med hvad fallet är för aktiebolag. En nödvändighet blifver detta, därest de kooperativa företagen skulle för undgåendet af skatt vilja disponera vinsten på det viset, att priserna sättas så låga, att ingen synbar vinst uppstår; i detta fallet vore en skatt satt på omsättningsbeloppet det enda möjliga och sådana skatter kunna endast påläggas själfva föreningen.

Då sålunda hvarken finansrättsliga eller socialpolitiska skäl tala för att de kooperativa föreningarne böra bibehållas vid den undantagsställning i beskattningshänseende, som de enligt gällande svensk praxis intaga, utan rättvisan kräfver, att desamma i detta hänseende böra likställas med öfriga företag, får jag vördsamt hemställa, att handelskammarmötet ville uttala sig för att de kooperativa företagen — konsumtions- såväl som produktionsföretagen — måtte åläggas att för den vinst, som genom deras verksamhet uppkommer, erlägga bevillning till stat och kommun, i likhet med hvad som är föreskrifvet för icke kooperativa företag, samt att denna skatteplikt måtte åläggas de kooperativa företagen såsom sådana.»

Hvad angår frågan, i hvilken omfattning de kooperativa föreningarna böra underkastas beskattning, yrkas i ett flertal af framställningarna, hufvudsakligen af skäl, som doktor Lembke anfört, att de föreningar, som anlade sin verksamhet på sådant sätt, att ingen vinst af rörelsen vore att uppvisa, icke måtte gå fria för beskattning.

I fråga om den norm, efter hvilken skattskyldigheten i sådant fall borde bestämmas, anför Stockholms köpmannaförenings handelskammare, att det för en insiktsfull taxeringsmyndighet icke skulle vara omöjligt att med stöd af böcker och eljest tillgängliga upplysningar uppskatta den indirekta vinsten af ett kooperativt företag af ifrågavarande slag. Enahanda uppfattning om möjligheten att bestämma vinsten uttalas äfven af Sveriges allmänna handelsförening och specerihandlarföreningen i Stockholm. Handelskammaren i Gäfle anser sig icke kunna förorda någon viss norm för ifrågavarande beskattning, men påpekar, att i flere tyska stater omsättningen lagts till grund för beskattningen, och uttalar som sin uppfattning, att, om denna utväg valdes, den beskattnings-

bara inkomsten icke borde bestämmas högre än 5 % å omsättningsbeloppet.

Beträffande i öfrigt frågan om skattskyldighetens omfattning anför Stockholms köpmannaförenings handelskammare uttryckligen, att det icke vore af nöden att med beskattning träffa hvarje kooperativt företag. Skattskyldigheten borde inskränkas till dem, som drefve rörelse antingen i öppen bod eller med för ändamålet särskildt anställda biträden. Ungefär enahanda begränsning föreslås af handelskammaren i Gäfle, under det specerihandlarföreningen i Stockholm vill bestämma omfattningen af de skattskyldiga till dem, som sälja i öppen bod, och föreningen Gottlands handels- och sjöfartskammare äfvensom handelskammarmötet i Stockholm till dem, som drifva yrkesmässig handel eller industri.

Jag öfvergår härefter att återgifva, hvad kooperativa förbundet till stöd för sin framställning i förevarande ämne anfört.

»Ifråga om *beskattningen* af de kooperativa föreningarna har som genomgående princip ansetts rättvist, att förening varit befriad från skatteskyldighet å det öfverskott, som uppstått vid försäljningen och som *återburits* till kunderna.

Öfverskottet i en kooperativ förening är icke att hänföra till vinst i vanlig mening, utan bör i stället betraktas som en minskning i utgifterna för dem, som köpa i föreningens butik.

Att denna karaktärisering af öfverskottet är den rätta framgår däraf, att öfverskottet, som tydligtvis uppstått på grund af att föreningen hållit 'gängse dagspriser' och sålunda tagit en betalning vid utlämningen af varorna, som öfverstigit inköpspriset plus utdelnings- och andra omkostnader — fördelas, sedan fondafsättningar gjorts, i förhållande till *hvar och ens inköpssumma,* under det att å insatt kapital vanligen lämnas högst 5 % ränta.

Principen att hålla gängse dagspriser har den svenska kooperationsrörelsen fått ifrån England, hvarest de kooperativa föreningarna äro befriade från skatteskyldighet. Denna princips tillämpning vid försäljningen torde vara den af privata handlare helst önskade, emedan utförsäljning till inköpspris plus endast omkostnaderna i de kooperativa föreningarna äfven torde rubba de privata handlarnas priser.

Skulle de kooperativa föreningarna åläggas skatteskyldighet för det öfverskott, som i dem uppstått, ligger det nära till hands, att färre eller flere föreningar, som ansåge en sådan skatteskyldighet mindre rättvis,

organiserade sig efter de principer, som exempelvis tillämpas i Italien och äfven på andra platser, för öfrigt i Sverige inom jordbrukskooperationen, nämligen försäljning till priser så lågt satta, att öfverskott icke uppstode.

Bland kooperatörerna näres dock den önskan att icke behöfva inslå på en sådan väg med den svenska kooperationsrörelsen, och för handelslifvet i sin helhet torde det vara lugnast att denna väg icke beträdes.

En beskattningsskyldighet för de kooperativa affärerna för det öfverskott, hvarmed de förbilligat sina medlemmars, eventuellt äfven andras, lefnadsomkostnader, komme att strida mot gällande skatteprinciper. Den direkta skatteskyldigheten grundar sig ju på inkomst eller vinst, det vill säga att då äganderätten till ett kapital *öfverflyttas* från en till en annan, skall den, som kommer i åtnjutande af denna äganderätt, för samma erlägga skatt. Lika naturligt som det efter denna princip är, att den privata handlanden skall erlägga skatt för den vinst han åtnjuter af sin verksamhet, hvilken vinst är hans inkomst, lika naturligt är det, enligt vårt förmenande, att den kooperativa föreningen *befrias* från skatteskyldighet å det öfverskott, som genom dess verksamhet uppstår, då öfverskottet återbäres till kunderna, antingen dessa äro medlemmar eller icke medlemmar.

Bedrifver kooperativ förening däremot handel med utomstående personer, men behåller vinsten för medlemmarnas räkning, har föreningen ifråga om vinstens öfverföring från en till annan ställt sig på samma ståndpunkt som den privata handlanden, och bör sålunda erlägga skatt för den sålunda från *utomstående* till föreningen eller dess medlemmar öfverförda vinsten. Däremot bör enligt vårt förmenande äfven sådan förening vara befriad från skatteskyldighet på det öfverskott, som uppstått på försäljningen till *medlemmarna*.

Äganderätten till öfverskottet i den kooperativa föreningen har icke gått från en till annan utan kvarligger hos medlemmarna i gemenskap. Öfverskottet är för medlemmarnas räkning uppsamlad som en *besparing*, och en hvar åtnjuter del af densamma i den mån han genom inköp i sin egen affär bidragit till öfverskottets uppstående.

Besparingar på liknande sätt kunna göras af dem, som äga kapital nog att köpa i större partier, utan att de behöfva föreningsvis sammansluta sig. Att sådana besparingar i stor skala dagligdags förekommer behöfver här icke påpekas. För den i kapitalhänseende svagare delen af landets invånare återigen framstår icke samma möjligheter, att hvar och en för sig genom större inköp når fram till billigare pris. För att denna

del af befolkningen skall kunna göra inköp i några större partier, och därmed i någon mån nedbringa de dyra lefnadsomkostnaderna, måste flere sammansluta sig och köpa gemensamt. Detta har också gjorts i de kooperativa föreningarna.

Då det icke torde ifrågakomma att skattelägga de besparingar, som förmögnare familjer göra genom inköp af förnödenheterna i större partier, måste det verka som orättvisa att skattelägga motsvarande besparingar, som af mindre förmögna göras och som måste på grund af ekonomiska skäl göras föreningsvis.

Då det vidare icke ifrågasättes, att jordbrukarnas kooperativa föreningar skulle i motsvarande grad skatteläggas, men dessas medlemmar likaväl göra icke obetydliga besparingar genom det kooperativa inköpet, kommer en skatteskyldighet för de kooperativa *handels*föreningarna under det de kooperativa *jordbruks*föreningarna äro skattefria att verka så, att de egendomslösa komma att beskattas för den minskning i utgifterna, de genom kooperationen kunna åstadkomma, men de egendomsbesittande skola för motsvarande vara skattebefriade.»

Härefter skall jag i korthet redogöra för lagstiftningen å ifrågavarande område i Danmark, Norge och Preussen.

I *Danmark* beskattas konsumtions-, produktions- och andra kooperativa föreningar till inkomstskatt, när deras verksamhet sträcker sig utöfver medlemmarnas krets.

I *Norge* finnas icke uttryckliga bestämmelser om konsumtionsföreningars inkomstbeskattning. Enligt praxis torde de beskattas endast för den del af sin vinst, som anses härflyta af försäljning till icke-medlemmar.

Den kommitté, som den 5 april 1904 afgaf förslag till skattelagar för landet och städerna, hvilket förslag legat till grund för kungl. proposition i ämnet till 1909 års storting, föreslog, att konsumtionsföreningar och produktionsföreningar skulle beskattas såväl för inkomst som för förmögenhet, därvid såsom inkomst skulle räknas icke blott föreningens intjänta årsöfverskott, utan äfven den fördel, som genom föreningens verksamhet komme medlemmarne till godo i form af billigare varupriser eller annan besparing.

Kommittén anförde bland annat till stöd för sitt förslag, att, för så vidt en konsumtions- eller produktionsförenings verksamhet utsträcktes ut-

öfver medlemmarnes krets, torde enighet råda därom, att det därigenom vunna öfverskottet vore inkomst och således skattepliktigt.

Vidare torde man, säger kommittén, vara enig därom, att föreningsverksamheten åsyftar att åstadkomma en fördel för medlemmarna men, påstås det, denna fördel bestode blott i en besparing eller ett betryggande och vore således icke inkomst. Härom vore meningarne delade. Om en »brödförening» inköpte mjöl och bakade bröd af samma vikt och beskaffenhet, som i orten allmänneligen tillhandahölles, vore därigenom frambragt en produkt, hvars värde motsvarade det allmänna brödpriset i orten. Om nu föreningen sålde sin vara till medlemmarna för ett lägre pris än det allmänt gängse och verkliga värdet, hade medlemmarna därigenom i brödet in natura erhållit en fördel, svarande mot skillnaden mellan prisen. Då det vore skattelagstiftningens mening, att hvarje fördel, som vunnits genom arbete eller verksamhet, skulle räknas såsom inkomst, syntes en fördel af ifrågavarande slag icke böra fritagas från beskattning.

Det kunde sättas ifråga, om den vunna fördelen borde beskattas hos föreningen eller hos den medlem, hvilken fördelen tillgodokommit. Då det vore föreningen som sådan, som genom sin verksamhet frambringade produkten och värdet, syntes det rättaste vara, att föreningen beskattades. Äfven praktiska skäl talade därför, då den vunna fördelen oftast framträdde under en sådan form, att det ville blifva praktiskt taget omöjligt att påvisa fördelen såsom inkomst hos de särskilda föreningsmedlemmarna. Den samlade inkomsten borde däremot komma till synes antingen i föreningens årsräkenskap, därest medlemmarna hade betalat föreningen gängse pris mot att få föreningens öfverskott till sig utbetaladt vid årets slut, eller ock kunna beräknas genom jämförelse mellan föreningens verksamhet och andra näringsdrifvande af samma fack.

I propositionen till stortinget intogs i förevarande ämne bestämmelse af innehåll, att vid beskattning af inköps-, förbruks- och produktionsföreningar (mejerier o. d.) öfverskottet skulle räknas som inkomst, vare sig det utdelades till medlemmarna eller användes på annat sätt.

I afseende å detta stadgande anföres i den propositionen åberopade motivering följande:

»Departementet finner det rättast med hänsyn till här omhandlade spörsmål att gå en medelväg.

När kommittén föreslår, att förbruks- och produktionsföreningar skola beskattas, icke allenast för det årliga öfverskottet utan också för den fördel, som i form af billigare varupriser eller andra besparingar må antagas

hafva kommit medlemmarne tillgodo, går den efter departementets mening för långt. Visserligen kan det teoretiskt häfdas, att det icke finnes någon grund att behandla de ekonomiska fördelar, som förvärfvas genom verksamhet, som resulterar i billiga inköp, med större försiktighet än andra ekonomiska fördelar, som medföra förhöjd beskattning. Genom den af kommittén föreslagna bestämmelsen träffar man emellertid endast kooperationen, alltså väsentligen småfolk, men de mera välbergade klasserna, som på så många sätt hafva tillfälle att skaffa sig fördelar af denna art, gå fria. Detta kan departementet icke finna lämpligt. Det finnes icke någon grund till att beskatta de kooperativa föreningarnas medlemmar på ett annat och strängare sätt än andra skattepliktiga. Detta skulle kunna försvaras allenast ur synpunkten, att kooperationen är en mindre lycklig form och därför bör motarbetas, men till denna uppfattning kan departementet icke sluta sig.

Å andra sidan anser departementet, att de här omhandlade föreningarna icke böra ha kraf på någon särskild skattelindring. När de i sin verksamhet inrätta sig på sådant sätt, att det vid årsräkenskapen uppkommer öfverskott, böra de vara förpliktigade att i likhet med andra föreningar betala skatt för detta öfverskott, utan hänsyn till huru det disponeras eller efter hvilka grunder det utdelas till medlemmarna. Att inskränka beskattningen till den del af öfverskottet, som uppstått vid försäljning till icke medlemmar, kan icke sägas grunda sig å förhållandets natur eller å billighetshänsyn. I öfverensstämmelse härmed har departementet i förevarande paragraf intagit ofvannämnda föreskrift, hvarigenom öfverskottet i allt fall blir föremål för beskattning.»

I *Preussen* voro till år 1906, i likhet med hvad som gällde om kooperativa föreningar i allmänhet, konsumtionsföreningarna formellt taget i regeln fria från inkomstskatt. Genom undantagen från regeln, hvad konsumtionsföreningarna beträffade, blef emellertid skattskyldighet det ordinära. Skattskyldiga voro nämligen inregistrerade föreningar, som utsträckt sin rörelse utöfver medlemmarnes krets, och konsumtionsföreningar, som hölle öppen salubod samt hade egenskapen af juridisk person. Uttrycket »öppen bod» tolkades i praxis så, att därmed förstodes hvarje bod, som vore för allmänheten tillgänglig. Förutsättning för skattskyldigheten vore dock ej blott, att konsumtionsföreningarnas rörelse företedde vinst, utan ock att denna vinst användes på visst sätt, nämligen utdelades till delägarne eller användes till betalning af skulder, återbetalning af kapital-

insatser, till förbättringar, till affärens utvidgning eller till bildande af reservfonder. Ordnades föreningens rörelse så, att ingen vinst uppstode, ägde sålunda skattefrihet rum.

Delägare i konsumtionsförening beskattades alltid för dem tillfallande vinstutdelning, efter hvilken grund fördelningen än ägde rum, och vare sig den vore dem till bestämdt belopp på förhand tillförsäkrad eller icke.

År 1906 företogs en omläggning af föreningarnas beskattning. Denna omläggning resulterade, hvad konsumtionsföreningarna beträffade, i stort sedt icke i annan ändring i bestående förhållanden, än att deras skattskyldighet upphöjdes till regel. Annorlunda kan ej blifva förhållandet, då föreskrift lämnas därom, att skattskyldighet åligger förening för gemensamt inköp i större partier och för försäljning i detalj af lifsförnödenheter eller andra hushållsartiklar, äfven om föreningens verksamhet icke sträcker sig utöfver medlemmarnas krets.

För öfrigt må nämnas, att från den hos förening beskattningsbara inkomsten får liksom vid aktiebolagen afdrag ske för 3 1/2 procent af medlemmarnas inbetalda kapitalinsatser.

Vid inkomstens uppskattning göres icke någon skillnad mellan vinst, som uppkommit genom affärer med medlemmarna, och den, som härflutit af andra affärer.

Den skattepliktiga inkomsten fastställes med ledning af boksluten för de år, hvilkas resultat skola läggas till grund för taxeringen.

Departementschefen.

Med utvecklingen af näringslifvet och produktionen, som ytterst bära hela den statsliga såväl som den kommunala skattebördan, har följden blifvit en i jämförelse med forna tiders objektsbeskattning, som hufvudsakligen hvilade å fast egendom, omfattande fördelning af skattebördan. Denna fördelning har själffallet tvingat skattelagstiftningen in på specialiseringens väg.

Hvarje särskild skatt utbildas för sig och konstrueras med ändamål att nå en eller annan närmare bestämd skattekälla. Om man följde en annan ordning, hvarigenom skatteområdena blefve mer eller mindre i hvarandra ingripande, skulle otvifvelaktigt resultatet blifva en rubbning och en ojämnhet i beskattningssystemet, som mera än mycket annat motverkade ett godt utfall af statens och kommunernas fiskaliska verksamhet. När man därför till pröfning upptager frågan om kooperativa föreningars beskattning i sammanhang med omläggningen af statens direkta beskattning af inkomst, blir man nödsakad att begränsa frågan till skattskyldigheten

för den inkomst, som enligt de för inkomstskatten, i allmänhet taget, gällande regler kan anses vara att beskatta hos föreningarna. Under sådana förhållanden behöfver jag ju icke angifva skäl, då jag icke godkänner den ofta nog uttalade meningen, att, om förenings rörelse med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet i enskild mans hand bort lämna vinst, föreningen själf måste anses skattepliktig för inkomst. En sådan konstruktion har, efter hvad det synes mig, icke någon plats i en inkomstskatteförfattning. Enligt en sådan författning lärer skyldighet att utgöra skatt icke kunna inträda, utan att den skattskyldige verkligen åtnjutit efter allmängiltiga grunder beskattningsbar inkomst.

Vid frågans bedömande måste alltså lämnas å sido betraktelser, som afse att ådagalägga, att föreningarnas verksamhet till sin art icke skiljer sig från hvilken enskild handelsverksamhet som helst. Detta förhållande kan ju visserligen äfven ur skattesynpunkt vinna beaktande. Men en på verksamhetens art grundad skattskyldighet — hvilken i viss mån alltid torde blifva beroende, utom på omsättningssummans och rörelsekapitalets storlek, äfven på det belopp, vederbörande näringsgifvare utgjort i inkomstskatt — hör påtagligen icke hemma annorstädes än i en näringsskattelag. Så vidt jag nu därom vågar yttra mig, torde en beskattning af nyss omförmälda slag böra ingå såsom ett led i ett revideradt kommunalt skattesystem, men skulle icke kunna göras gällande i nu förevarande skatteförslag, utan att å ena sidan förrycka den rationella anordningen af inkomstbeskattningen och å andra sidan ingripa på området för en blifvande näringsskattelagstiftning. Denna lagstiftning torde nämligen komma att omfatta näringsverksamhet i allmänhet eller åtminstone rörelse utan afseende å huruvida den idkas af enskild eller juridisk person.

Med hvad jag nu anfört vill jag icke hafva sagt, att icke med hänsyn till den kooperativa verksamhetens säregna förhållanden särskilda bestämmelser om kooperativa föreningar kunna erfordras i en författning om direkt skatt till staten, men dessa bestämmelser böra där allenast hafva till syftemål att närmare förtydliga eller angifva tillämpligheten af skatteförfattningens allmänna stadganden om taxering af inkomst.

När jag nu ingår i en undersökning häraf, förutskickar jag, att det vid undersökningen först och främst måste fasthållas, att, om man frånser handelsbolag och rederier, hvarom ofvan förmäles, juridisk person enligt föreliggande förslag liksom enligt gällande författningar är ett *självständigt* skattesubjekt.

Man måste alltså vid ordnandet af föreningarnas beskattning hålla

strängt isär den inkomst, som tillkommer medlemmarna, och den inkomst, föreningen åtnjuter. Föreningen såsom sådan är ett skattesubjekt, hvilket liksom en hvar annan juridisk person med självständig skattskyldighet har att utgöra skatt för inkomst å den rörelse, som af densamma bedrifves. I allmänhet kan man därvidlag icke fästa afseende å den ordning, hvari föreningen arbetat, eller å sättet, hvarigenom vinst å rörelsen uppkommer. Föreningens ekonomiska ställning måste bedömas rent objektivt. I den mån vinsten har föranledts af föreningens egen verksamhet, är vinsten alltså inkomst af natur att böra i föreningens hand beskattas. Lämnar man sålunda föreningens ställning till medlemmarna å sido, skulle måhända med den mening, jag nyss angaf, en sträng tolkning af ifrågavarande författningsförslag och i allt fall en konsekvent tillämpning af bestämmelserna för uppskattning af inkomst fordra, att den å kooperativ förenings rörelse uppkomna årsvinsten liksom årsvinsten hos aktiebolag och andra juridiska personer toges i dess helhet till beskattning. Därvid skulle någon skillnad icke kunna göras mellan vinst å den handel, som bedrifvits med medlemmar, och den handel, som idkats med andra kunder.

Trots det att sålunda någon formell grund för skattelindring i afseende å kooperativ förening strängt taget icke förefinnes, anser jag mig ändock icke böra lämna den bestående rättstillämpningens ståndpunkt i frågan. Man kan icke frånse de faktiska förhållanden, som i förevarande fall påkalla ett undantag, nämligen en kooperativ förenings konstruktion. I händelse af en sammanslutning, gjord i samma ändamål som föreningens men utan att erhålla juridisk persons rättsställning, skulle utan vidare delägarna i sammanslutningen fritagas från beskattning af de förmåner, de kunde erhålla genom sin kooperativa verksamhet. Att af den anledningen att sammanslutningen fått juridisk persons rättskapacitet beskatta dessa förmåner, skulle, synes mig, i viss mån göra våld på den naturliga grunden för inkomstens uppskattning och, för att beskattningen skulle göras effektiv, påkalla en inkomst*beräkning* af det slag, som ifrågasatts i förevarande norska kommittéförslag. Ty, såsom naturligt är, kunna föreningarna just på grund af deras kooperativa konstruktion, med fullständigt beaktande af kooperationens fordringar, förekomma uppkomsten af någon nämnvärd årsvinst, utan att enligt min mening någon befogad invändning däremot skulle kunna göras från inkomstskattesynpunkt. En detta oaktadt påförd inkomstskatt skulle mindre grunda sig därå, att nyssnämnda förmåner i och för sig vore beskattningsbara, än på det förhållandet, att sammanslutningen drefve näring i stort. Med denna

uppfattning af frågan återkommer man till näringsskattelagstiftningen, som efter hvad jag nyss nämnde, icke borde upptagas i detta sammanhang.

När jag sålunda finner mig böra i anslutning till gällande praxis föreslå en utväg, hvarigenom förening skulle fritagas från skatt för ifrågavarande förmåner, bestående i rabatter eller andra utdelningar, lämnade i förhållande till gjorda inköp, men jag å andra sidan icke kan eller får släppa ur sikte föreningens egenskap af självständigt skattesubjekt, synes det mig ur såväl formell som reell synpunkt riktigast, att såsom villkor för den skattelindring, hvarom nu är fråga, fordras, att föreningen lämnat utfästelse om rabatt eller annan utdelning före det köp, hvarå utdelningen grundas. Ett sådant villkor ändrade väl icke något nämnvärdt bestående praxis, enär i alla de fall, jag känner, förening redan i stadgarna fastställt grunderna för rabatteringarna, men därigenom undvikes i hvarje händelse en sådan anomali, som att, medan juridisk person i allmänhet är urståndsatt att genom åtgärder eller beslut efter utgången af det år, hvars inkomstresultat skall taxeras, i beskattningsafseende rubba nämnda resultat, förening skulle kunna under nya året genom då beslutade rabatteringar förändra sitt eget bokslut.

Den grund, hvarpå man kan bygga skattefrihet för rabatter till kunder, som äro medlemmar, bär emellertid icke en skattefrihet för vinst å föreningens rörelse, som uppkommit vid handel med andra än medlemmar. Denna vinst är självfallet alltid beskattningsbar efter de allmänna grunderna för inkomsttaxering. Och fråga är, huruvida icke föreningens rörelse, i mån som rörelsen går utom medlemmarnes krets, äfven förlorar grunden för skattefrihet för vinsten å den rent kooperativa rörelsen. Föreningen har nämligen då strängt taget förlorat karaktären af ett medlemmarnas kooperativa företag. Men oafsedt detta låter det sig svårligen beräkna, huru stor del af vinsten å föreningens hela rörelse, som uppkommit vid handeln med den ena eller andra gruppen kunder. Redan detta förhållande gör, att jag jämväl i fråga om beskattningen af inkomst hos förening, som drifver handel utom medlemmarnas krets, ansluter mig till gällande praxis.

Genom den af mig föreslagna ordning för beskattning af kooperativ förenings inkomst, en ordning, som uttryckligen finnes omnämnd i författningsförslaget, 11 §, skulle förening liksom en hvar annan juridisk person utan någon som helst inskränkning skatta för den del af årsvinsten, som afsatts till fonder eller på annat sätt behållits föreningen, samt vidare för den

del, som utdelats till föreningsmedlemmarna i förhållande till medlemmarnas i föreningen gjorda insatser.

Vid beräkning af årsvinsten får afdrag icke äga rum för rabatter, som gifvas kunderna utan att utfästelse därom på förhand gjorts. Är sådan utfästelse gjord och har föreningen icke handlat med andra än egna medlemmar, må afdrag äga rum för lämnade rabatter. Har föreningen handlat äfven med andra än egna medlemmar, får däremot dylikt afdrag, oafsedt om rabatt gifvits endast medlemmar eller andra föreningens kunder, icke ske.

Förslaget har, såsom af föregående redogörelse framgår, i anslutning till gällande inkomstskatteförordning förutsatt, att utdelning å gjorda insatser i ekonomiska föreningar icke beskattas hos den enskilde medlemmen. Kammarrättens erinran i detta afseende har föranledt därtill, att uttryckligt stadgande om saken införts i 8 § af förslaget.

Förmögenhetsskatt.

I det föregående har jag redogjort för grunderna för uppskattning af inkomst och öfvergår nu att angifva de grunder, som i föreliggande förslag finnas tillämpade för beskattning af förmögenhet.

Dessförinnan skall jag redogöra för de förslag och framställningar, som under senaste årtiondena gjorts i förevarande ämne.

1894 års kommitterade.

Förslag till skattläggning af förmögenhet i form af ökad beskattning af fonderad inkomst framlades af 1894 års kommitterade.

Kommitterade, som ansågo att skattskyldigheten till staten borde grundas på skatteförmågan, framhöllo, hurusom man för utrönande af denna hade att taga hänsyn icke blott till inkomstens storlek utan äfven till dess art. Den inkomst, som till större eller mindre del härflöte ur inkomsttagarens personliga arbete, medförde tydligen mindre skatteförmåga än den, som hämtades ur en redan samlad förmögenhet. Inkomsttagaren behöfde icke i senare fallet såsom i det förra eller åtminstone icke i samma omfattning, att med fästadt afseende å sjukdom, ålderdom eller andra orsaker till arbetsförmågans aftagande eller upphörande, afsätta någon del af inkomsten för framtida behof.

Af dessa och i öfrigt anförda skäl föreslogo kommitterade, att för inkomst af kapital bevillning skulle utgöras efter en med hälften ökad skattefot, hvilket emellertid af tekniska skäl uttrycktes så, att inkomst af kapital skulle i och för bevillningens påförande ökas med hälften, under det

att skattefoten för sådan inkomst blefve lika hög som för all annan inkomst.

Kammarrätten 1895.

I sitt öfver kommitterades förslag afgifna yttrande anförde kammarrätten, att då inkomstskatten rätteligen borde hänföras till hvarje enskilds verkliga inkomstbelopp och hans på denna inkomst anvisade behof, borde visserligen jämväl inkomstens art af fonderad erhålla det afseende, som betingades däraf, att den, som hade en dylik inkomst, icke behöfde göra de afsättningar för händelse af arbetsförmågans upphörande eller aftagande som andra inkomsttagare. Men denna synpunkt borde då hufvudsakligen och i främsta rummet ej föranleda annat, än att de, hvilkas inkomst icke vore af fonderad natur, vid taxeringen erhölle behöriga afdrag för försäkringspremier för sjukdom och för invaliditet. Den borde jämväl kunna medföra, att lindring i bevillningen medgåfves icke alls eller blott i lägre grad för fonderad inkomst.

För det allmänna rättsmedvetandet torde det ock förefalla långt mera billigt att höja skattefoten för större inkomstbelopp än att höja den för visst slag af inkomst. Lagstiftaren hade ock endast undantagsvis ansett, att olika arter af inkomst borde draga olika skattesatser.

Om nu skattelagstiftningen fäste särskildt afseende vid den fonderade inkomsten, borde den tydligen för att befordra jämlikhet och rättvisa beakta hvarje slags dylik inkomst och, om den fonderade inkomstens högre skatteförmåga låge i hvad kommitterade framhållit och ofvan anförts, torde äfven viss inkomst af arbete vara dit hänförlig, nämligen den, som erhölles af allmän eller enskild tjänst, där den enskilde vore tillförsäkrad understöd vid sjukdom och pension vid invaliditet. Men vidare vore uppenbart, att all inkomst af förmögenhet, icke blott och bart den, som härflöte ur hvad bevillningslagstiftningen benämnde kapital, det vill säga utlånta penningar och obligationer, borde hänföras till fonderad inkomst. Således borde dit räknas jämväl behållen inkomst af fast egendom och detta så mycket hellre som, efter hvad all erfarenhet visade, fast egendom under längre tidsperioder och samhällets fortgående kulturutveckling betydligt stege i värde, under det att värdet af penningekapital sjönke.

Kommitterades åsikt, att inkomstens af fastighet egenskap af fonderad skulle vara behörigen beaktad därigenom att, efter de af kommitterade föreslagna grunder för denna inkomstberäkning, inkomsten skulle komma att beräknas till högre belopp än den verkliga, kunde kammarrätten ej dela, enär detta torde i det hela vara mycket ovisst och i regel föga

sannolikt, så mycket mindre som, hvad särskildt jordbruksfastighet anginge, i den beräknade inkomsten däraf skulle ingå afkastningen ej blott af själfva fastigheten utan äfven af därå i kreatur och inventarier nedlagdt kapital samt af arbete.

Då kommitterades förslag således icke kunde anses innebära, att inkomst af fast egendom skulle blifva högre beskattad än annan, utan tvärtom antagligt vore, att i talrika fall denna inkomst skulle blifva taxerad lägre än till verkliga beloppet och då kommitterade ej heller föreslagit högre beskattning för all slags fonderad inkomst i öfrigt och än mindre att den progressiva skatteformen skulle införas för högre inkomstbelopp, kunde kommitterades förslag att pålägga inkomst, som härflöte ur obligationer och utlånta penningar, en och en half gång så stor bevillning som annan inkomst, icke betecknas annat än som mycket oegentligt. Obilligheten häraf skärptes ytterligare genom det föreslagna sättet för den högre skattesatsens tillämpande, då detta icke skulle ske genom en högre bevillningsprocent för kapitalinkomst, utan sålunda att det uppskattade verkliga inkomstbeloppet ökades med hälften. Häraf följde nämligen, att ej blott bevillning utan äfven tilläggsbevillning, där sådan förekomme, och de betydande kommunala skatterna skulle utgå i förhållande till den sålunda förhöjda inkomsten.

Om således i en kommun, där kommunalskatten utginge med fem gånger bevillningens belopp, en skattskyldig hade 2,000 kronor i ränta af utlånta penningar, skulle han i bevillning, tilläggsbevillning oafsedt, och kommunalskatt enligt kommitterades förslag få utgöra 9 procent af sin inkomst, under det att den, som t. ex. hade 50,000 kronors inkomst af bankirrörelse, finge allenast utgöra 6 procent.

Inkomstens natur af kapitalinkomst syntes enligt förslaget komma att utöfva inflytande ända därhän, att inkomstbelopp, som eljest skulle vara skattefritt, blefve underkastadt bevillning och således äfven kommunala utskylder, så att den, som hade 400 kronor i ränta å obligationer, skulle utgöra bevillning efter en till 600 kronor taxerad inkomst, under det att den, som hade 400 kronor i lön, undginge bevillning och därmed äfven kommunalskatt. Likaså blefve vid kapitalinkomst eljest medgifven lindring i bevillningen ej obetydligt förminskad.

Slutligen finge i detta ämne icke förbises, att inkomst af obligationer och utlånta penningar icke alltid kunde betraktas såsom fonderad eller i högre grad än annan säkert påräknelig inkomst. Sådant berodde natur-

ligtvis däraf, huru säkra hithörande penningplaceringar i de särskilda fallen kunde vara.

På grund af hvad sålunda anförts afstyrkte kammarrätten förslaget, att ränteinkomst skulle påföras högre bevillning och därmed följande högre kommunalskatt än annat slags inkomst.

Skulle emellertid förslaget om högre skattefot för ränteinkomst gillas, ansåge kammarrätten det oafvisligt dels att bestämma, att den högre skattefoten icke finge gälla i fråga om skattskyldig, hvars inkomst icke öfverstege t. ex. 3,000 kronor, dels ock att förhöjningen icke finge utöfva inflytande i fråga om kommunala utskylder i egentlig mening och än mindre beträffande vägskatten.

1895 års kommitté.

1895 års bevillningskommitté anförde i förevarande ämne, att kommittén väl icke hade något att erinra mot en högre beskattning af inkomst af kapital, men kunde dock icke tillstyrka 1894 års kommitterades förslag i oförändradt skick. Det vore nämligen, enligt kommitténs åsikt, icke billigt, att den förhöjda beskattningen tillämpades i de fall, då den skattskyldiges sammanlagda årsinkomster icke uppginge till visst minimibelopp. De små inkomsttagarna kunde ju icke anses äga någon afsevärdt ökad skatteförmåga därför, att någon del af deras inkomst härflöte af kapital. Gränsen, vid hvilken den förhöjda beskattningen skulle göras gällande, torde böra bestämmas så, att den icke sammanfölle med något steg i den degressiva skatteskalan, enär eljest olikheten i beskattning blefve allt för stor mellan dem, som komme öfver, och dem, som komme under samma gräns; och fann kommittén sig med afseende härå böra, under förutsättning att berörda skala skulle få visst angifvet utseende, tillstyrka den ändring i förslaget, att, därest den skattskyldiges å en eller flera orter uppskattade årsinkomster, däri inbegripna äfven hustruns, sammanlagda icke uppginge till 1,500 kronor, någon förhöjning af däri ingående kapitalinkomst icke finge äga rum.

Icke heller torde det, då det befunnits nödigt ordna denna beskattning så, att förhöjningen i skatten skulle inträda äfven i fråga om de kommunala utskylderna, vara rådligt att stadga en så ansenlig förhöjning som 50 procent. Kommittén för sin del ansåge sig icke kunna förorda mera än 20 procent, d. v. s. att uppskattade inkomsten af ifrågavarande slag höjdes med en femtedel.

Kommunalskattekommittén.

Kommunalskattekommittén har beträffande frågan om skärpt beskattning af fonderad inkomst inskränkt sig till att helt allmänt angifva sin ställning till frågan utan att därå grunda något förslag i ämnet.

Kommittén förklarade sig sålunda biträda den uppfattning, enligt hvilken den fonderade inkomsten måste anses äga större skattekraft än den icke fonderade, enär skatteförmågan, om ock väsentligt bestämd af beloppet af den skattskyldiges behållna inkomst och hans till denna inkomst hänvisade behof, dock onekligen rönte inflytande jämväl af inkomstens art. Men på samma gång anslöte sig kommittén till den uppfattning, enligt hvilken denna inkomstkällornas olika skattekraft icke kunde komma till ett fullt korrekt uttryck inom inkomstbeskattningens ram, enär det icke läte sig göra att exakt beräkna förhållandet mellan dessa källors olika värden och noggrant återgifva detta förhållande i lagstiftningen genom därefter afpassade skattesatser.

Kommittén fortsätter därefter:

»Tydligt framträder denna svårighet i alla de fall, där inkomsten utgör resultatet af en afkastning, vunnen genom förmögenhet och arbete i förening. Det var äfven förnämligast hänsynen därtill, som i Preussen föranledde förkastandet af ett i sammanhang med 1891 års skattereform utarbetadt förslag i syfte att genom modifierade skattesatser för icke fonderad eller endast delvis fonderad inkomst träffa den tillökning i skattekraft, som tillkommer den fonderade inkomsten, samt väckte till lif den icke långt därefter i lagstiftningsväg genomförda tanken att i stället söka genom en kompletterande förmögenhetsskatt ('Ergänzungssteuer') ernå detta mål.

I andra land har man för ändamålet valt andra vägar. I Norge t. ex., där enligt kungörelsen den 3 augusti 1897 för budgetåret 1897—1898 upptogs en progressiv (2 %—5 %) inkomstskatt samt en efter en skattefot af en tredjedel för tusen anlagd förmögenhetsskatt, betjänade man sig dessförinnan äfven för statsbeskattningens behof af den för upptagande af kommunal förmögenhetsskatt verkställda uppskattning af vederbörande skattskyldigs nettoförmögenhet för att träffa den fonderade inkomsten. Någon särskild taxering af den verkliga inkomsten af förmögenhet skedde icke, utan, sedan totalbeloppet af skattskyldigs inkomst utrönts, beräknades såsom inkomst af förmögenhet den del däraf, som motsvarade fem procent af nettoförmögenhetens uppskattade värde. Enär skattefoten enligt då gällande skattelagstiftning utgjorde för inkomst af förmögenhet 2 $^2/_3$ procent och för annan inkomst 2 procent, förfors, för att åvägabringa nämnda proportion, sålunda, att beloppet af den såsom fonderad ansedda inkomsten vid taxeringen ökades med en tredjedel och därefter sammanräknades med den öfriga inkomstens belopp. I Nederländerna, hvilket lands i början

af 1890-talet reformerade skattesystem omfattar dels en progressivt anlagd förmögenhetsskatt och dels en likaledes progressiv inkomstskatt, som dock ej är allmän, enär densamma ej träffar inkomst af jordbruksrörelse, har man sökt träffa den fonderade inkomsten genom en kombination af de båda skatteformerna. Så stor del af en persons uppskattade inkomst, som motsvarar 4 % å värdet af hans uppskattade nettoförmögenhet, anses nämligen träffad af förmögenhetsskatten och fritages af sådan anledning från vidare beskattning, men då förmögenhetsskatten är anlagd efter en högre skattefot än inkomstskatten, vinnes därigenom det åsyftade målet. Italiens inkomstskattelagstiftning söker vinna ifrågavarande syfte genom föreskrifter, enligt hvilka skattekapitalet — det belopp, hvarå skatten utgår — bestämmes olika för olika klasser af inkomst. Ständiga inkomster samt inkomst af kapitalfordringar beskattas sålunda efter hela sitt belopp. Öfriga inkomstslag fördelas i tre grupper, hvilka omfatta den första inkomster, till hvilka kapital och arbete samverkat, den andra inkomster, som blott härröra af arbete eller som hvarken härflyta ur arbete eller kapital (lifräntor, enskilda pensioner) och öfrig inkomst, som ej ingår i någon annan grupp, samt den tredje inkomst af allmän tjänst, vare sig densamma beskattas efter föregången taxering eller, såsom förhållandet är med fasta statslöner, genom afdrag vid lönens utbetalande. Skattekapitalet utgör för nämnda tre grupper respektive $^6/_8$, $^5/_8$ och $^4/_8$ af inkomstens verkliga belopp, hvarigenom ju skattefoten, hvilken för allt skattekapital är lika, faktiskt ställer sig olika för olika slag af inkomst. I Schweizerkantonen Baselstadt träffas i regel all inkomst af inkomstskatt och all förmögenhet af förmögenhetsskatt, hvilket föranleder därtill, att inkomst af förmögenhet två gånger beskattas. I öfriga kantoner, som hafva både förmögenhets- och inkomstskatt, träffas däremot inkomst af förmögenhet endast af förmögenhetsskatten, men är i flertalet kantoner sådan proportion mellan de båda skatteslagens storlek iakttagen, att i det hela den fonderade inkomsten betungas mera än den ofonderade.

I riktning af ett starkare beskattande af fonderad inkomst verka tydligtvis äfven de skattesystem, hvilka i likhet med de sydtyska staternas i hufvudsak äro byggda på afkastningsskatter (fastighetsskatt, näringsskatt, kapitalränteskatt) och gäller detsamma likaledes i viss mån om vår fastighetsbevillning.»

Efter en kortare redogörelse för de af 1894 och 1895 års bevillningskommittéer i ämnet afgifna förslag fortsätter kommittén:

»Kommittén har redan tillkännagifvit sig dela den uppfattning, enligt hvilken en allmän inkomstskatt, huru den än anlägges, icke *ensam* mäktar fylla uppgiften att träffa den tillökning i skattekraft, som egenskapen att vara fonderad tillför en inkomst, då ju en jämlik beskattning oafvisligen kräfver, att skatteförhöjningen afser alla slag af fonderad inkomst, och såsom fonderad lärer böra anses hvarje inkomst, hvilken i någon mån härrör jämväl af förmögenhet.

Problemets lösning synes kommittén helst böra sökas *antingen* genom en kombinering af förmögenhets- och inkomstskatt, därvid åt den förra gifves en blott och bart kompletterande karaktär, på sätt som i hufvudsak skett med den preussiska förmögenhetsskatten, *eller ock* genom en kraftigt utvecklad stämpelbeskattning, därvid särskildt beskattningen af arf träder i förgrunden.

Redan den förberedande skattejämkningskommittén betonade *arfsskattens* betydelse såsom komplement till den allmänna bevillningen, och denna dess betydelse blef än ytterligare uppmärksammad af skatteregleringskommittén, hvars i ämnet afgifna förslag bildat utgångspunkten för den följande lagstiftningen på förevarande område.

Efter att hafva framhållit de fördelar särskildt ur fiskalisk synpunkt, som en utvecklad arfsbeskattning syntes erbjuda, yttrade sistnämnda kommitté: 'Utom nyss nämnda fördelar äger arfsskatten ännu en egenskap, som är väl förtjänt af uppmärksamhet. Den bildar i själfva verket en viktig länk i hvarje skattesystem, där — af den ena eller andra anledningen — öfriga bestående skattelagar ej förmå träffa kapitalet så, att dess innehafvare bidraga till det allmänna i förhållande till sin verkliga inkomst. Då kommittén vid sin behandling af frågan om bevillning af fastighet och af inkomst funnit sig böra, i likhet med hvad i nu gällande bevillningsförordning är fallet, ställa samtliga skatteobjekt i jämlikhet med hvarandra med hänsyn till beskattningen af de ur olika källor flytande inkomsterna, så torde de anmärkningar, som kunna göras mot ett sådant förfaringssätt, till en väsentlig del mötas genom införandet i skattesystemet af en arfsskatt. Denna träffar kapitalet just i det ögonblick då det, efter att kanske under en längre föregående tid hafva i större eller mindre mån undandragit sig beskattning, *måste* träda i dagen för att till annan innehafvare öfverflyttas. Arfsskatten utgör således ett godt och befogadt komplement till en inkomstskatt sådan som den hos oss gällande.'

Skatteregleringskommittén inskränkte sig emellertid icke till att förorda genomförandet af en mera än dittills utvecklad arfsbeskattning, utan

föreslog äfven i öfrigt ett kraftigare anlitande af stämpelskatt, hvarigenom skulle träffas vissa delar af den allmänna rörelsen, som företrädesvis kunde anses utgöra medel för kapitalbildning eller förökning af kapital. Hufvudsyftet angafs äfven härvid uttryckligen vara, att det allt mera betydande rörliga kapitalet måste komma att bära den andel af de allmänna bördorna, som rättvisligen borde af detsamma utgöras.

Ännu tydligare framhäfves betydelsen för det direkta skattesystemet af en reformerad stämpellagstiftning i det anförande till statsrådsprotokollet, hvarmed den för 1891 års Riksdag framlagda finansplan motiverades. Om än icke, anfördes sålunda, alla de värdebelopp, som af stämpelskatten träffades, kunde betraktas såsom redan färdigbildadt kapital i den skattskyldiges hand, vore detta likväl otvifvelaktigt fallet, hvad beträffade flera af de viktigaste föremålen för skatten, och äfven då stämpelskatten sträckte sina verkningar utöfver det egentliga kapitalet och yttrade sig såsom en beskattning af industri och handel, verkade skatten såsom ett komplement till inkomstskatten, i det att den medförde en högre beskattning för sådan inkomst, som härflöte af kapital och arbete i förening, än för den, som endast härrörde af arbete.

I enahanda riktning uttalade sig vederbörande departementschef såväl i sitt anförande till statsrådsprotokollet den 13 januari 1892 som ock i den finansplan, hvilken vid urtima riksdagen samma år framlades i samband med förslagen till ny härordning och grundskatternas afskrifning, därvid tillika särskildt betonades, att intet syntes vara mera på sin plats, än att, då en förmögenhetsskatt såsom grundskatten uteslötes ur skattesystemet, en del af den därigenom uppkomna bristen fylldes genom stämpelskatt, hvilken borde kunna anordnas så, att den hufvudsakligen drabbade de förmögnare samhällsklasserna.

Dessa sympatier tillvunno sig äfven godkännande af 1892 års urtima Riksdag, hvilken i sitt reformprogram bland annat hänvisade till ett kraftigare anlitande och vidare utvecklande af vissa arter stämpelskatt såsom den väg, hvilken uti förevarande afseende syntes äga företräde framför andra för den rådande uppfattningen främmande utvägar; och var det som bekant på grundvalen af detta program, som gällande stämpelförordning vann sin utarbetning.

Att verkningarna af den reform, som genom sistnämnda förordning bragtes till stånd, på ett i det hela ganska tillfredsställande sätt motsvarat de anspråk, som ur ifrågavarande synpunkt vid reformens planläggande ställdes på densamma, torde kunna antagas för visst, och finnes för när-

varande icke heller någon anledning betvifla, att ju icke den framtida utvecklingen kommer att gestalta sig lika gynnsam. Vid sådant förhållande har kommittén icke heller ansett behof för närvarande föreligga att utöfver hvad därutinnan redan åtgjorts förorda vidtagande af jämväl andra anordningar för syftemålets vinnande. För den händelse sådant emellertid skulle framdeles af fiskaliska hänsyn påkallas, tillåter sig kommittén framhålla, att kommitténs förslag till reformerad bevillningsförordning så mycket mindre reser hinder härför, som vederbörande skattskyldigs inkomst *formellt* ansetts icke böra vid taxeringen betraktas såsom en enhet oberoende af de inkomstkällor, ur hvilka densamma härflyter, utan i hvarje särskildt fall hänförts till en af de fyra *hufvudarter* af inkomst, som i förslaget upptagas. Anses sålunda t. ex. inkomst af fast egendom eller inkomst af kapital böra underkastas en drygare beskattning, kan, eftersom beloppet af sådan inkomst enligt förslaget skall i taxeringslängden utföras i särskild kolumn, höjd skattefot för densamma vid debiteringen tillämpas, eller, om af tekniska hänsyn denna metod undvikes, det beskattningsbara inkomstbeloppet i stället ökas i motsvarande grad. Å andra sidan har kommittén genom att i och för den kommunala beskattningen bibehålla anordningen med åsättandet af taxeringsvärden i ett viktigt afseende underlättat införandet af en kompletterande förmögenhetsskatt, därest det skulle anses önskligt att i statens skattesystem inrymma en sådan.»

Riksdagens skrifvelse 1902.

Vidare tillåter jag mig erinra, hurusom 1902 års Riksdag i den skrifvelse, däri Riksdagen tillkännagaf sitt beslut i anledning af Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om inkomstskatt, själf anvisade en väg för lösningen af förevarande fråga.

Riksdagen anför sålunda, bland annat, att från den grundsatsen, att skatten borde bestämmas efter den verkliga skatteförmågan, afveke, enligt Riksdagens förmenande, Kungl. Maj:ts förslag därutinnan, att vid beskattningen ingen åtskillnad gjordes mellan å ena sidan inkomst af arbete samt å andra sidan inkomst af fast egendom och kapital. Man torde nämligen med ganska stor säkerhet kunna påstå, att skatteförmågan, särskildt i de lägre inkomstgraderna, i allmänhet vore större hos jordägaren och kapitalisten än hos den, hvilken för sin utkomst vore hänvisad allenast till sin inkomst af arbete. Detta borde vid utarbetandet af nytt förslag uppmärksammas. En rättelse i anmärkta förhållandet kunde vinnas därigenom, att skatteplikten bestämdes att inträda tidigare för inkomst af fast egendom och kapital än för inkomst af arbete. När Riksdagen ifrågasatte

vidtagandet af en dylik anordning, hade Riksdagen icke förbisett, att svårigheter torde möta att i de fall, då skattskyldig åtnjöte inkomst, utom af arbete, jämväl af fast egendom eller kapital, bestämma om och i hvad mån detta förhållande skulle inverka å inkomsttagarens skattskyldighet. Att helt och hållet utesluta dylika blandade inkomster från den skattelindring, som med förberörda anordning afsetts för inkomst af arbete, skulle blifva teoretiskt sedt inkonsekvent och i praktiken orättvist. Konsekvens och rättvisa fordrade nämligen otvifvelaktigt, att hänsyn jämväl i nämnda fall toges till den i förhållande till inkomst af fastighet och kapital lägre skatteförmågan hos inkomst af arbete. Hvilka anordningar, som vore behöfliga för sistberörda frågas lösande, erfordrades det icke då att anvisa, då beskaffenheten af dessa anordningar blefve beroende på den väg, som slutligen valdes för lösandet af frågan i dess helhet.

1904 års kommitterade.

Enligt det förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer, som år 1904 afgafs af tillkallade sakkunniga, skulle förmögenhetsskatt erläggas af svenska medborgare, som vore i riket mantalsskrifna, samt af vissa föreningar, samfund och stiftelser för all deras behållna förmögenhet äfvensom af svenska medborgare, som icke vore i riket mantalsskrifna, samt af utlänningar och utländska bolag för här i riket nedlagd förmögenhet, med 50 öre för hvarje fullt tusental kronor af den taxerade förmögenheten. Förmögenhet, som icke uppginge till 3,000 kronor, skulle dock från beskattning undantagas, likaså enskild skattskyldigs förmögenhet, understigande 10,000 kronor, såvida den skattskyldige vore fri från utgörande af bevillning och inkomstskatt. Enskild skattskyldig, som vore i riket mantalsskrifven, skulle städse få åtnjuta afdrag vid förmögenhetstaxeringen af 2,000 kronor såsom skattefria.

Såsom förmögenhet skulle taxeras skattskyldigs tillgångar, i den mån de öfverstege hans skulder.

Såsom skattepliktiga tillgångar skulle upptagas fast och lös egendom, penningar, aktier, lotter, andelar i bolag och rederier, som ej vore aktiebolag, obligationer och andra värdepapper, fordringar, äfvensom lifförsäkring samt blandad lif- och kapitalförsäkring, så framt försäkringen hade återköpsvärde, rätt till skogsafverkning å annans mark, patent- och förlagsrättigheter samt rätt till ränta, afkomst eller annan förmån, som upplåtits för viss längre tid, m. fl. rättigheter. Däremot skulle icke såsom tillgångar beräknas personlig lösegendom, konstverk, bok-, konst- och där-

med jämförliga samlingar, så framt ej ägaren med dem drefve handel eller mot afgift hölle dem för allmänheten tillgängliga, för den berättigades lifstid utgående förmåner, såvidt deras sammanlagda årsvärde understege 1,000 kronor, samt pension eller annan förmån, som åtnjötes på grund af ett förutvarande tjänsteförhållande.

Tillgångarna skulle upptagas till sitt saluvärde. För fastställandet i vissa särskilda fall af detta värde meddelades åtskilliga närmare föreskrifter.

Kammarrätten 1905.

I sitt öfver förslaget afgifna yttrande erinrar kammarrätten, att det vid skattefrågornas behandling i vårt land under de senare årtiondena upprepade gånger framhållits, att inkomst af fast eller löst kapital, s. k. fonderad inkomst, borde anses hafva större skattekraft än annan inkomst eller inkomst af arbete och att lämpligaste sättet att träffa denna större skattekraft vore införandet af en förmögenhetsskatt.

Väl vore det sant, att inkomst af fast eller löst kapital till sin säkerhet vore beroende af det sätt, hvarpå kapitalet vore placeradt, och till sin storlek af allmänna konjunkturer, likasom att, där skattskyldig vore uteslutande hänvisad att lefva på inkomsten af ett mindre kapital, hans skattekraft mången gång icke vore större än dens, som hade motsvarande inkomst af fast anställning, af rörelse eller yrke eller eljest, men i regel torde riktigheten af principen om fonderad inkomsts större skatteförmåga icke kunna jäfvas.

I sitt den 30 december 1902 afgifna underdåniga utlåtande öfver kommunalskattekommitténs förslag hade kammarrätten också framhållit önskvärdheten däraf, att vid en definitiv skattereform frågan om skärpt beskattning af fonderad inkomst kunde vinna sin lösning samt uttalat, att härvid systemet af en kompletterande förmögenhetsskatt skulle verka mest utjämnande och sålunda befinnas i högre grad än öfriga ifrågasatta utvägar ägnadt att främja en rättvis skattefördelning.

Huruvida redan för det dåvarande, då fråga icke vore om någon mera definitiv skattereform och då den allmänna bevillningen lämnades oförändrad, en förmögenhetsskatt borde hos oss införas, torde böra göras beroende af frågan om statens skattebehof kräfde en dylik skatt; och ansåge sig kammarrätten böra slutligen allenast anföra, att den föreslagna förmögenhetsskatten syntes vara skäligen moderat anlagd.

Utöfver hvad den nu lämnade utredningen upplyser om utländsk lag-

stiftning å förmögenhetsskattens område skall jag med några ord beröra skattesatserna för förmögenhetsskatten i Danmark och Preussen.

I *Danmark* infördes skatt å förmögenhet genom lagen den 15 maj 1903 om inkomst- och förmögenhetsskatt till staten.

Skattesatsen, som ursprungligen bestämdes till 0,06 procent af förmögenhetens beskattningsbara belopp, har under år 1909 blifvit höjd och utgår numera med 0,06 procent af förmögenhet, som understiger 15,000 kronor, med 0,08 procent af förmögenhet, som uppgår till 15,000 men icke till 30,000 kronor, samt med 0,10 procent af förmögenhet på 30,000 kronor eller därutöfver.

Uppgår förmögenheten icke till 3,000 kronor, är densamma befriad från skatt, därest ägaren jämväl är befriad från inkomstskatt.

Genom lagen den 14 juli 1893 infördes i *Preussen* skatt å förmögenhet såsom en komplementär skatt till inkomstskatten.

Skattesatsen bestämdes att utgå med visst belopp för en hvar af de grupper, hvari förmögenheten uppdelades, och utgjorde 50 pfennige för hvarje tusental kronor af det lägsta beloppet i hvarje förmögenhetsgrupp. Sedermera har skatten höjts år 1895 med 5,2 procent och år 1909 med 25 procent. Skattesatsen för det lägsta beloppet inom hvarje grupp utgör sålunda för närvarande 0,06575 procent af förmögenhetens beskattningsbara belopp.

Uppgår förmögenheten icke till mera än 6,000 mark, är den fri från skatt. Detsamma gäller med afseende å förmögenhet, som icke uppgår till högre belopp än 20,000 mark, därest den skattepliktiges enligt lagen om inkomstskatt beskattningsbara inkomst icke öfverstiger 900 mark eller, i fråga om faderlösa minderåriga barn, personer, som äro oförmögna att försörja sig med sitt arbete, samt kvinnliga personer, som hafva att underhålla minderåriga barn, den skattskyldiges inkomst icke öfverstiger 1,200 mark.

Viss lindring i skatten kan medgifvas, om förmögenheten icke uppgår till mera än 52,000 mark.

Departementschefen. Den nu lämnade utredningen, hvad Sverige angår, visar, att det länge stått klart för lagstiftarna och de i ämnet eljest intresserade, att vid den direkta beskattningen nödig hänsyn till den verkliga skatteförmågan icke tages, utan att skatt å förmögenhet jämväl ingår såsom ett led i samma beskattning. De skäl, hvarpå denna mening grundas, torde jag icke behöfva angifva, enär desamma redan i det föregående framhållits. Däremot

lämnar icke utredningen, synes det mig, någon fullt tillfredsställande anvisning på den ordning, som vid beskattningen lämpligen bör följas för att tillvarataga den ökade skatteförmåga, besittningen af en förmögenhet skänker den skattskyldige.

Mätaren af nämnda skatteförmåga synes vara än kapitalet och än afkastningen. Om jag undantager länder med rena kapitalränteskatter, har förmögenhetsskatten i allmänhet ordnats såsom en självständig skatt för sig, utgående efter kapitalets storlek. En sådan skatt, som i regel är proportionell, bottnar i det förhållandet, att förmögenhet, äfven utan afkastning, medför ökad skatteförmåga, något som enligt min mening alltid äger sin riktighet, så länge under förmögenhetsskatten icke drages förmögenhet till högre värde än saluvärde eller, såsom i fråga om fast egendom, ett närliggande värde.

Skatt å förmögenhetens afkastning åter, anordnad vare sig såsom en särskild kapitalränteskatt eller ock förhöjande inkomstskatteprocenten för den totala inkomsten i mån som i inkomsten ingår inkomst af förmögenhet, kan ju alltid göras till föremål för den anmärkningen, att den lämnar å sido den förmögenhet, som icke gifver afkastning. Dessutom skulle en skatt, äfven hvad anginge den fonderade inkomsten, blifva missvisande, i ty att till fonderad inkomst äfven måste räknas viss del af inkomsten af fast egendom, nämligen den inkomst, som härflyter icke af rörelsen utan af det fasta kapitalet. En uppdelning af inkomst utaf fast egendom i dessa skilda slag låter sig näppeligen göra med någon större säkerhet och skulle i allt fall icke kunna ske med den i författningsförslaget följda ordning för taxering af inkomst af fast egendom.

Om jag af nu nämnda och vissa andra skäl icke anser mig kunna förorda någon af de utaf mig angifna metoder, såsom desamma hittills utformats, ansluter jag mig dock i princip till sistnämnda metod, enär densamma syftar till en ordning, hvarigenom största möjliga enhet i den direkta beskattningen vunnes.

Först därigenom att alla de faktorer, som tillsammans kunna anses ligga till grund för skatteförmågan, samtidigt vid skattens bestämmande få göra sig gällande, kan man sägas hafva på ett rationellt sätt utnyttjat skatteförmågan. Med en självständig förmögenhetsskatt låter sig detta uppenbarligen icke göra. Följden af en sådan skatteordning blefve ju blott, att skatteförmågan utmättes efter två skilda skatteskalor, nämligen inkomstskattens och förmögenhetsskattens.

Afsikten att anordna en enhetlig direkt skatt, grundad å den af in-

komst och förmögenhet beroende skatteförmågan, och insikten därom att en tyngre beskattning af den del af inkomsten, som kunde betraktas såsom fonderad, under alla förhållanden måste blifva icke så litet ofullständig, har ledt till en anordning, som utgör en kombination af ren förmögenhetsskatt och skatt å fonderad inkomst. Man har sökt och trott sig kunna reducera förmögenheten till tal, som omedelbarligen kunde jämföras och sammanställas med den beskattningsbara inkomsten.

När jag nu går att närmare redogöra för grunderna för denna anordning, må genast förutskickas, att förmögenhetsskatten därigenom blir i likhet med inkomstskatten progressiv. Häremot synes mig ingen berättigad invändning kunna göras, om blott inkomstskattens och förmögenhetsskattens sammanlagda progression stannar vid ett maximum, som icke ur nationalekonomiska och andra synpunkter, som böra tagas i betraktande vid skattens bestämmande, kan anses för högt.

Visserligen skulle man kunna säga, att, om skatten å inkomst i allmänhet göres progressiv och inkomstens skatteförmåga därigenom redan spelat sin roll vid skattläggningen, förmögenhetsskatten, äfven anordnad proportionellt, skulle innebära en förstärkning af denna progression och sålunda ytterligare framhålla äfven den skillnad i skatteförmåga mellan de skattskyldigas olika grupper, som är beroende af förmögenhetens afkastning. Därigenom hade man emellertid i grund och botten icke lämnat rum för en progression, som självständigt för sig skulle kunna göras gällande vid förmögenheter af olika storlek sins emellan. Och då skatteförmågan otvifvelaktigt växer med förmögenhetens tillväxt, självständigt för sig betraktad, har jag ansett det vara principiellt riktigt, att förmögenhetsskatten anordnas efter en progressiv metod.

Den ordning, som i sådant afseende i föreliggande förslag kommit till användning, skulle jag kunna karaktärisera sålunda, att densamma, i anslutning till inkomstskatten, principiellt bygges på förmögenhetens afkastning. Det är emellertid icke afkastningens storlek i ock för sig, som blir afgörande för bedömandet af den på *förmögenhet* grundade skatteförmågan. En förmögenhet af kanske tvifvelaktigt värde kan esomoftast för ett eller annat år lämna stor afkastning. Och hvad beträffar förmögenhet af bästa säkerhet, torde väl i regel afkastningen procentiskt taget vara sämre än vid mindre väl placerad förmögenhet. Dessa nu angifna förhållanden leda till fastställandet af en fix afkastningsprocent. Häremot är ju så mycket mindre att invända som afkastningen i allt fall skulle räknas å för alla förmögenheter fullt likvärdiga eller i allt fall nära

jämförliga värden. Och för öfrigt innebär en dylik afkastningsberäkning intet annat än en för ändamålet gjord omskrifning af en ren förmögenhetsskatt, ett förhållande, som också möjliggör beskattning äfven af förmögenhet, som icke lämnar afkastning. Då förmögenhet, såsom i förslaget, anses lämna fem procent i afkastning, innebär en sådan anordning, om man stannade vid detta led i anordningen, detsamma som t. ex. en förmögenhetsskatteanordning enligt 1904 års förslag. Utgår nämligen, på sätt år 1904 föreslogs, förmögenhetsskatten med 50 öre för hvarje 1,000 kronor af förmögenheten, motsvarar ju detta icke annat än en procent af den till 5 procent beräknade afkastningen å förmögenheten eller i detta fall 50 öre för 50 kronors inkomst af 1,000 kronors förmögenhet. Då emellertid förslaget icke afser att anordna en självständig förmögenhetsskatt, har afkastningsberäkningen tillkommit för att möjliggöra den åsyftade kombinationen med inkomstskatten. Detta vinnes genom att till den verkliga inkomsten lägga den del af den beräknade afkastningen af förmögenheten, som med hänsyn till förmögenhetens särskilda skattekraft kan anses för ändamålet lämplig.

En sådan anordning tillförsäkrar de två förnämsta faktorerna för skatteförmågans bedömande, nämligen inkomst och förmögenhet, både hvar för sig och gemensamt, det inflytande, som bör dem tillkomma vid skattens fastställande. I sakens natur torde ligga, att inkomsten, såsom den vidare af de två faktorerna, alltid måste blifva den mest vägande. Förmögenhet är i allmänhet att anse såsom en förstärkning af inkomstens skatteförmåga. Det förhållande mellan inkomst och förmögenhet, som alltså bör i förevarande afseende fastställas, grundar sig praktiskt taget uppenbarligen på meningen om den fonderade inkomstens större bärkraft i förhållande till den ofonderade.

Att efter några bevisligen riktiga grunder fastställa detta förhållande torde vara ogörligt. Föreliggande förslag har byggt på förutsättningen, att fonderad inkomst kan vid tillämpning af föreslagna skatteskalor för inkomstskatten bära en skattebörda, som med en tredjedel öfverskjuter skatten å inkomst af arbete. När maximum i progressionsskalan för hela det till skatt taxerade beloppet bestämts till 5 procent, medför den beräkning af skatteförmågan, som jag nu angaf, att maximum för skatten i verkligheten går upp till 6 $^2/_3$ procent, en procentsats, som absolut taget torde vara väl så hög som de flesta på modern grund byggda författningar för direkt beskattning till staten. Härtill kommer emellertid, att genom skattens anordning förhöjningen i verkligheten öfver-

stiger den stadgade tredjedelen. Till en början må sålunda, på sätt förut antyddes, framhållas, att afkastningen ofta nog och, i fråga om de större förmögenheterna, i regel icke torde uppgå till 5 procent. I mån som den verkliga afkastningsprocenten understiger den beräknade, har det nominella förhållandet mellan fonderade inkomster och öfriga inkomster rubbats med resultat, att det förra slaget inkomster ytterligare belastats. Men oafsedt detta höjes skatteprocenten automatiskt genom inkomstens ackumulering, intilldess skatteprocentens effektiva maximum eller 6 $^2/_3$ procent nåtts. Tager man t. ex. en inkomst af 30,000 kronor, utgår skatten enligt föreslagen skala med 1,105 kronor. Detta gäller dock faktiskt allenast vid rena inkomster af arbete. Under förutsättning att af inkomsten hälften eller 15,000 kronor härflyta af förmögenhet samt att denna förmögenhet värderas till 300,000 kronor, motsvarande en efter 5 procent kapitaliserad ränta af 15,000 kronor, skulle ju den verkliga inkomsten, 30,000 kronor, förhöjas med en tredjedel af den beräknade förmögenhetsafkastningen eller med 5,000 kronor. Skatten för 30,000 kronor, som utgjorde 1,105 kronor, motsvarar ungefärligen 3,68 procent å inkomstbeloppet. Utginge nu 3,68 procent å hela den ackumulerade inkomsten, 35,000 kronor, skulle alltså skatten bestämmas till 1,288 kronor. Men enligt förslaget kommer skatten att utgå efter en högre procentsats. Procentsatsen uträknas nämligen efter det ackumulerade beloppet 35,000 kronor, såsom om detta vore den verkliga inkomsten. Skatten för 35,000 kronor enligt progressionsskalan är emellertid 1,355 kronor. Skatteprocenten uppgår alltså till något öfver 3,87 procent. Icke nog sålunda med att det verkliga inkomstbeloppet, därå skatten beräknats, ökats med 5,000 kronor, äfven skatteprocenten har höjts med ungefär 0,2 eller från 3,68 till 3,87. Med en sådan anordning följer därför, att, medan högsta nominella skatteprocenten 5 når inkomst af arbete vid belopp af omkring 104,500 kronor, är inkomst af förmögenhet underkastad denna skatteprocent redan vid ungefärligen 77,000 kronor. Inkomst af förmögenhet, utan förening med annan inkomst, når det *effektiva* maximum för skatten eller 6 $^2/_3$ procent vid belopp om 104,500 kronor.

För att ytterligare belysa förevarande ämne skall jag här återgifva, hvad kammarrätten därutinnan anfört. Kammarrätten yttrar följande.

»Angående den nya princip inom vår skattelagstiftning, som en förmögenhetsbeskattning skulle innebära, har kammarrätten vid föregående tillfällen och senast i utlåtande öfver det år 1904 inom finansdepartementet utarbetade förslaget till förordning om skatt af inkomst och förmögen-

het yttrat sig; och anförde kammarrätten härom i berörda utlåtande, bland annat, följande:

»Det har vid skattefrågornas behandling i vårt land under de senare årtiondena upprepade gånger framhållits, att inkomst af fast eller löst kapital, s. k. fonderad inkomst, borde anses hafva större skattekraft än annan inkomst eller inkomst af arbete och att lämpligaste sättet att träffa denna större skattekraft vore införandet af en förmögenhetsskatt.

»Väl är det sannt, att inkomst af fast eller löst kapital till sin säkerket är beroende af det sätt, hvarpå kapitalet är placeradt, och till sin storlek af allmänna konjunkturer, likasom att, där skattskyldig är uteslutande hänvisad att lefva på inkomsten af ett mindre kapital, hans skattekraft mången gång icke är större än dens, som har motsvarande inkomst af fast anställning, af rörelse eller yrke eller eljes, men i regel torde riktigheten af principen om fonderad inkomsts större skatteförmåga icke kunna jäfvas.

»I sitt den 30 december 1902 afgifna underdåniga utlåtande öfver kommunalskattekommitténs förslag framhöll också kammarrätten önskligheten däraf, att vid en definitiv skattereform frågan om skärpt beskattning af fonderad inkomst kunde vinna sin lösning, samt uttalade, att härvid systemet af en kompletterande förmögenhetsskatt skulle verka mest utjämnande och sålunda befinnas i högre grad än öfriga ifrågasatta utvägar ägnadt att främja en rättvis skattefördelning.

»Huruvida redan nu, då fråga icke är om en mera definitiv skattereform och då den allmänna bevillningen lämnas oförändrad, en förmögenhetsskatt bör hos oss införas, torde böra göras beroende af frågan om statens skattebehof kräfver en dylik skatt; och kammarrätten anser sig här böra slutligen allenast anföra, att den nu föreslagna förmögenhetsskatten synes vara skäligen moderat anlagd.»

I anslutning till den uppfattning, som sålunda år 1904 af kammarrätten uttalats, och då i det nu föreliggande förslaget införandet af förmögenhetsbeskattning är förbundet med en högst väsentlig inskränkning af den allmänna bevillningens betydelse för statens skatteväsende, har kammarrätten icke heller nu från principiell synpunkt något att invända mot att en beskattning af förmögenhet kommer till stånd.

Genom den föreslagna kombinationen af inkomstskatten och förmögenhetsskatten skulle den senares belopp i hvarje särskildt fall blifva beroende ej allenast af förmögenhetens utan äfven af den taxerade årsinkomstens storlek. Till inkomstens belopp skall nämligen enligt förslaget läggas en tredjedel af förmögenhetens till fem procent beräknade afkast-

ning eller således en sextiondedel af den uppskattade förmögenheten. På det »taxerade belopp», som genom denna summering erhålles, tillämpas härefter den i 18 § af förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt innefattade progressionsskalan, enligt hvilken inkomst- och förmögenhetsskatten kan utgå med högst fem procent af det taxerade beloppet. Förmögenhetsskattens maximum blifver enligt detta beräkningssätt $^{5}/_{6000}$ eller 0,0833 procent af förmögenhetens uppskattade belopp, men detta maximum uppnås först då det taxerade beloppet — vare sig detta är beroende på såväl inkomst- som förmögenhetstaxering eller endast på förmögenhetstaxering — uppgår till 104,500 kronor. Om exempelvis af ett taxeradt belopp af 125,000 kronor 123,000 kronor motsvara uppskattad inkomst och 2,000 kronor äro beroende på förmögenhetstaxering, kommer förmögenheten, hvilken i detta fall uppgått till 120,000 kronor, att beskattas med 0,0833 procent af sitt kapitalbelopp eller 100 kronor. Men en lika stor förmögenhet, hvilken äges af en person med 10,000 kronors inkomst, blifver väsentligt lindrigare beskattad. Då den, som äger nämnda inkomst och hvars taxerade belopp till följd af en förmögenhetstaxering å 120,000 kronor höjes med 2,000 kronor öfver inkomstens belopp och sålunda stiger till 12,000 kronor, har att erlägga i inkomst- och förmögenhetsskatt 335 kronor, blifver i detta fall förmögenhetsskatten enligt ofvan angifna beräkningsgrund 55 kronor 83 öre eller 0,046 procent af förmögenhetens kapitalbelopp. Och om ägaren af nyssnämnda förmögenhet icke haft någon som helst beskattningsbar inkomst och hans taxerade belopp följaktligen uppgår till endast 2,000 kronor, kommer inkomstskatten att uppgå till 24 kronor eller 0,02 procent af förmögenheten.

Någon oskäligt hög beskattning af förmögenheten synes den nu uppgjorda skatteskalan icke i och för sig innebära; och då förmögenhetsbeskattningens ofvan antydda beroende af ägarens inkomstförhållanden kan antagas i flertalet fall medföra en väl funnen anpassning af förmögenhetsskattens belopp efter skatteförmågan, anser sig kammarrätten böra lämna de föreslagna grunderna för förmögenhetsskattens utgående utan erinran.

På sätt kammarrätten i sitt yttrande öfver 1904 års förslag erinrade, beskattas redan nu förmögenhet — utom genom fastighetsbevillning i vissa fall — i ganska afsevärd mån genom stämpelafgift å bouppteckningar. Om den, som enligt de föreslagna bestämmelserna skall för ett visst år taxeras till förmögenhetsskatt, under samma år aflider, skulle hans förmögenhet således drabbas af två omedelbart efter hvarandra utgående skatter till staten. Det synes med afseende härå kunna ifrågasättas, huruvida

icke afkortning borde medgifvas af förmögenhetsskatt, som påförts här i riket mantalsskrifven skattskyldig det år, under hvilket han aflidit, eller annan motsvarande lindring beredas hans stärbhusdelägare, hvilka ju äro de, som få vidkännas hithörande skattebördor.»

I anledning af hvad kammarrätten senast anmärkt, tillåter jag mig framhålla, att de två olika slag af skatter, som enligt kammarrättens mening skulle kunna tänkas gå i likvid mot hvarandra, dock till sin natur äro så pass skiljaktiga, att en dylik åtgärd icke kan anses betingad af andra skäl än ömmande omständigheter. Och då enligt 24 § i förslaget stärbhus under sådana omständigheter skulle kunna erhålla befrielse från stärbhuset eller den aflidne påförd inkomst- och förmögenhetsskatt, därest behållningen i boet ej öfverstiger 10,000 kronor, synes mig någon ytterligare lättnad beskattningen i ena eller andra afseendet icke skäligen böra äga rum.

Skattepliktig egendom. (13 §.)

Sedan jag nu redogjort för förmögenhetsskattens anordning, öfvergår jag att nämna några ord om hvad som skall räknas till skattepliktig förmögenhet.

Själffallet skall till sådan förmögenhet räknas nettobehållningen i skattskyldigs bo, det vill säga tillgångarna i den mån de öfverstiga skulderna.

De tillgångar, som skola räknas till beskattningsbar förmögenhet, torde i stort sedt vara likartade med dem, hvilka i allmänhet göras till föremål för förmögenhetsbeskattning. I anledning häraf skall jag blott angifva vissa synpunkter, som i sin mån varit vägledande vid upprättandet af den i 13 § lämnade förteckningen å de tillgångar, som skola taxeras.

För att tillgångar skola räknas till beskattningsbar förmögenhet behöfva de af skäl, som jag redan anfört, icke vara af natur att lämna afkastning. Tillgångarna skola dock hafva saluvärde, så att den skattskyldige, om han så vill, kan realisera tillgångarna i reda penningar och sålunda förskaffa sig afkastning. Är emellertid förmögenheten så disponerad, att afkastningen tillkommer en annan, utgör denne sistnämnde med viss begränsning förmögenhetsskatt för värdet af nämnda förmåner, om han icke enligt 15 § b) är skattepliktig för hela förmögenhetsobjektet. I hvarje fall är ägaren, som icke är i stånd att draga afkomst af sin egendom, fri från skatt för sålunda disponerad förmögenhet.

Å andra sidan räknas i allmänhet såsom förmögenhetstillgång kapitalvärdet af årligt återkommande ränta och annan dylik förmån. Rent praktiskt taget torde t. ex. en lifränta kunna anses bereda den skattskyldige ungefärligen samma tryggade ställning som fonderad inkomst i jämförelse

med inkomst af arbete. Härtill kommer att bakom lifräntan i allt fall ligger kapital.

De undantag från nu angifven skattskyldighet, som medgifvits, äro gjorda med hänsyn till förutsatta mera ömmande förhållanden eller föranledda däraf, att förmånen ytterst grundar sig å den skattskyldiges eget arbete, om ock under förfluten tid. Jag syftar härmed på pension och dylik förmån.

Hvad i öfrigt kan vara att anmärka i förevarande ämne torde framgå af följande kammarrättens yttrande.

»I 1904 års oftanämnda förslag hade, likasom i det nu föreliggande förslaget, bland tillgångar, som skulle medräknas vid taxering af skattskyldigs förmögenhet, upptagits lifförsäkring samt blandad lif- och kapitalförsäkring, såframt försäkringen besutte återköpsvärde. Emot denna bestämmelse anmärkte kammarrätten i sitt utlåtande öfver förstnämnda förslag, bland annat, att det såväl för de skattskyldige som för vederbörande försäkringsanstalter måste vålla ej obetydliga besvär och kostnader att årligen utreda och angifva försäkringarnas växlande återköpsvärden samt att en lif- eller kapitalförsäkring så tillvida utgjorde en ganska osäker tillgång, som den genom sedermera inträffad försummelse att i behörig tid erlägga premier kunde blifva helt och hållet värdelös; och afstyrkte kammarrätten på grund häraf förslaget i denna del.

Hvad sålunda anförts vidhåller kammarrätten fortfarande. Särskildt synes den sista af anmärkningarna vara af sådan principiell vikt, att förmögenhetsbeskattning af försäkringar, för hvilka premierna ännu ej tillfullo inbetalts, under inga förhållanden bör ifrågakomma.

Att en försäkring å jämförelsevis lågt belopp icke är något lämpligt skatteobjekt, har beaktats i förslaget, som från förmögenhetsbeskattning undantagit försäkringar, hvilkas återköpsvärde vid nästföregående års utgång icke uppgått till 6,000 kronor. Kammarrätten, som anser detta belopp vara för lågt satt, hemställer, att därest förmögenhetsbeskattning af försäkringar anses böra ifrågakomma, undantag göres — utom i afseende å försäkringar, hvilkas premier icke äro tillfullo betalda — äfven för det fall, då sammanlagda värdet af någons försäkringar icke uppgår till 10,000 kronor.

Lifräntor skulle enligt förslaget vara undantagna från förmögenhetsbeskattning allenast om deras årliga belopp understiga 300 kronor, under det att enligt 1904 års förslag lifräntor under 1,000 kronor skulle vara fria från förmögenhetsbeskattning.

Kammarrätten anser det emellertid kunna med fog ifrågasättas, huruvida öfverhufvud taget någon förmögenhetsbeskattning af lifräntor bör

ifrågakomma. Då lifräntans årsbelopp, hvilket i sin helhet beskattas såsom inkomst, endast delvis utgör ränta å det kapital, hvarmed rättigheten till lifräntan förvärfvats, men till en annan del måste anses såsom afbetalning å själfva kapitalet, blifver nämligen detta genom inkomstbeskattningen ej oväsentligt hårdare beskattadt än annat kapital, och en ytterligare beskattning af detsamma synes därför näppeligen kunna anses vara med billigheten öfverensstämmande. Lifränteanstalternas likasom ock försäkringsbolagens verksamhet synes dessutom, såsom i hög grad allmännyttig, böra af staten befrämjas och sådana åtgärder undvikas, som kunna befaras på ett hämmande sätt inverka på densamma.

Äfven kapitalvärdet af pension, hvilken icke grundar sig på ett förutvarande tjänsteförhållande, synes likasom värdet å pension, som härrör af tjänsteförhållande, böra undantagas från förmögenhetsbeskattning och detsamma synes böra gälla i fråga om kapitalvärdet af undantagsförmåner. Dessa båda slag af förmåner åtnjutas vanligen af personer i jämförelsevis blygsamma ekonomiska villkor, och beträffande undantagsförmånerna gäller för öfrigt i de allra flesta fall hvad här ofvan framhållits beträffande genom köp förvärfvade lifräntor, att de delvis hafva karaktär af kapitalafbetalning å skuld.»

Hvad kammarrätten anfört mot taxering såsom förmögenhet af återköpsvärde af lifförsäkring samt blandad lif- och kapitalförsäkring synes mig äga fog. Och är jag så mycket mera benägen att i detta fall följa kammarrättens anvisning, som tillgång af nämnda slag icke, i hvems hand den än vara må, lämnar någon naturlig afkastning, förrän kapitalet eller räntan i stadgad ordning utfaller. Likaså har hvad kammarrätten i öfrigt anfört föranledt mig föreslå, att från skattskyldighet till förmögenhetsskatt undantagas alltid undantagsförmåner samt lifränta i det fall, att densamma icke uppgår till 1,000 kronor.

För belopp därutöfver synes mig emellertid af skäl, som jag nyss antydde, lindring i eller frihet från skatt icke böra ifrågakomma.

Till hvad jag redan anfört skall jag foga ännu några ord om skattens anordning äfvensom om grunderna för skattskyldigheten.

Utöfver hvad jag i sistnämnda afseende redan framhållit, må anmärkas, att enligt 25 § skattskyldig skall taxeras för hemmavarande omyndigt barns förmögenhet, så framt icke barnet själft skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Detta stadgande, som för öfrigt har sin motsvarighet i främmande länders lagstiftningar, har särskildt föranledts däraf, att

under senare år, då genom utsträckt deklarationsskyldighet inkomster äfven af kapital allt mer förlorat möjlighet att förblifva osynliga, benägenhet uppstått, att genom förmögenhetens fördelning å barn undgå den eljest uppkommande skatteplikten. Med införande af förmögenhetsskatt torde en sådan benägenhet växa. Om man nu icke vill, såsom i vissa främmande författningar, i husfaderns hand beskatta hushållets alla inkomster och hela förmögenhet, torde likväl, på grund af hvad nu anförts, nödig försiktighet tala för införande i författningen af nyssnämnda stadgande.

Praktiskt taget torde skattskyldigheten till förmögenhetsskatt kunna sägas börja vid förmögenhetsbelopp om 6,000 kronor. En sådan förmögenhet skulle ju, efter 5 procent räknadt, anses lämna en afkastning af 300 kronor. Af detta belopp skulle en tredjedel eller 100 kronor gå i skatt. Som det till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade beloppet alltid skall utföras i fulla hundratal kronor, har man vid förmögenhet till belopp, understigande 6,000 kronor, alltså ingen garanti för, att genom förmögenhetstaxeringen beskattningsbart belopp erhålles.

Å andra sidan går förmögenheten i skatt, så snart det till förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet uppgår till 100 kronor. Intill dess den skattskyldiges verkliga inkomster och det till förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet sammanlagdt uppgår till öfver 900 kronor, utgår skatten med 40 öre för hvarje fulla etthundra kronor af taxerade beloppet.

Den uträkning af beskattningsbart belopp, jag hittills i framställningen af förmögenhetsskatten följt, har i författningen förenklats. I stället för att göra afkastningsberäkning och därefter taga tredjedelen af afkastningen och tillägga denna tredjedel skattskyldiges verkliga inkomster, bestämmer nämligen författningen, att till sistnämnda inkomster skola läggas sextiondedelen af förmögenheten.

Skatteprocenten.

Sedan jag nu redogjort för grunderna för beskattning af förmögenhet, är tiden inne att något tala om skatteprocenten.

Såsom af den föregående utredningen framgår, äro skattläggningarna af inkomst och förmögenhet af hvarandra så beroende, att en framställning, för att erhålla full öfverskådlighet, måste behandla skattläggningarna i ett sammanhang. Visserligen kan en på sitt sätt självständig taxering till förmögenhetsskatt äga rum. Detta skulle till en början vara fallet, då förmögenhet, hur stor densamma än kunde vara, icke lämnade skattepliktig inkomst och den skattskyldige saknade inkomst af arbete. I detta fall skulle nämligen till beskattning omedelbarligen tagas en sextiondedel af

förmögenhetsbeloppet, utan att någon sammanläggning af denna sextiondedel och verklig inkomst kunde ske. Dylika fall torde emellertid vara ganska sällsynta, om man icke dit räknar alla de fall, där den verkliga inkomsten och den beskattningsbara andelen af förmögenhet tillsammans understiga det fastställda beskattningsbara minimum. Enskild svensk medborgare, som är i riket mantalsskrifven, måste sålunda åtnjuta i verklig inkomst så stort belopp, att detta belopp tillsammans med den beskattningsbara förmögenhetsdelen uppgår till minst 800 kronor, för att någon inkomsttaxering i verklig mening skall äga rum. I annat fall tages till beskattning allenast förmögenhetsdelen, för såvidt densamma icke understiger 100 kronor och uppskattningen blir en ren taxering till förmögenhetsskatt.

Frånser man de fall, hvarom nu nämnts, blir taxering, afseende skattskyldig, som äger förmögenhet, en kombinerad inkomst- och förmögenhetsskattetaxering. Det i sådan ordning *taxerade beloppet*, som framkommit efter de naturliga och konventionella afdragen, blir bestämmande för skatteprocenten.

Innan jag genom tabellariska öfversikter berör de i anledning däraf utformade degressiva och progressiva skatteskalorna, skall jag i korthet söka åskådliggöra, hvad skatteomläggningen såväl statsfinansiellt som privatekonomiskt betyder.

Reformen har, som bekant, rent statsfinansiellt sedt, närmast till ändamål att i form af inkomst- och förmögenhetsskatt uttaga hela det belopp, som för närvarande utgår såsom inkomstskatt och bevillning.

Hade man med omläggningen endast velat undgå den direkta skattens uppdelning i två skilda titlar och i anledning häraf sökt att på inkomstskattens grund uttaga hela den direkta skattebördan, skulle det måhända för en och annan synts enklast att öfver lag höja progressionen i inkomstskatten med jämnt en procent. Härigenom skulle för hvarje särskild skattskyldig hafva å hans till inkomstskatt taxerade inkomst utgått en summa, som, rent procentiskt taget, sammanfallit med bevillningssumman.

Detta skulle likväl hafva medfört en stark förskjutning af skattebördan, utan att hafva uppvägt förlusten af bevillningen. Till en början må sålunda från den officiella statistiken framhållas, att om man sammanlägger den genom fastighetsbevillningen beskattade fastighetsinkomsten med annan bevillningspliktig inkomst, öfverstiger sammanlagda beloppet af bevillningspliktig inkomst den till inkomstskatt taxerade inkomsten. En procent å sistnämnda inkomst komme alltså icke att förslå för täckande af ett mot bevillningssumman svarande belopp. Ett sådant resultat kunde icke nås, utan att progressionsskalan skärptes. Oafsedt nu nämnda förhållande innebure öfverflyttningen af

bevillning till inkomstskatt i och för sig en omläggning af skattebördan, i det att utdelning af aktier och banklotter, som går fri från bevillning, genom själfva öfverflyttningen blefve i jämförelse med nu, procentiskt taget, starkare belastad än annan fonderad inkomst. Med hvad jag nu anfört, har jag velat göra tydligt, att för att göra sig ersatt för den proportionella skatten måste i afseende å högre inkomster, som utgjort bevillning, progressionsskalan förstärkas med mera än den proportionella enprocenten och återigen för andra inkomster, som dittills varit befriade från den proportionella skatten, höjning i progressionsskalan äga rum, utan att dessa inkomster ens erhölle den kompensation, som kunde ligga i bevillningens upphörande.

Denna förskjutning, som föranledes af nu nämnda och åtskilliga andra förhållanden, såsom afdragsrättens större utbildning i inkomstskatteförordningen än i bevillningsförordningen, blir naturligen mycket starkare vid den nu föreslagna skatteomläggningen. Det är icke blott bevillningen utan jämväl inkomstskatten, som öfvergår i en skatteform, där man med större omsorg än hittills sökt komma ned till den verkliga skatteförmågan.

I författningsförslaget kommer denna omläggning af skattebördan till synes på skilda sätt. Hvad beträffar de mindre inkomsttagarna ha till en början genom de naturliga och konventionella afdragen inkomsten renodlats i en annan omfattning än enligt bevillningsförordningen och äfven enligt inkomstskatteförordningen. Vidare blifva inkomster under 800 kroner skattefria och i afseende å skattepliktiga inkomster intill 6,000 kronor tillämpas en skatteskala, som vid inkomster under 3,600 innebär en direkt skattelindring i jämförelse med nuvarande skatteförhållanden. Sedermera tillkomma skattelindringar eventuellt skattefrihet på grund af dyra lefnadsomkostnader å orten, försörjningsplikt i afseende å minderåriga barn och andra ömmande ekonomiska omständigheter.

Jag har förut i sammanhang med behandlingen af de speciella afdragen framfört vissa kammarrättens anmärkningar i afseende å grunderna för de föreslagna skattelindringarna. Äfven i fråga om skatteskalorna har kammarrätten gjort anmärkningar. Mot de af kammarrätten i sådant afseende å sid. 140 i utlåtandet framställda exempel må erinras, att kammarrätten, som vid besvarandet af remissen icke ägt kännedom därom, att den återstående delen af bevillningen är afsedd att utgå till kommuner, i sin jämförelse mellan nuvarande skattebördan och den föreslagna, utgått därifrån, att bevillning fortfarande skulle ingå i statens direkta beskattningssystem.

I afseende å det skattefria maximum anför kammarrätten, att, därest det

föreslagna systemet för skattelindring bibehölles, borde efter kammarrättens mening den gräns, där skattskyldigheten inträdde, icke sättas så högt som vid 800 kronor. Särskildt syntes detta vara opåkalladt, om den vidsträckta rätt till afdrag å taxerade beloppet, som för olika fall i 19 § föreslagits, blefve genomförd. Det borde dessutom icke lämnas oanmärkt, att i många fall unga ogifta arbetare, äfven med inkomst understigande 800 kronor, kunde befinna sig i en så pass bekymmersfri ekonomisk ställning, att de icke vore i behof af fullständig befrielse från ifrågavarande skatt. Kammarrätten ansåge för sin del, att, äfven om den nämnda afdragsrätten i vissa afseenden begränsades, på sätt kammarrätten, efter hvad jag redan meddelat, i annat sammanhang antyder, förhållandena dock icke påkallade, att gränsen för skattskyldighetens inträdande sattes högre än till 600 kronor.

För egen del må jag visserligen medgifva, att i en del fall å orter, där lefnadsomkostnaderna äro mindre höga, det skattefria maximum kunde sättas något lägre än i förslaget göres. Men i de allra flesta fall torde dock skatteförmågan vid inkomster, som understiga 800 kronor, vara så liten, att staten icke bör genom en inkomstskatt belasta dylik inkomst, helst dessa lägre inkomster i framtiden lika litet som nu lära kunna helt befrias från kommunal skattskyldighet. Under sådana förhållanden skulle enligt min mening ett biträdande af kammarrättens förslag böra leda till en betydlig utsträckning i ortsafdraget, ett tillvägagångssätt som torde vara mindre lämpligt.

Jag öfvergår nu till själfva progressionsskalan eller till skattläggningen af de medelstora och större inkomsterna. Af hvad jag redan anfört rörande skattebördans förskjutning är det uppenbart, att dessa inkomster måste blifva icke så litet ytterligare belastade. Framför allt beror detta därpå, att dessa inkomster äro i långt större utsträckning än de lägre inkomsterna mer eller mindre uppblandade med inkomster af förmögenhet. Och utan gensägelse torde man kunna säga, att allt efter som inkomsten stiger, tilltager ock den procent, hvarmed fonderad inkomst ingår i hela inkomsten.

För att åstådliggöra fördelningen af inkomst- och förmögenhetsskatten, har jag låtit upprätta en del jämförande tabeller. I den första tabellen lämnas en jämförelse mellan förslaget och gällande inkomstskatter i en del länder med modern skattelagstiftning, nämligen Danmarkoch vissa tyska stater. Ehuru själffallet rena inkomster af arbete i högre belopp förekomma allenast i sådana undantagsfall, att desamma kunna fiskaliskt sedt lämnas ur räkningen, har jag likväl för fullständighetens skull fortsatt nämnda jämförelse intill belopp af 200,000 kronor.

Taxerad inkomst kronor.	Inkomstskatt för rena inkomster af arbete.															
	Sverige		Danmark		Preussen		Bayern		Sachsen		Würtemberg		Baden	
	föreslagen inkomst- och förmögenhetsskatt.		lagar 1903 och 1909 (landsbygden)		lagar 1906—1909		lag 1909.		lag 1900.		lag 1903.		lag 1907.	
400	—	—	—	—	—	—	—	45	—	89	—	—	—	—
600	—	—	—	—	—	—	—	89	2	67	2	67	—	—
800	3	20	2	60	5	34	2	67	6	23	3	56	2	14
1,000	6	—	5	20	8	01	6	68	11	57	6	23	8	01
1,100	6	60	6	50	11	21	8	01	11	57	6	23	9	35
1,200	9	60	7	80	11	21	9	79	14	24	8	01	10	68
1,400	11	20	10	40	19	58	13	35	17	80	11	57	13	35
1,500	15	—	11	70	24	21	15	13	23	14	11	57	14	69
1,600	16	—	13	—	24	21	16	91	23	14	14	24	17	36
1,800	21	60	15	60	28	83	22	70	32	04	18	69	20	03
2,000	24	—	19	60	33	64	27	15	40	94	22	25	24	03
2,300	32	20	23	80	41	12	33	82	49	84	28	48	30	04
2,500	35	—	26	60	48	59	40	50	59	63	35	60	36	05
2,800	44	80	30	80	58	74	48	06	69	42	43	61	42	72
3,000	48	—	43	21	68	53	53	40	69	42	52	51	48	06
3,500	63	—	52	20	90	07	69	42	93	45	66	75	64	08
4,000	80	—	68	—	101	82	86	78	124	60	89	—	80	10
5,000	110	—	88	—	142	93	121	49	160	20	134	39	109	47
7,000	165	—	140	80	207	55	186	90	253	65	213	60	168	21
9,000	230	—	201	60	293	70	255	43	338	20	319	51	240	30
10,000	265	—	244	40	337	67	292	81	373	80	355	11	267	—
11,000	300	—	270	40	368	46	323	96	409	40	392	49	293	70
13,000	375	—	322	40	460	49	405	84	480	60	488	61	360	45
16,000	495	—	431	20	552	69	501	96	587	40	589	18	453	90
20,000	655	—	582	—	704	88	650	59	778	75	774	30	600	75
22,000	745	—	642	—	801	—	735	14	858	85	850	84	654	15
25,000	880	—	732	—	897	12	859	74	1 019	05	1,005	70	784	98
30,000	1,105	—	940	80	1,157	—	1,062	66	1,219	30	1,200	—	969	21
35,000	1,355	—	1,100	80	1,424	—	1,286	94	1,486	30	1,417	50	1,145	43
40,000	1,605	—	1,339	60	1,691	—	1,482	74	1,708	80	1,640	—	1,381	73
50,000	2,105	—	1,827	80	2,225	—	1,965	12	2,242	80	2,125	—	1,794	24
60,000	2,655	—	2,197	80	2,670	—	2,429	70	2,732	30	2,580	—	2,146	68
75,000	3,480	—	2,752	80	3,560	—	3,209	34	3,595	60	3,300	—	2,803	50
100,000	4,955	—	3,976	—	4,895	—	4,673	39	4,984	—	4,550	—	3,887	52
125,000	6,250	—	4,976	—	6,230	—	6,106	29	6,230	—	5,875	—	4,859	40
150,000	7,500	—	5,976	—	7,342	50	7,342	50	7,476	—	7,200	—	6,055	56
175,000	8,750	—	6,976	—	8,677	50	8,677	50	8,722	—	8,662	50	7,064	82
200,000	10,000	—	7,976	—	9,790	—	9,790	—	9,968	—	10,000	—	8,410	50

Såsom komplement till denna tabell ansluta sig vidare tabeller, som angifva den verkliga skattebördan vid skilda inkomstbelopp, under antagande att i desamma ingår fonderad inkomst än till en tredjedel, än till hälften, eller ock att inkomsten i dess helhet härflyter från kapital. Dessförinnan torde emellertid i fråga om de mindre och en del medelstora inkomster böra göras en jämförelse, som utvisar, hvad dessa inkomster nu utgöra i bevillning och inkomstskatt och hvad de skulle utgöra i inkomst- och förmögenhetsskatt, för såvidt inkomsterna härflyta af arbete. Ehuru det icke torde vara förhållandet, att inkomster i belopp, som öfverstiga 8,000 à 10,000 kronor, ens i allmänhet äro rena arbetsinkomster, upptager dock tabellen en jämförelse mellan inkomster intill 16,000 kronor. Under erinran att hvarken vid bevillning eller vid den nya skatten hänsyn tagits till eventuella skattelindringar, tillåter jag mig återgifva nämnda tabell, som lyder:

Taxerad inkomst kronor	Inkomstskatt och bevillning		Föreslagen inkomst och förmögenhetsskatt	
400	—	—	—	—
600	1	50	—	—
800	3	50	3	20
1,000	7	50	6	—
1,100	9	50	6	60
1,200	13	—	9	60
1,400	17	—	11	20
1,500	19	—	15	—
1,600	21	—	16	—
1,800	28	—	21	60
2,000	34	—	24	—
2,300	40	—	32	20
2,500	44	—	35	—
2,800	50	—	44	80
3,000	56	—	48	—
3,500	66	—	63	—
4,000	80	—	80	—
5,000	100	—	110	—
7,000	145	—	165	—
9,000	195	—	230	—
10,000	220	—	265	—
11,000	250	—	300	—
13,000	310	—	375	—
16,000	405	—	495	—

Jag återkommer härmed till jämförande tabeller öfver verkningarna af förmögenhetsskatten. Dessa tabeller afse dels att klargöra den nya skattens fördelning inkomsttagarna emellan dels ock att visa skatteläggningens resultat här i landet i jämförelse med förhållandena i Danmark och Preussen.

Inkomst-belopp	Inkomst- och förmögenhetsskatten utgör, när i verklig inkomst ingår *inkomst af förmögenhet* med							
	0 %		33⅓ %		50 %		100 %	
800	3	20	3	20	3	60	6	—
1,000	6	—	6	60	6	60	10	40
1,100	6	60	9	60	9	60	11	20
1,200	9	60	10	40	11	20	16	—
1,500	15	—	16	—	17	—	24	—
1,800	21	60	24	—	29	40	33	60
2,000	24	—	30	80	32	20	41	60
2,300	32	20	35	—	41	60	48	—
2,500	35	—	43	20	46	40	59	40
2,800	44	80	55	80	57	60	74	—
3,000	48	—	59	40	63	—	80	—
3,500	63	—	76	—	80	—	101	20
4,000	80	—	88	—	101	20	116	60
5,000	110	—	121	—	127	60	153	—
7,000	165	—	186	—	198	50	240	50
9,000	230	—	265	—	282	50	335	—
10,000	265	—	303	50	321	—	387	—
13,000	375	—	431	—	459	—	547	—
16,000	495	—	563	—	599	—	713	50
20,000	655	—	754	—	803	50	952	—
22,000	745	—	853	—	907	—	1,073	50
25,000	880	—	1,001	50	1,064	50	1,270	—
30,000	1,105	—	1,270	—	1,355	—	1,605	—
35,000	1,355	—	1,545	—	1,645	—	1,935	—
40,000	1,605	—	1,825	—	1,935	—	2,286	50
50,000	2,105	—	2,407	50	2,561	50	3,018	—
60,000	2,655	—	3,018	—	3,205	—	3,755	—
75,000	3,480	—	3,953	—	4,205	—	4,955	—
100,000	4,955	—	5,555	—	5,830	—	6.665	—
125,000	6,250	—	6,940	—	7,290	—	8,330	—
150,000	7,500	—	8.330	—	8,750	—	10,000	—
175,000	8,750	—	9,720	—	10,205	—	11,665	—
200,000	10,000	—	11,110	—	11,665	—	13,330	—

Inkomst-belopp kronor	Inkomst- och förmö- när i verklig inkomst ingår											
	0 procent						33 1/3 procent					
	Sverige		Danmark		Preussen		Sverige		Danmark		Preussen	
800	3	20	2	60	5	34	3	20	5	78	5	34
1000	6	—	5	20	8	01	6	60	9	16	11	57
1100	6	60	6	50	11	21	9	60	10	88	15	70
1200	9	60	7	80	11	21	10	40	12	60	15	70
1500	15	—	11	70	24	21	16	—	17	70	29	99
1800	21	60	15	60	28	83	24	—	22	80	35	95
2000	24	—	19	60	33	64	30	80	27	58	41	89
2300	32	20	23	80	41	12	35	—	36	04	50	46
2500	35	—	26	60	48	59	43	20	39	88	59	05
2800	44	80	30	80	58	74	55	80	45	68	70	53
3000	48	—	43	21	68	53	59	40	59	21	81	43
3500	63	—	52	20	90	07	76	—	70	84	104	09
4000	80	—	68	—	101	82	88	—	89	28	118	28
5000	110	—	88	—	142	93	121	—	121	30	164	07
7000	165	—	140	80	207	55	186	—	187	40	238	03
9000	230	—	201	60	293	70	265	—	261	60	328	85
10000	265	—	244	40	337	67	303	50	311	—	378	61
13000	375	—	322	40	460	49	431	—	409	—	513	22
16000	495	—	431	20	552	69	563	—	537	80	616	99
20000	655	—	582	—	704	88	754	—	715	30	786	76
22000	745	—	642	—	801	—	853	—	788	60	894	67
25000	880	—	732	—	897	12	1001	50	898	60	1002	36
30000	1105	—	940	80	1157	—	1270	—	1140	80	1285	83
35000	1355	—	1100	80	1424	—	1545	—	1334	10	1576	19
40000	1605	—	1339	60	1691	—	1825	—	1606	20	1854	76
50000	2105	—	1827	80	2225	—	2407	50	2161	10	2435	71
60000	2655	—	2197	80	2670	—	3018	—	2597	80	2927	43
75000	3480	—	2752	80	3560	—	3953	—	3252	80	3887	74
100000	4955	—	3976	—	4895	—	5555	—	4642	60	5327	98
125000	6250	—	4976	—	6230	—	6940	—	5809	30	6768	45
150000	7500	—	5976	—	7342	50	8330	—	6976	—	7997	98
175000	8750	—	6976	—	8677	50	9720	—	8142	60	9438	23
200000	10000	—	7976	—	9790	—	11110	—	9309	30	10655	97

genhetsskatt, kronor *inkomst af förmögenhet* med												Inkomst-belopp kronor
50 procent						100 procent						
Sverige		Danmark		Preussen		Sverige		Danmark		Preussen		
3	60	7	40	9	83	6	—	15	40	14	68	800
6	60	11	20	13	79	10	40	21	20	20	91	1000
9	60	13	10	18	33	11	20	24	10	25	23	1100
11	20	15	—	18	33	16	—	27	—	25	23	1200
17	—	23	70	33	55	24	—	41	70	42	90	1500
29	40	30	—	40	62	33	60	51	60	52	19	1800
32	20	35	60	46	54	41	60	59	60	59	45	2000
41	60	42	20	55	14	48	—	69	80	69	15	2300
46	40	46	60	65	05	59	40	76	60	81	29	2500
57	60	53	20	75	20	74	—	86	80	93	89	2800
63	—	73	21	87	22	80	—	103	21	103	68	3000
80	—	87	20	111	21	101	20	122	20	131	01	3500
101	20	108	—	127	63	116	60	148	—	148	54	4000
127	60	138	—	175	63	153	—	188	—	207	23	5000
198	50	210	80	248	49	240	50	280	80	295	21	7000
282	50	291	60	352	22	335	—	381	60	410	73	9000
321	—	344	40	401	97	387	—	444	40	466	50	10000
459	—	452	40	542	37	547	—	582	40	624	25	13000
599	—	591	20	652	15	713	50	751	20	751	60	16000
803	50	782	—	833	71	952	—	982	—	962	31	20000
907	—	862	—	941	40	1073	50	1082	—	1089	79	22000
1064	50	982	—	1060	88	1270	—	1232	—	1224	86	25000
1355	—	1240	80	1344	34	1605	—	1540	80	1543	26	30000
1645	—	1450	80	1646	28	1935	—	1800	80	1880	35	35000
1935	—	1739	60	1948	43	2286	50	2139	60	2205	86	40000
2561	50	2327	80	2552	74	3018	—	2827	80	2880	48	50000
3205	—	2797	80	3056	26	3755	—	3397	80	3454	09	60000
4205	—	3502	80	4051	50	4955	—	4252	80	4543	—	75000
5830	—	4976	—	5550	48	6665	—	5976	—	6205	75	100000
7290	—	6226	—	7049	24	8330	—	7476	—	7868	49	125000
8750	—	7476	—	8325	50	10000	—	8976	—	9308	73	150000
10205	—	8726	—	9824	49	11665	—	10476	—	10931	47	175000
11665	—	9976	—	11100	75	13330	—	11976	—	12411	50	200000

Aktiebolagsbeskattningen

Härefter återstår att tala om beskattningen af aktiebolag och solidariska bankbolag. Dessa bolag, jag benämner dem här nedan aktiebolag, äro som bekant för närvarande underkastade inkomstskatt efter samma regler som enskilda personer, dock med den begränsning att aktiebolagen äga rätt att göra afdrag för utdelning till aktieägarna intill vissa procent af det inbetalda aktiekapitalet.

Föreliggande förslag lägger en helt annan grund för beskattningen. Innan jag redogör därför, skall jag återgifva de kammarrättens och vederbörande departementschefs yttranden i förevarande ämne, som föregingo tillkomsten af gällande bestämmelser.

I det förslag till förordning om inkomstskatt, som utarbetades år 1901 af särskildt tillkallade sakkunniga, hade upptagits å ena sidan skattskyldighet för enskilda för utdelning å aktier och banklotter samt å andra sidan befogenhet för aktiebolag och solidariska bankbolag att vid egen taxering göra afdrag för ett belopp, som motsvarade fyra procent å det inbetalda kapitalet.

Kammarrättens yttrande år 1901.

I infordradt underdånigt utlåtande af den 2 december 1901 anförde kammarrätten i anledning af kommitterades nyssnämnda förslag följande.

»Kommitterades förslag beträffande *aktiebolagens** beskattning innehåller, att jämte det den del af vinsten, som utdelas, beskattas progressivt hos aktieägarna, hela vinsten, efter afdrag af 4 % å det i företaget insatta kapital, likaledes progressivt beskattas hos bolaget.

Vid en granskning af detta förslag faller det genast i ögonen, att då vid bolagets beskattning afdrag medgifves med 4 % å det i bolaget insatta kapital, oberoende däraf huruvida utdelningen till aktieägarne uppgår till motsvarande belopp, en större eller mindre del af bolagets vinst kommer att helt och hållet undgå beskattning i hvarje fall då utdelningen understiger det medgifna fixerade afdraget. Och äger icke någon utdelning alls rum, skulle det belopp, för hvilket skattefrihet finge åtnjutas, kunna komma att uppgå till icke mindre än 4 % af det inbetalda kapitalet. I nu afsedda del öfverensstämmer förslaget med den preussiska inkomstskattelagen af år 1891 och de danska skatteförslagen från 1890-talets senare hälft, och anordningen plägar grundas å antagandet att aktieägarne kunna betraktas såsom bolagets fordringsägare, om de ock i själfva verket äro dess delägare och bolagets inkomst följaktligen icke är annat än

* För korthetens skull användes här och i den omedelbart följande framställningen ordet »aktiebolag» såsom afseende jämväl enskilda bankbolag, hvilka enligt förslaget äro underkastade enahanda bestämmelser som aktiebolag.

aktieägarnas vinst å ett företag, som iklädts aktiebolagets form. Då antagandet emellertid är teoretiskt ohållbart och anledning icke torde föreligga att från beskattning fritaga någon del af ett aktiebolags vinst, synes rättelse härutinnan böra åvägabringas så, att icke i något fall det ifrågavarande afdraget kommer att *öfverstiga* hvad som utdelas till aktieägarne.

Såsom redan blifvit erinradt, låter förslaget aktiebolags vinst delvis blifva föremål för *dubbel* beskattning, i det att, när den andel af vinsten, som utdelas, öfverstiger 4 % af det inbetalda kapitalet, öfverskjutande utdelningsbeloppet skulle komma att beskattas så väl hos aktieägarne som hos bolaget. En sådan dubbelbeskattning öfverensstämmer ej med hittills i vår bevillningslagstiftning tillämpade grundsatser, och utan tvifvel vore det från teoretisk synpunkt riktigare att vid bolagets beskattning afräkna hela det till aktieägarna utdelade beloppet, så att bolaget icke i något fall blefve skattskyldigt för annan del af årsvinsten än den, som icke utdelats. Med hänsyn emellertid till för handen varande förhållanden och i betraktande särskildt däraf att genom det afdrag, aktiebolaget såsom sådant skulle vid sin beskattning äga åtnjuta — vare sig nu detta afdrag, såsom förslaget förutsätter, komme att under alla förhållanden utgå med 4 % af det insatta kapitalet eller i anledning af hvad kammarrätten ofvan anfört inom ett sådant 4 % maximum begränsas till belopp, motsvarande utdelningen — aktiebolag, hvilkas rörelse utfallit mindre gynnsamt, komme att helt eller till väsentlig del skyddas mot den dubbla beskattningen, finner kammarrätten sig icke böra göra någon anmärkning emot förslaget, för så vidt dubbel beskattning i ofvan angifna omfattning därigenom skulle komma till stånd.

Kommittéförslaget inskränker sig emellertid icke till att i fråga om aktiebolagens vinst införa en partiell dubbelbeskattning. På sätt ofvan är anfördt, tillämpar det därjämte ej mindre å utdelningen i aktieägarens hand än äfven å hela det belopp, för hvilket bolaget beskattas, den progressiva skattemetoden. Redan däremot att någon del af det belopp, för hvilket bolaget får att utgöra skatt, blir föremål för progression, kunna berättigade invändningar göras. Den progressiva skatteformen är nämligen en i egentligaste mening personlig skatteform, som syftar att träffa den verkliga skatteförmågan. Detta begrepp hänför sig emellertid naturligt endast till *fysiska* personer, och metodens tillämpning å aktiebolag likasom på juridiska personer i allmänhet är följaktligen principiellt förkastlig. Den logiska slutföljden af det anförda skulle tydligen böra blifva ett frånrådande af hvarje annan metod för beskattningen af aktiebolagen såsom

sådana än den rent proportionella. Kammarrätten föreställer sig emellertid, att, därest den af kommittén föreslagna progressiva skatteskalan modererades i den riktning, ofvan framhållits såsom önskligt, aktiebolagen åtminstone i allmänhet icke skulle blifva alltför kännbart betungade, om progressiv beskattning påfördes dem för den del af vinsten, som öfverstiger utdelningen och sålunda för bolaget reserveras, medan återstoden af vinsten — därifrån afräknad utdelningen intill ett maximum motsvarande 4 % af det inbetalade kapitalet — beskattades proportionellt. I enlighet härmed skulle t. ex. ett aktiebolag med 500,000 kronors kapital, hvilket af en årsvinst å 50,000 kronor utdelat 40,000 kronor och reserverat återstående 10,000 kronor samt enligt förslagets bestämmelser är skattskyldigt för 30,000 kronor, komma att skatta proportionellt för 20,000 kronor och progressivt för 10,000 kronor, medan ett aktiebolag likaledes med 500,000 kronors kapital och 50,000 kronors årsvinst, hvilket utdelar 15,000 kronor eller 3 % och således, med iakttagande af hvad ofvan erinrats, är skattskyldigt för 35,000 kronor, komme att beskattas progressivt för hela sistnämnda belopp. En anordning, hvarigenom sålunda icke någon del af bolagets vinst komme att undgå *progressiv* beskattning, torde ock därutinnan förtjäna företräde framför den teoretiskt riktigare anordningen att beskatta endast utdelningarne hos aktieägarne progressivt, att genom den senare anordningen i sådana fall, där endast en ringa del af årsvinsten utdelades, medan återstoden reserverades — hvad ej sällan torde förekomma i bolag, som utgöres af ett fåtal delägare i god förmögenhetsställning — endast en obetydligare del af vinsten skulle blifva underkastad progressiv beskattning och bolaget i följd häraf blifva lindrigare beskattadt än som kunde anses rättfärdigadt af dess ekonomiska ställning i förhållande till andra bolags.

För att belysa verkningarne af kommitténs förslag meddelas här nedan följande uträkningar.

1:o) Af två aktiebolag, det ena med 100,000 kronors aktiekapital och det andra med 1,000,000 kronors aktiekapital, skall under förutsättning af 10 % vinst för båda bolagen det förra erlägga i inkomstskatt 65 kronor eller 0,65 % af vinsten, men det senare 1,950 kronor eller 1,95 % af vinsten.

2:o) Antager man, att vinsten för de båda under 1:o) omförmälda bolagen utgjort 20 % å aktiekapitalet, blir skattebeloppet för det mindre bolaget 250 kronor, motsvarande 1,25 % af vinsten, men uppgår för det större bolaget till 7,550 kronor eller 3,775 % af vinsten.

3:o) Afkastar ett aktiebolag med 200,000 kronors aktiekapital 50 % i vinst, skall i inkomstskatt utgå 3,550 kronor eller 3,55 % af vinsten, medan ett aktiebolag med 2,000,000 kronors aktiekapital, men hvars vinst utgjort endast 20 % skattar 17,150 kronor eller 4,2875 % af vinsten.

Med den anordning, kammarrätten här ofvan ifrågasatt — utan hänsyn dock till den moderering af skatteskalan, hvilken jämväl framhållits såsom önsklig — befinnes,

att i det under 1:o) upptagna fallet och med antagande af 8 % utdelning skattebeloppen blifva för det mindre bolaget 60 kr. resp. 0,6 % samt för det större 750 kr. resp. 0,75 %,

att i det under 2:o) upptagna fallet och med antagande af att en proportionellt lika stor del af vinsten som under 1:o), således 16 %, utdelas, blir inkomstskatten för det mindre bolaget 160 kronor eller 0,8 % af vinsten, medan motsvarande siffror för det större bolaget utgöra 2,250 kr. resp. 1,125 %, samt

att i de under 3:o) angifna fallen och under förutsättning af en proportionellt lika stor utdelning, eller således för det mindre bolaget 20 % och för det större 8 %, skattesiffrorna blifva för det mindre bolaget 2,270 kr. resp. 2,27 % och för det större 13,150 kr. resp. 3,2875 %.

Af jämförelsen torde framgå, hurusom den af kammarrätten antydda anordningen skulle för aktiebolagen i regel medföra en icke oväsentlig lindring i skattebördan, på samma gång den gör skattetrycket mindre ojämnt.»

1902 års proposition.

Vid tillstyrkandet af Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om inkomstskatt anförde föredragande departementschefen:

»Att delägare i *aktiebolag* och bankbolag skola beskattas för den utdelning, de från bolaget uppbära, är en gifven sak.

I fråga om beskattningen af själfva aktiebolaget (jag inbegriper för korthetens skull under denna benämning äfven öfriga bolag, som i förevarande afseende skola likställas med aktiebolag) föreslår kommittén, att bolaget beskattas efter samma grunder som enskilde skattskyldige, dock med rätt till afdrag för ett belopp af fyra procent på inbetaldt kapital. Kammarrätten åter anser på anförda skäl, att progressiv beskattning bör påföras aktiebolaget endast för den del af vinsten, som öfverstiger utdelningen och sålunda för bolaget reserveras, medan återstoden af vinsten bör beskattas proportionellt med afräkning från denna del af vinsten af ett belopp, som motsvarar icke ovillkorligen fyra procent af det inbetalda

kapitalet, utan den verkställda utdelningen med nämnda fyra procent som maximum för afdraget.

I alla länder, som äga inkomstskatt, har frågan om aktiebolagens beskattning varit en af de mest svårlösta punkterna i lagstiftningen om denna skatt. Man har sålunda af en nyligen utkommen redogörelse för lagstiftningen i olika länder om inkomstbeskattningen af aktiebolag*) kunnat inhämta, hurusom frågan i olika länder lösts enligt åtta särskilda metoder. Härtill sluter sig den af kammarrätten förordade såsom en nionde, medan två reservanter i detta ämbetsverk hvardera framställt ett ytterligare förslag. Svårigheten beror därpå, att å ena sidan den juridiska fiktion, enligt hvilken ett aktiebolag i rättsligt afseende betraktas såsom en *person*, uppenbarligen icke är hållbar i fråga om inkomstskatten, medan å andra sidan det icke låter sig göra att lämna aktiebolaget ur räkningen och beskatta dess vinst hos aktieägarna, hvilket då skulle ske därigenom, att hvarje aktieägare, utom för utdelningen, beskattades jämväl för den å honom belöpande anpart af den del af vinsten, som reserverades för bolaget — en anordning, hvarigenom ofta nog en stor del af bolagets vinst skulle förblifva obeskattad, då många aktieägare säkerligen ej stode att anträffa. Slutsatsen häraf varder den, att de allmänna reglerna för inkomstbeskattningen ej räcka till i fråga om aktiebolagen, utan att, redan för undvikande däraf att deras vinst till större eller mindre del blifver obeskattad, särskilda regler för dem måste uppställas och dessa af den beskaffenhet, att skatten för aktiebolagen icke låter sig organiskt inpassas i inkomstskattesystemet, utan i själfva verket blifver en supplementärskatt, som upptages i sammanhang med inkomstskatten. Men härtill kommer ytterligare en omständighet af mycken vikt. Det är icke nog med, att man anordnar aktiebolagens inkomstbeskattning så, att ingen del af deras vinst varder obeskattad. Då man vill utsträcka användningen af den direkta beskattningsformen, hvilken mera än den indirekta tager hänsyn till den skattskyldiges förmåga att utgöra skatt, ligger det vikt uppå, att den direkta beskattningen så anordnas, att det för densamma särskildt kännetecknande företrädet, eller dess egenskap att kunna anpassas efter skatteförmågan, i möjligast starka grad får framträda. Detta sker därigenom att skatten göres progressiv; det kan äfven ske genom en högre beskattning af den fonderade inkomsten, hvilket lämpligast torde ske genom en förmögenhetsskatt. Men ett medel för vinnande af detta mål är äfven,

*) Ekonomisk Tidskrift årg. 1901 häft. 11 sid. 435.

att man med särskild beskattning uppsöker inkomst, som, vare sig den är att anse såsom fonderad eller icke, kan anses besitta en särskild grad af skattekraft. Och att man i vår tid velat finna en sådan hos aktiebolagen är icke ägnadt att ingifva förvåning. Om man än icke hos oss äger någon motsvarighet till de i de stora och kapitalstarka länderna förekommande jättebolag, hvilka bilda verkliga stater i staten och intaga den maktställning, som penningen i vår tid måhända mer än någonsin tillförene förlänar, lefva dock äfven vi i detta afseende under sammanslutningens tecken. Årligen bildas flera hundra aktiebolag med sammanlagdt åtskilliga tiotal millioner kronors inbetaldt aktiekapital, och få äro numera de större affärs- och industriella företag, som icke ikläda sig aktiebolagets form. Svårt lärer vara att förneka, att, därest det bildade bolagets verksamhet visat sig framgångsrikt, de tillskjutna kapitalen *i och genom sammanslutningen* under aktiebolagets genom lagstiftningen på flerehanda sätt, såsom genom den begränsade ansvarigheten m. m., särskildt gynnade form erhållit en så att säga högre valör. Allmänt och länge har det varit erkändt — i princip, om ock utförandet ofta mött tekniska svårigheter — att inkomst af kapital äger större skattekraft än inkomst af arbete. Längre har det dröjt, innan det erkännandet vunnit insteg, att aktiebolagsinkomst har en särskild skattekraft, som icke till fullo tages i anspråk allenast därigenom, att utdelningarna till aktieägarne och afsättningarna till bolagets fonder beskattas enligt inkomstskattens vanliga regler. Men tidsutvecklingen har medfört ett rikt åskådningsmaterial till stöd för satsens riktighet, och denna har nu mångenstädes trängt igenom och vunnit tillämpning vida fullständigare än satsen om den fonderade inkomstens företräde i skattekraft framför den ofonderade.

Alldeles klart är emellertid, att den ökade skattekraft, hvarom jag nyss talat, icke uppstår enbart därigenom, att kapital sammanslutes under aktiebolagets form. Den dagliga erfarenheten utvisar tvärtom, att många sådana bolag föra en tynande tillvaro. En gräns måste således någonstädes dragas. Vidare är det nödvändigt, att skattelagstiftningen så anordnas, att icke bildandet af aktiebolag försvåras. Dessa bolag äro nödvändiga för landets ekonomiska utveckling. De hafva hittills verkat och verka fortfarande såsom mäktiga häfstänger i detta afseende. Dessa båda syftemål vinnas därigenom, att, såsom kommitterade efter vissa främmande lagstiftningars förebild föreslagit, den särskilda skattskyldigheten för aktiebolag inträder först då bolagets vinst, uttryckt i visst procentförhållande till det inbetalda kapitalet, uppnår en viss storlek och endast träffar den

vinst, som öfverskjuter detta procenttal, eller, med andra ord, att vid bolagets taxering afdrag må ske för ett belopp, motsvarande vissa procent, af kommitterade föreslagna till fyra, å inbetaldt kapital. Kammarrätten har i denna speciella punkt anmärkt, att enligt kommitterades förslag en större eller mindre del af bolagets vinst komme att helt och hållet undgå beskattning i hvarje fall, då utdelningen understege det fixerade afdraget, samt att, då anledning icke syntes föreligga att från beskattning fritaga någon del af ett aktiebolags vinst, rättelse härutinnan syntes böra åvägabringas så, att icke i något fall det ifrågavarande afdraget komme att *öfverstiga* hvad som utdelades till aktieägarne. Huru denna fråga bör bedömas beror af den ståndpunkt, på hvilken man ställer sig. Den utdelning, bolaget lämnar, vare sig den öfverstiger 4 procent på aktiekapitalet eller icke, blir eller presumeras åtminstone blifva beskattad hos aktieägarne. Förut är framhållet, att inkomstskatten för aktiebolag icke låter inrangera sig under de allmänna reglerna för denna skatt, utan rätteligen är att betrakta såsom en särskild skatteart, som upptages i sammanhang med den allmänna inkomstskatten. Vid sådant förhållande synes det mig icke ligga något oegentligt däruti, att, medan man låter denna särskilda skatteart drabba den aktiebolagsvinst, som öfverstiger ett visst procenttal af kapitalet, man från skatten fritoge vinst, som uppgår till lägre belopp. Det föreligger ingen nödvändighet att sätta afdraget i visst förhållande till *utdelningens* storlek. Nu skulle man visserligen i fråga om ett bolag, som på grund af afdragsrätten går fritt från beskattning, kunna säga, att detta hade mindre att betyda i hvad frågan gällde de belopp, som komme till utdelning bland aktieägarne, enär dessa belopp hos dem beskattades, men att det kunde inträffa, att belopp, som afsattes till bolagets fonder, ginge alldeles fria från beskattning. Då man anser riktigt, att ifrågavarande vinstbelopp, betraktadt såsom inkomst för aktiebolaget, går fritt från skatt, lärer emellertid ur den rena inkomstskattens synpunkt icke något vara att erinra mot en fullständig skattefrihet för beloppet. Inkomstskatten är en personlig skatt, som har till syftemål att beskatta *den och den personens* inkomst, ej det och det *vinstbeloppet,* och det till bolagets fonder afsatta beloppet har ännu icke tillfallit någon viss person mer än bolaget självt, som ej ansetts böra skatta därför. På grund af hvad jag nu anfört, anser jag mig böra biträda kommitterades förslag i förevarande del.

Såsom ofvan erinrats, har kammarrätten förordat, att den af kommitterade föreslagna progressionen i skattefoten måtte i fråga om aktiebolagen

väsentligen modifieras. På sätt jag redan framhållit, kan man, då det gäller att ordna aktiebolagens beskattning, gå till väga på en mångfald af olika sätt, och jag vill visst icke bestrida, att åtskilligt kan anföras till förmån för den af kammarrätten förordade lösningen, särskildt ur synpunkten af den ökade jämnhet i beskattningen, som därigenom skulle vinnas. Då jag likväl anser kommitterades förslag äga företräde, beror det däraf, att, då man grundar den särskilda beskattningen för aktiebolag på den ökade skattekraft, som under viss förutsättning uppstår hos inkomsten af det kapital, som sammanslutes under aktiebolagets form, och denna skattekraft otvifvelaktigt ökas i mån som aktiebolagets ekonomiska styrka växer, det måste anses stå i full konsekvens härmed, att äfven skattefoten får stiga med denna ökning. Väl skulle äfven, enligt kammarrättens förslag, progression i beskattningen för bolag äga rum, men det synes mig likväl, att progressionen med fog bör kunna göras något starkare än enligt sagda förslag och detta så mycket mer, som i alla händelser genom 4-procentsafdraget en högst väsentlig lindring i den allmänna progressionsskalan skulle medgifvas. På grund af nämnda afdrag kommer progressionens faktiska storlek att bero dels af aktiekapitalets tillväxt och dels af tillväxten af vinsten i förhållande till aktiekapitalet. För att taga ett par exempel, skattar sålunda ett bolag med 1,000,000 kronors aktiekapital efter 0,25 % skattefot (naturligen beräknad i förhållande till *hela* vinsten), då vinsten är 5 %, efter 1,95 % skattefot, då vinsten är 10 %, och efter 3,775 % skattefot, då vinsten är 20 %. Ett bolag åter med 10 millioner kronors aktiekapital skattar efter 0,79 % skattefot, då vinsten är 5 %, efter 3,395 % skattefot, då vinsten är 10 %, och efter 4,697 % skattefot, då vinsten är 20 %. Det är sålunda först för stora bolag med mycket stor vinst i förhållande till aktiekapitalet, som progressionen gör sig fullt gällande.»

På sätt ännu gäller, fastslog emellertid Riksdagen vid pröfning af inkomstskatteförslaget, att vid taxering af aktiebolag och enskilda bankbolag afdrag finge ske för ett belopp, som motsvarade utdelningen, dock icke för mera än sex procent å inbetaldt aktie- eller lottkapital.

Sedermera har förslag till omläggning af beskattningen af aktiebolags inkomst utarbetats år 1904. Innebörden af den då ifrågasatta omläggningen, som finnes närmare angifven i förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra

juridiska personer, torde bäst framgå af kammarrättens däröfver afgifna yttrande, hvilket lydde som följer.

Kammarrättens yttrande år 1904.

»Inkomstskatt å *aktiebolag och andra juridiska personer* utgår för närvarande efter samma beräkningsgrunder och efter samma skatteskala som för andra skattskyldiga, med undantag däraf att vid taxering af inländska aktiebolags och enskilda bankbolags inkomst får göras afdrag för ett belopp, motsvarande den till aktie- eller lottägarne bestämda utdelningen intill högst sex procent å inbetaldt aktie- eller lottkapital. Nämnda afdrag åsyftar förslaget att bibehålla, men minskadt sålunda att det icke må öfverstiga *fem* procent af aktie- eller lottkapitalet. I öfrigt skall efter förslaget inkomstskatt utgå med en krona för hvarje fullt hundratal af *dubbla* taxerade årsinkomsten för inländska aktiebolag, enskilda bankbolag och utländska bolag, men för inländska föreningar, samfund och stiftelser, hvilka äro skattepliktiga, efter en krona för hvarje hundratal af den taxerade årsinkomsten utan förhöjning.

I jämförelse med nu gällande föreskrifter innebär således förslaget för inländskt aktiebolag, att skattskyldigheten inträder något tidigare än för närvarande för aktiebolag, som verkställer utdelning till aktieägarne, samt att, där taxerade årsinkomsten öfverstiger 25,500 kronor, skattskyldigheten varder *lägre*, men om den understiger berörda belopp *högre* än den nuvarande. För inländska aktiebolags och därmed jämförliga juridiska personers behållna tillgångar skulle enligt förslaget förmögenhetsskatt *icke* utgå, hvaremot gifvetvis vid taxering af enskilda personer och andra, som äro underkastade förmögenhetsskatt, till förmögenhets beskattning skola bland tillgångarna upptagas aktier likasom öfriga värdepapper.

För ett svenskt aktiebolag med ett inbetaldt aktiekapital af 70,000 kronor och 10,000 kronor i årsinkomst, däraf till aktieägarne utdelas 4,200 kronor eller mera, utgår för närvarande inkomstskatt med 58 kronor, men enligt förslaget skulle inkomstskatten blifva 130 kronor, under det att om aktiekapitalet utgör t. ex. 12,000,000 kronor och årsinkomsten 1,000,000 kronor, däraf 720,000 kronor eller mera utdelas, inkomstskatt för närvarande erlägges med 11,200 kronor, men enligt förslaget skulle nedsättas till 8,000 kronor.

Den *dubbelbeskattning* eller beskattning såväl hos bolaget som hos vederbörande delägare, hvilken för närvarande äger rum af aktiebolags och därmed jämförliga juridiska personers årsvinst, är i förslaget bibehållen och ytterligare utsträckt så till vida, som denna dubbelbeskattning

skulle inträda redan då den utdelade vinsten öfverstiger 5 %, i stället för, såsom för närvarande, 6 % af inbetaldt aktie- eller lottkapital. Däremot skulle annan *progression* vid ifrågavarande beskattning icke äga rum, än den som blir en följd däraf, att när utdelning äger rum uppgående till eller öfverstigande 5 % af inbetaldt aktiekapital, afdrag i hvarje fall medgifves för belopp, motsvarande nämnda procent af aktiekapitalet. Medan enligt nu gällande bestämmelser två faktorer medverka till progressionen, nämligen dels vinstens förhållande till aktiekapitalet, dels aktiekapitalets storlek, skulle nu vid progressionens bestämmande den senare faktorn utelämnas. När aktiebolag icke utdelar någon del af sin årsvinst, och sålunda icke heller någon del af vinsten kommer till beskattning i aktieägarnes hand, skulle skatten städse komma att utgå proportionellt med 2 % af årsvinsten. Äger däremot utdelning rum, skulle i den mån denna öfverstiger 5 % af aktiekapitalet en sakta stigande progression af beskattningen äga rum, hvilken efter hand komme att närma sig 2 % af årsvinsten, utan att dock någonsin fullt uppnå detta procenttal.

Exempelvis skulle ett aktiebolag, hvars aktiekapital utgör 100,000 kronor och som har en vinst å 10,000 kronor, hvaraf icke något utdelas, komma att i skatt erlägga 200 kronor, eller 2 % å årsvinsten, medan om bolaget utdelar 5,000 kronor eller mer, skatten skulle utgå med 100 kronor, motsvarande 1 % af årsvinsten. Under förutsättning af nyss angifna utdelning, skulle, om årsvinsten uppgått till 15,000 kronor eller 15 % af aktiekapitalet, skatten utgå med 1,33 % af årsvinsten, om årsvinsten utgjort 20 % af aktiekapitalet, skatten utgöras med 1,5 % af årsvinsten o. s. v.

De olika synpunkter, som i fråga om aktiebolags och med dem jämnställda bolags inkomstbeskattning kunna göras gällande, hafva vid denna frågas behandling här i landet blifvit utförligt framställda, och kammarrätten vill här allenast erinra därom, att kammarrätten i sitt utlåtande den 2 december 1901 öfver samma års förslag till förordning om inkomstskatt framhöll, hurusom den progressiva skatteformens tillämpning på aktiebolag, likasom på juridiska personer i allmänhet, vore principiellt förkastlig, men att aktiebolagen åtminstone i allmänhet icke skulle blifva alltför kännbart betungade, om progressiv beskattning påfördes dem för den del af vinsten, som reserverades för bolaget, medan återstoden af vinsten, därifrån afräknad utdelning intill högst 4 % af inbetalda kapitalet, beskattades proportionellt. I ett senare utlåtande af den 30 december 1902, afgifvet med anledning af de beskattningsförslag, som framlagts af den så kallade

kommunalskattekommittén, har kammarrätten haft tillfälle att ytterligare betona, att den progressiva skattemetoden icke kunde utan orättvisa tillämpas vid beskattning af andra än fysiska personer, samt att skiljaktigheterna i förutsättningar för beskattning å ena sidan af fysiska och å den andra sidan af juridiska personer i själfva verket vore så betydande, att det borde komma under öfvervägande, huruvida icke de juridiska personernas och särskildt aktiebolagens beskattning borde ordnas efter andra grunder än dem, som antagits att gälla i fråga om fysiska personers beskattning.

Det nu i förevarande hänseende afgifna förslaget går väsentligen i en riktning, som öfverensstämmer med dessa kammarrättens föregående uttalanden, och då de nu gällande bestämmelserna enligt kammarrättens mening innebära en för aktiebolagen obillig progression, i det de leda till att aktiebolag med olika stora aktiekapital men lika stor vinst, i procent räknadt, i förhållande till aktiekapitalet få skatta efter olika skattefot, så att t. ex. ett bolag med 50,000 kronors kapital och 10 % i vinst kan få skatta för 0,4 % af årsvinsten, under det att ett bolag med 5,000,000 kronor i kapital och 10 % i vinst får skatta för 1,60 % af årsvinsten, kan kammarrätten icke annat än tillmäta det nya förslaget, enligt hvilket i de nyssnämnda fallen de två bolagen, hvilkas rörelse ju gifvit enahanda resultat, komma att få utgöra skatt med samma procent af årsvinsten, företräde framför nuvarande stadganden.»

Departementschefen. Föreliggande förslag innebär en omläggning af beskattningen af aktiebolag och solidariska bankbolag. Allt ifrån det inkomstskattens principer började vinna terräng, har kanske icke något spörsmål varit så omtvistadt som just frågan om aktiebolagens beskattning. Uppenbarligen är en skatteskala, som haft till ändamål att träffa den personliga skatteförmågan, icke så anordnad, att den kunde motsvara ändamålet vid beskattning af juridisk person. För bestämmandet af den personliga skatteförmågan framstår, såsom det mest framträdande momentet, inkomstens absoluta storlek. Härpå bygger progressionsskalan.

En juridisk persons skatteförmåga åter, om den bygges på inkomst, kan ju näppeligen grundas på samma förhållande. Inkomstens storlek i och för sig blir ju synnerligen missvisande, om denna inkomst bedömes oberoende af det kapital, hvars afkastning inkomsten motsvarar. Först i den mån på grund af gynnsamma omständigheter bolagets inkomst öfver-

stiger den normala afkastningen af aktiekapitalet, förefinnes enligt min mening en fullgiltig grund för tillämpning af en progressiv skatteskala.

Dessa synpunkter, som icke varit främmande för diskussionen i ämnet, hafva emellertid undertryckts af anledningar, som varit att söka dels i fiskaliska hänsyn dels ock i svårigheten att i öfrigt finna en lämplig grund för en rationell ordning.

Då sålunda i allt fall den för enskilda personer anordnade progressionsskalan tillämpats med afseende å aktiebolagen, skulle det ju synas, som om ojämnheterna åtminstone i någon mån skulle utjämnas därigenom, att bolagen medgifvits afdrag för vissa procent å det inbetalda kapitalet. Därmed skulle ju bolagen sins emellan blifva jämnställda, så länge inkomsten stannade inom sagda procenttal. Men fördelen af en sådan anordning har förlorat icke så litet af sitt värde därigenom, att afdraget enligt gällande författning gjorts beroende därpå, att ett mot afdraget svarande belopp till aktieägarna utdelats. Afsätter bolaget till fonder sin vinst i stället för att utdela densamma, går äfven det belopp, som motsvarar sex procent å aktiekapitalet, in i det taxerade belopp, som lägges till grund för inkomstskatten. Under sådana förhållanden blir den utjämning i skattskyldigheten bolagen emellan, som afdraget eljest skulle i viss mån befordra, i många fall mer eller mindre illusorisk.

Men äfven med afseende å de bolag, som utdela sex procent å aktiekapitalet, kan nuvarande anordning icke anses tillfredsställande, så länge vid beskattningen af den inkomst, som ligger öfver samma procenttal, hänsyn icke tages till inkomstens förhållande till kapitalet.

Om sålunda en revision af den direkta beskattningen till staten, enligt min mening, icke kunde anses fullt genomförd, utan att denna revision jämväl omfattade aktiebolagsbeskattningen, komma därtill för revision i sistnämnda afseende nya skäl, som sammanhänga med bevillningens afskrifning.

Samtliga bolag utgöra genom inkomst- och fastighetsbevillning som bekant i allmän bevillning en procent af hela sin inkomst af kapital och arbete samt af beräknad afkastning af fast egendom, med iakttagande, att det fåtal bolag, som hafva till ändamål att förvalta aktier eller eljest innehafva dylika värdepapper, liksom enskilda personer äro befriade från skatt för utdelningen därå. Skulle nu bolagen befrias från bevillningsplikt, blefve följden den, att, om staten skulle i form af inkomst- och förmögenhetsskatt med tillämpning af progressionsskalan för enskilda personer från bolagsinkomsterna uttaga hela den skattebörda, som för närvarande hvilar å bolagen, samt

den anpart i allmänna förhöjningen af den direkta beskattningen, som bör falla å bolagen, bolagsbeskattningen blefve än mera ojämn än hittills. Ty såsom förhållandena för närvarande äro, kunna ju bolagen i bevillning anses utgöra en allmän grundskatt å all sin inkomst och därefter en inkomstskatt, som i princip progressivt beskattar den del af inkomsten, som kan anses öfverstiga en normal afkastning af det i bolaget insatta kapitalet.

Sistnämnda förhållande gifver uppslaget till ett system, som, följdriktigt utbildadt, skulle motsvara anspråken på en rationell ordning vid aktiebolagsbeskattningen. Förevarande förslag kan också anses bygga på ett sådant system.

Till en början har sålunda fastställts en grundtaxa. Såvida denna icke öfverstege en procent, innebure densamma, såsom sammanfallande med bevillningen, ingen nyhet. Vid en sådan procentsats kan man emellertid icke stanna, om man skall vinna åsyftadt skatteresultat, utan att drifva skatteprogressionen alltför mycket i höjden. Vid grundtaxans bestämmande må för öfrigt icke lämnas å sido, att medelskatteprocenten för aktiebolag enligt inkomstskatteförordningen icke så litet öfverstiger tre proecnt.

Med afseende å hvad nu nämnts har grundtaxan bestämts till 2,5 % eller nära nog samma procent, som enligt förslaget gäller för andra juridiska personer äfvensom för enskilda personer i fråga om inkomster, hvilka äro så små, att den personliga progressionsskalan icke kommer till tillämpning.

Efter denna grundtaxa vidtager progressionen. Genom omläggningen af metoden för skattens progression vid aktiebolagens beskattning blir den starkare beskattningen af de mindre bolagen framför allt i ögonen fallande. Men detta innebär ju i verkligheten icke annat, än att dessa bolag med den nu tillämpade progressionsskalan icke träffats efter den skatteförmåga, som kan bestämmas efter vinstens förhållande till kapitalet.

Att under sådana omständigheter, såsom ifrågasatt blifvit, lämna några mildrande öfvergångsbestämmelser för de mindre bolagen, hvilka, om de träffas af progressionsskalan, måste hafva i inkomst öfver fem procent å aktiekapitalet och alltså torde få anses vara i jämförelsevis god ekonomisk ställning, synes mig icke erforderligt. Ej heller torde det vara på sin plats, att för dessa mindre bolag meddela särskilda öfvergångsbestämmelser af nyssnämnda art beträffande grundtaxan, i ty att, såsom jag nyss framhöll, grundtaxan icke nämnvärdt öfverstiger skatteprocenten för andra juridiska personer med inkomst intill 6,000 kronor.

Till belysande af förslaget i förevarande del tillåter jag mig återgifva hvad kammarrätten i sitt utlåtande anfört, därvid den erinran bör

göras, att kammarrätten vid exemplifieringen här liksom i förut anmärkt fall förutsätter, att allmän bevillning till staten fortfarande skulle utgå. Kammarrätten anför följande.

»I fråga om beskattning af aktiebolag och solidariska bankbolag hvilar förslaget på grunder, som väsentligen skilja sig såväl från de nu i detta afseende gällande som från dem, hvilka föreslagits att gälla för enskilda personers beskattning.

De ifrågavarande bolagen skola sålunda enligt förslaget icke vara underkastade någon förmögenhetsbeskattning; deras förmögenhet beskattas i vederbörande delägares händer, i den mån dessa blifva skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt. I detta afseende öfverensstämmer förslaget med 1904 års ofvan omförmälda förslag och gifver ej anledning till någon erinran från kammarrättens sida.

Beträffande beräkningen af inkomstskattens belopp har förslaget helt och hållet frångått den form af progression, som nu gäller och som enligt förslaget skulle, ehuru med ej oväsentliga ändringar i progressionsskalan, förblifva gällande med afseende å enskilda personer. I stället föreslås för beräkningen af bolagens inkomstskatt en grundtaxa af 2,5 procent af den taxerade inkomsten. Om bolagets vinst öfverstiger 5 procent af dess kapital, lägges på det öfverskjutande beloppet en tilläggsbeskattning af en procent, hvilken extra beskattning fördubblas för den del af vinsten, som öfverstiger 10 procent, och tredubblas för den del af vinsten, som öfverstiger 15 procent. A sistnämnda del af vinsten lägges sålunda en beskattning af tillhopa 5,5 procent. För vinsten i dess helhet kommer inkomstskatten, hvilken, då vinsten uppgår till 15 procent af bolagets kapital, skulle utgöra 3,5 procent af vinsten, att i händelse af ännu högre vinstprocent småningom stiga utöfver sistnämnda procenttal, utan att någonsin fullt uppgå till 5,5 procent af vinsten. Till belysande häraf må anföras följande exempel.

Om ett bolag med 100,000 kronors kapital haft en beskattningsbar vinst af 25 procent, eller sålunda 25,000 kronor, beräknas inkomstskatten på det sätt, att först 2,5 procent beräknas å hela vinsten 25,000 kronor med . . . . . kr. 625

hvarefter ytterligare beräknas

å det belopp af 5,000 kronor, hvarmed vinsten öfverstiger 5 men icke 10 procent af kapitalet, 1 procent eller . . . » 50

å det belopp af 5,000 kronor, hvarmed vinsten öfverstiger

Transport kr. 675

Transport	kr.	675
10 men icke 15 procent af kapitalet, 2 procent eller . . .	»	100
samt å det belopp af 10,000 kronor, hvarmed vinsten öfverstiger 15 procent af kapitalet, 3 procent eller	»	300
och utgår sålunda inkomstskatten med	kr.	1,075

eller 4,03 procent af vinsten.

Lämnar bolaget åter i vinst 50 procent af kapitalet eller 50,000 kronor, tillägges till nyssnämnda skattebelopp af 1,075 kronor 5,5 procent af förut ej beräknade 25,000 kronor eller sålunda 1,375 kronor, hvadan hela inkomstskatten kommer att uppgå till 2,450 kronor eller 4,9 procent af vinsten.

Skulle bolagets vinst hafva uppgått till 100 procent eller 100,000 kronor, erhålles skattebeloppet genom att till 2,450 kronor lägga ytterligare 5,5 procent å förut ej beräknade 50,000 kronor eller 2,750 kronor; och kommer sålunda i detta fall inkomstskatten att utgå med 5,200 kronor eller 5,2 procent af vinsten.

I procenttal räknadt blifver resultatet detsamma, antingen bolagets kapital är större eller mindre än i de här ofvan anförda exemplen, så att följaktligen under alla omständigheter ett bolag, som lämnat 15 procents vinst, skulle få erlägga inkomstskatt med 3,5 procent af sin vinst, ett bolag, som lämnat 25 procents vinst, skulle få i inkomstskatt utgifva 4,03 procent af vinsten, ett bolag, som lämnat 50 procents vinst, skulle få erlägga inkomstskatt med 4,9 procent af vinsten och ett bolag, som lämnat 100 procents vinst, skulle få skatta med 5,2 procent af vinsten.

Verkningarna af de föreslagna bestämmelserna i jämförelse med de nuvarande belysas närmare af siffrorna i nedanstående tabell, däri jämväl medtagits bevillningsummorna enligt den nu gällande och den föreslagna bevillningsförordningen och där procentsatserna beräknats å sammanlagda beloppet af inkomstskatt och bevillning.

Aktie-kapital.	Taxerad inkomst.	Ut-delning.	Nuvarande				Enligt förslaget			
			Inkomst-skatt.	Bevill-ning.	Summa.	Procent af taxe-rad inkomst.	Inkomst-skatt.	Bevill-ning.	Summa.	Procent af taxe-rad inkomst.
10,000:—	500:—	500:—	—	5:—	5:—	1	12:50	0:50	13:—	2,6
»	1,000:—	600:—	4:—	10:—	14:—	1,4	30:—	1:—	31:—	3,1
»	1,500:—	600:—	9:—	15:—	24:—	1,6	52:50	1:50	54:—	3,6
»	2,500:—	600:—	19:—	25:—	44:—	1,76	107:50	2:50	110:—	4,4
»	5,000:—	600:—	44:—	50:—	94:—	1,88	245:—	5:—	250:—	5
»	6,000:—	600:—	54:—	60:—	114:—	1,9	300:—	6:—	306:—	5,1
»	10,000:—	600:—	111:—	100:—	211:—	2,11	520:—	10:—	530:—	5,3
100,000:—	5,000:—	5,000:—	—	50:—	50:—	1	125:—	5:—	130:—	2,6
»	10,000:—	6,000:—	40:—	100:—	140:—	1,4	300:—	10:—	310:—	3,1
»	15,000:—	6,000:—	105:—	150:—	255:—	1,7	525:—	15:—	540:—	3,6
»	25,000:—	6,000:—	320:—	250:—	570:—	2,28	1,075:—	25:—	1,100:—	4,4
»	50,000:—	6,000:—	1,135:—	500:—	1,635:—	3,27	2,450:—	50:—	2,500:—	5
»	60,000:—	6,000:—	1,505:—	600:—	2,105:—	3,508	3,000:—	60:—	3,060:—	5,1
»	100,000:—	6,000:—	3,245:—	1,000:—	4,245:—	4,245	5,200:—	100:—	5,300:—	5,3
1,000,000:—	50,000:—	50,000:—	—	500:—	500:—	1	1,250:—	50:—	1,300:—	2,6
»	100,000:—	60,000:—	995:—	1,000:—	1,995:—	1,995	3,000:—	100:—	3,100:—	3,1
»	150,000:—	60,000:—	3,045:—	1,500:—	4,545:—	3,03	5,250:—	150:—	5,400:—	3,6
»	250,000:—	60,000:—	7,600:—	2,500:—	10,100:—	4,04	10,750:—	250:—	11,000:—	4,4
»	500,000:—	60,000:—	17,600:—	5,000:—	22,600:—	4,52	24,500:—	500:—	25,000:—	5
»	600,000:—	60,000:—	21,600:—	6,000:—	27,600:—	4,6	30,000:—	600:—	30,600:—	5,1
»	1,000,000:—	60,000:—	37,600:—	10,000:—	47,600:—	4,76	52,000:—	1,000:—	53,000:—	5,3
10,000,000:—	500,000:—	600,000:—	—	5,000:—	5,000:—	1	12,500:—	500:—	13,000:—	2,6
»	1,000,000:—	600,000:—	16,000:—	10,000:—	26,000:—	2,6	30,000:—	1,000:—	31,000:—	3,1
»	1,500,000:—	600,000:—	36,000:—	15,000:—	51,000:—	3,4	52,500:—	1,500:—	54,000:—	3,6
»	2,500,000:—	600,000:—	76,000:—	25,000:—	101,000:—	4.04	107,500:—	2,500:—	110,000:—	4,4
»	5,000,000:—	600,000:—	176,000:—	50,000:—	226,000:—	4,52	245,000:—	5,000:—	250,000:—	5
»	6,000,000:—	600,000:—	216,000:—	60,000:—	276,000:—	4,6	300,000:—	6,000:—	306,000:—	5,1
»	10,000,000:—	600,000:—	376,000:—	100,000:—	476,000:—	4,76	520,000:—	10,000:—	530,000:—	5,3

En jämförelse mellan siffrorna i de kolumner, som utvisa det procentiska förhållandet mellan beskattningen och den taxerade inkomsten, gifver vid handen, att de nu föreslagna förändringarna skulle särskildt för de mindre bolagen och i de fall, då vinsten i procenttal räknadt är relativt liten, medföra en betydande ökning i beskattningen. Den omständigheten, att ökningen är relativt liten i de fall då vinsten både till beloppet i och för sig och i procenttal räknadt är relativt stor, har tydligen sin förklaring dels i de nuvarande progressionsbestämmelserna, hvilka medföra en stark stegring i beskattningen af höga inkomstbelopp, dels ock i nu gällande bestämmelse om rätt för aktiebolag och enskildt bankbolag att göra afdrag intill sex procent å inbetaldt aktie- eller lottkapital för verkställd utdelning till aktie- eller lottägare.

Att de nu gällande progressionsbestämmelserna tillämpade på aktiebolag, äro i hög grad olämpliga och obilliga, har af kammarrätten upprepade gånger framhållits, och härtill synes också hänsyn böra tagas vid jämförelse mellan de nu gällande och de föreslagna skattesatserna.

Att det hittillsvarande afdraget för verkställd utdelning enligt förslaget skulle helt och hållet bortfalla, kan kammarrätten icke underlåta att finna i viss mån betänkligt, då härigenom den utdelade vinsten, oafsedt dess högre eller lägre procenttal, skulle komma att i sin helhet beskattas såväl i bolagets som i vederbörande aktie- eller lottägares händer, och då den härigenom inträdda skärpningen af bolagens beskattning skulle komma att särskildt träffa de bolag, hvilka icke haft någon större vinst å sin rörelse. Emellertid synes det å andra sidan icke kunna förnekas, att med hänsyn till de vidt skilda grunder, efter hvilka enskilda personers och bolags inkomster enligt förslaget skulle komma att beskattas, en afdragsrätt efter mönster af den nu gällande näppeligen skulle kunna på tillfredsställande sätt inpassas i det föreslagna skattesystemet.

I och för sig synes, om skatt uttages af bolaget såsom sådant, en beskattning uppgående till 2,5 procent af vinsten icke kunna anses hög. Om man emellertid med hänsyn till de förmåner bolag med mindre aktiekapital och vinst hittills fått åtnjuta, skulle vilja göra öfvergången till det nya skattesystemet för dessa bolag något mindre kännbar, torde detta snarare än genom bibehållande i större eller mindre grad af den nuvarande afdragsrätten kunna ske genom att för bolag med viss mindre vinst bestämma den föreslagna grundtaxan till något lägre belopp än 2,5 procent.

Hvad angår det föreslagna progressionssystemet, synes här böra erinras, att kammarrätten i sitt utlåtande öfver 1904 års förslag framhöll

det obilliga uti att vid aktiebolagens beskattning tillämpa progressionsbestämmelser, hvilka ledde till, att aktiebolag med olika stora aktiekapital men lika stor vinst i procent räknadt i förhållande till aktiekapitalet finge skatta efter olika skattefot, så att t. ex. ett bolag med 50,000 kronors kapital och 10 procent i vinst kunde få skatta för 0,4 procent af årsvinsten, under det att ett bolag med 5,000,000 kronor i kapital och samma vinstprocent finge skatta för 1,6 procent af årsvinsten. I själfva verket innebär denna anmärkning i sig en antydan om lämpligheten af ett progressionssystem af nu föreslagen art, och kammarrätten anser sig böra från principiell synpunkt lämna förslaget i denna del utan erinran.

Verkningarna af bestämmelserna rörande bolags beskattning blifva gifvetvis i många fall beroende af föreskrifterna därom, hvad med bolags kapital skall förstås. Enligt de i sista stycket af 20 § härom föreslagna bestämmelserna skulle annat kapital än aktie- eller lottkapital under inga omständigheter få i detta afseende tagas i beräkning. Det synes likväl icke vara med billighet öfverensstämmande, att då exempelvis nya aktier i ett bolag utbjudas till teckning till pris, öfverstigande nominella beloppet, samt därvid jämlikt föreskriften i 29 § lagen om aktiebolag den 28 juni 1895 det belopp, som inflyter utöfver de tecknade aktiernas nominella värde, lägges till bolagets reservfond, detta belopp icke skulle få inberäknas i bolagets kapital. Kammarrätten anser alltså, att allt af delägarne verkligen inbetaladt kapital, oberoende däraf huruvida det nedlagts i aktie- eller lottkapitalet eller i reservfonden, bör få i nu förevarande afseende räknas till bolagets kapital.

Det synes slutligen icke böra lämnas oanmärkt, att med hänsyn till de olika procentsatser, som enligt förslaget skulle i särskilda fall tillämpas, uträkningen af inkomstskattens belopp torde komma att för myndigheterna vålla svårigheter, hvilka dock kunna blifva mera afsevärda endast i de fall, då bolagets inkomst blifver af större betydenhet. Beräkningen torde emellertid kunna genom hjälptabeller underlättas.»

Kammarrättens erinran därom att vid skattläggning borde få till inbetaldt aktiekapital räknas jämväl de till reservfond lagda medel, som motsvara öfverkursen å nytecknade aktier, kan ju icke frånkännas fog. Ja, man skulle, synes det mig, icke utan skäl kunna ifrågasätta, huruvida icke progression vid aktiebolags beskattning borde göras beroende på inkomstens förhållande till sammanlagda beloppet af bolagets alla fonder. Den statsfinansiella betydelsen af en sådan omläggning skulle emellertid icke kunna

med den nu föreliggande utredningen öfverskådas. Härtill kommer, att den officiella kontroll öfver lämnade uppgifter, som ligger i anmälningar till aktiebolagsregistret, skulle i såväl ena som andra hänseendet saknas.

Behofvet af hjälpmedel vid uträknande af skatten för aktiebolag, är, såsom kammarrätten anmärker, ovedersägligt. Särskilda progressionstabeller torde emellertid kunna utan svårighet åstadkommas.

Sedan jag i stora drag angifvit innehållet i föreliggande förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, återstår att, i den mån sådant icke redan skett, taga ståndpunkt i afseende å de af kammarrätten gjorda detaljanmärkningarna i den mån desamma icke redan i det föregående blifvit besvarade eller de böra behandlas i sammanhang med förslag till taxeringsförfattning, äfvensom att i öfrigt förklara vissa föreslagna bestämmelser.

3 §.

I afseende å innehållet i denna paragraf anför kammarrätten följande:

»Då i 5 § 2 mom. uppräknas åtskilliga juridiska personer, som icke skola erlägga inkomstskatt, anser sig kammarrätten böra ifrågasätta, huruvida icke — i likhet med hvad i 13 § gällande inkomstskatteförordning och 10 § i förslaget till bevillningsförordning ägt rum — slutorden i 2 mom. a) »andra inländska juridiska personer» borde till sitt innehåll begränsas genom tillägget »i den mån de icke äro i denna förordning från skattskyldighet frikallade».

Kammarrätten har fäst sin uppmärksamhet vid, att under det i 1 mom. c) utlänning förklaras vara skyldig erlägga inkomstskatt för utdelning å lotter i solidariska bankbolag, sådan skyldighet icke i 2 mom. b) stadgas för utländska aktiebolag och andra utländska bolag. Enligt lagen om solidariska bankbolag den 18 september 1903 skola hufvudlottägare i sådant bolag vara svenska medborgare; och skulle på grund häraf kunna ifrågasättas, att nu förevarande paragraf borde utgå från den förutsättningen, att hvarken utlänning eller utländskt bolag kunde uppbära utdelning från svenska solidariska bankbolag. Men å andra sidan lärer hinder icke möta för utlänning att vara kommanditlottägare i solidariskt bankbolag och ej heller torde det kunna undvikas, att enskild utländsk man eller utländskt bolag af en eller annan anledning blifver tillfälligtvis ägare af banklotter och berättigad att uppbära å dem belöpande utdelning, hvilka förhållanden torde utgöra grunden till omförmälda stad-

ganden i 1 mom. c). I hvarje fall synes det kammarrätten, som om i förevarande afseende samma bestämmelser borde, såsom hittills varit fallet, gälla för utlänningar och för utländska bolag.»

Kammarrättens erinran i sistnämnda afseende har iakttagits vid förslagets slutredigering. Däremot synes det mig icke kunna vålla missförstånd i fråga om bestämmelses räckvidd, när därtill hänförliga inskränkningar direkt återfinnas i samma paragraf som hufvudregeln eller, såsom i detta fall, i närmast följande paragrafer.

7 §.

Såsom med förslaget öfverensstämmande, ehuru icke uttryckligen utsagdt, har på grund af kammarrättens erinran under denna paragraf i punkt 1:o) af anvisningarna direkt bestämts, att till inkomst af jordbruk räknas inkomst af handtering, som är att anse såsom *binäring* till jordbruket samt uteslutande eller hufvudsakligen afser förädling af bland annat den egna egendomens beståndsdelar. För att fullfölja kammarrättens framställning kommer sålunda genom en dylik bestämmelse inkomst af den beredning af torfströ, hvilken såsom binäring ansluter sig till hufvudnäringen, jordbruksrörelsen, att räknas till inkomst af den fasta egendomen.

11 §.

I afseende å denna § anför kammarrätten, att ämbetsverket upprepade gånger och senast i sitt utlåtande öfver 1904 års förslag framhållit det obilliga uti, att vid taxering af inkomst afdrag ej finge ske för erlagda utskylder. I praxis hade vissa slag af skatter, såsom accis och maltskatt, plägat betraktas såsom affärsomkostnader, för hvilka afdrag följaktligen medgifvits. Enligt kammarrättens mening borde äfven skattskyldigs å krono- och kommunaldebetsedlar upptagna utskylder undantagas från beskattning och stadgande härom införas i 10 §.

För egen del kan jag icke annat än medgifva befogenheten af kammarrättens erinran, men tillåter mig tillika framhålla den statsfinansiella betydelsen af ett dylikt afdrag. Utskylder, därför afdrag skulle ifrågakomma, öfverstege nog sammanlagdt 100,000,000 kronor. Afgår detta belopp från sammanlagda beskattningsbara inkomsterna i riket, måste man antagligen räkna med en nedgång i den nya skattens afkastning med icke så litet öfver 2,000,000 kronor. För att kunna erhålla fyllnad härför,

skulle man åter nödgas höja skatteprogressionen. I valet mellan en sådan åtgärd eller status quo i fråga om utskylder har jag valt den senare vägen, i hvilket afseende jag skulle kunna åberopa den preussiska lagstiftningen.

16 §.

Under denna § anför kammarrätten följande.

»Med afseende å bestämmelsen, att fast egendom, som nästföregående år varit åsatt taxeringsvärde, vid uppskattning af förmögenhet skall, utom i visst undantagsfall, upptagas till detta värde, anser sig kammarrätten böra, likasom i utlåtandet öfver 1904 års förslag, framhålla, att därest under taxeringsvärdet är inbegripen skogstillgång eller annan jämförlig tillgång eller förmån, som är till annan upplåten, denna tillgång icke bör beräknas vid fastighetsägarens förmögenhetsbeskattning utan vid taxering af dens förmögenhet, som äger upplåtelsen. En föreskrift i detta syfte synes böra meddelas.

I detta sammanhang anser sig kammarrätten äfven böra, med hänsyn till den ökade betydelse, taxeringsvärdet skulle erhålla genom införandet af förmögenhetsbeskattning, fästa uppmärksamheten på behofvet af en omarbetning af de nu gällande reglerna för ändring under löpande taxeringsperiod i fast egendoms taxeringsvärde. Omarbetningen synes hufvudsakligen böra hafva till syfte att underlätta nedsättning i taxeringsvärdet på grund af sådana förändringar i fastighetens beskaffenhet, som föranleda minskning i dess värde. Enligt hittillsvarande regler, i hvilka ingen ändring föreslagits, kan nedsättning under taxeringsperioden ske, om till följd af inträffad eldsvåda, vattenflöde »eller af annan dylik anledning» fastighetens värde märkligen förminskats i förhållande till dess uppskattade värde, men däremot icke om sådan värdeminskning inträdt genom skogsafverkning, nedrifning af byggnader eller dylikt. Under taxeringsperioden inträffade konjunkturförändringar böra däremot icke i förevarande afseende få tagas i betraktande.»

I fastighets taxeringsvärde ingår för närvarande skog och annan till fastigheten rättsligen hörande tillgång. Skulle fastighetens ägare hafva afhändt sig rätten till vissa af nämnda tillgångar, borde ju, kunde det synas, dessa frånddragas det värde, som ingår i taxeringen till förmögenhetsskatt. Rent praktiskt sedt torde detta emellertid bjuda på åtskilliga svårigheter och förutsätta en omvärdering af vederbörande fastighet, i sammanhang hvarmed man väl icke kunde underlåta att taga under öfvervägande, huruvida icke egendomen trots afhändandet af viss tillgång fort-

farande i värde motsvarade taxeringsvärdet. Detta torde nog vara förhållandet i icke så få fall. Kammarrätten har emellertid själf anvisat en utväg, som torde kunna undanröja de väsentligaste anmärkningarna mot den nu omhandlade ordningen. Vid behandlingen af förslaget till förordning angående bevillning af fast egendom samt af inkomst skall jag föreslå utvidgad rätt för fastighetsägare att mellan de allmänna fastighetstaxeringarna erhålla nedsättning i fastighetstaxeringsvärdet.

21 §.

Hittills har inkomstskatteförordningen åtföljts af en progressionstabell. Dylika för skattens uträknande behöfliga hjälpmedel, som ju måste omedelbarligen ansluta sig till de af Riksdagen beslutade skattesatserna, torde lämpligen böra utfärdas af Kungl. Maj:t, helst med anledning af, bland annat, omläggningen af aktiebolagsbeskattningen numera flera tabeller, som ännu icke hunnit uppgöras, torde erfordras.

24 §.

Hittills har taxeringsmyndighet under vissa förutsättningar ägt medgifva stärbhus, där behållningen i boet ej öfverstigit 5,000 kronor, befrielse från inkomstskatt och bevillning, som påförts den aflidne eller stärbhuset. Erfarenheten har emellertid visat, att sistnämnda bestämmelse är för snäf för att behörig hänsyn till förekommande ömmande omständigheter skall kunna tagas. Enligt förslaget skulle därför skattebefrielse kunna medgifvas stärbhus med en behållning om 10,000 kronor.

26 §.

En närmare redogörelse för innehållet i nämnda § skall jag lämna i sammanhang med behandlingen af motsvarande § i förslaget till ny bevillningsförordning; och därvid jämväl till granskning upptaga kammarrättens under ifrågavarande § gjorda erinran.

Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

Punkten 2:o).

Enligt det till kammarrätten remitterade förslaget skulle till inkomst af tjänst eller pension hänföras, bland annat, periodiskt understöd, så

framt det icke lämnades såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran.

Kammarrätten erinrar, att hvad här yttras angående periodiska understöd syntes böra bringas i öfverensstämmelse med innehållet i 11 § af författningsförslaget, i följd hvaraf undantag borde göras ej allenast för sådana periodiska understöd, hvilka lämnades såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran, utan äfven för dem, som eljest utbetalades på grund af gifvaren lagligen åliggande försörjningsplikt eller utgåfves åt hemmavarande familjemedlemmar.

Denna kammarrättens erinran har iakttagits.

Punkten 3:o).

Till inkomster af arbete hänföras under ifrågavarande punkt inkomster af åtskilliga såsom exempel angifna slag af verksamhet; och afslutas exemplifieringen med orden »äfvensom all annan yrkesmässig verksamhet.»

Kammarrätten ifrågasätter, om ej dessa sistnämnda ord lämpligen borde uteslutas. Då dessa ord, likasom de förut i momentet uppräknade slagen af rörelse och yrke, anfördes endast såsom exempel på hvad med rörelse och yrke skulle förstås, syntes i allt fall ordet »all» böra utgå.

Syftet med sista stycket kunde, fortsätter kammarrätten, icke anses vara med erforderlig tydlighet afgifvet genom begynnelseorden »Enahanda gäller» o. s. v.

Kammarrättens erinringar hafva föranledt, att sista stycket omredigerats, och att den exemplifiering, hvarom ofvan talas, afslutats med orden »äfvensom annan yrkesmässig verksamhet».

Punkten 4:o).

Under denna punkt anför kammarrätten, att då utdelning från aktiebolag och solidariskt bankbolag här förklarades vara beskattningsbar, »utan hänsyn till hvilka bolagets tillgångar som användts till utdelningen», skulle detta kunna tolkas på det sätt, att äfven en vid bolags upphörande eller inskränkning af dess verksamhet företagen utdelning af aktiekapital eller eljest af kapital, som inbetalts af bolagets delägare, skulle blifva föremål för beskattning. Under antagande att en sådan tolkning ej vore i förslaget afsedd, hemställde kammarrätten om sådan omformulering af denna punkt, att berörda tolkning förebyggdes.

Med utdelning i förslagets bemärkelse kan icke, synes det mig, för-

stås annan utdelning än den, som äger rum under bolagets verksamhet; och är sådan utdelning gifvetvis, oberoende om därtill användts kapitaltillgång eller årsvinst, beskattningsbar hos delägaren. Är åter fråga om utbetalande till delägare af delägares andel i bolagets kapitaltillgångar i sammanhang med bolagets upplösning, föreligger icke någon utdelning i ofvan angifna bemärkelse. Om delägaren därvid skulle göra en vinst, är beskattningen af denna vinst beroende af de allmänna reglerna för beskattning af vinster af tillfällig natur, hvarom talas i 7 §. Kammarrättens erinran synes mig därför icke påkalla omformulering af ifrågavarande punkt.

Skatteresultatet.

Såsom jag vid behandlingen af frågan om statsregleringen för år 1911 angaf, kunde inkomst- och förmögenhetsskatten beräknas lämna 31,500,000 kronor. Sedan därmed täckts bevillningens och inkomstskattens sammanlagda, i 1910 års riksstat till 28,500,000 kronor beräknade belopp, skulle ändock uppstå ett öfverskott af 3,000,000 kronor.

Vidare framhöll jag, att förmögenhetsskatten kunde anses lämna ungefärligen sistnämnda summa samt att jag ämnade tillse, att vid omläggningen af beskattningen af aktiebolag och solidariska bankbolag bolagsskatten komme att utmätas på sådant sätt, att den allmänna förhöjningen af den direkta beskattningen fördelades ungefärligen proportionellt mellan bolag och öfriga skattskyldiga efter skattebördornas nuvarande fördelning dem emellan.

Slutligen har i det redan anförda meddelats, att förmögenhetsskatten komme att uteslutande drabba enskilda skattskyldiga, samt att andra juridiska personer än aktiebolag och solidariska bankbolag skulle blifva underkastade samma skattskyldighet för inkomst som enskilda personer.

När jag nu går att se till, huruvida skatten, under nämnda förutsättningar, jämväl kommer att lämna åsyftadt resultat, har jag i hufvudsak att stödja mig å följande af aktuarien Flodström gjorda utredningar:

n:r 1) angående taxering till inkomstskatt år 1907 samt taxeringar till bevillning samma år för inkomst under 1,000 kronor af kapital och arbete;

n:r 2) angående aktiebolags och solidariska bankbolags verkliga inkomster under åren 1906, 1907 och 1908; samt

n:r 3) angående den beskattningsbara förmögenheten i riket, preliminärt beräknad på grundval af de under åren 1906 och 1908 inregistrerade bouppteckningarna.

Till en början skall jag försöka angifva den nuvarande fördelningen af bevillning och inkomstskatt under de skilda grupperna

1) enskilda personer,
2) aktiebolag och solidariska bankbolag samt
3) öfriga juridiska personer.

Af förstnämnda statistiska utredning framgår, att inkomstskatten för år 1907 fördelats mellan nämnda grupper skattskyldiga i följande ordning:

enskilda personer	kr.	10,320,769: —
aktiebolag och enskilda bankbolag	»	5,377,456: —
öfriga juridiska personer	»	436,547: —
	Summa kr.	16,134,772: —

I fråga om bevillningen föreligger icke någon liknande utredning. Å andra sidan hade enligt utredningen n:r 2, som upptager bolagens bokförda vinst, denna vinst år 1906, hvilken vinst legat till grund för 1907 års taxering, uppgått till ungefär jämnt 200,000,000 kronor.

Häri ingår den verkliga inkomsten af fast egendom äfvensom utdelning å aktier. Sistnämnda slags inkomst beskattas emellertid icke alls och inkomst af fast egendom endast intill viss procent af taxeringsvärdet genom bevillning. Under sådana förhållanden kan den af bolagen för år 1907 utgjorda fastighets- och inkomstbevillningen icke anslås till en procent af 200,000,000 kronor. Högt räknadt torde bevillningen måhända kunna sättas till 1,900,000 kronor.

Öfriga juridiska personer hade enligt utredningen nr 1 år 1907 taxerats till sammanlagdt 14,643,340 kronor. En procent af detta belopp eller ungefär 146,000 kronor torde väl ungefärligen motsvara dessa skattskyldigas bevillning.

Då bevillningssumman i dess helhet utgjorde 11,988,799, torde densamma alltså kunna fördelas sålunda:

aktiebolag och solidariska bankbolag	kr.	1,900,000: —
andra juridiska personer	»	146,000: —
enskilda skattskyldiga	»	9,942,000: —
	Summa kronor	11,988,000: —

Hela skattebördan skulle alltså hafva år 1907 utgjorts af de skilda grupperna efter följande fördelning:

enskilda personer:			
inkomstskatt	kr.	10,320,000: —	
bevillning	»	9,942,000: —	20,262,000: —
aktiebolag och solidariska bankbolag:			
inkomstskatt	kr.	5,377,000: —	
bevillning	»	1,900,000: —	7,277,000: —
andra juridiska personer:			
inkomstskatt	kr.	436,000: —	
bevillning	»	146,000: —	582,000: —
Summa kronor			28,121,000: —

Att döma af denna fördelning skulle af sammanlagda summan af bevillning och inkomstskatt, som i 1910 års stat upptagits till 28,500,000 kronor, ungefärligen 7,400,000 kronor falla å aktiebolag och solidariska bankbolag samt återstoden eller 21,100,000 kronor å öfriga juridiska personer och enskilda skattskyldiga. Vill man nu, såsom jag ifrågasatt, proportionellt fördela den ökade skattebördan af 3,000,000 kronor mellan sagda grupper, falla ungefärligen 800,000 kronor på bolagen samt 2,200,000 kronor på öfriga grupper skattskyldiga. Af inkomst- och förmögenhetsskattens hela belopp, 31,500,000 kronor, skulle alltså ungefär 8,200,000 kronor utgöras af bolagen och omkring 23,300,000 kronor af öfriga skattskyldiga.

Jag öfvergår nu att undersöka, huruvida skatten, anordnad på af mig föreslaget sätt, skall gifva nämnda skatteresultat. Beräkningarna kunna naturligen under alla förhållanden ej blifva annat än approximativa, men då man följer inkomstsiffror, som äro flera år gamla, torde man i allt fall med den försiktighet, jag ämnar iakttaga kunna antaga, att beräkningarna icke blifva för höga.

Skyldighet att utgöra inkomstskatt inträder för enskilda personer vid 800 kronors inkomst. Med ledning af de å sidorna XVII och XVIII i utredningen n:r 1 lämnade uppgifter skulle därigenom från skattskyldighet utgå omkring 245,000 nu till bevillning skattskyldige med ett sammanlagdt inkomstbelopp af ungefärligen 146,000,000 kronor, motsvarande, efter de i utredningen följda beräkningsgrunder, i bevillning ungefär 360,000 kronor.

Beträffande andra inkomster, som blifva skattskyldiga, medför skatteomläggningen lindringar, som, ehuru utan inflytande på beräkningarna, dock böra, såvidt ske kan, värderas.

Vid denna värdering följer jag utredningen n:r 1, där de skattskyldige ordnats i grupper efter inkomstens storlek. Där gruppen omfattar inkomster inom ett enda hundratal, anser jag, att hvarje inkomsttagare har det för gruppen upptagna jämna hundratal. Som detta tal jämväl är bottentalet, kan värderingen icke blifva för hög. Där en grupp omfattar flera hundratal, sammanräknas för samtliga jämna hundratalen särskildt de belopp, som nu utgöras i bevillning och inkomstskatt, och särskildt de belopp, som skulle utgå i form af inkomst- och förmögenhetsskatt. Medeltalen för dessa belopp utföras, och skillnaden betyder skattelindringen för en hvar i första kolumnen upptagen inkomsttagare.

Antal inkomsttagare	i grupp med inkomster om kr.	Bevillning och inkomstskatt (medeltal) kr.	Föreslagen skatt å inkomst (medeltal) kr.	Summa kronor lindring i runda tal kr.
121,937	800—999	4,00	3,40	73,000
63,897	1,000—1,099	7,50	6,00	95,000
159,194	1,100—1,999	19,50	14,46	800,000
34,745	2,000—2,999	43,00	36,10	237,000

Lägger man till dessa lindringar värdet å minskningarna i skatt öfver sistnämnda belopp, 2,999 kronor, och dessutom det skattebelopp om 360,000, som på grund af inkomsttagarnas fullständiga skattebefrielse helt och hållet försvinner, torde de direkta skattebefrielserna och skattelindringarna uppgå till icke obetydligt öfver 1,000,000 kronor, äfven om man tager behörig hänsyn därtill, att bland nu omförmälda skattskyldige ingår ett obestämdt antal personer, hvilka icke äro samtidigt bevillnings- och inkomstskattepliktiga, åtminstone icke för hela taxerade beloppet.

Till dessa direkta skattelindringar, hvilka automatiskt beaktas vid följande beräkningar, komma emellertid andra lindringar, som icke låta sig beräkna. Dessa lindringar hänföra sig dels till afdraget för försäkringspremier och andra dylika afgifter dels ock till de speciella afdragen: de så kallade ortsafdragen, barnafdragen och afdragen för ömmande ekonomiska omständigheter. Till dessa afdrag kan hänsyn tagas allenast genom försiktighet i uppskattningen af skattebidrag från de lägre inkomster, hvilka i stort sedt blifva de, som kunna komma i åtnjutande af dessa skattelindringar.

Hvad skattomläggningen i fråga om inkomst af fast egendom kan innebära, kan gifvetvis icke heller till siffran angifvas. Till en början kan dock med ganska stor säkerhet förutsättas, att inkomst af så kallad annan fastighet icke kommer att understiga det hittills beräknade beloppet af 5 procent å taxeringsvärdet.

Taxeringsvärdet å jordbruksfastighet uppgick år 1907 till sammanlagdt ungefär 2,600,000,000 kronor, därför inkomsten beräknats till i rundt tal 150,000,000 kronor. Själffallet öfverstiger den verkliga inkomsten högst betydligt nämnda belopp. Och i den mån, vid det i vårt land jämförelsevis ringa antal större egendomar, den verkliga inkomsten skulle sjunka under den hittills beräknade, torde det i afsevärd grad motvägas däraf, att till taxering framkallas jämväl arrendatorernas egna inkomster af jordbruket. Men otvifvelaktigt afgå vid taxering af den verkliga inkomsten betydliga belopp på grund af det höjda existensminimum och föreslagna skattelindringar. Trots detta lärer i allt fall den verkliga inkomsten äfven å de mindre egendomarna vara så stor, att dessa inkomster, utöfver sitt nuvarande bidrag till inkomstskatten, komma att lämna fyllnad för ett belopp, som torde närma sig den i fastighetsbevillning nu utgående summa. Särskildt må i sådant afseende framhållas, att bolags och enskildas skogsinkomster, som med den hittills följda anordningen i jämförelsevis högre grad än inkomst af jordbruksrörelse undandragit sig full skattläggning, böra komma att bidraga till den nya skattens åsyftade resultat.

Efter dessa erinringar går jag att undersöka utfallet af den nya skatten, och följer jag därvid de af aktuarien Flodström gjorda beräkningar.

I bil. A lämnas en detaljerad uppställning öfver det beräknade resultatet af inkomstskatten för enskilda personer, tänkt tillämpad på 1907 års taxeringar. Slutsumman uppgår till omkring 18,600,000 kronor. Härvid är emellertid ingen hänsyn tagen till den af mig förut anmärkta förhöjning i skatteprocenten, som i flertalet fall kommer att blifva en följd af inkomstens sammanräknande med förmögenhetsandelen.

Hvad aktiebolagen och de solidariska bankbolagen beträffar, gifves i bil. B—D en redogörelse för deras (preliminärt beräknade) kapital, vinst och utdelning åren 1906—1908. Efter denna redogörelse kan skatteinkomsten för de särskilda åren enligt den föreslagna skatteskalan beräknas sålunda:

År 1906:

Vinstprocent	Kapital, kr.	Vinst, kr.	Däraf utgörande i förhåll. till kapitalet: öfver 5 t. o. m. 10 %	öfver 10 t.o.m. 15 %	öfver 15 %
0 procent	156,155,670	—	—	—	—
Högst 5 procent	177,154,865	4,584,147	—	—	—
Öfver 5 t. o. m. 10 procent	354,065,298	26,419,847	**8,716,583**	—	—
» 10 » 15 »	464,560,941	57,722,485	**23,228,047**	**11,266,391**	—
» 15 »	396,959,755	111,435,772	**19,847,987**	**19,847,987**	**51,891,811**
Summa	1,548,896,529	200,162,251	**51,792,617**	**31,114,378**	**51,891,811**
		$2^1/_2$ % däraf:	1 % däraf:	2 % däraf:	3 % däraf:
		5,004,056	517,926	622,288	1,556,754
		Hela skattebeloppet: 7,701,024 kr.			

År 1907:

Vinstprocent	Kapital, kr.	Vinst, kr.	Däraf utgörande i förhåll. till kapitalet: öfver 5 t. o. m. 10 %	öfver 10 t.o.m. 15 %	öfver 15 %
0 procent	196,295,368	—	—	—	—
Högst 5 procent	190,991,765	4,868,259	—	—	—
Öfver 5 t. o. m. 10 procent	377,791,077	29,105,258	**10,215,705**	—	—
» 10 » 15 »	412,607,039	51,754,305	**20,630,351**	**10,493,603**	—
» 15 »	495,817,177	132,561,894	**24,790,858**	**24,790,858**	**58,189,320**
Summa	1,673,502,426	218,289,716	**55,636,914**	**35,284,461**	**58,189,320**
		$2^1/_2$ % däraf:	1 % däraf:	2 % däraf:	3 % däraf:
		5,457,243	556,369	705,689	1,745,679
		Hela skattebeloppet: 8,464,980 kr.			

År 1908:

Vinstprocent	Kapital, kr.	Vinst, kr.	Däraf utgörande i förhåll. till kapitalet:		
			öfver 5 t. o. m. 10 %	öfver 10 t.o.m. 15 %	öfver 15 %
0 procent	333,077,833	—	—	—	—
Högst 5 procent	315,926,034	9,855,722	—	—	—
Öfver 5 t. o. m. 10 procent	519,060,353	38,388,285	12,435,268	—	—
» 10 » 15 »	446,924,173	57,258,892	22,346,208	12,566,476	—
» 15 »	392,862,292	107,928,575	19,643,114	19,643,114	48,999,233
Summa	2,007,850,685	213,431,474	54,424,590	32,209,590	48,999,233
		2½ % däraf:	1 % däraf:	2 % däraf:	3 % däraf:
		5,335,787	544,246	644,192	1,469,977
		Hela skattebeloppet: 7,994,202 kr.			

I medeltal för de tre åren 1906—1908 skulle alltså skattebeloppet med tillämpning af den föreslagna nya skatteskalan hafva uppgått till 8,053,400 kronor eller i afrundadt tal 8,000,000 kronor.

För andra juridiska personer och samfälligheter än aktiebolag och solidariska bankbolag utgjorde år 1907 det taxerade inkomstbeloppet 14,643,340 och den debiterade inkomstskatten 436,547 kronor. I medeltal uppgick skatten alltså till 2,98 procent af inkomsten. Denna skattesats gäller för inkomster om 63,000 à 64,000 kronor. Enligt den af mig föreslagna progressionsskalan uppgår skatteprocenten vid en inkomst af samma storlek till omkring 4,26, hvilken skattesats, tillämpad på den år 1907 taxerade inkomsten för ifrågavarande samfälligheter, gifver en skatteinkomst af i rundt tal 600,000 kronor.

Med afseende slutligen å förmögenhetsskatten redogöres i bilagan E för den beräkning, som verkställts till vinnande af kännedom om den existerande privatförmögenhetens storlek och fördelning. Materialet för beräkningarna har varit de vid domstolarna under åren 1906 och 1908 inregistrerade bouppteckningarna. Resultatet, vid hvars framräknande iakttagits, att värdet af bohag och personlig lösegendom ej inräknats i bouppteckningsbeloppen, har i medeltal för de båda ifrågavarande åren blifvit:

Förmögenheter om:	Antal.	Belopp kronor.
mindre än 3,000 kronor	732,000	621,000,000
3,000 intill 6,000 »	135,000	554,000,000
6,000 » 10,000 »	74,000	531,000,000
10,000 » 20,000 »	64,300	792,000,000
20,000 » 30,000 »	19,000	417,000,000
30,000 » 60,000 »	18,500	642,000,000
60,000 » 100,000 »	6,500	437,000,000
100,000 » 200,000 »	4,700	568,000,000
200,000 » 300,000 »	1,100	257,000,000
300,000 kronor och däröfver	2,900	1,915,000,000
Summa	1,058,000	6,734,000,000

Skattskyldighet skall enligt förslaget inträda vid ett taxeradt belopp af 100 kronor, när detta grundar sig på för beskattning af förmögenhet verkställd beräkning. Vid sådan beräkning skall till taxering upptagas en tredjedel af förmögenhetens till fem procent beräknade afkastning eller således en sextiondedel af den uppskattade förmögenheten. Skattskyldiga blifva följaktligen alla förmögenheter om minst 6,000 kronor. Men äfven af mindre förmögenheter kommer ett stort antal att bidraga till beskattningen, nämligen alla de, som med sin afkastning ingå i beskattningsbar inkomst i allmänhet. Huru stort förmögenhetsbelopp i sin helhet kan komma att underkastas beskattning, är sålunda icke möjligt att exakt beräkna; men det torde kunna antagas såsom sannolikt, att ifrågavarande belopp ej oväsentligt öfverstiger 6 milliarder kronor.

Den beräknade afkastningen af den beskattningsbara förmögenheten skulle efter förut angifven grund alltså uppgå till minst 300,000,000 kronor. Då enligt skattläggningsmetoden skatt skulle, med tillämpning af de allmänna skatteskalorna, utgå för en tredjedel af nyssnämnda belopp, innebär detta, att förmögenhetsskatten skulle växla från lägst $^1/_3$ af $0{,}_4$ procent, som gäller för inkomster om 800 kronor, till högst $^1/_3$ af 5 procent, hvartill den nya skattens nominella maximum fastställts. Också utgör faktiskt förmögenhetsskattens självständiga gränser $0{,}_{113}$ procent och $1{,}_{666}$ procent af förmögenhetens beräknade afkastning. Med anledning häraf och då förmögenhetsskatten redan för skattskyldige, hvars inkomster af alla slag uppgå till ungefär 14,000 kronor, där den nominella skattesatsen är 3 procent, skulle utgöra en procent, torde man utan fara för misstag

kunna för förmögenhetsskatten räkna med en genomsnittlig skatteprocent, som förr öfver- än understiger en procent af den beräknade afkastningen. Förmögenhetsskatten skulle alltså lämna ungefärligen 3,000,000 kronor. Såsom tidigare angifvits blir emellertid i hvarje förekommande fall förmögenhetsskatten beroende, utom af förmögenhetens storlek, äfven af storleken af den skattskyldiges verkliga inkomst. Genom sammanläggningen af förmögenhetsdelen med de verkliga inkomsterna sker en uppflyttning i högre skatteklass än den, som bestämmes enbart af de verkliga inkomsterna.

Detta åskådliggöres genom föregående tabellariska öfversikt öfver verkningarna af förmögenhetsskatten å sid. 163. Man finner sålunda, att förmögenhetsskatten så godt som konstant utgår med ett belopp, som öfverstiger en tredjedel af inkomstskatten för den fonderade inkomsten.

I anledning häraf kommer förmögenhetsskatten i verkligheten att lämna en summa, som icke så litet öfverstiger den af mig först beräknade eller 3,000,000 kronor,

Om man emellertid räknar med sistnämnda summa, skulle den nya skattens afkastning blifva:

för enskilda personer, inkomstskatt	kr.	18,600,000
förmögenhetsskatt...	»	3,000,000
för aktiebolag och solidariska bankbolag	»	8,000,000
för andra samfälligheter	»	600,000
Summa	kr.	30,200,000

eller 1,300,000 kronor mindre än inkomst- och förmögenhetsskatten beräknats lämna.

Denna summa torde emellertid mer än väl fyllas genom de beskattningsbara inkomsternas med näringslifvets utveckling följande stegring i sammanlagdt belopp. Det är nämligen att märka, att beräkningarna rörande enskilda personer stödja sig på 1907 års taxeringar, som åter i stort sedt hänföra sig till 1906 års inkomster. På grund häraf och då inkomstskatten från år 1907 till år 1909 stigit med omkring 650,000 kronor, torde man med ganska stor visshet kunna antaga, att redan de inkomster, som äro underkastade nuvarande inkomstskatt, hafva från 1906 till år 1910 stigit så mycket, att skatten af dessa inkomster skola i inkomst- och förmögenhetsskatt lämna dubbelt sistberörda belopp eller nyssnämnda fyllnadssumma 1,300,000 kronor.

Till detta belopp skulle emellertid komma den ökade skatt, som vore att vänta dels däraf, att i de beskattningsbara inkomsterna skulle ingå verklig inkomst af jordbruksrörelse och skogsbruk dels ock af förmögenhetsskattens afkastning utöfver beräknade 3,000,000 kronor. Ehuru den nya skatten alltså med hänsyn till nu anförda omständigheter möjligen skulle kunna uträknas högre än till det belopp, hvarvid jag vid uppgörandet af förslag till riksstat för år 1911 stannat, torde dock försiktigheten bjuda att låta nu angifna öfverskott öfver beräknade skatteintäkter möta de skattebefrielser och skattelindringar, öfver hvilkas fiskaliska innebörd man, efter af hvad jag nyss nämnde, icke kan göra ens ett öfverslag af något större värde.

Föredragande departementschefen uppläste härefter förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt samt hemställde, att detsamma måtte i nådig proposition framläggas för Riksdagen.

Statsrådets öfriga ledamöter instämde i denna hemställan.

Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten biföll hvad statsrådet sålunda hemställt; och skulle nådig proposition till Riksdagen aflåtas af den lydelse, bilagan litt. vid detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Emil Sundberg.

Bilaga A.

Beräkning af föreslagen inkomstskatt för enskilda personer, tillämpad på 1907 års taxeringar.

Inkomstkategori		Taxeringsbelopp kr.	Beräknadt skattebelopp kr.
800—900	kr.	103,500,000	414,000
1,000—1,100	»	88,000,000	528,000
1,200—1,400	»	72,000,000	576,000
1,500—1,700	»	72,000,000	720,000
1,800—2,000	»	56,100,000	673,000
2,100—2,500	»	40,500,000	567,000
2,600—3,000	»	37,600,000	601,000
3,100—3,600	»	31,200,000	561,000
3,700—4,500	»	40,200,000	804,000
4,600—5,900	»	50,000,000	1,100,000
6,000—7,900	»	50,600,000	1,184,000
8,000—11,900	»	62,300,000	1,631,000
12,000—19,900	»	61,500,000	1,871,000
20,000—29,900	»	39,700,000	1,384,000
30,000—49,900	»	39,400,000	1,557,000
50,000—79,900	»	25,600,000	1,140,000
80,000—104,400	»	11,900,000	574,000
104,500 och däröfver		55,200,000	2,760,000
	Summa	937,300,000	18,645,000

Bilaga B.

Aktiebolag och solidariska bankbolag 1906.

Vinstprocent	Antal bolag	Kapital kr.	Vinst (incl. utskylder) kr.	Utdelning kr.	Utskylder kr.
Ingen vinst (eller förlust)...	686	156,155,670	—	764,702	577,547
T. o. m. 4 procent.....	412	139,619,485	2,979,769	892,174	515,184
Öfver 4 t. o. m. 5 procent	90	37,535,380	1,604,378	595,328	176,328
» 5 » 6 »	152	82,612,709	4,493,409	3,109,967	373,640
» 6 » 8 »	340	128,674,480	8,984,835	5,741,644	710,079
» 8 » 10 »	280	142,778,109	12,941,603	7,653,671	960,013
» 10 » 12 »	275	172,746,573	19,236,221	12,675,950	1,478,237
» 12 » 15 »	329	291,814,368	38,486,264	28,013,998	2,781,557
» 15 » 20 »	352	159,981,495	27,349,824	15,750,926	2,093,020
» 20 » 25 »	232	99,975,562	22,154,470	11,039,743	1,653,973
» 25 » 30 »	125	50,732,694	13,410,130	7,507,882	741,098
» 30 » 40 »	136	34,912,160	12,420,037	4,925,559	920,102
» 40 » 50 »	76	15,613,701	6,829,637	2,841,805	522,958
» 50 »	198	35,744,143	29,271,674	9,080,848	2,163,151
Summa	3,683	1,548,896,529	200,162,251	110,594,197	15,666,887

Bilaga C.

Aktiebolag och solidariska bankbolag 1907.

Vinstprocent	Antal bolag	Kapital kr.	Vinst (incl. utskylder) kr.	Utdelning kr.	Utskylder kr.
Ingen vinst (eller förlust)...	846	196,295,368	—	253,931	848,009
T. o. m. 4 procent.....	438	159,653,353	3,468,574	2,288,602	585,531
Öfver 4 t. o. m. 5 procent	129	31,338,412	1,399,685	534,987	164,604
» 5 » 6 »	143	55,620,130	3,138,435	1,728,465	292,258
» 6 » 8 »	361	160,830,573	11,439,062	6,425,612	1,073,405
» 8 » 10 »	333	161,340,374	14,527,761	9,867,348	1,386,468
» 10 » 12 »	288	154,378,009	17,436,703	11,213,702	1,415,084
» 12 » 15 »	330	258,229,030	34,317,602	22,333,878	2,891,862
» 15 » 20 »	387	209,110,138	35,392,268	21,796,748	3,274,123
» 20 » 25 »	230	115,522,090	25,615,171	17,354,284	1,530,640
» 25 » 30 »	136	81,088,115	21,751,810	11,969,975	865,990
» 30 » 40 »	168	32,961,915	11,402,673	4,675,101	896,693
» 40 » 50 »	79	20,051,895	8,704,257	6,138,671	595,769
» 50 »	214	37,083.024	29,695,715	10,215,961	2,660,230
Summa	4,082	1,673,502,426	218,289,716	126,797,265	18,479,666

Bilaga D.

Aktiebolag och solidariska bankbolag 1908.

Vinstprocent	Antal bolag	Kapital kr.	Vinst (incl. utskylder) kr.	Utdelning kr.	Utskylder kr.
Ingen vinst (eller förlust)...	1,274	333,077,833	—	343,711	1,974,767
T. o. m. 4 procent.....	587	205,326,941	4,786,298	2,101,364	1,120,374
Öfver 4 t. o. m. 5 procent	156	110,599,093	5,069,424	3,132,279	838,784
» 5 » 6 »	169	60,487,932	3,224,520	2,184,685	628,344
» 6 » 8 »	373	278,062,427	18,887,813	12,843,551	1,426,053
» 8 » 10 »	312	180,509,994	16,275,952	11,485,976	2,014,086
» 10 » 12 »	260	147,836,120	16,476,470	10,503,776	1,968,102
» 12 » 15 »	317	299,088,053	40,782,422	30,575,305	3,655,213
» 15 » 20 »	295	206,908,236	36,986,720	25,126,493	3,743,024
» 20 » 25 »	192	68,720,997	15,154,302	8,556,670	1,936,525
» 25 » 30 »	127	48,535,792	12,764,654	6,617,314	1,176,320
» 30 » 40 »	139	36,446,178	12,948,198	6,479,961	1,711,356
» 40 » 50 »	69	10,015,450	4,111,837	1,490,497	356,591
» 50 »	211	22,235,639	25,962,864	6,538,391	2,453,078
Summa	4,481	2,007,850,685	213,431,474	127,983,973	25,002,617

Bilaga E.

Stockholm den 16 mars 1910.

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

På grund af erhållet uppdrag att utföra beräkningar öfver den i vårt land existerande enskilda förmögenhetens storlek och fördelning får jag, då dessa beräkningars omfattning synes komma att fördröja deras slutförande längre än från början antagits, härmed vördsamt redogöra för de resultat, som hittills vunnits, äfvensom för den beräkningsmetod, som användts.

Beräkningarna, som afse åren 1096—1908 men som för 1907 ännu icke äro färdiga, grunda sig på en för ändamålet verkställd bearbetning af vid öfver- och underrätter dessa år inregistrerade boupptecknigar, hvilka, med särskiljande af landsbygden, Stockholms stad och öfriga städer, till antal och belopp uppdelats efter de aflidnas ålder (femårsgrupper), kön och civilstånd. På sådant sätt har erhållits kännedom om antalet och beloppet af de förmögenheter, som efterlämnats af de under 1906 och 1908 aflidna personer, tillhörande hvarje särskild ålders-, köns- och civilståndsgrupp.

Hvad som för beräkning härur af den existerande förmögenhetens storlek erfordras, är att känna *förhållandet mellan* den af de inom hvarje grupp aflidna efterlämnade förmögenheten och förmögenheten hos hela befolkningen i samma grupp. Under antagande tills vidare af lika förmögenhetsförhållanden bland de kvarlefvande som bland de aflidna i hvarje grupp är ifrågavarande förhållande tydligen identiskt med gruppens dödlighetsförhållande. Om sålunda exempelvis gruppen gifta män om 50—55

år ett visst år efterlämnat 50 förmögenheter om tillsammans 2,000,000 kronor och dödligheten för gruppen samma år uppgår till 20 %, det vill säga en femtiondel, kan man därutaf sluta till, att inom hela befolkningen i ifrågavarande ålders-, köns- och civilståndsgrupp — nämligen gifta män om 50—55 år — skall finnas femtio gånger så stor förmögenhet som bland de aflidna, det vill säga ungefär 2,500 förmögenheter med ett sammanlagdt belopp af 100,000,000 kronor. Beräknas sedan förmögenheten för öfriga ålders-, köns- och civilståndsgrupper på samma sätt och läggas de sålunda erhållna särskilda summorna tillhopa, vinner man summan för hela den existerande privatförmögenheten. Därvid bör dock ihågkommas, att som i boupptecknigarna efter gifta män och gifta kvinnor i hvarje fall boets gemensamma behållning är upptagen, den förmögenhet, som beräknas för dessa två civilståndsgrupper tillsammans, är samma förmögenhet, räknad tvenne gånger, hvarför den till antal och belopp bör halfveras, innan den sammanslås med de öfriga civilståndsklassernas.

Antalet och beloppet af boupptecknigarna (med halfvering af behållningarna efter gifta) för 1906 och 1908 utgöra respektive: 21,757 om 163,816,869 kronor och 23,543 om 205,044,075 kronor. De preliminärt beräknade bruttoförmögenhetssummor, hvartill man på ofvan beskrifna sätt för samma år kommer, utgöra för år 1906: 1,239,276 särskilda förmögenheter om tillsammans 6,832,631,880 kronor, och för år 1908: 1,262,139 förmögenheter om tillsammans 6,999,015,237 kronor. Det stora antalet förmögenheter förklaras däraf, att såsom sådana räknats äfven de allra minsta behållningar; antalet insättare i sparbankerna utgöra som bekant omkring 1,500,000, af hvilka dock öfver 1,000,000 hafva behållningar, som understiga 500 kronor. Förhållandet mellan antal och belopp af existerande förmögenheter och efter aflidna upptecknade behållningar i sin helhet betecknas, för år 1906, med de respektive talen 57 och 42 och för år 1908 med talen 54 och 34.

Frånräknas från boupptecknigsbehållningarna värdet af bohag och personlig lösegendom, erhåller man boupptecknigssummorna (halfverade efter gifta personer):

	Antal:	Belopp, kr.:
1906	18,568	138,526,417
1908	20,388	180,165,703

samt följaktligen de preliminärt beräknade förmögenhetssummorna:

	Antal:	Belopp, kr.:
1906	1,058,376	5,818,109,514
1908	1,100,952	6,125,633,902

Dessa förmögenhetssummor böra vidare uppdelas i storleksgrupper, hvarvid man naturligtvis åter har att i första hand rätta sig efter bouppteckningsbehållningarnas motsvarande fördelning. Fullt analog med sistnämnda fördelning kan emellertid förmögenheternas fördelning icke blifva, enär, såsom af det ofvan sagda framgår, förhållandet mellan bouppteckningarnas summa och förmögenheternas summa icke är det samma i fråga om antal som i fråga om belopp, hvaraf följer, att medelbeloppet per förmögenhet icke heller är det samma som medelbeloppet per bouppteckning. Det förra medelbeloppet är tydligtvis mindre än det senare. Häraf nödvändiggöres en omräkning af den förmögenheternas fördelning, som vinnes genom en proportionell beräkning efter bouppteckningarna. För det sätt, hvarpå ifrågavarande omräkning bör verkställas, skall jag framdeles närmare redogöra; resultatet af densamma är följande:

Förmögenheter om:				Medeltal för 1906 och 1908: Antal:	Belopp, kr.:
mindre	än	3,000	kr.	762,776	647,000,000
3,000	intill	6,000	»	135,599	554,000,000
6,000	»	10,000	»	70,538	506,000,000
10,000	»	20,000	»	58,448	720,000,000
20,000	»	30,000	»	18,888	363,000,000
30,000	»	60,000	»	17,045	535,000,000
60,000	»	100,000	»	7,247	364,000,000
100,000	»	200,000	»	5,190	473,000,000
200,000	»	300,000	»	1,469	214,000,000
300,000 kr. o. däröfver				2,465	1,596,000,000
			Summa	1,079,665	5,972,000,000

Det bör emellertid ihågkommas, att dessa beräkningar endast angifvits såsom preliminära. De äga nämligen giltighet blott under antagande af, att förmögenhetsförhållandena inom hvarje ålders-, köns- och civilståndsgrupp i dess helhet äro likartade med de förhållanden i samma afseende, som varit rådande bland de inom gruppen aflidna. Men ett sådant an-

tagande har man icke rätt att göra under annan förutsättning än att förmögenhetsförhållandena själfva på intet sätt påverka dödlighetsförhållandena. Skulle det kunna påvisas, att dödligheten i viss mån är beroende af förmögenhetens större eller mindre storlek, så kan det gjorda antagandet om likhet i förmögenhetsförhållanden mellan de kvarlefvande och de aflidna icke anses fullt berättigadt.

I flera länder utförda statistiska undersökningar gifva otvifvelaktigt vid handen, att dödligheten inom de så kallade högre samhällsklasserna — hvilka öfver hufvud taget kunna anses sammanfalla med de förmögnare klasserna — är åtskilligt mindre än medeldödligheten (och naturligtvis ännu mindre än dödligheten bland de fattiga). Af vissa data kan man sluta till, att de förmögnares »underdödlighet» hos oss i närvarande stund uppgår till omkring 20 %. Däraf följer, att om också de beräkningar, för hvilka ofvan redogjorts, kunna anses någorlunda riktiga med afseende på medelklassens förmögenheter, samma omdöme icke kan gälla vare sig med afseende på de minsta förmögenheterna — som i själfva verket måste vara något mindre än hvartill de beräknats — eller med afseende på de större förmögenheterna — som måste vara större än hvartill de beräknats. Att de förmögnares underdödlighet uppgår till 20 %, innebär, att de dödlighetssiffror, som i de preliminära beräkningarna användts för framräknande af förmögenheten ur bouppteckningsbeloppen, med afseende på större förmögenheter varit 25 % för höga och deras inversa belopp följaktligen 20 % för låga. Det är sålunda att antaga, att de belopp af större förmögenheter, som de preliminära beräkningarna gifvit till resultat, i själfva verket äro 20 % för låga, det vill säga böra höjas med 25 % för att motsvara verkligheten. Af försiktighetsskäl torde man dock måhända böra nöja sig med en höjning af 20 %, och har denna höjning tillämpats, såväl till antalet som till beloppet, på de preliminärt beräknade förmögenheterna öfver 30,000 kronor, medan förmögenheter om 20,000 intill 30,000 kronor höjts med 15 %, förmögenheter om 10,000 intill 20,000 kronor med 10 % och förmögenheter om 6,000 intill 10,000 kronor med 5 %. Däremot hafva förmögenheter under 6,000 kronor upptagits oförändrade, med undantag af att förmögenheter på landet om mindre än 3,000 kronor minskats med 5 %. Resultatet af dessa beräkningar, hänförande sig till förmögenhetsbelopp med frånräkning af värdet å bohag och personlig lösegendom, utgör *i medeltal för åren 1906 och 1908:*

Förmögenheter om:				Antal:	Belopp, kr.:
mindre	än	3,000	kr.	732,000	621,000,000
3,000	intill	6,000	»	135,000	554,000,000
6,000	»	10,000	»	74,000	531,000,000
10,000	»	20,000	»	64,300	792,000,000
20,000	»	30,000	»	19,000	417,000,000
30,000	»	60,000	»	18,500	642,000,000
60,000	»	100,000	»	6,500	437,000,000
100,000	»	200,000	»	4,700	568,000,000
200,000	»	300,000	»	1,100	257,000,000
300,000	kr.	och	däröfver	2,900	1,915,000,000
			Summa	1,058,000	6,734,000,000

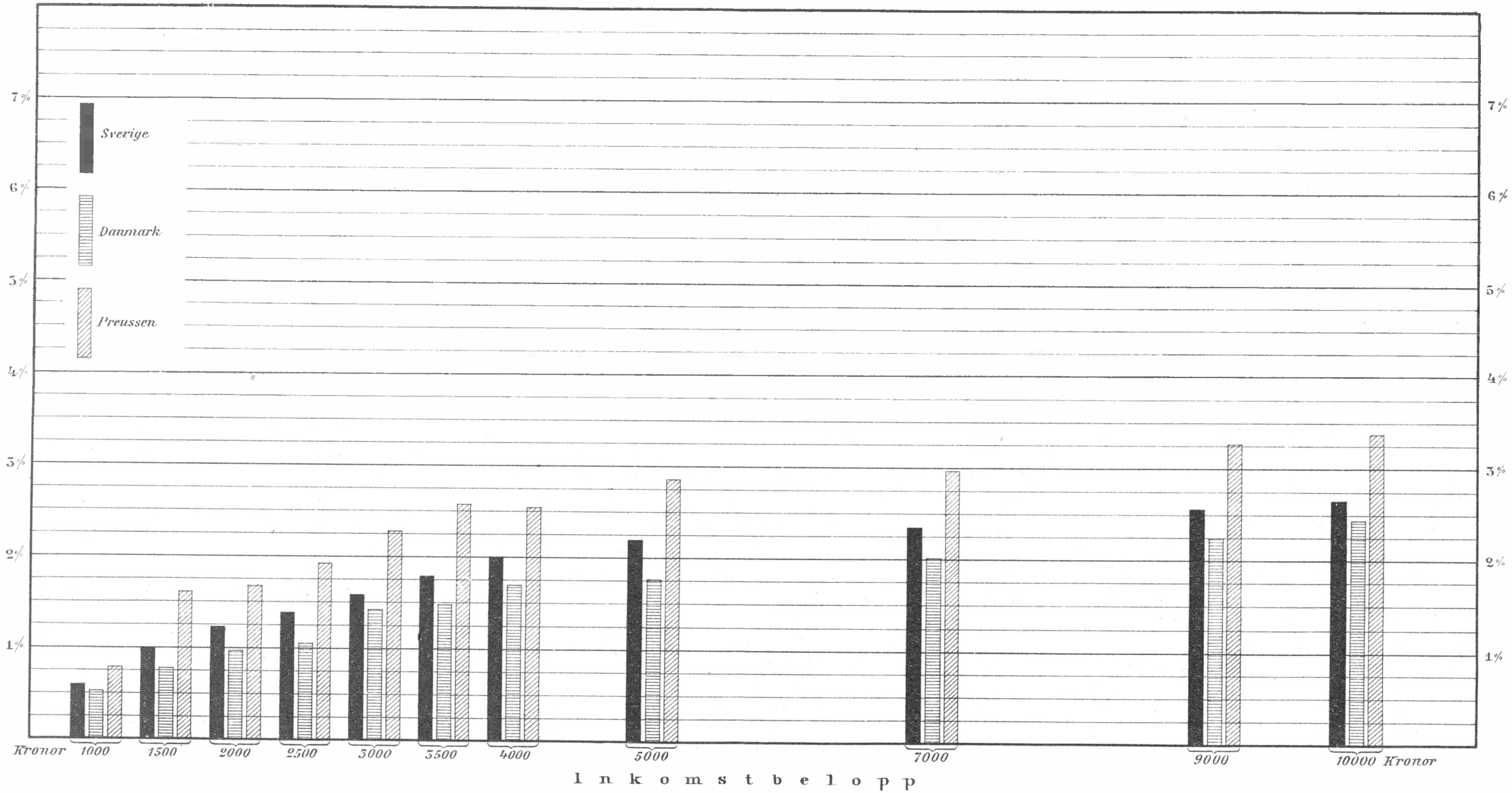
Dessa siffror torde kunna sägas gifva en någorlunda tillförlitlig bild af privatförmögenhetens (oberäknadt bohag och personlig lösegendom) storlek och fördelning i vårt land vid tiden omkring 1906—1908, sådan den framgår ur till vederbörande domstolar ingifna bouppteckningar efter aflidna.

I. Flodström.

Bil. F.

INKOMSTBESKATTNING, I PROCENT AF INKOMSTEN, I SVERIGE, DANMARK OCH PREUSSEN.

A. Inkomster om 1000 – 10000 kr.

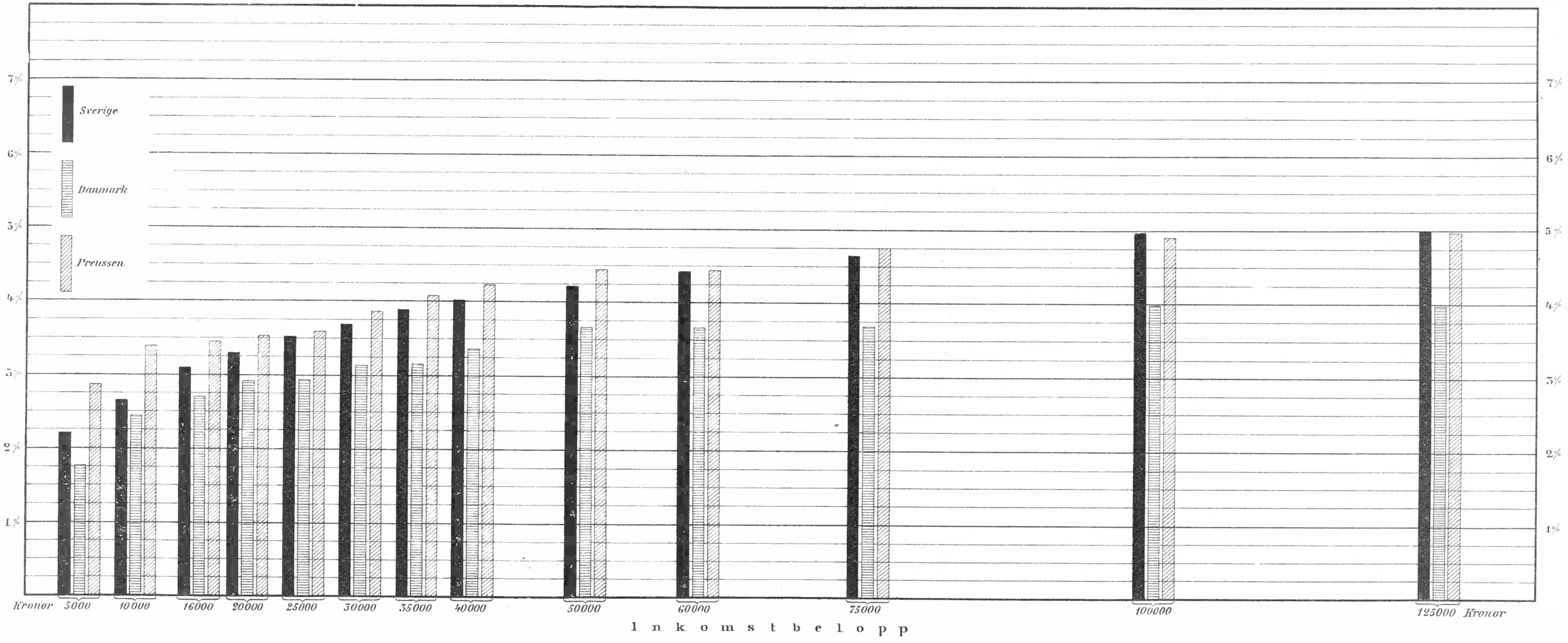


Fotolit. Gen. Stab. Lit. Anst. Stock

Bil. G.

INKOMSTBESKATTNING, I PROCENT AF INKOMSTEN, I SVERIGE, DANMARK OCH PREUSSEN.

B. Inkomster om 5000 – 125000 kr.



Fotolit. Gen. Stab. Lit. Anst. Stockh.